

監査証拠類型の展開と課題

鈴木 豊

目次

- はじめに
- 1. 作成過程を強調する類型
- 2. 利用可能性を強調する類型
- 3. 信頼性を強調する類型
- 4. 監査技術および監査手続との関連を強調する類型
- 5. A. I. C. P. A. 監査基準および ASOBAC の証拠論
- おわりに

はじめに

アメリカ会計学会 (A. A. A.) の 1972 年の基礎的監査概念の報告書 (Report of the Committee on Basic Auditing Concepts) (ASOBAC と略) によれば、監査とは、経済的活動と経済的事実についての主張が確定された判定に合致しているかどうか、およびその合致の程度がどれほどであるかを確かめるためにその主張に関する証拠を客観的に収集し評価しそしてその結果を利害関係者に伝達するところの組織的プロセスであると定義される⁽¹⁾。そこで監査論の中心概念の一つである監査証拠 (audit evidence) について特に証拠の類型に関して、作成過程を強調する類型、利用可能性を強調する類型、信頼性を強調する類型、監査技術および監査手続との相互関連を強調する類型に区分し、さらにアメリカ会計学会およびアメリカ公認会計士協会 (A. I. C. P. A.) の所論および諸基準等を手がかりにその展開と課題を検討しようとするものである。

(注) (1) A. A. A., A Statement of Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review*, Supplement to Vol XLVII, 1972, p. 18.

1. 作成過程を強調する類型

モンゴメリー (R. H. Montgomery) は監査人の実施業務の大部分は、財務諸表に対する監査意見の表明の基礎となる諸事実を認識するための会計証拠の検査でありこの証拠の有効性を検査するに当って監査人の経験と判断が行使される⁽¹⁾。そして財務諸表の検査に当って監査人は、会計証拠を、内部と外部の2つに分類する。内部証拠 (internal evidence) は、例えば、主要簿、補助簿および付随的備忘記録、仕訳帳、小切手、取引証憑書類のような当該取引に付随する文書および当該取引を確証する文書である。外部証拠 (external evidence) は、内部証拠を確証するためのものであり企業の記録以外の他の源泉から得る事が出来るものである。例えば、監査人は、保管されている銀行残高および有価証券の存在することを、その受託者あるいは管理者からの回答によって確認するであろうと述べており、このモンゴメリーの所論は、証拠の作成過程を重視するものである。

同様に、ミーグス (W. B. Meigs) およびラーセン (E. J. Larsen) も、監査人は、財務諸表上についての意見表明をする前に、次のような証拠を保有していなければならないとし

- (a) 財務諸表項目は、元帳勘定の残高によって支持されていること。
- (b) 元帳勘定の残高は、多数の貸借記入を正しく総括していること。
- (c) これらの勘定における貸借記入は、企業によって記録されたすべての取引の妥当な会計的判断を表わしていることが必要であるとする。

伝統的な手書きの会計システムを用いている企業の監査の場合、この証拠連鎖 (chain of evidence) は、原始記入簿による個々の取引を記録する文書から勘定元帳へそして勘定元帳から財務諸表へと続くのである。パンチカードシステムあるいはEDPを用いている企業にとっては、記録の形成は異なるであろう。しかし取引から財務諸表へ連がる証拠連鎖は、なお監査人による検証のための要素になるものである⁽³⁾。そして収集された証拠は、充分かつ効力のあるものでなければならず、充分という用語は、収集されるべき証拠の量あるいは

金額に関係し、効力あるという用語は、証拠の質・信頼性および確証性を意味するものとし証拠の分類に関して次のように述べる。必要とされる証拠の質の決定のためには、通常、利用可能な証拠の種々の類型についての評価を必要とするであろう。証拠の源泉が、その質の評価に当って監査人にとって重要な考慮となる。それ故に証拠の種々の類型をその源泉に従って分類することが有益であるとし、次のような証拠類型を示めしている。⁽⁴⁾すなわち、(1)、内部統制 (2)、物理的証拠 (3)、文書的証拠 (a) 企業外部で作成された文書証拠 (b) 企業内部で作成された文書証拠 (4)、元帳および仕訳帳 (5)、比較および比率 (6)、計算 (7)、口頭証拠 (oral evidence)。

この証拠の類型化の特徴は、証拠力はその証拠の源泉によって決定されることとしてこれをその分類基準としたこと、内部統制を第一順位にしていること、文書的証拠をその作成源泉に従って分類したことであるが、この分類は、信頼性に関しては、不明確であり、その点の考慮が必要であろう。

モンゴメリーおよび、ミーグスおよびラーセンも証拠を内部証拠と外部証拠の類型化を基準においており、これには、証拠の内部と外部の分類の妥当性が問題となる。すなわち、ここでの問題は、如何なる指標によって内部と外部の区別基準とするかである。この分類の意義は、証拠の入手場所を明らかにし、証拠力の大小を判定するためのものであり、⁽⁵⁾その意味からすれば、当該証拠に対して、不正、誤謬および改ざんの発生せしめられる余地すなわち証拠に対して被監査会社の支配力が存在するかどうかとその基準となるべきものであろう。しかし、現在の如く複雑な企業内組織と企業外組織を考える場合には、内部、外部の単純な区分基準を見いだすことは困難であろう。

(注) (1) N. J. Lenhart and P. L. Llefliese, *Montgomery's Auditing*, The Ronald Press, New York, 1957, p. 47.

(2) *ibid.*, pp. 47-48.

(3) W. B. Meigs and E. J. Larsen, *Principles of Auditing*, Richard D. Irwin, Homewood, 1969, p. 134.

(4) *ibid.*, pp. 136-143.

(5) American Institute of Certified Public Accountants, *Standards on Auditing Procedure. No. 33-Auditing Standards Procedures*, 1963, p. 36.

