

戦後の我が国における

会計監査制度

——とくに証券取引法による

公認会計士の監査制度について——

中村 清

はしがき

- 一、公認会計士法の誕生
- 二、監査基準・監査実施準則の発表
- 三、証券取引法(第百九十三条の二)
- 四、初年度監査
- 五、次年度監査
- 六、第三次監査
- 七、第四次監査
- 八、第五次監査
- 九、今後の問題

(以上前号)

(本号掲載)

(次号掲載)

前号に於ては「戦後の我が国における会計監査制度」の概要を説明するに当り、上記目次の示す如く。

先ず第一に、昭和二十三年七月、「公認会計士法」が誕生したが、何故戦後の我が国に公認会計士が必要となつたのか。次に一体公認会計士の業務は何か。その公認会計士となる為には如何なる試験に合格しなければならぬのか。また、その試験の現在までの概況を述べたのである。

次に第二に、昭和二十五年九月、経済安定本部企業会計基準審議会は、「監査基準」及び「監査実施準則」を中間報告の形式で発表したのであるが、然らば、この「監査基準」が何故設定されたか及びその体系を述べ、次に「監査実施準則」の設定理由及びその内容を簡単に述べたのである。

第三には、昭和二十五年三月、「証券取引法」の一部改正により「第百九十三条の二」が新設されたのであり、では一体如何なる条文であるかを述べ、次に、昭和二十六年三月、この条文に基く「監査証明規則」が、証券取引委員会規則として公布されたが、この規則は如何なるものかを述べたのである。

四 初年度監査

今迄述べてきた監査証明規則は「正規の財務諸表監査」を目的としての規定であり、詳言すれば、証券取引法の規定により会社の公表する財務諸表が、会社の経営成績及び財政状態を適正に表示しているか否かについての監査を目的としての規定で

ある。

しかしながら、このような正規の財務諸表監査は、何せ今迄に我が国においては実施されたことがなかったので、証券取引法の意図するこのような正規の財務諸表監査を、この規則の実施される昭和二十六年七月一日から、直ちに実施することは、技術上からも困難であらうし、又實際上無理でもあらうということから(註)これから述べるような「初度監査」(「初年度監査」)に関する規定ができたのである。

(註) 早稻田大学教授佐藤孝一博士は、直ちに「正規の財務諸表監査」すなわち「監査証明規則」を実施するの困難な理由として、次のように列挙されている。

- ① 先ず何分にも、それが我が国における劃期的な制度であること。
- ② 従つて被監査会社側においても、これが前提条件たる内部統制組織の不整備その他の監査受入制を欠いていること。
- ③ 公認会計士側においても経験及び人員が不足していること。
- ④ 更に又多数の会社の決算日が重なり合つてゐること。
- ⑤ 監査に対する社会認識の低調な我が国では料金問題に ついても簡単に処理できないこと等々。

佐藤孝一著「現代監査論」一〇八頁

そこでこれらの問題を急速に解決せねばならなくなつたので

証券取引委員会は、会計監査基準懇談会(註一)を設置し、各関係方面の意見を聴取することとなり、この懇談会の会議が、昭和二十六年三月中旬より七月下旬迄六回開催され、種々協議の結果その中間報告として発表されたのが、「会計制度監査規則」(註二)であり、また同規則附録として発表されたのが、「内部統制の質問書」(註三)であるが、このうち前者は、この懇談会から証券取引委員会へ建議され、同委員会では、各準則を殆んどそのまま取り入れて公表したが、前述した「初度監査実施要領」(昭和二十六年証総第百九十九号通ちよう)であつて、初度監査に関する規定は後述するように主としてこの初度監査実施要領の第六から第十(註四)までにおいて明かにされているのであり、前記「監査証明規則」の適用が相当に緩和されたのであり、すなわち、正規の財務諸表監査を行わないで会計制度の監査を実施することとなつたのである。

(註一) 「会計監査基準懇談会」

これは、経済団体連合会(委員十四名)日本公認会計士協会(委員十名)経済安定本部企業会計基準審議会(委員三名)これら委員から構成し、この外に、証券取引委員会、公認会計士管理委員会、経済団体連合会及び企業会計基準審議会事務局が傍聴者としてこれに参加した。

(註二) 「会計制度監査規則」

これは、前記会計監査基準懇談会が昭和二十六年七月、初度監査の細かい内容や手続について説明を必要とするので

中間報告の形式で発表したものであって、これには、初度監査の手続・内容・あり方等を説明しているものである。

すなわち、初度監査に於ては、監査の範囲、手続を簡略にするが、その監査の目的を、企業の会計制度の整備・運用の検査におかれては、企業のため、正規の財務諸表監査にまでは及ばないのであって、会社の内部機構・会計組織・会計処理・内部けん制組織などの検査に重点がおかれるのであり、またその結果、実査、確認、照合（外部関係者との書類の）などのような手続は省略される。

〔註三〕「内部統制の質問書」

これも、前記会計監査基準懇談会が中間報告の形式で公表したものであり、この質問書は、製造工業を営む株式会社の初度監査において、公認会計士が会社の内部統制組織を調査し、その適否を検討する場合に使用されるものである。この質問書については、岩田教授論文（「内部統制質問書」に関する注意事項）雑誌、監査、第三卷第一号、昭和二十七年二月を参照されたい。

