

現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程

任 章

(大学院マネジメント研究科)

要 旨

米国会計学会『基礎的監査概念』(ASOBAC, 1973)は、現代の監査概念形成に関りマウツ＝シャラフ『監査哲学』(1961)の貢献が多大であると認めている。マウツらが監査証拠の属性に見出していた要素と、彼らが用いた接近法は、畢竟、米国にあっては20世紀初頭に興隆した実用主義基盤の分析哲学観の応用であった。

本稿の目的は、監査概念基盤に対して現代哲学が強く影響した可能性について論究することにある。本稿にては殊に、嘗てマテシッチ(2008, 序言)が言及していた視座、なかんずく「会計史は哲学史に相似性を有する。それはドクトリンかつ方法論の歴史であり、財務上のリアリティーを実用主義的に表現する方法の一つである」、に依拠し、監査概念基盤への分析哲学の浸透過程を探る。以って筆者は、会計とは事実的記録に過ぎず、監査とは報告数字の単なる検証に留まるといふ、根深い、軽薄な社会的妄信の打破に努める。

キーワード

ASOBAC、分析哲学、新実在論、実用主義、懐疑主義、証拠論

JEL Classifications: M41; N82; B31

1. はじめに

米国会計学会(AAA)の『基礎的監査概念』(ASOBAC: A Statement of Basic Auditing Concepts, 1973)は、哲学的視点を軸に監査プロセスの概念化を試みた初の公刊書であった¹。ASOBAC「第3章－探究の過程」は「証拠信頼性とその程度」に関し、バートランド・ラッセルの『知識：その範囲と限界²』(1948)、そしてロデリック・チザムの『知識の理論』(1966; 1982; 1989)について敷衍していた。ASOBACはさらに「知覚形成には判断と信念の観念的な連合が要求される。その際には当事者本人の経験が影響するので、無傷で完璧な知覚はあり得

ない³」と述べ、18世紀デビッド・ヒュームの哲学観たる、観念連合理論までを俯瞰していた。

ASOBAC (1973, 19) は哲学史上の偉大な業績に広く言及した上で、「監査概念の形成過程を率いたパイオニアはR.K. マウツとフセインA. シャラフである」と述べ、彼ら監査研究者の『監査哲学』(1961)を承継し、発展させた。そしてその後の会計、監査分野の公刊物は、ことさら強く哲学的視座を意識するようになる⁴。

ASOBACはしかし、哲学懐疑主義に関しては、分析哲学 (analytic philosophy)⁵の祖バートランド・ラッセルによる批判、すなわち「もし懐疑主義が擁護可能ならば、それは経験から得られる推論のすべてを否定する」(Popkin and Neto, 2007, 327)と同様の立場をとった。ASOBAC(1973)は懐疑主義による反証メリットの取込みを意図したものの、リチャード・マテシッチ (1964, 233)⁶が援用していたラッセル(1945, 673-674)の視点にも影響され、形而上学 (metaphysics) 的思考方法と、反駁し得ない程の絶対的な確実性の追求を、放棄してしまったのである。

結果的にASOBACは思弁的な形而上学から離れ、更に、融通が利かないルネ・デカルト (1596-1650) 流懐疑主義 (Cartesian skepticism) を拒絶した⁷。ASOBACは、ウィリアム・ジェームズ (1842-1910)⁸、チャールズ・パース (1839-1914) を嚆矢として20世紀米国に浸透していった実用主義 (pragmatism) の下、認識論 (epistemology)⁹の一翼を担う証拠論¹⁰を展開する上では、ウィリアム・モンタギュー (1873-1953) に影響されたマウツ=シャラフ (1961) を基礎に、監査基礎概念の確立を図った。

筆者は本稿にて、ASOBAC (1973) とマウツ=シャラフ (1961) が、主として現代の分析的、新実在論的、実用主義的¹¹な、アングロ・アメリカン哲学に影響されていた側面を論じる。すなわち19世紀『ウィーン学派』哲学、20世紀『ケンブリッジ学派』哲学に源¹²を有し、その後米国内に伝承された哲学観が、監査証拠論の形成に影響した点についての試論を展開する¹³。

2. 監査概念に影響を与えた現代哲学者

以下のリストにて、監査概念に影響を与えた現代哲学者名¹⁴のごく一部を例示する。分析哲学が勃興したエポックは、会計プロフェッション界のレジェンダリー¹⁵が活躍を開始した時代と重複していることが注目される。

リスト：現代分析哲学分野の碩学と監査概念形成過程への潜在的な影響

分野と研究者名	存命期間 及び所属機関	その主張、或いは第三者による評価及び引用例	相関性ある著作例と特筆点、さらに会計・監査研究文献引用例
分析哲学・科学哲学・論理学：(米) (1) Williard V. O. Quine	1908-2000 (ハーバード大学学位取得) ハーバード大学	「論理実証主義の米国への導入に多大な貢献。1950年代から70年代にかけて分析哲学において最も影響力ある哲学者。哲学の古典的発想の再検討と、全体論科学観の意義の見直しを促した。哲学を科学と連続的に捉えようとする自然化された認識論の考え方を提示。現代哲学上、回避できない検討課題を提供した(岩波, 2006, 395) 「実践的側面を重視する反デカルト主義にあって、理論的洗練を経た後の現代哲学において、当該ネオ・プラグマティズムの代表者はクワイン」と称される(岩波, 2006「プラグマティズム」1395)	<i>Two dogmas of Empiricism</i> (1951) <i>From a Logical Point of View</i> (1953) <i>Word and Object</i> (1960) ・現代分析哲学の第一人者。 ・哲学を科学的に捕捉。 ・現代哲学の検討課題を提示。 ・意味論 (semantics) 批判。 [会計・監査研究文献引用例] Toba (1980, References) 及び『21世紀の公開会社監査』(2005, 23-25) への影響 ¹⁶ 但し、専ら ASOBAC(1973)後に浸透。
(2) 科学方法論・科学史 Tomas S. Kuhn	1922-1996 プリンストン大学	「クーンの記述によれば、会計理論家には共通のパラダイムが無い。我々は世界について見方を異にし、問題点を解決するため異なったテスト又は基準を認める傾向がある」(SATTA, 1977, 92) 「特定のパラダイムの擁護者は、ある提案を擁護するにあたって論理や経験より、むしろ説得に依存せざるを得ない。究極的に合意は得られるかもしれないが、(中略)感情に左右されない知的現象であるというよりはむしろ心理的問題である」(SATTA, 1977, 107)	<i>The Structure of Scientific Revolutions</i> (1970) ・実証主義推進の契機。 ・形而上学排除のミッション。 ・科学方法論還元主義。 ・ポパーとの対立。 ・アナロジー類推によるゲシュタルト接近法の促進。 [会計・監査研究文献引用例] 『会計理論及び理論承認 (SATTA) 1977』
分析哲学・自然神学・知識論：(米) (3) Roderick M. Chisholm	(1916-不明) (ハーバード大学学位取得) ブラウン大学	「我々は監査意見を保証された主張とみなす。保証された主張は、単に肯定され得る次元の知識とは異なる。実際、肯定され得る知識というものは入手し難い。チザムは肯定され得る知識の要件を示した。チザムは真の心証あるいは肯定され得る知識はそう信じる心の状態のみならず、事実をも伴っていると言う。実際、ラッセルも、心証は伴う事実があつてはじめて真なるものだと述べてチザムに賛同した」(ASOBAC, 1973, 20) 「チザムは、知識は正当化された真なる信念であると言ひ、知識の定義を精密化した。彼は直接的な明証が信念の正当化の最終的な源泉であるとした」(岩波, 2006, 1059)	<i>Perceiving—A Philosophical Study</i> (1957) <i>Theory of Knowledge</i> (1966,1989) ¹⁷ <i>The Foundation of Knowing</i> (1982) ・物理還元主義と外在主義の批判。 ・日常的直感の擁護。 ・信念の正当化過程を知識に前置。 [会計・監査研究文献引用例] 『基礎的監査概念』(ASOBAC, 1973) 『21世紀の公開会社監査』(KPMG, 2005)
分析哲学・物理学・心理学・科学方法論：(英) (4) Karl R. Popper	1902-1994 ウィーン大学 ロンドン大学	「帰納論理的見方に反対意見を有し、カルナップらの感覚主義的経験論を批判した。分析哲学の流れにあってカルナップの流れに対立する中心(がポパーである)」(平凡社, 1979, 1308-09)	<i>Fallibilism</i> (1934) <i>Conjectures and Refutations</i> (1962) ・方法論的反証主義者。 ・帰納法否定(反カルナップ)。 ・論理実証主義への批判と検証可能性の否定。 [会計・監査研究文献引用例] 『アメリカ会計史序説』(久野, 2009) 『会計と分析的方法』(Mattessich, 1964)
物理学・哲学・知識論：(ハンガリー・英) (5) Michael Polanyi	1891-1976 マンチェスター大学	「個人的知識という言葉自体が矛盾を抱えている。個人的知識は知的なコミットメントではあるものの、それは内在的に未決の問題を抱えている」(1958, 1962, preface) 「アサーション：人間は生物の中で最も効果的に嘘をつく存在である。人間だけが嘘を話せるからだ」(1962, 253)	<i>Personal Knowledge</i> (1958,1962) <i>Tacit Dimensions</i> (1966) ・暗黙知重視の特異性。 [会計・監査研究文献引用事例] n/a (拙稿「監査人懐疑心の深度に関する事柄の一考察」2006)

