

試査：その性格および内部統制組織 との相互関係 (1)

百合野 正 博

- I はじめに
- II 監査基準および監査実施準則上の試査とその問題点
 - 1. 予備調査の段階
 - 2. 取引記録の監査の段階
 - 3. 財務諸表項目の監査の段階 (以上本号)
- III 試査と内部統制組織の相互関係 (以下次号)
 - 1. 「監査基準」上の試査と統計理論上の試査
 - 2. 試査と内部統制組織の相互関係
- IV おわりに

I はじめに

わが国の現行の監査基準および監査実施準則は、試査と内部統制組織の関係について次のように規定している。

「監査人は、内部統制組織の信頼性の程度を勘案して、試査の範囲を合理的に決定しなければならない」(監査基準，第二，二)

「監査手続の適用は、試査による。

試査の範囲は、企業の内部統制組織の信頼性の程度を勘案して、合理的にこれを決定する。従って、内部統制組織がよく整備運用されている場合には、試査の範囲を縮小することができるが、その組織が完全でなく、その効果が十分に認められない場合には、その程度に応じて、試査の範囲を

拡大しなければならない」(監査実施準則, 第一, 三)

わたくしは、このような監査基準および監査実施準則に規定されている試査と内部統制組織の直接的な関係、すなわち、内部統制組織は財務諸表監査を実施するための前提条件であり、その整備運用の良し悪しの程度が試査の範囲に影響をおよぼすという関係に対して、はたしてそうであろうかという疑問をもっている。しかも、内部統制組織そのものに内包されている固有の限界から生ずる重要な問題、すなわち、今日の財務諸表監査においてその摘発と防止が第二義的の目的にすぎないとされている不正や誤謬はあくまでも従業員によるものであって、経営者による不正についての問題は今日においてもますます重要視されていることと、そして、内部統制組織はそれの本質上いくら完璧にその機能を発揮しえたとしても、それによって果たしうる機能は、たんに従業員による不正や誤謬の摘発と防止であって、経営者による不正に対してはそれはまったく無力なものであるということから、財務諸表監査の担っている社会的責任を考えあわせるとき、財務諸表監査を実施するにあたって、そのすべての部面についてこの内部統制組織の信頼性に依存するということとはできない、と考える。そして、このことはすでに別稿¹において指摘したとおりである。

そこで、本稿においては、上述の内部統制組織固有の限界から生ずる問題についてはその考察を省略して、もっぱら、冒頭に引用した監査基準および監査実施準則の規定にしたがって財務諸表監査を実施しようとするれば、必然的に直面せざるをえない循環論法的の矛盾が存在すること、および、その矛盾を克服するためになされている一般的な説明は試査を支える理論的根拠としてはかならずしも当をえたものではない点を明らかにすることにより、試査と内部統制組織との間には、監査基準および監査実施準

1 拙稿「財務諸表監査と内部統制組織固有の限界」『同志社商学』第30巻第2号、1978年。

則が指示するような、内部統制組織は財務諸表監査を実施するための前提条件であって、その整備運用の良し悪しの程度が試査の範囲に影響をおよぼすという直接的な関係は存在しない、つまり、内部統制組織の信頼性の度合いはけっして試査の範囲を合理的に決定しうる要因となりうるものではないという点について考察を進めていきたいと考える。

II 監査基準および監査実施準則上の試査とその問題点

1. 予備調査の段階

監査実施準則は、「予備調査の手続」を初度監査における場合と連続監査における場合とに分け、とくに初度監査すなわち監査人が初めて財務諸表監査を行なう会社について実施する「予備調査の手続」を六項目にわたって規定しているのであるが、ここで問題となるのは、それらのうち、「内部統制組織の信頼性の程度を確かめるため、内部統制の質問書に回答を求める等、適当な方法によってその整備の状況を調査する」（監査実施準則、第二、一、(一)、1、(3)) ことがはたして試査によって行なわれるかどうかということである。

