

財務諸表の監査

高田正淳責任編集

中央経済社

昭和五十五年九月二十日 第一版発行

財務諸表の監査

総編集 黒澤清

責任編集 高田正淳

発行者 渡辺正一

発行所 株式会社 中央経済社

東京都千代田区神田保町一の三の二

電話 (二九三) 三三七 (編集部)

振替口座・東京〇一八四三二

印刷 刷・厚徳社
製本・誠本社

落丁・乱丁本はお取替え致します

3334-101543-4621

総編集のことば

本年は、戦後わが国の会計学界に一大転機をもたらした「企業会計原則」公表三十周年に当たるが、それは奇しくも、中央経済社創立三十周年の時期に合致する。ここに公刊する「体系近代会計学」全十四巻は、中央経済社の創立三十周年を記念する出版企画であるとともに、この三十年の歳月の流れの間における、わが国会計学のすべての分野にわたる系統的発展を刻み、かつ、将来の進歩のための道しるべをうち建てようとする試みでもある。

このような会計学のランドマークを建立しようという試みは、これまですでに十年毎に行われてきた。第一回目は、社業創立十周年を記念した「体系近代会計学」全九巻であり、第二回目は、社業創立二十周年を記念した「近代会計学大系」全十巻である。

第三回目が、今回の「体系近代会計学」全十四巻である。こうして十年毎に建ててきたランドマークは、わが国会計学の前進への指南車の役割を担うものといっても過言ではあるまいと思う。今やまさにランドマークというよりは、新しいビーコンと言うべきではあるまいか。

最近における会計学の発展は、その幅においても、その深みにおいても、大いに目をみはるに足るものがあ

る。その幅は、法会計学と経済会計学という二つの境界領域にまたがり、その境界のなかの広い場において、会計学の固有の領域はますます深みを加えつつある。その学問的基礎をなすものは、「会計学基礎理論」と「会計測定理論」である。近年における測定理論の発達には、現代会計学に科学的基礎を与えたものということができる。

このような土台の上に、「財務会計論」、「業績評価会計論」、「資金会計論」、「監査論」等すなわち「測定および伝達の体系」としての固有の会計学の領域が開発されてきたのである。しかもこの測定および伝達の体系としての会計学の範囲は、さらにこの十年来、「会計史及び会計学史」、「物価変動会計」等新しい研究開発によって拡大され、その深みを増すとともに、多彩な展望を与えるにいたった。とくに、近年注目すべきものは、国際会計基準の発展である。会計諸基準の国際的改善統一運動は、創始されてから、まだ日は浅いけれども、日本をふくむ創立委員国九カ国に加えて、数十数カ国がすでに準会員国として参加するにいたり、将来の力強い発展が期待されている。

前述の二つの境界領域、法会計学と経済会計学を代表する研究業績についてもふれておかなければならない。前者については、「企業会計法」、「税務会計論」等があり、後者については、「社会会計（企業社会会計をふくむ）」、「理論会計学」等がある。

本全集の編集に当たっては、上述のごとき現代の会計学の全領域について、私どもは、体系的知覚をもって、最善の研究業績を集大成するために、あらゆる努力を傾けた。全十四巻の各巻には、私からそれぞれ各編集責任者を委嘱し、その熱心な協力と、総編集者としての私との間の頻繁な意思疎通を通じて、新しい構想のもとに次のごとき体系的な分類・配列を行ったのである。

- 第一巻 会計学基礎理論
- 第二巻 財務会計論
- 第三巻 会計測定の理論
- 第四巻 業績評価会計
- 第五巻 原価会計論
- 第六巻 会計史および会計学史
- 第七巻 資金会計論
- 第八巻 インフレーション会計
- 第九巻 財務諸表の監査
- 第十巻 国際会計基準
- 第十一巻 企業会計法
- 第十二巻 社会会計
- 第十三巻 税務会計論
- 第十四巻 理論会计学

二十世紀に入ってから、ようやく新しい社会科学の一員として登場した若い学問、近代会计学は、いわゆるパラダイム変革の時期に際会しているのではあるまいかと私は思う。パラダイムというごとき科学思想史上の基本概念は、会計専門家にとっては、まだなじみのうすいことばであるかも知れないが、私のいうところの新しいピーコンの役割を担うべき本全集の性格を説明するために、敢えて引用しておきたいのである。

科学上のパラダイムは、すくなくとも四つの要素から成る。第一の要素は、記号一般化 (symbolic generalization) である。自然科学や数学における記号一般化は、世界的に共通であり、確固不動の記号および符号の体系が存在していることは周知のところである。社会科学の領域では、共通の記号体系の確立は不十分であることをまねがれない。しかし会計学には、ある程度記号一般化が行われている。たとえば最も単純なものだけあげておくならば、勘定的思考様式と勘定記号、バランス・シートの思考様式と貸借対照表的記号、コスト的思考様式とコスト記号等はそれである。

