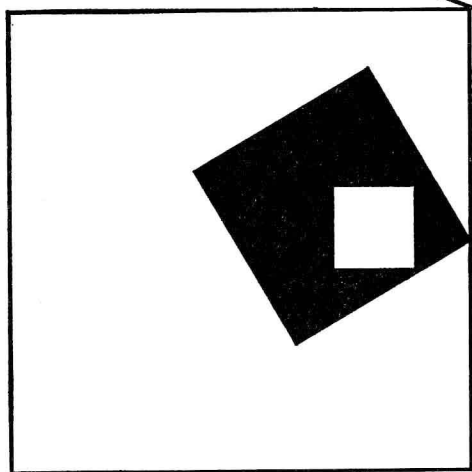


會計監査

脇田良

会 計 監 査

明治学院大学教授 脇田 良一 著



同 文 館

〈著者紹介〉

脇田 良一（わきた・よしかず）

現 在 明治学院大学経済学部教授。
慶応義塾大学経済学部および神奈川大学
経済学部の非常勤講師を兼ねる。

主要著書 財務諸表監査論 中央経済社
財務諸表論 白桃書房

《検印省略》

昭和59年4月10日 初版発行

略称一脇田監査

会 計 監 査 定価 円2,300

著 者 脇 田 良 一

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

© Y.WAKITA

印刷：K M S

Printed in Japan 1984

製本：K M S

ISBN 4-495-13261-X

序 文

わが国の公認会計士監査は、戦後、証券取引法監査として「上からの指導によって」制度化されたのであり、先進諸国におけるような経済的危機・混乱の渦中から自生したものではない。このため、公認会計士監査の支持基盤が著しく脆弱であり、それに対する理解もまた硬直的な面がないとはいえない。とりわけ、昨今の商法監査役制度の拡充にともない、両者の相剋がいろいろな問題を惹起した。しかし、公認会計士制度も困難を乗り越え着実に地歩を経済社会に固めつつある。本書は、この公認会計士制度とその監査について概説しようとするものである。

確かに、われわれの日常生活を見まわしても、「会計監査」は広汎に存在し、散見される。しかし、本書では、あくまでも、公認会計士という職業監査人、つまりプロフェッショナル・マンが担いかつ自ら体現する「会計監査」に焦点を絞りたい。そのように著しく特定された「会計監査」の制度的な面と監査業務を概説しようとするものである。この場合の「会計監査」の実態とは会社企業が公表する財務書類の適否について監査意見を表明するための監査証明業務であるから、むしろ「財務諸表監査」と称するのが適当とも思われる。

さて、本書の内容に言及するならば、まず、職業監査人としての公認会計士とはどんなものかについて述べる。ついで、公認会計士監査が現実にも典型的に展開されている商法特例法と証券取引法について経理公開の制度とそれを担保する監査制度を概説する。とくに、ここでは公認会計士監査の視座から商法特例法監査の制度的批判をしたい。つぎに、慣行の成熟を基盤に社会的制度として成立してきた財務諸表監査であるから、公認会計士による監査証明の内容をある程度は顕現化する必要がある。法体的にはどのように位置づけられようとも、経済社会の円滑な運営に資するために自ら創出してきた制度を具現

(2) 序 文

すべく成文化されたものが監査基準である。その意義・性格・構成などにつき言及する。さらに、公認会計士が監査意見を基礎づけるためにどのように監査証拠を確保し合理的証拠に集成するかを素描したい。最後に、監査意見を伝達する手段としての監査報告書について検討し、とくに、そこに記載される文言の意味について述べたい。

本書は、私にとって「財務諸表監査論」(中央経済社)より2冊目のものであるが、進歩の跡のみられない我が身の怠慢に恥じいるばかりである。論じて足りぬところあるいは浅学の故の誤りなど、ご指摘・ご教示いただければ幸いである。

ここに拙い小著とは申せ、本書を公にする機会に恵まれたのは早稲田大学で青木茂男先生、染谷恭次郎先生、故日下部與市先生、新井清光先生にご指導いただいた賜物である。心からお礼を申上げる。また十年一日の如く変らぬ叱咤激励をして下さる公認会計士辻 敢氏にあらためて感謝したい。