もともと、その考察を行なう前に、まず、この「予備調査の手続」は前監査実施準則においては「一般事項の監査手続」とされていたものが、改訂に際して、「監査」の二文字が削除されてたんなる「手続」と呼称変更されているので、この「予備調査の手続」がはたして監査手続の一部と認めうるかどうかという点について疑問が生じてくるのである。

が、この点に関して、たとえば山本・檜田両教授は、「予備調査の手続」において調査すべき要点である「会計制度の妥当性や期首残高の正当性に関する監査人の心証は、監査人の意見形成に影響し、それらの当否についての立証資料は、間接証拠（会計制度）、直接証拠（期首残高）である

とされる。したがって、これらを確める行為は監査手続とされる²と述べておられるし、また、監査実施準則の表現の形式面から考えても、「予備調査の手続」は「通常の監査手続」の項目のなかに含まれているところから、「予備調査の手続」は、これを監査手続の一部として認めることができるし、また認めなければならないと考える。

とすれば、監査実施準則の総論において「監査手続の適用は、試査による」との規定が設けられているかぎりには、監査手続たる「予備調査の手続」もまた当然のことながら試査によって行なわれなければならないはずである。したがって、予備調査における手続の適用が試査によって行なわれるかどうかを明示しない考え方が多いなかにあつて、「予備調査の手続」もまた試査によって実施される旨をはっきりと図示しておられる高田教授³の考え方は、監査実施準則の純理論的な解釈からは強力に支持できると考えられるのである。

しかしながら、上述したように「予備調査の手続」は試査で行なわれるべきものであるとしても、監査基準および監査実施準則上においては、この試査が、「内部統制組織の信頼性の程度を勘案して」その範囲を決定して行なわなければならないこととなっているために、ここに一つの問題が生ずるのである。すなわち、「(内部統制組織の)整備の状況を調査する」(カッコ内および傍点引用者)ことが内部統制組織の信頼性の程度すなわちその整備運用の状況を勘案して行なわなければならないというきわめて奇妙な関係が存在することとなっているのである。

予備調査の段階における内部統制組織と試査の関係について、たとえば山榊教授は「内部統制組織の検討・評価にしても、この段階までのものでありさえすれば、それらは、内部統制組織の整備状況のいかんという、いわ

2 山榊忠恕・檜田信男『監査基準精説』(改訂版)税務経理協会、1975年、126ページ。

3 高田正淳『最新監査論』中央経済社、1979年、167ページ。

ばその静的な側面についての検討・評価にすぎないために、試査との関係をめぐる抜き差しのならぬジレンマ⁴までもは生じない」と述べ、そこでは内部統制組織と試査の関係についてはまだ大きな矛盾は生じていないとの立場をとっておられるのであるが、しかし、これまでに考察したことから明らかなように、「予備調査の手続」が「通常の監査手続」の一構成要素として試査で行なわれることになっているかぎり、内部統制組織の整備の状況がどのようなものであるかをみる調査が内部統制組織の整備運用の状況を勘案してその範囲を決定するという方法で実施されなければならない、すなわち、これから知ろうとしていることがらの調査範囲がそのこれから知ろうとしていることがらによって左右されるという、非常に大きな矛盾が予備調査の段階においてすでに生じていると考えられるのである。

その結果、予備調査の段階における試査の範囲の決定については、たとえば日下部教授が「……内部統制組織が実際に会社の回答通りに整備され、実施されているかどうかを確かめる必要がある。……この場合、『帳簿の試査』をどの程度行うべきか、すなわち試査の範囲をどう決定すべきかはかなり難しい問題であって、監査人の良識ある判断によってそれぞれの会社に適した範囲を決めるほかはない」⁵（傍点引用者）と述べておられることに象徴されているように、抽象的な記述を行なうか、あるいは、多くの監査文献がそうであるように、たんに予備調査の目的を述べるだけで具体的な手続の適用方法やその範囲についてはふれないですませるか、あるいは、極端な例を指摘するならば、たとえば三澤教授が、同一の著作のなかのある箇所においては、「予備調査は、また取引記録および財務諸表項目の監査計画を設定するのに必要なデータを収集するために実施されるのであるが、このために監査人は、特に内部統制……の整備状況に重点を置