現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程

<p>論理実証主義哲学・直観主義数学・意味論：(独・米) (6) Rudolf Carnap</p>	<p>1891-1970 ウィーン大学 [ウィーン論理実証学派] シカゴ大学 カリフォルニア大学</p>	<p>「命題および命題間関係の論理的分析を行い、命題の意味はその検証方法であるとする意味の検証原理の立場を取り、形而上学を無意味とした。ラッセル=ホワイトヘッドの<i>Principia Mathematica</i> (1910-1913)に代表される論理学を哲学に導入。1950年代より確実性の概念分析を行い、演繹理論と同様に命題間関係としての帰納論理を主張しその体系化に注力」(岩波, 2006, 269-270) 「検証が真理の確定的かつ最終的な立証を意味するならば、文は決して検証可能ではない。文は確認することしかできない。(中略)検証可能性の要請はウィトゲンシュタインによって初めて述べられた。その意味と帰結は、ウィーン学派の初期の出版物で明示された」(カルナップ『テスト可能性と意味』永井・内田, 2003, 98-100)</p>	<p><i>Introduction to Symbolic Logic and its Applications</i> (1958) <i>Meaning and Necessity- A Study in Semantics and Modal Logic</i> (1956) ・命題間関係の論理的分析。 ・意味の検証原理を主張。 [会計・監査研究文献引用事例] SFAC No.2 Verifiability (1980) Toba (1980, 610) 『会計と分析的方法』(Mattessich, 1964)</p>
<p>哲学・数学的論理学・構文論(オーストリア) (7) Ludwig Wittgenstein</p>	<p>1889-1951 ベルリン工科大学[ウィーン学派] マンチェスター大学 ケンブリッジ大学[ケンブリッジ学派]</p>	<p>「哲学は日常語の実際の用法に即して問題の解明にあたり、従来の哲学がしてきたような形而上学的用法へ持ち込まず、従来の哲学体系の空中楼閣を破壊すべきと説く。彼の哲学では言葉の用法を明確に展望し、その使用に際しての混乱を排除し、言語の誤用に治療を施すことが目指された。哲学的諸問題の消滅という意図は現代哲学に大きな影響」(岩波2006, 117-118) 「ウィトゲンシュタインによって提案された基準は、命題の意味は検証の方法であり、それゆえ検証可能性のない言明は無意味として排除されるべきというものであった。したがって論理実証主義者にとっては意味基準を定式化することが最重要課題であった」(岩波, 2006, 『論理実証主義』1761-62)</p>	<p><i>Logisch-Philosophische Abhandlung</i> (1921) <i>Philosophische Untersuchungen, 1945</i> (Translated: <i>Philosophical Investigations</i>, 1953) ・正当化は言語ゲーム内で成立すると主張。 ・確実性への取組みにより哲学的諸問題の消滅を意図。 ・検証可能性の追求。 [会計・監査研究文献引用事例] Paton and Littleton (1940, 訳書1974, 29-34) 及びASOBAT (1966)の「検証可能性」への浸透(訳書1975, 11) SFAC No.2 Verifiability (1980) 『監査の理論的思考方』(鳥羽・秋月, 2001, 279) 『会計と分析的方法』(Mattessich, 1964)</p>
<p>哲学・記号論理学・認識論：(米) (8) Clarence Irving Lewis</p>	<p>1883-1964 ハーバード大学</p>	<p>「意見表明の対象とされるアサーションは経験的に意味のある前提を有し、それは量的にも質的にも十分でなければならない。問題となる事柄の前提において、経験的に真実な主張がルイスの主張により強く求められている。それはすなわち質問に至る前段階の独立した信頼性の程度であり、直接の経験から引き出される」(ASOBAC, 1973, 24)</p>	<p><i>Probable Knowledge and the Validity of Meaning</i> (1965) ・厳密含意概念の表明。 ・実用主義傾向がQuineへ影響。 [会計・監査研究文献引用事例] 『基礎的監査概念』(ASOBAC, 1973)</p>
<p>物理学：(米) (9) Percy W. Bridgman</p>	<p>1882-1963 ハーバード大学 ノーベル物理学賞 (1946)</p>	<p>「物理学研究の視点から科学的方法論としての操作主義を唱えた。初期の操作主義では手続によって定義し得る概念のみが実在性を持つと認められたが、後の主張ではその厳格さが緩和された」(平凡社, 1979, 1221 一部筆者修正)</p>	<p><i>The Logic of Modern Physics</i> (1927) ・操作主義の提唱。 [会計・監査研究文献引用事例] 『監査哲学』(Mautz and Sharaf, 1961, 79)</p>
<p>新實在論哲学：(米) (10) William P. Montague</p>	<p>1873-1953 コロンビア大学</p>	<p>「ラッセルに同調する趣旨の新實在論を執筆した6名のうちの1人。新實在論が主張する客観主義を貫徹すればしかし主観的な誤謬の解釈が問題になる。モンタギューは真理と誤謬に関する實在論的学説というテーマの答えを得ようとした。しかし解答は容易に得られず新實在論の下にても真実と非真実との区別がつけられないことを知るに及んだ」(平凡社1979, 1402-03 一部筆者修正)</p>	<p><i>The Ways of Things</i>(1940) <i>The Ways of Knowing</i> (1925) Perry, Holt, Marvin, Spaulding, Pitkinとの共著である<i>The New Realism</i> (1912) ・観念論に対抗し、認識対象が認識から独立しているとする新實在論の主唱者。 [会計・監査研究文献引用事例] 『監査哲学』(Mautz and Sharaf, 1961, 107)</p>