最後に、同文館出版株式会社出版課長松元司氏の本書出版についてのご配慮に深く謝意を表する。

1984年2月

脇 田 良 一

—— 主 要 略 語 一 覧 ——

「株式会社の監査等に関する

商法の特例に関する法律」……………「商法特例法」

「大会社の監査報告書に関する規則」……………「監査報告書規則」

「財務諸表等の監査証明に関する省令」……………「監査証明省令」

「財務諸表等の監査証明に関する

省令取扱通達」……………「監査証明省令取扱通達」

目 次

第1章	公認会計士の監査	3
§ 1	職業監査人の種類	3
§ 2	公認会計士	3
§ 3	公認会計士の沿革	5
§ 4	監 査 法 人	7
§ 5	日本公認会計士協会	8
§ 6	公認会計士の職域	10
§ 7	財務諸表監査の特質	11
§ 8	財務諸表監査の成立	16
第2章	経理公開制度と監査制度	21
§ 1	商法の経理公開制度	21
§ 2	商法の監査制度	23
§ 3	証券取引法の経理公開制度	50
§ 4	証券取引法の監査制度	58
第3章	監 査 基 準	63
§ 1	監査基準の意義	63
§ 2	監査基準の必要性	65
§ 3	監査基準の内容	65
§ 4	監査基準の沿革	66
§ 5	監査基準とマッケソン・ロビンス会社事件	69

第4章	監査人の資格・義務・責任	77
§ 1	監査人の資格	77
§ 2	監査人の職業的義務	79
§ 3	監査人の責任	86
第5章	監 査 手 続	91
§ 1	監 査 証 拠	91
§ 2	証 拠 資 料	92
§ 3	監 査 技 術	95
§ 4	試 査	100
§ 5	内 部 統 制	106
§ 6	監 査 計 画	112
§ 7	監 査 調 書	115
第6章	通常の監査手続	119
§ 1	通常 of 監査手続の意義	119
§ 2	個別財務諸表にかかる通常 of 監査手続	124
§ 3	連結財務諸表にかかる通常 of 監査手続	128
§ 4	中間財務諸表にかかる通常 of 監査手続	130
第7章	監査報告書	133
§ 1	監査報告書の意義と種類	133
§ 2	監査報告書の記載事項と意義	134
§ 3	無限定適正意見の意味	140
§ 4	除外事項の意義・種類・記載方法	144
§ 5	除外事項と監査意見	152

§ 6	除外事項と限定付適正意見の存在意義	154
§ 7	補足的説明事項	160
§ 8	会計監査人監査報告書	171
付 録	—	183
索 引	—	209

会 計 監 査

第1章 公認会計士の監査

§1 職業監査人の種類

まず、企業経理に係る者を会計人（accountant）と総称する。そのなかでとくに監査業務を主体とする会計人が監査人であり、監査業務を報酬をえて業として営む職業監査人と、一定の組織上の地位から監査を担当する非職業監査人がある。たとえば会計検査院職員、大蔵省銀行局や証券局の担当職員、地方公共団体の監査委員会、全国農業協同組合中央会農協監査士、法人の監事、会社の内部監査担当者は非職業監査人である。これに対して、職業監査人は、不特定多数の依頼人の求めに応じ、依頼人より役務提供の対価として監査報酬を徴して、労働・雇傭関係ではなく委任関係に基づき監査証明業務を反覆的かつ大量に営業として行う監査人である。公認会計士（certified public accountant, 略してC. P. A. という）と監査法人が職業監査人である。本書は、もっぱら、この公認会計士と監査法人の担い、体现する監査の制度と構造について述べる。

なお、税理士は他人の求めに応じて、法人税、所得税、相続税などの租税に関して、税務代理、税務書類の作成、税務相談を業として行う税務に関する専門職業人である。税理士となる資格のあるものは、税理士試験合格者（全科目免除者を含む）、弁護士、公認会計士である。税理士試験では会计学（簿記論および財務諸表論）と所得税および法人税のいずれか一つを含む税法三科目に合格しなければならない。

§2 公認会計士

公認会計士とは、会社その他の者が作成し公表しようとする財務書類（貸借対照表・損益計算書など）が外部利害関係者の意思決定資料として正確にして十

4 第1章 公認会計士の監査

分なものであるかどうかを独立の第三者として監査し、その結果を意見の形式で表明し、財務書類に対する無用の不信を取除きかつ虚偽の財務書類による不測の損害から利害関係者を擁護し、経済社会の秩序の維持に寄与せんとする職業専門家である。したがって、公認会計士は社会的監査制度としての財務諸表監査の担い手でありその体现者ということができる。この意味から「財務書類の監査証明」の業務が公認会計士の独占業務とされるとともに（公認会計士法第47条の2、第48条）、社会的にきわめて重要な職務を果すことからその管理法規として公認会計士法が定められ、公認会計士とその業務について厳格に規制しているのである。公認会計士の業務はつぎの二つである。

