

## 期待ギャップ問題の展開とその将来

吉見, 宏

<https://doi.org/10.15017/1085>

---

出版情報：経済學研究. 69 (3/4), pp.123-132, 2003-01-31. 九州大学経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 期待ギャップ問題の展開とその将来

Exploring the audit expectations gap problem in the past and the future

吉 見 宏

## 1. 序

監査期待ギャップ(audit expectations gap)問題は、その問題が認識されて以降、世界的な範囲で監査実務および監査基準を変えてきたと見て過言ではない。しかしながら、そもそも期待ギャップとは何かと問われると、それは必ずしも明確ではないと考えられる。本稿では、期待ギャップ問題の展開を概観し、現在までの期待ギャップの理解について確認するとともに、その変化と今後の展開について検討することとする。

## 2. 原初的形態の監査

監査が、企業不正の発見および防止にどの程度の役割を果たし、あるいは果たしうるかについては、歴史的な背景の検討が必要と考えられる。そもそも、会計専門職および監査の両者が展開するのは19世紀におけるイギリスであって、さらにその原初は14世紀のイギリスに求められる\*1。

Littleton[1933]によれば、イギリスで14世紀に始まった会計監査は、以降16世紀にわたって

\*1 ここにいう監査の原初とは、監査人という立場の者が監査を行ったことが資料的に確認できるものを指しており、後述のように、これ以前に監査が行われていなかったことを意味するものではない。

ほぼ同様の形で行われていた\*2。まず、監査は公的部門すなわち市などの会計について始まり、16世紀には、荘園の会計においてこれが展開される。いずれにおいても、会計上に脱漏がないかを監査人が批判的に聴取することで監査が行われ、そこに虚偽の意図がないかが検討された。そして、これは「ともに会計担当者の責任を照査することが監査の焦点であって、それ以上にではなかった」のである\*3。

ここでは、監査についていくつかの特徴点を確認しておく必要がある。

第一は、少なくともこの時代からは監査人を置いた監査が行われていたことである。監査は、会計的認識を行う主体と、その結果を報告する対象となる者が分離したときに必要となると考えられる。たとえば、財を所有する者が自らその会計的認識を行う場合には、監査の必然性はない。しかし財の所有者が、その会計的認識を自分以外の第三者に委託するとすると、その委託された会計的認識を行う主体がもともとの財の所有者にその認識結果の報告を行う必要が生じ、ここに萌芽的に監査の可能性が生じる。すなわち、会計的認識を行った者は、その認識結果を財の所有者に説明することになるが、そこで財の所有者がその結果を自らのものとしてそ

\*2 Littleton [1933], chapter 16.

\*3 *Ibid.* 邦訳378頁。

のまま受け入れれば問題はない。しかし、いまここに両者の認識のずれが生じれば、その調整ないし認識の一致を図らねばならない。そして認識のずれが埋まらない場合には、そこに第三の認識主体を置くことで、強制的に認識のずれの裁定と一致を図る必要がでてくる。この第三の認識こそが、最も原初的な監査であると考えられる。

すなわちここでは、監査にあたる者は、改めて独自に会計的認識を行うことになるが、それはもともとの方法と同一ではない。これはいわば再認識過程である\*4。もちろん、会計的認識が行われる際に、同時に逐一これを監視することが、最も有効な会計的再認識の過程であり、監査的認識であると考えられるが、これは事実上困難である。監査は、会計的認識の事後、あるいは認識結果を前提とした再認識にならざるを得ず、その結果、証拠に基づく会計的認識の再構築という、監査独自の会計的再認識が行われることになる。

しかしながら、最も初期的な段階では、かかる監査的認識にあたって、監査人を恒常的に置いておく必然性はない。なぜならば、この段階では、会計主体の規模も小さく従ってその扱う金額も少額であり、つまりは会計的認識対象の絶対量が少ないため、これに対する監査の再認識のための活動量も相対的に少ないからである。すなわち、監査による（会計的再）認識過程が会計的認識の事後的再認識作業であって、証拠に基づく独自の認識過程である以上、その認識は集約的であって会計的認識に必要な時間よりも少ない時間で行われる。全体として、会計的認識の量が少ない場合には、それに応じて監査

