

Charles W. Schandl (1978) *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment* (Houston, Texas: Scholars Book) に関する覚え書き

久 持 英 司

【キーワード】 監査理論、シャンドル、コミュニケーション理論、プリンシパル、サロゲート

1 はじめに

本稿の目的は、C.W. シャンドル (Charles William. Schandl)¹⁾ 氏による 1978 年刊行の『監査の理論：評価、探索および判断』(*Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment*) (Schandl (1978a))²⁾ の概要を筆者なりにまとめることである。本書は筆者が大学院時代の恩師、故・塩原一郎先生（当時、早稲田大学教授）より、修士論文作成にあたって読むことを勧められた、本文 212 ページ、はしがきと序論をあわせて 16 ページ、そして索引 7 ページを含めた計 235 ページ程度の、ほぼ A6 サイズの英文の洋書である。修士論文の内容に対して理論的な根拠を据えるためのご指導だったと理解している。後に知ったことだが、塩原先生はご自身の著書（塩原 [1994, p.161]）でも Schandl (1978a) に言及されており、また Schandl (1978a) の翻訳出版も考えてその一部の仮原稿を作成されていたとのことであった。その後も、何度か翻訳の話を言葉の端々から伺うことがあったが、その話は具体化されることはないまま、昨年 1 月 21 日に塩原先生は逝去された。以前より翻訳のご意向を伺うたびに、上記の事情から、筆者も何らかの関わりを持ちたいと考えていたが、それも叶わないままとなってしまった。本稿はそのような個人的事情もあり、作成したものである³⁾。

Schandl (1978a) の構成は次のとおりである。「はしがき」と「序章」のあとに、本文が第 I 章「定義と公準」、第 II 章「監査の構造（監査のモデル）」、第 III 章「情報の心理学」、第 IV 章「伝達プロセスにおける障害」、第 V 章「監査の構造の構成要素」、第 VI 章「手続」、第 VII 章「監査と探索」、第 VIII 章「監査の原則」と続く。本稿ではこの章立てとほぼ同様に Schandl (1978a) の内容をまとめるが、Schandl (1978a) の書評（Dennis [1980]）にもあるように、第 III 章から第 V 章は通常言われるところの監査から離れた内容となっている。そのような構成となっているのは、シャンドル自身の考えや強調点を固めるために必要ではあるし、これ

らの章で説明した概念を本書の後半での説明に利用することになるものの、3つの章のページ数の比重が書籍全体に比べて大きい（本文212ページのうち第Ⅲ章から第Ⅴ章は76ページを占める）。そのため、本稿では内容の説明にあたり、本書では前半になされていた説明を、中間部の3つの章を経て後半であったかも「解答」を示すかのように用語法や説明を切り替える部分については、説明の順序を本書の章立てとは変えたり、後半の表記や説明法などを最初から用いて説明したりする。また、引用ページに関する表記については煩わしいため、Schandl（1978a）の表記等は付さずに、ページ数のみを挙げることにする。

2 理論とは

Schandl（1978a）の「序章」では、まず理論とは何かについて、そして監査の領域における理論の必要性について述べている。当時の文献は監査の実務や規定に関する内容が多く、Mautz and Sharaf（1961）を除き、監査を科学的・理論的に検討したものはきわめて少ないとしている（p.xiii）。これが、本書のタイトルとなっている、監査の理論について提示した理由である⁴⁾。

そして、定義がすべての学問体系の根底にあることを考えると、学問体系、すなわち理論としての監査には、適切な定義が必要となる。そして定義によって理論全体を示した上で、理論を構成する①公準、定理（postulates, theorems）、②構造、モデル（structure, model）、③原則（principles）、④基準（standards）を本書で導き出すことになる（p.xiv）。ここで①のうち公準とは、証明することなしに存在するもの（前提）であり、公準によって説明される定理は、公準の1段階上のレベルにあるもの（前提）と説明される（監査理論における両者の内容は、本書第Ⅰ章および第Ⅴ章の領域）。②の構造もしくはモデルは、理論の各部分とその関連性を示すものである（本書第Ⅱ章、第Ⅵ章および第Ⅶ章の領域）。③の原則は理論の実践に関連する慣習や規範について示したものであり（本書第Ⅷ章の領域）、④の基準は社会権力等が強制する、理論に関する手続および実践に関して一定の質を示したものである⁵⁾。

また、そもそも理論が必要となる理由についても4点挙げている（p.xv）。まず、理論に関する事実について人々が理解、記憶および教育するにあたって必要であるからという。次に、将来について予測し、将来の行動を決めるために理論は（過去の傾向が将来も続くという前提の下ではあるが）必要である。第三に、二点目の理由に類似しているが、現在において未知の領域へ応用をするためである。そして最後に、理論は社会の価値観や規範の体系の根底を形成し、それによって判断基準となりうるから、としている。このような理論は、自然界には存在しない⁶⁾ので、人間が作成するしかない⁷⁾。

「序章」では最後に（p.xvi）、理論を構築する手順として、過去・現在の事象を描写し、対象とする領域を明らかにした上で、事象を部分や概念ごとに分けること、そして部分や概念

同士の関係を考察し、関連、順序および機能を明らかにする。その上で、部分や概念同士の構造（モデル）を設定するのである。

3 定義と定理、公準

本書の第Ⅰ章では、前述した方法に従い、本書の対象とする「監査」⁸⁾の領域を定義している。まず、世間で監査および監査と同様のものとして考えられている業務として、伝票のチェック、内部監査、税務調査、会計士監査、業務監査、経営者に対する監督等を挙げ、いずれも何らかの定義が各種文献などで議論されているものの、いずれも個々の内容の説明に過ぎず、「監査」一般の定義足りえない、としている (p.1)。

こうした様々な監査および監査に類似した業務の共通項は、人間による評価 (evaluation) であることだとしている (p.2)。こうした評価活動は、次の各段階（フェーズ）に分けることができる。すなわち、①評価に目的 (purpose, goal) があること、②ある規範体系 (norm) が確立されており、それが受け容れられていること、③評価されるべき課題を、データや証拠 (evidence) 収集によって確定させること、④規範と、事実・事象との比較 (comparison)、⑤判断 (judgment) もしくは意見 (opinion) の表明、⑥報告すべき関係者への結論の伝達 (communication)、の6点である (pp.2-3)。

以上により、Schandl (1978a) が設定した「監査」の一般的な定義は次のようになる (p.4)。「『監査』とは一定の規範に対して準拠していることを確立する、人間による評価活動であり、その結果として意見（もしくは判断）が生まれる」。

この定義は、あるプロセスを経て何らかの判断や意見を表明する場合の行動をすべて「監査」という枠に含めることになる。そして前述した①目的の存在、②規範の存在、③証拠の存在、④判断の存在、そして⑤伝達の存在、の5つを監査の定理 (p.69) としている⁹⁾。

前述したように定理は公準の1段階上のレベルにある前提であり、公準によって説明されるので、定理をさらに分割すると、その下にこれ以上証明できない前提として公準が配置されることになる。Schandl (1978a) ではまず伝達の存在の定理をさらに、①刺激（データ）の存在の公準、②記憶の存在の公準、③情報変換の実施の公準（または知性の存在の公準）および④データ伝達の実施の公準（自分自身で作成したデータを受信することも含まれる）に分けることができるとしている (p.27)。上に掲げた定義を受けて、人間活動における「評価プロセス」(p.4) を「監査」として扱うことになると、伝達の存在の定理から得られた公準の内容について、すなわち人間がどのようにデータを入手するか、データをどのように解釈し、どのように記憶し伝達するか、ということにまで議論が広がることになる。他の4つの定理の公準については後にまとめることとする。

4 監査の構造（監査のモデル）

本書第Ⅱ章では、目的、規範、証拠、判断の4つを組み合わせた監査の構造（モデル）を、いくつかの具体例を設けて作成している。まず財務諸表監査としてカナダ会社法（Canada Corporation Act）による会計士の法定監査（Statutory Audit）を取り上げ（pp.29-32）、ここでの「監査」の目的は、財務諸表が企業の財政状態を GAAP（generally accepted accounting principles: 一般に認められた会計原則）¹⁰⁾ に従って適正に表わしているかを明らかにすることである。この目的は2つの小目的¹¹⁾ から成り立っており、第一に、表わされた財政状態が事実であるかを明らかにすること、第二に、表わされた事実が GAAP という特定の方式に基づいて作られているかを明らかにすること、である。したがって「監査」は前者の「対象が事実と合致していることを立証する監査」と後者の「対象が GAAP に従っていることを立証する監査」の2つに分けることができる。前者の第一段階の「監査」は Schandl（1978a）では「基本の監査（basic audit）」（p.29）または「裏づけ（verification）」¹²⁾ と呼んでいる。「基本の監査」での規範は企業の財政状態という事実であり、後者の「監査」の規範は GAAP である。「基本の監査」で判断者は提示された証拠を事実と比較して、事実であるかどうかを判断する¹³⁾。「基本の監査」の結果、証拠¹⁴⁾ たる財務諸表が事実であると判断したならば、第二段階の「監査」に進む。すなわち、事実として裏づけられた証拠を今度は GAAP が求める表示方法としての規範と比較し、財務諸表が適正に表示されているか否かを判断する。比較の結果、規範と証拠が一致すれば、判断者たる監査人は、財務諸表が財政状態を GAAP に従って適正に表わしているとの判断を下す。これを図で示すと図表1のようになる。

図表1 「監査」の例1（カナダ法定監査の例）

「監査」の目的：財務諸表が企業の財政状態を GAAP に従って適正に表わしているかを明らかにすること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 （「基本の監査」）	証拠（財務諸表）に表わされた財政状態が事実であるかを明らかにすること	事実（財政状態）
第二段階の「監査」	証拠（財務諸表）に表わされた事実が GAAP に基づいて作られているかを明らかにすること	GAAP