1. 公認会計士は、他人の求めに応じて報酬を得て、財務書類の監査または証明をすることを業とする（監査証明業務）。
2. 公認会計士は、他人の求めに応じて報酬を得て、財務書類の調製・財務に関する調査や立案もしくは相談に応ずることを業とする（会計業務）。

公認会計士となる資格は3次にわたる国家試験に合格することによって付与される（公認会計士法第5条）。第1次試験は第2次試験受験資格の有無を判定するものであり、第2次試験は会計士補となるのに必要な専門的学識を有するかどうかを筆記試験により判定するものである。さらに第2次試験合格者は公認会計士となるのに必要な技能を修習するための実務補習を1年以上、業務補助を2年以上の計3年以上の実務経験をへた後第3次試験を受けることができる。この最終試験は公認会計士となるのに必要な高等の専門的应用能力を有するかどうかを判定するものであって、筆記試験および口述試験が行われる。第3次試験合格者は、日本公認会計士協会において必要事項の登録を受けることによって公認会計士として上記の監査証明業務および会計業務を営むことができることとなる。

公認会計士は、個人としてもしくは共同して、あるいは監査法人を設立して監査証明業務および会計業務を営む。

なお、公認会計士は税理士となる資格を有する（税理士法3条1項）。

また、公認会計士の資格のままでも国税局長の許可を受ければ税理士業務を

行うことができる(税理士法附則37項)。ただし、その場合は、税理士業務の委嘱者の数が著しく制限されている。

第2次試験に合格した者は会計士補となる資格を有し、会計士補は公認会計士となるのに必要な技能を修習するため、監査証明業務について公認会計士または監査法人を補助することができる。会計士補は財務書類の調製などの会計業務を業として営むことができる。

§3 公認会計士の沿革

わが国の公認会計士制度前史としての職業監査人の萌芽は明治40年代に見出される。すなわち、明治40年に大阪で森田熊太郎氏によって開設された森田会計調査所をもって嚆矢とされている。株式会社の外部監査制度の確立とそれを支える会計士制度の創設の必要性が認識されたのは明治42年1月に露見した大日本製糖株式会社の考課状粉飾事件によってであった(新井益太郎稿「粉飾決算の背景と発覚」会計ジャーナル、1971年5月臨時増刊21頁～23頁)。この事件以来「会計士」とか「監査士」と称して営業する人々が増加し、大正3年以来8回にわたって、会計監査士法等が帝国議会に提案され英国における「勅許会計士」制度を模倣した制度の導入を計る動きがみられた(帝国会計協会編「実用会計監査法」同会発行。大正3年7月刊、なお本書は、Spicer and Pegler's Practical Auditing に負っており、岡田誠一氏が執筆されている)。大正10年には14名(農商務省調査)、大正15年には197名(商工省調査)、そして昭和2年には214名(同上)の会計士(自称)が営業していた。そこでこれを規制すべく、昭和2年、第52議会において政府提出の「計理士法」案が成立、同年9月施行された。本法律によると「計理士は計理士の称号を用いて会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案をなすことを業とするものとす」と定められた(同法1条)。ところが、計理士の主たる業務は専ら中小零細企業の巡回記帳、税務相談や税務代理、和解仲裁、債権取立等であって、会計士本来の検査や調査といった分野での業務は稀であった。その上、計理士の資格取得が容易であったことが、

職業会計人としての自覚を欠除させかつ社会的信頼を弱めてしまった（黒澤清著「会计学」千倉書房，121頁～124頁）。

戦後の占領軍の経済民主化政策の一端として企業会計制度の健全化を速やかに行うべき旨の指示がG・H・Qより出され，証券取引法に基づく企業内容開示と添付される財務諸表への職業監査人による監査証明の制度化が行われ，その担い手として上記計理士では不適當であるとされ，ここに高度の職業監査人として，米国にならって「公認会計士」をあてることとした。そこで昭和23年7月，計理士法は廃止され「公認会計士法」が制定された。昭和24年4月に第1回公認会計士第1次試験，同年5月に第1回の同第2次試験，そして同年11月に第1回の同第3次試験が行われ，「公認会計士」が誕生することとなった。しかし，この正規の試験制度によっては証券取引法監査の実施に間に合わないため，急場の策として一定の資格者に対して昭和24年5月から29年5月までの間に11回の特別公認会計士試験を実施し，合格者に公認会計士の資格を付与した（合格者数1,042名）。

