

監査基準の改訂にみる監査の拡大

Expansion of the audit to see the revision of Auditing Standards

新 飼 幸 代

Sachiyo SHINKAI

目次

はじめに

第1章 わが国「監査基準」の草創期

第1節 1950（昭和25）年設定

第2節 1956（昭和31）年改訂

第2章 監査手続等の強化と量的拡大

第1節 1960年代のわが国経済状況と監査実務の現状

第2節 1965（昭和40）、1966（昭和41）年改訂

第3章 財務諸表の拡張に伴う監査範囲の拡大

第1節 1976（昭和51）年改訂

第2節 1983（昭和58）年改訂

おわりに

はじめに

わが国では、戦後の証券取引法の下で財務諸表監査制度が開始されることとなった。それに伴って企業会計審議会より「監査基準」の設定・公表が行われ、これまでに十数回の改訂を重ねながら、現在もなお公認会計士が財務諸表監査を実施する際に準拠しなければならない基準として確立している。そして、公認会計士が意見を表明する監査報告書には、「監査基準」に準拠して監査を実施した旨が記載されているのである。

監査報告書に「監査基準」を記載する意味は何かというと、現在「監査人の責任区分」に記載されていることから分かるように、監査人の責任の限界を示す役割を果たしていることはもちろんのこと、監査人が実施した財務諸表監査全体の質を保証していることも意味している。つまり、実施された財務諸表監査全体の質は、「監査基準」を中心とする「一般に公正妥当と認められる監査の基準」で規定されている質を満たしているということを表明しているのである。これは、「監査基準」が財務諸表監査制度を実施する際に要求されるであろう最低限の社会的合意の水準を示したものであるという性質をもっているためである。

したがって、「監査基準」が改訂される場面というのは、「監査基準」に示された水準が社会的に合意された水準に達していない場合等が考えられる。これは、社会的に合意された水準というのが、その時代の社会背景等によって移り変わっていく可能性があるためである。それに伴い、わが国「監査基準」のあり方

もまた、その改訂とともにはじめは監査の量的拡大を図ることで対応してきたが、そこから監査の質的充実を図ることで対応するものへ移っていったようである。

現に、「監査基準」の改訂の趣旨をみていくと、「期待ギャップ」に対応するようになったことが監査の量的拡大から質的充実へと移行するきっかけになっているようである。会計監査論における「期待ギャップ」とは、監査人が考える財務諸表監査と財務諸表監査を利用する社会の人々が求める財務諸表監査の間にあるギャップのことであり、1990年代頃からこれを埋めるための「監査基準」の改訂が行われてきた。同時にこの頃より、国際会計士連盟（International Federation of Accountants; IFAC）によって設定された国際監査基準を中心として監査の分野においても世界的な統一を図ろうとする動きが生じており、わが国「監査基準」もこれらの動きに沿った改訂が行われている。この改訂もまた、財務諸表監査の質が変容してきている要因の1つだと考えられる。

しかしながら、「監査基準」とは、上述したように監査人の責任の範囲も示したものであるため、社会からの要望をすべて取り入れることができるわけではない。なぜならば、監査人が実施可能な範囲以上のことを「監査基準」に取り入れることは、それが達成できなかった場合の財務諸表監査制度全体の信頼失墜に繋がりがねないからである。したがって、監査人が想定する監査と利用者が求める監査の調和点を見だし、その水準が「監査基準」の内容となることが理想的なのである。

以上のように、近年の「監査基準」改訂が監査の量的拡大から監査の質的充実へと変わってきていることを念頭に、本稿では監査の質の変容が起こる以前、つまり量的拡大でもって対応を図ってきた「監査基準」設定から1983年までを取り上げ、その時々の「監査基準」の改訂の適切性について議論するわけではなく、まずは「監査基準」の改訂がどのような時に行われてきたのか、そしてどのような改訂の内容で対応してきたのか、さらにこの間の改訂を通して財務諸表監査に関して何を重視してきたのかについて検討を加えたいと思う。

第1章 わが国「監査基準」の草創期

第1節 1950（昭和25）年設定

わが国における公認会計士による財務諸表監査制度は、1950年の証券取引法改訂により第193条の2が規定されたことが始まりである。同年7月には、公認会計士法が新しく制定され、証券取引法の投資家一般の保護という目的に資するため公認会計士による財務諸表監査制度が開始されることとなった。この実施に際して、わが国で「監査基準」が初めて設定されたのが、1950年7月のことである。本節では、わが国において財務諸表監査が制度化された際に「監査基準」がどのような背景の下で何を重要視して設定されたのかを概観することとする。

この当時、監査基準設定を含む企業会計制度に関する整備が進んだことは、わが国が戦後GHQによる管理下に置かれたことが大きく影響している。それまでにわが国で作成されていた各企業の財務諸表は、それぞれ独自の慣習に基づいた作成方法及び様式を採っており、そのために利害関係者が適切に企業の財政状態及び経営成績を把握できる状態ではなかった。ゆえに、GHQによって企業会計について統一した制度を確立するよう指示されたわけである¹。これにより1948年、「企業会計制度対策調査会²」が発足し、その第3部会が企業会計の監査基準に関する調査を行うこととなった。この第3部会長を務めたのが岩田巖教授である。

