

ASOBAC 監査理論の構造と性質

今 田 正

1 はじめに

1972年、アメリカ会計学会監査概念委員会（AAA, The Committee on Basic Auditing Concepts）は「基礎的監査概念に関するステイトメント¹⁾」（A Statement of Basic Auditing Concepts）を発表した。これは、AAAが1966年に表わした『基礎的会計理論²⁾』（A Statement of Basic Accounting Theory）、すなわち「ASOBAT」の監査版「ASOBAC」として発表されたものである。すなわち、現代監査理論の先駆的な理論化作業はAAAのモノグラフ6号として刊行されたマウツ・シャラフの『監査哲理³⁾』（Mautz, R. K. and Sharaf, H. A., The Philosophy of Auditing, 1961.）に見出されるのであるが、ASOBACは、AAAとして、独自に監査概念の理論化を一層おし進めたものであると同時に、それが監査概念に関するステイトメントとして表明され、その公式化を計ったものであるというところに特徴がある。したがって、ここで展開された監査概念は、以後、監査論教科書を通じて普遍化され、定着化されつつあるのである⁴⁾。

ところで、AAA 常務委員会（The Exective Committee of American Accounting Association）は1969年、同学会から示摘された監査分野に対する認識の不十分性を認め、監査概念委員会の任命を行なったのであるが、当委員会の任務は「監査の役割または機能を調査し、研究プロジェクトのための勧告を行ない、証拠の問題を検討し、会計士監査領域に関する意見書を作成すること⁵⁾」であった。そして、その任務を遂行する上での委員会としての結論が「ASOBAC」の展開であった。すなわち、「ASOBAT」に対する意味での「ASOBAC」であると自から称しているごとく、その理論構築はいわゆる「情報理論」に則った、演繹的手法による展開を特徴としている。ま

た、この理論の内容的機軸となっているのは証拠論である。監査概念委員会委員長 I. A. シルボツ (Silvoso, J. A.) が述べるところによれば、「委員会としては、作業の進行とともに、監査の調査についての概念的側面を強調することで同意をみた。したがって、それは科学的方法の概念を証拠の収集と評価に結びつけることであり、また、伝達過程の目的および問題の認識および社会における監査の役割の識別に関連している⁶⁾」という。このように、ここでは監査理論展開の機軸に監査証拠論を置き、これに「科学的方法」の用語、概念の導入を行うことによって、「監査」用語の概念化、理理化が課されているのである。すなわち、「監査」用語が「科学的方法」の手法と用語にそって置換されることによって、その「科学的方法」の用語にそった論理体系化が計られているのである。そこで本稿は、このようないわゆる「科学的方法」とよばれる現代会計理論に特徴的な論理構築の方法からなる ASOBAC 監査理論を、その監査証拠論を中心とした理論展開を中心に吟味することによって、その論理の構造と理論のもつ性質とを明らかにせんとするものである。

(註)

- 1) AAA, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review* Supplement to Vol. XLV II, 1972, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Sarasota: American Accounting Association.
- 2) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, Evanston: American Accounting Association, 1966.
- 3) Mautz, R.K. and Sharaf, H. A., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association Monograph No. 6, A. A. A., 1961.
- 4) 最近の監査論教科書の二、三の例を示せば, Robertson, J. C., *Auditing*, Ontario, 1976; Hermanson, R. H., Harmanson, R. H., Saada, J. M. and Strawser, R. H., *Auditing Theory and Practice*, Illinois, 1976; Aren, A. A. and Loebbecke, J. K., *Auditing: An Integrated Approach*, New Jersey: Prentice-hall, Inc., 1976. といったものをあげることができる。
- 5) AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, p. 1.
- 6) *Ibid.*, Preface.

2 監査用語の定義

前述ごとく、ASOBAC は監査概念の展開にあたって、ASOBAT にその論理構成の出発点を求めている。すなわち、ASOBAT は会計を定義づけて、「経済情報について識別し、測定し、伝達する過程¹⁾」としたのであるが、これに対して、「監査とはしばしば経済情報伝達の必須の部分であり、したがってまた、その情報の識別と測定とについて重要な関連を有している²⁾」という。このように、ASOBAC は監査を会計情報伝達の一部であると位置づけ、これを、その論理枠組みの基礎においている。

そこで、まず、ASOBAC は、「監査」(auditing)、「証明」(attestation)なる用語の定義を行い、これらの用語の「会計」(accounting)および「財務報告」(financial reporting)との関係について述べる。

ASOBAC は「監査」用語を定義している。「監査とは、経済活動および事象についての表明と確立された規準との合致の度合を確かめるために、これらの表明に関する証拠を客観的に収集および評価し、その結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的なプロセスである³⁾」と。

さらに、ASOBAC はこの定義にもられた基軸的用語について解釈を加えている。ここに、「体系的なプロセス」とは、監査が、監査目的を達成するための証拠の収集と評価が選択される計画設定に基づいていることを意味する、という。「体系的」(systematic)とは、目的で、論理的で、しかも構造づけられた領域に基づき、意思決定への科学的アプローチを意味するという⁴⁾。また、「証拠の客観的な収集と評価」こそ監査の本質であるという。すなわち、この語句は監査における重要な概念である「証拠」(evidence)を含み、監査が証拠の客観的な収集と評価を含んでいることを強調するのである⁵⁾。

つぎに、監査の主題とは「経済活動および事象に関しての表明」を包含するという。すなわち、ここでの「表明」(assertion)とは、明示的にも、黙示的にも、ASOBAT の定義する「経済情報」としての「会計」と一致するという。つまり、経済活動および事象と、それら活動および事象に関する表

明との結合が会計情報システムないしは会計プロセスである、という。かくて、監査の主題は情報システムないしは会計プロセスであるという⁶⁾。

さらに ASOBAC は「確立された規準との合致の程度」に関して、「すべての監査は、結果的には意見あるいは評価の形成にあるのであるから、監査行為の前提は評価や判断の形成の基礎として用いられる一連の確立された規準 (established criteria) が存在することである⁷⁾」という。たとえば、財務監査にとっては一般に認められた会計原則 (generally accepted accounting principles) が、それであるという。最後に、「情報システム」(information system) であるということに関しては、「監査の結論としての意見と評価は監査報告書 (audit report) という手段を通じて明白に述べられ、伝達される。監査のこの側面は基本的には伝達の過程である。かくして、監査 (audit) という用語は、意見ないしは評価の基礎を形成する調査の過程 (investigative process) と、それらの意見と評価とが利害関係者へ伝達される報告の過程 (reporting process) との両方を包括する⁸⁾」という。そうして、この監査人の意見の伝達が、特に公表された財務諸表に関するものである場合に、証明 (attestation) と呼ばれるというのである。

そこで ASOBAC は「証明」なる用語をつぎのように定義する。「証明とは、ある実体によって伝達される会計情報のすべての重要な点かどの程度に確立された規準と合致しているかについて、独立した、有能な、権威ある者による有力な証拠に基づいた伝達された意見 (判断) の表明である⁹⁾」と。この定義において、「証明」とは監査結果の伝達の特定の準範疇であるとされ、ある実体によって利害関係を有する利用者へ伝達された「会計情報」に関連づけられた概念である。すなわち、証明の伝達 (attestation communication) とは、会計情報と確立された規準との間の合致の程度に関する監査人の意見ないしは判断を表わしている、というのである。要するに、監査の証明機能とは利用者へ伝達された会計情報の質を評価するところにある、というのであって、たとえば、会計報告書における意見の形成一すなわちこれが証明機能であるが、これと、業務監査とは区別される、というのである¹⁰⁾。