2. 利用可能性を強調する類型

利用可能性を強調する分類として、ニューマン (B. Newman) の類型と、ペル (S. W. Peloubet) およびヒュートン (H. Heation) の類型をあげることができよう。すなわち、ニューマンは、論理的監査は、基礎証拠の収集、検査および評価の継続的過程であり、財務諸表から始まり会計帳簿に進み原始的、基礎的資料および補助証拠に進むのであるとして次のような証拠類型を示めす。

- (1) 会計記録 (総勘定元帳・補助元帳・原始記入簿)
- (2) 第一次的文書証拠 (売上送り状・仕入送り状・複写預金伝票)
- (3) 実質的文書証拠 (売上注文書・仕入注文書・顧客の送金通知書)
- (4) 外部証拠 (確認・立会・実査・独立質問)
- (5) 精算表 (銀行勘定調整表)
- (6) 会社の政策および慣行 (内部統制を含む)
- (7) 諸勘定の相互関連 (売上と受取勘定・投資と収益)
- (8) 全体的評価および営業比率
- (9) 被監査会社の文書による表明⁽¹⁾

つぎに、ペルおよびヒュートンは、効果的に利用し得る証拠の大分類を次のように示す。

- (1) 個々の経営方式—工程, 方法, 計画, 組織, 政策, 会計責任
- (2) 個々の会計方式 (または組織)—担当者, 方法, 計画, 組織, 政策, 会計責任
- (3) 会社の諸記録および文書—元帳, 送り状, 議事録, 通信文, 質問の回答書, 報告書
- (4) 立会あるいは実査によって得られた物理的一致—資産およびそのフロー, 組織, 保管, 方法, 統制

- (5) 第三者からの記録および文書—確認に対応する平行記録，質問の回答，
配当のような公けにされたもの，抵当権のような公記録
- (6) 残高あるいはフローの独立的計算—税金，減価償却，見越および前払項目，
特別計算見積による統制

ニューマンの類型は，レイによれば，通常の監査過程に従っており，証拠の利用可能性と種類に役立つが，(2)と(3)で信頼性の区別をしているが，信頼性を明示していない欠点があり，⁽²⁾ペルおよびヒュートンの類型は，被監査項目と密接に関連している一般的な類型であり，ここで重要なことは，内部統制を一つの証拠としたことであるが，内部統制はそれ自体証拠であるのみならず他の証拠の信頼性の増大に役立つ。明白にこの類型は，利用可能性と種類の理解に貢献させるように分類してあるが更により相対的信頼性の分類を明らかにする必要があるとして⁽³⁾いる。

(注) (1) J. C. Ray, "Classification of Audit Evidence," *The Journal of Accountancy*, March, 1964, p. 44

(2) *ibid.*, p. 45.

(3) *ibid.*, p. 46

3. 信頼性を強調する類型

ステットラー (H. F. Stettler) は，監査標本の大きさについては，内部統制，重要性および相対的危険性によって決定されるとし，試査されるべき証拠の適格性については，監査人の標本の効力について考慮される決定的要素およびその標本から引き出される推論の意味は，検査されるべき証拠の信頼性であり⁽¹⁾，監査人は，調査する証拠の相対的信頼性について常に注意していなければならないとするのである。そして監査証拠の類型については，各類型の証拠の相対的信頼性の議論および信頼性に影響を与える諸要因の論議を勘案して次のように示される。しかしこの諸類型は，信頼性の問題に関する一つの指針として役立つように意図されている。いかなる場合においても，ある特定項目の証拠を取りまく環境条件が，当該証拠の信頼性についての結論を得るにあたって

考慮されなければならないとして、ステットラーは⁽²⁾類型化している⁽³⁾。

- (1) 主要証拠としての組織（内部統制）
- (2) 物理的補助証拠
- (3) 文書的補助証拠
 - a. 企業外部で創出された証拠
 - b. 外部で創出されたが被監査会社に保管されているもの
 - c. 内部で創出されたが第三者を流通したもの
 - d. 良好の内部統制のもとでの内部の証拠
 - e. 最小限度の内部統制のもとでの内部の証拠
- (4) 元帳および仕訳帳
- (5) 全体的分析
- (6) 独立的計算
- (7) 口頭証拠
- (8) 後発事項
- (9) 情況証拠
- (10) 電子計算的プロセスの記録

つぎにマウツ（R. K. Mautz）は、シャラフ（H. A. Sharaf）と共にその著 *The Philosophy of Auditing* の中で、監査理論について哲学的、論理的アプローチを導入して体系的な監査理論を展開している。すなわち、財務諸表および財務資料は、⁽⁴⁾検証可能なものであるという監査公準論（the postulates of auditing）から導かれる。まず財務諸表等についての判断に監査人が到達する過程は、

- (1) 検査される主張（assertions）の認識
- (2) 主張について相対的重要性があるかの評価
- (3) 意見形成に適格性を付与するために当該主張について必要とされる情報および証拠を収集すること
- (4) 当該証拠が、有効か否か、適当か不適当か、充分か否かを評価すること
- (5) 問題となっている主張の公正さについて判断を形成すること⁽⁵⁾

であり、財務諸表は、一連の命題と主張から成立しており、それには「明白な主張」「暗黙の主張」があり、その各々に「積極的なもの」か「消極的なもの」があり、さらにこれら「個々の主張」に加えて「全体的な表示」がある。そして、これら個々の主張についての個々の判断から出発して、監査人は、財務諸表についての全体的な判断に到達するのであって、これらの主張の性質が、それらの有効性について監査人が満足するために必要とされる証拠の種類と量に⁽⁶⁾関係するとして財務諸表における種々の命題を第一表のごとく分類する。⁽⁷⁾ つぎにマウツは、証拠を一般的類型として (1) 自然的証拠, (2) 創造的証拠および, (3) その他の抽象的真実に結び付くものとし、従って証拠は、その証拠力の強いものから弱いものまで種々あるとして、それらを第一表のごとく財務諸表における各主張と関連させるのである。⁽⁸⁾ そしてさらにマウツは、証拠の性質を他の4分野、すなわち (1) 純粹精密科学, (2) 自然科学, (3) 法律学, (4) 歴史学および, (5) 監査論における証拠を第一表のように比較して監査論独自の証拠があると結論づける。