¹ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] p.316。

² 同調査会は、1950年「経済鑑定本部設置法の一部を改正する法律」によって「企業会計基準審議会」に改組、さらに1952年には大蔵省所管となり「企業会計審議会」と名称が変わっている。（日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.321-322。）

第3部会では、1948年より監査基準及び監査実施準則設定に向けて作業を開始したが、部会長の岩田教授の草案を中心に1950年1月より本格的に審議がなされた³。そして、同年7月に「監査基準」、「監査実施準則」が中間報告として発表されたのである。以下では、わが国設定当初の「監査基準」がどのような考え（スタンス）の下で作成されたのかを主に部会長である岩田教授の論考⁴を中心として見ていくことにする。

まず、監査基準設定の目的については、当時の証券取引法の下で今後実施される監査制度の基礎を確立して、その円滑な運営を図ることにある⁵と述べている。強制監査制度の法的根拠は、証券取引法および公認会計士法において確立されてはいるものの、実際に監査を行う際の具体的な内容について当時規定しているものはなかった。したがって、監査基準を設定することで監査制度の実質的な基礎を与えることができる、そのような監査基準が必要だと考えられていたのである⁶。実際に公表された「監査基準」は、公認会計士による財務諸表監査制度の内容を明らかにするため、「監査一般基準」、「監査実施基準」および「監査報告基準」の3つの基準から構成されている。岩田教授は、財務諸表監査の目的は企業の財務諸表に対して監査人が職業的専門家としての意見を公表して、決算報告に対する一般の信用を高めることだと認識しており、この監査の目的を達成するために必要な要素として少なくとも3つの点が遵守されなければならないものとしてその体系の理由を説明している⁷。

第一に、監査とは誰にでも実施できるものではないと同時に誰にでも安心して依頼できるものではないため、これを実施する監査人は依頼人および外部の一般の人々から信頼を得られるような資格や条件を備えている必要がある。したがって、「監査一般基準」では、このような人的条件について規定している。第二に、監査人の財務諸表に対する意見が一般に信頼を得るためには、合理的な基礎が備わっていなければならない。したがって、「監査実施基準」では、監査手続の選択等に関する監査実施の根本原則が規定されている。第三に、監査報告書に示される監査人の意見および監査の範囲について、その内容は適格明瞭であるべきである。したがって、「監査報告基準」では、報告書に記載する内容について規定している。この構成は、アメリカの監査基準を範として作成されたことに起因するが、ただアメリカの監査基準を翻訳しただけではなかった。岩田教授は、アメリカの監査基準を念頭に置きながらも、わが国独自の立場から「監査基準」の設定を行ったのである⁸。

アメリカでは、監査実務がある程度発達した段階において監査基準が設定されたという経緯があり、それゆえ監査基準は職業的専門家のための基準だと考えられている⁹。一方、わが国においては上述してきたように法律により監査制度を導入することを始まりとして、これを実施しかつ社会に定着させていくためには「監査基準」を設定する必要があったのである。したがって、「監査基準」は当然ながら職業的専門家を規制する基準であることはもちろん、岩田教授はそれだけを対象としていたわけではなかった。

まず、「監査基準」は財務諸表監査を実施する際に監査人が準拠しなければならない原則である。これがなければ、監査人によって実施する監査の質にバラつきが生じかねないため、社会から信頼される監査制度を確立することは難しい。また、監査人側にとっても完全に任されてしまうのも責任が過重になってしまう。そのため、「監査基準」では監査人の拠り所を提供しているわけである。したがって、監査基準の内容が職業的専門家である監査人を主たる対象としていることはいうまでもない。

³ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] p.328。

⁴ 岩田 [1954]

⁵ 同上 p.146。

⁶ 同上 pp.87-88。

⁷ 同上 pp.89-91。

⁸ 同上 p.91、pp.136-144。

⁹ アメリカの監査基準形成については、拙稿 [2014] を参照。

これに加えて、岩田教授は、監査基準を設定する対象として被監査会社、財務諸表監査の利用者および被監査会社の取引関係者を意識して設定していた。すなわち、これまで監査実務が発達してこなかったわが国において監査制度を運営していくためには、財務諸表監査に関係する各方面の関係者による、監査に関する正確な認識と充分な関心をもってもらうことが重要だと主張していたのである¹⁰。

まず、被監査会社に対して「監査基準」の必要性を説いている。監査の実施にはあらかじめ監査の受け入れ態勢が整っていることが大前提だからである。なぜならば、被監査会社側が法律による強制的な監査というだけで無用の危惧を抱きかねないからであり、そうなると被監査会社による資料の提供も応じてくれなくなる等、監査の実施に支障があるからである。このように、岩田教授は財務諸表監査において、被監査会社の監査の受け入れ態勢が整っていることが絶対的な必要条件だとして、これを「監査基準」設定の際の前提とした。

さらに、岩田教授は、財務諸表監査利用者等その報告を受ける側の者に対しても「監査基準」が必要であると考えていた。財務諸表監査の成立には、報告を受ける側にも財務諸表監査に対する理解を深めてもらいかつ過剰な期待をされないようにしなければならない。監査を実施する側からすれば、監査人ができないことまで期待されたり誤解をされたりしていると、その期待に沿うことができなかつた場合に信頼を損なう危険性を孕んでいる。したがって、財務諸表監査制度の成立には、監査人からの報告書を利用する人々にもその内容を正確に理解してもらう必要があり、それを「監査基準」に反映させたのである。