つぎに、「会計」(accounting)を定義している。「会計とは、情報の利用者が判断や意志決定を行なうにあたって、事情に精通したうえでそれができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である¹¹⁾」と。すなわち、このように、ASOBATの会計の定義に則り、しかも、この定義の有用性は「会計情報」(accounting information)が「経済的情報」という広義に企図されているところにある、という。

また、「財務報告」(financial reporting)なる用語を定義している。「財務報告とはある実体(個人、会社または政府)の利用者ないし利用者グループへの会計情報の伝達である¹²⁾」と。一般的に、財務報告なる用語は会社から第三者への公表財務諸表とそれと結びついた情報の伝達を意味する。すなわち財務報告とは会計情報の生成ではなく、その伝達に関するものである¹³⁾。

以上がASOBACのかかげる基礎的用語の定義であるが、最後に、「会計と監査との関係」についてつぎのようにいう。「会計と監査との間には既に定義したように明らかに密接な関連がある。監査とは、一般に会計プロセスないしは、そのプロセス及びそれが生み出す情報を容易にするシステムとに関係している。一般的にいい方をすれば、会計(それはシステムであり、プロセスであり、生成し、伝達された情報である)とは監査の主要な主題を含んでいる。監査の遂行において収集される証拠の多くは会計システムから引き出される。つまり、監査またはある種の監査技術は会計システムの不可欠の部分となる¹⁴⁾」と。このように、ASOBACは監査主題と会計との一致を強調し、監査と会計とを密接不可分のものであることを説くのである。ただ、監査と会計とはその目的とそれらが用いる方法において区別すべきであるとするのである。すなわち、ASOBATは会計の目的は以下のような目的のために情報を提供するとした。

- 1 限られた資源の使用に関する意思決定
- 2 組織の人的および物的資源の効果的な指揮および統制
- 3 資源を管理し、報告すること
- 4 社会的な機能と統制の促進

これに対して、監査の目的とは監査されるべきものと確立された規準との間の合致の程度を決定することであるという¹⁵⁾。

また会計方法とは利用者にとっての経済的資料の測定、記述および解釈する技術や手続が用いられ、その結果が会計報告書の形式で表示されることになる。一方、監査方法とは、会計情報ないしはそれを生みだしたシステムまたはプロセスが確立された規準にどの程度合致しているかを決定するのに必要な証拠を収集し評価する技術および手続を用いる。そうして、この調査と評価のプロセスの結果は、会計情報の利用者に対して、彼等が受け取った情報にどの程度に信頼を置くことができるかを決定する助けとなるように証明という形式で表示されるのである。すなわち、監査は一般に何らの新しい経済情報を創り出すのではなく、会計プロセスにおいて生みだされた経済情報の価値を高めることにある¹⁶⁾、というのである。

このように、ASOBAC は監査の定義において監査の本質的側面が会計情報に関する証拠の収集と評価のプロセスにあること、その方法的特質が「証明機能」にあることを強調するのであるが、ひき続き監査の役割について、以下のように展開する。

(註)

- 1) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, p. 1.
- 2) AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, p. 1.
- 3) *Ibid.*, p. 2.
- 4) 5), 6) *Ibid.*, p. 2.
- 7) *Ibid.*, p. 5.
- 8) *Ibid.*, pp. 5—6.
- 9) *Ibid.*, p. 6.
- 10) *Ibid.*, p. 6.
- 11) AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, pp. 6—7.
- 12), 13) *Ibid.*, p. 7.
- 14), 15) *Ibid.*, p. 7.
- 16) *Ibid.*, pp. 7—8.

3 監査の役割

先にみたごとく、ASOBACは監査プロセスを会計情報伝達の一環に位置づけた。このことは、また監査プロセスの会計情報伝達へ適用は会計情報の価値を高めることを意味し、また監査プロセスの第一の受益者は会計情報の利用者にあるということの意味しているという¹⁾。

すなわち、会計情報伝達の基本的目的は情報作成者から利用者へ経済活動および事象に関する最適情報を移転することにあるが、この情報を受け取った場合、利用者は二つの判断すなわち(1)情報内容を解釈し、(2)受け取った情報の質を評価しなければならない。監査の機能はこの第(2)の判断、すなわち、伝達された情報の質を評価することを助けることである。この機能が「証明機能」(attest function)と呼ばれるところのものである²⁾、というのである。

そうして、ASOBACは、この「証明機能」に対する需要をつくり出す条件として四つのことを上げている³⁾。

利害の衝突 (Conflict of Interest) 情報の利用者が、彼自身と情報作成者との間に実際の、または潜在的な利害の衝突を認める場合には、彼は受け取った情報について偏向(故意または無意識)の可能性について関心をもつであろう。かくて、情報の質は疑われるが故に、考えられる利害の衝突に無関係な者による証明機能の明確な遂行が要求される。

結果 (Consequence) 目的のある伝達過程とは、一般に、情報利用者が意思決定を行なうのに役立つ情報を提供するよう方向づけられている。これらの意思決定が利用者に重要な結果を与えるものである場合—偏見、誤解、不適合、または不完全な情報の存在が利用者にとって有害であるか、また、それによって重大な影響を及ぼす不正確な意思決定へと導く場合—利用者は伝達過程において受け取った情報の質について確かめることに重要性を置くであろう。

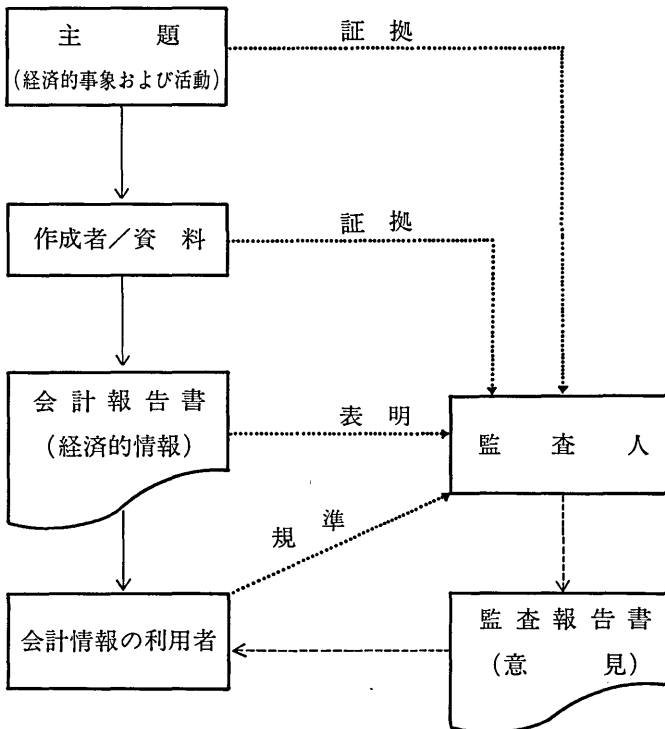
複雑性 (Complexity) 主題およびそれが情報に転換されていく過程が複雑になるにつれて、情報の利用者は受け取った情報の質について直接に確かめることがますます困難であり、あるいは不可能であることを知るであろう。それに主題がより複雑になるにつれて、無意識の誤謬がその情報に入りこむ可能性が増大する。このよう