監査証拠の類型については、マウツは、つぎのように述べる。論理学における知識の論理 (theory of knowledge) と監査技術との関係は、直接的であるとし、基本的な監査技術を考えるに当って、すなわち監査証拠を収集する方法を考えるに当ってつぎの2つの密接した問題がある。第一は、どのような証拠の種類が実際に監査人に役立つか、第二に、どのような手段が彼に証拠の収集にとって有用であるかを考える必要があるとし、すなわち、監査には、証拠収集機能および証拠評価機能がある。⁽⁹⁾ 従って、証拠の性質を規定し、証拠の相対的信頼性を呈示し、かつ第一表のごとく基本的な監査技術に直接関連さしめるという重要な利点からつぎのように監査証拠を分類すべきであるとする。⁽¹⁰⁾

- (1) 勘定によって表示された事物の監査人による物理的検査
- (2) 独立せる第三者による陳述
 - a. 文書によるもの
 - b. 口頭によるもの
- (3) 権威ある機関の文書

五分野における証拠の比較分類（第一表）

重要な特質	純粋・精密科学 (数学・形式論理)	自然科学 (実験的ある いは観察的)	法律学	歴史学	監査論 (Auditing)
証拠が関係する領域の特定目的	認められた公準によって支配される閉鎖的組織のなかのすべての重要な関係の表示	自然界を支配する普遍性の展開	正義の維持	過去の解釈と理解	財務諸表読者の保護 (protection of statement readers)
証拠が関連する主題	抽象的相関性	自然のおよび／あるいは物理的現象	一定時および場所の事件	人間の組織および行動に対する事件および発展の影響	財務諸表の命題 (financial statement propositions)
収集あるいは展開の方法	確立された公準からの演えき	経験および観察からの帰納演えき 演えきおよび帰納の結合	対立者による陳述 合理的演えきおよび推論	現存する資料の収集および批判的検討の提言	利害のあるおよび利害のない人による提言 独立者による収集および展開 合理性
収集展開の際の判断形成者の役割	積極的	積極的および消極的	消極的	積極的—ただし数学および実験学者とは異なる	積極的および消極的
証拠研究を支配する規則の法則	形式論理学のルール	応答する実験室の実験基準 統計的推論のルール 論理学のルール	論理的推定 許容および適当性のルール	外部および内部的批判のルール	職業専門家としての基準 (professional standards)
判断形成および証拠収集のさいの重要性	ない	ない	支配的要素	ほんの僅か	支配的要素
判断形成のさいの証拠の強制性	絶対的	殆んど絶対的なものから蓋然性のものまで種々 しばしば数学的に測定できる蓋然性があるものもある	説得的	説得的	絶対的なものから説得的なものまで種々

a. 被監査企業の外部で作成されるもの

b. 被監査企業の内部で作成されるもの

(4) 被監査企業の役員と従業員による陳述

a. 公式的なもの

b. 非公式的なもの

- (5) 監査人によって行なわれた計算
- (6) 満足な内部統制手続
- (7) 被監査企業によるおよびその他のものによる貸借対照表日後の行動
- (8) 不正の重要な徴候のない補助的あるいは詳細な記録
- (9) 監査したデータとの相互関係

そしてマウツは、この証拠の分類については、つぎの注意点を述べている。

(1) 監査人が獲得可能な証拠および彼が依存する証拠についてはなんら神秘的なものはないこと (2) 証拠には種々の信頼性があること (3) ある証拠は、他の証拠より入手困難であること、(4) 証拠が絶対的、決定的に役立つものではないということを経験すべきこと、従って、監査人の意見の性質は、専門家が形成した意見としての意見であり、独立した意見であるが意見であってなんらそれ以上ものものではなく、監査人が、なんらかの保証やあるいは証明を⁽¹¹⁾与えるというよりも意見を表明するということであると結論する。

かくして、監査証拠の結論としてつぎのように述べる。すなわち、監査証拠は、検査のために提出された財務諸表の表示の真実性についての判断に影響を及ぼして監査人の心証に対して非常な影響をもっているものである。監査証拠は、監査技術の適用および権威、認められた原則からの論証、感覚的知覚、後発経験および直観から得られる。しかし、これらの各々が、必ずしも監査証拠を確信させるものではない。監査人の心証に有効に作用する影響の程度によって監査証拠は、強制的な証拠から説得的証拠そして決定的でない証拠に分類される。監査証拠のどの方法にも常にあるいは完全な信頼性があるものではない。監査証拠の説得性は、一定の主張を支持するために種々の種類の証拠を結合させて強制的な証拠への接近が増加する。監査証拠は、提出された主張に関して監査人の心証に影響を及ぼす前に証拠としての有効性と適切性に関して批判的に検査されなければならない。検討されるべき主張が、重要であればある程、判断が依存する証拠は強くなければならず、重要でない主張に対しては、

単に説得的な証拠でよく重要な主張に対しては強制的なあるいは殆んど強制的な証拠を必要とする。議論の余地の無い真実なものの確定における証拠の限界および監査人が監査を実施する時間およびそのほかの状況という観点からみると、監査における真実とは、監査人の検査時に利用可能な証拠によって事実を決定することが出来るような事実の一致として定義することが出来るであろう。⁽¹²⁾

