

監査基準精説

(第三増補版)

山 枡 忠 恕 共著
檜 田 信 男

税務経理協会

監 査 基 準 精 説

(第三増補版)

山 榊 忠 恕
檜 田 信 男 共著

税 務 経 理 協 会

著 者 紹 介

山 榊 忠 恕

神戸経済大学（現神戸大学）卒業

慶應義塾大学教授 経済学博士

大蔵省企業会計審議会委員（昭39～49）

公認会計士第二次試験委員（昭35～46）

税 理 士 試 験 委 員（昭47～48）

日本監査研究学会会長

著 書『近代会計理論』 国元書房 昭和37年

『複式簿記原理』 千倉書房 昭和47年

『近代監査論』 千倉書房 昭和46年

『監査制度の展開』 有斐閣 昭和36年

など多数

檜 田 信 男

早稲田大学大学院博士課程修了

中央大学教授 商学博士（早大）

大蔵省企業会計審議会臨時委員（昭52～54）

公認会計士第三次試験委員（昭57、第1回～昭59、第1回）

日本監査研究学会常務理事

著 書『監査要論』 白桃書房 昭和41年

『監査論』 税務経理協会 昭和43年

『監査演習』 同文館 昭和51年

など多数

昭和47年2月15日 初版発行
昭和50年6月1日 改訂版発行
昭和53年7月1日 新訂増補版発行
昭和59年4月20日 第三増補版発行

監 査 基 準 精 説
（第三増補版）

定 価 3,500円

著 者	山 榊 忠 恕
	檜 田 信 男
発 行 者	大 坪 嘉 春
印 刷 所	野 尻 印 刷
製 本 所	三 森 製 本 所

発 行 所 東京都新宿区 株式会社 税務経理協会
下落合2丁目5番13号

郵便番号 161 振替 東京 9-187408 電話 (03) 953-3301 (代表)

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 山榊忠恕・檜田信雄 1972

本書の内容の一部又は全部を無断で複写複製(コピー)することは、法律で認められた場合を除き、著者及び出版社の権利侵害となりますので、コピーの必要がある場合は、予め当社にて許諾を求めて下さい。

ISBN4-419-00071-6

第三増補版の刊行にあたって

周知のように、ここ十年来のわが国にあっては、企業の会計制度や監査制度につき、まさに画期的ともいえるほどの改正ないし修正の動きが展開されている。それゆえ本書においても、それらの制度上の進展に即応するように、昭和50年6月の重版のさいに旧版の内容に対しかなりの補訂を加えたわけであった。

しかしながら、その後さらに、去る昭和53年の3月31日に終了する事業年度から、かねがねディスクロージャの充実・強化のための最大の懸案事項と目されていた連結財務諸表監査が実施されるに至ったばかりか、期末の財務諸表に対する正規の監査に加え、年1回決算の会社の中間財務諸表に関する監査もまた、同じくディスクロージャの観点から新たに制度化をみることになった。

そこで、昭和53年7月には、主としてそれらの動向との関連で、本書に對しさらに大幅の加筆を施すとともに、その他の部分についても、あらためて見直しを行ない、ほぼ全篇にわたり手入れや差し替えを試みたわけであった。さきの新訂増補版が、それである。

ところが、そのご三たび内容の刷新を必要とする制度上の動きがみられることになった。すなわち、商法の計算規定・開示規定の改正にほぼ歩調を合わせて昭和57年4月に行なわれた企業会計原則の一部修正のさいに、これに対応して監査基準のなかの報告基準や監査報告準則および中間財務諸表監査基準についてもまた、修正が加えられることになったためである。しかも昭和58年2月には、監査実施準則にたいしてもまた、修正が施され

るに至った。

今回の第三増補版の刊行は、そのような最新の動向をふまえてのものにはかならないが、これら一連の修正措置において、とりわけ重点のおかれているのが、監査の対象にされた財務諸表に記載されていない後発事象にかんする取扱いである点にかんがみ、このたびの増補にあたっては、「後発事象の監査手続」の章を新設することにした。

そしてそれ以外にも、「報告基準」の章のうち補足的説明事項や中間財務諸表の監査にかんする部分に対し、大幅な加筆を施したほか、これらの動向を監査それ自体にかんする基本的な理解の面にも反映させるように、「財務諸表監査の性格」や「財務諸表監査の存在理由」の章についてもまた、意識的に見直しを行なったわけである。なお、手を入れた個所は、それらにとどまらない。その他の部分にたいしても、この機会にあらためて検討を加え、ほぼ全篇にわたって補正や差し替えを試みておいた。

