

# 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・監査実施規則の発表
- 三、証券取引法（第九十三條の二）
- 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、今後の問題

（本号掲載）

（次号掲載）

戦後の我が国における会計監査制度

はしがき

終戦後、我が国民経済の再建、安定のため、経済諸制度について種々顕著なる改革が行われたが、特に企業会計の領域についても、「企業会計の革命」といわれるように、経済民主化のための一政策として色々の改革が行われたのである、すなわち企業会計に関する原則・準則・規則などの諸規制が次から次へと公表され、また会計制度の規定化が行われたのであるが、本小稿において述べようとするのは、終戦後、我が国の企業会計制度に最も大なる変革と発展をもたらしたところの会計監査制度、すなわち、証券取引法第九十三條の二の規定による公認会計士の行う強制監査制度に限定して説述するのであって、その他には及ばないことにしたい。

また、本誌が主として学生諸君を対象とする、すなわち、経済学部機関誌たる性質に鑑み、一応の順序として、先ず戦後公認会計士法が誕生したが、なぜ公認会計士法が誕生したか、一体公認会計士の業務は何か、その公認会計士となるには、いかなる試験があるのか、その他公認会計士について述べ、次にその公認会計士が財務諸表の監査を行うに当って、常に遵守すべきところの「監査基準・監査実施規則」につき説述し、第三に、「証券取引法第九十三條の二」による監査というが、一体この条文はいかなる条文なのか、この条文に関係ある規則その他を述べ、第四に、愈々証券取引法による公認会計士の監査

が、昭和二十六年七月一日以後に始まる事業年度より開始された、いわゆる「初年度監査」を、第五に、「次年度監査」、第六に、「第三次監査」、第七に、「第四次監査」を、そして現在に至っているのであるが、これらの監査は、一体それぞれいかなる監査なのか、また我が国の法定監査が実施されてから現在に至るまでの経過を、できうる限り、規則・通ちよう・その他の資料を引用して、いささか詳細に説明し、最後に今後の問題について若干述べるのであるが、本小稿の究極の目的は、戦後の我が国における公認会計士の法的監査制度についての学生諸君に対する解説たらんとするものである。

(追記)

本小稿の作成につき、全般に互り恩師早稻田大学教授佐藤孝一博士の諸著書及び諸論文に負うところ極めて多く感謝の意を表す。

### 一 公認会計士法の誕生

我が国の職業的会計士の現われたのは明治の末期であり(註)大正の初期には次第にその数も増加し、何らかの法的取締りを必要とするに至り、幾度か議会で提出せられた後、遂に昭和二年三月三十一日法律第三十一号をもって「計理士法」が制定公布されたのである。

(註) 佐藤孝一著「現代監査論」五七頁には明治四十年五月森田熊太郎氏が森田会計調査所を開設したとある。

かくて計理士法は昭和二年公布されて以来、昭和二十三年七月まで二十余年そのまま施行せられて来たのであり、その間中小企業の経理改善に大きな功績を遺したことは事実であるが、しかしながら、この計理士法による真に期待された通りの健全な発達を遂げることはできなかったのである、その理由は、一つには計理士法自身の不備であり、次に、計理士自身の社会的信用の微弱であり、その他にも原因があったのである。

旧計理士法第一条には「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。」と定義されていたのであるけれども、実際にはこのような主要業務を本業とする者は少くして傍系業務を本業とする者が大部分であった。(註)

(註) 内山繁著「公認会計士法逐条解説」三頁。内山氏は、傍系業務として、次のようなものをあげている。巡回記帳  
 ・ 税務相談及び税務代弁・和解仲裁・債権取立・金融の紹介  
 ・ 会社の設立合併等の手続・官廳への許認可申請書の作成等

また、同法第三条によれば「帝國大学若は大学令に依る大学に於て会計学を修め学士と称することを得る者又は専門学校令に依る専門学校に於て会計学を修め之を卒業したる者」は、本法が試験制度を原則としたにもかかわらず無条件に計理士になれたのであり、計理士の資格が極めて寛大であったので、一体計理士とは、職業名なのか、資格称号名なのかわからなくなつ

(計理士の登録及び試験合格者調)

年 別	年中登録者数	累 計	計理士試験 受験者数	同 合 格 者	左 数	同 合 格 者 累 計
昭和2年	64	64	12		4	4
3	756	820	13		4	8
4	1,030	1,850	33		7	15
5	1,040	2,890	43		5	20
6	919	3,809	34		6	26
7	1,085	4,894	28		5	31
8	657	5,551	30		5	36
9	605	6,156	16		5	41
10	618	6,774	26		8	49
11	619	7,393	25		4	53
12	610	8,003	25		4	57
13	656	8,659	24		6	63
14	685	9,344	27		5	68
15	954	10,298	27		9	77
16	1,755	12,053	38		7	84
17	2,184	14,237	47		9	93
18	1,656	15,893	64		7	100
19	1,119	17,012	中止		—	100
20	194	17,206	中止		—	100
21	1,597	18,803	26		4	104
22	3,180	21,983	44		9	113
23	3,700	25,683	—		—	113

戦後の我が国における会計監査制度

内山繁著「公認会計士法逐条解説」PP 6～7

てしまい、昭和二十三年計理士法廃止の際、登録した計理士は二五、六八三名に達し、このうち計理士試験に合格せる者は一三名の僅少であったのであり(註一)、残余の者は全部無試験登録者であった。また、この二万五千余名を数える計理士のうち監査証明の業務に従事していた者は、二百人乃至五百人程度と推定されているに過ぎない状態であったのである(註二)。

(註一) 内山繁「前掲書」 七頁。

(註二) 内山繁「前掲書」 三頁。

以上のような理由からして、その実質が本来の意味からする会計監査を行うものではないので、ここに、戦後における我が国経済の再建はもとより、外資の導入、証券投資の民主化等の要請に役立つべく、企業の経理を公正にし、財務関係書類の真实性を保持せんがため(註)、英米のような会計士制度の確立が要望され、またアメリカ側の勧告もあって、遂に昭和二十三年七月六日法律第百三号をもって公布され、同年八月一日より施行されたのが「公認会計士法」(以下「会計士法」という)であり、ここに国家試験制度を採用するとともに、職業的地位の確立、保護を行うこととなったのである。

(註) 公認会計士法の審議に際し、衆議院において、早稻田財政金融委員長は「本案は、経済民主化と外貨導入という終戦後、我が国経済の二大要請に應じまして、企業における経理の公正化をはかり、財務書類の真实性を確保するために、会計に関する監査、証明を業とする公認会計士を設

けようとするものでありまして云々」と述べている。

なお、会計士法の詳細については、前掲の内山繁著「公認会計士法逐条解説」（大蔵省内大蔵財務協会発行）及び「公認会計士法詳解」（中央経済社発行）を参照していただきたい。ここには、ただ学生諸君のために、公認会計士の業務、会計士補の業務、公認会計士試験等を簡単に説明しよう。

公認会計士となる資格を獲得するためには、先ず第一に、後述するような所定の国家試験に合格しなければならないこと。（すなわち、第三次試験の合格者であるか、現在は廃止されたが（本年七月廃止）今までなら、特別試験の合格者であること）第二に、所定の登録を受けること。（大蔵省にある公認会計士名簿に登録をすること）第三に、欠格条項に該当しないこと。（未成年者、禁治産者、準禁治産者その他特定の者）これら三条件が充足していなければならないのであって、ここで初めて次のような公認会計士の業務を行うことができるのである。

### 〔公認会計士の業務〕

公認会計士の業務として、会計士法は、第二条に次の通り定めている。

第二条 公認会計士は、他人の求に応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする。

(2) 公認会計士は、前項に規定する業務の外、公認会計士の名称を用いて、他人の求に応じ報酬を得て、財務書類の調

整をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる。但し、他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項については、この限りでない。

(3) 第一項の規定は、公認会計士が他の公認会計士の補助者として同項の業務に従事することを妨げない。

少し説明を加えれば、本条第一項は、公認会計士の主要業務の規定である。すなわち、公認会計士は、企業の公表する財務書類（財産目録貸借対照表、損益計算書その他財務に関する書類）の監査又は証明をすることを主要業務とする。この業務は公認会計士にのみ許された業務ではあるが（第四十二条の二（公認会計士でない者の業務の制限））、外国公認会計士（第十六条の二（外国で資格を有する者の特例）参照）及び再登録士（註一）は、会計の監査（計理士法では、検査）（註二）をなすことができる。しかしながら、後述するまた本稿の目的とする「証券取引法第九十三条の二」の規定に基づく法的強制監査は公認会計士に限るのである。

しかして、公認会計士法上から見ると、このような財務書類の監査又は証明の業務が、公認会計士の公認会計士たる所以である本来の主要業務ではあるけれども、現実の問題として我が国の現状からすれば、公認会計士の傍系的業務たる次に述べる第二項の業務の方が、第一項の主要業務よりも断然需要が多いのではなからうか。