的認識（会計的認識の再認識）の量も少なくなる。これは、監査人を常置するほどにはその活動量は多くないことを意味する。すなわち、社会的に「監査人」なる役割の者をあらかじめ準備しておく必然性が生じないことになる。

つまり、Littleton[1933]が指摘する14世紀以降の状況は、都市の発達と荘園の発達によって、監査人を常置するほどに会計的認識主体における会計的認識の量が増えたことを意味している。監査人の常置は、監査人の社会的地位を生み、監査人の社会的独立性の要求を生むことになる。その後、17世紀から18世紀にわたって、企業の発達に伴って監査の中心は都市へ移り、18世紀以降の会計専門職としての会計士の発達と彼らによる監査の実施、という形態に展開することになる。

すなわち、ここでは、会計的認識主体における会計的認識の量の増大が、監査的認識量の増大を生み、これが一般社会における監査人の必要性に展開して、監査にとっては社会的独立性を確立する必要性という新たな監査上の質的展開をみせることになるのである。

第二の特徴は、にもかかわらずこの段階では、監査の目的に変化はないことである。すなわち、14世紀のイギリス監査にみられるごとく、監査の目的は会計的認識の正しさを確認することであり、会計的認識に不正や誤謬が含まれていないかどうかについて監査的に認識することにあつた。このように、原初的には、監査はそもそも不正や誤謬の発見にその目的をおいて始まったことは間違いのないところであると考えられる。そこでの監査方法は、帳簿記録の査閲や会計的認識を行った者からの聴取であり、不正や誤謬の発見、すなわち、会計的認識の正しさの証明という目的のために、必然的に精査で

\* 4 吉見 [1992] 参照。

行われた。これは、後のイギリス監査の特色ともいわれる精密監査に結びつくことになる。

精査によれば、会計的認識の結果について満遍なく監査証拠が収集されねばならない。しかし少なくとも、この段階では会計専門職という社会的に独立した監査主体の確立によって、そして彼らをして精査による監査に専従させることによって不正の発見、防止という監査の目的を充足できる程度の会計的認識量であり、これに応じた監査的認識量であったのである。

### 3. 資本の集中と監査目的の変化

産業革命以降、資本の集中、株式会社の発展に伴って、企業規模は飛躍的に拡大する。これは会計的認識の質と量に劇的な変化をもたらすことになる。イギリスおよびアメリカにおける鉄道業や鉄鋼業の発展は、多くの新たな会計実務を生み出すこととなった。たとえば、19世紀後半に急速に進んだ製造業の巨大化は、製造工程の複雑化と原価計算の発展をもたらした\*<sup>5</sup>。また、多くの固定資産を必要とする鉄道業の発達、アメリカでは1857年の恐慌もあいまって、鉄道会社における監査の必要性を確立させた\*<sup>6</sup>。

このことは、監査による認識にも再び大きな影響を与えることになる。第一に、会計的認識量の増大は、精査による監査という従来の監査方法では時間的にも物理的にも監査による認識を不可能にした。いかに監査的認識が会計的認識よりも集約的であるにせよ、かつ会計専門職をこれにあてたにせよ、それをもってしても従来型の精査では監査的認識が行いえないほどに会計的認識主体の会計的認識量が大きくなって

しまったということである。

第二に、監査的認識の主たる方法は、上記のように精査による証拠の入手であったが、この証拠が、必ずしも物的証拠によれなくなったことである。すなわち、会計的認識主体における株式会社形態による資本の集中は、巨額の固定資産への投資を可能にすると共に、その資金を提供した株主への配当計算を必要とすることとなり、これは企業の継続性を前提にした期間損益計算の重視につながった。この結果、会計的認識上は、減価償却を前提とした固定資産の計上という固定資産認識の質的転換がなされ、しかもこれが恒常的に、期間損益に大きな影響を与えるほどの金額となるのである。