本書は、書名が示すように、もともと監査基準を中心に据え、それに即しながら編まれているために、抜本的な書き替えとなると、しょせん監査基準そのものの全面修正の時期を俟つほかないものの、過去3回と同様に今後とも絶えず点検だけは怠ることなく、内容の充実・刷新に鋭意努力しつづける所存である。読者諸賢のご理解とご示教とを切にお願い申し上げたい。

なお、このたびのこの第三増補版の刊行にあたっては、書籍編集部次長定岡久隆氏および書籍編集部課長木田元子氏など、税務経理協会の皆さんから、並々ならぬご配慮・ご協力を辱うした。感謝の意を申し添えさせていただきます。

1984年 早春

山 梈 忠 恕
檜 田 信 男

まえがき

証券取引法により、一定規模以上の企業を対象に会計士監査が行なわれるようになってから、すでに20年あまりの歳月が経過した。そしてこんにちでは、それらの企業のほか、労働組合や学校法人などにも、会計士監査の適用を見つつある。また、近く商法の一部改正により、大会社については、商法との関連においても、会計監査人監査という形でもって会計士監査が実施されようとしている。

そのような機運のなかで、その担い手としての公認会計士が、社会的に見て欠くことのできないプロフェッションのひとつとして、わが国の経済社会に深く根を下し、その志願者もまた年ごとに増加しつつあることは、まことに心強いかぎりである。われわれは、今後とも有資格者が一名でも多く生れることを念願し、公認会計士志望者、ことに公認会計士第二次試験受験生諸氏の良き伴侶たりうようにとの祈りを込めて、本書を執筆した。

周知のように、公認会計士第二次試験の試験科目のひとつに監査論があり、その範囲は、(i)監査制度、(ii)監査基準及び監査手続、(iii)監査報告書から成るものとされている。本書の執筆にあたっては、上記の試験において監査論の範囲と看做されているそれらのもののうち、その根幹をなす監査基準に焦点を合わせ、いわゆる基準論的アプローチを採るとともに、監査制度や監査手続、監査報告書などについても、この監査基準との関連のもとに適宜言及を試みることによって、監査論の全般をほぼカヴァーしうる内容のものたらしめようとした。

ことさらに監査基準を中心に据え、監査基準の研究から入るという方法

を採用したのは、それが上記の目的からする監査論の学習のためには最も効果的な方法であると判断したことによるほか、世上ややもすれば監査基準の各条項そのものの機械的な暗記ないし表面的な解釈の程度でもって事足りりとする風潮が見られなくもないために、できるだけこれを深く掘り下げて解説した書物を必要とすると考えたからでもある。読者各位におかれては、本書によって監査基準の咀嚼に努められるとともに、これを拠点として、さまざまな方向に多角的に研究を押し進めていっていただきたい。

なお、われわれ兩名は、ともに志を等しくするばかりか、日ごろ昵懇の間柄にあり、たえず研究面において相互啓発を図りつつある。しかしながら、監査という領域そのものが学問的に見て開発の途上にあり、真に定説と看做しうるものの生れる段階にまで到達するに至っていないことも相俟ち、互いに見解を異にする点が少なくない。否、そればかりか、兩名の間には、問題により、まさに対蹠的とも言えるほどの距りさえもが介在している。

したがって、そのような見解の相違ないし対立をそのままに、ただ単純に分担執筆を行なうことは、論文集などの場合であればいざ知らず、この種の学習参考書のさいには甚しく不適切であると考え、本書の執筆にあたっては、両者が折合える接点にまで双方が歩みよるとともに、標準的な解釈を模索しつつ文字どおり共同して本書を作り上げた。しかし、そのような妥協と調整とによって、単独執筆の著書や、見解を等しくする者による共著などに見られがちな片寄りを避けることができ、ほぼ穏当な解釈を示し得たという意味で、そのことは、本書のような性格の書物の場合には、むしろプラスであったかもしれない。