(註一) 本来計理士は、計理士法が、昭和二十三年、公認会計士法制定と同時に廃止されたので(公認会計士法第六十一条)存在しないわけであるが、しかし一定の計理士(計理士法廃止の際計理士である者)が、昭和二十六年三月三十一日までに、公認会計士管理委員会の定めるところにより、大蔵省に備える計理士名簿に登録を受けたときは、計理士の名稱を用いて、前述した従来の業務(旧計理士法第一条)を営むことが出来る。(公認会計士法第六十三条)これが、すなわち、再登録計理士であり、現在、実社会で活躍しておるわけで、後表に示すように、昭和二十七年七月末現在で、計理士(再登録)の総数が、四一六四名である。

なお、旧計理士法(第五条)による計理士の登録申請は公認会計士法公布以後受理しない。(公認会計士法第六十二条)

(註二) 公認会計士法、第二条でいう、「監査」というのは、会計検査院法、旧計理士法にいう検査に通ずる。

(前掲内山著六八頁)

本条第二項は、公認会計士の業務としては、いわゆる傍系的業務(註一)に関する規定である。しかし、公認会計士が、このような業務に従事することは、我が国の産業経済の発展のためにも、企業の発展のためにも、また公認会計士制度の将来の発展のためにもよいことである。またこれらの業務以外の業

戦後の我が国における会計監査制度

務も公認会計士は行いるのであるけれども、税理業務を行うためには「税理士」(註二)の登録を受けなければならない。

(註一) 第二条第二項に規定する業務の意義を、前掲書において内山氏は次のように説明しておられる。(前掲内山著、七一―七二頁)「財務書類の調整」とは、……他人の記帳したところに基いて決算書類その他の財務書類を調整することである。

「財務に関する調査」とは、……会計に関係ある或特殊事項について吟味することをいうのである。

「財務に関する立案」とは、……帳簿組織の立案、内部監査組織の立案、会計組織の立案等をいうのである。

「財務に関する相談に應ずること」とは、……公認会計士も顧問弁護士と同様、会計に関する顧問について助言と指導とを与え、会計実務の円滑な働らきを助成する職能を有してゐるのである。

(註二) 公認会計士にして、税理業務を行うためには、税法第十八条の規定により、国税廳に備える税理士名簿に登録をしなければならない。「税理士法」第一条、税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない。

次に、この税理士の業務は、税理士法第二条に規定してゐるが、「税務代理」と「税務書類の作成」と「税務相談」

の三業務がそれである。

なお、「税理士法」は、昭和二十六年六月十五日法律第二三七号をもって公布されたものであり、税理士試験制度があるものである。

また第三項は、他の公認会計士との共同事業の規定である。この説明は省略する。

#### 〔会計士補の業務〕

会計士補とは、後述の第二次試験に合格して会計士補（となくり得る）有資格者のすべてをいうのではなくて、自ら公認会計士の監査証明業務を補助する者として会計士補名簿（大蔵省にある）に登録した者のみをいう。

次に会計士補の業務として、会計士法は、第三条に次の通り定めている。

第三条 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、会計士補の名称を用いて、前条第一項の業務について、公認会計士を補助する。

(2) 会計士補は、他人の求に応じ報酬を得て、会計士補の名称を用いて、業として前条第二項の業務を営むことができる。

(3) 前条第二項但書の規定は、前項の場合に、これを準用する。

少し説明すれば、第一項は、将来有能な公認会計士となるために、会計士補は、公認会計士の業務の見習と補助とをさせる

こととした。第二項は、公認会計士同様自ら独立して、前条第二項の財務に関する業務について行いうるのである。第三項は別に説明の必要はないであろう。しかして、会計士補の特権は「会計士補」という名称使用の独占権と、一応後述するが、第三次試験の受験資格も半特権であろう(註)。

(註) 内山繁「前掲書」七七頁。

#### 〔公認会計士試験〕

次に、公認会計士となるためには、公認会計士試験に合格しなければならぬ。公認会計士試験は第一次試験、第二次試験第三次試験からなる。(会計士法、第五条参照)

1 第一次試験(会計士法、第六条、第七条参照)

第一次試験は、第二次試験を受けるのに相当な一般的学力を有すかどうかを判定するために行うものであって、試験科目は国語、数学及び論文であって、毎年一回行われる。但し、第一次試験合格者と同等以上の学力あるものと認められる者は、会計士法第七条の規定により、第一次試験の免除を受けることができる。ゆえに、大学卒業生、旧制高等専門学校卒業生は、第一次試験は免除される。

2 第二次試験(会計士法、第八条、第九条参照)

第二次試験は、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判定するために行われるものであって、試験科目は、次に列挙する科目である。

一、会计学(簿記、財務諸表論、原価計算及び監査論)

二、経営学 三、経済学 四、商法（海商、手形及び小切手に関する部分を除く。）

第二次試験は、第一次試験に合格した者または、第一次試験を免除された者だけが、これを受けることができるのである。

第二次試験の免除は、会計士法第九条に規定されており、前記試験科目のうち、特定科目に限り免除される一部免除と、全科目免除（会計士法、第五条参照）とがある。第二次試験に合格した者、または第二次試験の全部（全科目）免除を受けた者は会計士補となる資格を有し、大蔵省に備えてある会計士補名簿に登録の上、会計士補となることができる。第二次試験は、毎年一回行われる、会計士補有資格者は昭和二十九年九月末現在八百八十二名である（註）。

（註）この第二次試験は、学生諸君に一番関係が深いので、参考までに、公認会計士法公布以後、本年までの試験成績を表記しておく。

年度別	受験者数	合格者数	合格割合	
			約八名に一名合格	割合
昭和四年	五三六	二七〇	一三%	〃
昭和五年	一、四六六	二一九	一四%	〃
昭和六年	一、七九四	二七三	一五%	〃
昭和七年	一、九七三	二七〇	一三%	〃
昭和八年	一、九七六	二七〇	一三%	〃
昭和九年	一、九七六	二七〇	一三%	〃
果計	九、三九〇	六、六一二		

戦後の我が国における会計監査制度

3 第三次試験（会計士法、第十条、第十一条、第十二条参照）

第三次試験は、公認会計士となるのに必要な高等の専門的応用能力を有するかどうかを判定するために行うものであって、試験科目は、財務に関する監査、分析その他の実務（税に関する実務を含む）である。第三次試験は、会計士補または会計士補となる資格を有する者であつて、次の二つの条件を具備することが必要である。一年以上の実務補習（一）二年以上の監査または証明業務について、公認会計士の補助、または政令で定める財務に関する監査、分析その他の実務に従事、第三次試験も毎年一回行われる。第三次試験の受験資格は、前記のように定められているので現在まで有資格者は少く、昭和二十九年九月末現在で合格者は僅か五〇名である（註）。

（註）昭和二十四年より現在迄（昭和二十九年の第三次試験は、まだ行われていない）二十八年度までの成績概況は、大蔵省理財局の発表によれば、次のようである。

年度別	受験者数	合格者数
昭和四年	三二	一
昭和五年	四三	一
昭和六年	九四	一
昭和七年	一六	三
昭和八年	一五	六
昭和九年	一〇	三
果計	一〇三	五〇

三五九

4 特別公認会計士試験

以上1、2、3は公認会計士となる正規の試験ルートであるが、この外に本年七月末まで特別のルートがあったのである。この試験制度は、学生諸君には将来といえども直接関係のあるものではないので省略することにしているが、ただ現在の公認会計士の大部分がこの特別試験により合格したものであることを知っておいていただきたい。そもそも、この特別試験制度は、昭和二十三年八月一日より、本年七月三十一日までの六年間暫定的に実施された制度であつて、正規の試験ルートを経ることなくして、この特別試験のみ合格することによつて、公認会計士となつたのである。ゆえに、この特別試験受験資格者は限定されていたのであつて、公認会計士たるべき学識、経験を既に有するものと一応見なし得る人々に対してのみ受験資格を与えていた。

しかしながら、本年五月三十一日「公認会計士法の一部改正の法律案」が、国会を通過し、この特別試験制度は、本年七月三十一日をもつて廃止されたのであるが、第三次試験合格者に比べ、この特別試験による合格者、すなわち、公認会計士有資格者となつた者は一、〇四二名である(註一)。

しかして、前記改正案によつて、特別試験制度に代つて、暫定的に一定の有資格者に対し、三ヶ年間に、第一次、第二次試験を経ることなく第三次試験を受ける資格が与えられるところの公認会計士試験第三次資格検定制度が設けられたのである(註