「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致したため、財務諸表は企業の財政状態を GAAP に従って適正に表わしている

（出典：筆者作成）

前述した Schandl（1978a）の定義からすると、伝統的に監査と考えられていない活動についても「監査」の理論の中に含まれることになる。Schandl（1978a）の考え方に特有かつ類

繁に用いられている例として、部屋の壁から聞こえてくる音に関してネズミが部屋にいるかどうかを確認すること (pp.17-18; pp.31-36; 以下、ネズミの例)、裁判における事実審理と裁判官が下す判決 (pp.19-20; pp.34-36; 以下、判決の例)、そして実験室で玉ねぎから簡単に生成できたアリシン (alycine)¹⁵⁾ が工場では同様の工程で生成できないのはなぜかを解明すること (pp.20-21; pp.35-36; 以下、アリシン生成の例) の3つが挙げられている¹⁶⁾。

まずネズミの例においては、主人公は壁の中から聞こえてきたガサガサという音を知覚し、音から得られた情報を過去の経験や記憶にある事実と比較した上で、それが暖房の特性や機能と一致したことから、音は暖房によって生じたものであり危険はない、と判断した。一方、主人公の母は初めて主人公の部屋を訪れ、同じガサガサという音を聞いた。母は音から得た情報を過去の経験と記憶にある事実と比較した上で、記憶として知っているネズミの音と一致したため、ネズミが部屋にいると最初は判断した(図表2参照)。しかし主人公がそれを否定したため、母はネコを壁の脇に連れてきて反応を見た。ネコは反応を示さなかったため、母は自分が聞いた音がネズミの立てた音ではないと最終的に判断した(図表3参照)。いずれの「監査」の場合も、自分の考えが事実と合致しているかどうかを明らかにすることが「監査」の目的であるため、「基本の監査」だけで終了する。

図表2 「監査」の例2-1 (ネズミの例1)

「監査」の目的：ネズミが部屋にいる、という考えが事実であることを明らかにすること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 (「基本の監査」)	証拠(音が、ネズミが部屋にいることを示しているという考え)が事実であることを明らかにすること	事実 (ネズミが部屋にいること)

「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致したため、ネズミが部屋にいるのは事実である

(出典：筆者作成)

図表3 「監査」の例2-2 (ネズミの例2)

「監査」の目的：ネズミが部屋にいない、という考えが事実であることを明らかにすること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 (「基本の監査」)	証拠(ネコの反応に照らして、ネズミが部屋にいないという考え)が事実であることを明らかにすること	事実 (ネズミが部屋にいないこと)

「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致したため、ネズミが部屋にいないのは事実である

(出典：筆者作成)

次に、裁判における事実審理と裁判官が下す判決では、訴訟内容が比較の対象とされる。第一段階の「基本の監査」では、裁判官は原告・被告両者から提示された証拠を用いて、訴訟内容が事実であるか否かをまず判断する。次に、訴訟内容のうち事実を反映しているという判断を下した部分に関して、裁判官は第二段階の「監査」においてモデルを作成し、これを法律と比較して判決を下す。この流れを図示したのが図表4である。

図表4 「監査」の例3（判決の例）

「監査」の目的：法を執行すること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 （「基本の監査」）	証拠（訴訟内容と提示された証拠）が 事実であるかを明らかにすること	事実 （現実に関起ったこと）
第二段階の「監査」	証拠（事実とされた訴訟内容の部分お よび証拠に基づくモデル）を法に照ら して有罪・無罪および刑罰を決定する こと	法における規定

「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致したため、〇〇の刑（または無罪）という判決を下す
（出典：筆者作成）

第三に、アリシン生成の例では、実験室で新工程が開発され、玉ねぎから従来までの生成方法を大きく超える割合のアリシンが生成されたものの、実際に新工程を導入した工場では同様の原料からはほとんどアリシンを生成できなかったため、その原因を確かめるという「監査」であった。その際、大きさ以外の点で実験室と工場との違いを調べたところ、実験室では磁器の乳鉢とガラス製のすり棒を使っていたが、工場では銅加工の鉄製の設備を使用していた。そこで工場と同じ素材の実験器具を揃えて実験室で同様の工程を試したところ、アリシンは少量しか生成されずまたごく短時間で消滅した。つまり、最初の実験器具と同様の素材でできた設備を工場に設置しなければ、実験室レベルでのアリシンを工場で生成できないということが分かり、コストの面から新工程は中止となった。このときに行われた「監査」について Schandl（1978a）の概念を適用して図示したのが以下の図表である。まず、最初に実験室での生成結果を工場にも導入しようとした際に行われた判断は、図表5のようになる。このとき、第一段階の「監査」として、研究室での結果は事実（将来においても工場と同様の生成結果が再現されるという予測）と一致したため、実際に工場に新設備が導入されたが、結果としてこのときの判断は誤っていたことが判明した。その後、研究室での実験器具の素材を工場設備での素材と同じにして改めて行った実験結果（いわば、修正した証拠もしくは比較対象）を、事実（将来において工場でアリシンが生成されるという予測）と比較すると一致しないため、このときの「監査」では、研究室と工場の使用した器具の素材が違っていたことが、最初の実験室での実験結果が工場でも再現されなかった理由であった、ということが明らかになったのである（図表6参照）。

図表 5 「監査」の例 4-1 (アリシン生成の例 1)

「監査」の目的：研究室での生成結果が工場で再現できることを明らかにすること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 （「基本の監査」）	証拠（研究室でアリシンが生成されること）が事実となるかを明らかにすること	事実 （将来において工場でアリシンが生成されるという予測）

「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致したため、研究室の生成結果は将来、工場において同様に再現されると予測される（→その後、工場で実施した結果、判断が誤っていたことが判明）¹⁷⁾

（出典：筆者作成）

図表 6 「監査」の例 4-2 (アリシン生成の例 2)

「監査」の目的：最初の研究室での生成結果が工場で再現できなかったのはなぜかを明らかにすること

	小目的	規範
第一段階の「監査」 （「基本の監査」）	証拠（研究室での実験器具を工場と同様の素材とした場合、アリシンが生成されないこと）が事実となるかを明らかにすること	事実 （将来において工場でアリシンが生成されるという予測）

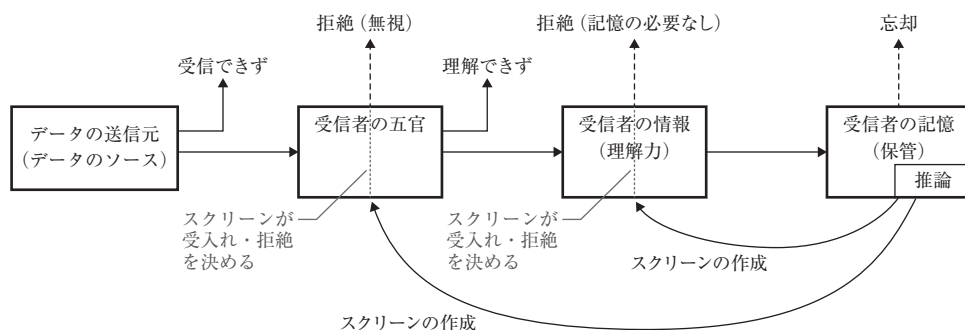
「監査」の判断：規範と証拠を比較すると一致しないため、研究室での実験器具を工場と同様の素材とした場合にアリシンが生成されなかったことは将来、工場において同様に再現されないと予測される（つまり、最初の研究室での生成結果が、工場で再現できなかったのは、設備の違いによるものである）

（出典：筆者作成）

5 2つの主要な考え方と、伝達の存在の定理の4公準

Schandl (1978a) では情報理論と関連づけた2つの考え方について規定しており、本書を通じてこれらは理論の中心をなしている。ここでは Schandl (1978a) の随所に登場するこの考え方に関する説明をまとめて紹介する。第一はデータと受信者の関係である（図表7を参照）。

図表 7 データと受信者の関係



（出典：Schandl [1978a, p.13] の図表 2 に一部加筆）

この図自体は本書第Ⅰ章に掲載されているが、詳しい説明は第Ⅲ章以降でなされる。まず、データの源である送信元のほとんどは受信者にとって外部世界のものである。ただし、受信者自身の記憶からデータがもたらされることもある。受信者の五官から右側は、受信者の心の中の内部の構造である。人間の五官の能力には限界があり、外部世界から送信される数限りないデータをすべて受信できるわけではなく、たとえば意図的にまたは無意識にデータのうち関心を惹かないものをノイズとして扱い、受信をしない (p.38)。一方で、五官から取り込んだデータを受信者は理解することによって情報に変換し、概念化する (p.12)¹⁸⁾。このとき、理解することのできなかったデータは「意味不明」なデータとして排除される。そして、情報は受信者の記憶に（限度はあるが）保管される。こうした人間の記憶、すなわち過去の経験や学習によって得た情報から構築された要素を組織化したセットを、スキーマ (schema) と呼ぶ (p.39)。スキーマに基づいて受信者は、今後知覚するであろうデータおよび情報について取り込む必要があるかないか、に関するスクリーンもしくはフィルターを構成する。したがって、受信者は徐々にこうしたスクリーンを形成することによって、過去の経験に照らして合致するような内容であれば、受信者はその情報を理解することができたり（情報の枠にあるスクリーンを通す）、受信しても無視してよいデータであるということが過去の経験に照らして判明していれば、受信したデータを、五官の枠にあるスクリーンから先に通さなかったりすることになる。このように、情報の記憶等に基づいて、受信者は判断し、行動をすると考えられるという。