レイは、まずアメリカ監査基準の「充分にして効力ある証拠」を引用して、充分にしてとは、量と証拠の種類を意味し、効力あるとは、質あるいは信頼性を意味し、この二つは、もちろん相互関係にある。必要とされるのは、量と種類と信頼性の間の固有の均衡点である。量に関する判断は、統計的試査によって得られ、その要素は、相対的危険性、内部統制と重要性である。証拠の種類と信頼性は、通常、証拠の性質の理解によってのみ得られこれに役立つ手段が、証拠のカテゴリーの分類である。そしてこの証拠の基準は、実査、立会、質問および確認という用語が証拠の分類を示しており、これらは、証拠の種類というよりはむしろ監査技術であるが、技術は、通常ある種の証拠と関連している。そして、さらに A. I. C. P. A. 監査手続書 No. 33 が証拠物件を財務諸表の基礎となっている会計的データと確証のために必要なすべての入手可能な情報に区分し、すなわち内部的に利用可能なデータと監査人によって展開される証拠に分類しているメリットをつぎのように述べる。⁽¹³⁾ すなわち、証拠は、文書証拠のみではないこと、通常企業組織の過程内のみで自動的に生ずるものでない証拠が存在すること、証拠の利用可能性、信頼性および種類の問題に有用であるとする。⁽¹⁴⁾

そして、監査過程、利用可能性、種類および信頼性のすべての特質を包含するより詳細な分類としてつぎのように呈示する。⁽¹⁵⁾

- I 内部統制組織
- II 会計記録
 - (A) 総勘定元帳
 - (B) 補助元帳

(C) 仕訳帳

Ⅲ 物理的項目

Ⅳ 文書

(A) 第三者から監査人に渡るもの

(1) 監査人の意思によるもの

(a) 監査人によって新たに作成されるもの

(b) 監査人によって流れが変えられるもの

(2) 自動的に利用出来るもの

(B) 被監査会社から第三者にそして監査人に渡るもの

(C) 被監査会社から第三者にそして被監査会社にそして監査人に渡るもの

(D) 第三者から被監査会社にそして監査人に渡るもの

(E) 被監査会社から監査人に渡るもの

V 監査人による数学的計算

(A) 独立的な計算

(B) 被監査会社の計算の立証

(C) 比較

Ⅵ 被監査会社による陳述

(A) 文書

(B) 口頭

以上のステットラー、マウツおよびレイの所論については、まず、ステットラーの類型は、監査過程を関連させた証拠の信頼性を基準とした分類法である。特徴点は、主要証拠と補助証拠に分類したこと、文書的証拠については、流通経路によって信頼性が相違する点に着目して分類したこと、内部統制を含めてすべての間接証拠を情況証拠としたことである。しかし、監査人自身による計算の証拠、内部統制組織は、監査過程からすると主要証拠に次ぐものではないかおよび主要証拠たる会計帳簿と (3) d.e. との関連等が更に考慮を要する点であろう。つぎにマウツの証拠論の第一の特徴は、哲学的小および論理的アプローチを適用しているのであって、このマウツおよびシャラクによって初めて

監査証拠論が極めて論理的に取り扱われたのである。監査証拠の類型については、(1) この分類は、証拠の信頼性と監査技術をその基本要素とした分類であり、(2) その貸借対照表日後の行動が、証拠として示されていること等が特徴的である。証拠力の観点からは、(4)と(5)の信頼性の大小の問題、(2)bの信頼性の問題および(8)と(3)bとの関係が、不明確であり更に考慮を要する点であろう。

レイの類型の最大のメリットとしては、証拠の信頼性を明確に示しており、また信頼性の異なるものを得ようとする場合にはIV(D)からIV(A) I (B)へ、IV(C)からIV(B)へ、V(B)からV(A)あるいはIIIへ変えればよいであろう、と述べている⁽¹⁶⁾。そして更に、後述する監査技術との関連が考慮されていることが明白であると指摘することが出来る。しかし、第三者による口頭の陳述および状況証拠等を更に考慮する必要がある。

かくして、信頼性を強調する類型は、信頼性の強弱を判断する際には、監査技術および監査手続を考慮に入れなければならない、そこにマウツおよびレイの証拠類型の特長が指摘可能となるのである。

- (注) (1) H.F. Stettler, *Auditing Principles-objectives, procedures, working papers*, Prentice-Hall, Englewood, 1961, p. 100.
- (2) H. F. Stettler, *Systems Based Independent Audits*, Prentice Hall, Englewood, 1974, p. 111.
- (3) H. F. Stettler, "Evidence and Testing," *Handbook for Auditor*, ed. J.A.Cashin, McGraw-Hill, New York, 1971, pp. 12-10.
- (4) R. K. Mautz and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, p. 42.
- (5) R. K. Mautz, *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons, New York, 1967, pp. 54-55.
- (6) *ibid.*, pp. 55-56.
- (7) R. K. Mautz and Sharaf, *op. cit.*, p. 76.
- (8) *ibid.*, pp. 68-72.
- (9) R. K. Mautz and Sharaf, *op. cit.*, p. 86.
- (10) R. K. Mautz *op. cit.*, pp. 64-71.

- (11) *ibid.*, pp. 65-66.
- (12) R. K. Mautz and Sharaf, *op. cit.*, p. 110.
- (13) A. I. C. P. A., *op. cit.*, pp. 34-35.
- (14) J. C. Ray, *op. cit.*, pp. 42-44.
- (15) *ibid.*, p. 45.
- (16) *ibid.*, pp. 47-48.