〔註四〕「初度監査実施要領」（第六—第十）

第六—初度監査における監査証明の要領についての規定

第七—初度監査における監査報告書への記載要領についての規定

第八—初度監査における監査手続についての規定

第九—初度監査における監査概要書の提出についての規定

戦後の我が国における会計監査制度

第十一 監査概要書の記載事項についての規定

このような監査を実施することとなった理由について、「会計制度監査準則」の序言には、次のように示されている。

「証券取引法に基き、株式会社に対して、公認会計士の財務諸表監査を実施するに当っては、この制度の合理的な運営を計り、円滑なる発展に資するため、あらかじめ万全の措置を講じ遺漏なきを期すべきである。殊にわが国においては従来この種の監査の経験に乏しく、恐らく今回が、初めての試みであるといつても過言ではない。従つて依頼人は、監査の実施を容易ならしめるため及ぶかぎり受入体制の整備につとめるとともに、監査人もまたこれが会社経理におよぼす重大な影響に鑑み、前もつてその準備に慎重なる考慮を払わなければならない。

一般に初度監査は、通常の監査手続のみならず、さらに会社の内部事情に関する精細な調査その他特別の手続を必要とするものであつて、次年度以降の監査に比し、多大の時日と手数を要するのが普通である。それ故、初年度よりただちに監査基準に基く財務諸表監査を実施することは、わが国の現状においても、依頼人に対して不当な犠牲を強いるのみならず、監査人にとつても過大な負担となる虞れなしとしない。

かくて、及ぶかぎり無用な摩擦を避けるため、正規の監査はこれを次年度以降に延期し、初年度においては、予備的な監査を行うにとどめるのが適當である。すなわち初度監査にかぎり、監査計画設定に必要な諸条件の調査検討に、その範囲を限定す

ることこれである。この種の措置を講ずるゆえんは、専ら正規の監査を実施するに先立ち、会社をしてその受入体制を整備充実にせしめるとともに、公認会計士に対し、会社の実情に接する機会をあたえて、合理的な監査計画設定の便を図るためにほかならない。」

以上のような理由からして、初年度監査においては、次のような監査を行うことができることとなつたのである。

しかして、この会計制度監査は、正規の財務諸表監査の一部分を行うものであり、更に、新しく被監査会社となつた場合には、先ず最初に常に実施されるものである。また勿論、初めから正規の財務諸表監査を実施しても差し支えない。

(註) 会計制度監査の構想については「会計制度監査準則」及び「内部統制の質問書」の起草に當られた一橋大学岩田巖教授の左記論文を参照されたい。

「初年度監査について」産業經理、第一一巻第七号(昭和二十六年七月号)

「会計制度監査の構想」一橋論叢、第二六巻第六号(昭和二十六年十二月号)

では、次に「初年度監査」の概要を述べよう。

④ 初年度監査の基本方針

(1) 監査の目的

被監査会社の会計制度につき、当該公認会計士の意見を表明するために行うこと。(初年度監査実施要領第六、第一号)

初年度監査は、財務諸表の基礎となる会計制度について意見を表明することが目的であるが、この会計制度についての意見表明ということは、ただ単に、制度批判のみでなく、制度の改善整備を期待するのであって、不備や欠点がある場合には、その合理的な改善を勧告し、また指導すべきである。

(2) 監査の範囲

原則として被監査会社の会計制度の整備及び運用の状況の監査にとどめること。(初年度監査実施要領第六、第二号)

すなわち、正規の財務諸表監査には及ばないのである。

(3) 監査すべき事項

監査すべき事項については、初年度監査実施要領第六、第三号において(イ)から(ロ)まで六事項に分けられているけれども、前掲せる岩田教授の論文によれば、これを次の三つのグループに要約されている。

(a) 会社の内部事情(初年度監査実施要領第六、第三号(イ))

(b) 損益及び原価に関する計算処理の原則及び手続(右同要領第六、第三号(ロ)及び(ハ))

(c) 会計記帳、内部けん制及び内部監査の組織(右同要領第六、第三号(ヘ)及び(ニ))

六、第三号(ロ)及び(ハ)

これら三つのグループの監査事項のうち、最も重点をおかなければならないのは、(c)であつて、(a)及び(b)は(c)の事項を知るため調査検討すべき事項であり、従つて会計制度監査の主要な目的は、内部統制組織の監査にあるといえるであらう。

ここにいう「内部統制組織」というのは、監査の見地からの場合の意味である。一般には、もっと広義に解釈されている場合が多い。

(註)「内部統制組織」については、左記著書、論文、その他を参照されたい。

佐藤孝一著「内部統制を中心とする会計制度の要点」

岩田 巖「内部統制とは何ぞや」産業経理、昭和二十六年十月号

月号 第十一卷、第十号

通商産業省企業局「企業における内部統制の大綱」

同 「内部統制の実施に関する手続要領」

古川栄一著「内部統制組織」

関西経済連合会「内部統制組織に関する研究」

(4) 監 査 手 続

監査の手続は(監査すべき事項を確かめるための)関係書類の閲覧、職員等に対する質問、現場の視察、証ひょう書類による帳簿の試査に限定し、資産の実査、債権債務の確認等の監査手続に及ばないこと。(初度監査実施要領第六、第四号)

③ 会計制度監査の実施要領

(1) 監 査 人 の 数

監査人が監査に使用する補助者は、一名を超えないものとすること。(初度監査実施要領第六、第五号)