任 章

<p>論理学・哲学・社会評論 (英) (11) Bertrand A.W.Russell</p>	<p>1872-1970 ケンブリッジ大学 [ケンブリッジ学派の枢軸-分析哲学の祖] ノーベル文学賞 (1950)</p>	<p>「知識というものは疑わしいものである。きわめて確かな知識がある一方、問題だらけの憶測もある」(ASOBAC, 1973, 25) 「科学は各分野で独自の哲学を發展させてきた。例えばラッセルは哲学を専門にしない数理物理学者ポワンカレの言葉が実際の経験的感覚に溢れていると評した。監査はまだ十分科学化したステージにいないが哲学的な内省をすべき状況にある」(Mautz and Sharaf, 1961, 7)</p>	<p><i>A History of Western Philosophy</i> (1945) <i>Human Knowledge: Its Scope and limits</i>(1948) <i>Truth and Falsehood</i> (1965)¹⁸ ・分析哲学の祖。 ・観念論の棄却。 ・記号論理学發展への寄与。 ・認識論的応用の実践。 [会計・監査研究文献引用事例] 『21世紀の公開会社監査』(KPMG, 2005) 『基礎的監査概念』(ASOBAC, 1973) 『会計と分析的方法』(Mattessich, 1964) 『監査哲学』(Mautz and Sharaf, 1961)</p>
<p>重力・測光学・哲学・記号論理実証：(米) (12) Charles S. Peirce</p>	<p>1839-1914 ハーバード大学 [天文台] [プラグマティズムの祖]</p>	<p>「バースは科学的実験の方法を概念分析に適用した。仮説の真偽が実験成果によってテストされるように、概念の意味はその概念から引き出される結果により確定されると考えた。つまりは結果主義の立場に立つ。彼の業績はプラグマティズム、記号論、記号論理学に著しい」(平凡社, 1979, 1096)</p>	<p><i>Peirce and Pragmatism by W.B.Gallie</i> (1952). ・現代記号学の祖。 ・プラグマティズム命名者。 ・論理実証主義の先駆者。 [会計・監査研究文献引用事例] Mautz and Sharaf (1961, 107)</p>
<p>実験心理学・哲学：(米) (13) William James</p>	<p>1842-1910 ハーバード大学 [プラグマティズムの祖]</p>	<p>「ジェームズは、絶対主義、一元論、ドイツ観念論に反対し、相対主義、多元論、反主知主義の立場をとる。プラグマティズムは彼の立場の方法論であり、一切の価値、真理の指標を具体的実行と効果に求める。彼の哲学説は現代米国の新実在論の一つの源をなす」(平凡社,1979, 1402-03) 「バースの友人であったジェームズは、人間の認識作用とは内なる事象を模写するものでなく、直面する問題を解決するためのものであり、認識は我々自身が行為を通じて真理化するものである。それゆえ認識の真理性とは実践上有意義な帰結を得ることが可能であること、すなわち「有用」であり、「現金化」が可能であることある」</p>	<p><i>The Meaning of Truth</i>(1909) ・南北戦争後の代表的哲学者。 ・真理を有用性に見出した。 ・倫理、宗教志向性。 ・自由主義的多元観 (pluralism) [会計・監査研究文献引用事例] n/a (但し、特に有用性概念が『基礎的会計理論』(ASOBAT,1966)に影響)、さらに多元主義の思想は『会計理論及び理論承認』(SATTA, 1977)に影響を与えた。</p>

しかるに一部ではあるが、近年の会計・監査研究文献から遡れば、以下の事実を指摘できる。ネルソン (2009)は、監査実務に応用可能な「緩和された懐疑主義」の解釈につき、クーツ(1992)を参照していた。久野(2009)はポパー (1976) の用いた弁証法に言及し、またチェンバース『会計類語辞典』(1995)¹⁹にあってなされた哲学業績の引用頻度に注目した。ベルら (2005)『21世紀の公開会社監査』はチザム (1982)を参照し、クワイン (1951)の「信念改訂説」の影響を受けていた。鳥羽 (1980)は意味論の適用局面に関りカルナップ (1956)とクワイン(1953)を参照し、さらに鳥羽・秋月は『監査の理論的考え方』(2001)巻末にて、ウィトゲンシュタイン論へ帰結させるために黒崎宏 (2000)の書を紹介していた。AAA (1977)『会計理論及び理論承認』はクーン (1970)に言及していた。AAA『基礎的監査概念』(1973)はラッセル (1948, 1963)他、多数の哲学文献を引用していた。AAA『基礎的会計理論』(1966)は、ジェームズ (1909)の有用性概念に価値を見出していた。マテシッチの『会計と分析方法』(1964)は、

カルナップ (1958)、ポパー (1959; 1962)、ラッセル (1945)、ウィトゲンシュタイン (1945) 各々により展開された論理を検討していた。マウツ＝シャラフ (1961) は幾多の哲学業績に言及した上で、特に証拠信頼性を高める目的でモンタギュー (1925) の所論を評価、採用していた。そして『FASB財務会計の諸概念』(SFAC No.2, 1980, 44, Figure1) 及び、ペイトン＝リトルトン『会社会計基準序説²⁰』(1940, 訳書1974, 29) は、ウィトゲンシュタインが考察対象にした検証可能性に価値を見出していた。すなわち現代の会計・監査概念研究は、趨勢として、20世紀米国哲学のエボリューションと共に発展してきた²¹。そしてその事実は、モラン (2008, 987) の指摘によれば第二次世界大戦後、米国哲学学会 (APA) 主導の多元主義 (pluralism²²) 運動に影響されていたからであった。すなわち「哲学界以外の数多くの職業専門家団体の努力によって、多様かつ革新的な哲学観を全米に広めてゆく」、マルクス主義的一元観に対抗するための、自由主義プロパガンダと伴に見出され得るものであった。

3. マウツ＝シャラフの方法論と概念基盤

マウツ＝シャラフ (1961) は、知識探究の過程にあってブリッジマン²³の主張する操作性を検討していた。そして、対応操作によって概念を定義しようとする構想に関心を寄せつつも、「概念が物理的側面に関するなら操作方法も物理的であってしかるべきだ。他方で概念が精神的側面に属するならば、方法論も精神的なものにならざるを得ない」と考えた。マウツらは結局、「操作主義は概念を明瞭にする為の一方法に過ぎない。操作主義に依存し過ぎてはいけない。操作主義によって得られる正確さを、概念上の意味と結合させ、ふさわしい場面で応用することが望ましい」(近澤 1966, 56一部筆者加筆修正) とした²⁴。そして、「過度に操作主義に傾倒することを戒め」(1961, 78-80)²⁵、「第5章－証拠論」にては新実在論的哲学基盤のモンタギュー『知の方法論』(*The Ways of Knowing*, 1925) に依拠したのである。

マウツ＝シャラフ (1961) は、例えばソクラテス (470-399 B.C.)、ジョン・ロック (1632-1704)、デビッド・ヒューム (1711-76)、イマニュエル・カント (1724-1804) 等の存在にも言及していた。だがそうした、専ら叙述的な哲学論調は、「第5章－証拠」では扱われなかった。古くからの哲学大家の名は、専ら、「第9章－倫理」で言及されたに過ぎない²⁶。

マウツらは「第5章－証拠論」(1961, 107) にて、新実在論者²⁷ウィリアム・モンタギュー (1873-1953) を評価した。曰く「モンタギューの取組み方が最も包括的である。モンタギューの分析と評価、知識源泉に関する客観的な批判は、彼を圧倒的な存在に高めている」と讃えた。そしてモンタギューの新実在論に従い、実用主義と懐疑主義とを共に論じたのである。

モンタギュー論 (1925) の特徴は (本文末の[付記資料]に記すよう)、合理主義、経験主義、

实用主義等、現代哲学に通じる諸要素を、均衡をとりつつカバーしている点にある。モンタギューは結論に更なる剛性を与えんとし、反証テストの仕掛けとして懐疑主義を利用した。

第二次世界大戦前及び戦中、欧州の哲学者の多くは米国に渡り²⁸、脱観念論と反デカルト主義の立場で結集した。結果、現代哲学は、思弁的で、同語反復的な形而上学の域から脱する。そして「論理の形態が20世紀哲学の中心かつ明確な特徴」(Moran 2008, 347, Sainsbury)、になったのである。

マウツ＝シャラフ(1961)は、实用主義と多元主義を背景に、新実在論と分析哲学を基礎²⁹にした、監査哲学の確立を促した。その後のASOBAC(1973)は、ラッセルを祖とする分析哲学の諸成果の上に³⁰監査証拠論の土台を構築しようとしたのである。

4. モンタギューの概念基盤

マウツ＝シャラフ(1961)は、監査保証基盤を補強する目的に特化し、懐疑主義の効用に注目した。彼らがモンタギュー(1925)から援用した証拠信頼性高揚の方法は、肯定的接近法5種類プラス、否定的方法1つの計6種類であった。すなわち(1)「権威主義」(authoritarianism: 証拠そのものの権威性や、他者の証言等に基づく証拠)、(2)「神秘主義」(mysticism: 直観によって得られた証拠)、(3)「合理主義」(rationalism: 監査人による再計算や内部統制等、承認された仮定からの推論)、(4)「経験主義」(empiricism: 知覚上なされた経験)、(5)「实用主義」(pragmatism: 実際の結果)の5種類。そして最後に、結論をヨリ堅固にするための反証技法³¹が措置された。それが懐疑主義(米skepticism, 英scepticism)である。