4. 監査技術および監査手続との関連を強調する類型

監査技術および監査手続との関連を強調する証拠の類型化は、前述のマウツおよびレイに表われており、マウツも第二表のようにそれらの相互関係を示め⁽¹⁾している。

このような、監査証拠と監査技術および手続との相互関係を重視する考えは、ウイリングハムおよびカーマイケル、ポーターおよびバートンの所論によって明示される。

ウイリングハム (J. J. Willingham) およびカーマイケル (D. R. Carmichael) は、監査人の検査の目的は、被監査会社の財務諸表の表示の適正性についての意見表明であり、これらの財務諸表は、つぎの三つの段階で組み立てられる会計プロセスの最終結果であるとする。⁽²⁾

- (1) 会計分析の原始資料—取引
- (2) 会計プロセスの流入の後のこれらのデータの配分、再分類およびその結果の評価
- (3) これらのデータの分析の結果を示めず総括の形式、用語および完成

そこで、財務諸表についての意見を表明する為に、監査人は、被監査会社によって供給された情報の実在性または真実性についての証拠を獲得しなければならない。特に、監査人は、そのプロセスにおける後者の二つの段階と非常に密接に関連しており、それ故にこれらの段階で遂行されるものについては、殆んど追加的情報を必要としない。⁽³⁾そして、会計プロセスが、被監査会社の活動の実在性を獲得するところの適正性に関する証拠を収集するに当って、監査人が直面するもっとも困難な問題は、原始資料すなわち取引に関連するものである。

論理学の諸方法・監査証拠および基礎的監査技術の相互関係 (第二表)

論理的方法 (logical method)	主張の性質 (nature of assertion)	監査証拠 (audit evidence)	適用可能な技術 (applicable technique)
I			
経験主義 (empiricism)	<ul style="list-style-type: none"> 現存する物質上の事物の存在 単純な量的状態 	監査人による検査	物理的検査および計算
		監査人による検査	
II			
合理主義 (rationalism)	数学的	監査人による計算	再計算
III			
権威主義 (authoritarianism)	<ul style="list-style-type: none"> 現存しない物質上の事物の存在 過去の出来事 	独立第三者による陳述	確認
		権威ある機関の文書	文書の検査
		企業内の人からの陳述	質問
懐疑主義 (skepticism)		補助的あるいは詳細的記録	記録の検査
		IV	
権威主義	<ul style="list-style-type: none"> 非物質上の事物の存在 物質上および非物質上の事物 	独立第三者による陳述	確認
		権威ある機関の文書	文書の検査
直観 (intuition)		企業内の人からの陳述	質問
合理主義 实用主義 (pragmatism)	<ul style="list-style-type: none"> 質的状态 価値判断を含む量 	補助的あるいは詳細的記録	記録の検査
		満足できる内部統制手続	質問・簿記手続の遡及調査 走査・視察
		企業およびその他のものの貸借対照表日後の行動	確認・質問・文書の検査・視察
		他の資料との相互関係	関連あるデータの調整 走査

このような監査目的のために、証拠は、監査人の心証を形成するものであり、一般的にこのことは、それが法律であれ、歴史であれ、自然科学であれ、監査であれすべての領域における証拠の性質である。証拠の観察が、その資料の基本的な真実性あるいは虚偽性を確信することを可能にする十分に高度の確信⁽⁴⁾を与えることが出来るのである。

証拠には、項目の物理的実在性あるいは事実の文書以上に他の形式がある。監査人は、合理的論理のプロセスを通じて財務諸表の主張の真実性あるいは虚偽性を確証する。事実、監査において収集される多くの証拠のプロセスは、古典的、論理的なものである。過去の監査論は、論理学の分野に殆んど関係しておらず、そこで論理的研究が必要であることを述べている。このような考え方にもとづき、監査証拠の類型について、被監査会社の経営活動に関連するすべてが、監査人の判断に影響するであろうが、監査証拠の基本的な類型⁽⁵⁾については、つぎのような輪郭が描けるとする。

分析的証拠（企業の組織）

- (1) 取引を結果する企業活動の取引および知識との間の全体的相互関係
（診断分析）
- (2) 取引のプロセスの方法または手段（内部統制の評価）

確証的証拠（企業の活動）

- (1) 個々の取引に対して、文書的あるいは証拠的支持（取引のテスト）
- (2) 諸取引の総計の最終結果あるいは結論のための証拠的支持
あるいは観察的支持

つぎに、監査手続は、監査証拠を収集するために監査人によって用いられる手段であり、これら手続は、証拠を収集するために展開されるもっとも信頼出来る有効な方法として展開されてきたものである。監査手続は、証拠の収集を容易にするために展開されたが故に通常用いられる監査手続は、直接的には監査人によって収集された証拠への影響に関連している。かくして、証拠の類型の完全なリストおよび証拠の各々の型を収集するために用いられる監査手続に⁽⁶⁾適合する類型を、第三表のように示めすのである。

監査方法論の概観（第三表）

監査証拠の類型	主たる監査手続
分析的証拠	
診断的分析	{ 立 会 質 問 比率および趨勢分析
内部統制の評価	{ 立 会 質 問 証憑突合（内部統制の解明）
確証的証拠	
取引のテスト	{ 確 認（主要な取引のみ） データプロセッシングの再追跡 再 計 算 証憑突合
残高のテスト	{ 立 会 確 認 再 計 算

監査証拠

ポーター（W. T. Porter）およびバートン（J. C. Burton）は、証拠の主たる収集は、その営業の性質および企業を管理するために用いられる情報システムの性質に関連しており、監査人には、営業の性質、企業の内部で用いられる情報システムおよびシステムのアウトプットに関する証拠を収集することに向けられる多くの源泉があるとし、⁽⁷⁾ 第四表のような、監査局面、基本的な監査業務および監査証拠の類型の相互関係を示めす。⁽⁸⁾

監査証拠の類型の源泉に関してはつぎのように述べる。⁽⁹⁾

- 企業の役員および社員へのインタビューが、通常、証拠収集の第一歩である。
- 企業およびその組織に関する第二の証拠の源泉は、経営活動において用いられる様々の財務情報の要約である。

証拠類型の類型 (第四表)