4 山樹忠恕『近代監査論』千倉書房、1971年、137-138ページ。

5 日下部與市『新会計監査詳説』（全訂版）中央経済社、1975年、220ページ。

いて調査することが必要である⁶」と述べておられるにもかかわらず、他の箇所においては、「監査人は、特に初度監査の場合、監査計画を設定する際に内部統制の整備運用状況を十分に考慮に入れて、実施すべき監査手続すなわち試査の範囲を決定することが必要である⁷」と述べておられることに代表されているように、「取引記録の監査手続」という次段階の監査手続のための監査計画を設定するために内部統制組織の整備状況の調査を行なうべき予備調査の監査計画が、その計画を立てる時点においてはまだ明らかになっていないはずの内部統制組織の整備運用状況を勘案して決定されるという、いわゆる原因と結果とが相互に前提し合うような循環論法的矛盾をきたす記述が行なわれる混乱をひきおこす状態となっているのである。前述の山柵教授が、予備調査の段階における内部統制組織と試査との関係についてはまだ「抜き差しのならぬジレンマまでもは生じない」と述べておられることは、教授は、この段階における循環論法的矛盾の存在することを認められたうえで、なお、その矛盾がこの段階ではまだ顕在的なものとはならないということを指摘しておられるものと判断されるのである。が、しかし、次段階の「取引記録の監査手続」においては、この矛盾は顕在化し、各論者の混乱はさらに鮮明な形となってあらわれてくるのである。

2. 取引記録の監査の段階

「取引記録の監査手続」について、監査実施準則は次のように規定している。すなわち、「取引記録の監査の目的は、会社の内部統制組織が実際に有効に運用されているかどうか及び取引記録が『企業会計原則』に継続的に準拠しているかどうかを調査することにより、取引記録の信頼性の程

6 三澤一『会計士監査論』税務経理協会、1977年、206ページ。

7 同書、68ページ。

度を確かめるにある」(監査実施準則, 第二, 一, (二))

したがって、この規定によれば、予備調査によって整備状況の確かめられた——もっとも、前節で考察したように、予備調査における内部統制組織の整備状況を確認するための監査手続の適用について、一つの矛盾が存在するのであるが、ここでは、かかる矛盾が存在するにもかかわらず、内部統制組織の整備状況は確かめられたものと仮定して論を進める——内部統制組織が実際に有効に適用されているかどうかを確認するための監査手続が、この取引記録の監査において採用されることとなる。そして、そのための調査は、「内部統制組織の動的な機能は、会計記録のなかに、結果として織り込まれているので……取引記録が『企業会計原則』に継続的に準拠しているかどうかを調査することによって、同時的に行なわれる⁸」こととなる、すなわち、取引記録の妥当性を吟味することを通じて、取引記録の妥当性が十分に満足すべきものである場合には内部統制組織が有効に機能していると判断するが、そうではなく取引記録の妥当性が満足すべきものでない場合には内部統制組織が有効に機能していないと判断するわけである。したがって、取引記録の監査の段階においては、取引記録の調査を行なうことによって取引記録の妥当性の吟味を行なうと同時に内部統制組織の運用状況の吟味をも行ない、これら両者の吟味を通じて取引記録の信頼性の程度を確かめるという構造となっている。そして、この「取引記録の監査の結果は、決算監査としての財務諸表項目の監査に引き継がれるのである⁹」と一般的に説明されているのである。

ところが、この取引記録の監査の段階においても、まず、予備調査の段階におけるのと同様に、監査手続の適用が試査によって行なわれるのかどうかという疑問が生ずるのである。この点に関して、たとえば山梔・檜田