新実在論(New Realism)は、『ウィーン学派』³²及び、『ケンブリッジ学派』の思潮から派生したもので、それは米国の哲学者に引き継がれた。コロンビア大学のモンタギューは、ラトガース大学のW.T. Marvinとプリンストン大学のE. G. Spaulding、ハーバード大学のE. B. HoltとR. B. Perry、そしてコロンビア大学の僚友W.B. Pitkinら6名で研究を進めた。彼らは哲学、就中、形而上学における収斂性の無さが、「精度に欠け、用語法に統一性が無く、派生的な協力体制の無い分裂的環境」に起因していると考えた。すなわち「哲学が科学と称される水準に至らず」、しかるに「新実在論こそは、旧弊を引きずったままの哲学の対極に位置する」(Moran 2008, 217, O'Shea)と信じ、従前の観念論(idealism)思潮³³からの離脱を試みたのである。

新実在論は「存在は認識に依存するという観念論に対抗して興り、対象が意識から独立して存在することを主張とした。それはジェームズとパースの实用主義の基盤の上に築かれた。しかし新実在論の難点は、外的な観察対象の見え方が状況によって異なるのは何故かの説明が難しくなる点にある」(岩波, 1998, 819一部筆者加筆修正)。すなわち新実在論の下でも打ち崩せ

ない壁は、証拠を入手してもその評価結果はなお収斂せず、その理由の説明も依然、容易ではないという状況である³⁴。

5. 監査証拠の属性

今日、監査証拠が備えるべき属性は、米国監査基準書SAS 第80号（1996, AU326.22）上、〈自己得心的（convincing）な証拠〉ではなく、〈説得的（persuasive³⁵）証拠〉を得るべし、の旨にて説明される。

凡そ今日の監査環境にあって〈絶対的（absolute）証拠³⁶〉は得られず、また〈結論的（conclusive）証拠³⁷〉の入手も容易でない。さらには〈確証・補完的（corroborating）証拠〉の入手には限界がある。合理的保証を為すために得られるべき証拠は〈得心的（convincing）〉水準を超える、確かさ（certitude）を持たなければならない。そうした要件を満足させた上で正当化された信念を生み出す可能性ある証拠が、監査基準書にあって〈説得的証拠³⁸〉として希求される。

証拠論は20世紀哲学界にあってはチザム（1966）、ラッセル（1948）、モンタギュー（1925）へとその思考の様式性を遡ることができる。証拠信頼性に関する問題は実のところ監査研究ではなく哲学、就中、分析哲学にあって争点であり続けていた。マウツ＝シャラフ（1961, 117）は、「大多数の証拠は〈説得的証拠〉水準を超えない。しかるに〈強制的（compelling）証拠〉が入手できなかった場合には可能な限りの証拠を集め判断を下すべきである」と主張する。しかるに〈絶対的証拠〉、〈強制的証拠〉、〈結論的証拠〉はいずれも得られず、結果〈得心的証拠〉を超える〈説得的証拠〉の入手が、正当化され得る信念³⁹の基礎になる旨、コンセンサスが形成されてきた。

マウツら（1961, 117）の主張は、「哲学者モンタギューは絶対的确实性には到達できないと述べていた。しかしそれが故に疑念を深める必要はない。蓋然性を伴うにも拘わらず主張が真実である可能性は残る。証拠は、命題を受入れ得る程度の説得性を備えていればよい」という、結果重視の実用主義的解釈に帰結した。彼らは絶対的証拠が入手不可能と認めた上で、モンタギュー（1925）と同様に、無限背進性⁴⁰に基づく懐疑主義を適用してこそ証拠の説得性が高まり、知識が纏う硬度⁴¹が増すと考えたのである。

モンタギューは構築される論理の質を高めるため、反教条主義的であろうとし、反証拠機会を提供する懐疑主義を部分利用したのである。そして、教条主義（dogmatism）と絶対的懐疑（absolute skepticism）との間に蓋然性（probability）を見出した。モンタギュー論に依拠したマウツ＝シャラフも同様のロジックを考えた上で、会計プロフェッションに〈説得的証拠〉

の入手を要請した⁴²。さらにマテシッチ（1964, 240）は「物事の見極めに関り、蓋然性は合理性、確認、判断上の蓋然性、受容可能性、信頼性に関っている」と主張し、特に監査手続としての「確認」の所作については専らカルナップの所論を、また「信頼性⁴³」についてはラッセルの所論に依拠した。

結論的に、現代監査上用いられている諸概念は、分析的、新実在論的、実用主義的な哲学の表象局面であることが指摘できる。ASOBACが支持を表明したマウツ＝シャラフにて、それら20世紀的哲学が齎し得る価値が示されていたのである。

6. 監査と哲学

哲学の意義とそれが内包するディレンマは如何に理解されるか。哲学史を概観して観察されることは、「哲学が何ら統一性を持たず、専門領域を順次、実証科学に奪われているという事実である。この事実は哲学の意義と存在理由を疑わせるほどに深刻であろう。哲学はその性格、内容、方法をめぐり夥しい異説を抱え、一方の肯定は他方の否定を意味し、哲学すべてに通じる特色はただその名前に過ぎない」（平凡社、1979, 975-976一部中略筆者加筆修正）。

純粋科学と比較した場合、哲学プロパー各々の主張に見られる分裂性は甚だしい。背景には「科学を支配する統一的傾向は、科学が社会的現実と肯定的に関係することから生じ、他方で哲学を支配する分裂的傾向は、哲学が社会的現実と否定的に関係することから生じている。かくして哲学は思惟を社会的現実のなかに批判的、体系的、全面的、徹底的に貫き通す仕事にほかならない」（平凡社、1979, 975-976）という状況がある。

パースとジェームズらによって敷衍された実用主義の思潮は、ひとたび、哲学の分裂性に歯止めをかけるものと期待された。しかし思惟を徹底的に貫く哲学が哲学たらんとする限り、思潮は、実用主義基盤に存しても、分裂性を拭い去れない。実際、マウツ＝シャラフは古代ギリシャ以来の哲学をも俎上にあげていた。彼らは古くからの哲学基盤を含め、科学性を促進する上では拒絶されるべき形而上学全般に言及していた。マウツらは、あえて未踏の領域、監査哲学についての議論を巻き起こすために、理論が分散し概念が膨張してしまう事態を承知し、それらを故意に放置したと思われる。

7. 結論と展望

マウツ＝シャラフ（1961）の哲学的な監査思考方法は、その後米国会計学会により刊行されたASOBAC（1973）に引き継がれた。同時に、監査基礎概念にては哲学が包摂する、現実と

否定的に交渉せざるを得ない傾向⁴⁴までが、受け継がれてしまった。

当初マウツ＝シャラフによって導入が図られた懐疑主義は、後に『監査人の責任に関する特別委員会：報告、結論と勧告』（AICPA, 1978, コーエン委員会）報告書により、純粋な哲学思考から離れ、正当な注意義務水準の目標たる職業専門家の懐疑心（professional skepticism）に矮小化され、会計プロフェッションに対し要請され始めた。他方で監査基準書にあっては、説得的たる証拠属性が変わらず措置された。そして21世紀に至ってからは殊に財務諸表監査の領域で、監査人に現実と否定的に関わることを促す、被監査経営陣の誠実性を疑ってかかる程の、原則的懐疑（presumptive doubt）の態度が要請され始めている。

しかるに今日の監査環境とその基調は、ジェームズとパース以来の実用主義とラッセルらの分析哲学、モンタギューの新実在論に浸潤されたマウツ＝シャラフの『監査哲学』（1961）に回帰しつつ、依然、ヒュームの懐疑論をも引きずる、分裂性を内包した状況にある。21世紀に至っては厳格監査の趨勢に翻弄されて、実用主義と懐疑主義との間に観察される相克は治癒されず、プロフェッションは現実の要請と理想論との狭間に置かれている。