監査の局面	基本的業務	物理的検査および観察	独立第三者による意見書	権威ある文書	役員および従業員による意見	計算	組織および内部統制手続	後発活動	補助的あるいは詳細な記録	他のデータと相互関係
現在ある組織の評価	組織を明瞭に	×	×	×	×	×	×	×	×	×
利用者によって信頼性があり、目的適合性があつて、理解し得ることに組織によって作られたアウットプットの評価	組織のテスト	×	×	×	×	×	×	×	×	×
記録の外部の確認		×	×	×	×					
属性のある質の調査		×	×	×	×			×		×
取引の記録(残高)の比較						×		×	×	
記録間の論理的な関係からの推論										×
準拠すべき会計原則の決定					×	×				
評価方法の適切性の喚起						×				
評価方法の適用の正確性のチェック						×	×		×	
会計原則の継続性のチェック						×	×			×

- ・証拠の第三の源泉は、企業の報告書、手続マニュアルおよびシステムの文書である。
- ・第四に、監査人は、企業のすべての経営組織を観察することによって証拠を収集する。
- ・第五に、その他の文書もまた、監査証拠の一つの源泉である。
- ・最後に、第三者による報告は、企業およびその組織を理解するために必要とされる証拠の一つの重要な部分である。

以上、マウツ、ウィリングハムおよびカーマイケル、ポーターおよびバートンの所論を検討してきたが、監査証拠の信頼性とそれらの収集技術すなわち監査技術と関連づけることは、監査人の業務実施の高度化に有用なものであると考えられる。

(注) (1) R. K. Mautz, *op. cit.*, pp. 92-93.

(2) J. J. Willingham and D. R. Carmichael, *Auditing Concepts and Methods*, McGraw-Hill, New York, 1975, p. 101.

(3) *ibid.*, p. 101.

(4) *ibid.*, p. 102.

(5) *ibid.*, p. 103.

(6) *ibid.*, p. 107.

(7) W. T. Porter, Jr. and J. C. Burton, *Auditing : A Conceptual Approach*, Wadsworth, Belmont, 1971, p. 158.

(8) *ibid.*, p. 164.

(9) *ibid.*, p. 160.

5. A.I.C.P.A. 監査基準および ASOBAC の証拠論

アメリカ公認会計士協会 (A. I. C. P. A.) の監査手続書第33号では、監査証拠に関して、監査実施基準3において、監査の対象である財務諸表についての意見に対して合理的基礎を与えるため充分にして効力ある証拠物件 (sufficient competent evidential matter) が、実査、立会、質問、確認によって入手されなければならないとし、⁽¹⁾ 独立監査人の業務は、この証拠物件の収集と評価であり、この有効性の評定は、監査人の判断によるものであり、この点で監査証拠

と法律上の証拠との相違が生ずる。そして証拠が、適格であるためには、有効性と適応性がなければならず、つぎのことが有効性に関して参考となるであろうとする。⁽²⁾

- (1) 企業外部の証拠は、企業内部の証拠より信頼性が大きい。
- (2) 十分な内部統制での会計資料および財務諸表は、不十分な内部統制のものより信頼性により確信がある。
- (3) 実査、立会、計算、観察による直接的知識は、間接的なものより説得性がある。

A. I. C. P. A. 基準は、監査証拠をその有効性と適応性によって類型化している。

つぎに、アメリカ会計学会 (A. A. A.) において1972年に基礎的監査概念委員会 (Committee on Basic Auditing Concepts) がその報告書 ASOBAC を公表したが、これは、A. A. A. が発表した最初の監査に関する全体的な報告書であり、監査の役割、監査機能の研究、証拠の収集と評価についての科学的な方法、監査報告書の伝達のプロセスの研究がなされた全般的範囲にわたるものであり、(I) 序論、(II) 監査の社会的役割、(III) 調査のプロセス、(IV) 報告のプロセスから構成されている。

ASOBAC の課題は、監査の役割と機能を調査し、科学的研究の報告をしかつ証拠の問題を検討し、会計士になる監査についての報告書を発表することであった。まず、ASOBAC は、1966年 A. A. A. 発表の基礎的会計理論の報告書 (A Statement of Basic Accounting Theory) (ASOBAT と略) で展開された会計の基準、指針その他の定義を十分に利用する。これによって ASOBAT の委員会と ASOBAC の委員会の努力が、意味あるものとして統合されるとする。つぎに ASOBAC は、監査の概念的基礎に関する先駆的労作は、マウツ・ジャラフの *The Philosophy of Auditing* であるとし、⁽³⁾ そこで ASOBAC は、これに付加するためにつぎの課題を展開する。⁽⁴⁾

- (1) 社会における監査の役割を明確にすること。
- (2) 監査可能な主題の特質を検証すること。

- (3) 監査機能の計画化，処理および実施を導くことのできる諸目的および判定基準を展開すること。
- (4) 監査証拠の収集と評価の理論的基礎と方法論の探究。
- (5) 監査を実施するために必要な能力と態度を引き出し，社会における監査の役割を明らかにすること。
- (6) 監査プロセスの記述におけるわれわれの発見事項を確認する。
- (7) 監査の分野における種々の研究を受ける論題を明示すること。