以上のことが念頭に置かれていたわが国「監査基準」は、その冒頭に「財務諸表の監査について」を添えて、その意義や必要性および実施の基礎条件について説明するとともに、監査基準設定の理由についても明記され、啓蒙的な内容を多分に含んだものとなっている。なぜなら、わが国「監査基準」の設定には監査を実施する監査人だけでなく被監査会社、財務諸表監査の利用者そして一般の人々が想定されていたからである。このように、わが国設定当初の「監査基準」は、このとき新たに開始されることとなった財務諸表監査制度をいかに社会に浸透させていくのかという点に重きが置かれていた。そのため、財務諸表監査がいったいどのような内容のことを行うのかを示されたものとなったわけである。この時の「監査基準」は、財務諸表監査制度が監査人だけでなく被監査会社を含む社会一般の人々の認識を高めその協力なくして円滑な運用はできないのだという大前提を押さえていた点では当時のわが国の状況を酌んだものとして評価することができる。

第2節 1956（昭和31）年改訂

前節において、設定当初の「監査基準」がどういったことを想定して設定されたのかを主に岩田教授の論考を元に確認してきたが、わが国ではこれまでほとんど監査実務が行われてきていなかったため、「監査基準」が設定されたからといってすぐにそれを実施できるかという点、そうではなかった。それは、監査を実施する側の準備態勢が整っていないだけでなく、とりわけ監査を受ける側の被監査会社において顕著であった¹¹。第2節では、1956年改訂および設定においてどういった点が重要視されていたのかを詳説することとする。

1951年に開かれた第1回会計監査基準懇談会¹²で、被監査会社側は正規の監査の実施までしばらく猶予

¹⁰ 岩田 [1954] pp.88-89、pp.125-126。

¹¹ 経済団体連合会は、1950年に「公認会計士の監査証明の実施時期に関する覚書」や「公認会計士の監査証明制度実施に関する意見」を発表し、本制度の実施には少なくとも1年ほどの準備期間が必要である旨や財務諸表監査制度の実施にあたっていくつか前提条件が必要であるとの要望を示していた。（日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] p.330.）

¹² 企業会計基準審議会より3名、公認会計士管理委員会より2名、経済団体連合会より15名、そして公認会計士協会より8名の構成員からなる。1951年に発足し、「監査基準」を実際に機能させるための細かい調整を行っていた。（日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] p.335.）

期間が必要であると主張し、監査を実施する会計士協会側は正規の監査の即時実施を主張していた¹³。これらに対して、企業会計基準審議会の委員からは、被監査会社が受け入れ態勢を整備するための指導を行うのも公認会計士の職務だとして「欧米の監査水準をもって直ちにこれを実施することは困難であり、何らかの経過措置が必要である」との見解を示し、正規の監査を実施するまでの段階的な措置として会計制度監査¹⁴が行われることとなった。

会計制度監査とは、公認会計士による財務諸表監査の実務経験が皆無に等しいわが国において、財務諸表監査制度を実際に行うまでの漸進的な監査の実施である。これは、1951～1956年にかけて、第5次監査まで行われた。この間にも会計監査基準懇談会において、会計士協会側と経済団体連合会側の双方の意見の調整が行われ、正規の監査実施に向けての議論が行われた。第5次を実施するか否かを決定する段階において、大蔵省及び会計士協会側は正規の財務諸表監査を実施する意見だったのに対して、経済団体は正規の監査への移行は時期尚早であるとの姿勢が変わらないどころか、法定監査自体を廃止すべきとの意見も少なくはなかった。第5次にも渡った会計制度監査の期間の長さからも、わが国において財務諸表監査制度を実施することがどれだけ困難を極めたかが窺える。結局、大蔵省と経済団体連合会との間で、「昭和32年1月1日以後に始まる事業年度から法的措置を講ずると否にかかわらず、証券取引法の規定による正規の監査を実施する」との覚書が取り交わされたことによって、会計制度監査に終止符がうたれた。

これまで述べてきたように、正規の財務諸表監査を実施することが決定したからといって、問題は未だ山積みであった¹⁵。以下では、正規の監査を実施可能とするために1956年に行われた「監査基準」、「監査実施準則」の改訂および「監査報告準則」の設定を簡単に確認し、その当時の「監査基準」設定者の意図（スタンス）に重点を置いてみていくこととする。

初めに、この改訂および設定の内容を簡単に説明しておく。「監査基準」は、まずその冒頭に付されていた「財務諸表の監査について」が削除され、「監査基準の設定について」の中身の一部も削除された。削除された主な内容は、設定当初に財務諸表監査制度に関わる者に対して財務諸表監査についての理解を深めてもらうために加えていた啓蒙的な箇所に関わるものである。「監査基準」の中身についても同様に一般基準、実施基準および報告基準のすべてにおいて規定の削除あるいは整理が行われた。前節で確認したように、わが国における「監査基準」は社会一般に対する啓蒙的意義を備えたものでなければならなかったが、本質的には職業的監査人が実施する監査について規制する根本原則を規定したものである。したがって、会計制度監査を経て、「監査基準」の中身に含まれていた啓蒙的規定は、社会一般の認識がある程度深まったとして削除されたわけである¹⁶。