1)。

(註一) 特別試験制度が、昭和二十三年八月実施されてから本年七月末廃止されるまでの六年間に、十一回施行され、合格者総数一、〇四二名に達した。内山繁稿「特別試験の試験成績について」雑誌「企業会計」二十九年十月号。  
(註二) 公認会計士試験第三次資格検定制度については、雑誌「産業経理」二九年七月号、大藏事務官内山繁稿「公認会計士法の一部改正について」参照のこと。  
なお、第一回のこの資格検定制度は、去る十月一日行われたのである。

以上で、大体公認会計士の業務、また公認会計士となるための試験制度の概要を説明したのであるが、この外にも公認会計士に関する重要事項、例えば監査人の資格、責務、独立性の問題、監査人の選定等があるけれども、これらは省略する故、前掲佐藤孝一著「現代監査論」を参照していただきたい。

(註) また監査人に関する諸問題については、左記の著書を参照していただきたい。

原口 亮平「会計監査」渡辺 義雄「会計士とその監査」  
近澤 弘治「監査制度」同 右「会計士に関する諸問題」  
野本悌之助「監査通論」

山野井房一郎「強制監査と受入態勢」

(追記) 公認会計士法関係についての解説に当り、大藏事務官内山繁氏の著書、及び諸資料に負うところ極めて多い。



## 二 監査基準・監査実施準則の発表

昭和二十三年六月、経済安定本部に設置された「企業会計制度対策調査会」(註一)は先ず企業会計を確立維持するための重大指針として、昭和二十四年七月「企業会計原則・財務諸表準則」(註二)を中間報告の形式で発表したが、さらにそれに引き継ぎ、それと表裏一体唇齒輔車の関係に立つ「監査基準・監査実施準則」を、昭和二十五年九月に同じく中間報告の形式をもって公表したのであり、調査会発足以来一般社会における第二の成果であった。

(註一) 企業会計制度対策調査会(現在名稱「企業会計審議会」) この調査会は昭和二十三年五月十四日、放送会館第五スタジオにて、終戦後の日本経済の再建復興の問題に關連して公認会計士制度の確立と産業会計教育の根本的刷新の必要等のため、民間情報局のモス博士の盡力によりて開催された「会計基準及び教育会議」(Conference on Accounting Standards and Education)により、生れたものである。すなわち、この会議の成果として、建議案が決議され、上野博士より、時の総理大臣(芦田均)に提出され、同年六月二十九日閣議決定の「企業会計制度対策調査会設置に関する件」にもとずき、この調査会が設置されることになったのである。

しかして、この調査会の委員は、官廳關係、學識關係、戦後の我が国における会計監査制度

実務關係等各方面の代表者や權威者から構成された。

また、この調査会は、任務の分担のため部会があり、第一部会が、前述せる「企業会計原則財務諸表準則」を公表し、第三部会は「監査基準、監査実施準則」を廣汎且つ深甚な研究調査を行い、昭和二十四年七月から約一ヶ年二十五年八月まで何回も慎重審議を重ねた結果、その成果を中間報告の形式で公表したのである。

なお、企業会計制度対策調査会の名稱は、企業会計基準審議会と變り、後、昭和二十七年七月、行政機構改革の結果として、大藏省の所管に移り、同時に「企業会計審議会」と改稱され現在に至っている。

また、前述せるように、この審議会には、四部会があり次のような事項について分担され、調査審議をなす、企業会計審議会の会長は、上野道輔博士である。

(第一部会) 部会長、黒澤 清

企業会計の基準の設定、企業会計制度の整備改善並びに他の部分に属しない企業会計に関する重要事項

(第二部会) 部会長 上野道輔

企業会計の教育及び普及啓蒙に関する事項

(第三部会) 部会長 岩田 巖

企業会計の監査基準の設定に関する事項

(第四部会) 部会長 中西寅雄

原価計算の基準の設定に関する事項

(註二) 「企業会計原則・財務諸表準則」

先づ、「企業会計原則」とは、企業会計を規制する根本原則であつて、企業会計の実務のなかに慣習として発達したもののなから、一般に公正妥当と認められるところを要約したものであるといえるであらう。

また、「財務諸表準則」とは、財務諸表の標準様式及び作成方法に関する要件を定めたものであつて、主として、財務諸表の改善統一を目的として設定されたものである。

これらの原則、準則の制定については、黒澤清博士が絶大な努力を拂つて原案の作成に当られたのである。

これらの詳細については、左記の著書を、また特殊研究は他の論文を参照されたい。

- 佐藤 孝一「現代会計学」 中央経済社  
 黒澤 清「近代会計学」 春秋社  
 太田 哲三「新版会計学」 千倉書房  
 山下 勝治「会計原則の理論」 森山書店  
 沼田 嘉穂「会社財務諸表論」 千倉書房  
 黒澤 清「会計学」 千倉書房

#### A 監査基準

##### (1) 「監査基準」設定の理由

監査基準を設定した理由につき、企業会計審議会第三部会長であり、我国における監査論の権威者にして、この原案作成に

絶大なる努力を払はれた岩田教授は、次のように述べられておられる。

「ここに監査基準を設定した主たる理由は、これを要するに公正にして妥当な企業会計基準の維持および発展に貢献するため、近く実施される予定の強制外部監査制度の基礎を確立するとともに、その円滑なる運営をはかるうとする点にある。すでにこの監査制度の法的基礎が公認会計士法および証券取引法等によつて確立されていることは周知の通りである然しながらそれは單にその形式を整備するにとどまるものであつて、具体的内容はいまだ明かにされてはいない。監査基準はこの形式のなかに、できるかぎり実質的な内容を盛り込むことを目的として設定されたものである。もとよりこれは一般に妥当すべき根本原則であるから、勢い抽象的にならざるを得ないが、將來規定さるべき具体的内容の少なくとも方向だけは推定せんとしたものである。」(岩田巖「会計監査」(現代会計実務講座第四卷)監査基準三頁)

また、後に挙げたる、我が国の「監査基準」は、「監査基準の設定について」の最後にあるように、「これを要するに、監査基準の設定は、徒らに監査人を制約するものではなくして、むしろ監査人、依頼人(即ち被監査人)及び一般関係人の利害を合理的に調整して、監査制度に確固たる基準を与え、その円滑なる運営を図らんとするものである。」と述べ、特に我が国の実情に鑑みて啓蒙的教育的な立場から、

監査基準を設定する理由の説明を加えている。(後にあげた「監査基準の設定について」の(1)(2)(3)参照)

従って、その内容は、アメリカの監査基準(註)を範としたものではあるが、前述せるような我が国の特殊の实情に鑑み、公認会計士のみでなく、依頼人、財務諸表の報告を受ける外部の利害関係者や当該会社の取引関係者、その他一般の人々を対象として啓蒙的・教育的な立場からの種々なる解説的条項が加えられている。

(註) 我が国の「監査基準」は、主としてアメリカの一九四七年(昭和二十二年)米国会計士協会(American Institute of Accountants, AIA)の監査手続委員会による「監査基準仮報告書」(Tentative Statement of Auditing Standards, Their Generally Accepted Significance and Scope)を範としたものであり、アメリカの「監査基準」は、我が国と異なり、主として専門家たる公認会計士を対象として規定されておるようである。

(2) 「監査基準」の体系

我が国の「監査基準」は、三種の基準から構成されている。

(a) 監査一般基準(監査人の適格性の条件、監査人が業務上守るべき規範(職業的倫理)及び監査人の任務を明かにする原則)

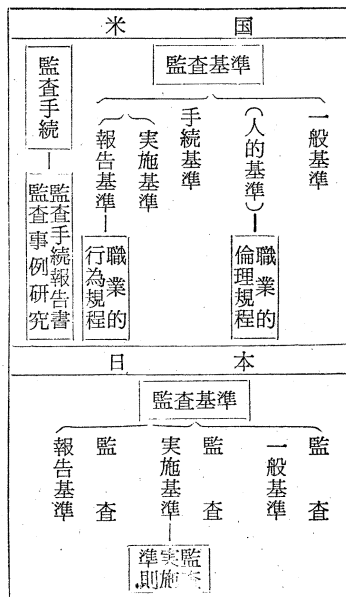
(b) 監査実施基準(監査手続の選択適用を規制する原則)

(c) 監査報告基準(監査報告書の記載要件を規律する原則)

戦後の我が国における会計監査制度

以上三基準に区分されているが、これを要するに、財務諸表監査を実施する場合、職業的監査人が常に遵守しなければならない原則である。

次に、では米国の「監査基準」は、どうかといえ、我が国と同様三部から構成されている。次に両者を比較して見よう。



(註) 佐藤孝一「現代監査論」二一八頁より

(追記)

なお、アメリカの監査基準の詳細については、

佐藤孝一「監査基準」 太平社

岩田 巖「アメリカ財務監査」産業経理協会

AIA. "Audits by Certified Public Accountants", 1950.