ASOBAC は，監査の定義については，前述のごとくであり，すなわち，証拠を客観的に収集し評価することが監査の本質であり，この収集された証拠の類型および証拠を評価するために用いられる判定基準は，監査の種類によって変化する。しかしすべての監査は，証拠の収集と評価のプロセスに集約されると ASOBAC は，結論する。このプロセスを調査プロセス (investigation process) として捉え，監査理論にも科学的，組織的な調査プロセスの研究が必要であるとして監査の調査局面すなわち証拠の収集と評価に科学的方法の概念を関連させようと試みる。そしてそれは，マウツ・シャラフの業績の拡張と考えられる。まずこのアプローチへ到達するにあたって委員会は，監査プロセスのより伝統的な特徴を詳細に考察しそれらが有用であると結論し，そしてさらに監査と科学的調査を ASOBAC の課題として以下の結論を得たものであるとする。⁽⁵⁾そして調査のプロセスの性質としてつぎのように述べる。調査プロセスは，命題の信頼性の程度を確立することを目指した調査として定義される。監査においては，命題は，常に確立された判定基準と会計情報の合致した程度を包含するものである。会計情報は，財務諸表，会計システムあるいはその他の会計事象であるかもしれないであろう。その判定基準は，適当な専門的グループ（たとえば，会計原則委員会による会計原則）によって確立された標準的な利用者の要求を反映するものである。例えば，財務諸表の監査は，一般的につぎのような命題の調査である。「貸借対照表，損益および剰余金計年書，資金運用表は，前年度と首尾一貫して一般に認められた会計原則を適用して 19XX年12月31日における XYZ の財政状態を適正に表示しており，また同日を末日とす

る事業年度の経営成績を適正に表示している」と。これらの主張には、これらの事柄を構成する会計事象と判定基準の両者を含んでいる。すなわち調査プロセスは、つぎの二つで構成されているとする。⁽⁶⁾

会計事象——財政状態および経営成績を表示する財務諸表

判定基準——適正表示，一般に認められた会計原則，首尾一貫した基準

そして ASOBAC は、監査の調査局面は、科学的研究であるということを主張し、科学的研究の方法が、命題、前提として用いられる命題から引き出される結論の真実性あるいは誤謬および妥当性を指向するかぎりにおいては、命題、真実性および妥当性が必要となるとしてこれら三つを監査における調査プロセスの対象となる問題であると結論する。⁽⁷⁾

そしてつぎに ASOBAC は、監査の主題とその情報がしたがうべき判定基準が与えられるならば、依存する仮定が明瞭になるべきであり、証拠の命題は、論理的に研究されるべきであるとし、さらに一層の研究によって監査証拠の一般的なルールが、展開されうるであろうとする。そのようなルールは、拡張されるであろうし、また結局、活動するための一つの指針として現在、役に立つ広義の一般指針にとって代わることとなるとする。⁽⁸⁾

そして調査プロセスがいかに実施されるかを示めすつぎのような証拠のルールの試験的なリストを示すのである。

- (1) 独立的監査人に対する存在理由が、会計情報の作成者と利用者との間の利害の対立であるので専門的監査人は、独立的でなければならない。
- (2) 契約に対する専門的監査人の責任は、つぎのように十分な資格がなければならない。
 - (a) 調査されるべき主な仮説が公式に表示されなければならないこと。
 - (b) その仮説を支持するために用いられた多くの前提を認識し明らかにすること。
 - (c) 主な仮説を支持するところの証明される命題を公式に表示すること。
 - (d) 補助者の仕事を監査し評価すること。
 - (e) 証明される問題に対する信頼性の程度を推断する。

- (3) 会計データが合致しているかについて比較される（たとえば公表された財務諸表に対する一般に認められた会計原則）判定基準は、権威があり、そして確定されていなければならないこと。
- (4) 知覚する者の資格は、評価されるべき検査報告書について適切でなければならないこと。
- (5) つぎのようなルールが、証拠の信頼性に適当である。
- (a) 適当に監督された補助者は、主たる監査人の拡張であることを考慮すること、したがって補助者の証拠（口頭または文書）は、主たる監査人の知覚と等しいものと受け取られる。
- (b) 被監査会社の使用人の独立性および客観性は、疑わしいものと観察されなければならない。それにもかかわらずそれと反対の特殊の理由の欠如の際には、被監査会社の使用人の証拠（口頭または文書）には、ある程度の信頼性が、与えられなければならない。注意深い条件内においてのみ、そのような証拠は、確証なくして一つの命題の証拠となるべきである。
- (c) 財務データの信頼性の程度は、そのデータが満足すべき環境および内部統制の機能あるシステムが、存在する時、高められるものとなる。しかし何も起きない場合には、そのようなデータは、確証なしに専門的意見を支持するために十分に信頼性あるものとして受けとられるべきである。
- (d) 第三者は、監査の際の被監査会社の業務に関して適当に独立性と客観性があるものとして観察されるであろう。かくして第三者の証拠（口頭あるいは文書）は、不偏化されない知覚として受け取られるであろう。しかし観察をなすための第三者の適格性は、彼の訓練、経験、責任等の関係において注意深く検討されなければならない。⁽⁹⁾

以上、ASOBACにおける監査証拠についての主な特徴点と問題点は、つぎのようなものであろう。

- (1) 監査の領域には、科学的調査のプロセスと報告のプロセスがあること。

- (2) これと関連して確定された判定基準が、なければならないこと。
- (3) 科学的調査のプロセスは、監査証拠の収集と評価のプロセスであること。
- (4) これら監査証拠の原則については、マウツ・ジャラフの *The Philosophy of Auditing* を支持するとともにこれらの拡張を意図していること。
- (5) 証拠の収集と評価についての監査の調査プロセスの具体的内容が、明らかでない点に不明確性が存在する。

(注) (1) A. I. C. P. A., *op. cit.*, p. 16.

(2) *ibid.*, pp. 34-36.

(3) A. A. A., *op. cit.*, p. 17.

(4) *ibid.*, p. 17.

(5) *ibid.*, p. 34.

(6) *ibid.*, p. 35.

(7) *ibid.*, p. 38.

(8) *ibid.*, p. 56.

(9) *ibid.*, pp. 56-57.