第二の要素は、仮説 (Hypothesis) やモデル形成に対する専門家集団の間における共通の信念である。成熟した学問における偉大な仮説や、卓越したモデル形成の例を、私どもはすでに知っている。幸いにして、会計学の領域でも、「企業会計原則」の設定や、「国際会計基準」の発表の試みによって、かかる共通の信念が生まれつつあるのを見ることができよう。

第三の要素は、共通の価値観ないし目的観である。価値観の多様化が問題となっている現代社会において、共通の価値観を確立することは至難の業であるかも知れない。価値観の変化は、パラダイム変革に導く出発点となるからでもある。しかし会計学の領域では、共通の価値観がめばえつつある。すなわち会計情報の測定および伝達における適正性の探求の理念、ならびに真実性の追求の理念はまさにこれである。

第四の要素は、研究業績の範例である。パラダイムという言葉は、この範例という概念から導き出されたものであるが、成熟した学問における定理、法則、学説等の体系はそれを代表する。社会科学の領域においても、その例を見い出すことはかならずしも困難ではない。本全集におさめられた全研究業績は、現代の会計学の成果を代表する範例の名に値するものにしたいということが、私どもの念願である。

さて、本全集の執筆者総数百二十一名、最も斬新な最高の業績を集成し、ここにいわゆる会計学の新しいパラダイムの範例をつくりあげようと私どもは、努力をつくしてきた。終りに、各巻の責任編集者のご協力に感謝の意を表するとともに、総編集代表として、ご挨拶申し上げるしだいである。

昭和五十四年九月

黒 澤 清

序 文

監査は予言であり、監査人は予言者である。もともと西欧から導入された監査は、契約社会を前提とし、契約による社会の秩序を監査によって確かめ、その維持に万全を期そうとしたものである。西欧の契約思考は、神と政治との間にも存在し、最高の地位にある為政者に非があれば、予言者がこれを裁くことになる。予言者は、人民の要請を背景として神との契約を監視し、政治の決定者・執行者である為政者の行為をとりあげる。同じことが、人と人との間、人と組織との間にもみられ、名目的には種々の名称が付された特定の人物が予言者と同様の立場にたって行われ、これを通じて社会の安全維持がはかられた。

経済社会が高度化するにつれて、それを構成する人あるいは組織の間の関係は複雑多様となり、個人の人格的な結びつきは疎遠となるが、これにともなう、契約に反する行動や信頼性の欠く行為が生じやすくなり、監査が益々要求されるようになる。このように、監査は契約社会の秩序を維持する要件として重要視され、近代資本主義社会においても、その高度化とともに、その必要性が強調される。

わが国ではこのような契約思想がないため、監査は例外的な事件が多発しないかぎり、敬遠され、その重要性に対する認識も現実のものとなれない傾向があった。しかし、経済社会における個々人の人格的結びつきが希薄化し、実際に多くの会社事件が発生するに及んで、監査も注目されるようになり、西欧と同様の現象がみられるようになった。情報公開の必要性は、監査の重要性認識にも拍車をかけている。

予言者がそうであるように、監査人は公正な立場から、将来への企業の動向、利害関係者の要請を十分に考慮しながら自らの判断を行使しなければならない。そのためには、当事者や社会の合意を基礎として、監査人が適格であり、その監査業務が高度な水準において遂行される方法や程度が明確でなければならない。このような問題の内容は、監査意識における後進性をもつわが国にとって、いまなお外国文献を範として研究される必要がある。

本書は、このため、従来のような監査基準・準則の個々の概念や用語を直接とりあげることをやめ、財務諸表監査に関する最近の問題点を中心にテーマをとりあげ、外国文献を参照してこれを論ずる編成をとっている。総説として、財務諸表監査の過去の状況と将来の研究の展望、制度発展の方向を主として論ずることとし、とくに新しい傾向を含めて森實教授にご執筆いただいた。各論として、システム監査、EDP監査、試査の新技法、経営管理・分析との関係、監査報告書をテーマとして選択し、それぞれについてその道の権威である檜田信男教授、大矢知浩司教授、河合秀敏教授、可児島俊雄教授、高柳龍芳教授にお願い申し上げた。

読者には、本書を通じて新しい監査論の動向を推察され、今後のわが国における監査の在り方やその技法に対する示唆を求められるとすれば、筆者ならびに編者の幸いとするところである。一九八〇年代以降の研究に結びつく一里塚であることを祈願したい。

昭和五十五年九月

高 田 正 淳

総 説——財務諸表監査の過去・現状と発展——	
第一章 財務諸表監査の課題と理論構造……………	神戸大学教授 高 田 正 淳
第二章 財務諸表監査の制度と発展……………	香川大学教授 森 實
新しい監査の諸問題	
第三章 システム監査の基礎と展開……………	中央大学教授 檜 田 信 男
第四章 EDP監査の基礎と展開……………	滋賀大学教授 大 矢 知 浩 司
第五章 試査の理論と統計的手法の導入……………	愛知大学教授 河 合 秀 敏
第六章 経営管理における財務諸表監査の意義と展開……………	名古屋大学教授 可 児 島 俊 雄
第七章 監査報告書の機能とその改良……………	関西大学教授 高 柳 龍 芳

