



久保田音二郎先生 : 人と学問 (久保田音二郎博士記念号)

高田, 正淳

(Citation)

国民経済雑誌, 124(4):99-113

(Issue Date)

1971-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCOI)

<https://doi.org/10.24546/00171459>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00171459>



久保田音二郎先生——人と学問

高 田 正 淳

I 久保田音二郎先生その人

久保田音二郎先生のご人格ならびにご研究歴のあらましは、久保田音二郎先生還暦記念論文集「近代報告会計」（昭46、同文館出版）に収録されている佐藤好孝教授および拙作の「人と学問」に記載されている。本稿は、これらと一部重なるところがあるが、できるだけそれを敷衍し、同先生の尊顔とご研究上の特徴を挙述するものである。筆者の狭眼のために、先生に対し非礼になると思いつつ、あえて筆をとる次第である。

久保田音二郎先生は、明治41年3月30日、久保田音治郎・ムメのご長男として、現住所の大阪市住吉区安立町1丁目15に生まれられた。代々住吉大社に関係のある名門としての、気骨ある家庭に育てられる。昭和6年関西学院高等商業部を卒業された後、ただちに神戸商業大学に入学され、平井泰太郎教授のゼミの一員として会計学の研究に勤しまれた。同9年神戸商業大学ご卒業後、京都大学大学院に入部、財部静治教授のもとで統計学を学んでおられる。昭和6年神戸商業大学に足をはこばれて以来今日まで40年、戦前・中・後にわたって住吉のご自宅から大阪の中央を通過して神戸・六甲へ通いつづけられた先生は、誰よりも多くわが国会計学の環境の変化を知っておられるであろう。

平井泰太郎教授の推めで「ヘラウア経営計算論」を翻訳され、それを訳書として昭和12年に公けにされて以来、原価計算に関するご研究に精励され、毎年のようにその研究成果としての著書を公刊されている。また監査研究の領域でも、昭和14年にはわが国最初のドイツ監査に関するまとまった研究書として「強制監査」を公刊されている。このとき以来、先生のご研究の主たる流れは、原価

計算・費用論の分野と監査論の分野の両者に及ぶことになった。そのほか、昭和10年頃から財務会計とくにオスパールの貸借対照表論を中心に簿記・財務会計の分野にも業績を残しておられる。貿易会計に関する論文を出されたのはその後昭和16・7年頃である。これらは上記の研究の2つの主流に対して副次的ではあるが、簿記・監査などを展開されるときに有力な基礎になっているものとみることができる。統計的知識も、原価計算・費用論、最近の会計学の動向を研究される上で有力な手段となっている。そしてこれらご研究の全体は、ドイツで発展した会計学、いわゆるドイツ系統の理論にもとづいて展開されている。

II 思考上の基礎

先生の会計に対する不変のご精進は、ひたすらに学としての会計を樹立しようと努力されてきたことである。言葉をかえれば、学としての原価計算論、学としての会計学、学としての監査論をこれほど意識した人も珍らしく、またそのために悩みつづけてこられたといっても過言でなからう。

何が学であるかは非常にむづかしい問題であるが、先生の場合プラグマティックな説明論や実践のための実用性などは嫌われ、極力そのような傾向を遠ざけようとしてこられたこと、逆に極端な観念論や抽象論もあまりお好きでなかったことなどは、先生の学に対する見方がある程度までは表わすものであろう。さらに先生の日頃のご発言や以下に述べるような研究業績の数々を通じて、先生の学に対する考え方をより明確に知ることができる。

次にあげるような先生のおれわれに対するご教訓は、先生自身が意志を固くして守り通してこられたものであり、また学が何であるかについてのご持論を示唆するものであろう。情熱のこもったご表情で、「基礎研究をしっかりとやり、自分で自分の足をかためるべきだ」「学問の研究は、百姓の畠仕事と同じで、こつこつと毎日耕さないとなにも出てこない」「古典にあたる良書にしっかりと組みついて読め」「学者はいやしいことをおくびにも出したり考えるべきでない」「井

戸掘は苦しいが、清水が湧き出す深いところまで掘れ」「一生懸命勉強すれば、固いくるみが、いつか急にボンと割れることがある。そこまでのかないと勉強したことにならない」などといわれたお言葉は、門下の誰もが必ず耳にしたものであり、先生の学問に対するひたすらの突進を裏書きするものでもあった。