な場合に、情報の質に関する満足が達成される監査プロセスは、平均的な情報利用者がもっていない水準の専門知識を要求する。

遠隔性 (Remoteness) 会計情報の利用者が情報の質について自身の努力によって結論に達する能力を有しており、また質の劣った情報についてそのようにしようとしても、種々の理由によってそのように行動することを防げられるかもしれない。このような条件を遠隔性とよぶ。これは情報利用者と、主題または情報作成者との間の隔離によってひき起される。

つまり、この四つの条件が相まって、独立の第三者による立証機能についての要求をつりだす。かくて、監査人と監査機能とは伝達過程の必須の部分となるというのである⁴⁾。そこで、ASOBAC はこれらの関係を〔図1〕のごとく図式化している。ASOBAC によれば図の第一次の伝達プロセス

〔図1〕 会計情報の伝達と監査の役割



(実線)の目的は、利用者の情報要求に応ずるため主題についての最適情報を伝達することであり、二次的プロセス(点線で示されている)の目的は第一次の伝達に関連し、受け取った情報の質を決定するため利用者を援助することにある。しかも、この場合、情報の質の評価の規準は利用者から与えられ、監査人は、その規準において、情報の質についての彼の意見を利用者へ伝達することになる、というのである⁵⁾。

そこで ASOBAC は情報の質的規準について、つぎのようにいう。すなわち、「評価される情報の『質』は、直接に、また間接に情報の利用者から与えられねばならないのであるから、特定の規準の識別には会計情報の利用者および利用目的が識別されねばならない。この点で、監査においては、会計と同様、伝達される会計情報の望ましい質的属性を規定する規準を引き出すために実体概念が適用される」と⁶⁾。たとえば、「一般に認められた会計原則」も限られた会計報告書に適用されるにすぎない。監査の役割を規定するのに適切な会計情報の質的規準は ASOBAT に見出されるという⁷⁾。

では、監査の会計情報の質的属性に対する機能とはどのようなものか。ASOBAC は監査機能の付加価値には二つの側面があるという。すなわち統制(control)と信憑性(credibility)である。すなわち、監査の機能は(1)利用者の要求を反映する規準に対しての会計情報の独立のチェックを行ない、(2)会計情報作成者をして会計のプロセスを規準に合致させるよう動機づける。このように、監査機能は情報の質に関しての統制として役立つとともに、これによって情報の信憑性をつけ加える。この信頼性こそ会計情報の潜在的価値を実現させ、利害の対立から生ずる「信頼性ギャップ」を緩和することになるというのである⁸⁾。

つぎに、ASOBAC は監査機能の拡張について以下のように述べる。

すなわち、監査機能は歴史的に財務諸表の証明と関連づけられてきた。だが、近年、経済情報の検閲と検証に対する要求は驚くほど拡大してきた。監査は証明機能という狭い関係に限定するべきではない。たとえば産業企業および行政府の内部監査人は監査領域の拡大に著しい進歩を示している。業務監査ないし経営監査または業績監査はいまや種々の段階で行なわれている。

さらに、その他の監査機能の拡張として示唆されている領域には、予算及び予測会計、所得税申告書、内部統制、中間財務諸表、年次報告書中の非監査情報、および「社会監査」がある⁹⁾、と。

しかし、ASOBACは監査機能の拡張可能性の条件としてつぎのごとき条件をあげている。第一に、監査の主題は証拠に基づいた表明の演繹が可能なものでなければならない。そのような表明とは計量化可能かつ検証可能なものでなければならない。第二に、行動、事象または結果を記録するための情報システムが存在していなければならない、適切な内部統制が機能していることが望ましい。第三に、主題から作成された情報を評価するための確立された規準について合意が存在しなければならない¹⁰⁾、と。

このように、ASOBACは監査機能の拡張可能性の条件について、先にみたごとき監査概念の枠内で論じ、税務申告書監査のみが委員会規準を満たしているという。予算書監査はこの規準に合致せず、また、業務監査、業績監査についてはこんどの研究課題であるという¹¹⁾。

つぎに、ASOBACは監査機能(拡張)の条件の一つとして監査人の属性について論じる。まず、監査人の属性は人格的(personal)および構造的(structural)側面からなるという。監査人自身が有する属性が人格的属性とよばれ、独立性、能力、高潔性、その他の人格的な特性が含まれるという¹²⁾。

独立性(independence)とは、「情報の作成者と利用者との間の利害の対立が、それら作成者からも、また利害関係者からも独立したものによって監査機能が遂行されることを強制することになる¹³⁾。」「かくて監査人の第一義的な特性は独立性にある。それは監査人の行為、活動および意見において影響力や強制が存在しないことを意味する¹⁴⁾」、という。

能力(competence)についてつぎのようにいう。「監査人が有能であると判断されるためには、監査主題について、つまり情報が展開される過程および監査手続に関しての深い理解に基づき通常の知識の総体を有していなければならない。さらに監査人は現実の生きた場面での適用にあつて適切な水準の経験を有していなければならない¹⁵⁾」と。

高潔性 (integrity) およびその他の人格的特性についていう。「監査人は人に奉仕するものであるから、彼はその仕事についての信用を注入するような特性を有しなければならない。彼の高い徳性、高潔性および生来の才能といったものが必要な特性である¹⁶⁾」と。また、「監査人は、信用を得るためには、十分な注意をもって彼の仕事を遂行しなければならない。専門職業的道德というものは公式的な綱領を超えたものでなければならない¹⁷⁾」と。つまり、道德上の責任が、法的ないしは専門職業上の責任を超えたものとして存在する、というのである。

さらに ASOBAC は、監査人の属性には、外部的ないし構造的なものというべき権威と承諾という属性を含んでいるという。

権威 (authority) についていう。「監査人は証拠の調査や情報利用者への報告において無制限でなければならないから、彼が必要と認めたいかなる資料をも収集することのできる権限を有しなければならない。彼の意見の意義もそのような言明によって影響をうけるであろう人々の利害を保障することから生ずる¹⁸⁾」と。

また、承諾 (acceptance) なる概念についていう。「監査機能の最終的な価値は、監査人の意見をもって受け取られた会計情報の質を評価することで利用者を援助することにあるのであるから、利用者が監査機能を遂行する監査人の資格を受け入れなければならない。その承諾は監査人の独立性、能力、高潔性および権威を認めることにかかっている¹⁹⁾」。要するに、承諾とは利用者の側での信頼の問題であるというのである。

このように ASOBAC は監査の機能、すなわち証明機能を会計情報伝達システムの一環に位置づけることによって監査主題と会計との一致、不可分性を強調するとともに、(情報) 利用者の観点に立った、有用性および検証可能性において監査機能を規定づけている。

(註)

- 1) AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, p. 8.
- 2) *Ibid.*, p. 9. Bevis, H. W., The CPA's, Attest Function in Modern Society, *The Journal of Accountancy*, February, 1962, pp. 28—35.

- 3) , 4) *Ibid.* , p. 10.
 5) *Ibid.* , pp. 11—12.
 6) , 7) *Ibid.* , p. 12. 周知のように, ASOBAT は, 1. 目的適合性, 2. 検証可能性, 3. 不偏性, 4. 量的表現可能性の基準をあげている。
 8) *Ibid.* , pp. 12—13.
 9) *Ibid.* , p. 14.
 10) *Ibid.* , p. 14.
 11) *Ibid.* , pp. 14—15.
 12) *Ibid.* , p. 15.
 13) , 14) *Ibid.* , p. 15.
 15) *Ibid.* , p. 17.
 16) , 17) *Ibid.* , p. 17.
 18) , 19) *Ibid.* , p. 18.