減価償却計算は、一定の仮定に基づく計算でしかない。耐用年数も、残存価額も、対象となる資産の実際の耐用年数や残存価額を必ずしも反映するものではない。このことは、監査的認識からは、減価償却対象となっている固定資産の会計的認識の結果を、物的証拠をもって再認識することはできないことを意味する。つまり、ここでは上記のような仮定の適否を判断することに止まらざるを得ず、またかかる仮定は、実際には一定の基準に基づいて立てられることになるため、監査上はかかる基準の適用が正しく行われているか否かの検証、すなわち基準への準拠性の検証が行えるにすぎない。すなわちここでは、会計的認識による固定資産の価額を物的証拠による監査的認識で検証することを、監査自身が放棄したことになる\*<sup>7</sup>。

以上の結果、監査は従来行ってきた精査による方法を改め、統計的手法に基づく試査による方法を採らざるを得なくなり、かつ準拠性監査にシフトした監査を行わざるを得ないこととなった。いわゆるアメリカ式の現代財務諸表監

\* 5 *Ibid*, chapter 21.

\* 6 中村 [1997]、126頁。

査の成立である。このことは、単に手法の転換に止まらず、精査を必要とした不正、誤謬の発見及び防止、すなわち会計的認識の正しさの証明という監査が長く持っていたその目的の転換を意味していた。そしてここでは、周知のように、会計的認識の結果である財務諸表に対する監査人による意見の表明、すなわち適正性監査が、新たな監査の目的となった。このように、ここには監査の質的な変化が存在していたのである。

監査の目的がここで大きく変化した以上、この段階で監査の社会的役割が終焉するという可能性もあったように思われる。しかしながら、現実にはもちろんそのようになったわけではない。その理由は、第一には、かかる変化はある日劇的に生じたものではなく、会計的認識の変化に応じて徐々に生じてきたものであることがある。これは、一般にかかる重要な変化がある時点で一斉に受容する機会がなかったことを意味する。第二には、かかる監査の目的の変化にもかかわらず、依然として監査を求める需要が存在したことである。それはもちろん、企業が資本を集める際に監査人による監査報告書が有益かつ必要であり、資本の集約にあたって監査が社会的に必要とされたということである。しかしながらこのことは、歴史的に連続した監査

の必要性の中で、上記の第一の理由から、「会計的認識の正しさの証明」から「会計的認識の適正性についての意見表明」への監査の目的の変化が、一般には認識されなかったという結果を招来したのである。

#### 4. 準拠性の重視と監査人に対する訴訟

20世紀前半の世界大戦の経験は、戦後、アメリカ会計におけるいわゆる「会計原則運動」を生んだ。すなわち、大恐慌をも生起した20世紀前葉の企業不正、倒産の理由として、会計原則の不備が指摘され、この結果、アメリカでは詳細な規定を持つ会計原則を、会計専門職から切り離された設定主体によって設定する、という方向が採られるのである。

このことは、この段階では企業不正の発見、防止ができなかった原因が、監査に直接的に求められるというよりは、会計原則の不備に求められたことを意味する。もちろんその中には、会計原則の設定主体が会計専門職から「独立した」第三者機関に移されるという、企業不正を防ぎ得なかった会計専門職に対する事実上のペナルティも含まれてはいた。しかしこのことは一方で、かかる会計専門職から切り離された設定主体による会計原則への準拠性が、監査における重要な要点となる傾向を加速した。平たくいえば、詳細に定められた会計原則への会計的認識の準拠性が確かめられれば、監査上は適正と意見表明できると考えられたということである。

20世紀後半、より具体的には1960年代後半以降にアメリカで多発した、企業不正と倒産の発生に伴う監査人への訴訟に際して、監査人側が会計基準への準拠性と適正性監査の意義を主張

\*7 いうまでもなく、理論的には、固定資産に対して物的証拠をもってその価値を監査的に認識することは可能である。すなわち期末に、当該固定資産の市場における売却可能価値を個別に他の専門家による鑑定等を利用して見積もるといった手続を行えばよい。ただしこのような場合には、いうまでもなく、減価償却を通じた固定資産価値の会計的認識の結果と、監査的認識の結果は、恒常的に異なることになる。これは監査による会計的認識の否定に他ならない。減価償却という会計的認識が社会的に受容されるとすれば、これを前提に監査の側がその認識方法を変化させねばならなかったことは必然であったといえよう。