先生には、学に対する次のような独自の方法論がある。第1に、史実の探究を無視して現実を論ずることができないと考えられたこと。現実の問題を表面的に解釈することの危険性を回避し、世界各国における史的発展に対する考証によって数個の命題ないし理論的支柱をえた後、現実の現象の同質性と特殊性の指摘が行なわれ、現実問題の解明が進められる。

第2に、事実に対する分析を通じてその事実を構成する諸要因ないし要素が確認され、その組合せによって全体としての事実の特徴が説明されること。このような特色は、とくに監査論においてみられる。適正性概念、内部統制のご研究にその典型的なものがみられる。

第3に、とりあげられたテーマが抽象的であったり、またその問題への接近が純理論的なものであったとしても、その領域にとどまらず、必ず現実の問題解決に対する指針ないし手掛りを与えようとされたこと。展開された論理が実際に対する指針として意味があるかどうか、有用であるかどうかをみずから検証され、その論理にもとづく実践への指針を提示された点に特色がある。

このようにみるならば、先生の方法論は、歴史的考証を経て、現実の問題に関する諸概念ないしそれを構成する要素を解明され、さらにその上に立って問題解決への糸口を見出そうとされるものである。このことから明らかなように、先生の学問は、19世紀的な意味の観念論とは全く異なり、また単純な経験論とも異なっている。それは一種の経験的实在論であるとみることができる。

先生の業績の源流ともいふべきドイツ経営経済学の諸流派に照らして、先生の理論を位置づけることができるとすれば、それはニックリッシュ、ザイフェルト、シェンブルークなどの規範学派と異なって、シュマーレンバッハ、M・R・レーマン、ライトナー、ハックス、コジオールなどの経験的实在論の一

派に近い。この意味で、神戸大学の諸教授とともに、ケルン学派に属するものといふことができる。

ケルン学派と袂を分かつ点があるとすれば、その1つはしばしばシュマーレンバッハにみられるように、実践上の便宜からする有用な諸概念の介入を避けようとした点であり、いま1つは、より広くアメリカ、イギリスの文献をもとりあげ、そこにみられる概念なり考え方をも紹介・確認し、包括的に解明しようとした点である。

III 簿記・会計理論

先生のこの方面に関するご研究は必ずしも多くない。しかしお若いときからのご研究の一方向として、また原価計算論および監査論に対する1つの基礎として、この簿記・会計論を無視することはできない。先生の会計理論は決して典型的な動態論ではない。むしろその基礎に資本循環の企業過程を想定され、その時点的表示として財産と資本を、経済給付の動きとして損費と収益を把握する仕組みとしての簿記・会計について述べておられた。この意味では、勘定理論的にはシェアーやニックリッシュに近く、また会計理論も一種の静態論におおせるものであった。監査論の分野において、損益計算重視に対して在高からの接近を強調されることも、大なり小なり動態論に対する先生の批判的見解が背景にあるものといつて間違いないであろう。会計に対する考え方に、昭和10年から12年に至る数年の間のオスバール貸借対照表学説および同評価論に対するご研究が影響していることも見逃すことはできない。また貿易会計に関するご研究は、先生の実務的経験を通じて深化されたものであるとききが、このようなご体験も同上の傾向になんらかの影響を与えているものといえよう。

IV 原価計算・費用論

原価計算・費用論は、先生の本来の、そして最も力を入れてこられた研究領域である。この方面のご研究は、次の3つの段階に分けることができる。時間

的には相互に入り組んでいるが、順序としては、第1に間接費に関するご研究であり、第2は短期損益計算に関するものであり、第3は直接原価計算に関するものである。第2の短期損益計算は財務会計の一研究とみることもできないわけではないが、内部の管理計算として考えられ、また工業簿記ならびに勘定組織の発展と密接な関係をもつものであるから、ここで述べることとする。