おわりに

アメリカにおける監査証拠の類型についての近年の展開を検討してきたわけであるが、その論点と課題は、つぎのように要約されよう。

(1) 監査証拠の類型化は、まず内部証拠および外部証拠の区分にみられるところの作成過程を強調する分類に始まり、利用可能性を強調する類型および信頼性を強調する類型を経て、多様な観点についての精緻化された論議は、いまだであるが、証拠の信頼性（証拠力）と監査技術および監査手続を相互に関連づけた類型化へと展開されていることは明らかであり、かくてこれら証拠類型の相対的精緻化が、現代的課題の一つであると思考される。

(2) つぎに監査証拠の信頼性すなわち証拠力の問題である。信頼性の問題は、法律上の証拠に関して、最高裁判所判例（昭和29年2月18日第一小法廷）が「証拠の信憑力は、証拠の内容その成立の過程、その他諸般の事情により形成

せられるものであり、しかもこの証拠の信憑力を形成すべき諸般の事情は概ね相関連し混然一体をなして信憑力形成の事由となるを常とするのであり、その一つ一つを分離独立せしめて信憑力形成の事由として観察することは許されな⁽¹⁾いところなのである」といわれるところと同様に、すなわち「証明力は証拠の種類によっても同じでなく、同一証拠種類の内部でも、成立の原因や採証の場所・方法・時期など、いろいろな原因から差異があるのである⁽²⁾」から、監査論上の証拠もまた、証拠の絶対的な信頼性の判断基準を規定することは困難であろう。しかしながら「監査人の任務は、正当なる注意を以て自己の意見を保証するに足る証拠を確かめること⁽³⁾」であり、監査のほとんどが、監査人による証拠の収集、評定であると言っても過言ではない。また前述のごとく監査証拠は、それ自体監査技術と密接な関連を有しているものである。しかるにすでにみてきたように証拠力については徐々に詳細に体系的に精緻化されてきているが、論者によってかなり相違している。確かに今日の企業の内部組織と外部環境の複雑さからすれば、監査証拠に影響を与える要因も種々複雑であろう。監査証拠力の決定要因は、複雑なものであり、その量と種類の決定要因も、A. I. C. P. A. 監査手続書 No. 33 によれば「被査項目の性質」、「誤謬および不正の可能性についての重要性」、「内部統制の適格性」、「改ざん、操作、誤表示の発生可能性⁽⁴⁾」であり、またアンダーセン (H. M. Aunderson) 等によれば、「慣行および権威ある機関の意見書」、「被監査会社の営業の性質」、「内部統制組織」、「監査契約における相対的危険性」(「被監査会社の規模」・「成長率」・「被監査会社の営業の性質」、「用いている会計政策」、「監査契約の期間」、「独立性」、「一般的経済情勢」)、⁽⁵⁾「監査チーム」、「報酬制限」であるとされる。かくして、監査証拠の信頼性それ自体の本質および監査証拠の証拠力の強弱の判定基準についての精緻化された論理体系が、主要なガイドラインとして必要とされるのは明らかである。

(3) 証拠分類の可否については、前述したように証拠力は、絶対的に規定することは困難である。しかしこの事がそのまま証拠分類の否定につながらない。すなわち、レイが述べているように分類は、監査人が、分類することが目的

であるとは考えない範囲でのみ有益である。せいぜい各カテゴリーに分類するという能力は、相対的信頼性を理解する第一歩にすぎない。この分類に関しては、二つの危険が、存在する。第一の危険は、同じカテゴリーの中で相対的信頼性に相違があるということを見落す点である。第二の危険は、監査人が、外部者がその証拠に影響を与えたということよりも物質的流通の方をより考慮してしまうということである。また、監査人は、証拠の真実の表示に注意せねばならない。たとえば、物理的証拠は、たな卸資産の量であって品質を表示していないということである。また、ある項目の証拠の信頼性は、他の信頼性によってさらに信頼性が高くなるということである⁽⁶⁾。さらに、監査証拠の信頼性についての論理的思考の体系が、充分にして効力ある証拠のために工夫されなければならない。このような分類は、相対的信頼性に基礎を置く分類であろう。しかし分類は、分類の固有の危険を認識している監査人のみに有益である。監査人は、常に特定の証拠項目には特定の性質があることに注意しなければならない。監査人が、分類の利点を利用しようとする場合には、監査証拠の利用可能性、種類、信頼性について明白な理解をもつべきなのである⁽⁷⁾。かくして監査証拠の類型は、証拠の性質、種類、証拠力および選択すべき監査手続の理解のために限界があることを認識しつつ必要な要素である。

(4) つぎに最近の会計情報の理論との関連である。会計情報の理論の展開および会計ディスクロージャー（開示）の拡張の要求に関連して⁽⁸⁾、拡張された会計ディスクロージャーの客観性を支持するための高度の広域の証拠の基準が必要とされる⁽⁹⁾。このことは、既に第6号まで確定公表された基準および第10号までの公開草案が発表されている国際会計基準（International Accounting Standards）と同様に国際監査基準およびコンピューター会計の場合の監査証跡（audit trail）に関しても同様のことが言えるであろう。かくして監査証拠論の精緻化が期待されるところである。

(注) (1) 田中和夫著「新版証拠法」有斐閣，昭和34年，p. 51.

(2) 田島四郎著「監査証拠論」同文館，昭和36年，p. 37.

- (3) 岩田巖著「会計士監査」森山書店，昭和30年，p. 104.
- (4) A. I. C. P. A., *op. cit.*, p. 36.
- (5) H. M. Anderson, J. W. Giese and J. Booker, "Some Propositions About Auditing," *The Accounting Review*, July, 1970, pp. 527-531.
- (6) J. C. Ray, *op. cit.*, pp. 47-48.
- (7) *ibid.*, p. 49.
- (8) 拙稿「独立的監査機能の変化について」城西経済学会誌，第11巻合併号，pp. 262-277.
- (9) N. M. Bedford, *Extensions in Accouting Disclosure*, Prentice-Hall, Englewood, 1973, p. 106. (1977. 11. 24)