

現代會計學基礎講座 4

論 查 監

横浜市立大学会計学研究室 編

同 文 館

現代会計学基礎講座 4

監 査 論

横浜市立大学会計学研究室 編

同 文 館

昭和54年5月15日 初版発行

《検印省略》
略称—基礎講座④

現代会計学基礎講座 4
監 査 論

編 者 © 横 浜 市 立 大 学
 会 計 学 研 究 室
発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社
東京都千代田区神田神保町 1-41 〒101
電話(東京)294-1801~6 振替東京0-42935

Printed in Japan 1979

整版：中 台 整 版
印刷：藤本綜合印刷
製本：トキワ製本

は し が き

今日、経済生活が複雑となり、とくに生産経済の担い手である企業の経営規模が拡大し、組織がますます複雑化するにつれて、企業の経済活動の合理的・能率的運営は計数にもとづく会計情報なくしては困難ないし不可能となってきた。したがって、今日、会計に関する諸学科の知識、技能の習得は必要欠くべからざるものとなっているといっても過言ではない。

この『現代会計学基礎講座（全6巻）』は、会計に関する諸学科を勉学する人々のための教科書として主に編集されたものであるが、同時に実務に即した生きた知識の理解と実際の応用の習得が得られるように意を用いた。従来会計学に関する書物は数多く刊行されているが、学術研究書として好適であっても教科書としては不向であったり、教科書として恰好なものであっても実務参考書としては物足りないし、また会計学に関する部分的知識の集積に役立っても総合的な理解には不便である等、それぞれに一長一短をもっているものが多い。本講座は、この欠点を補い、会計学を大局的立場から総合的に把握しうるように、想を練り構を新たに、時代の要求に応えるべく編集されたものである。

わが国の会計監査は、第二次大戦後アメリカの制度を導入して証券取引法にもとづく近代的財務諸表監査として制度化された。そして昭和40年前後および最近における深刻な経済不況とそれによる会社の倒産および粉飾決算が監査の重要性を再認識せしめ、さらに昭和49年に行われた商法改正にもとづく監査役監査の強化と大会

は し が き

社に対する公認会計士監査の商法監査への導入によって、監査に対する一般の関心も高められた。また、企業の大規模化に伴う広範の利害関係者の存在にもとづく企業情報公開の要求、公害問題に対する地域住民の関心の増大、消費者運動なども監査の重要性をますます認識せしめてきている。

本書は、このような経済社会の発展に対応した新しい監査制度の展開、たとえば連結財務諸表監査および中間財務諸表監査の制度化と新しい監査問題の発展をも考慮しつつ、とくに監査論の基礎的理解に資することを意図して編集されたものである。なお、本書の執筆に当っては、現在学界の第一線で活躍中の最適任の方にご援助を懇請した。

このようにして、本書は、会計学徒、実務家および各種国家試験の受験者にとって、学びやすくしかも時代に即した好伴侶としての使命を十分に果たしうるものと信ずる。

終りに、本書の刊行に当たってご多忙の中を快く執筆に協力され、貴重な研究の時間を割いて下さった諸先生方、ならびに今回の企画・出版について並々ならぬ御尽力を賜った同文館出版株式会社中島朝彦社長・武井隆男出版課長以下出版部の方々、とくにいろいろとお手を煩わせた松元司氏には心から御礼を申し上げたい。

昭和54年4月

横浜市立大学会計学研究室

代 表 宇 南 山 英 夫

目 次

I	総 論	3
§ 1	ASOBAC における監査の定義	3
§ 2	監査の基本的背景	6
§ 3	監査とアカウンタビリティ	11
§ 4	監査とアテスト, レビュー	15
§ 5	監査と「客観的に検証可能な証拠」	18
	〔復習問題〕 (22)	
II	監 査 計 画	23
§ 1	監査計画の意義	23
§ 2	監査計画の効果	25
(1)	合理的かつ有効な監査手続の実施	26
(2)	監査業務の標準化	26
(3)	監査各担当者間の監査業務の調整	26
(4)	監査補助者に対する指導・監督と、その能力判定の手段	27
(5)	参考資料としての役立ち	27
(6)	監査手続の概観の認識	27
§ 3	監査計画の内容	28
(1)	監査計画の立案	28
(2)	試験的監査計画	30
(3)	予定的監査計画	31
(4)	前進的監査計画	34

目 次

§ 4 監査計画作成上の諸要件	36
(1) 監査目的と監査計画の関係	36
(2) 監査証拠の質と量の測定	37
(3) 重要性および相対的危険性の考慮	38
(4) 内部統制組織の信頼性への考慮	38
(5) 計画性についての考慮	39
(6) 経済性の原則について	42
〔復習問題〕 (43)	