8 森實『会計士監査論』白桃書房、1970年、113ページ。

9 三澤、前掲書、189ページ。

両教授は、「……監査実施準則の第二通常の監査手続の二取引記録の監査手続は、その監査の目的のひとつに、『会社の内部統制組織が実際に有効に運用されているかどうか』を確かめることをあげているから、取引記録の監査手続が試査によるのか否か、¹⁰が疑問とされる」と述べられ、また、森教授は、「監査実施準則では、取引記録の監査手続が試査で行なわれるかどうかについて、¹¹格別¹¹に、明確にしていない」と述べておられるのである。が、しかし、前節において「予備調査の手続」が試査によって適用されるかいなかを考察した際に用いたのと同じ論法をここで採用するならば、監査実施準則の構成上「取引記録の監査手続」は「通常の監査手続」の範疇に含まれており、かつ監査実施準則の総論において監査手続の適用が試査による旨の規定が設けられている以上は、「予備調査の手続」が試査によって適用されるものであると規定されていると考えざるをえなかったのと同様に、この場合においても、監査実施準則は「取引記録の監査手続」が試査によって行なわれるものであることを規定していると解釈せざるをえないのである。そして、現実問題としても、今日の財務諸表監査における監査手続の適用を精査で行なうことは物理的にも経済的にも不可能であり、試査で行なうほかはないのである。

しかしながら、このように「取引記録の監査手続」が試査によって行なわれるものであるとして、それを監査実施準則の文言どおりに実施しようとすれば、そこで一つの大きな問題に直面するのである。

この問題についてはなんら言及することなくすませておられる論者の多いなかであって、これを積極的にとりあげておられる幾人かの論者がおられる。

たとえば、森教授は、「取引記録の監査手続」が試査によって行なわれ

10 山俣・檜田，前掲書，99ページ。

11 森，前掲書，116ページ。

るかどうかという先に指摘した問題点に関連して、「(監査基準の実施基準と監査実施準則における規定によって) 内部統制組織の信頼度と試査の範囲との一般的関係が理解されるであろう。ところが、監査手続の適用は試査によるといっても、¹² それでは、どの監査手続の段階から試査で行なわれるかといえば、必ずしも明確でなくなる。……すべての監査手続の適用は試査で行なわれるのが原則であるから、監査の最初から終りまで、すべて試査で行なわれるという考え方になる(のであるが、取引記録の監査の段階においては、その) 目的の1つが、内部統制組織が実際に有効に運用されているかどうかを調査することであり、そこでは、内部統制組織の信頼度は、まだ判明していないので、試査の範囲を決定する基礎をもたない段階なので、試査では行なわれなくても考えられる。なぜならば、監査実施準則の『内部統制組織がよく整備運用されている場合には』という表現にもとづいて、内部統制組織の信頼性は、その整備と運用の両面から評定してはじめて試査の範囲が決定できるので、たんに内部統制組織の整備の面しか調査していない段階では、試査で行なえないということになるからである¹²」(カッコ内引用者)と述べて、監査実施準則の文言どおりに試査を適用しようとすれば、それは「財務諸表項目の監査手続から開始されることになる」のではないかという疑問を呈しておられる。

また、協田助教授もかかる森教授と同じ論理展開を行なって、監査手続の試査範囲が内部統制組織の信頼性の程度を勘案して決定されるという監査実施準則の規定を文字どおりに解釈すれば、二つの矛盾が生ずると主張される。その第一は「(取引記録の) 監査手続の実施の試査範囲は取引記録の監査手続を終了しないと確定しないという矛盾¹³」(カッコ内引用者)であり、第二は「(確定された試査範囲を前提として実施されるのが財務

12 森, 前掲書, 115-116ページ。

13 協田良一『財務諸表監査論』中央経済社, 1977年, 145ページ。

諸表項目の監査手続からということになると) このことは、財務諸表監査は全面的に試査によることを建前とする監査実施準則第一総論三の規定に違反するという矛盾¹⁴ (カッコ内引用者) である。

さらに、山柁教授は、「この取引記録の監査においては、内部統制組織に関する検討それ自体が、その重要な内容を構成しているわけであるから、この段階では、内部統制組織が試査の範囲を決定するという関係は、まだ成立しない。つまり、内部統制組織が実際に有効に運用されているかどうかは、まさにこの取引記録の監査を通じて初めて明らかになり、こと内部統制組織の信頼性の程度と関連づけての試査の範囲の決定は、厳密にはその後¹⁵に可能となるにすぎない」と述べておられる。