先に伝達の存在の定理を、①刺激（データ）の存在の公準、②記憶の存在の公準、③情報変換の実施の公準（または知性の存在の公準）および④データ伝達の実施の公準に分けた (p.27)。ここでは最初の3つの公準について図表7との関連を説明する。データは外部世界に大量に存在するが、知覚したデータは解釈し、推論される。具体的には、データの解釈 (interpretation) とは、データを記憶の中の異なるスキーマと照合することによってデータ自体を情報に変換して認識し、モデルに再構成することをいう (p.40; p.48)。また推論 (inference) とは、解釈した結果を利用するもので、記憶の中のスキーマと情報を比較した上で、とりわけ未知のことにに関してより深い知見に至ることである (p.40; p.48)。

たとえば電話から聞こえる音波たるデータを受信者は、ある友人が何かの言葉を話している、という情報に変換する (p.15)。このときの前提として、受信者にデータが知覚されること、受信者がデータを理解すること、またデータが現実と合致している¹⁹⁾と受信者が思うこと (p.16) が必要となるが、最後の点は「現実との合致性に関する評価」を行ったという点で、前述した「監査」の定義に結びつく。この電話の例では、目的や意図を持って評価をすることはないため、このままでは「監査」とはいえないであろうが、仮にデータの現実合致性（本当にこの音は自分の知っている友人が自分の聞こえたとおりのことを話しているかどうか）を判断するという明確な目的を持ってこのような「現実との合致性に関する評価」

を行うならば、Schandl (1978a) における「監査」を行ったことになるという (p.16)。

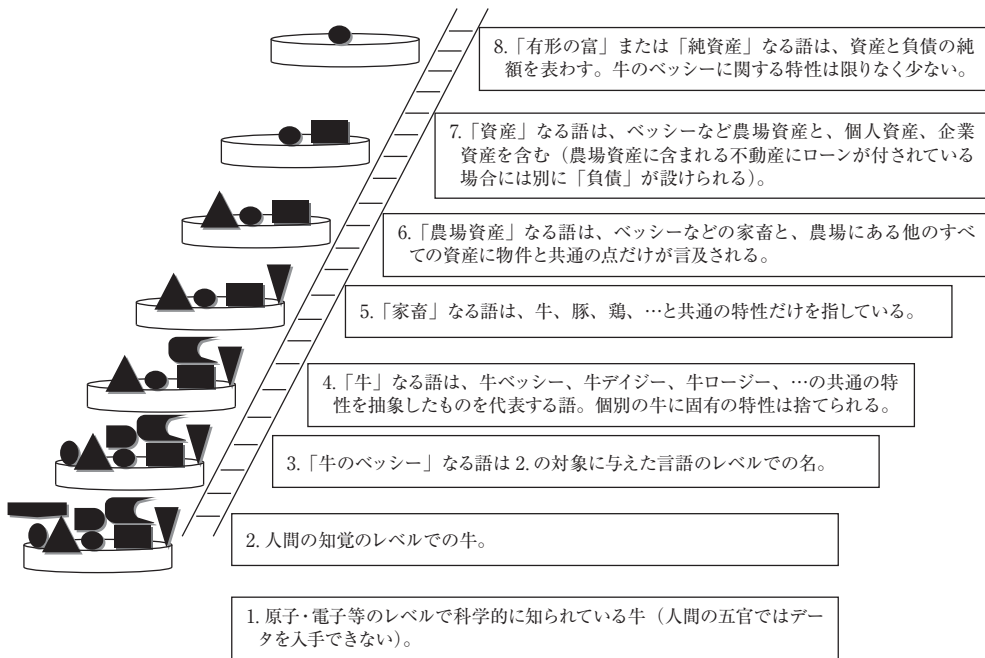
また先に挙げたネズミの「監査」の例では、ガサガサという音波自体はデータであるが、これを知覚し、過去の経験や記憶に照らして、壁の中で暖房器具が鳴っている、またはネズミが音を立てている、という情報として解釈し、理解する。そして暖房器具は正常に働いている、またはネズミが家に棲みついている、といった推論に至る。この推論が、次回、似たような音波が登場したときのスクリーンとして知覚や解釈に影響を与えることになる。

こうして知覚されたデータはある程度の持続性（エコー効果）を有し、人間はデータを思い出したりすることもあり得るが、細かい部分までは再現できない。一方、記憶に保存された情報は、データの細かい部分は抜け落ちており、またある程度人間は自分の記憶をコントロールできるが、ひょんなことから突然情報が飛び出してくることもあったり、時間が経つと忘れてしまうこともある。しかしスキーマとして組織化（概念化）された情報は長期間、消えることはないという。いわば、その人の人格や価値観として形成されるのである (pp.45-47; p.50)。

Schandl (1978a) におけるもう1つの重要な考え方は「データのピラミッド」(p.7) という考え方である。これは、知覚や記憶の能力等に限界を有する人間がどのようにしてデータを自分にとって把握しやすいようにするか、ということで導入された概念である。

「データのピラミッド」に関する言及は本書第I章にも登場するが、第V章に詳しい説明がなされている。「データのピラミッド」はS.I. ハヤカワ (Samuel Ichiyé Hayakawa) の『思考と行動における言語』(*Language in Thought and Action*) における「抽象のハシゴ」を援用したものである。「抽象のハシゴ」とは、物事の属性を抽象化し一般化していくことで当の物事を理解したり伝達したりすることができる、というモデルである (図表8を参照²⁰⁾)。

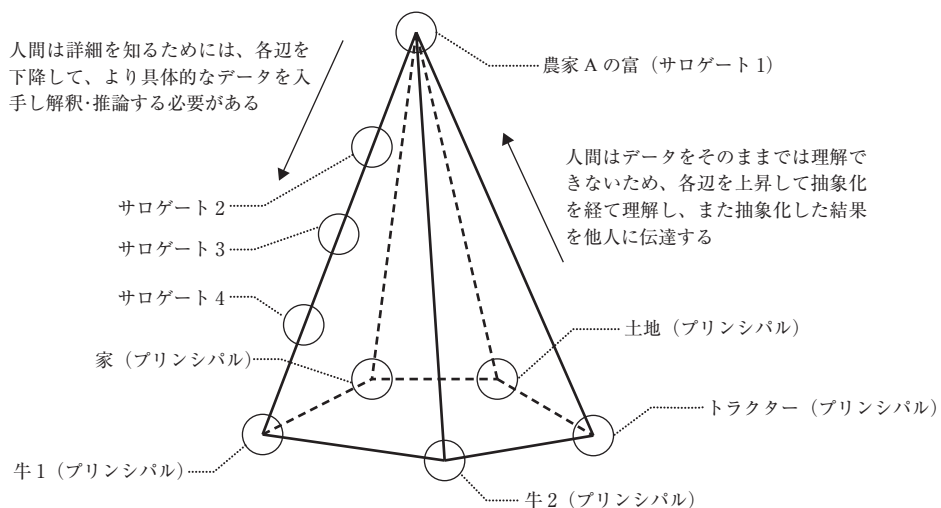
図表8 下から上へ進む抽象のハシゴ



（出典：Schandl [1978a, p.110] に掲載されている S.I. ハヤカワの図を Schandl [1978a, pp.111-113] の内容に基づいて一部加筆修正し簡略化した）

図表8で示した抽象のハシゴがいくつか集まると、データのピラミッドを形成する（図表9を参照）。

図表9 データのピラミッド



（出典：Schandl [1978a, p.112] の図表 13 に一部加筆）

ここで述べているプリンシパル (principle) とサロゲート (surrogate) という用語法について少し説明をしておきたい。Schandl (1978a, pp.104-106) ではこの点について次のように説明している。たとえば「1971 年 7 月 20 日のハリファックスの空は青かった」という過去の事象に関する言明が現実と合致しているかどうかについて評価、つまり「監査」しなければならないとする。このとき、言明の内容に当たる「1971 年 7 月 20 日のハリファックスの空」というオリジナルの出来事、すなわち本体たるプリンシパルそのものは過去のことなので再現できない。しかし時間は痕跡を残すことができないが、プリンシパルは痕跡、たとえばこの例では当時の空を見た人々の記憶という形を残すことが可能である。したがって「1971 年 7 月 20 日のハリファックスの空は青かった」という言明について「監査」する者は、当時の空を見た人々から証言、すなわちプリンシパルの代用物たるサロゲートを得るという形で、言明について評価を進めることができるのである。また S.I. ハヤカワの例とは逆に、ある農家の富 (純資産) について「監査」をしなければならない者は、まずこれまで入手したデータから農家の所有する資産に関する情報を入手し、データのピラミッドを下って最後は牛などを実査することで直接の証拠を集めることになる (p.113)。ここでは、会計学の文献で初めてプリンシパルとサロゲートについて言及した Ijiri (1967, p.4) に則り、この用語を用いたとしている (p.105)²¹⁾。

データのピラミッドは、伝達の存在の定理を分割した 4 つの公準のうち、④データ伝達の実施の公準に関わる。他の受信者へデータを伝達するときには、上下逆さまのデータのピラミッドが、頂点同士を接触させる。こうすることで、下側のピラミッドがデータの送信者としてデータを送信し、受信者が上側のピラミッドの頂点からデータを受け取り、それを自身のピラミッドの上方へ進め (あたかも図表 7 で左から右へ進むのと同じように)、データの解釈および推論を行うことによって、伝達成り立つ (p.51)。ただし、両者のピラミッドの頂点はぴったり一致しているわけではない。図表 7 の説明にもあるように、受信者は送信者以外の外部世界から大量のデータを意識的にあるいは無意識に知覚するため、外部世界からのデータをも取り入れる口が受信者側のピラミッドの頂点で一緒に開いているわけである (p.54)。

したがって、伝達プロセスにおいてはいくつかの課題も存在することになる。本書第 IV 章では伝達プロセス上の障害としていくつかを挙げている。すなわち、①データが知覚されないこと、②データが不正確に知覚されること、③データを誤って解釈すること、④データが正しく解釈されるが推論が誤っていること、の 4 点である。

