

試査：その性格および内部統制組織 との相互関係 (2)

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（以上前号）
- III 試査と内部統制組織の相互関係（以下本号）
 - 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

III 試査と内部統制組織の相互関係

1. 「監査基準」上の試査と統計理論上の試査

試査と内部統制組織の相互関係について考察を進めるためには、まず、試査という概念が一般的にどのようなとらえられているかを明らかにしておく必要があるであろう。

現行の監査基準および監査実施準則においては、試査がいかなる内容のものであるかということについては格別に規定されていないのであるが、旧監査実施準則（昭和25年、企業会計基準審議会）においては、「試査とは、取引記録の一部を適当に選択して検査し、その結果をもって、他の部

分の正否を推定すること」という定義が行なわれている。また、著名な監査論者の試査に対する考え方を示すと次のとおりである。

日下部教授：「試査」(test, testing, test checking)とは、試験的照査の略称であって、監査対象の一部をサンプルとして適当に抽出して精細に検査し、その結果によって全体としての会計記録の正否を推定する方法をいい、「精査」(complete checking)または「完全照査」に対応する概念である。²⁸

山樹教授：(精査とは、財務諸表項目ないしその内容をなす会計記録などのチェックにあたり、関係のあるいっさいのデータにわたって、ひとつ残らずその正否ないし適否の調査を行なう方法のことである。これに対して)試査とは、それらチェックの対象をなすデータのなかから、その一部を、なんらかの方法ないし根拠により、代表ないし標本として選択・抽出のうえ、それについてのみ検討し、その結果に基づいて全体の正否ないし適否の推定を試みる方法を指す。²⁹

河合教授：試査は、監査人が検証しようとする監査の対象の中から、全体を代表するサンプルを選び出して、そのサンプルについての正確性ないし妥当性を徹底的に吟味し、吟味した結果にもとづいて、吟味しなかった監査対象の他の部分の正確性ないし妥当性を推定して、最終的に監査対象となった全体に監査人としての結論をくだすための証拠を求めることである。³⁰

高田教授：試査は、監査対象の全部からその一部を抽出し、これを精細に調査することによって、監査対象全体の正否または適否を推定することである。³¹

さて、ここで例示した旧監査実施準則の規定および諸教授の見解において共通しているところは、それらが、いずれも、

- (1)監査対象の全体からなんらかの方法によって一部をサンプルとして抽出すること、
- (2)抽出したサンプルについて詳細な検査を行なうこと、
- (3)そのサンプルに対する検査の結果から、そのサンプルを抽出した監査対象の全体についての正否を推定すること、

28 日下部、前掲書、181ページ。

29 山樹、前掲書、99ページ。

30 河合秀敏『財務諸表監査論』同文館、1970年、74ページ。

31 高田、前掲書、159ページ。

という三段階の構造をもっているということである。

そこで、監査基準および監査実施準則にしたがって財務諸表監査を実施する場合においては、その適用する試査は、上に示した三つの段階をとってそれが実施されるべきことになるが、しかし、この三段階をとるということは、各論者がそれを意識しているといなにかかわらず、「《標本》は、われわれが情報をえようとする、多少とも大きい集団からの少量の収集物である。とられた標本は調べられ、それについていろいろの事実が明らかにされる。こうしてえた事実にもとづいて、もとの集団、すなわち《母集団》についての正確な推論がおこなわれる。われわれが観察するのは標本であるが、知ろうとするのは母集団なのである」³²という統計学上の標本抽出の理論と同じ手法を用いているのである。高田教授が「……通常の状態における不正・誤謬は、同じないし類似の取引やその記録の一群について一定の確率をもって発生する。数学的確率論や統計的研究を利用すれば、監査の実施にあたってすべての取引や項目を検査する必要はなく、個々の監査対象ないし一定の取引・項目のグループを代表する若干のサンプルを抽出して精密にそれを検査すれば十分である。もし、そのグループに当る母集団やそれに対するサンプルのとり方が妥当で、抽出した部分に関する検査が完全に行われたとすれば、そのサンプル検査の結果は全体に対する検査の結果とほぼ同じであると考えられるから、一部の監査によって監査対象全体にしたがって財務諸表全体の適否を推定することが可能となる」³³と述べて、精査を行なわなくても試査で十分に機能を発揮することができるということの一つの理由づけを行なっておられるが、このことはまさしく、統計学上の標本抽出の理論をその基盤としているにほかならないのである。この点については、日下部教授も、「……監査すべき特定項目