したのは、監査人側からみた監査の展開の認識を考えれば当然といえる。しかし、かかる主張は必ずしも求められず、訴訟の場においては、監査人は多くの場合敗訴し、多額の損害賠償責任を負うこととなった。ここでは、監査人に企業不正、倒産の発見、防止の責任を求める社会的要求が確認され、かつそれは会計基準への準拠性を確認するという点では果たし得ていなかったのである。

## 5. コーエン委員会報告書における期待ギャップ問題の認識

監査人が監査においてその自らの職責と考えていることと、社会が彼らあるいは監査に求めていることとの間にギャップがあることは、上述のように訴訟という形で顕在化した。現代監査にあって、不正の発見、防止は監査の主目的ではないこと、この問題への社会の期待は、現代財務諸表監査についての無理解から来るもの、というのが監査人側の考え方であったと考えられるが、訴訟での敗訴、賠償金の負担という現実の中では、この問題に対して、監査人は何らかの対応をせざるを得なかった。加えて、この問題が企業不正と関連しているがために、監査人の対応如何では、監査人の社会的独立性への疑問、さらには、監査そのものの必要性への疑問へと展開しかねない問題であった。

かかるなかで、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants; AICPA)は、「監査人の責任委員会(The Commission on Auditor's Responsibilities)」を組織し、監査人が負うべき責任の範囲について検討した。委員長の名を取って一般にコーエン(Cohen)委員会と呼ばれるこの委員会は、1978

年に報告書を発表した。この中で、上記のような問題を「期待ギャップ」問題と呼び、問題の存在を認識したのである。そして、「こうしたギャップが存在していることに対する主たる責任が財務諸表利用者側にあるようには思われない」\*<sup>8</sup>とし、不正の発見に対する監査人の側の責任を明確化することを求めたのである。

コーエン委員会報告書以降、AICPAは期待ギャップを縮小するために、そしてそれはとりもなおさず不正の発見、防止に対する監査人の責任を少なくとも一定程度は受け入れる方向性を持った監査基準書(Statement on Auditing Standards; SAS)の改訂を行う。一般に「期待ギャップ基準書」と呼ばれる、SAS No.53からNo.61に至る9基準書は、その後の世界の監査実務、そして監査基準の設定に大きな影響を及ぼすことになる\*<sup>9</sup>。ここで、監査は再び企業不正の発見、防止をその目的の中に取り込み、かつそのための監査手続を構築しなければならなくなったのである。

以降、期待ギャップ問題に関しては、基本的には監査人が社会の期待に対してこれを受け入れる方向が示されるのであるが、ここで留意しなければならないのは、「期待」のもつ包括性である。すなわち、ここまでみたように、コーエン委員会において検討された「期待」とは、企業不正の発見、防止にかかわるものである。しかしながら、監査人に対する社会の「期待」とは、本来それが期待である以上きわめて包括的かつ抽象的であって、不正の発見、防止につ

\* 8 AICPA [1978]、邦訳xiii頁。

\* 9 本稿ではその詳細を述べないが、これら監査基準書は、コーエン委員会報告書のみを反映したものではなく、コーエン委員会以降の「不正な財務報告全米委員会」、いわゆるトレッドウェイ委員会の報告書(The National Commission on Fraudulent Financial Reporting[1987])等にも大きな影響を受けている。

いての期待も含むが、それ以外の期待もまた含まれる可能性がある、ということである。すなわち、よしんば不正の発見、防止に関する期待が解消され得たとしても、それによって期待ギャップ全体が解消することは必ずしも保証されない。期待ギャップ問題が認識された、ということとは、かかる社会の期待を認識することであって、ここでは「期待」の範囲を認識する必要がある。事実、コーエン委員会報告書においては不正問題のみがその範囲であった「期待」が、後述のようにその後拡大する傾向がみられるのである。

## 6. 各国における期待ギャップ問題の認識

このように、期待ギャップ問題の存在が認識される中で、アメリカ以外の各国においても、この問題の認識がなされるにいたり、その中では「期待ギャップ」とは何か、という問いに答える努力もなされてきている。