次に、「監査実施準則」の改訂および「監査報告準則」の新設についてとりあげる。「監査基準」は、上述したように設定当初盛り込まれていた啓蒙規定が削除されたことで、財務諸表監査を実施する際に監査人が準拠しなければならない根本原則としての性質が強まった。しかしながら、財務諸表監査に関する社会的な理解が進んだからといって、「監査基準」だけでもってただちに正規の監査を監査人が実施できるかというところではなかった。そのため、「監査基準」とは別に「監査実施準則」および「監査報告準則」を設け、その中で監査人が行う具体的な監査の実施について指示しておく必要が生じたのである。うち、「監査報告準則」については、「監査基準」の中の「報告基準」が一部削除され整理されたことを受けて、監査

¹³ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] p.335。

¹⁴ 遠藤他 [2015] pp.94-96、久保田 [2009] pp.47-65、日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.339-348。

¹⁵ 経団連側から指摘されていた問題の1つとして監査役の監査制度と公認会計士の監査制度の調整問題が挙げられるが、本論文では「監査基準」に関するもののみを取りあげる。

¹⁶ しかしながら、すべての啓蒙規定がこの時点でなくなったわけではないと考えることもできる。黒澤 [1957] では、一般基準の4項目目である「秘密保持の原則」は、3項目目の「正当な注意の原則」に当然包含されているはずであると述べている。

人の報告に関してより詳しい規定を示すために、この時に新しく設けられたものである。とりわけ、1956年の改訂・設定で最も重点が置かれた部分は「監査実施準則」の改訂であろう。したがって、以降では、「監査実施準則」の改訂においてどういったことが念頭に置かれていたのかを中心にみていくこととする。

前節ではその内容についてほとんど触れなかったが、「監査実施準則」は、会計制度監査の実施に際しても監査の実施を規制するものとして尊重されてきた。設定当初定められていた「監査実施準則」は、岩田教授が指摘しているように監査の実施がある程度進んでいたアメリカにおいて活用されていた資料を参考に作成していたため、近い将来わが国の実情に合わせて改訂されるであろうことは想定されていた¹⁷。

そして想定されていたとおり、正規の監査の実施に際して、監査担当者や被監査会社等の実務界から「監査実施準則」の中でも「正規の監査手続」について実質的な内容へと変更を求める声が上がった。具体的にはその簡素化¹⁸であった。これらを実施することは不可能であり、監査担当者や被監査会社に犠牲を強いることが少なくなかったようである。

初めに、この当時「監査実施準則」がどういった位置づけ¹⁹のものとして設定されていたのかを確認しておくこととする。まず、監査手続の選択適用は、「監査基準」の監査実施基準に従えば、その基準の枠を逸脱しないかぎり、監査人がその時の事情に応じて適当に決定することができる。これは、あらゆる場合に当てはまる根本原則であるためこのような抽象的な表現になっている。しかしながら、監査慣行の十分に確立していないわが国においては、この基準のみでは実施する監査の社会的信用を確保できず、監査人にとってもその任務の範囲を明らかにする必要性があった。そこで、監査実施基準を補うものとして「監査実施準則」を設け、事情の許す限り具体的に公正な限界を規定し、妥当な条件の下に監査人を規制することにしたのである。本来、監査手続²⁰はそれぞれの状況に応じて選択適用されるものであり、内部統制等の状況が変われば選択適用される監査手続も当然変わってくるため、どのような場合にも必ず採用されるべき監査手続を規定することは意味をなさない。アメリカのように実務が発達し、公認会計士の自主的判断に委ねられる状況であれば、正規の監査手続はごく僅かな項目で済むのであるが、当時のわが国では監査手続に関する多くの規定を設けざるを得なかったのである。

監査手続の中でも「正規の監査手続」は、通常実施すべきものとして選定されたものであり、実施可能にして合理的である限り、省略してはならないものとしてより規範性をもたせたものとなっている。「監査実施準則」では、この時まで正規の監査手続を各項目別²¹に細分化して規定していたが、この改訂で対象別²²の区分に変更した。このような改訂はなされたものの、監査手続そのものが改訂されたわけではなく、その構成が理論的に体系化されたのである²³。

以上のように、1956年改訂では、「監査基準」については、財務諸表監査に関して啓蒙する部分がほぼ削除されるかたちに改訂された。さらに、「監査実施準則」及び「監査報告準則」は、わが国の実情を考慮し、抽象的な表現で規定されている「監査基準」を補足するものとして、監査の実施における監査手続の選択適用や監査報告書の記載要件等についてより具体的な規定が設けられた。とりわけ監査手続について

¹⁷ 岩田 [1954] pp.54-55。アメリカ公認会計士協会が作成した「財務諸表の検査 (Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)」や「監査手続の拡張 (Extensions of Auditing Procedure)」等を考慮して作成された。

¹⁸ 反対に、従来の「正規の監査手続」では、重大な監査事項が脱落するとの考えから「監査手続」の拡張を主張する人もいた。(黒沢他 [1957] p.74。)

¹⁹ 企業会計審議会 [1956] 「監査基準の設定について」(4)

²⁰ 江村 [1956b] p.69。

²¹ 設定当初の「監査実施準則」では、監査手続は一般監査手続と個別監査手続とに区分され、さらに個別監査手続として資産、負債、資本、収益、費用の各項目に対する手続が詳細に規定されている。