32 スネデカー・コ克蘭著、畑村又好他訳『統計的方法』岩波書店、1972年、2ページ。

33 高田、前掲書、160ページ。

の全体を代表すると思われる若干のサンプルを抽出して精密に検査すれば十分であり、サンプルの選び方が妥当で調査事項に関する検査が完全に行われれば、そのサンプル検査の結果は全体におけるとほぼ同じ性質を有する現象を示すはずであるから、一部の監査によって全体の正否を推定することができる³⁴」と述べて、近代監査において試査を採用する理論的根拠の第一番目のものとして数学的確率論を指摘しておられるのである。

とすれば、監査において試査が採用されるようになった初期の段階のように、統計学上の標本抽出の理論が未発達であるかもしくはまだ広く知られていない状態の場合は別としても、少なくとも統計学上の標本抽出の理論が発達している今日においては、試査を実施するうえで先に示した三つの段階のうち、抽出したサンプルについて詳細な検査を行なうことはいわば監査固有の問題とみなすことができるから、その点に関しては監査人の豊富な知識と経験とを駆使すべきであるうけれども、それ以外の二段階、すなわち、監査対象の全体からサンプルを抽出する方法（これには、抽出すべきサンプルの大きさすなわち試査の範囲の決定とサンプルを抽出する方法の決定とが含まれる）と、そして、サンプルに対する検査の結果からそのサンプルを抽出した監査対象全体についての正否を推定することに関しては、統計学上の標本抽出の理論にもとづいた方法でそれが行なわれなければならないはずである。もしそうでないならば、形式的には類似しているけれども実質的にはまったく異なる内容をもつ別個の試査概念を、たんに形式的に類似しているという理由だけで、あたかも実質的にも同一の内容をもつものであるかのように取り扱うこととなって、不適切な監査手続が行なわれることになるからである。

それでは、現実にはどのような方法によって試査の適用が行なわれているのか、また、その方法は統計学上の試査つまり標本抽出の理論にどのよ

34 日下部、前掲書、182ページ。

うに適合しているのかということについて、(1)サンプルの大きさの決定、(2)サンプルの抜き取り方法、(3)サンプルの調査にもとづく結果の推定、の三部面にわけて検討を加えてみよう。

(1) サンプルの大きさの決定について、統計的サンプリングによらない場合には、それは監査人の個人的な判断によって行なわれることとなる。その方法について、取引記録の監査を例にとってみると、たとえば横浜市立大学会計学研究室編『新会計監査事典』は次のように述べている。

「1. 総勘定元帳監査 [audit of the general ledger]

⋮

(a) 普通監査を行う場合はつぎの方法で抜監査を行う。

i 当該期間の最終月およびその他の連続しない3月を選び転記の正否を検証する。……

ii 当該期間の最終月の全転記とその他の月から任意に選んだもの(その合計が全体の約25%)につき正否検証を行う。

⋮

2. 証憑書監査 [voucher examination]

⋮

(ii) 普通監査 つぎのいずれかの方法で証憑突合を行う。

i. 当該期間の最終月を含む連続しない3月の証憑書を検査する。…

ii. 最終月の全証憑書および任意に抜出した証憑書(両者合計が全体の約25%)につき監査する。

iii. 各項目ごとにその約25%に当る証憑書を検査する。

⋮

4. 現金収納帳監査 [audit of the cash receipts journal]

⋮

(ii) 普通監査

(f)最終月を含む3月をとって合計および転記の正否を検証する。……

(g)受領証をつぎの方法で抽出し収納帳と照合する。

i. 最終月を含む連続しない3月。

ii. 最終月および他の適當の箇所を選ぶ。(両者の合計が全体の約25%)