第1のグループには、昭和11年以来操業度に関連してとりあげられた論文数個および「原価構成論」(昭13, 宝文館)、「間接費会計論」(昭17, 巖松堂書店)、「原価計算論」(昭26, 同文館)、「間接費計算論」(昭28, 森山書店)の一連の著作が属する。「原価構成論」は、企業における固定設備の増大とそれによる固定費の発生をめぐって、これを計算上いかに考え、いかにその負担から回避できるかを主題としている。この固定費解消の問題は、後により広く間接費の問題に発展する。計算方式としての間接費処理の問題に固定費ならびに費用問題を関連づけ、前者によってより包括的に体系化しようとする努力がみられる。昭和17年の「間接費会計論」は、その意味で製造間接費全般にもふれた前進作であったといえよう。昭和28年の「間接費計算論」は、前2冊の成果をさらに包容し、間接費・固定費問題の生成および成立に関する史的考証を加えて集大成されたものである。この書は約20年間にわたる先生のご研究の結晶であり、また日本会計研究学会賞はじめ多くの榮譽に輝く作品となった。これによって経営学博士の学位を受けられたことも周知のとおりである。

ここで先生は、間接費計算の端緒形態をイギリスにおける問題意識と史的発展のうちに求め、そしてその本格的な展開は、アメリカおよびドイツの間接費計算論にみられたことを指摘される。各国における原価計算関係の史実のうちに、製品原価計算の立場からする間接費配賦計算から、原価管理の立場からする間接費配賦ないし間接費分割計算への発展を見出され、さらにその展開を基礎づけるものとして、経済的環境の変化およびドイツにおける経営費用論研究があることを論証されようとしている。イギリスに始まる間接費計算がアメリカ、ドイツにおいて積極的に展開されている点を多くの文献を駆使して整理さ

れ、世界各国の間接費に対する共通の苦悩とその解決法をこのように一貫して説明された文献は、今なお稀少であるといつて過言でなからう。

間接費問題の認識を高め、その配賦法を提案した、パタースパイの「完全な複式簿記、完全な直接費および利益表示法」(1879)、その一步前進したものとしてのガルク・フェルズ「工業会計」(1887)をはじめ、ノートン、パターン、ストラハン、マンの諸書を取りあげられる。とくにマンの「間接費経済論」(1904)については、景気変動にもとづく生産量の変化と直接経費・間接経費との関係を吟味され、さらにこれを損益分岐点論を展開するための経費分類法を提案したものとして重視しておられる。このようなイギリスにおける萌芽形態を詳細に検討した後、アメリカ、ドイツの主要文献がとりあげられ、その計算論の生成の基礎を明確にされている。アメリカのチャーチ「間接費適正配賦論」(1901)によって新機械率法を、またドイツのシュマーレンバッハ「工場取引における簿記と原価計算」(1928)によって製品単位原価、その売価、売上利益の関係を評価される。とくにドイツでは、間接費計算論と同時に、それと関連して生成・発展した経営費用論独自の歩みを指摘しておられる。そしてこの経営費用論に対する分析を通じて、その間接費計算への影響ならびにその意味づけが行われようとしている点も独特であり、興味深い。

このようにアメリカ、ドイツの多くの研究を緻密に分析されるうちに、国によって多少の相違はあるとしても、間接費計算が間接費の正しい配賦計算よりも、むしろ原価管理の方法としての間接費計算に変化していることを発見され、この点を強調される。ことに標準原価による間接費差異の分析は、操業度自体の管理ではなく、操業度による原価差異が原価管理の対象として考えられていたと主張される。アメリカのピリオド・コスト、プロダクト・コストの分類にも、ドイツと同様に原価管理の観点からする間接費計算がみられるとされ、これをアメリカ会計学会の提案、ラウン説の、それぞれピリオド・コスト、固定的間接費の取扱い方によって論証しようとしている。

以上のように、先生の間接費計算論は、それに関する史的発展のうちに正確

な原価計算の手段としての間接費配賦計算から、原価管理ないし経営管理に対する間接費計算へ、さらに間接費分割論へと変化していく経緯を多くの文献を通じて明確化されたこと、そしてその傾向が、イギリスにはじまって世界各国における共通の分母となっている状態を指摘し確証されたことに最大の特色と学界への貢献がみられる。