(3) 監査一般基準

「監査一般基準」とは、いかなる基準であるかは、すでに述べたところであるが、我が国の「監査一般基準」は、八つの条項から構成されている。(各条項の本文は後段参照のこと。)

- ① 適格性の条件
- ② 公正不偏の態度
- ③ 正当なる注意
- ④ 秘密の保持
- ⑤ 監査証明の意義
- ⑥ 責任の限界
- ⑦ 監査証明の限界
- ⑧ 任務の限界

以上の条項名を、佐藤博士は用いられている。(佐藤孝二「現代監査論」二二三—二四六頁)

また岩田教授は、「監査一般基準は八つの条項からなるが、これは前半の四条項と後半の四条項とに区分することができる。前半は、監査人の資格・条件および職業的倫理を規定したものであり、後半は監査の一般的意義を明かにしたものであって、両者はそれぞれ纏まったグループをなすからである。」と述べられておられる。(岩田巖「監査基準」七一八頁)

- (参考) ④岩田教授は、しかして、二つのグループを、次の如く見出を付けておられる。前者を①監査人の資格と条件 ②公正不偏の原則、③専門家として当然の注意、④秘密の保持、又後者を①監査証明の意義、②二重責任の制度、③監査の効果、④監査人の任務の限界、(岩田巖「前掲書」八一—三頁)

⑤黒澤博士は、本基準に対して次のような原則名を与え

- られてゐる。①専門的能力及び独立性の原則 ②公正の原則(獨立制の原則) ③正当の注意の原則、④秘密保持の原則(一般的な)、⑤秘密保持の原則(監査調書に関する)、⑥監査証明の本質に関する原則、⑦責任の限界に関する原則、⑧監査の性格に関する原則(黒澤清「監査基準の生成と発展」産業經理第十卷第九号)

⑨野本教授は、岩田教授同様二区分説をとられ、前半の四条項を(一)監査人の一般原則、後半の四条項を(二)監査の一般原則といはれてゐる。(野本悌之助「監査通論」一一〇—一一二頁)

しかして、この「監査一般基準」は、公認会計士法と後述する「監査証明規則」(昭和二十六年三月、証券取引委員会規則第四号)に、重要な部分が規定されている。

なお、我が国の本基準は、米国の「監査基準」における「人的基準又は一般基準」(Personal or General Standards)すなわち、「監査人の資格とその事務の性質(the qualification of the auditor and the quality of his work)を規制する基準に該当するものである。

(4) 監査実施基準

「監査実施基準」とは、いかなる基準であるかは、これまたすでに述べたところであり、またこの実施基準設定の必要性については、後段の安本中間報告にある「監査基準の設定について」の、(3)に詳細且つ明快に述べられている。

しかして、この「監査実施基準」は、七つの条項から構成されている。(各条項の本文は後段参照のこと。)

- ① 監査事務の計画性と監督性
- ② 証拠力の合理性
- ③ 重要性と相対的危険性
- ④ 内部統制の信頼性
- ⑤ 監査事務の経済性
- ⑥ 「企業会計原則」の遵守と継続性
- ⑦ 「財務諸表準則」の準拠性

以上の条項名を、佐藤博士は用いられている。(佐藤孝「現代監査論」二五〇—二六五頁)

なお、この実施基準につき、岩田教授は、「監査実施に関して、基準を設け、監査人を制約する理由は、いたずらにこれを束縛するためではなく、むしろ監査制度の円滑なる発展をはかるためにほかならない。……監査実施基準は正当な注意の下に行われる監査手続の選択適用の根本原則を規定せんとするものである。この基準は監査事務の長い経験のなから抽出された公正妥当な慣習の結晶であって、監査人が財務諸表の監査において常に守らなければならない最少限度の基準である。」と述べられておられる。(岩田巖「前掲書」一四—一五頁)

- (参考) ④ 岩田教授は、本基準の七条項を、① 監査の計画性 ② 証拠の合理性、③ 監査手続の選択要件、④ 内部統制の信頼性、⑤ 監査の経済性、⑥ 会計処理の妥当性と継続性、⑦

戦後の我が国における会計監査制度

表示形式の合法性なる表題によって説明されている。(岩田巖「前掲書」一五—二五頁)

- ⑤ 黒澤博士は、本基準を、① 監査の計画性の原則(監査の適時性および秘密性の原則)、② 監査手続の選擇適用に関する一般原則(又は証拠力の原則)、③ 重要性の原則又は相対的危険の原則、④ (内部統制の判定にもとずく)監査手続の適用範囲の決定に関する原則、⑤ 経済性の原則、⑥ 会計原則遵守の原則、⑦ 財務諸表準則遵守の原則、なる名稱をつけておられる。(黒澤清「監査基準の生成と発展」産業經理、第十卷第九号)

- ⑧ 野本教授は、本基準を(一)計画性に関する原則、(二)内部統制の信頼性に関する原則、(三)合理的証拠に関する原則、(四)準拠性、継続性の吟味に関する原則等に大別して四区分されておられる。(野本悌之助「監査通論」一一二—一一六頁)

なお、我が国の本基準は、米国の「監査基準」における「手続基準」(Procedural Standards)のうちの「実施基準又は現場事務の基準」(Standards of Field Work)に該当するものである。

#### (5) 監査報告基準

「監査報告基準」とは、いかなる基準であるかは、これまたすでに述べたところであり、また、この報告基準設定の必要性については、後段にある安本中間報告の「監査基準の設定につ

## 戦後の我が国における会計監査制度

三六六

いて」の、(4)に詳細に、しかも明快な説明が加えられている。これまた、原案作成者たる岩田教授は、次のように述べられている。(岩田巖「前掲書」二六頁)

「監査報告基準は監査報告書の記載要件と注意事項を規定したものである。これは監査一般基準第三の「監査人は、……報告書の作成については、職業的監査人として正当の注意をもってこれを行わなければならない」という規定をうけて、その内容を少し具体的に展開したものである。……本基準は、単に記載要件を規定するにとどまり、報告書雛形の作成は、職業的監査人の団体に委せることとしてゐる。」

しかして、この「監査報告基準」は、五つの条項から成立している。(各条項の本文は後段参照のこと。)

- ① 報告書の記載内容
- ② 報告書の範囲区分
- ③ 報告書の意見区分
- ④ 補足的説明事項
- ⑤ 限定及び除外事項

以上のように、佐藤博士は表題をつけられている。(佐藤孝一「現代監査論」二七一—二九一頁)

(参考) ④岩田教授は、本基準を①、②、③、監査報告書の内容、④補助的説明、⑤免責条件なる表題をつけられて説明されている。(岩田巖「前掲書」二六一—三二頁)

⑤黒澤博士は、本基準を①報告書基準(範囲の区分と意見の区分に関する記載の原則)②範囲の区分における報告の原則、③意見の区分における報告の原則、④補足的記載

に関する報告の原則、⑤責任限定に関する原則なる名稱をつけておられる。(黒澤清「監査基準の生成と発展」産業経理第十卷第九号)。

(C)野本教授は、本基準を、(一)監査報告書の内容区分に関する原則、(二)補助的説明及び免責条件に関する原則とに区分されて説明されておられる。(野本悌之助「監査通論」一一六—一一八頁)

(D)AIA「CPAによる監査」は、「報告基準」と題したのよりに極めて簡単に述べている。

「CPAは、その報告書において、當該財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して作成されてゐるかどうか、及びその会計原則が前年度との関連において、當年度も継続して遵守されてゐるかどうかを記述する。CPAの責任は、提出される財務諸表の妥當性に関係があるばかりではなく、又その財務諸表を誤解させないために必要とされる補足的な資料の添付にも関係がある。極めて重要な諸項目に関する財務諸表上の明示が合理的に十分でないときは、CPAはそのような事項を監査報告書に明示しておくものである。」

AIA. Audits by Certified Public Accountants, 1950. p.p. 26—27.