iii. 全体の約25%を選ぶ。……³⁵」

このように、ここでは、サンプルの大きさはおおむね25%程度を選ぶように指示されている。ところが、日下部教授によれば、たとえば、現金や預金については「……期中の或る一定期間(例えば1カ月)を抽出し、……³⁶試査を行う」と指示されており、受取手形についても「……(例えば1~2カ月)を選び……³⁷」と指示されているにもかかわらず、売掛金については「……売掛金口座の一部を抽出し……³⁸試査する」というようにそのサンプルの大きさについてはなんらの指示も与えられていないのである。が、しかし、ここでは、そのサンプルの大きさとして示されている25%とか1カ月といった具体的な数値が重要なのではなく、そのいずれの場合においてもかかる具体的な数値の決定される理論的根拠がまったく示されていないということが重要なのである。そして、このように具体的な数値の理論的根拠が明示されることなく、それぞれ異なった大きさのものとして指示されるということは、サンプルの大きさが個人的な判断にもとづいて決定される場合にはじごく当然のことであって、その数値は監査人の経験や知識あるいは勘によって主観的に決定されるのであり、したがって、かかる個人的な判断にもとづく試査の場合には、その範囲の決定についてはなんらの客観的根拠をも示すことができないのである。

35 横浜市立大学会計学研究室編『新会計監査事典』同文館、1976年、172—173ページ。

36 日下部、前掲書、264、268ページ。

37 同書、271ページ。

38 同書、274ページ。

他方、統計的サンプリングによれば、たとえば、ある特定の事実が全体でどれだけ発生しているかをサンプルから推定するために用いられる属性サンプリングにおいては、サンプルの大きさは次の公式によって与えられ³⁹る。

$$\pm E = t \sqrt{\frac{p \cdot q}{n} \left(\frac{N-n}{N-1} \right)}$$

ただし、 p ：発生率の最大値

q ： $1-p$

n ：サンプルの大きさ

N ：母集団の大きさ

t ：信頼水準によって定まる係数（信頼水準が99%の場合2.58、信頼水準95%の場合1.96）

E ：精度

もちろん、この場合においても、監査人は、発生率の最大値、信頼水準、精度の決定についてはなんらかの判断を行なわなければならないのであるが、それらが定まれば、サンプル数はこの公式によって自動的に与えられることになる。たとえば、母集団が20,000件、信頼水準が95%の条件のもとで、精度が±2%と希望されていて、発生率が10%を超えないものと予想されている場合には、この公式によって与えられるサンプル数は828となるし、母集団が100,000件の場合には、その他の条件が同じであると仮定すれば、与えられるサンプル数は857となる。

したがって、先に引用したような、母集団の大きさやその他の諸条件に

39 ヒル・ロス・アーキン共著、中瀬宏通訳『監査の統計的手法』中央経済社、1969年、193ページ。監査に用いられるサンプリングに関しては、たとえば、ヴァンス・ネッター共著、三代川正一・三代川正次共訳『サンプリング会計監査論』（第1部、第2部）、税務経理協会、1963年、1965年、あるいは、A. A. Arens & J. K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, Englewood Cliffs, 1976.などを参照のこと。

はなんら注目することなく、一率に25%程度のサンプルを抽出することがいかに意味をもたないものであるかということは、たとえば、統計的サンプリングの上記の例が示しているように、サンプルの大きさは母集団の大きさに比例して決定されるものではないという一例を指摘するだけでも明らかになるであろう。

(2) サンプルの抜き取り方法について、統計的サンプリングによらない場合には、たとえば先に引用した『新会計監査事典』が「最終月を含む連続しない3月」とか「最終月の全転記とその他の月から任意に選んだもの」をサンプルとして抽出するように指示していたことからうかがえるように、それは監査人の判断によってまったく任意に行なわれるのである。他方、統計的サンプリングによる場合には、「母集団の成員がいずれも同じ機会でもって標本にあらわれ、しかもその標本にはいりこんでくる他の成員とは独立である」といった標本を抽出する方法⁴⁰である無作為抽出法によって行なわなければならない。

そして、サンプルの抽出が監査人の判断によって任意に行なわれるという点、すなわち、先に示した例のように、「特定の月、週または日の取引記録のなかから選定されたサンプル」(または、当該一定期間における資料の全部)を試査の基礎として用いることは、監査ではありふれた実務である⁴¹と考えられるであろうが、しかし、「かかる期間が会計年度全体を代表する一つのサンプルとみなされて選択されている場合」⁴²には、それは誤った結論を導くこととなると考えられるのである。というのは、特定の月・週・日についてのサンプリングの結果は、「……その月、その週、またはその日のみにあてはまるのであって、当該年度のそれ以外の月、週、または日には必ずしもあてはまらない。サンプルの結果を当該年度の