第3の直接原価計算に対するご研究は、この間接費に対する成果のさらに一歩発展した姿とみるべきであろう。昭和28年頃からの多くの論文および「直接原価計算論」(昭30, 千倉書房)と「直接標準原価計算論」(昭40, 千倉書房)は、この第3のグループに属する。前者は、直接原価をめぐる基礎概念の種別とその内容を明確に規定し、プロダクト・コストとピリオド・コストの分類が経営管理ないし原価管理に関する諸目的と関連していることを指摘し、さらに直接原価計算が間接費計算論と費用理論との理論的交渉の面からいかに理解されるべきかを追求した書である。後者は、直接原価計算の究極的な形態としての直接標準原価計算を対象に、その経営管理上の意義、とくに直接原価計算のもつ利益計画機能と標準原価計算のもつ原価管理機能の結合、部門への配賦問題など複雑で未開拓であった領域における問題点、会計原則との関連などを解明したものであり、この種ご研究の決定版ともいうべき書である。

第2の短期損益計算は、周知のように、先生が新しく開発され、しかも未だ他の追従をも許さない領域である。長期に対立する短期あるいは中間という理解をすれば非常に単純にみえる短期計算も、企業活動の管理統制との関連、経営管理的意味を考えれば興味深い研究領域となる。先生は、ドイツにおける短期計算論の史的発展とその論議の特徴を、数個の論文と「短期損益計算論」(昭24, 千倉書房)において明らかにされる。短期計算の生成の動機は、長期計算の企業管理統制に対する無能を解消するため、企業活動を短期的に把握し、管理統制の手段として短期計算を利用することにある。このような動機と結びつく短期の財務諸表は商法等による中間貸借対照表とは異なり、経営内部的計算および内部報告として生成・発展したものであることが指摘され、問題の限定が行

われる。ドイツにおける短期計算は、先生によって3期に区分される。第1期は、今世紀初頭にみられる、内部用の中間貸借対照表がみられたが一般化しなかった時期、第2期は、第1次欧州大戦後のドイツ経済の動揺期における発展期、第3期は、その後の勘定組織の統一化運動にもとづく確実化の時期である。今世紀初頭、クルップやAEGが中間計算を、1909年頃銀行が支払能力の推定を容易にするために自発的に2ヶ月決算の中間貸借対照表を公表したことなど非慣習的な短期計算が出現したことは、短期計算の黎明を告げるものであったが、その時期の支配的な計算書は、なんといっても中間貸借対照表であった。第2期では、長期利益計算の技術的制約と時間的遅れからする限界に対する批判に端を発して、企業利潤ならびにそれに関する利益政策に有用な短期的損益の把握に重点がおかれ、短期損益計算がクローズ・アップされるようになる。これと同時に資金流動性確保のための手段として短期的な流動性貸借対照表が要請された。第3期は、産業合理化政策の一環としてコンテンラーメンが急速に発展したことに呼応して、短期損益計算が主要形態となり、中間貸借対照表はその補助として、また特殊形態として考えられるようになった。先生の短期損益計算論は、第3期の成果をふまえて、さらにこの貸借対照表方式をも軽視しない独自の段階を形成されている。マルチヤー、ベステなどはこの論述に有力な手掛りを与えている。

短期計算の基本形態として中間貸借対照表計算と短期損益計算があげられ、その共通性は経営内部計算であることおよび事後の役割と事前の役割をもつことにあるとされ、またその相違は、前者が資金流動性の認知と統制を任務とするに対し、後者が経営態様の管理統制ないし収益性計算を任務とすることを指摘されている。これらは、さらに時点計算と経過計算、帰納計算と演繹計算という観点から細分され、体系化される。ことに短期損益計算においては組織的簿記にもとづくものと、同簿記にもとづかないものとに区分し、さらに工業簿記、原価計算、コンテンラーメンを利用することによってその実質内容を精密化されている。ややもすれば混同しがちな諸計算形態をその任務および諸要素

と関連づけて紹介し整理されているあたりは未曾有のものといえよう。

短期損益計算は経営価値計算と表裏の関係にある。したがって先生の経営価値計算に対するご精通も群をぬいている。その領域における価値の種類、財務会計との関連、内部価値計算としての独自の損費・収益の対応によるカルクラチオンなどのご解説は、1つ1つ深味があって示唆に富んでいる。また経営の業績測定のための外部要因や不純要素の排除、価値修正による調整に関する詳論なども、精緻を極め、現在なお生きつづけてその有用性を発揮するものに満ちている。

原価計算に関するご研究の成果は、監査論にも影響を与えている。原価監査を強調され、また辞典などへの執筆をふくめてこれに関する数個の論述がみられるのも、原価計算に対するご造詣に基因するものであろう。