Ⅲ 監 査 証 拠 45

§ 1 監査証拠と監査の本質	45
(1) 監査証拠の現代的課題	45
(2) 監査証拠論と監査本質論	46
§ 2 監査証拠の分類と体系	48
(1) 監査証拠の類型	48
(2) マウツおよびシャラの証拠類型論	51
(3) ペルーベおよびヒートンの証拠類型論	52
(4) ブロードの証拠類型論	54
§ 3 監査証拠と監査手続	55
(1) 監査行為の基本類型	55
(2) 監査上の推論と検証	57
§ 4 監査意見と証拠ライン	59
(1) 証拠の有用性と評定	59
(2) 意見形成のための証拠	61
§ 5 財務諸表監査における適正表示の立証	63
(1) コンピュータ化と監査証拠の課題	63

(2) ASOBAC の証拠論の展開	65
--------------------	----

〔復習問題〕 (67)

Ⅳ 監査制度 69

§1 監査制度の概要 69

(1) 株式会社監査制度の種類	69
(2) 監査役監査制度	69
(3) 会計監査人監査制度	70
(4) 証券取引法監査制度	71
(5) 内部監査制度	73

§2 監査基準の本質 73

(1) 意義	73
(2) 必要性	73
(3) 特質	74
(4) 歴史	75
(5) 構成	76

§3 監査役監査 76

(1) 選任, 解任, 任期	77
(2) 職務権限	78
(3) 責任	82
(4) 特例法による特例	84

§4 内部監査 85

(1) 内部監査の本質	85
(2) 内部監査部門の経営組織上の地位	87
(3) 内部監査人の独立性	87
(4) 内部監査活動	88

目 次

(5) 他の監査との関係	89
§ 5 連結財務諸表の監査	89
(1) 連結財務諸表の監査制度	89
(2) 連結財務諸表監査の目的	90
(3) 連結財務諸表の監査手続	91
(4) 他の監査人の監査の結果等の利用	92
(5) 連結財務諸表の監査報告書	94
§ 6 中間財務諸表の監査	95
(1) 中間財務諸表監査制度	95
(2) 中間財務諸表監査の目的	97
(3) 会計記録の中間監査手続	97
(4) 中間財務諸表項目の中間監査手続	98
(5) 中間財務諸表項目の表示方法の中間監査手続	99
(6) 中間財務諸表に対する監査意見	99
(7) 中間監査報告書の記載事項	100
〔復習問題〕	(102)

V 監 査 手 続 103

§ 1 「通常の監査手続」と「その他の監査手続」	103
(1) 「通常の監査手続」の意義と構成内容	103
(2) 「その他の監査手続」の意義	106
(3) 「その他の監査手続」の種類	107
(4) 「通常の監査手続」と「その他の監査手続」をめぐる問題	107
§ 2 内部統制の調査	111
(1) 財務諸表監査と内部統制	111
(2) 内部統制の概念と構成内容	112
(3) 内部統制の調査範囲	114

目 次

(4) 内部統制の調査方法	115
§ 3 予備調査の手続	116
(1) 予備調査の意義	116
(2) 初度監査における予備調査の手続	117
(3) 連続監査における予備調査の手続	119
§ 4 取引記録の監査手続	119
(1) 取引記録の監査手続の意義	119
(2) 「取引記録の監査手続」の内容	120
§ 5 財務諸表項目の監査手続	122
(1) 財務諸表項目の監査手続の意義	122
(2) 「財務諸表項目の監査手続」の内容	122
§ 6 財務諸表監査の方法論的特質	124
(1) 二元性原理の波及効果	124
(2) 財務諸表監査の帰納性と演繹性	126
(3) 二元性原理のイレギュラリティ検出機能	127
(4) 監査重点項目の割り出し	128
(5) 二元性原理の論理敷衍機能	129
(6) 二元性原理の徹視性と巨視性	131
(7) 損益データの収支データへの還元	132
(8) 実数分析の重要性	133
〔復習問題〕	(135)

Ⅵ 監査報告書 137

§ 1 監査報告書の意義	137
§ 2 短文式監査報告書の構造	138
§ 3 範囲区分	141

目 次

(1) 財務諸表の範囲	141
(2) 監査の基準準拠性	141
(3) 「通常の監査手続」の実施	142
(4) 他の監査人の利用	144
§ 4 意見区分	145
(1) 個別財務諸表に対する意見	145
(2) 連結財務諸表に対する意見	150
§ 5 監査報告書の移行形態	150
(1) 無限定適正意見報告書	150
(2) 限定付適正意見報告書	151
(3) 不適正意見	152
(4) 意見差控	153
(5) 未確定事項	154
§ 6 補足的説明事項	154
§ 7 中間監査報告書	156
(1) 中間監査の概要	156
(2) 中間財務諸表に対する意見	157
§ 8 会計監査人監査報告書	159
〔復習問題〕	(160)

Ⅶ 監査の新しい動向——— 163

§ 1 EDP 監査	163
(1) EDP システムの影響	163
(2) EDP システムにおける監査証跡	164
(3) EDP 会計監査の構造	166
(4) EDP システムにおける内部統制	168