40 スネデカー・コ克蘭著、畑村他前掲訳、29ページ。

41 ヒル・ロス・アーキン共著、中瀬前掲訳、39ページ。

42 同訳書、39ページ。

試査が行なわれなかった部分にまで及ぼすために統計的な方法を使用することはできない⁴³」からである。このように、統計的サンプリングを行なうためには、母集団全体から無作為抽出法によってサンプルを抽出しなければならぬにもかかわらず、先例において3カ月分の記録が抽出されたことについては、それが、なぜ母集団を推定するために必要であるか、その理論的根拠についてはまったく示されていないのである。

そして、このように、試査によって信頼性が判定されるのはそのサンプルを抽出した母集団に関してだけであって、けっして、「《抽出されるであろう他の標本での比についてのものではない⁴⁴》」ということを知るならば、前章第二節で検討した問題、すなわち、取引記録の監査の段階において監査基準および監査実施準則の規定どおりに試査の適用を行なおうとすると循環論に陥ってしまうという事実に対して、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性格をもつものであるという説明によって、それが正当化されていること、および、前章第三節で検討した問題、すなわち、かかる内部統制組織の評定と試査範囲の決定とがもっている性格が財務諸表監査を実施する上ではすべての局面にわたっているとの説明が行なわれていることは、まさに、ある段階における試査による推定の結果を、それとは母集団を異にするためにけっして推定することができないはずの、他の段階の試査の範囲を決定するために用いるという誤ちを犯していることが明らかになるのである。したがって、一般的に説明されているような、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性格をもっているという考え方については、まさに、一つのサンプル調査の結果をそれとは母集団を異にする対象に対してあてはめることは統計学上無意味であるという一点において、それをうけいれることはできないので

43 同訳書、39ページ。

44 スネデカー・コクラン著、畑村他前掲訳、7ページ。

ある。

(3) サンプルの調査にもとづく結果の推定について、統計的サンプリングによらない場合には、これもまた監査人の心証にもとづく個人的な判断に依存しなければならず、それは客観的な根拠を示すことができない。それに対して、統計的サンプリングの場合には、たとえば属性サンプリングにおいては、「一定の母集団の中から抽出された一定数のランダム（確率）サンプルが与えられると、希望する確実度（信頼水準）において、そのサンプルから計算されたある事象の相対度数のサンプリング信頼度を評価することが可能となる⁴⁵」といえるのである。このことを具体的な例を用いて示すならば、たとえば10,000件の母集団のなかから300の標本が無作為に抽出されて、ある種の誤謬の発生頻度がそのサンプルについて2%であることが明らかにされているものと仮定すれば、信頼水準が95%の場合、途中の計算は省略するが、統計学のテキスト等に掲載されている付表から簡単に、母集団に含まれているであろう真実の値が0.9%から4.2%までの範囲内にあることを知る⁴⁶ことができるであろう。その結果、監査人は、「…取引記録全部を調査することによって求められる誤謬の頻度が0.9%から4.2%の間にある可能性は100回のうち95回であると結論することができる⁴⁷」。ただし、この結論が満足すべきものであるかどうかについては、監査人はみずからの責任において判断を下さなければならないのである。

以上の考察から明らかなように、数学的確率論にもとづいて一部のサンプル調査の結果から全体の母集団を推定するためには、サンプルの大きさの決定、サンプルの抜き取り方法、および、サンプルの調査にもとづく結果の推定、の三段階のすべてについて、それぞれ統計学上の標本抽出の理論にかなった方法でそれが行なわれなければならないのである。にもかか

45 ヒル・ロス・アーキン共著、中瀬前掲訳、54ページ。

46 同訳書、56ページ。

47 同訳書、56ページ。

ならず、今日一般に行なわれているような監査人の判断にもとづく試査においては、なるほど形式上においては、抽出した一部のサンプルの調査から全体を推定するという数学的確率論にもとづいた判断を行なっているようにみえるけれども、しかし、じつは、統計学上の標本抽出の理論とはまったく関係のない、たんなる個人的判断あるいは経験にもとづく似而非サンプリングを実施しているといわざるをえないのである。