これらの障害に対して対策を取るのは主としてデータの送信者側となるが、たとえば次のような各種の方法があるとしている。

- ・受信者のデータ知覚能力には限度があり、肉体的および精神的な面や周辺状況、報償、動機などからも影響を被ることを理解した上でデータを送信すること (pp.56-57; p.63; p.64)

- ・受信者にデータ自体への関心を持たせること (pp.56-57)
- ・受信者からのフィードバックを求めて受信者に情報を再現させたりすることで、早めに解釈ミスや誤った推論を見つけること。ただし通常のフィードバックだけでは解釈や推論までは返ってこないことが多い。受信者が目の前にいるなら表情、態度および返事などの視覚および聴覚によるフィードバックも得られるが、講演の聴衆のように受信者が多くなるとフィードバックを得るには聴衆全体を見回す必要があり、さらにメディアを通じた伝達では想像上の聴衆のイメージを考えるしかない。物理的に遠隔地にいる受信者からは文書によるフィードバックは得られるが、事後的かつ量の少ないフィードバックになることに留意する必要がある。(p.55; p.58; p.64; pp.67-68)
- ・送信するデータが受信者にとって知覚が難しい可能性を想定して、データ自体の内容や形式を見直したり、第三者に事前に確認してもらったりすること (p.58)
- ・送信するデータ自体が受信者にとって理解できる言葉やサインを使うこと (p.63; p.65)
- ・送信するデータ自体を、受信者にとって理解しやすくグルーピングすること (受信者が予め知っていることと知らないこととを分割するなど) (p.64; p.66)
- ・十分な量のデータを送ること (ただし量が多すぎると逆効果になる) (pp.65-66)
一方、受信者側が取ることができる対策としては次のようなものがある。
- ・経験を積み自らを訓練することで、理解力を予め高めておくこと (p.55; p.59; p.64)
- ・専門家など第三者にデータの解釈や推論の内容について聞くこと (p.60; p.63)
- ・さらにデータを集めるなどしてデータの解釈や推論について再確認すること (p.60; p.63)
- ・データの解釈や推論の結果を確認できるような状況が起きるまで待つこと (p.61; p.63)
- ・自らの推論に対して疑問を持つこと (p.63)

6 4つの定理の公準

目的、規範、証拠および判断の定理における公準については、本書第V章で検討されている。

まず目的の存在の定理に関する公準としては (p.70)、①ある課題にとっての望ましい状態が存在すること、②望ましい状態に近づくための行動・判断をする (またはしない) こと、③行動を計画し、因果関係の概念を用いて行動の結果を予測できるという人間の知性の存在、の3つを挙げている。このように述べた上で Schandl (1978a) は、「監査」自体にとっての目的は何か、と議論を進めている。それによると「監査」自体の目的は、ある行動の実施が望ましいか否かを判断すること、すなわち意思決定プロセスに関わるものであるとしている。そして意思決定プロセスの構造と「監査」との関係について、AAAのT.H. ウィリアムズ委員会報告書『会計理論の構築および検証』(“Accounting Theory Construction and Verification”

[The T.H. Williams Report]) (『アカウンティング・レビュー』1971年増刊号に掲載) を利用しながら論じている (pp.71-81)。意思決定プロセスの詳細については本稿では省くが、とにかく意思決定プロセスの過程全体においては以下の3種類の「監査」が関与する、と本書では述べている (pp.81-82)。^①意思決定をする必要性を認識させるように関心を向けることを「監査」の目的とする、関心喚起のための「監査」(attention-directing audits) (たとえば望ましくない状況を是正するための意思決定の必要性を経営者に報告する内部監査など)、^②意思決定プロセスにおける各段階において判断する際、利用できるデータが事実であるか否かを裏づけることを「監査」の目的とする、証明のための「監査」(attest-audits)、^③意思決定プロセスにおける各段階において判断することを「監査」の目的とする、意思決定のための「監査」(decision audits) (たとえば複数の計画を比較することで最適な計画を選ぶための評価を行う「監査」、実施する意思決定は課題を解決するか否かを評価するための「監査」、実施後の意思決定の目的達成度合いを評価するための「監査」、意思決定によってもたらされた実績の測定方法の適切性に関する「監査」など)。

次に規範の存在の定理における公準としては (p.85)、^①人間の認識(記憶)が存在すること、^②選択を行うこと、^③満足が存在すること、の3つであるとしている。これらを挙げた根拠は、規範は自然界から生まれたものではなく、人間が認識の中で外部世界や過去の経験を抽象化したものだからである (p.82)。具体的には、夢や幻想でない、これまでの人生の現実から得たデータの解釈・推論を通じて自身のスキーマを築き上げる。これらは通常スキーマと、定言命法的なスキーマ(imperative schema)²²⁾に分かれることになる。若いうちは定言命法的なスキーマを家族、友人、仲間、国家など外部世界から入手し身につける。このようにして、人間は自らのスキーマの中から従うべき適切なものを選択し、その際、定言命法的なスキーマが選択肢に入っている場合には定言命法的なスキーマ(つまり自分の価値観)を選ぶことに「満足」を覚え、仮に不適切と考えられるスキーマを選んだ場合にはある種の気分の悪さや不幸な感情を抱くようになる (p.85)。これが上記3つの公準が存在する根拠となる。

証拠の存在の定理における公準は次のとおりである (p.92)。すなわち^①人間の認識(記憶)が存在すること、^②抽象化・一般化できる能力が存在すること、である。^①は具体的には、過去の情報を、同じ時間の流れの中で形成された他の記憶から隔離して思い出せることをいう。Schandl (1978a) では証拠を、規範に対して比較する対象として捉えているため、この対象を、(たとえ「監査」の目的がプリンシパルに関するものであってもプリンシパルはすでに現在そこにあるものでないことがほとんどであるから、) 人間は認識の中で形成できなければならないのである。^②は記憶の中でスキーマとして覚えている要素や概念を調整し、比較する規範の求めに応じて記憶から比較対象たる証拠を組み立てることができる能力を示している。

第4に、判断の存在の定理における公準としては（p.89）、①人間の認識（記憶）が存在すること、②概要把握能力が存在すること、③選択能力が存在すること、④同定能力が存在すること、が列挙されている。①は判断という意味だけからして自明であろう。②は、同時に2つ以上のスキーマを1つの体系として把握することができるという能力を意味する。たとえば、「空は青い」という言明に関する「監査」を行う場合には、青のほか、白、灰色、緑、黒、赤、紫、等々の色に関する規範のカテゴリーと比較するため、この規範を確立するためには複数の色に関するスキーマを1つの規範として把握し比較および判断を下さなければならぬ。③は定言命法的なスキーマをより重視できる能力（p.89）という意味を持つと書かれているが、実際にはどのような規範を設定するのであれ、判断において選択できる能力を有することは自明と思われる。④は、証拠を規範システム内のカテゴリーに結びつけて比較し、「これとこれが合致する」と言明できる能力を指す。

人間の認識（記憶）が存在することをもって公準としている定理が3つあることから、「監査」における認識内のプロセスをまとめると次のようになる（pp.100-101）。まず規範を、人間の認識の中で事実としての裏づけのあるものとして知覚した上で、物体や概念のうち必要なものを選んで認識の中で証拠の体系（モデル）を形成する。こうして形成された認識の中の証拠の体系（モデル）を、適用すべき規範内のカテゴリーと比較し、規範のカテゴリーの1つと証拠の体系（モデル）が一致したならば、両者は同一だと判別し、証拠が規範に合致したと判断する。仮に一致しないならば、両者は対応していないと判別し、証拠が規範に合致していないと判断する。その場合、規範に従って、規範の他のカテゴリーのうち証拠と一致するものがあるかどうかを見る。または、証拠の側で、合致を妨げる理由を探るなどして証拠に修正を加えてゆき、改めて規範と比較する。このとき、妥当でない判断が下されることもあるが、このようなことが生じるのは、判断者の認識の中で他の規範と競合していたり、他人から得た情報（のみ）に基づく規範に依拠したり、規範およびそのカテゴリー自体が明確に規定されていなかったり、といった理由が考えられるという。さらに判断者が「監査」および判断のプロセスを特に気に掛けることなしに、他人を真似たり、過去の判断をそのまま使いまわしたり、「感じるままに」判断を下すことで誤った判断に至ることも多いとされる（pp.101-104）。

7 「監査」の手続

次に本書第Ⅶ章で論じている「監査」のプロセスについて順に見ていく。ここでは、判断者（「監査」を行う者）と意思決定者（「監査」の結果の利用者）とはそれぞれ別の人物であることが想定されているようである。最初に設定するのは「監査」の目的であり、それに沿って「監査」のプロセスにおける規範など他の概念がすべて決定される（p.114; pp.120-

121)。多くの場合の「監査」は意思決定のための「監査」であるが、後日使用するなどのためにデータ自体の重要性が高ければ、データの裏づけおよび証明のための「監査」、すなわち「基本の監査」だけを行うことになる。また「監査」の目的が意思決定者の関心を、望ましい状況の達成をする（またはさせない）状況に向けてやることであれば、関心喚起のための「監査」が実施される。

次の手続は、「監査」の規範の選択である (pp.116-117)。まず①関心喚起のための「監査」であれば、第一段階の「監査」の規範は「事実」となり、第二段階の「監査」では、事実と確認された状況を次の規範と比較する。この第二段階の「監査」の規範は、(関心喚起の前のため) 意思決定者の希望を満たすような内容を想定して設定される。たとえば意思決定者が希望するであろう状況が業務マニュアルの遵守であれば、第二段階の「監査」の規範は「業務マニュアルの内容」となり、そのカテゴリーは最終的な判断で使用する言葉に応じて「完全に遵守している」「一部遵守していない」「まったく遵守していない」などから成り立つ。②証明のための「監査」では、データの裏づけを行う第一段階の「監査」に「監査」が限定されるため、規範となるのは「事実」である。③意思決定のための「監査」でも、本稿では意思決定プロセスの各フェーズに関する説明は省略したが、各フェーズで意思決定のための「監査」が実施され、それぞれで第一段階の「監査」の規範は「事実」となり、第二段階の「監査」の規範は「より良い意思決定」から成り立つ。各フェーズで規範と比較されるのは、計画した将来の意思決定（複数の場合もある）や、過去の実際の意思決定などである。たとえばアリシンの例1（研究室での生成結果が将来の工場での生成結果という「事実」と一致したと誤った判断がなされた）では、第二段階としては規範に「より良い意思決定」として「工場での新工程での生成という、より有効な業務の実施」が用いられたと考えられる (p.120)。