以上の主張から明らかなように、この取引記録の監査の段階においては、監査基準および監査実施準則の規定どおりに監査手続の適用を内部統制組織の評定をもとにした試査で行なおうとしても、「……内部統制組織が実際に有効に運用されているかどうかを確かめるために適用される監査技術ないし監査手続もまた、……試査によって適用される¹⁶ところから、これら両者の関係の説明が、このままでは循環論に陥ってしまう」こととなるのである。

しかしながら、もしも、このように循環論であることが認められるとするならば、現行の監査基準および監査実施準則の規定はまったく無意味な内容を規定しているものになってしまうために、当然のことながら、かかる循環論に陥らないための「すじのとあった」説明が行なわれることとなり、今日の圧倒的多数意見はこの立場を支持しているのであるが、他方、ごく少数意見ではあるけれども、この段階において発生している循環論を肯定する論者も存在するのである。

14 同書、145ページ。

15 山柁、前掲書、139-140ページ。

16 同書、136ページ。

圧倒的多数意見は、たとえば森教授の次の主張に代表されるように、監査基準および監査実施準則における試査と内部統制組織の密接な関係を承認したうえで、内部統制組織の評定と試査範囲の決定は暫定的かつ反復的なものであると考えるものである。すなわち、「……取引記録の監査手続における監査の範囲は、予備調査によって確かめられた内部統制組織の整備の状況という暫定的評定にもとづいて決められる。そこで決められた試査の実施によって、内部統制組織の実際の運用の有効性が確かめられ、それによって、さらに試査の範囲自体が修正される。さらに細かくいえば、監査の進行ごとに、何回も、反復的に内部統制組織の信頼性が評定され、それにより試査の範囲が決められ、あるいは修正がくりかえされる」¹⁷ (傍点引用者) というものである。

これに対して、他方の少数意見は、取引記録の監査の段階における試査と内部統制組織の結びつきを認めておられない山樹教授の次の主張である。すなわち、「(取引記録の) 監査は、統計的試査によるのが相応しい。もともとこの場合における統計的試査は、内部統制組織の存在を一応の前提にしながらも、それに拘泥することなく実施される。……そこにあっては……内部統制組織が試査の範囲を決定する、という関係にはない。なぜならば、調査の対象をなすものと看做されているはずの内部統制組織の信頼性の程度そのものが、みずからの調査のために必要とされる試査の範囲をあらかじめ決める力をもつということは論理的にありえないことであるし、調査が終わり内部統制組織の信頼性の程度が判然としたのちに、すでに実施済みの試査の範囲を縮小させるということもまた、およそ不可能なことと言わなければならないからである」¹⁸と述べておられるように、統計的試査によれば内部統制組織の良し悪しという問題に拘泥することなく、

17 森, 前掲書, 116-117ページ。

18 山樹, 前掲書, 140-141ページ。

あらかじめ純統計技術的に与えられる数値にもとづいて試査の範囲を客観的に決定することが可能となり、監査基準および監査実施準則における循環論法的な規定を無理に解釈して理由づけをしなくても監査を実施することが可能になると考えられるのである。

それでは、かかる二つの異なった考え方のどちらを支持するのかという問題になると、わたくしは、試査というものの性格とそれを支持する理論的基盤から、まったくの少数意見ではあるけれども後者の山科教授の主張を支持せざるをえないのである。なぜか、その理由については次章において考察することとする。

3. 財務諸表項目の監査の段階

監査実施準則によると、「財務諸表項目の監査手続」は「……取引記録の監査の結果得られた信頼性の程度に照応して、勘定残高の当否を確かめ、更に財務諸表の表示方法の妥当性を検討することにより、財務諸表が『企業会計原則』に継続的に準拠して作成され、会社の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかを確かめる」（監査実施準則、第二、一、(三)）ことを目的として、それが行なわれることとなっている。

この段階における監査手続の適用が試査によって行なわれるかどうかという点に関しては、先の「予備調査の手続」と「取引記録の監査手続」の両段階において用いたのと同じ論法をここでも採用することによって解決することができる。すなわち、監査実施準則の構成上「財務諸表項目の監査手続」は「通常の監査手続」の範疇に含まれており、かつ監査実施準則の総論において監査手続の適用が試査による旨の規定が設けられている以上は、先の両段階における監査手続が試査によって適用され则认为ざるをえなかったのと同様に、この段階においても監査手続の適用は試査によって行なわれると解釈しなければならないのである。