ただ、それだけにまた、本書においては、各自の個人的な主張をいっさい差控えるか、もしくはそれらが、せいぜいごく控え目にしか表明されて

いない。したがって、固有の見解については、単独執筆の著書である『近代監査論』（千倉書房刊）および『監査要論』（白桃書房刊）を、それぞれ参照していただくほかない。なお、われわれ兩名の間の連絡や作業の進行に並々ならぬ熱意を傾け、本書の成立に終始協力を惜しまれなかった税務経理協会の大坪嘉春専務取締役、川松和夫取締役および野淵幹雄氏などに、厚くお礼を申上げる。

1972年 新春

山 榊 忠 恕
檜 田 信 男

目 次

まえがき

第1章 監 査	3
第1節 監査の語義	3
第2節 監査の本質	4
第3節 監査基準にいう「監査」	7
第2章 財務諸表監査の性格	13
第1節 財務諸表監査の対象と範囲	13
第2節 財務諸表の適正性	14
第3節 中間財務諸表の有用性	15
第4節 財務諸表監査の監査人	18
第5節 財務諸表監査の性格	18
第3章 財務諸表監査の存在理由	25
第1節 財務諸表に関する二重責任の制度	25
第2節 財務諸表監査における監査目的	26
第3節 証券取引法監査と商法監査	30
第4節 財務諸表監査の必要性	49
第4章 監査基準総説	55
第1節 監査基準の意義	55
第2節 監査基準の性格	60

第5章 一般基準	67
第1節 適格性の基準	67
第2節 公正不偏性の基準	76
第3節 正当な注意と秘密保持の基準	80
第6章 実施基準	89
第1節 計画性の基準	89
第2節 内部統制組織評価の基準	98
第3節 合理的基礎の基準	119
第7章 通常の見査手続	127
第1節 見 査 手 続	127
第2節 「通常の見査手続」の意義と性格	130
第3節 「その他の見査手続」の意義と性格	131
第4節 「通常の見査手続」の範囲	134
第5節 個別財務諸表に係る「通常の見査手続」の体系	136
第6節 連結財務諸表に係る「通常の見査手続」の体系	141
第7節 他の見査人の見査の結果または見査報告書の利用	145
第8節 見 査 調 書	154
第8章 項目別見査手続序説	157
第1節 貸借対照表項目の見査と損益計算書項目の見査	157
第2節 貸借対照表項目・損益計算書項目の見査要点	158
第3節 見査手続を構成する一般見査技術	160
第4節 見査手続を構成する個別見査技術	168

第9章	貸借対照表項目の監査手続	179
第1節	流動資産.....	179
第2節	固定資産.....	205
第3節	繰延資産.....	213
第4節	負債.....	214
第5節	資本.....	224
第10章	損益計算書項目の監査手続	227
第1節	売上高.....	227
第2節	売上原価.....	232
第3節	販売費および一般管理費.....	236
第4節	営業外損益.....	238
第11章	後発事象の監査手続	241
第1節	後発事象の監査の範囲.....	241
第2節	確証的証拠を入手する理由.....	245
第3節	監査手続の適用対象.....	246
第4節	監査手続の要点.....	247
第12章	連結財務諸表の監査手続.....	253
第1節	予備調査の手続.....	253
第2節	基礎的事項の監査手続.....	256
第3節	連結決算の監査手続.....	260
第4節	表示方法の監査手続.....	262
第5節	連結財務諸表の監査と後発事象.....	263

第13章 中間財務諸表の監査手続…………… 265

- 第1節 中間財務諸表監査の目的と監査手続の体系…………… 265
- 第2節 会計記録の中間監査手続…………… 267
- 第3節 中間財務諸表項目の中間監査手続…………… 268
- 第4節 中間財務諸表の表示方法の中間監査手続…………… 272

第14章 報 告 基 準 …………… 272

- 第1節 監査報告書の本質…………… 273
- 第2節 記載方式および記載事項に関する基準…………… 274
- 第3節 意見の表明に関する基準…………… 289
- 第4節 補足的説明事項に関する基準…………… 291
- 第5節 中間財務諸表の監査報告書…………… 297
- 第6節 長文式監査報告書…………… 303

監 査 資 料

I 監査基準・監査実施準則・監査報告準則 …………… 307

旧監査基準序論—財務諸表の監査について—…………… 307

前監査基準前文—監査基準の設定について—…………… 310

- 1 監 査 基 準 …………… 312
- 2 監査実施準則 …………… 313
- 3 監査報告準則 …………… 324
- 4 後発事象の監査に関する解釈指針 …………… 326