第三の手続は、証拠の裏づけである。証拠は通常、判断者がデータとして知覚した複数のデータのピラミッド（前述の図表9参照）において、しかもいくつもの高さに点在するサロゲートから成り立っており、これらのサロゲートを1つのモデルに組み立て、データのピラミッドの底辺にあるプリンシパルを導き出す。「基本の監査」のように規範として「事実」を設定する「監査」では、サロゲートのモデルが規範に合致しているかどうかを判断する。このとき、理想的にはプリンシパルと、サロゲートのモデルとが合致していることも求められるが、通常はそうに合致しているとは限らない (p.123)。なぜなら判断者の知覚や注意の範囲に限界があるというのはもちろんのこと、さらに過去もしくは将来の事象たるプリンシパルに対する「監査」では、プリンシパルを判断者が直接知覚することは時間の流れという観点から不可能なためサロゲートに頼るしかない、という事情のためである (pp.124-125)²³⁾。ここでのサロゲートとは、物体、文書、記録、メモ、証言など、要するにプリンシパルに関するデータをもたらしてくれるものすべてを指す。

監査手続の次のステップは、これらのサロゲート1つ1つを互いに比較し「基本の監査」により事実に合致していると判断していくことである（p.127）。データのピラミッドの頂点にあたる言明から徐々にピラミッドを下がるように、より具体的なサロゲートを入手してゆき、「事実と合致している」と判断したサロゲートをモデルに組み立てていく。こうして互いの関係を網の目のようにつないでいくサロゲートのモデルはデータのピラミッドを可能な限り隅々まで漏れなく包摂し、ときにはピラミッド外の外部世界からもサロゲートを取り込むことがあるため、データのピラミッドの上に網をかぶせたようなイメージになる（p.126）。

もちろん、知覚したすべてのサロゲートが事実であるということの意味するわけではない。Schandl（1978a）では売上請求書（pp.128-130）や月次売上高情報（pp.130-133）を例に取り、こうしたサロゲートを事実に合致していると判断するためには、どのような点に留意すべきかを次の3点にまとめている。①サロゲートは周囲の状況に合致している、②あるサロゲートが他のサロゲートによっても支持されている、③サロゲートが周囲の状況に合致していないこと、または他のサロゲートと整合性がないことを示唆するような手掛かり（clue）がない。Schandl（1978a）は③の手掛かりの重要性について、手掛かりのおかげで不正を発見できたケースを取り上げながら力説している（pp.129-130; pp.131-133）。またこの3点から、個々のサロゲートにも質の違い（高低）があることも分かる。

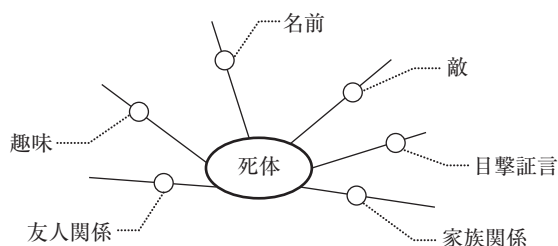
そこで本書第Ⅵ章の最後にサロゲートの質（事実としての価値）が論じられる。判断者がサロゲートを受信する際において留意すべき一般論としては、単一のデータソースから得られる複数のサロゲートは、別々のデータソースから得られる複数のサロゲートよりも、信頼性が劣る（p.135）という点である。また本書第Ⅲ章で伝達プロセス上の障害に対してデータの受信者側が実行可能と述べていた対策について、サロゲートのデータ受信者たる判断者もこれを応用するという方法もある、と指摘している（pp.136-137）。さらにサロゲートを受信した後、判断者はサロゲートのモデルを組み立てていく際に次の原則に従わなければならないという（pp.138-143）。①専門家から得られたサロゲートは、専門でない人から得たサロゲートよりも重みづけは高い（ただし専門家からのサロゲートは無条件に受け入れるわけではなく、送信者の資格、動機、データを入手・送信した経緯などを分析してから受け入れること）、②専門でない人からのサロゲートは、専門家から得られるサロゲートよりも手掛かりを多く残している（専門でない人は、専門家と比べてデータたるサロゲートの意味を理解していないことが多いため、サロゲートを洗練・加工したり自分の判断を入れて表現や内容を変えたりする可能性が少ない。そのため専門でない人からのサロゲートの方が、手掛かりが残されていることが多い）、③プリンシパルと距離（時間的な距離およびデータのピラミッドでの距離）が近いサロゲートほど、サロゲートの信頼性（事実としての価値）が高まる、④サロゲート同士が互いに事実として合致する内容であれば、データのソースの信頼性を強める。

8 証拠の探索と将来の「監査」について

本書第Ⅶ章では「監査」と違い、証拠が存在せず、判断者自らが証拠を形成する必要がある場合に行う証拠の探索について最初に論じている。「監査」において判断者は足りない証拠を探す必要性に迫られることがあり、その場合には探索によって入手した証拠に基づいて「監査」を行うことになる (p.145)。

ここで探索とは何かを説明するために挙げられている例は殺人事件での捜査である (pp.146-149)。ここでのプリンシパルは殺人事件の全容である。前述したように過去の出来事たるプリンシパルを警察 (判断者) は知覚することができないので、プリンシパルに最も近いサロゲート (もしくは新しいプリンシパル) として死体を取り上げる。この時点ではまったく証拠がない段階であるので、探索の第一ステージでは現場検証や聞き込みで氏名、家族関係等、サロゲートとなり得る各種のデータを入手する (図表 10 参照)。

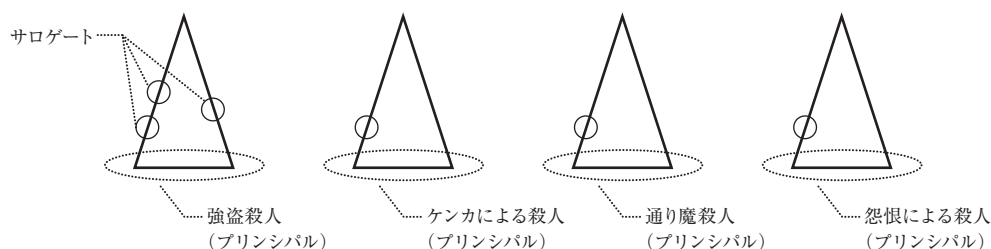
図表 10 探索の例 (第一ステージ：サロゲートの入手)



(出典：Schandl [1978a, pp.146-147] に基づき筆者作成)

第一ステージは延々に続けることも可能であるが、時間、コスト等の面から非効率となる。そこで次に第二ステージとして、様々な仮説のプリンシパルとデータのピラミッドを想定する (図表 11 参照；ただし三次元のピラミッドとなるべきところを二次元の三角形に簡略化した)。

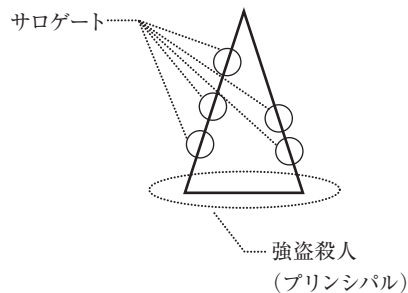
図表 11 探索の例 (第2ステージ：仮説のデータのピラミッドを想定する)



(出典：Schandl [1978a, p.148] に基づき筆者作成)

第3ステージでは、仮説のデータのピラミッドのうち、入手したサロゲートが最もよく適合するものを選択する。さらにこのデータのピラミッドを補強する、またはプリンシパルとの結びつきが見つからない箇所のサロゲートをさらに入手することで、このピラミッドを確認する（図表 12 参照）。

図表 12 探索の例（第3ステージ：選択したデータのピラミッドを確認する）



（出典：Schandl [1978a, p.148] に基づき筆者作成）

最後に第4ステージとして、発生事項の「監査」を実施する。このステージ以降は、通常の「監査」プロセスと同様である。

このように第1ステージで、無限かつ変化し続ける外部世界から与えられる無限のデータの中から、サロゲートとなる可能性のあるものはきわめて多いだろうが、それらとプリンシパルとのつながりについては、当初はまったく分からないままデータを探し続けることになる。ここで技能、能力、学習等を含めた意味での経験の重要性が語られることになるだろうが、Schandl (1978a) によればサロゲートの探索は仮説や想像力、ひらめきに頼るところがあり、これらは経験によって培われることもあれば経験が役に立たないこともある。したがって経験が生きるのは、旺盛な想像力、独創的な発想、あるいは新しい環境に経験を生かそうという強い意欲と結びつくときだけである、と述べている (p.150)。

探索の4つのステージは、将来の事象たるプリンシパルに関する探索、すなわち予測にも援用できる。プリンシパルが過去の事象であろうと将来の事象であろうと、いずれも判断者は直接知覚できないので、将来のプリンシパルに関するサロゲートの入手という点では、将来のサロゲートの一部が現在入手可能であり、その内容も時間が経っても大きく変わらないという前提に立つことができれば、ステージの内容そのものについてはそれほど違いがないことになる (pp.150-153)。ただし、将来のプリンシパルと現在入手できるサロゲートとのタイムスパンが長いほど、そして将来のプリンシパルに対してコントロールを効かせることができないほど、さらに将来のプリンシパルに特有の変化の大きさによって、予測の妥当性が外れるリスクも高くなる (p.151; pp.154-155)。