4 監査過程の論理化

すでに述べたごとく, ASOBAC のこのステイトメントにおける強調点は監査の調査の過程の概念化を計るところにある。ここでは, 監査の調査の側面—すなわち, 証拠の収集と評価への「科学的方法」の諸概念の適用が試みられるという。すなわち, マウツ・シャラフは監査方法への「科学的方法」の導入を試みたのであるが, ASOBAC もまた, 監査の調査の側面は科学的探究に比較しうるゆえに, 調査の過程の科学的方法における概念的基礎を明らかにする¹⁾, というのである。

調査の過程 ASOBAC は, まず, 調査の過程を定義づけている。「調査の過程とは, 命題の信憑性の程度を立証するためにむけられる探究である²⁾」と。つまり, 「監査においては, 命題とは常にある会計情報の確立された規準との準拠性の程度を含んでいる³⁾」という。ここに, 調査の過程における監査人の役割とは, 適切な調査を行ない, ある命題についての信憑性の程度を確かめ, 彼の発見事項に基づいて意見を表明することであるというのである⁴⁾。

また、意見 (opinion) とは、「監査人の判断 (judgement) ないし信念 (belief) の表現であり、そのようなものとして調査された命題についての表明 (assertion) をあらわしている。命題に関する表明とは、それを表明している人によって信頼できると宣言され、信じられることによって根拠づけられる⁵⁾」という。そして、専門職業家による表明が、その表明が「根拠づけられた」(warranted) ということの意味する⁶⁾、という。また、「根拠づけられた表明」(warranted assertion) は信頼にたる適切な根拠を必要とする。つまり言明された信念の度合が信憑性の度合と一致すべきであるという。かくて ASOBAC はいう。「根拠づけられた表明が監査人の仕事に価値を与える。たとえば、財務諸表に関していえば、監査人は、財務諸表が『適正に表示している』(“present fairly”) という事実のゆえに報酬を得るのではなく、むしろ彼の言明された信念が調査に基づいているということによってである⁷⁾」と。したがって、財務諸表が「適正に表示している」ことが「事実」であるとしても、この「事実」だけでは、調査がなければ意見を支持するには不十分である。反対に、もしある財務諸表が「適正に表示」しておらず、しかも適正なる監査手続が行なわれたにもかかわらず、不適正性表示が明らかにされない場合には、無限定意見にとって十分な根拠が存在することになる⁸⁾、というのである。

すなわち、ここでは「適正表示」という命題が、その結論を基礎づける証拠—この場合、調査に基づく判断ないし信念ということ—によって根拠づけられているという立証の過程として論理化されているのである。

そこで、ASOBAC は「根拠づけられた表明」としての監査人の専門的意見の性質についてつぎのようにいう。

まず、ASOBAC は「根拠づけられた表明」は絶対的知識(positive knowledge) と区別されるという。すなわち、ASOBAC は、シショーム (Chisholm, R. M.) に依拠し、絶対的知識の要件をつぎのごとく要約する⁹⁾。

Sはつぎの条件が満されたとき、t時点において、ある命題は真であることを知る。もし：

1. Sはtにおいてhを信ずる。
2. hは真実である。
3. hはtにおいてSにとって明らかである。

すなわち、信念は事実と一致する場合にのみ真なる信念、すなわち絶対的知識となる、という。

すなわち、監査人の力量の範囲内にあるのは上の絶対的知識の基準のうち、基準1（信念の基準）、3（証拠の基準）のみである。つまり監査人は適切な検査を行なうことによって一つの意見に到達することができるのであるが、しかし、検査もその結論としての意見も財務諸表が「適正に表示している」ということを事実たらしめることはできない。意見を真実たらしめるのは事実であり、その事実の存在は監査人の発見する力を超えている。したがって、監査人の意見は根拠づけられた表明以外のなにものでもない、というのである¹⁰⁾。

このように、ASOBACは、監査意見、すなわち「根拠づけられた表明」は証拠基準と信念基準とからなるというのであるが、証拠基準についてつぎのようにいう。「証拠基準とは命題を立証する証拠の検査であり、この基準に適合することが信念の基礎を提供する。しかし、『適正表示』といった一般命題は監査人が直接に明らかにすることはできない。ただし、この一般命題から観察上の言明（observation statement）が演繹可能であり、それぞれについての一定の信憑度が立証可能である¹¹⁾」という。そして、この観察上の言明は一般命題を定義するプロセスから演繹されるとし、したがって、監査人は命題の操作的定義を承知していなければならないという¹²⁾。

また信念の基準については、つぎのようにいう。すなわち、それは端的に言えば、調査によって監査人が「納得すること¹³⁾」（“satisfy himself”）であると。したがって、「信念とは精神的同意に関することであり、表明を行う人に本来的に備っているべき特質である。したがって、専門職業家の意見の価値は、大きくそれを主張する人の高潔性に依存している¹⁴⁾」というのである。しかし、監査人の信念も、実際には、一般に認められた会計原則への準拠性を超えることはできないという。このようにここでは、監査人の専

門職業家としての「意見」が、いわゆる絶対的知識と区別される「根拠づけられた表明」であり、これを裏づけるのが証拠であり、信念であるというのであり、監査「意見」が、まず推論の問題として論理化されているのである。

ところで、推論は論証によって吟味されなければならない。あるいは推論は論証に変えることができる。ASOBAC は論証に関する諸概念について以下のように展開する。

監査命題の性質 ASOBAC は、監査命題の論証過程に言及する。まず、命題の性質についていう。命題とは一連の論理的思考の言明 (statement) である。しかしあらゆる文章が命題であるのではなく、何が真か偽かを表わす言明のみが、そうである。さらに、すべての命題が経験的に意味ある命題 (empirically meaningful proposition) というわけではない。経験的に意味ある命題とは知覚された証拠によってテスト可能なものである¹⁵⁾と。したがって、規則 (rules)、定義 (definitions)、および公準 (postulates) といった命題は経験的に意味のない命題である。多くの命題が本来的に一般的命題であり、したがって、直接に証拠によって証明できない¹⁶⁾、というのである。

監査においては、一般命題は「財務諸表は適正に表示している」という言明に典型的に示される。ところが、これらの一般命題は直接に証拠によって立証することはできないという。このような言明が根拠づけられた表明であるためには、それらは観察上の言明、規則、定義および公準によって推論しなければならない。そして、推論の過程が適切であれば、観察上の言明は経験的に真であると立証され、また一般的言明 (general statement) は論理的に正しい論証の妥当な結論として示される、というのである¹⁷⁾。

このように、例えば、財務諸表の適正命題は観察上の言明と一般的言明とからなるという。前者は知覚された証拠によってテストされることのできる命題であり、経験的真実 (empirical truth) として立証され、後者は、規則、定義および公準といった命題であり、その妥当性 (validity) をテストするというのである¹⁸⁾。

そこで ASOBAC は操作主義の方法に則り、経験的真実と妥当性の区分について説く。まず、経験的真実とは言明ないしは表明がつぎの三つの条件を全部満たす場合であるという¹⁹⁾。

1. その表明は想定できる操作でテストされるような予見を示唆している。
2. 操作が予見をテストするために実施されたことがある。
3. その予見は操作によって立証されたことがある。