しかして、この「監査報告基準」は、後述する「監査証明規則」に、重要な部分が規定されている。

なお、我が国の本基準は、米国の「監査基準」における「手続基準」(Procedural Standards)のうちの「報告基準」(Standards of Reporting)に該当するものである。

以上で、「監査基準」についての説明を終へることにする。

(註)「監査基準」の詳細については、左記著書を参照されたい。

佐藤 孝一「現代監査論」税務経理協会

岩田 巖「会計監査」(現代会計実務講座第十卷)「監査基準」春秋社

野本悌之助「監査通論」中央経済社

(追記)「監査基準」の解説に當つては、岩田教授の前掲著書及びその他同教授の諸論文に負うところ甚だ多い。

経済安定本部

企業会計基準審議会

## 中間報告

### 財務諸表の監査について

監査基準及び監査実施基準を設定して監査制度の基礎を確立するに当り、あらかじめここに取扱う監査の意義、その必要性及びこれが実施の基礎条件を明かにすることは、監査に対する社会一般の認識を向上せしめ、監査制度の円滑なる運営を図るために、必要欠くべからざることである。

### 一 監査の意義

ここに監査とは、企業が外部に発表する財務諸表について、

戦後の我が国における会計監査制度

職業的監査人がこれを行う場合に限るものとする。

この種の監査の目的は、財務諸表が、「企業会計原則」に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき、監査人が、職業的専門家としての意見を表明して財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである。

従つて監査人は、財務諸表に対する自己の意見につき妥当な根拠を与えるため、職業的専門家として当然払うべき注意をもって監査手続を選択適用し、合理的な証拠を確かめなければならぬ。監査人は、財務諸表に対する自己の意見につき責任を負うのみであつて、財務諸表の作成に関する責任は、企業の経営者がこれを負わなければならない。従つて、監査人が財務諸表に対して助言勧告を与え、又は自らその作成に当ることがあるにしても、その採否は企業の経営者が決定するのであり、監査人はこれを強制することはできない。

### 二 監査の必要性

監査は、過去においては、不正事実の有無を確かめ、帳簿記録の正否を検査することをもつて主たる目的としたものであつたが、企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織が整備改善されるにつれて、この種の目的は次第に重要性を失いつつある。企業は、あえて外部の監査人をまつまでもなく、自らこれを発見するとともに、未然にその発生を防止しうるようになつたからである。然しながらそれにも拘らず、外部の第三者による監査は、存在の理由を失うものではなく、企業の大

規模化に伴い、却つてその必要性が益々増大したことを認めないればならない。

抑々財務諸表は、外部の利害関係人に対して、企業の財政状態及び経営成績に関する報告を提供するための重要な手段である。従つて企業は、信頼しうる会計記録を基礎とし、利害関係人に必要な会計事実を明瞭に表示して、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。然しながら今日の企業の財務諸表は、単に取引の帳簿記録を基礎とするばかりでなく、実務上慣習として発達した会計手続を選択適用し、経営者の個人的判断に基いてこれを作成するものであつて、いわば記録と慣習と判断の総合的表現にはかならない。財務諸表が単なる事実の客観的表示ではなく、むしろ多分に主観的判斷と慣習的方法の所産であることは、近代的企業会計の著しい特徴である。

従つて財務諸表は、ややもすれば公正妥当を欠き、誤謬又は不確実な要素の介入する余地が多く、財政状態及び経営成績の適正な表現が歪められ、政策的考慮によつて粉飾される虞が少くない。それ故外部関係人の利益を擁護するためには、判断の妥当性を確かめることが必要であつて、ここに職業的専門家に よる監督の要請される理由がある。

かくて企業の内部統制組織が、如何に周到に整備され、有効に運用されようと、これをもつて監査に置き替へることはできない。内部統制は不正過失を発見防止するとともに、企業の

定める会計手続が守られているか否かを検査するととどまらに反し、監査は会計記録の正否を確かめるばかりでなく、さらに「企業会計原則」に照し、公正不偏の立場から経営者の判断の当否を批判するものであつて、両者はその本来の任務を異にするからである。

### 三 監査実施の基礎条件

監査制度を確立し、これを有効に運営するためには、左の諸条件が前提として必要である。

(1) 監査の実施には、高度の人格及び専門的能力並びに実務経験を備へた職業的監査人を必要とすることはいうまでもないこの要望に応へるために、公認会計士制度が誕生したことは周知の通りである。監査制度運営の成否は、職業的監査人の向上発展の如何に係るといふもあえて過言ではない。今後益々その育成発達に万全の措置を講じ、遺漏なきを期すべきである。

(2) 監査を実施するには、監査を依頼する企業の側においてあらかじめその受入体制が整備されていなければならない。即ち整然たる会計組織を備へて正確な会計記録を作成するとともに、内部牽制組織を設けて不正過失の発見防止につとめ、又規模の大きな企業においては、内部監査組織により自ら經常的に監査を行つて会計記録の信頼性を確保すること等がこれである企業に内部統制組織の用意がなく、たとへあつても不完全な場合には、勢い監査人は個々の取引記録について精査を行わざるを得ないのである。その結果、監査の実施に多大の時日と多額



の費用とを要し、企業は到底その負担に堪えられないこととなる。それ故適当な内部統制組織が、監査の前提として必要であつて、監査人はこれを信頼して、調査をなすにとどめ、精査を行わないのが通例である。本来監査が強制されると否とに拘らず、適切にして有効な内部統制組織を整備運営して、取引を正確に記録するとともに財産の保全を図ることは、外部の利害関係人に対する経営者の義務である。我が国の現状は、この点に關して必ずしも満足すべき状態にあるとはいへないのであつて、及ぶがぎり速かに改善すべきである。

(3) 監査の実施に當つては、外部の取引関係人に協力を仰ぐ必要がある。監査人は、帳簿記録を立証するため、証憑書類を検査照合するにとどまらず、銀行、得意先その他の取引先に照会して、確認を求めるときは、もとより、これが取引先の手数を煩わし、その負担となることはないまでもないが、他の方法によつては確実な証拠を求めない場合がある。従つて重要な債権債務に關しては、確認を求めることが一般に認められた監査手続として、通常用いられているのである。我が国においては、この種の慣行はあまり発達せず、一般によく理解されていないが、監査制度の発達のために、その必要な所以をよく認識して、協力することが要望せられる。

### 監査基準

#### 監査基準の設定について

監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなか

戦後の我が国における会計監査制度

から、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であつて、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに當り、法令によつて強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない。

監査基準は、監査一般基準、監査実施基準及び監査報告基準の三種に区分する。監査一般基準は監査人の適格性の条件、監査人が業務上守るべき規範及び監査人の任務の限界を明かにする原則であり、監査実施基準は監査手続の選択適用を規制する原則であり、監査報告基準は監査報告書の記載要件を規律する原則である。

監査に關してかかる基準を設定する理由は次のとおりである

(1) 監査は、何人にも容易に行ひうる簡単なものではなく、相当の専門的能力と実務上の経験とを備えた監査人にしてはじめて、有効適切にこれを行ふことが可能である。又監査は何人にも安んじてこれを委せうるものではなく、高度の人格を有し公正なる判断を下し得る立場にある監査人にしてはじめて、依頼人は信頼してこれを委任することができるのである。従つて監査人の資格及び条件については、監査制度の確立及び維持のために欠くべからざる要件である。

(2) 我が国においては、未だ監査の経験に乏しく、その意味効果又は限界に關する社会一般の認識の程度は甚だ低いのが実情である。それ故、監査は、一般から不当な信頼又は誤解をうける危険があるばかりでなく、企業に対しては無用な危慮の念

を与える虞が少くない。さらに、企業をして適当に受入体制を整備せしめ、外部の取引関係人より必要な協力を仰ぐこともまた必ずしも容易ではない。従つて監査の意義及び範囲を規定してこれを一般に公表し、監査に関する社会の認識を深めることは必要欠くべからざることである。

(3) 監査を実施するに当り選択適用される監査手続は、企業の事情により異なるものであつて、一律にこれを規定することは不可能であり、監査人の判断にまところが大である。然しながら監査の能力と経験は個々の監査人によつて差異があるから、一切をあげて監査人の自由に委ねることは、必ずしも社会的信用をかちうる所以ではない。それと同時に又監査の実施に關して公正妥當な任務の限界を明かにしなければ、徒らに監査人の責任を過重ならしめる結果ともなる。従つて監査に対する信頼性を高めるとともに、任務の範囲を限定するために、監査人の判断を規制すべき一定の基準を設けて、これを遵守せしめることが必要である。

(4) 監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に關する責任を正式に認める手段である。従つてその内容を簡潔明瞭に記載して報告するとともに責任の範囲を明確に限定することは、利害関係人ばかりでなく、監査人自身の利益を擁護するためにも重要である。過去の経験に徴するに、監査人は不当に責任を限定乃至回避するため、或いは徒らに晦渋な字句

を用いて関係者を迷わせ、或いは補助的説明事項と責任限定事項を混淆し、或いは必要な記載を省略することが稀ではない。かくては監査本来の目的を没却し、監査制度の健全な發展を阻害することになる。それ故、監査報告書の記載要件につき一定の基準を設け、監査人をしてこれを嚴重に守らしめなければならぬ。

これを要するに、監査基準の設定は、徒らに監査人を制約するものではなくして、むしろ監査人、依頼人（即ち被監査人）及び一般関係人の利害を合理的に調整して、監査制度に確固たる基準を与え、その円滑なる運営を図らんとするものである。