同様のことは、将来事象の「監査」についてもいえる (p.153)。「監査」の手続そのものといった大枠についてはほとんど変わるところはない。しかし、現在入手できるサロゲートと将来のプリンシプルとの関係について、過去もしくは現在のプリンシプルの場合との違いを比べると、次のように述べることができるという (p.157)。将来のプリンシプルの「監査」においては、現在入手できたサロゲートの裏づけまでが限界である。もし将来のプリンシプルについて現在入手できたサロゲートが、将来のプリンシプルの発生が不可能であるといった否定的な状態を示さないのであれば、判断者たる監査人はその旨、判断することになる。しかし将来のプリンシプルが事実と合致することに関する肯定的な判断（意見表明）は無理がある。一方、将来のプリンシプルが予測どおり起きない、という否定的な判断（意見表明）ならば可能である。図表6で図示したアリシンの例2は、将来の事象に関する「監査」であり、このときは否定的な判断を下した。仮に、工場で研究室での実験器具を工場と同様の素材とした場合、アリシンが生成されたのであっても、実際の工場でもアリシンは生成されると判断するのではなく、乳鉢とすり棒のみならず、実際の工場にある他の設備をはじめ、研究室と工場の違いをすべて同様の条件に直した上で、現在入手できる実験結果を観察するまでは意見を保留することになるだろうと考えられる (pp.157-158)²⁴⁾。

Schandl (1978a) では、これまで研究会等での報告の経験から、予算など将来の事象の「監査」に対しては否定的な判断（意見表明）以外の判断は行えない、という反応が会計士から起こることは想定済みであった (p.158)。こうした反応が起こるのは、「裏づけの監査」を過去・現在の事象に限定して考えているためであり、これに対し本書の立場は「監査」を広義に捉えており、将来に関する証拠を探索しサロゲートを組み立てて評価することをも含めている、と答えている (p.158; p.161)。一方で、会計士による財務諸表監査が将来に関する事象（企業が将来も存続するという継続企業の前提による会計処理、原価は回収可能であるとの根拠からの取得原価主義会計、減価償却費等の計算式は将来も十分に当該費用が配分されているとの想定で成り立っていることなど）も含めて行われ、無限定適正意見を付しているということに対しては「面白い (interesting)」 (p.158) と述べている。そして将来のプリンシプルに対しては絶対的な肯定的判断（意見）は表明できず、前述したように判断を保留しないのであれば、せいぜい「現在のところ、将来のプリンシプルが表明・期待されたように起きないことを示すものは何もない」 (p.162) という判断を示すに留まる、という。したがって将来に関する「監査」の判断を示した報告書、さらに一部は将来に関する判断を含んでいる財務諸表監査の報告書にも、その旨を意味している用語として「GAAPに従って表示した」といった短文で表記するのではなく、前提条件や実施した手続等について、より詳細に記載する必要があると結論づけている (pp.163-165)。

9 「監査」の原則

最後に本書第Ⅷ章では、目的、規範、証拠および判断の存在それぞれの定理に関する原則、すなわちより良い「監査」のために必須となる固有の性質や要素を挙げている。

まず目的に関しては、単一性の原則（pp.173-178）を挙げている。すなわち、1つの「監査」に目的は1つだけしか設けてはならない、ということである。「監査」が二段階に分かれる際であっても、「監査」プロセス全体が「監査」における目的によって変わるため、「監査」の目的はいくつもあってはならない。たとえばネズミの例（p.173）では、母の目的がネズミの存在の有無を確かめることであったが、同時に「音をなくすこと」ということも「監査」の目的に入っていれば、「監査」プロセスの最終的な判断は「ネズミがいらない」だけでは済まないことになる。裁判官による判決でも（p.174）「法の執行」という「監査」の目的が明確に存在したが、仮に裁判官の政治的な満足感なる目的が加わっていたとしたら、裁判官は世間の動向を気にして証拠が不十分なまま世間の求めるとおりの判断を下すかもしれない。

規範の原則としては、①統一性の原則、②客観性の原則および③目的適合性の原則が挙げられている。まず①統一性の原則（pp.178-180）とは、「監査」の規範は、よく整備されたものを設定すべきであり、また規範を動かすことは、判断ミスや誤解のもとになるという。グループで監査を行う場合にも、「監査」の規範に統一性や一貫性がないと、現場にいるスタッフの行動に無駄が多くなり、また適切な情報を上司たる最終判断者に上げることができなくなり、現場レベルでの判断ミスも出かねない。

規範における②客観性の原則（pp.180-183）とは、大きく2つのレベルに分けられる。第1のレベルは、現実中存在するという意味での客観性ある規範に従い、想像上もしくは不適切な規範を用いない、ということである。第2のレベルは、感情、邪推および個人的な偏見からの自由という意味での客観性を規範の適用に求めるものである。不偏性に近い考え方ともいえるとしている。

規範における③目的適合性の原則（pp.183-187）とは、規範は「監査」の目的に適うべきであることを指す。「監査」の目的に沿って規範が選択される必要があるため、この原則に反するような規範が設けられるようでは「監査」は必要ないことになる。

証拠の原則については Schandl（1978a）では判断の原則の後（pp.204-211）に記載しているが、定理の掲載順にあわせて本稿では判断の原則よりも先に列挙する。証拠の原則は、①入手可能性の原則、②入手における独立性の原則、③直接性の原則、④確証の原則、⑤リスクへの用心の原則、の5つである。①の入手可能性（pp.204-205）の原則は、証拠なしで「監査」を進めてはならない、というものである。仮に入手可能な証拠がない（足りない）

場合には、判断において否定的な判断か、「判断（意見）差控え」を行うことになる。

②入手における独立性の原則（pp.205-206）は別名「実務上の独立性」という名称が与えられている。ここでの独立性の意味とは、法令、契約、時間等の制約によっては然るべき証拠を入手しないまま判断に臨むことになってしまうリスクがあるため、そうした制約からは「独立」している必要があることを指す。チームによる「監査」の場合はこのリスクが高く、「監査」現場にいるスタッフが時間などの制約から現場から適切な証拠を吸い上げてくることができないときには、「監査」の最終判断者も適切な証拠に基づいて判断を下せないことになる。ここで対策として挙げられているのが、現場のスタッフへ目的・規範・リスク等をきちんと指導し訓練することである。特に訴訟に至ったケースなどを教材として用いて、疑似的な経験をすることが効果的であると述べている。

③の直接性の原則（pp.207-208）は、証拠となるサロゲートの品質に関わり、サロゲートの「データのピラミッド」上の距離に係る。ここでの距離の意義は、次の2つに分けることができる。1つ目は、プリンシパルとサロゲートのピラミッド上の距離という意味であり、両者の距離が近いほど、証拠としてのサロゲートの信頼性が高いということを指す。データたるサロゲートの伝達が幾重にも進み、ピラミッド上の距離がプリンシパルから遠ざかるほど、元のプリンシパルから変わっていく可能性がある、というのである。2つ目の距離の意義は、証拠として扱われるサロゲートの抽象化・一般化の程度は、比較する規範のカテゴリ（整理棚）と合致しなければならない、という意味である。規範のカテゴリが先に決められているため、規範に見合うようなサロゲートを探し出す必要性があることになる。

④確証の原則（pp.208-210）は別名「共鳴伝達の原則」と呼ばれる。これは証拠となるサロゲートの信頼性に関わる原則であり、単一のソースから得たサロゲート同士は信頼性が低く、サロゲートは異なるソースから得た方が望ましい。なぜなら異なるソースから得たサロゲートが互いに確証（共鳴）し合うものであれば、それだけ信頼性が高い証拠として扱うことができ、また両者の内容が相反する場合にも、何かの間違いやエラーが発生している兆候と考えることができる、という。異なるソースからのサロゲートを入手するためには、「監査」の対象内ばかりでなく、ピラミッドの外部からも入手を考えるとよい。

⑤のリスクへの用心の原則²⁵⁾（pp.210-211）におけるリスクとは、不適切な証拠によって誤った判断を下すリスクであり、この原則は、そのような潜在的なリスクやダメージを判断者自身や判断の受信者が受けることを用心しておくべき旨を指す。時間的、物理的、能力的な制約を「監査」は避けられない以上、少なくとも潜在的なリスクやダメージに目を向けていれば、より良い判断を下すことが可能となる。たとえば、ハイリスクの判断においては、通常よりも多くの兆候を入手してサロゲートからの推論に対し懐疑心を働かせることや、サロゲートを入手する範囲を拡げること、といった対策に結びつくであろう。

最後に判断の原則に関しては①妥当性の原則、②能力の原則、③独立性の原則、④完全性

の原則、⑤伝達可能性の原則、の5つが列挙されている。

まず①判断の妥当性の原則（p.188）とは、適切な規範および証拠が存在することが前提となっており、たとえば以前の繰返しとか噂に基づくような、適切な比較なしに判断をしてはならないとされる。

②と③は判断者に対して求められる原則である。②の能力の原則（pp.188-191）は、判断者に注意力、規範に対する知識、集中力および論理的思考などを求めるものである。③の独立性の原則（pp.191-197）は、判断者が他からの影響、指示、支配から離れており、また大きな支配力あるグループやシステムに依存・関与していないことを求めている。

④の完全性の原則（pp.197-201）は、判断が明瞭な結論であることを求めている。したがって、判断は「監査」の目的に完全に従うこと、判断を下す際には規範を動かさないという意味で完全に適用すること、形成された証拠および規範を十分な程度に完全に使って比較を行い、判断を下すこと、そして判断に関する文書では明確に述べるという意味で完全な判断を下すこと、を要請している。ただし将来の事象に関する「監査」においては判断が不完全になりうる。したがって将来に関する「監査」では次の2点に留意すべきである（pp.200-201）。すなわち、規範および証拠とのタイムスパンが長いほど判断は不完全になりやすい旨を考慮に入れること、そして将来の「監査」での判断に基づく意思決定は、予測された証拠や前提が現在および過去のものとなった時点で改めて「監査」を行うべきこと、である。つまり留意点のうち後者は、実行に移された計画は状況の変化に応じて調整し変更する必要がある、ということを強調するものである。