この場合、もし、条件 1 に示唆した操作がその予見の立証に失敗していれば、その表明は「偽」であるという。もし予見をテストする操作が行なわれなかったなら、その表明は「不確定」である。最後に、もし、その表明が予見を示唆していないか、その予見をテストするための考えられる操作を特定していない場合、その言明は「真実性」を有しないか、経験的に無意味であるという。そして、この経験的に意味の無い表明の典型が規則、定義、公準といったものであるというのである²⁰⁾。

そこで、ASOBAC は、つぎのような貸借対照表上の監査対象たる表明の例をかかげている²¹⁾。

建 物	×××	
建物減価償却引当額	<u>×××</u>	×××ドル

この表明を立証するには多くの命題が立証されなければならない。すなわち、

1. X個の建物が存在する。
2. 法的な所有ないし占有権が会社にある。
3. 原始原価は正確に表示されている。
4. 減価償却は正しく計算されている。

この場合、命題 1 および 2 は操作可能な予見を含んでおり、監査人がその建物のある場所、または裁判所へ行くことによって、経験的に真実であると主張できる。だが、減価償却についてはどうか。それは、耐用年数については、同様な資産についての過去の経験を参照することによってテストすることができるかもしれないが、その他の計算要素、すなわち、歴史的原価、企業の継続性、償却方法等は規則、定義および公準からなり、それは、言明の

真実性がテスト可能な想定できる操作が存在しないかぎり、単に受け入れられなければならないという²²⁾。

つまり、ある表明の経験的真実とは予見された事象が操作によって検証されたという結果から導きだされる。これに対して、ある表明の妥当性は、假定 (assumption) ないしは経験的証拠 (empirical proof) によって受け入れられた前提命題との論理的な関係によって導きだされる (すなわち、論証——今田)。したがって、ある表明の妥当性についての同意には、観察上の言明、規則、定義および公準といった前提命題についての同意がなければならない。いずれにしても、表明はすべての前提が操作によってテストされた予見である場合のみ真実である。その他の場合はすべて、表明は妥当性であるにすぎない²³⁾という。前例の減価償却のことでいえば、「減価償却額を直接に経験するか、知覚することのできるような操作は存在しない。しかし、監査人は、公準 (原価凝着、企業継続など)、適用される規則 (定額法、歴史的な原価評価法)、および経験的に意味ある言明 (見積耐用年数) によって減価償却を確認することはできる²⁴⁾」というのである。

以上のように、ASOBAC は、ここでは、命題立証の操作主義的アプローチに依拠し、経験的真実性と論理的妥当性の概念区分を説く。すなわち、真実性はその表明を経験によって検証するか、またその表明に含まれる予見を実証することによってのみ成立する。これに対して、妥当性は経験にも予見にも関係なく、ただその表明が演繹された元の前提に関係する論証の問題であるとするのである。

信憑性の程度の論理 ところで、ASOBAC はつぎのようにいう。「しかし、監査人の仕事は、結果が規則や定義あるいは公準のみに基づく妥当な表明に限定されるとすれば、ほとんど適合性を有しないであろう。意見を表わす表明 (すなわち大命題) は経験的に意味ある前提を含まなければならない。」「しかしながら、われわれは、ほとんどの監査主題の性質からして、調査対象の多くの表明の信憑性の程度は妥当性、すなわち、規則、定義および公準を含む前提によってのみ立証されるということに留意すべきである²⁵⁾」と。

ところで、ASOBAC は、前述のごとく、専門職業家の意見は絶対的知識といったものはなく、根拠づけられた表明にすぎない故に、そこに、表明の「信憑性の程度」を立証するという問題が存在するという。また、ASOBAC によれば、「信憑性の程度」とは確信の種々の度合のことであり、表明の真か偽かの確率 (probability) の問題である。いずれにしても、合理的思考は、確信の度合が、考察の対象となっている命題に付与される信憑性の程度に比例したものであることを要請する²⁶⁾、という。

それでは、ある命題についての信憑性の程度の立証はいかに求められるであろうか。ASOBAC は、監査人によるそれは主観的確率 (subjective probability) によるしかないというのであるが、二つの要素を掲げている。すなわち、1. 本来的信憑性、2. 既に確立された信憑性をもつ前提からの論証 (argument) による結論、この二つである²⁷⁾。

両者は主命題の信憑性の程度の確立にあたっては結びついたものであるが、前者は(1)仮定 (assumption)、また(2)知覚 (perception) (すなわち、観察ないしは経験) によって立証されねばならず、後者は、合理的論証 (rational argument) または前提の信憑性に依存しているというのである²⁸⁾。

そこで、まず監査における「仮定」について述べられる。すなわち、それはある命題の信憑性は所与のものとして取り扱われねばならないということの意味する。すなわち、いかなる理論体系においても公準は必然的に基礎的な位置を占める。監査においても、単に所与のものとして取り扱われねばならない多くの命題を含んでいる。このような命題は一般に行為規則 (たとえば、一般に認められた会計原則)、定義、および公準といった形をとる²⁹⁾、という。たとえば ASOBAC はいう。「監査人は資産は歴史的原価によって適切に評価されるという会計規則 (accounting rule) を受け入れるであろうし、減価償却とは固定資産原価の会計期間への合理的配分であるという会計上の定義 (accounting definition) を受け入れるであろうし、信憑性の程度は当該資料が満足すべき機能的な内部システムから生れた場合に高められるという公準 (postulate) を受け入れるであろう³⁰⁾」と。したがって、前提が仮定されさえすれば、結論の信憑性の程度は仮定に対する調査人の信念と

用いられる論証の妥当性から得られる、というのである。すなわち、論理的に正しい論証においては、前提が真であるなら、その前提は、結論に対する十分な証拠となりうる、という論理である。

監査における「知覚」の概念について、つぎのように述べる。「前述のごとく、監査人の調査プロセスは定義、規則、および公準のみに基づく妥当な表明に限定されるとすれば、ほとんど適合性を有しない。監査人の意見表明は、すくなくとも一定の経験的に真実な表明、すなわち、経験ないし知覚によって信憑性が立証される表明を含まなければならない³¹⁾」と。ここに知覚の必要な役割があるというのである。

では、「知覚」はどのように定義されるであろうか、ASOBAC はいう。「監査のような調査を行なうにあたって、調査人は、彼の感覚的能力を用いることによって種々の対象および事象の特質を明らかにし、命題の真実性や妥当性を立証する。このプロセスが知覚とよばれるものである³²⁾」と。しかしながら、ASOBAC は、知覚者の精神はけって現実の事実と一致するものではないという問題を生ずるといふ。すなわち、「最も初歩的な水準においても、知覚は、知覚者の判断と信念の結合を必要とする。たとえば、ある人がテーブルの上の対象物を観察し、彼は本を見ていると信じるでしょう。彼の信念は彼が記憶するその他の判断からの推断に基づいているのである。」

「しかし彼自身の経験によって彼の知覚の正確性を検証することはできない。かくて、知覚された知識でも絶対的ではない」と³³⁾、知覚なる用語を規定する。

しかし、ASOBAC は、知覚は問題をもっているとしても、観察ないし知覚は適切に管理され、間主観性 (intersubjectivity) テストに合致すれば、それらは命題の立証に用いることができる。つまり、知覚管理 (perceptual control) および間主観性とが監査の証拠の有効性 (competency) にとって必須である³⁴⁾、という。また、ASOBAC はこの監査証拠の有効性と並んで十分性 (sufficiency) をあげている。すなわち、十分性とは、一般に、一般的な結論を支持するために必要とされる事例や特徴の数に関係している。したがって、十分性の問題は基本的には、推断の問題であるという³⁵⁾。