他方，昭和26年3月31日までに大蔵省に再登録した計理士は旧計理士法第1条に定められた業務を営むことが認められた（公認会計士法第63条，現行法で削除）。再登録計理士は3,775名であったが，特別試験などに合格しなかった人々の間に公認会計士資格取得の運動が執拗に繰返えされたため，計理士制度の完全な廃止を前提とした公認会計士特例試験が昭和39年から41年にかけて5回実施され（合格者数1,204名），専業計理士に対して税理士資格を付与した（公認会計士特例試験等に関する法律）。かくして，昭和42年3月31日をもって計理士制度は廃止されたが，公認会計士資格を取得できなかった計理士の立場を考慮して再登録計理士のみが，会計業務を営むについて計理士の名称を使用することができることとされた（計理士の名称の使用に関する法律）。

なお，この沿革について興味深いエピソードを日本公認会計士協会編「公認会計士制度25年史」（昭和50年，同協会刊），全日本計理士会編「近代職業会計人史」（昭和47年，同会刊）が提供している。

§4 監査法人

公認会計士が監査業務および会計業務を営む方式として、個人事務所方式、共同監査方式もしくは共同事務所ならびに監査法人方式がある。

個人事務所方式は1人の公認会計士を責任者として他は事務所職員として勤務する形をとり単独で経営される方式である。

共同監査方式は複数の公認会計士もしくは監査法人が特定の監査契約についてのみ業務提携して監査業務を共同して遂行するものであって、当該監査契約について各公認会計士または監査法人は共同して責任を負う。なお、この場合、業務提携が密接になり、各公認会計士が事務所を共同しており、かつ一定の要件を満たしている場合には「共同事務所」としてその名称を登録できるので、監査法人への過渡的方式としての性格が強められる。

監査法人方式とは、監査法人という公認会計士法上の特別法人を公認会計士が共同して設立し、財務書類の監査証明業務を組織的に行おうとする方式である（公認会計士法1条3項）。

この監査法人制度は昭和41年の公認会計士法の改正において、欧米諸国の公認会計士事務所のパートナー方式を模倣したもので、監査証明業務の性質上人的側面を重視した法人で、法律関係は合名会社に準ずることとなっている。

監査法人の設立は大蔵大臣の認可を要する。監査法人の具備要件はつぎの通りである（公認会計士法34条の4）。

- i 社員は公認会計士のみであること。
- ii 社員は5人以上であること。
- iii 社員はすべて業務執行の権利と義務を有すること。
- iv 社員中に公認会計士法の処分を受けているもの、もしくは処分を受けた監査法人の社員であったもので処分を受けた後3年を経過しないものがないこと。
- v 業務を公正かつ的確に遂行しうる人的構成と施設を有すること。

監査法人はつぎの業務を営む(公認会計士法34条の5)。

- i 財務書類の監査証明業務
- ii 会計に関する業務
- iii 会計士補などに対する実務補習

なお、税理士業務は公認会計士法上の業務ではないから、監査法人がこれを営むことはできない。

監査法人方式によると、つぎのような利点がある。

- i 被監査会社の規模の著しい拡大に応じた組織的監査を実施できる。
- ii 被監査会社の業態に応じて専門的な監査を実施できる。
- iii 監査人側の規模の拡大と被監査会社数の増大により、被監査会社からの圧力を排し独立性を全うしうる。
- iv また損害賠償能力も大きくなるので監査に対する期待がたかまる。
- v さらに監査に必要な物的施設を拡充することができる。
- vi 監査事務所の法人化により所長の死亡による事務所閉鎖というようなことはなく、事務所としての継続性を保ちうる。

「監査法人 太田哲三事務所」が昭和41年1月19日に大蔵省より第1号の監査法人として設立認可された。

§5 日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は公認会計士の品位を保持し、監査証明業務の改善進歩を図るため、会員の指導、連絡および監督に関する事務ならびに公認会計士および会計士補の登録事務を行うことを目的として、公認会計士法に基づき全国を通じて一個設立された特殊法人である。その前身は昭和24年10月に任意団体として設立され、昭和28年4月に社団法人となり、昭和41年12月1日に改正された公認会計士法に基づき特殊法人となり、公認会計士の強制加入制度が採られ、協会の権限が強められた。

なお、他に監査に係りのある団体として、日本内部監査協会がある。