⑤の伝達可能性の原則（pp.201-204）は判断者ばかりではなく「監査」による判断の利用者側をも対象とした原則である。判断のメッセージをどのように利用者・受信者が受け取るかによってこの原則の適用は3つに区分される。まず判断のメッセージの受信者が決まっているか、あるいは受信する用意ができている人に向けられる場合には、判断者は意見を決められた型と時間内に送信し、同時に他のデータで受信者の理解を阻んだり歪曲したりしないようにする必要があるという。次に、判断のメッセージを潜在的に受信する可能性のある者に向ける場合には、判断者はメッセージを不正確に受信者が解釈する可能性に注意して、受信者にとって理解可能かつ易しい用語で、また必要ならば判断の根拠たる説明と理由も伝達する。さらに可能ならば受信者からのフィードバックを得てメッセージを誤解して解釈等していないことを確認した方が望ましい。最後は判断者が送信した判断のメッセージをコントロールできない場合、つまり、誰もが判断のメッセージを読める状態に置かれているようになっている場合である。この際には、判断の目的、適用した証拠、規範および状況をすべて、メッセージが長文になることを厭わずに書くことが求められる、とされる。

10 おわりに

以上、Schandl (1978a) の概要を筆者なりにまとめた。1つの原稿にまとめるにあたり章立てを作る都合と、加えて筆者の理解があいまいな部分もあったため、Schandl (1978a) 中のいくつかの論点については省かざるを得なかった。この点は後日をもって完全を期したいと思っている。

筆者の理解があいまいなままとなった箇所の多くは、意思決定プロセスや一般意味論など、会計および監査以外の学問領域でありながら Schandl (1978a) が重点を置いて論じている部分である。本稿を作成する中で明らかになったのは、Schandl (1978a) ではそうした会計学以外の領域に関わる概念の説明一つ一つについてもなおざりにせず、非常に論理的かつ誠実な執筆スタイルを貫いているということである。考えてみれば、恩師の塩原先生が関わっておられた諸外国の会計学者、たとえば R.J. チェンバース (Raymond J. Chambers) や R.R. スターリング (Robert R. Sterling) の著作も、会計学以外の領域へ幅広くかつ詳細に言及したものが多かった。筆者は大学院生当時のゼミでこれらの話が出てきたときにはほとんど内容を理解することができず、まして議論に参加することもできなかったが、今ならば少しは塩原先生のお話についていけたのにとと思うと、残念でならない。

その後、塩原先生にたまにお目にかかった際には、筆者がきちんと研究をして業績を発表するのはいつかと常にご心配いただいていた。今の段階でも、先生に研究は進んでいると申し上げることはできないが、せめて「勉強」は続けていることだけは本稿でお伝えできればと思う。

(本稿は、2016 年度一般社団法人日本内部監査協会から受けた研究助成の成果の一部である。)

注

- 1) C.W. シャンドル氏の経歴等に関しては、分からない部分が多い。AAA (American Accounting Association: アメリカ会計学会) の会報『アカウンティング・レビュー』(*The Accounting Review*) に掲載されている学会情報および『会計教員ディレクトリ』(*Accounting Faculty Directory*) (Hasselback (ed.) [1978, p.79]) によれば、カナダのセント・メアリーズ大学 (Saint Mary's University)、マニトバ大学 (University of Manitoba) を経て、1969 年から少なくとも 1979 年までは、カナダのノヴァスコシア州 (Nova Scotia) の州都ハリファックス (Halifax) にあるダルハウジー大学 (Dalhousie University) 経営管理学部 (School of Business Administration) の経営学教授 (Professor of Management) を務めていた (1981 年から 1982 年にかけてカナダ・ケベック州 [Quebec] モントリオール [Montreal] のマギル大学 [McGill University] に C. Schandl なる人物が客員研究員となっているが同一人物かどうかは不明である)。ダルハウジー大学は 1818 年創立の州立大学で、小説『赤毛のアン』シリーズの主人公、アン・シャーリー (Anne Shirley) が『赤毛のアン』(*Anne of Green*

Gables)で奨学金を得て入学を目指すレッドモンド大学(Redmond College; 実際に入学するのはシリーズ第3巻『アンズの愛情』[*Anne of the Island*]にて)のモデルとされており(Montgomery et al. [1977, p.365; 訳書, p.573])、作者モンゴメリー(Lucy Maud Montgomery)も1895年の秋から冬にかけて英文学の特別講義を受講している(山口訳[1979, p.84])。

『会計教員ディレクトリ』ではC.W. シェンドル氏は1934年にブダペストの大学(BUDAPEST)としか記載がないため正確な大学名は不明)でJD(法務博士)の学位を取得し、カナダのCA(Chartered Accountant: 勅許会計士)の資格も有している。またダルハウジー大学の大学新聞(Anonymous Article [1976, p.3])によれば、ソ連で11年間投獄された経験を持つ。Schandl (1978a)以外の業績もほとんど分からず、『アカウンティング・レビュー』に掲載された書評1篇(Schandl (1978b))のみが見つかった。

2) Schandl (1978a)は情報の送受信者間での伝達上の課題等を取りあげているためか、現在でも外国では数多くの論文で引用がなされている。筆者がウェブ上で「Schandl 1978」で用語検索をしたところ、ウェブ上に公開(一部を含む)されている英文論文だけで20本近くが挙がった。一方、同様の方法での検索では日本語の論文は任(2015)しか見つからなかった。

3) 個人的事情を述べたついでに仔細を少し加えておきたい。筆者の修士論文のタイトルは「環境監査における監査規範—環境監査と伝統的監査論との結びつきにおいて—」であり、財務諸表数値としての環境情報の監査のみならず、環境管理システムおよび環境報告書の監査について、「環境監査」の名の下に理論的な説明を加えるというものであった。後に述べるようにSchandl (1978a)は「監査」を、財務諸表監査に留まらない形で非常に広く捉えて定義していることから、塩原先生が本書を勧めて下さったのだと思う。Schandl (1978a)は情報理論など、会計学以外に関する記述が書籍の半分近くを占めていることもあり筆者は当時、本書の内容をあまり理解することができず、結局、修士論文に活用することができたのは、「監査」を「基本の監査」と第二段階以降の「監査」に分ける考え方の部分だけであった。その後も何度か拙稿でSchandl (1978a)を利用することはあったが、結局、初めて読んだ時からずっと、理解の程度が当時からあまり変わっていないという忸怩たる思いが常々つきまとっていた。この点も、筆者がこのような形で本稿を作成したかった理由の一つである。

なお、Schandl (1978a)が述べるところの監査は、いわゆる財務諸表監査よりも広く監査を捉えているため、本稿ではSchandl (1978a)の定義に基づく監査に言及する際には、カギカッコを付して「監査」と表記する。

4) Schandl (1978a)の内容は、実際には「監査基礎論」とでもいうべきものである。ここにいう「基礎」とはテキスト的な「監査の基本」(elementary auditing)の意味ではなく、「監査の土台」(foundation of auditing)となるものである。

5) Schandl (1978a)が本書の最後に述べているように(pp.211-212)、④の監査の基準については、すでに数多くのテキスト等が執筆されているため、本書では取り上げていないとしている。

6) この点は、本書第三章(pp.38-39)をはじめ、Schandl (1978a)においてたびたび強調されるが、自然界に存在するのは単なるデータに過ぎず、それを人間が知覚して知性の中で情報に変換し、さらに情報を体系立てたり推論を加えたりすることによって、構造(この箇所という「理論」という形を取る。

7) 当然かも知れないが、Schandl (1978a)は今から40年近く前の書籍であるため、人間とコンピュータなどの機械との最大の違い、かつ人間の優位性は、データから情報を作れるか否か、という点に見ている。すなわち、人間はデータを必要な分だけ取り入れ、いわば咀嚼して情報に変換した

情報から推論をすることができるが、コンピュータなどはデータをそのまま保存しそのまま再現できるだけであり、情報変換能力や推論を行う力は持っていない、としている (pp.53-54 など)。したがって現代における AI (artificial intelligence: 人工知能) の能力については当然、考慮されていない。ただし AI の機能が、Schandl (1978a) で強調している情報理論の、人間の知性の動きに関する知見を活用して 21 世紀の現段階にまで立ち至ったことはたしかであろう。