#### 第一 監査一般基準

- 一 企業が発表する財務諸表の監査は、監査人として適當な専門的能力と実務經驗を有し、且つ、当該企業に対して特別の利害関係のない者によつて行われなければならない。
- 二 監査人は、事実の認定、処理の判断及び意見の表明を行うに當つて、常に公正不偏の態度を保持しなければならない。

三 監査人は、監査の実施及び報告書の作成については、職業的専門家としての正当の注意をもつてこれを行わなければならない。

四 監査人は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏洩し又は自ら窃用してはならない。

監査調査は、慎重な注意をもつて整理し、相當の期間こ

れを保存しなければならない。

前項の書類は、依頼人の許可なくして、その全部又は一部を他人に示してはならない。

五 監査人の行う監査証明は、客観的事実の証明ではなくして、財務諸表の適否に関する意見の表明である。

六 監査人は、財務諸表に対する意見に関して責任を負うのであって、財務諸表の作成に関して責任を負うものではない。

七 監査人は、監査の実施に当って、会計上の不正過失の発見に努め、重大な虚偽、錯誤又は脱漏を看過してはならないが、その監査証明は、不正過失の事実が皆無であることを保証するものではない。

八 監査人は、財産の品質及び性能の鑑定又は財産の価値の評価若しくは法律事項の鑑定をなすものではない。

## 第二 監査実施基準

一 監査人は、あらかじめ、監査計画を作成し、これに基づいて、時期を失することなく、秩序整然と監査を実施しなければならない。

監査人は、補助者を使用する場合には、これを指導監督しなければならない。

二 監査人は、財務諸表に関する意見を表明するため、これに必要な限度において、証憑突合、帳簿突合、計算突合、実査、立会、確認、又は質問等その時の事情に応じて使用

戦後の我が国における会計監査制度

しうる監査手続を選択適用し、その意見を保証するに足る合理的な証拠を確かめなければならない。

三 監査手続の選択は、監査さるべき項目の重要性又は誤謬発生の危険の程度を考慮して、これを決定しなければならない。

四 監査人は、監査手続の適用範囲を決定するため、内部統制の制度及びその運営状態を調査し、その信頼性の程度を判定しなければならない。

五 監査手続適用の範囲、方法及び日数は、監査の効果と犠牲とを比較評量して、合理的にこれを決定しなければならない。

六 監査人は、企業が採用する会計処理の原則及び手続を検閲して、これが「企業会計原則」に準拠しているか否か及び当年度も継続して適用されているか否かを確かめなければならない。

七 財務諸表の記載様式及び記載事項に関して、特に準則が設けられている場合には、監査人は、企業の財務諸表が、これに準拠して作成されているか否かを確かめなければならない。

## 第三 監査報告基準

一 財務諸表に添付して外部に発表する監査報告書には、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ものとする。

二 監査の概要については、左の事項を記載しなければならぬ。

- 1 監査人が実施した監査の手續及び範囲の概要
- 2 監査基準に準拠して監査が行われたか否か
- 3 正規の監査手續及びその時の事情に鑑み必要と認められた監査手續が実施されたか否か

財務諸表の重要な項目について、正規の監査手續が、実施可能にして合理的であるに拘らず、省略された場合には、その旨及び理由

三 企業の会計処理及び財務諸表に関する意見については、左の事項を記載しなければならない。

- 1 企業が採用する会計処理の原則及び手續が「企業会計原則」に準拠しているか否か  
財務諸表の重要な項目が「企業会計原則」に準拠せずして処理されている場合には、その旨及びこれに関する意見
- 2 企業が採用する会計処理の原則及び手續が当年度も継続して適用されているか否か  
前項の原則及び手續について重要な変更が行われた場合には、その旨及びこれに関する意見
- 3 企業の財政状態及び経営成績に関する財務諸表の表示についての意見

四 財務諸表に記載されない重要な事項であつて、これを省

略する場合誤解を招く虞れがあると認めるものについては監査報告書にこれを補足して記載しなければならない。

五 監査の実施又は監査人の意見に関して監査人の責任を限定しようとする場合には、その事項を監査報告書に明瞭に記載し、補足的説明事項と明確に区別しなければならない。監査報告書に監査人の責任を限定する事項を記載することによつて、財務諸表に関する監査人の意見が無意義となる場合には、監査の概要を記載するにとどめ、意見の表明を差控えなければならない。

#### B 監査実施準則

##### (1) 「監査実施準則」の設定の理由

「監査実施準則」も、前述せる「監査基準」と同時に、企業会計基準審議会によつて、昭和二十五年九月公表されたのであり、実施準則の必要性について、岩田教授は次のように述べておられる。「これは（註監査実施準則）監査実施基準を受けついで、その内容をさらに具体的に規定するものである。監査実施基準は、監査手續の選択適用について大きな枠を規定する。この枠を逸脱しないかぎり、手續の選択適用は監査人の自由である。然しながら基準の枠はきわめて幅の広い弾力性のあるものであつて、これだけでは監査の社会的信用を確保することには充分ではないと同時に、監査人の任務の公正なる限界を明かにすることにもならない。そこで監査基準の大きな枠の中に小

さな枠を設けて監査人を規制せんとするのがこの監査実施準則である。(岩田巖「前掲書」三一頁)

また、企業会計基準審議会中間報告の「監査実施準則の設定について」において明快に説明している。

「監査基準に従えば、監査計画の設定に當つて、如何なる監査手続を選択し、如何にこれを適用するかは、基準の枠を逸脱しないかぎり、監査人が、その時の事情に應じて適當に決定しうるのである。然しながら本来監査実施基準は、企業の種類又は規模の如何に拘らず、あらゆる場合に妥當すべき根本原則であるから、その内容はおのずから一般的な制約にとどまらざるを得ない。従つてかかる抽象的な基準のみでは、未だ必ずしも監査の社会的信用を確保するには充分ではないさらに具体的に監査実施の要件を定めて、監査人の任務の範囲を明かにすることが必要である。

もとより監査計画は、企業の事情の異なるに従い、その内容を異にするものであつて、監査人の判断にまづところが多く、濫りにその自由を束縛してはならない。然しながら監査人の自由を尊重するのあまり、その判断に委ねる範囲を徒らに拡張することは却つて責任を過重ならしめる結果となり、監査制度の合理的な運営を図る所以ではない。

かくて監査の実施については、一般に妥當する基準のみならず、さらに業種別に準則を設けて、專業の許すかぎり具体的に公正な限界を規定し、妥當な条件の下に監査人を規制す

戦後の我が国における会計監査制度

ることが必要である。」

我が国の「監査基準」中、監査実施基準の具体的適用を規定した監査実施準則が同時に発表されたのであるが、これは恰も企業会計原則に対して財務諸表準則があるが如きものである。

他の監査一般基準と監査報告基準については、前述せるように監査準則は未だ作成されていないが、将来作成されることになるであらうと思う。

## (2) 「監査実施準則」の内容

この監査実施準則の細部についても解説しなければならぬわけであるが、今回は、紙幅の関係で省略しておきたい。そこでここに監査実施準則の内容の目次のみ掲げておく。

### 監査手続の選択及び適用

#### 一、監査手続の選択

#### 二、監査手続の適用

### 正規の監査手続

#### 第一 一般監査手続

#### 第二 個別監査手続

##### (A) 資産項目

##### (B) 負債項目

##### (C) 資本項目

##### (D) 損益項目

(註) 「監査手続」については、左記の著書を参照されたい

田島 四郎「監査手続」中央経済社

### 三 証券取引法（第九十三條の二）

前述せるように、民主主義は、經濟の民主化を伴つてはじめて具体化せらるべく、また終濟の民主化は証券の民主化によつて一段と推進されるのであり、そのためには、証券取引を公正ならしめ、投資大衆を保護するところの法制々度の確立が前提条件として必要となるのである。かくして、我が國民經濟の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、かつ有価証券の流通を円滑ならしめることを目的として「証券取引法」（昭和二十三年四月十三日法律第二十五号）が昭和二十三年四月制定せられたわけであり、アメリカの先例にならつて、財務諸表の監査証明制度に関する条項として、第九十三條を取りあえず設けたのであるけれども、この条項（昭和二十五年三月改正前）では所期の目的を達成することができなかつたので、昭和二十五年三月第七通常国会において「証券取引法」の一部改正（昭和二十五年三月二十九日法律第三十一号）をなし、第九十三條を根本的に規制し直すと共に、第九十三條の二の追加新設が行われここに始めて財務諸表の様式統一（財務諸表準則の法制化）と公認会計士による監査証明制度実施に関する立法的規制を行うことになつた。

ここに今後の説述に参考のために、第九十三條及び第九十三條の二について説明を加えておく。

#### 1 第九十三條（註一）

本条は、財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規定であり、言いかえれば財務計算書類の作成に関する規定である。