2. 試査と内部統制組織の相互関係

さて、試査の性格を前節で考察したように統計理論上の標本調査にもとづく試査としてとらえると、その試査は、はたして、被監査企業に良好な内部統制組織が整備運用されていなければ実施しえないような内容のものとなるのであろうか。

山榊教授は、「……近代的な財務諸表監査は、内部統制組織の存在を前提に、試査によって行なわれる」⁴⁸（傍点引用者）と述べられ、また、日下部教授は、「……被監査会社の内部統制組織を調査し、その信頼性を判定することは、近代監査を有効適切に実施するための必須的要件であり、監査人の当然の責務である。けれど、近代監査は、会社の内部統制組織が十分に整備確立されていることを前提とし、これを信頼して精査を行わず、試査にとどめることを建前としているからである」⁴⁹（傍点引用者）と述べておられる。そして、この両教授の考え方は、現在、多くの論者によってうけいられ一般的な見解となっている。

しかしながら、このように、内部統制組織の存在が試査を行なうための前提であるという思考がなぜ生ずることになったか、その理由づけを知るとき、そこから一つの大きな疑問が生じてくるのである。すなわち、たとえ

48 山榊，前掲書，99ページ。

49 日下部，前掲書，208ページ。

ば、前述の日下部教授が「……もし会社の内部統制組織が不備で会計記録の信頼性を保証し難い場合には、⁵⁰ 勢い範囲を拡張し、広範囲にわたって多量の証拠を求めなければならないが、逆の場合は監査範囲を縮小し、試査による少量の証拠で満足することができる⁵⁰」と述べられ、また脇田助教授が「……企業の内部統制が有効であればそれだけ会計記録の信頼性が高いということになるので、結果的には精査をする必要はなく、一部の抜き監査つまり試査でもって監査意見の表明が可能になる……⁵¹」と述べておられることからわかるように、この思考のもとでは、内部統制組織は、会計記録の信頼性を保証するという意味において、極端な場合には、精査と試査とを区別するメルクマールになると考えられているのである。つまり、旧監査実施準則に「内部統制組織がよく整備運営されている会社に対してはこれを信頼して試査の範囲を縮小することができる。然しながらその組織が完全でなく、又効果が十分に認められない場合には、それに応じて試査の範囲を拡大しなければならない。従って場合によっては精査を必要とすることもありうる」(傍点引用者)という規定が設けられていたのと同じ思考がそこに存在すると考えられるのである。

たしかに、経営者のための監査つまり従業員による不正や誤謬を摘発し防止するために行なわれた初期の頃の会計士監査においては、その目的上、試査ではなく精査が実施されたであろうけれども、やがて、企業内に内部牽制組織あるいは内部統制組織が企業それ自身のために整備確立されるようになると、初期の頃の会計士監査がはたした役割は内部牽制組織あるいは内部統制組織がそれにかわってはたすこととなったのであるから、企業の内部統制組織が整備運用されていれば従業員による不正や誤謬を企業内で自己検証することができるという意味で、内部統制組織はそのかぎ

50 同書，208ページ。

51 脇田，前掲書，144ページ。

りにおいて会計記録の信頼性を保証するものであると認めることができる。したがって、かかる従業員による不正や誤謬を摘発することを直接の目的としてはいない会計士監査の場合においても、その被監査企業において、もしも、かかる従業員による不正や誤謬の存在しないことを保証する内部統制組織が十分に整備運用されていないならば、本来であれば被監査企業みずからが自己検証しなければならないことがらに関しても、会計士は余分にこれを調査しなければならないこととなり、その負担は非常に大きなものとなるであろうから、この意味において、監査実施準則が、「内部統制組織が著しく不備であるため、監査実施の基礎条件が成熟していないと認められる場合には、監査契約の締結を見合わせるか又は一定期間を限り内部統制組織改善のための指導を行なうことが望ましい」（監査実施準則，第一，四）と規定していることは、十分に理由のあるものとしてうけいれることができるのである。

しかしながら、そのことから、逆に、被監査企業に内部統制組織が整備運用されていない場合には、試査はこれを適用することができないのかという、この点についてはまた別個の検討が必要であると考ええる。