カナダでは、カナダ勅許会計士協会(Canadian Institute of Chartered Accountants; CICA)が設置した「監査についての一般の期待研究委員会」(The Commission to Study the Public's Expectations of Audits)、通称マクドナルド(MacDonald)委員会が1988年に報告書を刊行した。この報告書では、社会一般の監査に対する期待について、聞き取り調査などによる現状分析が行われている。この結果、期待ギャップについては、監査の独立性、専門性、およびディスクロージャーにかかる基準の3つの要因から生じており、これらを強化する必要があるとして提言がなされている<sup>\*10</sup>。さらに、ある

種の期待ギャップは、社会一般が監査人の責任について限定的な知識しか持たないために生じている、つまり無知によるギャップの存在も認められたが、そのほとんどの部分について、期待ギャップはかかる無知への教育啓蒙ではなく、会計専門職自身による期待の受容と改善によってのみ狭められるとしている<sup>\*11</sup>。

また、ここではかかる「期待」については、ほぼ不正に関するものに限定して考えることができることが示されている。その上で、上記に関連して、ある種の期待については、ディスクロージャーの拡大がなされて満たされるものであり、特に、事業の破綻の可能性についての警告に、一般の期待があることを示している<sup>\*12</sup>。

Humphrey et al.[1992a]は、かかるCICAの成果を基礎とし、イギリスにおける期待ギャップ問題の実態調査を行っている。ここでは、イギリスにおいても期待ギャップ問題の存在を具体的に確認すると共に、期待ギャップの生じる理由を、2つに整理している。1つは、上述の「無知によるギャップ」であり、いま1つは、監査の責任が拡大する中で、一般の期待とそれに対する会計専門職の対応との時間的「ずれ(lag)」によるギャップである<sup>\*13</sup>。会計専門職が、前者のギャップを主張してきた中で、後者のギャップを重視し、そのための会計専門職の対応を求めるのがHumphrey et al.[1992a]における主張である。

この中では、一般の期待と専門職の対応の時間的ずれによる期待ギャップ、という論理により、期待ギャップは歴史的な現象として捉えら

\*11 *Ibid.*, p.4.

\*12 *Ibid.*, p.5.

\*13 Humphrey et al. [1992a], pp.7-8. および, Humphrey et al.[1992b], pp.137-138も参照。

\*10 CICA[1988], Executive Summary, p.4.

れていることが特徴的である。すなわち、かかるずれは常に生じるものであって、少なくとも19世紀以降の監査の歴史においてこれらは観察された<sup>\*14</sup>。このような観点から、期待ギャップについては、「監査の利害関係者または監査に関心を持つ者である第三者の確信および要求とは矛盾した方法で監査人が行動すること」により生ずる、とする、きわめて包括的な見方が示されている<sup>\*15</sup>。このため、特に不正についての期待によるギャップを、近代的監査期待ギャップ (modern audit expectations gap) とも呼んでいる。

Humphrey et al. [1992a]と同様の研究は、同一のアンケートを利用した共同研究として日本でも行われ、吉見[1993]においてその結果が報告されている。また、吉見[1994]では、イギリスの研究結果との比較を含め、その分析が行われている。ここでは、日本にも期待ギャップが存在することが確認されているが、一方で、英米諸国でみられたような、訴訟による期待ギャップの発現という現象が日本では必ずしも生じていなかったことも事実である<sup>\*16</sup>。これについて、吉見[1996]は、いわゆる無知のギャップ以前に、日本では会計専門職の存在あるいは監査の重要性の認識そのものについての期待の薄さ、あるいは、期待のなさが存在する可能性を示唆している。

しかし、近年においては、山一証券、日本住

宅金融などの破綻に伴って監査人への訴訟が起こされる事例が生じてきており、期待ギャップを示す現象については、日本でも英米と同様の状況がみられるようになってきているのである<sup>\*17</sup>。

## 7. 期待ギャップの理解とその本質 —期待の拡大とギャップの拡大から—

期待ギャップの存在が認識されたのは不正問題が契機であるということは事実であるとしても、現実には、社会の「期待」は抽象的であり、かつその期待は変化する。すなわち、それは不正問題に対する期待に止まらない可能性があるということである。

すなわち、期待ギャップの存在があつて、かつこれに対して会計専門職が積極的な対応を取るとした以上、それはもはや、おそらく当初の意図とは異なつて、不正問題への対応に止まらない。端的には、不正問題から派生したとも考えられる、継続企業の前提についての期待と、その監査の対応は、その典型であろう。

2001年の監査基準改訂にあたって、日本の監査基準にもこの継続企業（ゴーイング・コンサーン）の前提についての監査が導入された。監査人は、財務諸表の決算日の翌日から1年について、被監査企業の継続企業の前提について重大な疑義がないか否かを含めて、その意見を表明しなければならない。さらに、日本では、中間監査においても継続企業の前提についての監査の規定が導入されている。

これは、監査人に対する社会の期待を把握す

\*14 Humphrey et al. [1992b], p.139.