II 中間財務諸表作成基準・中間財務諸表監査基準 …… 328

- 1 中間財務諸表作成基準 …………… 328
- 2 中間財務諸表監査基準 …………… 331

Ⅲ 監査関係法令	334
1 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律	334
2 商法附則（抜萃）	343
3 公認会計士法（抜萃）	345
4 公認会計士法施行令	354
5 公認会計士等に係る利害関係に関する省令	360
6 財務諸表等の監査証明に関する省令	362
7 財務諸表等の監査証明に関する省令取扱通達	369
8 監査法人に関する省令	385
9 大会社の監査報告書に関する規則	389
Ⅳ 内部統制の質問書	391
Ⅴ 職業倫理にかんする規制	405
1 紀 律 規 則	405
2 紀律規則の実施について	409
Ⅵ 組織的監査要綱	411
Ⅶ 日本公認会計士協会監査委員会報告	416
1 「実質的支配従属関係を有する会社」の監査について	416
2 「確認」について	420
3 「立会」について	423
4 商法監査に係る監査上の取扱い	425
Ⅷ 監査契約書書式並びに監査契約約款	431
1 監査契約書書式	431
2 監査契約約款	433
Ⅸ 監査役監査基準	435
索 引	441

監 査 基 準 精 説

(第三増補版)

第1章 監 査

第1節 監査の語義

監査の語は「監察審査」に由来し、auditing はラテン語の *auditus* (a hearing, a listening, つまり聴くこと) を語源とするものの、こんにちの我が国における監査の語意は、監査制度の導入過程にかんがみ、欧米諸国と同じような実質的内容をあらわすものとされている。

auditing は、もともと口頭で行なわれる勘定計算報告を正当な権限の保持者が聴くことを意味し、また実際にもその当初にあっては、そのように行なわれていたわけであるが、現在この語の用法は、それとはかなり異なるものとなっている。会計報告書が基礎帳簿から正しく作成されているか、基礎帳簿が会計事実を真実に認識し測定した結果として記録されたものであるか、また会計事実が確実に発生し存在したか、またその記録は会計事実が正しく行なわれた結果か、そしてさらに会計事実にかんする業務を含むその他の業務が正確かつ能率的に実施されたか、などを確かめるために、たんに内部質問にかぎらず、会計帳簿とその基礎記録の検査、実際在高と会計帳簿残高との照合、統制システムの評価などにかんする監査手続がとられる。したがって、監査範囲も会計的領域のみに限定されるとはかぎらず、そのために会計監査のほかに業務監査 (operational audit) や経営監査ないし管理監査 (management audit) などの用語も、生まれるにいたっている。

このように、監査の語は、監査手続や監査範囲において、その初期的な用

法からいちじるしい変革を遂げ、しかも現在なお進展を見つつあるものの、このような傾向のなかで、核心とされる監査とはなにか、が考えられなければならない。そうでなければ、監査の語があまりにも広汎に用いられ、散漫化し、ついには俗語化する懸念すら感じられるからであり、またそれは監査のプロフェッショナルリティ、すなわち、適当な表現とは考えないがその「専門職業的性格」に影響するのではないかととも危惧されるからである。

第2節 監査の本質

では、監査とはなにか。たとえば米国公認会計士協会(AICPA)は、監査を「正当性にかんし精通した意見に到達することを目的とする会計文書および基礎証拠の検査」(AICPA, Accounting Research and Terminology Bulletins, "Accounting Terminology Bulletins No.1", 1961, p.18)であるとし、監査対象として会計文書および基礎証拠、監査目標としてその正当性についての意見への到達をあげている。これは監査対象と監査目標とから監査を定義しようとするものであるが、しかしこのような定義は、監査と監査でないものととの識別に有効であろうか。

この定義での「正当性にかんし精通した意見」には、支出が正当に承認され適時に支払われしかもそれが帳簿上どのように処理されているかにかんする監査意見から、財務諸表の適正性についての意見までもが含まれるものとされているので(AICPA, *ibid.*, pp.18~19),たとえば、検収部門や購買部門における仕入代金の支払以前に請求書の正確性を確かめる検証行為もまた監査とされ(S.W.Peloubet and H.Heaton, *Integrated Auditing*, 1958では、これを自動監査 built-in auditing と称しているが)、統制との区別を困難にする。

また、監査とは「報告するための検査による確証」であるとし、報告は説明し明白にしました自分の意見を限定することを指し、検査は事実の発見