しかして、本条が実際に発動されたのが、昭和二十五年九月二十八日「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和二十五年九月二十八日、証券取引委員会規則第十八号）（一般に「財務諸表規則」と呼んでいる。）であり、この規則は昭和二十六年一月一日から施行されたのである（註二）。

また、この「財務諸表規則」に対する取扱要領が、昭和二十六年三月十四日「財務諸表等の用語様式及び作成方法に関する規則取扱要領」（一般に「財務諸表規則取扱要領」と呼ぶ。）（昭和二十六年通ちより証総第七十六号）が公表された（註三）しかしながら、これらの規則及び取扱要領は、施行後約二ヶ年間にして、解釈上の疑義、不備等及証券取引法関係法令の改正等からして昨二十八年十一月十六日改正公布、即日実施されたのが、「改正財務諸表規則」（昭和二十八年大藏省令第九十二号）及び「改正財務諸表規則取扱要領」（昭和二十八年藏理第二三、二七三号）である（註四）。

しかし、この「改正財務諸表規則」及び「改正財務諸表規則取扱要領」も、本年七月十四日前述せる企業会計制度対策調査会中間報告（昭和二十四年七月九日）「企業会計原則」及び「財務諸表準則」の部分修正として、大藏省企業会計審議会中間報告「企業会計原則・財務諸表準則」（註五）が公表されたので、

将来前記「改正財務諸表規則」及び「改正財務諸表規則取扱要領」も根本的改正が行われるであらうと予定される。

(註一) 証券取引法第九十三条

この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は大藏大臣が、一般に公正妥當であると認められるところに従つて大藏省令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならぬ。

(註二) 「財務諸表規則」

この規則は、(註一) 条文に「一」に一般に公正妥當と認められる「財務諸表の内容、用語、様式、作成方法を示す」ものであり、公認会計士による外部監査を実施する会社が提出すべき財務諸表を規定したものである。

また、この規則は、既述せる經濟安定本部(現大藏省理財局)の企業会計制度対策調査会(現企業会計審議会)が、昭和二十四年七月、中間報告形式で公表した「企業会計原則」「財務諸表準則」の中、後者を充分参考とし、又アメリカの証券取引委員会の「財務諸表準則」を参照し、熟慮の結果制定されたものであり、ゆえに、その内容は、ごく少部分を除いては「財務諸表準則」そのままであるといつても過言でないと思う。即ち「財務諸表準則」を証券取引法の立場からして若干の訂正を加えて、これを法制化したものであるといえよう。

戦後の我が国における会計監査制度

なお、「財務諸表規則」の明細については、渡辺・淺地・原・藤原共著「財務諸表規則、監査証明規則解説」第一編を参照されたい。

(註三) 「財務諸表規則取扱要領」

前述せるように、「財務諸表規則」は、昭和二十五年九月二十八日公布、翌二十六年一月一日から施行されたのであるけれども、この規則は、大綱的、普遍的な原則を示したに過ぎないものであるからして、この規則公布後、色々の方面から疑問や、意見が出たので、これらの統一をはかり、不充分の点を検討した結果、この「取扱要領」を通じ、ようとして公表したのであり、この内容は、用語の定義と条文の解釈からなっており、逐条解釈の形式をとつたものである。

なお、これについての詳細については、渡辺・淺地・原・藤原共著「前掲書」第一編を参照されたい。

(註四) 「改正財務諸表規則」・「改正財務諸表規則取扱要領」

これらの改正規則及び改正取扱要領の詳細については、雑誌「産業經理」昭和二十八年十一月(臨時増刊号) 第十三卷・第十三号を参照されたい。

(註五) 大藏省企業会計審議会中間報告の「企業会計原則・財務諸表準則」の部分修正の詳細については、左記を参照されたい。

- 1、雑誌「会計」昭和二十九年七月、第六十六卷、臨時増刊第二号、特集・修正会計原則問題
- 2、雑誌「企業会計」昭和二十九年七月、第六卷第八号臨時増刊号

3、雑誌「産業經理」昭和二十九年八月、第十四卷第八号  
(特集・改正会計原則の項)

## 2 第九百九十三条の二

本条は、財務計算書類に対する公認会計士による監査証明に關する規定であり、本小稿に最も關係深き条文であるので、左記に一応全文を示しておく。

① 証券取引所に上場されている株式の発行会社その他の者で政令で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に關する書類には、その者と特別の利害關係のない公認会計士の監査証明を受けなければならぬ。

② 前項の特別の利害關係とは、公認会計士が前項の規定により貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に關する書類を提出する者との間に有する公認会計士法(昭和二十三年法律第百三号)第二十四条(著しい利害關係等)に規定する關係及び公認会計士がその者に対し株主若しくは出資者として有する關係又はその者の營業若しくは財産經理に關して有する關係で、大藏大臣が、公益又は投資者保護のため必要且つ適當であると認めて大藏省令で定めるものをいう。

③ 第一項の公認会計士の監査証明は、大藏省令で定める基準及び手続によつて、これを行わなければならない。

④ 大藏大臣は、公益又は投資者保護のため必要且つ適當であると認めるときは、第一項の監査証明を行つた公認会計士に対し、参考となるべき報告又は資料の提出を命ずることができ。

⑤ 公認会計士が、この法律の規定により大藏大臣に提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に關する書類に關して監査証明をした場合において、當該監査証明が公認会計士法第三十条(虚偽又は不當の証明)に規定するものであるときその他不正なものであるときは、大藏大臣は、當該公認会計士に通知して當該職員をして審問を行わせた後、理由を示し、一年以内の期間を定めて、大藏大臣に提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に關する書類で當該公認会計士の監査証明に係るものは、これを受理しない旨を決定することができる。この場合においては、大藏大臣は、その旨を當該公認会計士に通知し、且つ、公表しなければならない。

以上の条文は、昭和二十八年八月一日(法律第一四二号)公布改正されたもので、改正前までは、本条は四項から成り立っていたのであるが、旧四項を第五項とし、新しく第四項を加えて、公認会計士による外部強制監査証明制度の法的根柢を更に明確にした。



(註) 改正前までは、前記条文中、政令又は大藏省令は証券取引委員会規則、大藏大臣は、証券取引委員会となつていた。

しかし、本条は強制監査証明の内容の法的規制がないため本条が実際に発動されたのが、昭和二十六年三月八日公布、証券取引委員会規則等四号の「財務書類の監査証明に関する規則」(以下「監査証明規則」という。)である。

### 3 監査証明規則

前述せる条文の等一項から第三項までの規定は、その具体的な規制事項を大藏省令(旧、証券取引委員会規則)に委任しているのである。この規則は、これらの委任事項を定めたものであつて、本文五ヶ条と附則から構成されている。また本規則は前述せるように、昭和二十六年三月公布、同年七月一日より実施されたのであり、以後昭和二十七年七月大藏省令第九〇号を以つて一部改正され、また昨二十八年五月七日大藏省令第二十五号を以つて再改正され現在に至つてゐる。

前述せる財務諸表規則に対する財務諸表規則の關係は、丁度この監査証明規則と、前述せる監査基準・監査準則に対する關係と同一であり、また、この規則は「財務諸表規則」とともに一般投資者に明確なる投資判断の資料を提供して、投資者の保護の完全をはからんとするにあつたのである。しかしながら、内容的に見るならば、財務諸表規則が、財務諸表準則とほぼ同一の程度に詳細に実質的説明条文を示したのに反して、監査証

戦後の我が国における会計監査制度

明規則は、単に法的強制監査の形式を規定したに止まり、監査の本質や内容そのものについては全然規定していないのでありすなわち監査証明規則は、実施さるべき法的強制監査の本質については、総て監査準則に委託しているものとみることができるのである。

では、この規則の概要を条文に従つて述べれば、

第一条、これは「特別の利害關係の意味」に関する規定である。

この「特別の利害關係」に関しては、公認会計士法では第二四条(特定の事項についての業務の制限)に、また証券法では前述せる第九十三条の二第一項に規定されており、また後述する「財務書類の監査証明に関する規則取扱通達―監査証明の実施について」(以下「初度監査実施要領」という。)(昭和二十六年七月二十五日証総第九十九号通ち、よら)には、なお一層詳細にわたつて規定している。この点に関し、「財務諸表規則・監査証明規則解説」(渡辺・原・淺地・藤原共著)は明確な図解説明を行っているので、ここに引用させていただくことにする。

(註) なお、「監査人の独立性」に関しては左記の著書、論稿を参照せられたい。

渡辺、その他共著「前掲著書」二五五―二七〇頁

佐藤孝一著「現代監査論」一四七―一六〇頁

西垣富治「特別の利害關係の意義について」(監査第二卷

第八号)

角田重太郎「監査基準と公認会計士の独立性」(監査第三卷第一号)

藤井誠元「会計士の独立性について」(監査第一卷第六号)