\*15 Humphrey et al. [1992a], p.2. Humphrey [1991], p.7 においても、多少表現は異なるが同様の見解が示されている。

\*16 監査の失敗を理由に監査人を相手取った損害賠償請求訴訟としては、当時としては1981年に起こった日本コッパースの事例が唯一の例であった。この事例については、吉見[1999]第9章および吉見[2001]第3章を参照。

\*17 日本で監査が「マイナー」な分野であった状況は変化を迎えていると考えられる。この点については、Yoshimi[2002]を参照。



ることの重要性と、そのことにより、期待の内容が多様であることが理解され、従前理解されていたよりも期待が拡大する可能性を意味する。さらには、それを放置すれば期待ギャップの拡大は明らかであり、かかる期待にも応えていくべく対応することが、期待ギャップの縮減に向かう方法であることになる。

このような見方の中では、期待ギャップについての理解は、上述のHumphrey et al. [1992a]によるもの、あるいは、「社会が監査に対して持つ監査の役割についての期待と、監査人が考えるその役割についての理解のギャップ」といった一般的な見方を採らざるを得ないと考えられる。

本稿第2節で述べたように、そもそも、監査は社会の認識の「ずれ」を埋めるシステムである。その意味では、認識上のギャップの存在を前提としてこそ監査が成立するともいえ、期待ギャップ問題は、監査そのものに内包された問題と捉えることができる。会計的認識主体と、その報告を受ける主体の認識にずれがあり、監査がそのずれを調整するはずであるのに、その調整に失敗し、なおもずれが残されている場合に、期待ギャップがあるということができる。

## 8. 結語 —期待ギャップ問題の招来への視座と継続監査の可能性—

期待ギャップ問題は、監査の不正への対応という脈絡の中で展開してきた。これは、精査により不正発見に対応してきた過去の監査から、精査によらず試査によらざるを得ない現代監査に展開する中での不正問題への対応、という困難な問題と連動してもきたのである。

この現代的な不正問題への対応という点につ

いては、監査のリスク・アプローチへの指向と、監査と監査類似行為の峻別の両者が柱であった。前者については、試査を前提としながらも、不正に対応した監査を特にリスク評価を重視することによって実現しようとするものである。この結果、リスクが必ずしも会計記録そのもののみから評価され得ないことから、監査が会計以外の領域、すなわち経営判断や経営を取り巻く環境の評価にまで事実上踏みいることを招来した。しかしこのことは、監査に対して新たな社会の期待を生む素地を増やしたともいえる。

後者については、監査と、監査よりも保証水準が低い監査類似行為（保証行為）とを概念的に峻別し、監査ができることを明確化するとともに広範な訴訟の可能性を減じようとするものであった。しかしながら、エンロン事件以降、アメリカでも中間監査の導入や、保証行為である四半期レビューの「監査化」の議論がなされており、監査よりも保証水準の低い監査類似行為の意義そのものが問われている。つまりは、それならばそもそも保証水準の高い監査で対応すべき、ということである。保証水準概念を明らかにした結果、監査が期待される範囲が広がったということになる。

エンロン事件は、一方で、不正発見を指向する以上、旧来型の精査に回帰すべき、という主張まで生んだ。このことは、直ちには首肯できないことは本稿のここまでの議論から明らかであるが、反面、現代的な精査の可能性あることを最後に指摘しておこう。

AICPAの公共監視審査会(Public Oversight Board; POB)は、98年に「監査の有効性に関する専門委員会」(Panel on Audit Effectiveness)、通称オマリー(O'Malley)委員会を設置し、同委員会は2000年に報告書を公表したが、ここで同