V 監 査 論

先生の監査研究は、原価計算の場合と同様に区分すれば、次の3つのものになるであろう。第1はドイツ系統の外部監査、第2は内部監査、第3はアメリカ型の外部監査、に対するご研究である。以下この順序にしたがって説明することにしよう。

先生の監査論における処女作は、「強制監査」(昭14, 千倉書房)である。1930年代になってようやく盛んな研究がみられるようになったドイツ監査の動向を早くもキャッチし、わが国最初のドイツ監査紹介および研究の書として公刊されたものである。カロリーの史的研究をはじめ、当時の論文多数を駆使され、ドイツ強制監査の特色と全貌を明らかにされた。しかしこの書のご研究系譜上の価値は、それがドイツ監査の紹介にとどまらず、先生のその後の監査理論形成に対する踏石的性格をもっている点にある。ここでは監査の存在意義、監査主体・対象・技術の特異性などに関する一定の見解が樹立され、そのすべてが制度的に完全に確定された段階においてはじめて強制監査が確立したことを主張される。すなわち、株主保護および国家公共の利益の促進に関する要請とそ

れらを具体化する制度の整備、専門能力と独立性を有する経営監査士制度の確立、決算書類の統一化とその背後にある事実ないし論理の明確化、監査方法の認識と分析技術の進歩などが揃って一定の水準に達することが必要であり、その到達に至る経過とその時期を歴史的に説明されようとした。同じような考え方、方法論がその後のご研究においてもみられ、ここでの成果が先生の爾後の監査論に大きい影響を与えていることを知ることができる。形式監査・実質監査の分類がドイツ監査の方法上の特徴をよく表わすものであることを指摘されたことも、その後のドイツ監査の研究者にとって大いに参考となるものであった。

原価計算方面に関心をもたれていた先生が内部監査の問題に関与されたことは当然である。戦後のわが国で、この分野に本格的な研究が始まったのは昭和20年代後半である。先生が内部監査そのものについて独特の考え方を示され始めたのは、昭和27・8年頃からである。外部監査の場合と同様に、その史的発展を分類・整理し、これにもとづいて内部監査の種類と基本概念を確立される。今世紀のアメリカの内部監査を、従業員の不正・誤謬の摘発を目的とする生成段階、常設的・継続的な、そして会計中心の内部牽制組織の補強手段として生成した成立段階、1950年以降にみられるように、業務監査に及ぶところの、内部統制の一環として経営管理に寄与する方式として形成された発展段階に分けて説明された。そしてこのなかから財産保全、経営能率の向上という内部監査の2大任務をみつけ出される。またこのような一連の発展傾向を包括的に把握し、内部監査は経営内部の内部監査人が、諸会計記録または諸経營業務活動に対して、財産保全または収益性向上・経営能率増進の立場から合理的・合目的であるかどうかを検討し、改善の必要がある場合には、その事項について助言勧告を行う間接的な管理方式であると定義されるに至る。目的に関連する問題の所在を明確にされ、その内容を会計監査と業務監査の2層において解明されることも、他の論者とは異なる独自性の表われである。このような動向を整理された良書として「内部監査」(昭32, ダイヤモンド社)がある。世界各国の内部監査を丹念に紹介され、各国の特色を簡潔しかも要領よくまとめられたも

のに関経連叢書数巻（文献目録参照）もある。昭和35年西ドイツを中心に外遊され、神戸大学と西独フランクフルト大学の間の交換教授として、その責務を十分に果たされたが、数多くのご成果のなかでも、とくに内部監査に関するものは、その最も燦たるものといえるであろう。

「強制監査」にみられると同様の傾向を、世界の主要国の監査制度に対する研究に押し上げられたものは「会計監査」（昭26，春秋社）である。イタリア、イギリス、ドイツ、アメリカの監査を順次、史的発展を分析しながら紹介され、株式会社制度、株主保護、会計士、監査方法、報告、監査基準などに関する各国の特色と監査論形成の基礎が描かれている。しかしその中心はアメリカの監査であって、ここに第3のグループとしてのアメリカ型の外部監査へのご研究が本格的に始められたことを知りうるのである。ここではとくに、戦後明らかにされたアメリカの監査基準・準則に関する動向が綿密に紹介されている。この書が世に出てからすでに20年、いまや経済社会情勢の変化に応じて再び企業会計原則や監査基準・準則の本質ないしあり方が問題とされる時期になった。監査に関する公準、基準、準則のあり方をめぐって、この書は重要な参考文献として役立つものであろう。また監査役監査が問題とされる昨今、監査役制度の各国比較についても多くの示唆を与えてくれる。