すなわち、監査人は、公認会計士一名及び補助者一名、合計二名を基準とするものであって、監査責任者は、公認会計士で

戦後の我が国における会計監査制度

あり、補助者も、公認会計士か会計士補が望ましい。しかしながら、個々の監査契約によって人数を増加することはかまわない。

(2) 監査の区分と監査の日数

これらに関しては、初度監査実施要領第六、第六号より第九号までに規定している。

先ず、監査を、実施する時期の順序に従って、次の三種に区分した。

(a) 基礎調査、(b) 期中監査、(c) 期末監査

(a) 基 礎 調 査

基礎調査においては、被監査会社の会計制度の整備状況及びこれに関係ある会社の内部事情を調査するとともに、会社の定める会計制度が、会社の現状に鑑み、且つ一般に公正妥当と認められた基準に照合して、適当かどうかの検査を行うものである。この調査は、事業年度開始後の経理事務の比較的閑散な時期(大体三ヶ月目)に、原則として本店で、七日以内の期間に連続して実施する。

次に、この基礎調査の監査手続については、初度監査実施要領第八、第一号に(イ)から(ロ)まで規定しており、公認会計士が被監査会社に対して提出を要求する諸資料は、被監査会社の手数を省略する意味から、なるべく既存の内部証拠に限ることとされているのであって、

(イ) 会社の概況に関する事項の調査

- (b) 会計組織に関する事項の調査
- (c) 会計処理に関する事項の調査
- (二) 原価計算に関する事項の調査
- (a) 内部けん制組織に関する事項の調査
- (b) 内部監査組織に関する事項の調査

これらの調査をなす手続としては、経理規程（註一）その他関係書類の閲覧、職員（責任者）に対する質問等の手続がなされるのであるが、内部統制組織の調査については、前掲せる「内部統制の質問書」（会計制度調査会中間報告）が用いられる。

(b) 期中監査

期中監査においては、被監査会社の会計制度が会社の経理規程の定めるところに従い、且つ、基礎調査によって定められたところに従って運用されているかどうかを監査するものであつて、この監査は、基礎調査実施後適当な時期を選んで、一月につき二日以内連続して四回以内、すなわち八日間以内に実施する。

次に、この期中監査の監査手続については、初度監査実施要領第八二号(イ)から(ニ)までに規定して明らかであるように、

- (イ) 会計組織の運用状況の監査
- (b) 内部けん制組織の運用の監査
- (c) 重要取引の会計処理の妥當性の監査
- (二) 内部監査の運用状況の監査

これらの監査をなす手続としては、現場の視察、担当者に対する質問、証ひ、突合、帳簿突合、計算突合等による帳簿記録による試算、または、監査計画書（註二）、監査報告書、監査調書（註三）の閲覧等が行われる。

(c) 期末監査

期末監査においては、被監査会社の決算における帳簿の集計整理及財務諸表の作成等に関する手続が、会社の経理規程に定めるところに準拠し、且つ基礎調査によって確めたところに従つて当該監査の対象となつた事業年度直前の事業年度から継続して行われているかどうかを監査するものであつて、この監査は、修正前試算表の作成の時から財務諸表作成の時までの間において、七日以内の日数をもって本店で行う。

次に、この期末監査の監査手続については、初度監査実施要領第八、第三号(イ)から(ニ)までに規定して明らかであるように、

- (イ) 修正試算表の照合
- (b) 期末決算整理の適否
- (c) 財務諸表の照合

このように、期末監査の手続は、主として照合によつて行われる。

大体以上で、監査（初年度）の区分及び夫々の監査手続及び監査の日数を述べたわけであるが、監査日数については、合計二十二日を超えないものと限定したが、これは(1)の監査人の数と共に、被監査会社の強い要望で定まつたのであり、これまた

被監査会社との個々の監査契約によって日数を増加することは妨げない。

(註一) 「経理規程」(Private) Accounting Manual)

これは、企業が自己の会計経理に關して設定する会社内規又は事務規程であり、企業内の会計処理の統一化、確実化及び迅速化を図り、公認会計士監査を容易にし、内部監査の運営を合理化し、それに基準を与える効果がある。

経理規程の構成は、多くは①総則、②帳簿及び勘定組織③金銭会計、④物品会計、⑤財務会計、⑥原価計算、⑦予算統制、⑧内部監査の各般に亘るものであるが、これを設定するには、企業会計原則、財務諸表準則、財務諸表規則(証取)を十分考慮し、内部けん制組織を織り込み、監査基準との調整を図り、しかも當該事業の特質に適合するよう留意しなければならぬ。

青木茂男「監査と経理規程」監査、第一卷第八号、昭和二年十二月。この論文を参照されたい。

(註二) 「監査計画書」(Audit Program)

これは、監査手順書、監査予定表、監査目録などとも呼ばれるように、監査の実施に當り、監査事務の段取りをつけ各員のなすべき事務の範圍を明示し、その責任を限定するために、監査の手順、順序に關する計画を記載した一覽表である。

なお、「監査計画」については、左記論文を参照された

戦後の我が国における会計監査制度

。佐藤孝一「監査計画について」監査、第二卷第九号、昭和

二六年十月

田島四郎「監査計画書について」右 同 右 同

山野井房一郎「監査計画と監査計画書」右 同 右 同

(註三) 「監査調書」(Audit Working Paper)

これは、監査人が監査実施に當り、その報告書作成のための資料として自ら作成し、又は被監査会社その他より得たる書類或は計算書をいい、従来「監査執務書」とか、「監査手続書」とか呼ばれていたものであるが、前述した安本「監査基準」では「監査調書」といつてゐる。