では、この「間主観性」とは何か。つぎのように述べられる。観察は、それが間主観性の条件にかなう場合にのみ証拠として受け入れられる。科学においては「反覆性」の重要性が強調されるが、共通の知覚された通信をもたらす観察、特に一人以上による観察が信憑性を増すことになる、と。要するに、「間主観性」とは、特定の観察が、観察者すべてに共通な要素の一つでも含んでいるかを確かめる方法であるというのである³⁶⁾。

このように、ASOBAC は間主観性のテストに合致する観察のみを証拠として認めるのであるが、この条件は一方、客観性を達成することを課しているとし、観察上の誤謬を処理することが期待されているとする。そこで、ASOBAC は「観察上の誤謬」に関し、これをつぎのように要約している³⁷⁾。

人的要素——無知 知覚は観察される対象あるいは事象に関する先の知識に依拠するのであるから、調査のプロセスないしは主題について無知である者によって行われる観察は間主観性テストに失敗する。

人的要素——偏向 ここでの問題は監査人の独立性である。独立性の欠如には多くの原因があるが、二つのことが最も重要である。一つは経済上のことであり、第二は教育の問題である。

用具の法則 この危険性は、調査の用具と結びつくにつれて、調査人が彼の好みの用具によって提供される証拠を超えて進もうとしないことである。

観察者による環境上の汚染 行動科学における観察は実験室において行われるのではない。これは監査についてもあてはまる。観察者は通常、観察対象の環境の中にあり、彼の単なる存在が他の人の行動を変えるかもしれない。つまり観察者が環境を汚染するという危険がたえず存在する。

間接証拠の問題 監査人が関心をもつ事象は企業取引であり、財務諸表に記載された事象および結末であるが、監査人が関心を有する現象は、監査人によって直接に観察されるのではなく、被監査会社の者によって観察される。かくて、監査人は財務諸表に関する情報の大部分に関して他人の知覚に依存しなければならない。

伝達と記憶 監査人が財務諸表に報告された事象およびその結末を直接に知覚できないという事実は、第一に、統制組織内部での効果的な伝達が存在し、第二に、統制組織が重要な事象をとらえるのに失敗しているときには、その事象は記憶から再生さ

れなければならないという、二つの問題が生じる。

以上が、ASOBAC のいう「誤謬」要素の概念であるが、つぎに、その「誤謬」の統制がつぎのように概念化されている³⁸⁾。

隔離 多くの場合、監査人は観察されるべき現象から隔離することができる。これが誤謬源としての偏向を減ずる。基本的な隔離は独立性であり、その他の隔離の方法には、教育と訓練とがある。

取消 観察が数名の観察者によって行われる場合、各人の無作偽の誤謬は取消される傾向がある。これは、一人の観察者によって繰り返される観察の場合も同様である。

誤謬の補償 誤謬はそれらを補償することによって統制することができる。監査における典型的な誤謬補償の手段はスタッフの業績の評価を行なうことである。監査人の過去の業績を評価することが、将来における誤謬の見込み、および状況を予測する基礎となる。

内部統制 監査においては誤謬統制に関して特別の信頼が被監査会社の内部統制システムに置かれる。監査人の内部統制に関する検閲はつぎのような目的をもつべきである。

- (1) 観察され、記録されるべき現象は間主観テストに合致すべきこと。
- (2) 観察上の誤謬の源泉（無知、偏向、用具の法則、環境上の汚染および記憶）が内部統制組織によって認識され、誤謬統制の手段が十分に利用されること。

以上のように、ここでは、監査意見としての表明が経験ないし知覚によって立証される側面を含むことが主張され、これら観察ないし知覚の証拠能力の概念化が計られているのである。すなわち、ASOBAC の論理の展開に従えば、観察の証拠能力の基準とは間主観性テストであり、他方、その客観性は、（観察の）誤謬統制によって達成されるという概念化が計られているのである。以上が、ASOBAC が命題立証の要素の中で「本来的信憑性」と呼んだ概念の論理内容であるが、つぎに ASOBAC は論証に基づく信憑性について以下のように展開している。

「論証」の論理 ASOBAC は、財務諸表の「適正表示」といった一般命題は結局、前もって受け入れられた前提から推論される、とし、まず、推論

(inference) の定義から始める。L. S. ステビング (Stebbing, L. S.) を援用し、つぎのようにいう。推論とは、「思考者が所与のあるものに関する理解、すなわち根拠から、結論を下すという心理的過程である」。しかも、推論の結論とは、判断 (judgement)、意見 (opinion) あるいは信念 (belief) といったものである、と³⁹⁾。さらに、推論と論証の相違点についてつぎのようにいう。

「推論を行うということは心理的な活動である。推論とは証拠から結論を引き出すこと、いいかえれば、ある信念あるいは見解を、他の結論から引き出すことである。しかし、論理学は心理学ではない。論理学は、ひとが推論し、思考し、推理するときには生じる精神的なできごとを記述し、説明しようとするものではない⁴⁰⁾」と。

しかし、推論と論証の関係でいえば、「推論には論理的に正しいものもあるし、論理的にあやまっているものもある。推論に対しても、論理的な吟味と分析を適用することができるのである⁴¹⁾」という。そこで、ASOBAC はいう。「確実な推論とは論理的に正しい演繹ないし帰納的な論証に基づいたものである。したがってまた、結論の信憑性の程度は前提の信憑性の程度に依存している⁴²⁾」と。このように推論の確実性は前提から結論にいたる論証の論理的な正しさに依存するというのである。

そこで ASOBAC は、つぎに論証を二つの主要なタイプ、すなわち演繹と帰納に区分する。

演繹法：演繹法についてつぎのようにいう。「演繹法とは、結論が前提から必然の結果として導き出されるような諸命題間の特別の関係を含んでいる。したがって、前提が真であれば、結論は真でなければならない。前提が真で結論が偽であれば、それは自己矛盾ということになる。なんとなれば、結論は前提のうちに用意されているのであるから、妥当な演繹的論証の結論は何ら新たな情報を提供するものではない⁴³⁾」と。このように演繹的論証の結論は前提で与えられている情報以上のことを述べるのではなく、その必然性をかちとるというのである。

そこで、財務諸表監査における重要な演繹的結論はつぎのごとくであるとす⁴⁴⁾。

前提：

- (1) 一般に認められた会計原則に準拠して作成された財務諸表は、財政状態および経営成績を適正に表示している。
- (2) 会社Aの財務諸表は、一般に認められた会計原則に準拠して作成されている（仮定および経験的に信憑性ある命題から立証された妥当性）。

結論：

会社Aの財務諸表は、その財政状態と経営成績を適正に表示している。

すなわち以上の結論は前提の中に含まれているのであって、結論とその前提との間の論理的関係は心理的には明らかでない。論証は論理の形式のみによって決定されるとするのである⁴⁵⁾。

つぎに、ASOBAC は帰納法についてつぎのようにいう。

帰納法：つまり帰納は、演繹と同様、命題間の関係を含むのであるが、しかし、帰納的論証にとっての結論は前提の中に含まれているのではない。帰納的論証の結論はよりはっきりとしており、その内容は前提を超えて拡大する⁴⁶⁾、という。そうして、ASOBAC は以下のごとく帰納的論証の基本的形式として枚挙 (enumeration) と類推 (analogy) を上げている⁴⁷⁾。