報告書は不正の潜在性に対処するために「継続監査 (continuous auditing)」の検討の必要性を奨励している\*18。

継続監査とは、端的には、本稿で冒頭に述べた、会計的認識を行う際に、監査が同時並行的にチェックを行うことである。そもそも、かかることは先述のように不可能なように思われるが、現代では、会計的認識がコンピュータを通じて行われている現状があり、これを前提とすると、かかるプロセスに監査上の監視プログラムを組み込んでおけば、同時並行的なチェックの可能性があるのである。もちろんここには、検討すべきいくつかの課題があると考えられる。たとえば、かかるチェックは、監査プログラムの機能如何に決定的に依拠するし、また最終的な監査判断を監査人が行わなければならないことには変化がない。すなわち、継続監査は理論的にはそれ自体が監査というよりは、監査技術の1つとして存在するにすぎない。とはいえ、会計的認識を監査が同時並行的に再認識する、という形の監査の可能性が検討段階にきていることは、IT技術の発達に伴う監査の原初的な形態の実現可能性、という興味深い問題を生起すると共に、期待ギャップ問題についていえば、不正問題に対する監査上のきわめて有効な手段となってこの部分の期待ギャップの縮減に決定的な効果をもたらす可能性がある。

反面、本稿で見たように、招来における監査に対する社会的期待は不正問題に止まらないであろう。期待ギャップ問題は、また違った形態をとって発現することが考えられるのである。

\*18 The Panel on Audit Effectiveness [2000]. 邦訳139頁。また、継続監査については、山浦[2001]、132頁も参照のこと。

(本稿は、平成13・14年度日本学術振興会科学研究費補助金(基盤研究(C))による研究成果の一部である。)

## 参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)[1978], *Report, Conclusions and Recommendations*, AICPA. 鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的枠組み—見直しと勧告—』白桃書房、1990年。
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)[1988], *Report of the Commission to Study the Public's Expectations of Audits*, CICA.
- 千代田邦夫[1998]『アメリカ監査論』(第2版)、中央経済社。
- Humphrey, C. [1991], "Audit Expectations", in Chapter 1 of Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, 2nd. edition, Paul Chapman Publishing.
- Humphrey, C., Moizer, P., and Turley, S. [1992a], *The Audit Expectations Gap in the United Kingdom*, ICAEW.
- Humphrey, C., Moizer, P., and Turley, S. [1992b], "The Audit Expectations Gap - Plus ca Change, Plus C'est la Meme Chose?", *Critical Perspectives on Accounting*, 3, pp.137-161.
- Littleton, A. [1933], *Accounting Evolution to 1900*, New York. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』(増補版)、同文館出版、1978年。
- 中村萬次[1997]『恐慌と会計—鉄道会計史の視座—』晃洋書房。
- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting[1987], *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*,

- AICPA. 鳥羽至英、八田進二訳『不正な財務報告—結論と勧告—』白桃書房、1991年。
- The Panel on Audit Effectiveness [2000], *Report and Recommendations*, AICPA. 山浦久司監訳、児島 隆、小澤康裕訳『公認会計士監査』白桃書房、2001年。
- 山浦久司 [2001] 『監査の新世紀』税務経理協会。
- 吉見 宏 [1992] 「再認識過程としての監査」『会計理論学会年報』第6号、69-72頁。
- 吉見 宏 [1993] 「我が国におけるエクスペクテーション・ギャップ問題の現状」『J I C P Aジャーナル』第5巻第10号、61-67頁。
- 吉見 宏 [1994] 「我が国におけるエクスペクテーション・ギャップ問題の分析」『会計』第146巻第3号、55-70頁。
- 吉見 宏 [1996] 「監査エクスペクテーション形成の必要性」『会計』第149巻第1号、102-112頁。
- 吉見 宏 [1998] 「期待ギャップ問題の近年の動向」『税経通信』第53巻第6号、267-272頁。
- 吉見 宏 [1999] 『企業不正と監査』、税務経理協会。
- 吉見 宏 [2001] 『ケースブック監査論』、新世社。
- Yoshimi, H. [2002], "Auditing Changes in Japan: From the Minor to the Major", *Critical Perspectives on Accounting*, 12, pp.533-544.
- [北海道大学大学院経済学研究科助教授]