この監査調書は、監査実施上極めて重要なものであるから、これを如何に速に効果的に作成するかは、監査を如何に合理的に行うかに直結するといわれる。なお、これは会社の重要事項に亘るものであるから、監査人は慎重に整理保存し、依頼人の許可なく他人にその全部又は一部を示してはならぬ。

なお、「監査調書」については、左記論文を参照された

野本梯之助「監査調書について」監査、第一卷第八号、

昭和二年十二月

同 「監査調書の内容について」第二卷第一号、

昭和二六年十二月

久保田晋二郎「監査調書生成の理論」同 右、
渡辺義雄「ウォーキングシートに対する所感」同 右、

(3) 監査報告書

前述せる監査証明規則第二条の「法（証券取引法）第九十九条の二第一項に規定する公認会計士の監査証明は、当該公認会計士が実施した監査に基いて作成する監査報告書により行うものとする」との規定により、初度監査においても、監査証明は監査報告書をもってすることとなる。すなわち、公認会計士が、被監査会社の採用する会計制度に関する意見を、監査報告書により明瞭にして、しかも簡潔に記載しなければならないのであって、この場合の報告書は、いわゆる「短形式監査報告書」（註）が採用される。

(註)「監査報告書」(Auditor's Report, Audit Report)

これは、監査人が実施した監査の概要及び企業の会計処理並びに財務諸表に関する意見を簡潔明瞭に記載する書式で監査人報告書、或は会計士報告書という。従来、これを「監査証明書」と呼ぶものが多数あつたが、監査は客観的事実の証明ではなくして、大部分は意見の表明であるから証明書といふべきではない。この故に、米國の進歩的学者は「監査意見書」と呼んでゐる位である。

監査報告書は、監査の種類や利用目的の差異、或は依頼者との契約如何などにより自ら相違を來すが、大体において次の二種がある。

- ① 長文形式報告書 (Long Form Audit Report, Long Form Report)
- ② 短形式報告書 (Short Form Audit Report, Short Form Report)

① 長文形式報告書は、従来我が國でも用いられたもので主として經營者の利益のため、或は銀行などの信用貸与者の要求によつて作成されるもので、次のような形式をとる。

① 序 文、② 經營成績、財政状態、貸借対照表項目及び内部けん制組織に関する註釈書、③ 貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書などの諸表

② 短形式報告書は、主として株主や銀行、その他債権者に提供される公表の財務諸表に附帯するように企画されたもので、米國に盛んに用いられる。今日單に「報告書」といえば、これを意味する程である。この短形式報告書は、大体次の二項目から成立つてゐるのが普通である。

- ① 監査人の監査範囲についての簡潔な陳述(範囲文節)
- ② 企業の会計処理及び財務諸表に関する意見の表示 (意見文節)

監査人は、監査の実施又は監査人の意見に関する自己の責任を限定しようとする場合には、その事項(限定事項)を監査報告書に明瞭に記載しなければならない。

なお、監査報告書については、左記著書を参照せられたる。

佐藤孝一著「監査報告」

近澤弘治著「監査報告書」

田島四郎著「監査報告書」

(a) 監査報告書記載事項

初度監査における監査報告書への記載事項については、初度監査実施要領第七に規定してあり、

(i) 公認会計士が実施した監査の範囲及び手続の概要並びに初度監査実施要領に従って実施した場合にはその旨。

(ii) 会社の会計制度が適正に確立され、且つ有効に運用されているかどうかに関する当該公認会計士の意見。

以上のようなことが記載されるのである。

(b) 監査報告書の様式

監査報告書の様式については、証券取引委員会としては別段の様式を示さず、同委員会は、日本公認会計士協会に対し必要な指示をなし、同協会に於て種々研究の結果、その様式を記載例をもって公表した。それをあげれば次頁のようである。

(4) 監査概要書

この監査概要書については、初度監査実施要領においては、第九（初度監査における監査概要書の提出に関する規定）及び第十（監査概要書の記載事項に関する規定）に規定されておたのであるが、何せ初度監査が我が国においての始めての法定

戦後の我が国における会計監査制度

監査なるにかんがみ、この監査概要書の取扱について昭和二十六年十二月二十八日証券取引委員会より各財務局長宛の通ちょう証券第三二六号「監査概要書の取扱について」（以下「概要書通ちょう」という）をもって通達公表された。

監査概要書は、監査報告書のように、範囲区分及び意見区分を明瞭にして、しかも簡潔に記載するのではなくて、監査の概要と意見をなるべく詳細に記載しなければならないのである。証券取引委員会及び被監査会社に監査概要書を提出するが、「概要書通ちょう」は、証券取引委員会に提出すべき概要書について規定したものである。

しかして、証券取引委員会（現大蔵省）は、この監査概要書によって、当該監査証明が適正に実施されたか否かを審査し、正式に受理すべきか否かの判定となす資料となる。

(註) 岩田教授は、「監査報告書」及び「監査概要書」について、次のように述べられており、参考になるのである。ま引用させていただく。

(簿記会計ハンドブック、二二二頁)

会計制度監査の監査報告について「準則」の規定するところに従えば、公認会計士は、監査を実施した結果、会計制度に関する意見を表明するため、報告書を作成せねばならない。この報告書には二種の別がある。一は、財務諸表に添附して外部に公表するもので、監査報告書と呼ばれらる。他は会社及び証券取引委員会の参考に供するもので監