なお、ここでいう「直接的利害関係」とは、公認会計士と被監査会社との間に直接的に有する特別の利害関係であり、また「間接的利害関係」とは、公認会計士との間に利害関係、またはその他の関係を有する個人・会社もしくは会社以外の法人が被監査会社との間に利害関係を有する場合における当該公認会計士と当該被監査会社との間に有する特別の利害関係である。

直接的利害関係

特則の利害関係	利害関係についての時間的範囲	関係規定
(1) 役員関係	現在、過去一年	(会) 二四条一の一
(2) 使用人関係	現在、過去一年	(会) 二四条一の一
(3) 公認会計士	現在、過去一年	(通) 第五の三
(4) 配偶者	現在、過去一年	(会) 二四条二の一
(5) 公務員関係	退職後二年	(規) 一条の二
(6) 株主関係	現在、過去一年	(規) 一条の三
(7) 引受人関係	現在、過去一年	(規) 一条の三
(8) 発起人関係	現在、過去一年	(通) 第五の一
(9) 経済上の利益関係	現在、過去一年	(通) 第五の一
(10) 債権債務関係	現在、過去一年	(通) 第五の二

註、(1) (会)は、公認会計士法、(規)、監査証明規則、

(通)初度監査実施要領の略

(2) 使用人関係において公認会計士とその配偶者を特に区別して表示したのは関係規定を異にすることを明かにするためである。

第二条、これは「監査証明は、監査報告書によって行う」という規定である。

第三条、これは「監査報告書の記載事項及び署名」に関する規定であり、少しく説明を加えれば、

(第三条柱書)「(監査報告書作成の日附及び公認会計士の署名捺印についての規定)」

(同条第一号)「(監査の範囲及び手続の概要並びに監査基準についての規定) ここにいう監査基準は後述する第四条に定める監査基準であつて、その内容は監査実施基準である。」

(同条第二号)「(監査手続についての規定)」

ここにいう「一般に公正妥當と認められる監査手続」とは既述せる安本の中間報告の「監査基準」において「正規の監査手続」を指すのである。

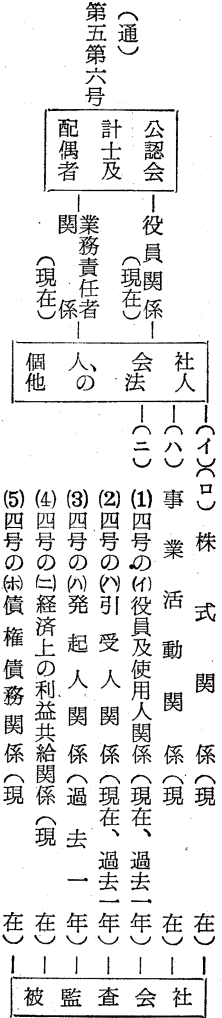
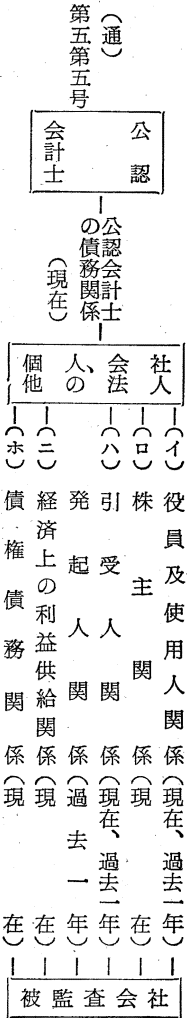
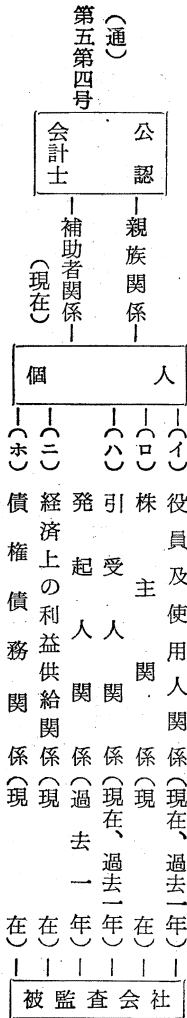
また「當該公認会計士が必要と認めた監査手続」とは、公認会計士が監査をなすに當つて正規の監査手続以外に必要と認めた事項をい

間接的利害關係

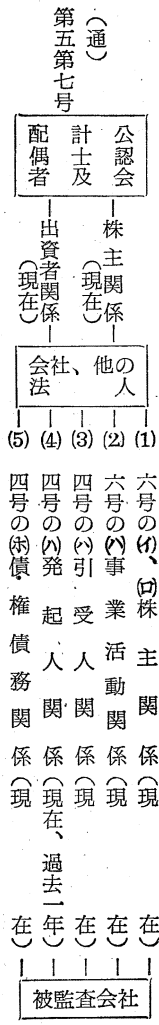
關係規定

第一次的關係

第二次的關係



戦後の我が国における会計監査制度



うのであってこれは監査人の判断によって決定されるべきものである。

(同条第三号) (会計処理の原則及び手続の妥當性についての規定)

ここにいう「一般に公正妥當と認められる企業会計の基準」とは、前述せる、安本の中間報告である「企業会計原則」及び証券取引委員会(現大藏省)で、これが原則を法制化した「財務諸表規則」及び「同規則取扱要領」で規定した企業会計の基準をその主要な内容と解釈すべきであらう。

(同条第四号) (会計処理の原則及び手続の継続性についての規定)

(同条第五号) (財政状態及び経営成績につての規定)  
 (同条第六号) (財務書類に記載されてなら重要事項につての規定)  
 ここにいう、重要事項とは、重大な偶発債務、

簿外資産が財務書類に記載されていない場合や、當該期間中における當該会社が火災に遭遇した場合等である。

(同条第七号) (限定事項及び除外事項についての規定)  
 (同条第八号) (利害関係についての規定)

これについては、第一条に於て述べたので省略する。

第四条、これは「監査基準の内容」に関する規定であり、少しく説明を加えれば、  
 (第四条第一号) (監査を施行する場合の計画性に関する規定)

(同条第二号) (証拠力の合理性に関する規定)  
 (同条第三号) (重要性と相対的危険性に関する規定)  
 (同条第四号) (内部統制の信頼性に関する規定)  
 (同条第五号) (監査事務の経済性に関する規定)  
 (同条第六号) (「企業会計原則」の遵守に関する規定)  
 (同条第七号) (「財務諸表規則」及び「同規則取扱要領」)

の準拠性に関する規定)

以上であるが、前述せる第三条、第四条ともに既述せるところの、企業会計審議会の中間報告として公表せる「監査基準」を範として規制したものであり、体系、配列、文言等においても大体同一であり、またその実質的内容についても余り変化が見られないのである。

第五条、この条文は、昭和二十六年公布されたときは、無かつたのであるが、翌二十七年改正されたとき追加新設されたものであり、「監査概要書」の提出に関する規定である。

(附則)

(第一項)―(施行日に関する規定)―昭和二十六年七月一日より施行

(第二項)―(提出財務書類の経過規定)

(第三項)―(資本金一億円未満の会社の特例に関する規定)

第二項及び第三項は今後の説述に関係が深いので説明を加えておく。

先ず「監査を受くべき財務書類の範囲」については、当分の間次のような制限が設けられている。また、証取法の規定により、「監査を受けた財務諸表(書類)」を提出する会社(被監査会社)の「範囲」も限定しているのである。

被監査会社の範囲は、銀行業及び信託業、保険業を営む会社以外の会社にして、その資本金額が一億円以上の会社が、次の各号の一に該当する場合に限定する。

戦後の我が国における会計監査制度

(1) 証券取引所に上場されている株式の発行会社  
(2) 証取法第四条第一項の規定による届出がその効力を生じた株式又は社債の発行会社

次に、前記被監査会社が提出する財務書類のうち、左記以外の財務書類については、当分の間、監査証明を受けられないことができることにしている。

(1) 証取法第二十四条第一項(註一)の規定により大蔵大臣に提出される有価証券報告書に記載される財務書類

(2) 証取法第十八条(註二)の規定により証券取引所に提出される上場有価証券報告書に記載される財務書類

(註一) 第二十四条第一項の規定は、「有価証券報告書の提出に関する規定である」

(註二) 第十八条の規定は「上場有価証券に関する報告書についての規定である」

(追記) 証券取引法関係の解説に當つては、大藏省理財局、企業会計審査員、明治学院大学教授渡辺実氏の著書、論文に負うところ多い。

(追補)

以上で、大体「正規の財務諸表監査」を目的とした監査基準その他諸準則・諸規則について、また、証券取引法に関して説述してきたのであり、本小稿の第一編とでもいふべき部分が終了したのであるが、紙幅の関係上、以下は次号にゆずる。

(一九五四・一〇・一〇)