実務の現場が抱えるこうした矛盾は、実のところ既視観溢れる事態にしくはない。米国会計学会が1970年代後半に公刊していた『会計理論及び理論承認』（SATTA, 1977）では、殊に財務会計理論の分散性について「現在のところ一つの普遍的な会計理論というものの存在を確かめることはできない。多数の理論が存在する中で一つの理論をあえて選択しても論争の解決にはならないし、批判に耐えることができる理論の終結をもたらさない。問題の性質がより良くより広く理解されるならば、権威ある理論の公表といった、非現実的な期待は減ずるであろう」（1977, 訳書1980, 144 一部筆者修正）と述べられていた。遡っては1970年代にかけての先行研究⁴⁵が、既に理論の分散性と概念の膨張性を指摘し認めていた。そうした百家争鳴的情况については、マテシッチの『会計と分析方法』（1964, 序文）が掲げていたデカルトの言、「人々は思考を様々な方法で展開し、厳格に同一の対象物に注意を向けない。大切なことはその応用方法である」が、奇妙にも、あてはまるのである。

以上述べた理由から、筆者は、マクロもしくはホーリスティック的監査視点にあっては証拠の信頼性に関する論点が収斂してゆく可能性は無きに等しいと思量する。他方でミクロあるいはリダクシオニスト的監査視点からは、実務界にあって監査人行動の態様が実証され続けよう⁴⁶。そして中間域たるメゾ監査視点では、論点例としては不正摘発視点に関してリスク・アプローチかそれとも実証テストの貫徹が⁴⁷、さらには懐疑心とコストの関係、監査人交代の有効性等、議論が永続し、拡大してゆくことであろう。

マウツら（1961）はその書の巻頭言にて、「我々が執筆した書のタイトルによって、あらぬ誤解が生じないよう望んでいる。我々は当該の研究が監査哲学の完成形を示すものとは全く、

考えていない。監査哲学という本書タイトルに関して言えば、我々の努力は不完全に終わっている」と述べていた。時に統合失調⁴⁸性さえ見出される哲学のアプローチは、監査概念の探究者“audit thinkers”を、さらなる思考の深淵に引き込もうとしている。監査が社会に批判的に関する思索的構造論である限り、それは非収斂性から逃れることが出来ないのである。

[付記資料]

マウツらの『監査哲学』(1961)が大きく依拠していたモンタギュー『知の方法論』(1925)は、2部構成で全11章立。その第1部は以下の構成による。現代哲学必須の主題、すなわち「合理主義」、「経験主義」、「実用主義」、「懐疑主義」、「方法論の統合」が、形而上学と実用主義、分析視点との相克を超え、併立的、調和的に各章タイトルを形成している。

W.P. MONTAGUE (1925) *THE WAYS OF KNOWING OR THE METHODS OF PHILOSOPHY*

第1部 知識を得る方法。論理についての六種類の方法

第1章 権威主義 (authoritarianism)

第2章 神秘主義 (mysticism)

第3章 合理主義と経験主義の方法 (method of rationalism and empiricism)

1. 普遍的概念の起源 (origin of universal concepts)
2. 普遍的かつ必要な判断の起源とその承認 (origin and validation of universal and necessary judgments)

第4章 統：合理主義と経験主義の方法 (method of rationalism and empiricism)

1. 普遍性の存在論 (ontological status of universals)
2. 普遍性と必要命題の宇宙論的意義 (cosmological significance of universal and necessary propositions)

第5章 実用主義の方法 (method of pragmatism)

1. 未来派としての実用主義 (pragmatism as futurism)
2. 実践主義としての実用主義 (pragmatism as practicalism)
3. 相対主義としての実用主義 (pragmatism as relativism)

第6章 懐疑主義の方法 (method of scepticism)

1. 歴史的議論 (historical argument)
2. 弁証法的議論 (dialectical argument)

3. 生理的議論 (physiological argument)

4. 心理的議論 (psychological argument)

第7章 連合の要素－方法論の統合 (ententes and alliances- federation of the methods)

1. 連合の協約 (ententes and alliances)

2. 方法論の統合 (the federation of the methods)

注

1 ASOBACに関りSchandl (1978, preface) は「1960年代に起こった一連の出来事で、哲学と心理学基盤の包括的研究のニーズが示された。私は意味論哲学、コミュニケーション理論、心理学の統合にとりかかり拙稿を1970年AAA総会に提出したが直接は採択されなかった。しかしASOBAC編集委員2名には手渡されたので、公刊書に影響を与えたと信じる」と述べている。さらにSchandl (1978, preface ix) は「ASOBACの刊行は、1960年代末からの会計不正事件が影響していた」と言う。

2 ASOBAC (1973, 25-26) はRussell (1948) *Human Knowledge: Its Scope and limits*を引用しつつ「Russellは信頼性の程度は変化する確信の程度であると述べた。そして信頼性の程度はアサーションが妥当かどうかを判断する上での蓋然性の問題であるとした…監査意見により信頼性の程度を表現する目標の達成は不可能かもしれない。しかし人類史は不可能を認識することの連続ではなかったか」の旨を述べた。

3 ASOBAC (1973,28)参照。ところで知覚についてのASOBACの立場は、「抽象概念の一般性は多数の観念と連合関係を結ぶ名辞の代表性にある」(平凡社, 1979, 1163) と観るHume論に近い。Hume論の一端は、「知覚 (perceptions) は観察者に印象 (impressions) と観念 (ideas) とを齎す。観念の連合 (association) には、類似 (similarity)、接近 (contiguity)、因果 (causality) の三つの連合を可能にさせる要素が必要になる。それらの要素が満たされた時、一つの観念が他の観念を導き寄せ、複雑観念としての関係・様相・実体に関する知識が生み出される。連合が習慣になると高い蓋然性を持つ知識ができるが、これが絶対的知識 (knowledge) の基盤」(拙稿 2008, 89) と理解される。

4 Flintは*Philosophy and Principles of Auditing* (1988) の書を著し、Mautzが序言を寄せている。近年でも米国公開会社会計監視審査会プロジェクト (PCAOB, Synthesis Projects, 2011) に対するHurt et al. (2013, 46) の回答では、「懐疑心の論点は複雑であり会計学のみならず…哲学」と記されている。監査がその概念基盤を哲学に依存することは、Mautzら (1961,298, Figure V) が示していた構造論のコアに、哲学が措置されていることから自明であろう。

5 哲学辞典 (平凡社 1979, 1252) によれば分析哲学は、「論理実証主義の形で成長し20世紀米国で関わる議論がさかんに行われた。分析哲学では物の実在性の議論はしない。むしろ実在性により何が意味されているのかを分析する。意味の分析が成功すれば実在性の議論は消滅する。その方法は自由である」。またKenny (2006, 357-364) によれば分析哲学の祖Russellは「概念と判断の客観性を確保しようとした」。すなわちRussellの分析

は「不鮮明な語法をクリアなものに代える作業」であった。さらに(岩波 2006, 1429)によれば分析哲学は言明の論理分析を含む現代哲学の一つの様相であり「しばしば現代英米哲学と同一視される」。仲正(2008, 20)によれば分析哲学は現代アングロサクソン系哲学の代名詞であり、「記号論理学、様相論理、真理論、意味論、行為論、言語行為論、日常言語分析、科学基礎論、心の哲学、時間論、クリティカル・シンキング等様々な分野や流派を含んでいる」。