監査報告書(初度)

甲株式会社

事業年度(昭和26年7月1日から
昭和26年12月31日まで)
(第45期)

甲株式会社

取締役社長 乙 野 太 郎 殿

作成日 昭和27年2月20日

事務所 所在地 東京都千代田区丸の内1丁目5番地

事務所名 丙野公認会計士事務所

公認会計士 丙 野 次 郎 ㊞

電話 和田倉局(20)1100番

1. 私は甲株式会社の昭和26年7月1日から昭和26年12月31日に至る事業年度における会計制度の整備及び運用の状況を監査した。
2. この監査に当っては、証券取引委員会の定める初度監査の取扱要領(昭和26年証総第199号通ちょう)に準拠して、書類の閲覧、帳簿記録の試査、現場の視察並びに責任者に対する質問等会社の実情にかんがみ私が必要と認めた監査手続を実施した。
3. 私は、同会社の定める会計制度は会社の現状にかんがみ、一般に公正妥当と認められた基準に照して、おおむね、適正に確立され、且つ、有効に運用されているものと認めた。なお、この監査は、会計制度の整備及運用状況についてのみ必要と認められた監査手続を実施したものであるから、財務諸表についての意見を表明できない。

会社と私との利害関係

私は次の関係が特別の利害関係に該当するか否かの確定を証券取引委員会に照会した。

1. 私は、昭和25年10月株式会社A銀行を退職した。
2. 私は、A銀行所有に係るビルの一部を事務所として借用している。
3. 会社はA銀行から営業資金を借用している。

これに対し同上委員会より昭和26年7月10日証発500号をもって次の如き回答を受取った。すなわち、

A銀行退職前の地位、事務所の賃貸借契約が公正妥当であって、なら、特別の利益の供給を受けていないこと及びA銀行と会社との取引額は両者の財政状態に照らして特に重要視する程度のものでないこと等により特別の利害関係に該当しない。なお、以上の関係はその後引継ぎ変更を生じていない。

上記の通り報告いたします。

(日本標準規格B4・257×364耗)

(渡辺、浅地、原、藤原共著 財務諸表規則、監査証明規則解説 P.298ヨリ)

査概要書という。これは外部に公表しないことになつてゐる。この両者は通常の監査における短文形式と長文形式の報告書にそれぞれ該當するものである。範囲区分および意見区分の記載要件は、両者によつて異なる。監査報告書は、できるだけ簡潔明瞭に、監査の概要と意見を記載することになつてゐる。監査概要書は、監査の概要と意見をなるべく詳細に記載する。監査概要書の範囲区分は証券取引委員会の参考にするため提出し、意見区分に相當する部分は会社の参考にするを建前としたものである。従つて意見区分においては、監査人は、所見を述べるとともに、改良改善に関する指示勧告を記載するのである。

監査概要書の取扱については、「概要書通ちよう」の前文に次のように規定されている。

- (一) 監査概要書の提出命令は、証券取引委員会より直接當該公認会計士宛個人通達する。
- (二) 右概要書の提出期は、被監査会社の事業年度終了後二ヶ月以内とし、提出すべき概要書の数は一通とする。
- (三) 右概要書は、當該公認会計士より直接証券取引委員会に提出するものとする。
- (四) 監査概要書の標準様式は別紙の通りとする。

この(四)に規定してある標準様式を参考のため次頁に示しておくことにする。

(註) 「監査概要書の取扱について」の詳細については、左

戦後の我が国における会計監査制度

記を参照されたい。

渡辺 実稿「監査概要書の取扱について」監査、第三卷

第一号、昭和二十七年二月

(C) 初年度監査契約その他

(1) 監査契約(註)

証取法に規定してゐる監査証明は、証券取引委員会が、その主体となつて行うのではなくして、依頼人である被監査会社と監査人である公認会計士との間の自由契約に基づいて行われるのであり、証券取引委員会は、被監査会社と公認会計士との自由契約に基く監査証明を、間接に統制し、且つ利用してゐるわけである。

(註) 「監査契約」(Audit Contract)

これは、監査委囑に関する監査人と被監査会社との間の契約をいう。監査人が監査を引受けるに際しては、先ず第一に、監査の種類、性質、範囲、目的などを明確に決定する必要がある。何故ならば、監査には、種類多く、またその種類によつて監査人の責任、必要人員、経費に相當の相違が生ずるからである。そこで、監査を開始する前に、一定の書式の監査契約書又は委囑書を適正に作成し、委囑事項期間、報酬、監査の種類、範囲、監査人の免責事項などを記載し、厳正に保存しておかなければならない。

初年度監査を行うに際して、監査契約書その他につき経済団体連合会と日本公認会計士協会の協議により規定されたのが後記

様 式

監 査 概 要 書 (初 度)

〇〇株式会社

事業年度 { 昭和 年 月 日から
昭和 年 月 日まで

証券取引委員会殿

昭和 年 月 日提出

事務所所在地 _____

事務所名 _____

公認会計士 _____ ㊞

電話 _____ 局 ()
(日本標準規格B4 257×364耗)