- 8) 本稿で監査と、カギカッコ付き「監査」を使い分ける理由については、注 3) の末尾を参照されたい。
- 9) pp.22-25 ではこの 5 つを公準とし、続く p.25 では公準の一般的な特性についても触れているが、そのすぐ後の pp.26-28 では伝達の存在は定理であると言い換え、さらに第 V 章に入ると目的、規範、証拠、判断の 4 つの存在についても定理であると言い直し、4 つの定理の根底にある公準について議論している。この点について Schandl (1978a) は第 V 章の冒頭で「公準という言葉は馴染みある言葉だが、定理という言葉は耳慣れない。本書は監査の概念について新しいアプローチを提案しているうえ、さらに耳慣れない用語を使用すると『情報の壁』にぶち当たるであろう。正確であるよりは理解される方が好ましいのだ」(p.69) として、以前の章では目的、規範、証拠、判断の 4 つの存在を公準としてきたが、今後は定理として扱う、と述べている。本稿では混乱を避けるために、あえて最初から目的、規範、証拠、判断、伝達の 5 つが存在することを定理として表現している。
- 10) Schandl (1978a) では accepted accounting principles としているが、本稿では GAAP とする。
- 11) Schandl (1978a) では明確にそのように述べているわけではないが、とりあえず本稿では第一段階、第二段階それぞれの「監査」での目的を「小目的」と呼び、全体の「監査」の目的とは別の存在としてとらえることにする。
- 12) verification という語は「検証」と訳されることが多いが、本稿では事実等と合致していることを表わす意味として「裏づけ」とした。
- 13) 提示される証拠がなく、かつ証拠自体を判断者が形成することが「監査」の目的ならば、その「監査」のプロセスは「探索 (investigation)」であると Schandl (1978a, p.30; pp.122-123) と呼び、第 VII 章で探索について議論している。
- 14) Schandl (1978a) で「監査」の証拠とは、①規範に対して比較する対象 (たとえば財務諸表) と、②対象に関わる判断を跡づける根拠 (たとえば伝票等) の両方を含めた内容を指しており、いわゆる監査命題と監査証拠とを分ける扱い方をしていない。Schandl (1978a) では後者の意味での証拠について、purported evidence (「証拠とされるもの」と訳すべきか) という表現を用いている。
- 15) アリシンとはニンニクや玉ねぎ等に含まれる化合物で、抗菌・抗カビ作用などの効能により食品・医薬品へ転用されることもあるが、短時間で分解される性質を持つ。ニンニクや玉ねぎの臭いが強く、また長期間常温で保存できるのはアリシンを含んでいるためといわれる。
- 16) これらをそれぞれ Schandl (1978a, pp.21-22) は、現在の状況に関する「監査」(ネズミの例)、過去の状況に関する「監査」(判決の例)、将来の状況に関する「監査」(アリシン生成の例) と呼んでいる。
- 17) 後述するように、将来の事象に関する「監査」において、肯定的な判断 (いわゆる積極的な肯定意見) を下すこと自体が誤っていたのである。
- 18) Schandl (1978a) では、データの意味を把握する際において、データは単独で把握されるのではなく、データの周囲にある環境や文脈との関連で変わることについて重視している (pp.42-44)。
- 19) Schandl (1978a) では頻繁に valid という語を用いている。通常この語は「妥当である」と訳すであろうが、本稿では前後の文脈に応じて「妥当である」のほか、「現実と合致している」と訳語を使

い分ける。

- 20) Schandl (1978a, p.110) は「抽象のハシゴ」の図を *Language and Thought in Action* の第2版から引用しているが、筆者が入手できたのは原書の第4版とその訳書 (Hayakawa [1978, p.155: 訳書, p.173]) である。両者を比べると「抽象なハシゴ」の図はほとんど変わらないが、Schandl (1978a) が利用した第2版の図の一番下のレベルの箇所が第4版と若干異なっている。
- 21) なお Schandl (1978a) が指摘している箇所について、Ijiri (1967) の日本語版である井尻 (1968) では「ここで、他の物や現象を表現するのに使われる物や現象を写体 (surrogate) と呼び、写体によって表現されている物や現象を本体 (principal) と呼ぶことにしよう」(井尻, 1968, p.3) としている。本稿で原典に従わず、プリンシパルおよびサロゲートというカタカナ用語を使うことにしたのは2つ理由がある。第一に現在、エージェンシー理論によりプリンシパル (本人) という用語が会計学において浸透しているためである。第二に個人的事情であるが、塩原教授の書籍などを用いて大学院時代に勉強していた際、ゼミにおいて頻繁に「サロゲート」という用語を聞き耳慣れていたためである。ただし、塩原教授が述べておられるが、「わが国は井尻教授の用語法の影響が強く、記号との関連で本体と写体を対置して使用する場合が多い。もちろん本書で用語法は、これとはまったく異なる。本書で言及したいいくつかの種類のサロゲート理論… (引用者中略) …はいずれもあるものと他のものの代用あるいは代理する」(塩原 [1994, p.209]) という意味でサロゲートという用語を用いていた。
- 22) 定言命法とは、「常に～せよ」と無条件にある行為 (道徳的行為を指すことが多い) を求める命令文のことをいい、「～ならば、～せよ」という仮言命法と異なり、行為にいかなる理由をも求めない。たとえば廣松ほか編 (1998, pp.1105-1106) を参照されたい。
- 23) したがって正確には、プリンシパルを裏づけるというよりは、プリンシパルに最も近い高さにあるサロゲートを裏づける、ということになる (pp.126-127)。
- 24) 注17も参照されたい。
- 25) 原典では bias of evidence となっていたが、内容を考慮して「リスクへの用心の原則」とした。

参考文献

- Dennis, David K. (1980) "Charles W. SCHANDL, *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment* (Houston: Scholars Book Co., 1978, pp.xvi, 219, \$12.50), " *The Accounting Review*, Vol.55 No.2, April, pp.371-373.
- Hasselback, James R. (ed.) (1978) *Accounting Faculty Directory 1978-79*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Hayakawa, Samuel Ichiyé, in consultation with Arthur Asa Berger and Arthur Chandler (1978) *Language in Thought and Action, 4th edition*, New York, New York: Harcourt, Brace, Jovanovich. (大久保忠利訳 [1985] 『思考と行動における言語 原書第4版』、岩波書店。)
- Ijiri, Yuji (1967) *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall. (井尻雄二 [1968] 『会計測定的基础』、東洋経済新報社。)
- Mautz, Robert K., and Hussein A. Sharaf (1961) *The Philosophy of Auditing*, Madison, Wisconsin: AAA (American Accounting Association). (近澤弘治監訳・関西監査研究会訳 [1987] 『監査理論の構造』、中央経済社。)
- Montgomery, Lucy Maud, edited by Wendy E. Barry, Margaret Anne Doody and Mary E. Doody Jones (1997) *The Annotated Anne of Green Gables*, New York, New York: Oxford University Press. (山本史郎訳 [1999])

Charles W. Schandl (1978) *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment* (Houston, Texas: Scholars Book) に関する覚え書き

『完全版・赤毛のアン』、原書房。）

Schandl, Catherine Eva (2005) *Sword of the Turul: Based on an Incredible True Story*, Raleigh, North Carolina: Lulu Press.

Schandl, Catherine Eva (2007) *The London-Budapest Game: Sequel to Sword of the Turul*, Morrisville, North Carolina: Lulu Press.

Schandl, Catherine Eva (2011) *Swedish Gold: Book 3 of the Trilogy about MI6 in World War II Budapest*, Raleigh, North Carolina: Lulu Press.

Schandl, Charles William. (1978a) *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment*, Houston, Texas: Scholars Book.

Schandl, Charles William. (1978b) "R. J. ANDERSON, *The External Audit, Volume I, Concepts and Techniques*, p.654, *Volume II, Organization and Procedures*, p.537, (Toronto, Canada: Pitman Publishing Company, 1977, \$21 Canadian each), " *The Accounting Review*, Vol.53 No.3, July, pp.793-795.

Anonymous Article (1976) "What have Dracula and Modern Business in Common? A LOT says Dr. Charles W. Schandl," *University News (Dalhousie University)*, Vol.7 No.3, October 14th, p.3.

塩原一郎 (1994) 『財務会計原論』、税務経理協会。

任章 (2015) 「現代分析哲学の監査概念基盤への浸透過程」『北九州市立大学国際論集』第13号、3月、pp.1-20。

廣松渉・子安宣邦・三島憲一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末本文美士編 (1998) 『岩波哲学・思想事典』、岩波書店。

村岡花子訳 (2008) 『アンの愛情—赤毛のアン・シリーズ3—』、新潮社 (新潮文庫) (訳書初版は1955年三笠書房刊『赤毛のアン第3』)。

山口昌子訳 (1979) 『険しい道：モンゴメリ自叙伝—『赤毛のアン』が生まれるまで—』、篠崎書林。

付記：脱稿後にC.W. シャンドル氏の令嬢、キャサリン・イヴァ・シャンドル (Catherine Eva Schandl) 氏が父チャールズ氏の回顧録等に基づいて発表したノンフィクション小説 (C. E. Schandl [2005; 2007; 2011]) を入手することができ、そこでチャールズ氏の前半生の経歴について知ることができた。チャールズ・ウィリアム・シャンドル氏 (ハンガリー名では姓と名の順となり、シャンドル・カーロイ・ヴィルモシュ [Schandl Károly Vilmos]) は1912年ブダペスト生まれ。父のカーロイ・シニア氏は第二次大戦前に農林大臣や終身上院議員を務めていた。チャールズ氏は1934年にパーズマーニ・ペーテル大学 (当時：その前の名称はブダペスト大学；現在はエトヴェシュ・ローランド大学) で学位を取得し、弁護士となる。第二次大戦末期にハンガリーがドイツに占領されると、ボーイスカウト時代の友人がリーダーを務める親英・反ナチ地下組織に参加。ハンガリー空軍将校としての立場を利用して知人のユダヤ人を自宅に匿ったり、戦争捕虜の脱走を助けるなどした。1944年12月に連合国側へ情報を伝えるためにソ連軍と接触したところ、味方であるはずのソ連軍にスパイとして逮捕される。仲間の情報をソ連側に提供することではなく、また大戦後に英国とソ連が冷戦に入ったことから救出もされず、計11年10ヶ月投獄され続ける。1956年に釈放されブダペストに戻るが、親英組織にいたことはソ連影響下でのハンガリーでは知人たちから避けられる状態になり、また同年のいわゆるハンガリー動乱でソ連軍が再び侵攻してきたため、英国へ亡命する。しかし英国でも、ソ連から帰国したことが危険視され、1957年にカナダへ移住。以降の経歴は本稿注1) を参照。監査論の本を執筆しているエピソードはC.E. Schandl (2007, p.13) に登場する。1990年77才で死去。生前はハンガリーに残っている知人たちの身を案じ、また釈放時に警告を受けていたことから、家族にさえ大戦中および投獄中の話を詳しくは話さず、その代わり回顧録に書き残していた。ソ連が崩壊したのは翌1991年である。

(ひさもち えいじ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科准教授)