²² (1) 一般的事項の監査手続、(2) 取引記帳の監査手続、(3) 勘定残高の監査手続、(4) 決算記帳の監査手続、の4つに区分された。

²³ 黒沢他 [1957] pp.73-77、pp.88-90。

は、本来であれば「監査手続の弾力性²⁴」と表現されるように、監査人は内部統制等を考慮した上で自主判断によって必要なときに必要な手続を実施するわけであるから、「監査実施準則」の中で細かく規定されるべきものではない。それにも関わらず、「監査実施準則」や「監査報告準則」を設けなければならなかった。その背景には、正規の監査の実施のために、監査を実施する側に監査を実施する方法を詳細に示しておく必要性和、監査を受ける側にも具体的にどのようなことが監査として実施されるのかを示しておく必要性和があったということがある。このように、この時の設定および改訂では、会計制度監査を経て、正規の財務諸表監査をいかに実施していくかという点に重きが置かれていたことが分かる。加えて、会計制度監査や正規の財務諸表監査の実施に際して、日本公認会計士協会と日本経済連合会との間の利害調整が大蔵省によって図られる必要があった点も強調しておきたい。

第2章 監査手続等の強化と量的拡大

第1節 1960年代のわが国経済状況と監査実務の現状

本章では、1965および1966年の「監査基準」の改訂について取りあげる。したがって、第1節では、これら改訂が行われた背景にあったその当時の経済状況やわが国監査の実施状況を確認することとする。

戦後のわが国の経済はまもなく高度経済成長期に入り、それに伴って証券市場も拡大していった。1953年に比べ1969年には、上場会社数は2倍に、上場株式数は15倍に、上場会社株主数は2倍に増加した²⁵。一方で、1960年代には証券不況や東京オリンピック後の不況の影響も相まって、企業は収益低下を余儀なくされ、企業の経営破綻が続出することとなった。その影響は第一部上場企業にも波及し、例えば日本特殊鋼、サンウェーブ、山陽特殊製鋼等の企業が倒産する結果となった。中でも、山陽特殊製鋼株式会社の倒産は、大型倒産として社会的に与えた影響が大きく、新聞等でも大きく取り上げられた。さらに、これら倒産をきっかけに粉飾決算が発覚した件も少なくなく、山陽特殊製鋼もその例外ではなかった。

正規の財務諸表監査が開始して以後のわが国監査の実施の状況もまた、公認会計士による監査制度が社会に浸透していった一方で、監査手続の適用及び方法の面において、漸進的に進めていた会計監査制度の名残もあり、厳格に行われているともいえない状況であった。具体的な例としては、監査人が実施する確認や立会の監査手続の適用に関して、監査実施準則内の「特に必要ある場合には」といった文言が都合よく解釈され、実際にはこれら監査手続が省略されていたようである。さらに、被監査会社側からも、監査実施準則の文言を根拠としてその適用を拒否する例も多く、関係会社間の取引に関する監査についても同様の問題が生じていた²⁶。

このような状況に加えて上述した大企業による粉飾が発覚したことから、1965年に大蔵大臣は企業会計審議会に対して「最近における企業経理および公認会計士監査の実情に鑑み、監査体制の充実強化を図る方策の一環として、下記事項を諮問する。」として、監査基準等の改善及び連結財務諸表制度の検討に関する審議を行うよう求めたのである。本章で取り扱う1965および1966年改訂は、このようなわが国監査の現状及び社会的に粉飾が横行している状況下で、大蔵大臣からの指示を受けて行われた。次節では、本改訂の内容に入っていくこととする。この際に、同時に要請された項目である連結財務諸表制度の検討については、これ以後議論が進められることとなったが、この内容については第三章で取り扱う。

²⁴ 江村 [1956b] p.69。

²⁵ 遠藤他 [2015] pp.117-118。

²⁶ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.355-356。

第2節 1965（昭和40）、1966（昭和41）年改訂

本節では、1965年の大蔵大臣からの諮問内容の1つに対応した1965および1966年の「監査基準」の改訂について取りあげる。これらは、1965年と1966年とに分けられてはいるものの、企業の粉飾等に対応する等改訂の方向性を同じくするもので、審議の経過の都合上2回に分けて公表されたものであり、ここでは特に区分することなくその内容を見ていくこととする。

先にその改訂が発表されたのは「監査実施準則」であった。その元となっている「監査基準」より先に「監査実施準則」の改訂がなされた理由は、当面最も緊急を要するものとして先に「監査実施準則」の改訂に先に取りかかったためである²⁷。ここでは、当時の企業会計審議会第3部会長の佐藤孝一教授の論考²⁸を参考にこの時の改訂が何を重視していたのかをみていくこととする。

最初に「監査基準」の改訂であるが、佐藤教授は、「監査基準は単に実務経験を帰納要約した経験の蒸留に止まらず、何よりも最高度の論理的思考を加え、できるだけ“基準”として純化または醇化しなければならない。」²⁹と考えており、この時の改訂においても一層の純化を図る努力をしたと説明している。

次に、「監査実施準則」は、これまでも述べてきたようにわが国に監査の実務経験がなかった状況を鑑み、監査を実施する側あるいは監査を受ける側に対して「監査基準」の実施基準で規定されている内容のより具体的な要件を明確にし、その実践に資するために設定されているものである。したがって、この時の「監査実施準則」改訂にあたっては、単なる成文化に留まらず、実務家の意見を極力取り入れ、一段と能動化を図ることが念頭に置かれていた³⁰。