- 6 『会計と分析的方法』(Mattessich, 1964, reprinted 1977, 233) には以下コメントされていた。「Humeは帰納法を完全に否定してしまっている。しかし原則を打ち立てるためには観察事例を積み上げ、確かさを増していく方法に抛らざるを得ない。実用主義の実践のためには、Humeが問題視するような絶対的な確かさは必要なく、十分な蓋然性が確保されればそれで良い」と。それこそが会計学及び監査研究者の典型的なスタンスであろう。
- 7 千代田・鳥羽編(2011, 128鳥羽)は以下のように言う。「古典的な懐疑主義が示す立場は、監査上の懐疑主義を考察・展開する上ではあまりに形而上学的であった。もう少し現実世界における人間の営みに適用できるようなソフトな、プラグマティックな懐疑主義の捉え方が必要であった」。鳥羽(同, 110-111)はKurtz(1992)の「実務において依拠すべき新たな懐疑主義を新懐疑主義と提唱する」立場を紹介しつつ、「疑うことよりも探究に焦点を置く」方向性と「プラグマティズムが自然に辿りついた結果」とを説明する。
- 8 Peirceと並ぶ実用主義の祖Jamesも堅固な懐疑主義を拒否していたようである。曰く「Jamesは経験主義と知識絶対主義希求者の両方を否定した。彼は十分な支えなくして思考は保留されるべきとする懐疑主義を否定したのである」(Popkin and Neto, 2007, 307)。実用主義と懐疑主義とは本来、折り合いが悪い。しかしMontague(1925, 224)は「推論に際して適用される功利主義的な傾向にも関わらず、実用主義者も懐疑の精神をもって問う」旨を主張して、あえて実用主義と懐疑主義との併立を図ったのである。
- 9 (Moran, 469, Steup)によれば認識論とは、知識と正当化可能な心証の性質についての厳密含意を探る研究である。そこでの命題は(1)知識とは何か、(2)正当化可能な心証とは何か、(3)知識はどのようにして得られるのか、(4)何が知識を正当化させ得るか、(5)懐疑主義との関係、とされる。すなわち認識論は監査人のア・プリオリ思考基盤と重なる。
- 10 証拠論はPaton and Littleton(1940, 訳書 1974, 29-34)がその書の第二章基礎概念で扱っているテーマであり、またMautz and Sharaf(1961)第5章の章題である。ところで証拠論はそれを哲学範疇のevidentialismとして捉えれば、本来は認識論上のテーマである。Bernceker and Duncan(2011, art 1. 6, McGrew, 59)は認識論の基盤概念として証拠論を展開し「証拠は科学、歴史、法律、医学、その他の分野で中心かつ必須の領域」と述べた。特に監査概念に関らせしめてKissinger(1977, 322)は「監査意見の対象になるアサーションは(1)命題が証拠によって確立される、(2)証拠によって反駁される、(3)証拠によっても何ら限定されない」の三つの立場から監査意見の必要十分条件を見出そうとした。
- 11 「実用」という言葉はギリシャ語のPragma(行動)に由来する。本稿ではpragmatismの訳に実用主義をあてている。仲正(2008, 12)曰く「実用主義は対象を認識する過程に現れる様々な概念を分類し定義する

現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程

ため、化学実験の方法を応用する文脈で用いた言葉。概念それ自体の真理性ではなく、概念を用いて行なった場合に対象との関係にどのような影響が生じるかを重視する意味が込められた」と説明する。ところで Pattillo (1965, 訳書61) は会計への実用主義の波及を「そのアプローチは、規則の適否は結果に依存すると主張している。しかし欠点は何が有用と考えるかについての規制手段が存在しないことである」と批判的に述べた。実用主義については「アメリカがヨーロッパから文化的に独立する過程の思想的表現であり、アメリカ大陸で行われた新しい開拓と実験がかかる思想的表現を可能ならしめた。同時にこの事実は、この立場が歴史的条件の深刻な洞察を必要とせず、自己弁護あるいは自己批判を意味する社会科学の方法と成果に対して敏感でないことを物語っている。従って歴史的思惟の欠如はこの立場の非常に大きな特徴」(平凡社, 1979, 1205) と批判される。尚、実用主義基盤の哲学は Moran (2008, 176, Hanna) により広く Anglo-American Philosophy と称され、第二次世界大戦後の分析哲学がその中心に見出される。

- 12 Moran (2008, 27) 曰く「19世紀後半はウィーン学派がヨーロッパ哲学の牙城であり20世紀に入りケンブリッジ学派が力を得た。しかし第二次世界大戦後、哲学研究の軸は米国に舞台を移した」。そしてその後の哲学は思想家によるのではなく、大学の研究者により実験的に追究されるようになるのである。参考として (Moran, 2008, 2-3)。
- 13 学際性が孕む苦悩に関し「Carnap自身は空間論をテーマに選んだが、哲学の教授からは物理学のテーマと見なされ、物理学の教授からは哲学のテーマと見なされ、学際研究の将来の困難さを感じさせられたことを自伝で述べている」(永井・内田編 復刻版2003, 239-240) という逸話がある。
- 14 当該リストに挙げるべき現代哲学者は他にも数多く、リストは例示に過ぎない。ところで John Dewey (1859-1952) も本来、哲学史視点からは含めるべきである。実際、DeweyとJames、Peirceは、「実用主義の三羽鳥」(仲正2008,10) と称され、特にDeweyは実用主義の教育側面への応用により知られている。
- 15 例えば Cooper Bros. & Co. (1854年英国設立)、Robert H. Montgomery (1872-1953)、William M. Lybrand (1867-1960)、Adam Ross (1869-1929)、T. E. Ross (1867-1963) 周辺の時系列である。さらに W. A. Paton (1889-1991)、A.C. Littleton (1886-1974) という会計界の巨匠の時代と分析哲学勃興の時期とが重なっていることにも留意して良い。1887年創設の米国会計士協会(1887年AAA-AIA-1957年以降AICPA)の歴史とも直に重なる。米国における会計プロフェッションの揺籃期については、Previts and Merinoの『アメリカ会計史』(1998)を紹介する、久野 (2009, 235) が参考になろう。
- 16 Bell et al. (2005, 23-25 訳書 2010, 38-41) には「信念の改訂」が議論されているが、それはQuineの影響そのものと察する。坂部・加藤 (1990, 296-299) では「言明に対し反証例が挙げたとすれば再調整が引き起こされる。その場合には信念体系をそのまま保持しておくことはできない。いかなる言明も改訂を免れない」旨にて現代の監査概念に応用され得るQuineの、テーゼの核心が説明されている。
- 17 Bell et al.は知識を定義するためにChisholmについては当該書*Theory of Knowledge* (第2版1982; 第3版1989)、またRussellについては*Human Knowledge: Its Scope and limits* (1948) を引用した。Bell et al. (2005)

がChisholmとRussellをともに引用した背景には、嘗てASOBAC (1973, 20) が第3章「単なる意見と峻別される知識」にて両論者に言及していた事実がある。結果的にBell et al.は「知識とは真実と判明している事実についての正当化された信念をいう。信念とは不確実な事実についての心の状態であり、それが正当化できる程度にはさまざまな水準がある。したがって知識たるためには信念でなければならないが、信念だからといって知識であることにはならない」(2005, 20 訳書 2010, 33) とする。Bell et al. (2005, 21 Figure 3.1)は、合理的保証のためにAssured Justified Belief水準を満たしえる証拠の必要性を説いたが、実はその論拠たる「最も確実な信念こそが知識」という立場を、Russell (1948) とChisholm (1981; 1989) から援用していたのである。

- 18 ASOBAC (1973, 20)では、Russell (1965)によりChisholmへの賛意が示されている旨、紹介されている。
- 19 久野 (2009, 242, 括弧内の数字は引用文数) はChambers, R.J. (1995) の*An Accounting Thesaurus: 500 years of Accounting*, Oxfordにて、哲学・科学分野でAristotle(4), Bacon(14), Einstein(9), Hegel(1), Hume(5), Huxley(1), Kuhn(10), Popper(21), Russell(3), Spencer(4), Locke(3), Ortega(10), Shaw(4), Veblen(3), Weber (9), Whitehead(29)への引用があると言う。
- 20 『会計理論及び理論承認』(1977, 訳書1980, 62)は、Paton and Littleton (1940) に対するWilcox (1941, *The Accounting Review* 16, March 1941, 75) からの批評について、「会計分野において何らかの首尾一貫したものを発見すると言うよりもむしろ哲学的基礎の上に首尾一貫した構造を組み立てようとしている」と評している。すなわちペイトンらが哲学的基礎を強く意識していたと指摘する。
- 21 逆に、非現代的な哲学観を捨象している監査研究書も見出せる。Robertson(1979,63-64)はKant的言説として例えば「嘘をつくことはいけない」といった教義主義的アプローチを批判する。曰く「今日の社会の雰囲気は人間の振舞いを問題にするだけではない。振舞いが土台に見出すルールをも問題視する。しかるに諸基準の整備運用のためには倫理にのみ通じる教義主義的、無条件原則的アプローチでは不十分である」と。
- 22 DR Scott (1933, reprinted 1978, 64-66) には特に、政治理論背景を中心に敷衍されている。
- 23 Mautz and Sharaf (1961, 79)にてはBridgmanの*The Logic of Modern Physics* (1958, 5) が引用されている。
- 24 結果を重視する実用主義的な考え方はWhitehead (1861-1947, 1925, reprinted, 1967, 143)の以下の文脈にも通じる。すなわち「科学的物質主義とデカルト派の自我は、おのおのの哲学観と科学観により同時に批判され得る。実際、そのような挑戦はJamesが試みていたことである」。なお、Whiteheadは1924年からハーバード大学哲学教授の職にあり1938年に退官した。Russellとも共同研究をし「数学基礎論における論理主義の完遂に丹精した」(平凡社, 1979, 1317)。
- 25 Mautz and Sharaf (1961)が操作主義に傾倒しなかった理由には、当時の哲学界からの批判の故と察することができる。例えば「操作的に概念を定義しようとする構想について哲学者の多くはその粗雑さを批判した。1930年代後半以降Bridgmanは、操作は概念の意味を明確にするにすぎないという点まで主張を緩めた」(岩波, 2006, 1408)。しかし他方で、操作主義による意味解析という企ては爾来、監査研究者の一部をも惹きつ