昭和20年代の基礎的にして地道なご研究を土台として、わが国の監査制度をめぐる諸問題に対し積極的なご研究がくりひろげられる。この意味で昭和30年代は、先生にとってわが国監査の直面する具体的問題にメスを入れられた時代であるといえよう。しかも、先生のそれは、独自の緻密な現状分析と論理的展開にもとづくものであって、現実即応的な教科書作りと全く異なったものであった。これを裏書きする成果として、「財務諸表監査」（昭34，中央経済社）、「近代財務監査」（昭34，同文館）、「近代財務諸表監査」（昭42，同文館）をあげることもできる。また監査役と法定監査との関係、外部監査と内部監査との関連、監査基準・準則の構造、内部牽制・内部統制の意味、監査計画・証拠の論理、監査手続の選択と適用の論理、監査報告書に関する諸問題の展開などの広きに

わたり、一々ユニークな論述を機関誌等に公表されている。

昭和40年を過ぎるころから、監査の現状分析や具体的問題の解明を一步超え、監査にとってつねに壁ないし条件として存在する基本的命題ないし前提に対して徹底的な究明を始められた。その代表的な例は、監査における重要性および適正性概念に関する問題の指摘とその内容の究明である。昭和43年における一連の重要性に関するご論文は、従来忘れられていた問題を再認識させ、この面に関する研究に先導的な光明を与えられた。そこでは、監査実施における重要性の問題と判断過程ないし監査報告における重要性の認識とは異なった次元に属するものであること、したがって従来SECや職業監査人の通則における数量的基準には限界があること、そしてそれとともに監査人にとっては、投資家の立場を考慮した適正意見表明のための重要性判断を強調すべきこと、後者の重要性については、まず財務諸表利用の主体すなわち通常の慎重な投資家に焦点をあわせて、その投資の去就の意思決定の情報資料として、重要かどうかを判断することが前提条件となること、そして1つの項目または事実が、財務諸表上の不実の記載または脱漏になる場合、それが投資家の意思決定を裏返すほど影響力をもつかどうかの判断が決め手となること、監査報告書の段階では、適正意見、不適正意見、意見差控については本来的・質的重要性が問題となり、限定付適正意見については量的重要性がとりあげられることなどを主張された。

重要性と表裏の関係をもつ概念に適正性の概念がある。この適正性については、昭和43年度の日本会計研究学会大会におけるご報告をきっかけとして、その後数個の論文を公表しておられる。ご退官前後には、この適正性についてさらに積極的な研究を行っておられる。このご研究は、第1から第3に至るすべての段階の研究のご成果に対する決算にあたるもので、監査論を究極的に支える概念としての適正性について直接に攻略を試みようとしているものといえよう。ここでは、とくに「監査報告基準における適正表示の構造」(国民経済雑誌119巻6号)をとりあげ、先生の適正性概念への接近をみてみよう。

監査人は誰のために財務諸表が適正であることを意見表明するのか、基準と

しての会計原則の限界はいかに補充されるかという点に問題点を見出され、まず適正表示の背後にある利害関係者を限定される。それは、広く社会一般の利害関係者ではなく、通常の慎重な投資家であるとされる。すなわち現存の投資家のうちから「通常の慎重な投資家 (average prudent investors) に目標をしばって、この投資家が利用する身になって、財務諸表が適正に表示しているかどうかの意見を述べるという、しごく限定した投資家を目標にせざるをえない」のであって、このような目標に拘束された意見は他の利害関係者に対しても当然に有用であるといっておられる。

このような前提のもとで、適正表示に対する諸条件は、(1)財務諸表の内容をなす会計記録等について十分な監査の実施があること、(2)財務諸表が会計記録の正否、適否のテストを経た真実な会計情報であること、(3)それが比較可能な会計情報であること、(4)それが会計項目の分類・配列、注記事項、財務諸表比較の基礎、決算日以降の出来事等に関連する十分な公開性をもつ会計情報であること、(5)それが有用性の観点からみて適度な情報であること、の5種のものであるとされ、この5つの要件を十分に勘案し、監査意見としての適正いかなが論じられなければならないことを指摘された。