そして、そのような規定の解釈を行なうならば、この「財務諸表項目の監査手続」の段階における内部統制組織の評定と試査範囲の決定の関係については、一方で、この段階の規定には内部統制組織という用語が用いられていないために、たとえば山榊、檜田両教授が指摘しておられるように「内部統制組織の信頼性評価と『財務諸表項目の監査手続』との関係について、現行の監査実施準則はかならずしも明確な機能関係を認めていない¹⁹」という考え方も成立するわけであるが、しかし、一般的には、たとえば脇田助教授が「(取引記録の監査の)段階までに得られた被監査会社の内部統制の整備・運用状況の良否の調査結果に基づき財務諸表項目の監査手続を実施するための試査範囲が決定される」²⁰ (カッコ内引用者)と述べておられることに代表されているように、この財務諸表項目の監査の段階においては、はっきりと、内部統制組織の評定と試査範囲の決定とが循環論に陥ることなく密接な関係を有している旨の説明が行なわれることとなるのである。しかも、先の取引記録の監査の段階においてはこれら両者の関係について否定的な見解を示しておられた山榊教授でさえ、「(財務諸表項目の監査)にあつては、内部統制組織の信頼性の程度が、試査の範囲をまさしく決定する関連にある」²¹ (カッコ内引用者)と断定しておられるのである。その理由は次に引用する山榊教授の例示から明らかになるであろうし、また、かかる理由づけは財務諸表項目の監査の段階における両者の関係を積極的に肯定しておられる各論者に共通してみられるところである。

山榊教授は、「たとえば、棚卸資産の勘定残高についての一般的な監査技術は、棚卸の立会 (observation) にほかならないけれども、そのような立会を、どの程度まで実施するか²¹の決定は、内部統制組織の信頼性の程

19 山榊・檜田、前掲書、100ページ。

20 脇田、前掲書、143ページ。

21 山榊、前掲書、142ページ。

度いかにによって、大きく影響を受ける関係にある。すなわち、すでに実施した取引記録の監査によって、棚卸資産にかかわる取引について内部統制組織が有効に機能していることが判明していさえすれば、立会に関する試査の範囲は狭くてすむものの、そうでない場合には、試査の範囲が、かなりの程度、あるいは著しく、拡張されることになる²²と述べておられるが、たしかに、一つの取引が発生してから仕訳・記帳などを經由して最終的に財務諸表に表示されるまでの一連の過程をみれば、取引記録の集約されたものが勘定残高になると考えられるから、監査の結果、取引記録が信頼性の高いものである場合には、途中で計算的誤りが存在しないとすれば、勘定残高の信頼性も高いであろうということは十分に想定しうるし、逆に、取引記録の信頼性がそれほど高いものでない場合には勘定残高の信頼性の高いことは期待できそうもない、ということはある程度の可能性をもって心証形成することができるであろう。が、しかし、ここで重要であると思われることは、かかる心証形成の過程において、なぜ内部統制組織という概念を介在させなければならないのか、その理由はいったいどこにあるのか、ということである。わたくしは、次章において考察するように、内部統制組織の評定と試査範囲の決定との間には、これら両者を直接に結びつけて考えなければならない理論的必然性は存在しないと考えるのであるが、一般的には、この両者の関連については次のような説明がなされている。

すなわち、先の取引記録の監査の段階における循環論法的矛盾が、内部統制組織の評定と試査範囲の決定とが暫定的かつ反復的性格をもつものであるという説明を行なうことによって正当化されているのと同様に、この段階においても、たとえば森教授が、「もちろん、ここ（財務諸表項目の監査）においても、内部統制組織の信頼度は、やはり暫定的な性質のもので