目 次

(5) 監査プログラムの発展	170
(6) 監査可能なシステムの設計	172
§ 2 社 会 監 査	172
(1) 社会監査の歴史	172
(2) 社会会計と社会的利益	174
(3) 社会契約の想定	177
(4) 社会報告の統一	179
§ 3 監査論の発展方向	181
(1) 監査論の現状の研究水準	181
(2) 監査理論高度化への途	183
〔復習問題〕 (192)	
付 録	193
参 考 文 献	255
索 引	259

監 查 論

I 総 論

監査の本質は、決して通例日常に用いられる語の意味と無関係ではない。したがって、監査の語義からの監査の本質に対する考察もまたその究明のスタートとして無視されるべきではないであろう。しかしながら、ここでは、監査の語義についての検討を、あえて他の書物に委ね、まず、アメリカ会計学会の意見書を分析的に吟味してゆくことから監査の本質への究明をすすめることにしたい。

§1 ASOBAC⁽¹⁾ における監査の定義

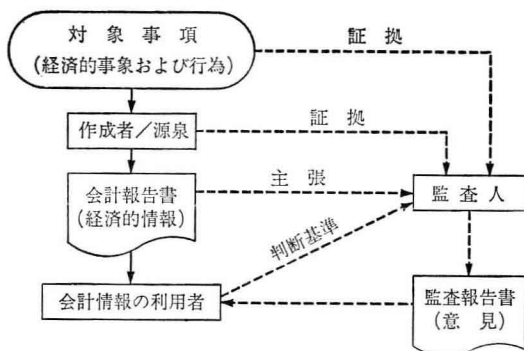
アメリカ会計学会・監査概念委員会「基礎的監査諸概念の意見書」(ASOBAC)では、監査を定義して次のように述べている。

「監査とは、経済的行為や事象についての主張にかんし、それらの主張と設定されている判断基準との一致の程度を確かめるため、証拠を客観的に入手し、評価し、そして、その結果を利害関係のある利用者にコミュニケーションする制度的なプロセスである。⁽²⁾」

そして、この定義にもとづき、しかも、(i)作成者と利用者との関心の不一致、(ii)利用者に対する情報の重要性、(iii)対象事項と監査プロセスの複雑性、(iv)対象事項および作成者から利用者が遠く離れていること、を条件として、次頁のような図を示している⁽³⁾。

この定義のなかで、まずはじめに「制度的なプロセス」(systematic

I 総 論



process) について、監査は、計画にもとづいて、一組の監査目標を達成するために、相互に関連する一組の証拠の蒐集・評価の活動が選択され、実施されることをあらわすとする⁽⁴⁾。それは計画にもとづいて1セットの監査目標に対し1セットの証拠の蒐集・評価活動が選択・実施されること、すなわち、制度的な内容が計画にもとづいてすすめられることに注目する。

次に、「証拠を客観的に入手し、評価し」(objectively obtaining and evaluating evidence) であるが、これは監査の本質をなすものであるとする⁽⁵⁾。いかなる種類の証拠が入手されるにしても、また、その証拠を評価するためにどのような基準が採られるにしても、監査はすべて証拠の入手と評価の過程を中心とすることを示している。

第3に、「経済的行為や事象についての主張」(assertions about economic actions and events) に関し、まず「経済」を稀少資源の選択がなされるすべての状態に関連するものとし、次のように説明している。経済的行為および事象と経済的行為および事象についての主張との間の連結環が会計(情報)システムと会計プロセスとである。それゆえ、監査の対象事項には情報システムと会計プロセスと

§1 ASOBAC における監査の定義

を包含する。会計情報という概念を受容するとき、ASOBAC での目的適合性、検証可能性、公正不偏性、数量化の可能性に着目することが有益となる。情報システムは、それが主張を記録するために必要であるために、監査での必然的な対象事項としての性質を有する。そして、記録が妥当な内部統制のシステムのなかで作成される時、その信頼性は高まる。内部統制がないならば、検証可能性の基準が薄弱になることは事実である。そして、さらに、監査が主に財務報告を対象にするときですら、情報システム、会計プロセス、基礎的な経済事象および行為それ自体について、証拠が入手されなければならない、とする(6)。

第4に「設定されている判断基準」(established criteria)に触れる。これは評価や判断形成の基礎として利用されるべきもので、監査実施の前提要件であるともされる。判断基準は、ある場合には、財務諸表監査での一般に認められた会計原則のように明示的ないし標準化されるように努力されてきている。他方、業務監査や業績監査においてはこれは暗黙にして不明確である。業務監査では、監査人の能力と業務の判断基準の存在が監査プロセスにより調査されるべき対象事項の限界を画することになる(7)。

このような定義による理解を前提にしながら、監査機能によって追加される価値に関連して、次のように述べる。「第1次的コミュニケーション・プロセス(前の図で実線にて示されている部分——筆者)の目的は、利用者の情報要求を満足するよう、対象事項について適切な情報を伝達することである。監査人と利用者との間のこの第2次的コミュニケーションの目的は、第1次的コミュニケーションに直接に関連づけられ、そして受取られつつある情報の質を決定する