「監査実施基準」の具体的な改訂内容は、例えば体系面では監査手続の区分を従来の正規の監査手続とその他の監査手続から通常の監査手続とその他の監査手続に改められた。とりわけ重要な改訂内容は、具体的な監査手続の強化が行われたことである。それには、主に（1）棚卸資産の実地棚卸の立会、（2）売掛金の残高に対する確認、（3）実質的支配従属関係を有する子会社への監査、の3つを挙げることができる。（1）、（2）の棚卸の立会と売掛金の確認という監査手続に関しては、これまで「特に必要ある場合」に実施するよう規定されていたところを、原則として実施するよう改められた。そして、（3）については、今回新たに新設されたものである。これは、この当時続出していた粉飾決算の内容として、この関係会社を利用して行われる利益操作が横行していたことに対応したものである。企業規模が拡大していく中では、被監査会社に対する監査だけでは、その効果を発揮することができなくなり、その関係会社等の監査いわゆる往査を実施することでこれに対応しようとしたのである³¹。これらの内容からも分かるように、この時の「監査実施準則」の改訂では、監査手続の強化が重点的に図られている。

続いて、「監査報告準則」の改訂についてみていくこととする。「監査報告準則」については、正規の財務諸表監査の実施を踏まえて1956年に設定されて以降初めての改訂である。「監査報告準則」もまた「監査実施準則」同様、「監査基準」の報告基準で規定されている内容について、主に監査報告および監査報告書の記載等に関する具体的な要件を明確にし、実務に対して指針を示したものである。主な改訂内容は、意見差控と不適正意見の区別を明確化したことと、継続性に関する除外事項となっていた「正当な理由による期間利益平準化又は堅実性を得るために行われている場合を除く」旨の但し書きが削除されたことである。これは、1956年「監査報告準則」設定当初より議論されており、ようやく削除されることとなった部分である。

最後に、これら基準とは別に「監査実施準則」には「申合事項」が、「監査報告準則」には「了解事項」

²⁷ 企業会計審議会 [1965] 「監査実施準則の改訂について」、日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.376-377。

²⁸ 佐藤他 [1966]

²⁹ 同上 p.45。

³⁰ 同上 p.47。

³¹ 同上 pp.47-48。

が設けられていた点に注目したい³²。この時の改訂では、学問的に純粹化し、高い水準のものにしようという意図から、基準及び両準則から啓蒙的な事項ができる限り削除され、定義的な語句や注意的な記述も除かれることとなった。これにより、両準則の中には、誤解を与えかねない内容が存在する可能性があった。それゆえ、とりわけいくつかの誤解が生じかねない項目に関して定めた「申合事項」および「了解事項」を設けておく必要があったのである。これらは、「監査基準」や両準則とは違って企業会計審議会から出されたものではなく、大蔵省、日本公認会計士協会および経済団体連合会の三者間で合意された内容であることとして設けられたものである。

以上では、「監査基準」、「監査実施準則」および「監査報告準則」に関する1965、1966年の主な改訂内容を概観してきた。その内容は、「監査実施準則」において監査手続の強化がなされたり、「監査報告準則」において除外事項とされていた但し書きが削除されたり等、監査の実施面において以前よりも厳格な方向に改訂されている。このことは、監査手続等を強化するという財務諸表監査の量的拡充が図られたものと捉えることができる。これまで、この時の改訂の背景として主に企業による粉飾決算が続出したことを説明してきたが、「監査基準」自体がそれほど内容を変えずに両準則についての改訂が主であることから、この粉飾決算が続出したことは改訂のきっかけにすぎないと思う。この当時の監査実務は、制度の想定している財務諸表監査の水準に未だ達していない状況であり、これを引き上げるために行われた改訂だと捉えることができる。そして、両準則で監査実施面での強化が行われる一方で、当時の基準設定者は、本来は監査人による監査の実施について細かく規制すべきではなく、より純粹化した基準を理想的な形として想定していたことも見受けられた。しかしながら、当時「監査基準」とは別に「申合事項」および「了解事項」までも設けていた点からも、わが国特有の諸事情もあるが、実務が未だに理想的な「監査基準」のみで運用できる状況ではなかったことが窺える。

第3章 財務諸表の拡張に伴う監査範囲の拡大

第1節 1976（昭和51）年改訂

第2章でも確認したように、わが国では1960年代に粉飾決算が続発し、公認会計士が実施する財務諸表監査について社会から批判を浴びることとなった。そこで1965および1966年に企業会計審議会は社会一般の信頼にこたえるための「監査基準」の改訂を行い、とりわけ監査態勢の強化の1つとして「監査実施準則」における監査手続の強化等を行った。しかしながら、その後も粉飾決算は跡を絶たず、同時に会計士による虚偽証明の事例も相次ぐ結果が続いた³³。

この状況を打開するため、大蔵省証券局長は日本公認会計士協会に対して1968年「公認会計士監査の充実強化について」や翌69年「公認会計士監査の質的向上について」といった書簡を発し、公認会計士全体に対する社会的信頼性を高めるために必要と認められる指導・監督を強化する等、協会の自立機能を高めること等が要請された。現状及び大蔵省からの書簡の内容から、当時の日本公認会計士協会が自主規制機関として未だ発展途上にあったことが窺える。