22 同書，142ページ。

あって、監査の進行によって検討され、また、それによって試査の範囲が修正されることはいうまでもない²³ (カッコ内引用者)と述べておられ、また、日本会計研究学会・会計監査特別委員会(1968~1969年度)が「内部統制の有効性の評定は、さらに『財務諸表項目の監査手続』の実施によっても行なわれる関係にある。……したがって、財務諸表項目の監査手続の実施過程において、前提とした内部統制の信頼性の評定を改める必要が生じたときは、監査人は、当該監査にかかる監査計画を修正しなければならない²⁴」と報告しているように、この段階においても、内部統制組織の評定と試査範囲の決定とが暫定的かつ反復的なものであるという主張が行なわれる。そして、かかる主張は、脇田助教授の「財務諸表項目の監査手続を実施した結果、被監査会社の内部統制の信頼性に疑問を生じた場合には、財務諸表項目の監査手続の試査範囲を拡張し、さらに必要によっては取引記録の監査にまでさかのぼって試査範囲を拡張して監査を実施することが必要となろう²⁵」(傍点引用者)という主張によって、さらに、取引記録の監査と財務諸表項目の監査の兩段階にわたって暫定的・反復的に行なわれるものであるというように拡張されるのである。

ところが、これらに代表されるような一般的説明をきけば、ある段階の内部統制組織の評定が次の段階の試査の範囲に影響をおよぼし、その結果によってえられた内部統制組織の評定がさらに次の試査の範囲に影響をおよぼす、そしてかりに満足すべき結果がえられなかったならば、前の段階にフィードバックして満足すべき結果がえられるまでこれをくりかえすということであるから、「満足すべき結果」に向かって、財務諸表監査がきわめて試行錯誤的かつ恣意的に行なわれているという印象をうけざるをえ

23 森, 前掲書, 117ページ。

24 日本会計研究学会・会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」『会計』第96巻第1号, 1969年, 108ページ。

25 脇田, 前掲書, 143ページ。

ないのである。そして、実際に、先の日本会計研究学会・会計監査特別委員会はその報告において「……試査の範囲について試行錯誤のないし漸進的に決定する……」²⁶とはっきり述べているのである。

しかしながら、かかる説明によっては、試査の範囲がいかなる理由によりその水準に決定したのかという問いかけに対して、明確な回答を提供することはできない。つまり、試行錯誤をくりかえしている間に監査が終了する、そしてその結果、「……内部統制の有効性の評定とこれにもとづく監査手続の選択と適用、特に試査の範囲の決定は、監査の完了において結果として行なわれる関係にある」²⁷（傍点引用者）という奇妙な説明が行なわれることとなるのである。しかしながら、かかる説明は、試査の範囲が決定される経過についてはそれなりに説明しうるとしても、その決定が妥当なものであるかいなかについては、なんら客観的な説得力のある回答を提供するものとはなっていない。というのは、試査の範囲が適切であったという事実が明らかになるのは会計士監査によって不正経理が明らかにされた場合であり、逆に試査の範囲が適切ではなかったという事実が明らかになるのは会計士の指摘しえなかった不正経理が税務調査や倒産などの外的理由によって指摘された場合にかぎられる、すなわち、かかる特定の状況にいたらない場合には、試査の範囲が適切であったかいなかについて監査人はそれを知る方法がないのである。

ところが、次章において考察するように、試査の範囲の決定について統計理論上の標本調査の考え方をうければ、たとえば属性サンプリングの場合には、監査対象すなわち母集団の大きさ、信頼水準、精度および最大許容誤謬率が与えられたとすれば、公式によってサンプルの大きさが決定される、すなわち試査の範囲が客観的に決定されるのである。そして、その

26 日本会計研究学会・会計監査特別委員会、前掲報告、108ページ。

27 同報告、108ページ。

際、内部統制組織の整備運用状況の良し悪しの程度という要件は、サンプルの大きさを決定するためには必要とされないのである。

したがって、わたくしは、試査の範囲の決定については、本章で考察したような、監査基準および監査実施準則において現実に発生している循環論法的矛盾を正当化する方法を選択するのではなく、あくまでも統計学上の標本調査の考え方に依拠するべきであると考えてるが、その理由は次章において述べるとおりである。