枚挙についていう。枚挙による帰納を用いることによって、あるサンプルの特質は母集団に拡大することを推理できる、と。たとえば、帰納的論証の監査への適用例はつぎのごとくであるという。

前提：

- (1) 受取勘定A, B, C, …… , Nはこの元帳すなわち母集団から選ばれた（経験的にテストされた）。
- (2) 受取勘定A, B, C, …… , Nは真正である（経験的にテストされた）。

結論：

特定の信憑度をもって、この元帳（母集団）からの特定部分の勘定は真正である。

また、こういった枚挙による結論の信憑度の程度は、一般に統計的推理の方法によって測定されるという。そこで、つぎのような公式的な形式を示している⁴⁸⁾。

- (1) 勘定A, B, C, …… , Nは、この元帳からサンプリング計画（無作偽抽出、

信頼水準—85パーセント，許容サンプル誤差—3%，誤謬予測率—ゼロ）に基づき統計的に選択された。

(2) 勘定A, B, C, ……，Nは真正である。

結論：

85パーセントの信憑性の程度をもって，この得意先元帳における勘定の97～100パーセントは真正である。

このように，ASOBACは枚挙による帰納の一般化（統計的一般化—今田）を示すのであるが，つぎに，以上によって得られた論証の結論がさらにより一般的結論を得るための小前提として用いられるという。すなわち，つぎのような論証である⁴⁹⁾。

a. 大前提（定義）：もし

- 1) 得意先元帳におけるすべての勘定が真正で，
- 2) 勘定残高に記載されている取引は，適正な会計期間において記録されており，
- 3) 適切な貸倒引当額をもって，得意先元帳のすべての勘定から回収されるであろう。そして，
- 4) 貸借対照表において区分および開示の規則が適切に守られていれば，受取勘定は前年度と同一基準にもとづいて適用された一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている。

b. 小前提—この場合

- 1) 85パーセントの信憑性の程度をもってこの得意先元帳の勘定の97～100パーセントは適正である。
- 2) 勘定残高に記載されている取引は，適正な会計期間において記録されている（小前提(1)に匹敵する帰納的論証の結論）。
- 3) 適切な貸倒引当額をもって，得意先元帳のすべての勘定が回収されるであろう（小前提(1)に匹敵する帰納的論証の結論）。
- 4) 受取勘定に関し，貸借対照表上，区分および開示の規則は適切に守られている（監査人によって直接に知覚された）。

c. 結論—この場合

受取勘定は前年度と同一の基準にもとづいて適用された一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている。

また、上の結論は、順次、先にかかげた財務諸表の適正性に関して提示された論証の第(2)前提を補強することになる、というのである。

帰納法のもう一つの基本的形式は「拡張的一般化」(extentional generalization)とよばれる類推による論証である。ASOBACは監査の例をつぎのように公式化する⁵⁰⁾。

いまU=ある特定の内部統制システム

A=Uの内部統制システムの属性

V=堅実なすべての内部統制システム

B=ある堅実な内部統制システムの属性、とする。

そこで、論証はつぎのように展開される。

前提：

- (1) システムUは属性を含む(経験立証された)。
- (2) システムVは属性Bを含む(先験的知識から立証された)。
- (3) 属性A \equiv 属性Bである(経験的に立証された)。

結論：

システムU \equiv システムVである。

すなわち、ある特定のUなる内部統制システムは、それが妥当と一般に認められる内部統制システム(すなわちV)にも関連する諸特徴および属性を含むが故に堅実である。このように類推は、異った二つのタイプの事物の比較にもとづいておこなわれる。つまり、枚举がある属性によって特徴づけられ事例の数に基づいているのに対して、類推は、ある類を特徴づけるものとして知られる属性の数に依存するということである⁵¹⁾。以上が帰納的推論の二つの基本的方法である。

だがASOBACは以上は単なる方法にすぎない、という。監査の大きな目標は受取勘定の真正さといった単純な命題ではなく、適正表示、最適内部統制、あるいは最適管理といった一般的適正性に関する根拠づけられた表明に関することである。そして、それは「推論の体系」を構築することによってのみ可能となるというのである⁵²⁾。

以上から、ASOBAC は監査の調査のプロセスをつぎのように要約する⁵³⁾。

1. テストされるべき仮説を設定すること。適切な監査の仮説とは提示されるべき情報と判断がなされるべき基準を含まなければならない（たとえば財務諸表と一般に認められた会計原則）。

2. 基本的な仮説の定義を用意すること。その結果は基本的な仮説および適切な小前提から演繹可能な一連の観察上の言明であるべきである。

a) 適切な定義を行うには、すべての一般的言明が規則、定義または公準として受け入れられるか、さらに観察上の言明によって定義されねばならない。

b) 用意された観察上の言明は、明らかな矛盾点やその他の非一貫性について、監査人によって彼の信念の一般的な体系にたいしてテストされるべきである。

c) 内包的な定義は、基本的仮説に合理的な信憑性の程度を与えるのに必要な可能なかぎり多くの独立した証拠資料を提供すべきである。

3. 監査人の直接の知覚や証言をとることによって観察上の言明をテストすること。

4. それぞれの観察上の言明について、証拠を評価し、信憑性の程度を立証すること。

5. 仮定や明白な観察上の言明を用いた論証によって、より一般的な命題の信憑性の程度を確立すること。

6. すべての言明の信憑性の程度を、監査人の信念の体系に対して、たえずテストすること。

7. 最後の段階として、論証によって仮説をテストすること。以上のような論証プロセスからなるという。

これが、ASOBAC が展開する「科学的方法」の適用に基づくという調査のプロセスの内容であるが、その骨子を整理すればつぎのごとくである。

要するに、ここでは監査の調査の過程が、監査命題の立証過程として論理化されている。すなわち、「適正表示」といった監査意見とは、監査人の信念の表明であり、その根拠づけとは、専門職業家としての監査人の表明であ

ということに基づくとともに、証拠に基づくものであるということをもって「根拠づけられた」というのである。換言すれば、「根拠づけられた表明」とは、信念と証拠の概念に基づくというのである。では、この証拠（基準）とはなにか、といえ、それは、まず一般命題の立証過程であり、これから観察上の言明が推論可能となる（その如何である）。また信念（基準）とはなにか、それは、監査人の調査に基づく「確信」のことであり。監査人の倫理基準のことである。

以上から、証拠（基準）とは命題立証の証拠を検査することであるが、ある命題は観察上の言明として立証されるが、一般命題は、前提命題としてか、その妥当性を確認するにすぎないとし、立証の操作主義的定義を試みているのである。それによれば、表明の経験的真実性は操作によって検証された予見事象から導かれる。これに対して、表明の妥当性とは、仮説ないし、経験的証拠として受け入れられた前提命題との論理的関係によって導きだされるというのである。