また、「監査基準」を公表している企業会計審議会も、監査態勢の充実強化の一環として1965年に大蔵大臣から諮問された内容を引き続き検討していた。その内容が、前章で取り扱った改訂には反映されなかった「連結財務諸表制度」に関するものである。企業会計審議会は、翌66年7月には「連結財務諸表に関する意見書（仮案）」を公表し、連結財務諸表制度の導入の必要性を説いた。当時、連結財務諸表は社会的にも関心が高く、粉飾決算の対策としてだけでなく財務諸表制度の一環として認識されており、さらに

³² 同上 pp.176-178。

³³ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.380-385。

証券市場の国際化の観点からも導入が要望されていた³⁴。

一方で、経済界は連結財務諸表制度の意義は認めているものの、わが国でその制度を創設することは時期尚早であり³⁵、連結慣行の育成および環境整備のための期間が必要であると主張していた。

その結果、この制度実施に向けての議論は長期化することとなったのだが、連結財務諸表制度は、1975年4月1日以降開始される事業年度からようやく導入されるに至った。最初に大蔵大臣から諮問を受けてから、10年余りが経過した。

この連結財務諸表制度導入に伴い、1976年に「監査実施準則」および「監査報告準則」の改訂が行われることとなった。従来の両準則は、当然ながら個別財務諸表の監査を前提として設定されており、この時の改訂で連結財務諸表に関する部分が追加補足されたわけである。

以上のように、この改訂は財務諸表監査の質に関わる部分では何ら変更はなく、連結財務諸表という監査対象の拡大に伴う監査の拡充を図ったものだと捉えることができる。

第2節 1983（昭和58）年改訂

前節では、連結財務諸表制度の導入に対応した「監査実施準則」および「監査報告準則」改訂について取り上げた。連結財務諸表制度は、1960年代に粉飾決算が多発したことから、その導入に対する社会的な関心が高まり制度化に至ったものである。このように1960年代に多発した粉飾決算を受けて監査制度改善のための施策が各方面から講じられたが、商法における監査制度の改善についても例外ではなかった。その結果、1974年に「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律案」を含む3法案³⁶が公布され、商法上、監査役に加えて新たに会計監査人による監査いわゆる商法特例法監査の導入に至ったのである。

その後、1981年の「商法等の一部を改正する法律」に基づき商法および商法特例法が改正されたのだが、この改正は会計の分野に影響を及ぼすものであった。したがって、企業会計審議会は翌82年に「企業会計原則」の一部改訂を行った。改訂の主なものとしては、引当金規定の改訂、株式の払込剰余金の表現の修正等のほか、重要な会計方針の開示および重要な後発事象の開示が挙げられる³⁷。

そして、この影響は監査の分野にまで及ぶこととなり、同時に「監査基準」も改訂されることとなった。この時の「監査基準」の改訂もまた、1982と1983年の2回に渡って公表されたが、どちらも企業会計原則の一部改訂に対応したものであるため、これらを区分せずに取りあげる。企業会計原則の改訂のうち、「監査基準」との直接的な関連を有するものは主に「重要な後発事象の開示」に関するものであった。したがって、ここでは「重要な後発事象の開示」についてのみ取りあげる。

これまでの「監査基準」によれば、重要な後発事象は、監査報告書の補足的説明事項として記載されることとなっていた。これが、この時の企業会計原則の修正によって財務諸表の注記事項とされたため、監査報告書の補足説明事項として記載される当該事象については、「貸借対照表日後監査報告書の作成の日までに発生し、かつ、監査の対象となった財務諸表に記載されていないもの」とされ、この変更に伴って「監査基準」および「監査報告準則」の内容が改訂されたのである。さらに、「監査実施準則」についても、後発事象に係る監査手続が追加されることとなった。

以上のように、本改訂は「企業会計原則」の修正による財務諸表開示内容の拡大に伴うもので、これまでの「監査基準」の改訂と同じく財務諸表監査の量的拡充を図ったものである。したがって、ここで取り扱った「監査基準」の改訂についても財務諸表監査の質に何ら影響を与えるものではない。

³⁴ 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975] pp.386-388。

³⁵ 欧米ではすでに取り入れられていた。

³⁶ 他2つの法案は、「商法の一部を改正する法律案」と「商法の一部を改正する法律等の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律案」である。

³⁷ 遠藤他 [2015] pp.180-181。

おわりに

本稿では、設定当初の「監査基準」から1983年改訂までを取りあげてきた。その理由は、監査基準改訂にみる監査の量的拡大から質的変容へと移行したメルクマールとしての改訂が、1983年改訂であると捉えることができるからである。

初めに設定当初の「監査基準」についてまとめておくと、設定当初わが国では公認会計士による財務諸表監査の実施が初めての試みであったことから、財務諸表監査制度をいかに社会に浸透させていくのかという点に重きが置かれていた。このことは、わが国「監査基準」が監査を実施する公認会計士に対して存在するだけでなく、監査を受ける側である被監査会社や財務諸表監査を利用する社会一般の人々に対しても向けられている点に表れている。そのため、設定当初の「監査基準」には、その冒頭に啓蒙的な内容である「財務諸表監査について」が付されていたり、基準の中身にも啓蒙的な文言が含まれていたりしたのである。さらに、「監査基準」では抽象的な内容を規定するため、「監査実施基準」および「監査報告基準」に関するより具体的な指針を示したものとして「監査実施準則」および「監査報告準則」が設けられることとなっている。