前節において考察したところの、監査基準および監査実施準則あるいは有力な監査論者の考え方からうかがえる試査の概念は、監査対象の全体から一部をサンプルとして抽出し、そのサンプルについて詳細な検査を行ない、その結果によってもとの監査対象全体の正否を推定するという、統計学上の標本抽出の理論と同じ思考に立脚しようとする——もっとも、現実にはその意図どおりにはならず、けっきょく、似而非サンプリングでしかないことについてはすでに指摘したが——ものであった。したがって、この試査によってサンプルとして抽出された会計記録が母集団としての会計記録を十分に代表するものであったならば、そのサンプルは母集団のほぼ正確な写像となっているはずであるから、

(1) サンプルとしての会計記録が満足すべきものである場合には、その母集団としての会計記録もまた満足すべきものであると推定しうるのであろう。その結果として、内部統制組織が有効に機能していたであろうということ、内部統制組織の枠外で行なわれる可能性のある経営者不正が存在しなかったであろうということが類推されるであろうし、逆に、

(2) サンプルとしての会計記録が満足すべきものでない場合には、その母集団としての会計記録もまた満足すべきものではないと推定しうるのであろう。その結果として、内部統制組織が有効に機能しなかったか、内部統制組織の枠外で経営者の不正が行なわれたか、あるいはこの両者が同時に生起していたかの、いずれかの可能性が類推されるであろう、ということである。

要するに、母集団としての会計記録のなかからサンプルとしての会計記録がその母集団を十分に代表するように抽出されるならば、すなわち、試査が統計理論上正しく行なわれるならば、内部統制組織が整備運用されているかどうかということにはまったくかかわりなく、抽出されたサンプルの状態の調査を行なうことによって母集団の状態が推定できるということである。そして、その結果、かりに母集団が望ましい状態であると推定できたならば、かかる母集団の正確性を管理した内部統制組織は、その母集団に関しては良好に機能したと評価することができるであろう。したがって、かりに、現在一般的に説明されていることをそのとおりに容認して、試査を行なう前提条件として内部統制組織の有効な整備運用が必要であると、そして現にそれが整備運用されているとするならば、統計理論的に納得のできる試査を行なうかぎり、その試査からは内部統制組織が良好であるという結果しかえられないことになるのである。(しかしながら、現実には、別稿で詳しく述べたように、会計記録のなかには内部統制組織の管

理下にあるものとその枠外のものすなわち経営者の管理下にあるものととが混在している可能性があるから、いくら内部統制組織が良好であるとしても、このような結論に到達するとはかぎらない。))

このことは、標本調査がしばしばその対象としている品質管理の例をみれば明らかであろう。すなわち、製品の抜き取り調査を行なうことによってその製品を作り出す機械あるいは工程の機能の良し悪しの程度は判定することができるであろうけれども、逆に、機械や工程の機能が良好でなければ抜き取り調査ができないのかというと、けっしてそうではない。製品は、機械や工程の良し悪しの程度に応じて、それなりに生産されているのである。そして、この場合においても、機械や工程の機能が良好であってほしいという願望は生産者側には存在しているであろうし、また、ある程度水準以上の機能を備えた機械や工程でなければそれらを稼働させないであろうということも生産者の立場に立てば理解することができるのである。が、しかし、そのことと、品質管理のための抜取調査を行なうということとはまったく別個の問題であって、抜取調査は、機械や工程の機能の良し悪しの程度にかかわらず実施することが可能であるし、また、抜取調査が統計理論上正しく行なわれたならば、サンプルの調査によって母集団の良し悪しの程度が推定できるとともに、そのことを媒介として、機械や工程の良し悪しの程度もまた推定することができるのである。

そして、このことは、財務諸表の監査についてもあてはまるのである。すなわち、これから監査しようとしている会計記録のなかから、その会計記録を十分に代表するサンプルを抽出するならば、すなわち統計理論上正しい方法でサンプルを抽出するならば、そのサンプルは母集団としての会計記録を縮小したほぼ正確な写像となっているはずであるから、内部統制組織の状況についてもそこに反映されているはずである。したがって、サンプルの調査を行なうことによって母集団の状態を推定し、その結果とし