(1)先生によれば、この問題も適正性の1つの条件となる。この意味でわが国における一部の論者と見解を異にされる。内容的には、事実把握の段階で監査人が精神的独立性をもつことと監査実施が可能であることを包含している。

(2)真実の会計記録は、その正否とその適否の2つの問題からなる。正否は事実を物理的事実、書類などによって直接裏付けうる場合に記録が正確であることを意味し、適否は記録作成の規準としての会計原則の適用法が適当であることを意味する。ことに後者については、被監査側の特殊事情を考慮して会計原則にもとづく選択可能な会計処理のうち妥当なものを採用したかどうか問題となる。

(3)比較可能性は継続性の原則と密接な関係がある。前者は後者と比べてより包括的な概念としてとらえられる。継続性原則を意識的に遵守しない場合や遵

守できない場合も、注記や説明事項によって変更の理由、効果を明示し、投資家の読解にたえうるようにしていることが、比較可能な会計情報を確保することになると考えられている。

(4)公開性の本意は、投資家の立場からみて理解しやすく、誤解や錯覚などを生じさせないで、その意思決定を容易にすることである。このため未確定事項を会計情報そのものに注記させるか、監査報告書の説明事項とすることが必要であり、また決算日以降の出来事で次年度以降の財務諸表に影響を与えるものについても同様に注記か、監査報告書の補足的説明事項として記載せしめることが公開性の条件をみたくことになると考えられる。

(5)適度性の問題は最終的な監査人の判断にまつ場面である。現実的には多くの灰色的な情報（上記の諸条件に即しているかどうか判断に苦しむような情報の部分）があるが、それが投資家の意思決定を左右するかどうかを考慮して有用性ある会計情報であることを確認できる場合には適度であると考えられる。さらに会計情報作成の過程自体に固有の限界があり、それによって上記の諸条件にはそれぞれ限界が出てくるが、その限界があるにもかかわらず、投資家の意思決定に対して悪影響をおよぼさないか、あるいはその限界を許容しうる場合には適度であると判断してよいと結論されている。このように、適度性の条件は、監査人に対する(2)(3)(4)の諸条件についての、投資家の利用面からみた再反省を強いるものといってよいであろう。

以上のうち(1)から(4)までの4つの条件は、多くの論者によって個別意見の条件と解されているに対し、先生は総合意見の一要因であると理解され、個別意見自体をこれらに関連づけて論ずることは無用であるといわれている。この要因とみられる見解も先生の長らくの持論である。

ケンプ、コーラーなど多くの論者によってとりあげられた適正性の諸条件は、もうらかつ包括的であるが、先生の論述はこれらを分析的に整理され、論理的に一貫した理解を可能ならしめる。先生は、これを通じて1つの監査意見の背後にある諸概念および条件とその相互的・重層的関係をより明確に、論理的

に説こうとされているのである。

先生の神戸大学における最終講義は、本昭和46年2月1日（月）、本館102号室において行われた。その講義は、監査理論としての適正表示問題をテーマとされ、先生独自の分析法とその分析の結果の総合としての結論が披露された。適正性問題のむつかしさと、これにとりくんで今後も研究を進められようとする先生の意気込みがうかがえて、むしろ最終というよりは、新しい観点からする問題の指摘とその対象の構造に関するわが国監査理論への新出発を示唆されるものであった。次の世代のための、新監査理論への夜明けを告げられたものといって、決して誇張や誤解ではないであろう。

VI む す び

独自の метод論と学としての会計の樹立への切なる願いをもたれて、研究に没頭されること40年。過去約3分の1世紀にわたって、私利私欲をすてて、わが国会計学に1つのエポックを築いてこられた先生のご業績とお人柄は、永久に忘れられないであろう。ご退官に対する一般的イメージとは反対に、いままなお先生を尊敬しその下に集まる若い人々はあとを絶たない。このことは先生の指導される研究会をみても明らかである。

学問に対しこれほど貪欲で、私生活についてこれほど淡泊で、人間関係についてこれほど温情のある、先生のような学究が今後再び出てくるかどうかは、疑問である。