本稿では、「監査基準」設定から1983年までの改訂が、何を契機に行われてきたのか、またどのような内容で対応してきたのか、さらにこの間の改訂が何を重視して行われてきたのかについて検討してきた。以下では、そのことについて簡潔に取りあげておくこととする。

第1章では、「監査基準」の設定から初めての改訂について取りあげたが、ここでは会計制度監査を経て正規の財務諸表監査の実施に移行するのに対応するための改訂がなされている。これは、「監査基準」の設定当初と同様に財務諸表監査をいかに社会に浸透させていくのかという点に重きが置かれた改訂であったことが分かる。

第2章では、1960年代の企業による粉飾決算が横行した時代をとりあげたが、このように財務諸表監査が社会に対してうまく機能していないことが露呈したため、これらに対応するべくなされた改訂である。これにより、「監査実施準則」では主に監査手続の強化がなされ、「監査報告準則」においては除外事項とされていた但し書きが削除される等、厳格な監査を実施する方向への動きが見受けられた。

第3章で取り上げた改訂は、その背景に第2章で述べた1960年代の粉飾に端を発しているのではあるが、これを契機として企業会計の分野で連結財務諸表制度が開始されることになり、また商法改正に伴って「企業会計原則」の一部の修正がなされることになり、これらの改変から「監査基準」の改訂も余儀なくされた。その改訂内容は、これまでの「監査基準」が想定していた財務諸表の開示内容の拡張に対応するためのものであるため、基準を改良するというよりは増築的な改訂であった。これにより、財務諸表の拡張に伴った監査範囲の拡大が図られたのである。

最後に、これらを見てきた結果「監査基準」の設定当初から1983年改訂までは、財務諸表監査の何を重視したものであったのかについてまとめておく。この間の改訂は、原則としては改訂が必要な事象が生じた際に大蔵大臣の諮問を受けて企業会計審議会によって進められる流れが一般的でありそれに従ってはいる。近年では別の流れとして公認会計士協会が先取りして規定した内容が「監査基準」に影響を与えている場合もあるが、本稿で取りあげた「監査基準」改訂には、とりわけ当時の企業会計審議会委員を務めた学者が監査環境および実務の状況を勘案し議論した結果が反映されている。そのため、設定当事者が「監査基準」自体はあくまでも学問的に純粋化したものであると考えていたことから、両準則の改訂をすることで対応しようとする趣旨の下で「監査基準」改訂がなされてきた。

わが国財務諸表監査制度の嚆矢としては、その開始のためにまず漸進的な会計制度監査の実施を図ることから出発し、初めから高い水準の監査を実施できるわけもなく、段階的に監査実務を成熟させていく必要があった。そして、その後正規の監査への移行、粉飾決算や財務諸表の開示の拡張をきっかけとして「監

査基準」の拡充を図ってきた。その主な内容は、公認会計士が財務諸表監査を実施し意見を形成するための基礎となる証拠を収集するために行われる監査手続を強化・拡張するものであり、このような監査の量的拡大を図ることで対応してきたことを明らかにした。この間の改訂では、設定当初の「監査基準」が想定していた財務諸表監査の質になんら影響を与えるものではなく、あくまでも監査の量的拡大を図ることで社会的合意を追求し、その信頼に応えようとしてきたということができようであろう。このことは、「監査基準」自体の内容に及ぶものではなく、あくまでも準則の改訂であることから裏付けられる。

参考文献

- 岩田巖 [1954]『会計士監査』森山書店
- 江村稔 [1955]「監査機能の本質」『企業会計』第7巻、第6号、pp.78-86
- [1956a]「正規の監査に望むもの」『企業会計』第8巻、第2号、pp.30-36
- [1956b]「正規の監査における監査手続」『企業会計』第8巻、第10号、pp.66-70
- 遠藤博志、小宮山賢、逆瀬重郎、多賀谷充、橋本尚 [2015]『戦後企業会計史』中央経済社
- 企業会計審議会 [1956]「財務諸表の監査について」
- [1956]「監査基準設定について」
- [1965]「監査実施準則の改訂について」
- [1966]「監査基準及び監査報告書の改訂について」
- [1976]「監査実施準則及び監査報告準則の改訂について」
- [1983]「監査実施準則の改訂について」
- 久保田 [2009]「「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義」『甲南経営研究』第50巻、第1号、pp.47-65
- 黒沢清他 [1957]『黒沢清外解説付監査基準』中央経済社
- 佐藤孝一、中瀬宏通、安井誠、浅地芳年、居林次雄 [1966]『解説新監査基準・準則』中央経済社
- 拙稿 [2014]「わが国監査基準の位置づけ—わが国監査基準のあるべき姿をもとめて—」『西南学院大学大学院経営学研究論集』第59号、pp.37-61
- 西野嘉一郎 [1985]『現代会計監査制度発展史—日本公認会計士制度のあゆみ—』第一法規
- 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 [1975]『公認会計士制度二十五年史』日本公認会計士協会
- 日本公認会計士協会年史編纂特別委員会 [1988]『公認会計士制度三十五年史—最近の10年—』日本公認会計士協会