- けてきた。例えば (Toba, 1980, 606) は「適正表示の意味の解析を操作主義的に行う」ことを目標に掲げていた。
- 26 Moran (2008, 43, Potter)は、「分析哲学はKantからの脱却を目指していた。そして数学的戦場となったのである」と脱Kant的的局面とその方法論の変貌を評する。
- 27 Moran (2008, 985)は新実在論者をして、「観念論を排除する20世紀初頭の米国のリアリズム哲学者グループ。Russellとも同調的であった」とする。分析哲学は広義には新実在論を含むもので、その接近法は論理実証主義 (positivism) 的である。
- 28 Moran (2008, 221)参照のこと。尚、20世紀米哲学はケンブリッジ学派 (Cambridge Analysts) を継承したと察することができる。ケンブリッジ学派は新実在論にも理解を示し「存在と知覚が完全に等しいとすればそれは無意味な命題になる。それゆえ知覚対象と対象の知覚とを峻別する必要がある。分析哲学者の任務は判断を批判することではなく判断が依拠している諸事実の構造を明らかにすること」(平凡社 1979, 457 筆者一部修正) と主張する。
- 29 Mautz and Sharaf (1961, 13)も次のように言う。「分析哲学者はHow do you know? What do you mean?という極めて具体的な問いかけによって知識の幅、方法、限界に関心を寄せている」。
- 30 今井 (坂部・加藤編, 1990, 246) は「Russellは20世紀英米哲学の主流をなす分析哲学の中枢に位置した」と言う。そしてRussellの「理解することのできるすべての命題は、我々が直に知っている構成要素だけから構成されているものでなければならない」という直知 (acquaintance) の限界を論じている。
- 31 Mautzら (1961) はMontague (1925) の解釈に従いつつ反証技法たる懐疑主義を導入した。ところでKurtz (1992) の書はその全編を通じて「実用主義の普及により懐疑主義は過去のそれとは異なるものへ変貌しつつある。なぜなら懐疑主義の動機付けは、疑う心よりも探求の精神に見られる」旨を主張する。現代監査の潮流を理解する上ではデカルト流懐疑が介入する余地は無い。むしろ内外の監査研究者 (Nelson 2009, 30; 千代田・鳥羽編 2011, 108 鳥羽)らが参考にしており、Kurtzの解釈に拠ることで容易に展望が開ける。
- 32 ウィーン学派は「1939年の第二次世界大戦勃発の折に消滅した。彼らの論理実証主義思想は、その後はドイツ系亡命者により米国に持ち込まれた」(岩波2006, 1762 筆者一部修正)。
- 33 Stroudによる実在論と観念論の対比は以下の表現を伴う。「実在論者は、山は大きさや位置など、あらゆる経験から独立して存在すると断言する。観念論者は、山が存在することは山が知覚されるという事実依存していると言う」(1984, 訳書 2006, 287)。
- 34 実際には、後にMontague自身も新実在論に批判を向けた。すなわち「新実在論者たちが汎客観主義に走りすぎ、誤謬をも一種の真実と見なすため真実と非真実との区別をつけることができなくなり、客観的相対主義に陥っている」(平凡社, 1979, 1402)。
- 35 persuasivenessは現代哲学にあっても未決でありながら、決定的な命題そのものである。例えばPolanyiは彼の書の中の「個人的知識の正当化、事実のアサーション」の節にて、「事実に関するアサーションが説得

任 章

的な感覚を伴わなければ、それは何も言っていないに等しい言葉の羅列」(1958, 1962, 254抄訳)と言う。

- 36 本邦クラリティー版監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」I.2.5.には「監査の固有の限界があるため、監査人が結論を導き、意見表明の基礎とする証拠の大部分は、絶対的というより心証的なものとなる。したがって合理的な保証は絶対的な水準ではない」と記されている。このように監査基準書等にあっても絶対的保証は否定されている。しかし心証の意味と水準についての深耕を試みた監査研究文献は実のところ少ない。
- 37 結論的証拠が容易に得られるものでない事実はBell et al. (2005, 15) のMautz and Sharaf (1961) への言及によって推察される。ところで合理的保証の観点から、国際監査基準ISA240. 11 (2001) にても、固有の限界として「殆どの証拠は結論的なもの足りえず、説得的なものに留まるという事実認識の必要性」が記されている。今日、監査保証については前提として合理的保証水準が措置され、望ましい証拠属性は説得的であることが共通理解となった。
- 38 説得力に言及している文献にFlint(1988,108)があり、そこでは「証拠の説得力はその内在価値に依拠し、その情報源の信頼性次第である」と指摘されていた。さらにBell et al. (2005, 65 訳書2010, 102)は説得力ある証拠の必要性を強調した。すなわち「重大な不正を検出することに対し、社会的に監査人に求められている責任が拡大しているため、信念の形成と改訂およびそれに伴うリスク評価のために用いる証拠の説得力は、近年、監査人にとってこれまで以上に重要となっている」と。
- 39 単なる心証 (mere belief) を超えた正当化可能な心証 (justifying belief) 水準であろう。心証の硬度に関するコンテキストについてはBell et al. (2005, 21, Figure3.1) が参考になる。ところでMontagueは「我々は直感を超えるような十分な証拠を裏づけにせず心証を形成することがある。例えば暗い場所と死体とを無条件に危険と思う感情である」(1925, 34)というアナロジーを供していた。Montague論の下でも、低硬度の証拠から得られた心証は正当化可能な心証たり得ない。
- 40 「アグリッパのトリレンマ」要素である。懐疑主義の結果、判断保留に追い込む三方法には、無限背進性、ドグマ的仮定、循環論法がある。そして「ミュンヒハウゼンのトリレンマ」に至っては、知識・論理の確実な根拠が得られることは無いという結論に至る。参考文献として(中村他, 1985, 158加藤)。
- 41 AICPA Cohen Commission Report (1978, 8)では「硬度が高ければ、外部から影響されるバイアスに抵抗することができる。もし測定された硬度が十分でなければ監査人に解釈上の負担を担わせる結果となる」と指摘されている。
- 42 Paton and Littleton (1940, 訳書1974, 29-34) にあっては「得心の行くほどに客観的で検証可能」の要件に言及されていたものの、説得力については記されていなかった。当時、監査証拠は、自己得心的で客観的で、検証可能なものであればよかった。しかし、加えて今日ではBell et al. (2005)論のように説得力が重視される。Mautzら(1961)が証拠属性の考え方に影響したからである。
- 43 Mattessich (1964, 240) にはRussellがCredibilityの問題を深耕したとされている。ところで信頼性の