目 次

総 説——財務諸表監査の過去・現状と発展——

第一章 財務諸表監査の課題と理論構造……………三

一 監査の概念と財務諸表監査……………三

二 監査の内包要素と財務諸表監査の課題……………六

三 財務諸表監査の限界とその反省……………一四

四 監査限界の克服……………一八

五 適正性概念とその展開……………二二

1 総 説……………二二

2 財務諸表利用者とその関心……………二四

3 財務諸表利用者への影響要因と重要性……………二六

4 会計諸原則、諸法令との関係……………三二

5 適正性概念をめぐる研究……………三四

六 監査の属性とその展開……………四一

1 属性の種類とその位置づけ……………四一

第二章 財務諸表監査の制度と発展

2	属性の変遷と展開	四〇
3	監査公準の研究	三三
一	総説	五九
二	企業の発展と監査制度の発展	六一
三	英国における会計士監査の生成と発展	六四
1	監査役制度の生成	六四
2	素人監査より専門家監査へ	六六
3	行為の裏付けとしての会計の監査	六九
4	監査役の独立性と選任および解任	七一
四	米国における会計士監査の生成	七四
1	英国会計士の渡米	七四
2	英国式監査の模倣時代	七六
五	米国における情報表示としての会計監査の発展	七七
1	信用監査としての貸借対照表監査	七七
2	証券投資家保護監査への展開	八一
3	SEC監査の成立	八五
六	米国における監査基準の発展	八八
七	財務諸表監査制度の展開の動向	九三

新しい監査の諸問題

第三章 システム監査の基礎と展開

1	利害関係者の要請に対する監査機能の拡張	九二
2	包括的監査制度への動向	九五
3	監査概念の変化	九七
八	わが国の財務諸表監査制度	一〇〇
1	公認会計士制度	一〇〇
2	証券取引法に基づく監査制度	一〇一
3	商法に基づく監査制度	一〇二
4	二つの財務諸表監査制度	一〇三
九	わが国の監査基準および準則	一〇四
1	監査基準および準則の設定理由	一〇四
2	監査基準および準則の発展	一〇七
一	システム監査の本質	一一四
1	システム監査の対象	一二六
2	システム監査の多様性と重要性	一二九
3	システムの監査と報告書の監査	一三三
二	システム監査とインターナル・コントロール	一四一

第四章 EDP 監査の基礎と展開

1 システムの特質	一四二
2 システムと組織	一四四
3 インターナル・コントロールの本質	一四七
4 システム監査とインターナル・コントロール	一五七
三 システム監査の方法	一六〇
1 システム監査の方法	一六〇
2 システムの変更	一六三

一 EDP システムの監査に与える影響

1 はじめに	一六七
2 財務諸表監査	一六七
3 内部監査・システム監査	一六九
4 コンピュータ周辺監査・処理監査・活用監査	一七〇

二 EDP システム監査と財務諸表監査

1 EDP システム監査の必要性	一七二
2 EDP システム監査の構造	一七三
3 財務諸表監査の構造	一七五
4 会計原則等への準拠性	一七七
5 コントロールの有効性	一七八

三	EDPシステムにおける監査証跡	一〇
1	監査証跡の定義	一〇
2	手続的監査証跡	一一
3	監査証拠との関係	一三
4	監査証跡の位置づけ	一四
四	EDPシステムにおけるコントロールとその評価	一六
1	EDPシステムの内部統制に与える影響	一六
2	EDPシステムにおけるコントロール技法	一八
3	コントロールの評価	一九
五	監査プログラムの動向	一九
1	監査プログラムの展開	一九
2	汎用監査プログラム	一九
3	汎用監査プログラムとデータ・ベース	一九
六	監査可能なシステム	二〇
1	監査可能なシステムの設計	二〇
2	監査可能なデータ・ベース・マネジメント・システムの設計	二〇
3	監査可能なオンライン・システムの設計	二〇
4	EDP内部監査人の養成	二〇
5	結 論	二〇

第五章 試査の論理と統計的手法の導入……………二〇七

一 試査の本質……………二〇七

二 試査と内部統制組織……………二一三

三 システム・レビューと準拠テスト・実質テスト……………二一九

四 試査判断に作用する一般原則……………二二三

五 統計的手法の導入と監査判断……………二二五

1 統計サンプリング……………二二七

2 統計サンプリングと監査判断……………二二九

第六章 経営管理における財務諸表監査の意義と展開……………二三三

一 問題提起……………二三三

二 経営管理における財務諸表監査の意義……………二三四

1 経営管理者のための財務諸表監査……………二三四

2 財務諸表監査を通しての経営管理……………二三五

三 現代企業監査の特質……………二三六

1 現代企業の経営管理……………二三六

2 経営管理のための監査……………二三七

3 三様監査制度の展開……………二三八

四 監査役による財務諸表の監査……………二四九