ところで、ASOBAC は、監査の調査の側面とは、命題の信憑度を立証することであるとすると、この「信憑性の程度」という概念からいえば、その立証は、監査主題の性質からいって、妥当性に依存しているというのである。そうして、この「信憑性の程度」の立証の要素として、「仮定」および「知覚」によって立証される本来的信憑度と合理的論証とがあるというのである。「仮定」とは、所与のものとして受け取られねばならない前提命題のことであり、「知覚」とは観察ないしは経験のことである。では、合理的論証とは何か、ASOBAC は、結局、財務諸表の「適正表示」といった質的判断を示す一般命題は前提からの推論に基づくとし、この推論を確実にしたもののが論証にほかならないというわけである。そして、確実な論証とは論理的に正しい演繹的論証ないしは帰納的論証に基づいているというのである。演繹的論証とは、結論が前提から必然的な結果として導きだされる命題間の関係であって、その過程は論理の形式に依存している。これを論証の妥当性とよんでいるのである。すなわち、既にみたごとく財務諸表監査の演繹的結論の妥当性は「一般に認められた会計原則」、「A社財務諸表」、「適正表

示」という名辞間の三段論法的論証形式の妥当性としてのみ依存しているのである。

つぎに、ASOBAC は、正しい帰納的論証の形式として二つの基本的タイプをかかげた。枚挙と類推とである。前者による論証とは、ある集合の観察された成員に関する前提から、この集合のすべての成員に関する結論が引きだされるという論証であり、すなわち、標本の観察に基づく一般化である。しかも、それは統計的一般化によって、結論の信憑度が測定されるというのである。そうして、こうして得られた結論がもう一つの論証の結論として用いられるというのである。また、もう一つの形式である類推とは、異った二つのタイプの事物間の特質の比較に基づいて行われるというのであるが、類推の論証力は、あるタイプの事物を特徴づける性質の数の如何に依存するというのである。これが帰納的推論の二つの基本的方法というのである。このように ASOBAC は「命題の信憑性の程度」を表わす推論の論証形式について述べているのであるが、「命題の信憑性の程度」は「推論の体系」によってのみ可能となるという。

こうして、以上から、ASOBAC は監査の過程を仮説・演繹的体系に従って、その概念化を計っているのである。つまり、まず、(1)テストされるべき仮説を形成すること。この仮説には、財務諸表と一般に認められた会計原則が含まれる、という。つぎに、(2)基本的仮説を定義することであるが、この帰結は基本的仮説および適切な小前提とから演繹可能な観察上の言明から成っていないなければならない。ただし、仮説の定義においては、すべての一般的言明は規則、定義または公準として受け入れられるか、観察上の言明において定義されなければならない、という。つぎは、(3)監査人がその直接の知覚や証言によって、観察上の言明をテストすること。つぎに、(4)それぞれの観察上の言明について、証拠を評価し、信憑性の程度を立証すること。さらに、(5)仮定および観察上の言明を用いた論証にもとづき、より一般的命題の信憑性を確立すること。最後に、論証によって主要仮説をテストすること。このように、ASOBAC は調査過程を仮説・演繹法に則った論理化を行なっているのである。

(註)

- 1) AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, p. 19.
- 2) , 3) *Ibid.*, p. 19.
- 4) , 5) *Ibid.*, p. 19.
- 6) *Ibid.*, p. 19.
- 7) *Ibid.*, p. 20.
- 8) *Ibid.*, 20.
- 9) *Ibid.*, p. 20.
- 10) *Ibid.*, pp. 20—21.
- 11) ,12) *Ibid.*, p. 21.
- 13) ,14) *Ibid.*, p. 22.
- 15) , 16) *Ibid.*, p. 23.
- 17) , 18) *Ibid.*, p. 23.
- 19) , 20) *Ibid.*, p. 23.
- 21) *Ibid.*, p. 23.
- 22) , 23) *Ibid.*, p. 24.
- 24) *Ibid.*, p. 24.
- 25) *Ibid.*, pp. 24—25.
- 26) , 27) *Ibid.*, p. 26.
- 28) *Ibid.*, p. 28.
- 29) *Ibid.*, pp. 26—27.
- 30) , 31) *Ibid.*, p. 27.
- 32) , 33) *Ibid.*, p. 28.
- 34) , 35) *Ibid.*, p.29.
- 36) *Ibid.*, p. 29.
- 37) *Ibid.*, pp. 29—30.
- 38) *Ibid.*, pp. 32—34.
- 39) , 40) *Ibid.*, pp. 34—35 : Salmon, W. C., *Logic*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall, Inc., 1963. p. 8. (山下正男訳/W.C.サモン著『論理学』改訂版, 培風館, 昭和53年3月, 11頁)。
- 41) , 42) *Ibid.*, p. 35.

- 43), 44) *Ibid.*, p. 35.
45), 46), 47), 48) *Ibid.*, p. 36.
49) *Ibid.*, pp. 36—37.
50), 51) *Ibid.*, p. 37.
52) *Ibid.*, p. 39.
53) *Ibid.*, pp. 39—40.

5 結びにかえて

以上みたごとく、ASOBAC は ASOBAT によって展開された「利用者の意思決定に必要な会計情報の提供」という「会計情報」の論理を機縁として、その論理構築を行っている。

すなわち、ASOBAC は、監査をもって、「経済活動および事象についての表明と、この表明に関する証拠の収集と評価を伝達する会計プロセス」と定義し、これを論理展開の出発点として理論の演繹的構成をはかっているのである。そして、その論理の中心的内容となっているのが「経済活動および事象についての表明と確立された規準との合致の程度を確かめること」という概念であるとみられる。すなわち、この表明が、特に利用者へ伝達された「会計情報」、すなわち、財務諸表に関する場合、これを監査の「証明機能」と呼んでいるのである。つまり、監査機能とは、この「証明機能」に他ならず、しかも、その論理内容をなしているのが、「独立した、有能な、権威ある者による意見（判断）」という専門職業家の権威という論理であり、「有力な証拠」の論理である。このように、まず、ASOBAC は、既に ASOBAT によって展開された目的適合性、検証可能性、不偏性、数量化可能性といった「会計情報」基準¹⁾の論理枠の中で監査機能を定義し、限定づけているのである。

では、監査意見とはなにか、ASOBAC は、その証拠論の展開にあたって、監査意見の性質を規定づけている。すでに分析したごとく、監査意見とは、監査人の「信念」にほかならず、それは、専門職業家による表明であるとされ、それは「事実」に関するのではなく、「調査に基づく」という、信念と

証拠との関係として推論の形式において論理化されている。

では、証拠とはなにか、証拠とは命題立証のための証拠の検査であるが、それは命題としての言明の根拠づけの問題である。根拠づけは、観察と論証によってのみ答えることができる。観察上の言明は知覚された証拠によってテストされ、一般的言明は論理的に正しい論証の妥当な結論として示される、というわけである。そこで、ASOBAC は、すでにその論理展開においてみたごとく、その論証形式として演繹的論証と帰納的論証による論証のモデルに言及し、なかんづく、「監査の収集と評価過程」を仮説・演繹的体系によって論理化を計ったのである。それは、衍敷すれば、「一般に認められた会計原則に準拠して作成された財務諸表は適正である」という言明からなる仮説を前提として、「A 社財務諸表の準拠性」という観察上の命題が監査人の知覚および仮定（規則、定義、公準）を用いた論証によって立証され、これから、さらに仮説が帰納的にテストされるという推論の体系に他ならない。すなわち、ASOBAC においては、証拠とは論証の問題である。すなわち、監査命題の立証が論証の形式によって論理づけられることによって、監査意見が根拠づけられ、合理づけられるという推論の方式が採用されている。ここでは、「科学的方法」とはこの「論証」の論理を提供しているのであって、それ自体が実証を深化せしめるといったものではない、とみられるのである。

(註)

1. AAA, *A Statement of Basic Auditing concepts*, pp. 2—3 ; AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, pp. 8—13.