戦後の我が国における会計監査制度

第一 前 示 事 項

1. 被監査会社の商号、本店の所在地並びに支店及び工場の数

・ 商 号 _____
本店の所在地 _____
支店、工場の数 _____

2. 会社の営む主要業務

4. 監査の対象となった事業年度

昭和 年 月 月 から } 事業年度
昭和 年 月 日に至る }

4. 監 査 従 事 者

監査責任者: A _____ 公認会計士

補助者: B _____

(注) 1. 監査責任者をA、補助者をBの記号で表わすこととし、以下この記号を使用すること。

2. 補助者については、公認会計士、会計士補、計理士等の資格を氏名に冠記すること。

5. 監査従事者と会社との利害関係

A

B

(日本標準規格B4 257×364耗)

6. 監査実施の期日及び日数

戦後の我が国における会計監査制度

	A			B				
	期	日	日数	期	日	日数		
基礎調査	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間	
期中監査	第1回	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間
	第2回	昭和	年	月	日			日間
	第3回	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間
	第4回	昭和	年	月	日			日間
期末監査	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間	
合計								

7. 監査を実施した場所、期日及び日数

場 所	A			B			
	期	日	日数	期	日	日数	
本店：a	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間
	昭和	年	月	日			日間
	昭和	年	月	日			日間
	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間
〇〇支店：b	昭和	年	月	日			日間
〇〇支店：c	昭和 昭和	年 年	月 月	日 日	から から	まで まで	日間 日間
〇〇工場：d	昭和	年	月	日			日間
〇〇工場：e	昭和	年	月	日			日間
× × ×							
合計							日間

(注) 場所は、本店、支店、工場等の名を具体的に記入し、a、b、c等の記号で表わすこととし、以下この記号を使用すること。

8. 監査報告書作成日 昭和 年 月 日

(日本標準規格B4 257×364耗)

第三 会計制度に関する監査責任者の意見

監 査 項 目	意 見
1. 経理に関する規程 の 整 備 状 況	
2. 会 計 組 織	
3. 会 計 手 続	
4. 原 価 計 算	
5. 内 部 けん制組織	
6. 内 部 監 査	
7. 決 算 関 係	
総 評	

戦後の我が国における会計監査制度

二二八

- (註) 1. 各項目毎に区分して意見を述べ、特に重要と思われる事項があるときは、これを具体的に示して意見を述べること。
 2. 総評欄には、会計制度全体についての意見を記入すること。

(日本標準規格 B 4 257×364)

のようなものであり、参考の爲にかかげておくことにする。

(a) 初年度会計制度監査契約書の書式

初年度会計制度監査契約書

監査委嘱者〇〇〇〇と監査受嘱者公認会計士〇〇〇〇とは、
監査受嘱者が監査委嘱者と証券取引法第九十三条の二に規定
する特別の利害関係にないことを監査受嘱者が確認した上、左
の通り監査契約を結ぶ。

一、監査の目的及び適用する監査手続の基準

(イ) 目的 証券取引法第九十三条の二による初年度の監
査証明

(ロ) 手続 証券取引委員会の定める初年度監査の要領並び
に手続（昭和二十六年七月二十五日、証総第百

九十九号通ちよう）

二、監査の対象となる事業年度

第 期 自昭和 年 月 日 事業年度
至昭和 年 月 日

三、監査開始時期及び実施する日数

時 期 日 数

(イ) 基礎 調査

(ロ) 期中 監査

(ハ) 期末 監査

四、監査報告書の種類、数並びに提出期日

数 提出期日

(イ) 監査報告書 通 昭和 年 月 日

戦後の我が国における会計監査制度

(ロ) 監査概要書 通 昭和 年 月 日

五、監査受嘱者と委嘱会社との連絡に當る会社職員の名、

所属部課及び役職名

右不在又は差支の場合

六、主たる監査を行う場所

七、報酬の額、その支拂の時期及び方法

(イ) 報酬金額

(ロ) 支拂の時期及び方法

八、この契約書に定めのない事項に関しては、本契約書別紙

「初年度会計制度監査契約約款」による。

この監査契約の証として本契約書貳通を作成し、當事者各壹
通を保有する。

昭和 年 月 日

委 嘱 者

(本 店)

(商 号)

(代表者氏名)

受 嘱 者

(事務所所在地)

(事務所名稱)

(氏 名) 公認会計士

(b) 初年度会計制度監査契約約款

第一条 監査委嘱者（以下甲という）と監査受嘱者（以下乙と

いう)とは、互に協力して信義を守り、誠実にこの契約を履行する。

第二条 乙は、昭和二十六年七月二十五日証総第百九十九号通知より定める初度監査の要領並びに手続に従つて証券取引法第百九十三条の二による初度監査を実施し、契約書所定の期日までに右通知より定める監査報告書並びに監査概要書を甲に提出する。

第三条 乙は、監査の実施に當り、監査のために甲の事務進行を妨げ、甲の税務、株主總會関係等の書類の準備に遅滞を生ぜしめないよう留意する。

第四条 乙は、補助者の行爲について、一切の責任を負う。

第五条 乙が、監査のため甲の主たる監査を行う場所所在地以外に出張するときは、甲の了解を得て出張する。

甲が乙に支拂う出張費の計算方法は、経済団体連合会、日本公認会計士協会の協定による「初年度の監査に関する報酬規定」による。出張費は、その必要が生じたとき支拂う。

第六条 甲は、監査の実施期間中乙の職務に適する場所を提供し、且つ、その質問事項につき主として應答する責任者と相互の要望事項を伝達する職員とを定める。

第七条 甲は、乙から監査を行うに當つて必要と認める帳簿、証ひ、書類、その他会社の諸規程、議事録、諸表、諸記録等の諸資料の閲覧を求められたときは速かにこれに應ずる。