問題は、現代Epistemologyの論者によっては専らReliabilismの問題として捕捉されよう (Moran, 2011, Chapter 17)。

- 44 今日の監査思潮に内包された矛盾と分裂性については指摘するまでもない。例えば、合理的保証と原則的懐疑の姿勢との折り合いの悪さ。懐疑心の保持・発揮と監査コスト増分との不明瞭な因果関係。監査ファームによるソリシテーションが齟齬矛盾。クライアントの業務ニーズ探索傾向と監査人独立性への懸念、等々である。
- 45 例えばPattillo (1965, 訳書 1970, 3-4) も、「一般に認められた統一的な会計理論は存在していない。用語というものは物事を複雑にする要因である。特に原則という言葉はその最悪の犯人である」と述べていた。
- 46 Bell et al. (1997, 72, Exhibit18) には要素還元主義 (reductionist approach) と全体主義(holistic approach)とを対比させつつ、マクロ的に監査環境全体を捉えるレンズの重要性が主張されている。
- 47 一例を挙げるならば、1998年9月米国証券取引委員会主任会計官Lynn E. TurnerからAICPA, POB会長A.A. Sommer宛書簡 (2000, 2001訳書360) で、プロフェッションが実証手続を減少させている傾向が批判された。同様に2010年10月欧州委員会 (EC) 刊行グリーンペーパーでも、「欧州委員会は貸借対照表の実証検証に焦点を置く基本に戻る方法を探索」と記された。しかし会計プロフェッション界は凡そ、日本公認会計士協会2010年12月8日付返書『(欧州委員会グリーンペーパー) 監査に関する施策：金融危機からの教訓に対するコメント』にある通り、「リスク・アプローチによる貸借対照表監査は合理的保証を提供するものとして適切であり、このアプローチを変更すべきでない」という立場を維持している。
- 48 会計史に見出せる統合失調 (schizophrenia) 的側面を論じた研究に、所論に「ジキルとハイド」の副題を与えているDegos (2010) があり、興味深い。

参考文献

- 久野光朗. 2009. 『アメリカ会計史序説』 同文館出版.
- 坂部恵・加藤尚武編. 1990. 『命題コレクション 哲学』 筑摩書房.
- 近澤弘治. 1966. 『マウツの監査論』 森山書店.
- 千代田邦夫・鳥羽至英 責任編集. 2011. 『体系現代会計学第7巻 会計・監査と企業統治』 中央経済社.
- 鳥羽至英・秋月信二. 2001. 『監査の理論的思考方—新しい学問「監査学」を志向して—』 森山書店.
- 仲正昌樹. 2008. 『アメリカ現代思想』 NHKブックス1120.
- 中村雄二郎他. 1985. 『新・岩波講座哲学1 いま哲学とは』 岩波書店.
- 永井成男・内田種臣編. 1977 復刻版2003. 『カルナップ哲学論集』 紀伊国屋書店.
- 林達夫他監修 荒川幾男他編集. 1979. 『哲学辞典』 平凡社.
- 廣松渉他編著. 1998. 『岩波 哲学・思想辞典』 岩波書店.
- 拙稿. 2012. 「監査人の中立性と健全な懐疑心について」『企業会計』第64巻第10号、中央経済社.

- 拙稿. 2008. 「監査人懐疑心とヒュームの問題について」『企業会計』第60巻第7号、中央経済社.
- 拙稿. 2006. 「監査人懐疑心研究の深度に関わる事柄の一考察」『北九州市立大学 商経論集』第42巻第1号.
- American Accounting Association(AAA) Committee on Concepts and Standards for External Financial Reorts. 1977. *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (SATTA), FL (染谷恭次郎訳. 1980. 『アメリカ会計学会 会計理論及び理論承認』国元書房).
- American Accounting Association(AAA). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, FL(飯野利夫訳 (1969, 1975) 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房).
- American Accounting Association (AAA). 1973. Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)*, FL(青木茂男監訳・鳥羽至英訳. 1982. 『基礎的監査概念』国元書房).
- American Institute of Certified Public Accountants. 2012. *Journal of Accountancy, A Special Issue Celebrating 125 years of AICPA*, AICPA June, 2012.
- American Institute of Certified Public Accountants. 2000. Public Oversight Board, *The Panel on Audit Effectiveness, Report and Recommendations*, NY: AICPA (山浦久司監訳. 2001. 『公認会計士監査－米国OB (現状分析と公共性向上のための勧告)』白桃書房).
- American Institute of Certified Public Accountants .1978. (Cohen Commission Report) *The Commission on Auditors' Responsibilities, Report, Conclusions, and Recommendations*. NY: AICPA.
- Bell T.B. et al. 2005. *The 21st Century Public Company Audit*, KPMG International (鳥羽至英代表、秋月信二・福川裕徳監訳. 2010. 『21世紀の公開会社監査』国元書房).
- Bell T. B. et al. 1997. *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*, KPMG Peat Marwick LLP.
- Bernecker S. and Duncan. 2011. *The Routledge Companion to Epistemology*, Routledge.
- Degos J. G. 2010. *The Schizophrenia of Accounting Historians: Doctor Jekyll, Historian and Mister Hyde, Accountant*, Conference proceeding, 2 BMAC, AAFA, Istanbul.
- Financial Accounting Standards Board.1980. *Statements of Financial Accounting Concepts 1-6*, FASB, Distributed by McGraw-Hill.
- Flint D. 1988. *Philosoby and Principles of Auditing*, An Introduction, MacMillan Education.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1980. *Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Concepts 1-6*, Stamford, CT:FASB.
- Flint, D 1988. *Philosoby and Principles of Auditing*, Macmillan Education Ltd.
- Hurt, R.K. 2013. "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.32. Supplement 1:, 45-97, AAA.
- Kenny A. 2006. *An Illustrated Brief History of Western Philosophy*, Blackwell Publishing.

現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程

- Kissinger, J.N. 1977. "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory: Some Comments and Extensions" *The Accounting Review*, Vol.LII, No.2, Aril 1977, AAA.
- Kurtz, P. 1992. *The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge*, Prometheus Books, NY.
- Mattessich, R. 2008. *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge.
- Mattessich, R. 1964. reprinted 1977, *Accounting and Analytical Methods*, Scholars Book Co.
- Mautz R.K. and H.A. Sharaf. 1961.18th printing,1997. *The Philosophy of Auditing*, AAA Monograph No.6.
- Moran, D. (Ed.) 2008. *The Routledge Companion to Twentieth Century Philosophy*, Routledge.
- Montague, W.1925, by the reprinted 1978. *The Ways of Knowing or The Methods of Philosophy*, Muirhead Library of Philosophy, Humanities Press Inc. NY.
- Nelson, M.W. 2009. "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing" *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.28, No.2, November, 2009, AAA.
- Paton W. A. and A.C. Littleton. 1940. *An Introduction To Corporate Accounting Standards*, AAA (ペイトン＝リトルトン著 中島省吾訳 (初版1928年、改訂版第17刷1974年)『会社会計基準序説』森山書店).
- Pattillo, J. W. 1965. *The Foundation of Financial Accounting*, Louisiana State University Press (飯岡透・中原章吉共訳.1970.『パッチロ 財務会計の基礎』同文館).
- Polanyi, M. 1958. *Personal Knowledge*, The University of Chicago Press, 1962.
- Popkin, R. H. and J.R.M. Neto. 2007. *Skepticism - An Anthology*, Prometheus Books.
- Robertson J. C. 1979. *Auditing*, Revised Edition, Business publications Inc.
- Schandl, C. W. 1978. *Theory of Auditing, Evaluation, Investigation, and Judgment*, Scholars Book, Co. Texas Houston.
- Scott, DR. 1931. reprinted 1973. *The Cultural Significance of Accounts*, Scholars Book Co.
- Sober E. 2008. *Evidence and Evolution, The Logic Behind Science*, Cambridge University Press.
- Stroud, B. 1984. *The Significance of Philosophical Scepticism*, Oxford (バリー・ストラウド著 永井均訳 2006『哲学的懐疑論の意義 君はいま夢を見ていないとどうして言えるのか』春秋社).
- Toba, Y. 1980. "A Semantic Meaning Analysis of the Ultimate Proposition to be Verified by Independent Auditors" *The Accounting Review*, Vil.LV, No.4, October 1980, AAA.
- Toba, Y. 1977. "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory : A Reply" *The Accounting Review* Vil.LII, No.3, July 1977, AAA.
- Whitehead, A.N. 1925, Rerinted 1967. *Science and the Modern World*, The Free Press, Simon & Schusetr Inc.

(付記) 以上は、日本会計研究学会第73回全国大会（於 横浜国立大学 平成26年9月6日）における自由論題報告の主題「現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程」に相関性を有する所論である。