て、その母集団としての会計記録に関して内部統制組織の評定が行なわれることはあっても、その逆に、一般に広くうけいれられているように、良好な内部統制組織が存在しなければ試査を実施することができないとか、あるいは、内部統制組織の良否が試査の範囲を決定するという関係は存在しないのである。すなわち、試査が今日一般に広くうけいれられているような、一部のサンプルの調査によって全体を知ろうとする概念であるかぎりには、そのサンプルの抽出は統計理論的に承認しうる方法によって実施されなければならない、つまり、試査の範囲は前節で考察したように統計理論上の公式によって決定されることとなり、そこでは、内部統制組織の良否が試査の範囲を決定する要因となりうる関係はまったく存在しないのである。

ところで、最後に、このようなわたくしの主張に対して、次のような二つの異論が唱えられるのではないかと予想できる。

その第一は、財務諸表監査において一般に試査といわれているものは統計的サンプリングではなく経験的試査である、というものである。この点については、山榊教授も指摘しておられるように、「経験的試査の……思考……は、標本的な性格のものの抽出に基づく全体の推定にあるというよりも、むしろかの重要性 (materiality) をこそメルクマールにしながらの判断にあり、したがってまた、そのねらいにしても、監査人の豊かな経験によりはぐくまれた判断力を駆使して重要性に富むものを選抜するとともに、これに乏しいものを省略し、能率的・効果的に監査業務を推し進めようとする点にこそある」⁵² わけであり、かかる試査の概念は、すでにいくたびもくりかえし述べているように、監査基準および監査実施準則あるいは各監査論者が現在想定している、一部の抽出したサンプルの検査によっ

52 山榊, 前掲書, 137ページ。

て全体を推定するという試査の概念とは思考を異にする似而非サンプリングであるという指摘をしておきたい。

その第二は、統計的サンプリングによって異常項目が発見されるのはまったくの偶然にすぎないのではないか、ということである。この点については、監査人が異常項目を摘発するための経験的試査を実施すれば企業側にもそれについての経験があるはずであり、それを回避する経理操作を行なう可能性も推察されるわけであるから、むしろ、まず基本的には、母集団を十分に代表するサンプルを抽出して、そのサンプルの調査を行なうことにより、サンプル内の異常項目を発見してそれをもとに母集団に存在する異常項目の発見へと進むべきであろうと考える。そして、最低限それを行なった上で、走査 (scanning)、比較 (comparison)、勘定分析 (account analysis) といった監査技術を用いることによって、偶然性という批判に対抗しようと考えられる。

IV お わ り に

以上の考察から明らかになったように、監査基準および監査実施準則に規定されているとおりに財務諸表監査を実施しようとするれば、内部統制組織の評定と試査範囲の決定とのあいだに循環論法的矛盾が発生するのであるが、その事実を正当化するためにとられる理由づけは、内部統制組織の評定と試査範囲の決定とが一回かぎりで終わってしまうという関係にあるのではなく、暫定的かつ反復的なものとして監査が進行していき、監査の終了とともにそれが確定するというものであった。

しかしながら、明らかになったもう一つのことから、すなわち、監査基準および監査実施準則が旧監査実施準則からうけついでおり、また、監査論者が一般に想定している試査の概念が、ともに、抽出した一部のサン

ルの検査によってそれを抽出した全体の状況を推定するという、意識するといなにかかわらず、その理論的基盤を統計学上の標本抽出理論にしているという事実は、上述の、循環論法的矛盾を正当化する理由づけを無意味なものとしてしまうにたるものであった。

すなわち、試査が上述のような機能をはたすものであるかぎり、サンプルの抽出はあくまでも会計記録それ自体を母集団として行なわなければならないが、また、サンプル調査の結果から推定できるのは同様に母集団としての会計記録にはかならないのである。したがって、内部統制組織は、試査の結果一定の評価を与えられることはあっても、逆に、それが試査の範囲に影響をおよぼすということ、ましてや、それが存在しなければ試査を実施しえないということは、理論上ありえないことであるといえよう。すなわち、今日一般的にうけいれられている試査の概念は、統計学上の標本抽出の理論にもとづく試査とはまったく異なる似而非サンプリングであると考えざるをえないのである。つまり、逆にいえば、統計学上の標本抽出の理論にもとづく試査の場合には、その試査と内部統制組織とを直接に結びつけるあるいは結びつけなければならない理論的必然性はまったく存在しないのである。