甲は乙から前項の諸資料につきその謄本の交付を求められ

たときは、甲に備付けのあるもの限り、これを乙に交付する。

第八条 甲は、乙の書面又は口頭による質問に対して速かに回答をする。

第九条 甲が自己の都合により監査着手前に契約を解除したときは、既に支拂った報酬の返還を請求しない。また着手後に解除したときは、甲は、契約した報酬の金額を乙に支拂う。

第十条 乙が、天災事変若しくは病氣その他己むを得ない事由によつて、契約の履行が不可能または著しく困難となつたときは、乙は遅滞なく甲にその旨を申出で契約を解除する。

前項の契約解除の事由が生じたときは、甲は、乙の申出がなくても契約を解除することができる。

前二項の場合、契約解除の事由が生じた時が監査着手前である場合には、乙は、既に受領した報酬を甲に返還する。また監査着手後である場合には、報酬の取扱については、契約解除の時期、監査の進行状況その他を勘案して、甲乙の協議によつて定める。

第一項によつて乙が契約を解除した場合には、乙は、甲に後任者を推薦しなければならぬ。但し、甲は乙の推薦したものの以外のもので契約することができる。

第十一条 甲ならびに乙は、証券取引法第百九十三条の二の第二項に定める特別の利害関係の有無につき、相互に十分な情報を提供する。

契約後、前項の利害関係を生じ、その原因が専ら乙の側に
ある場合には、乙は遅滞なく既に受領した報酬を返還して契
約を解除する。

前条第四項の規定は、前項の場合にこれを準用する。

契約後、第一項の利害関係を生じ、その原因が専ら甲の側
にある場合には、契約解除に伴う報酬の取扱については、
第九条を適用する。

第十二条 前三条の規定によって契約が解除された場合には、
乙は監査の経過を記載するために乙が調製した書類及び特約
により乙の所有となつた甲の諸規程、諸表、議事録、謄本等
の資料を甲の委嘱した後任者に引渡す。

第十三条 乙は、次の場合には甲の受けた損害を賠償する。

- 一、乙が、公認会計士法第二十七条に定める秘密を守る義務
を犯し、甲に損害を与えた場合
- 二、乙が第十一條に定める義務を怠り、乙の責に帰すべき理
由により監査報告書が無効となつた場合
- 三、監査報告書が乙の責に帰すべき理由により証券取引委員
会によつて受理せられず、これによつて甲が損害を受けた
場合

(c) 初年度監査報酬規定

第一條 この報酬規定は、財務書類の監査証明に関する規則、
(昭和二十六年証券取引委員会規則第四号)によつて公認会
計士の行つ初年度の監査が「会計制度監査準則」(以下準則

戦後の我が国における会計監査制度

という)に準拠して行われる場合に適用するものとする。

第二条 監査証明の報酬額は、壹事業年度につき、報告書の作
成料を含めて拾七万円とする。

第三条 監査人が、監査のため被監査会社の本店所在地(主た
る監査をうける場所が本店以外にある場合にはその所在地)
外に出張するときは、第二条の報酬額の外に出張費を加算す
る。

出張費は、交通費、宿泊料、食卓料及び日當に分ける。

交通費、宿泊料及び食卓料は実費による。

日當は、次のように定める。

公 認 会 計 士 一日につき 三、〇〇〇円

会計士補その他の職員 一日につき 二、〇〇〇円

日當計算の日数は、旅行のため、準則に定める期中監査日
数を超過する場合のその超える部分の日数とし、一日に満た
ない端数は一日とする。

監査人の事務所が本店所在地(主たる監査をうける場所が
本店以外にある場合にはその所在地より遠隔の地にある場合
は出張費については當時者の協議により、第一項の「被監査
会社の本店所在地(主たる監査をうける場所が本店以外にあ
る場合にはその所在地)」を「その事務所の所在地」と讀換え
ることができる。

第四条 報酬の支拂方法は、當時者の協議によつて定める。

戦後の我が国における会計監査制度

一、資本金別分類表

業種別	資本金別							
	一億円以上 三億円未満	三億円以上 五億円未満	五億円以上 一〇億円未満	一〇億円以上 一五億円未満	一五億円以上 二〇億円未満	二〇億円以上 二五億円未満	二五億円以上 三〇億円未満	三〇億円以上
漁業	二							二
金属業	四							四
非金属業	一							一
炭鉱業	六							六
石油及天然ガス生産業	一							一
総合工業	二							二
食品製造業	三							三
繊維業	三〇							三〇
木材及び木製品製造業	二							二
紙及び類似品製造業	二							二
印刷出版及び類似産業	三							三
化学工業	三							三
石油及び石炭製品製造業	二							二
ゴム製品製造業	五							五
ガラス及び土石製品製造業	二							二
第一次金属製品製造業	二							二
金属製品製造業	三〇							三〇
機械製造業	一〇							一〇
電気機械器具製造業	一〇							一〇
輸送用機械器具製造業	二							二
医療機械、理化学機械、写真機、光學機械器具及び時計製造業	二							二
計	四	二	一	一	一	一	一	二〇

前回の増減比較	合計	其他の製造業	一般卸売業	特殊卸売業	各商品小売業	補助的金融業及び金融附帯業	証券及び商品取引業	保険業	不動産業	地方鉄道業及び軌道業	道路旅客運送業	道路貨物運送業	水路運業	航空運業	倉庫業	通信業	熱・光及び動力供給業	旅館貸間下宿業その他宿泊業	映画	映画以外の興業娯楽劇場及び附随事業	他に分類されない専門サービス業
十三	三四(八)	一〇〇	三〇	二	六	二	一	五	三	一	一	九	一	六	三	二	四	二	三	一	一
十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元
十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九	十九
十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元
十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七	十七
十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元
十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一	十一
十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元
十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元	十元

戦後の我が国における会計監査制度

戦後の我が国における会計監査制度

二、決算期別分類表

業種別	決算期別															
	七月	八月	九月	〇月	二月	六月	一月	三月	五月	六月	七月	九月	〇月	二月	三月	計
漁業	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
金属業	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
非金属業	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
石油及炭业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
原油及天然ガス生产业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
综合工业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
食品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
纺织业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
木材及木制品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
纸及类似品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
印刷出版及类似产业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
化学工业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
石油及石炭制品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
ゴム製品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
ガラス及び土石製品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
第一次金属制品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
金属制品制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
机械制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
电气机械器具制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
输送用机械器具制造业	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
医学机械、理化学机械、写真機、光學機械器具及び時計製造業	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

(第1表) 公認会計士が監査契約した会社数

被監査会社数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	29	計	478.
会計士数	69	43	25	10	2	5	3	2	2	1	4	2	1	1		167.

(註) 平均スレバ、会計士1人平均3社トナツテイルガ、数値ノ分布度カラ推シテ1人平均2社ト見ルベキデアロウ。
上記表中ニハ、2人以上ノ公認会計士ガ共同契約シテイルモノ12名(会社数18社)ヲ含ム。

監査補助者の監査従事状況

(第2表) 監査補助者の従事人員数により区分した会社数

補助者数	0	1	2	3	4	6	8	計
被監査会社数	102	322	41	10	1	1		478

(註) 上記表中、6人、8人ノ補助者ヲ使用シタモノハ、外資ヲ導入シタ被監査会社ニオイテ正規ノ財務監査ヲ行ツタ特例ニ属スル。補助者ヲ使用シナカツタ公認会計士(監査責任者)ハ44人アツタ。

(第3表) 監査補助者の資格別従事状況

被監査会社数	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	計
資格区分												
公認会計士	47	26	7	4	6	0	1	1	1	1	2	95
会計士補	39	21	5	3	1	2	0	0	0	0	0	71
計理士	20	8	2	0	0	0	0	0	0	0	0	30
その他	37	2	4	2	0	0	0	0	0	0	0	45
計	143	57	18	9	7	2	1	1	1	1	2	241

(註) 但シ、上記表中ノ補助者トシテノ公認会計士95名中ニハ、第1表ニ示ス監査責任者トシテ従事シテイルモノガ27名含マレテイル。

(参考図) (昭和27年7月末現在)

公認会計士の現在数・調		
公認会計士	有資格者	693名
	開業登録者	625名
会計士補	有資格者	538名
	登録者	241名
外国公認会計士		9名
計理士名		4,164名

(2) 法定監査対象会社

昭和二十七年七月三十一日現在の法定監査対象会社についての調査が、大蔵省理財局証券第一課（監査係）より発表されておるので参考のために掲げておく。

法定監査対象会社

「昭和二十七年七月三十一日現在」

大蔵省理財局証券第一課（監査係）

本表の作成方法

一、本表は昭和二十七年七月末現在における法定監査の対象となる会社（証券取引法第四条による届出の効力の生じた有価証券の発行会社又は上場有価証券の発行会社で資本金一億円以上のもの）の集計を示す。

二、各表中括弧数字は上場有価証券の発行会社であつて証券取引法第四条による届出の効力の生じていない会社を内書として示したものである。

三、会社の資本金は昭和二十七年七月末現在までに証券取引法第四条による届出の効力の発生したのものについてはその募集が既に完了しているものと見做して調査した。

四、各表中「前回との増減比較」は前回調査時昭和二十六年九月三十日現在の会社数との比較を掲げたものである。

五、前回調査において対象となつていた無尽会社八社は「相互銀行」に改組されたため対象会社中より除外された。

六、業種別分類は日本標準産業分類の中分類によつた。

(3) 初年度監査従事者に関する調査事項

初年度において、公認会計士と被監査会社との間に、前述せるような監査契約を結び、監査が行なわれたのであり、その初年度における監査状況について、すなわち、監査に従事した監査責任者（当該公認会計士）及び監査補助者（資格は限定されていない）の監査従事状況について、これ又、大蔵省理財局証券第一課において調査し、明治学院大学教授、渡辺実氏が公表しておられるので、これも参考のために引用させていただく。

(註) 監査、第三卷第五号、昭和二十七年十一月

(2)の法定監査対象会社の表にあるように、昭和二十七年七月三十一日現在の被監査会社総数は、五四七社であるが、その中監査契約未締結の会社及び契約状況不明の会社合計六九社があつたため、調査の対象となつた被監査会社数は四七八社である。

以上が、大体初年度監査とはいかなる監査であるか、またいかに実施されたかを相当詳細に解説したのであり、次に「次年度監査」以下の説明に入るわけであるが、紙幅の関係上、以下は次号にゆずることにする。

(未 完)

(追記) 初年度監査の解説に當つては、一橋大学教授岩田巖教授、及び明治学院大学教授、企業会計審査員渡辺実教授の諸論稿に負うところ極めて多い。

(一九五五・二・一四)