

## 《報告》

### 日本監査研究学会第2回全国大会

日時 昭和54年10月3・4日

場所 神戸大学

百合野正博

日本監査研究学会第2回全国大会は1979年10月3日・4日の2日間にわたって神戸大学において開催された。第1日目には理事会・会員総会および自由論題報告が行なわれ、第2日目には自由論題報告・統一論題報告および統一論題円卓討論会が行なわれた。ここでは、「わが国における『監査基準』『準則』の問題点」をテーマとする統一論題の報告要旨と討論会の要旨とを紹介する。

まず、「監査リスクと『監査基準・準則』」と題して、檜田信男教授（中央大学）が、理論的に監査人が責任を負いえないリスクを認めうるかどうかということに関連してわが国の監査基準・準則を監査リスクの面から考察された。

監査リスクとは「重要な不正・誤謬があるとき、それが発見されないことにより財務諸表に対し不適切な監査意見を表明する蓋然性<sup>1</sup>」をいうが、その原因としては、たとえば監査基準・準則に問題がある場合にそこから生じるリスクのように制度上の欠陥に起因する事項と、監査人および監査人以外に起因する事項とがある。後者についてはさらに、財務諸表が作成される会計処理過程における不正・誤謬によるリスク（これには、マネジメントの誠実性の欠如、内部会計管理の強さの欠如、および企業が活動する経済状態や環境の沈滞などがある）と、発生する重要な不正・誤謬が検査において発見されないリスク（これには、サンプリング・リスク——推定の誤差——とノンサンプリング・リスク——監査誤差——とがある）とに分類される。また、ノンサンプリング・リスクには、監査人に起因するリスクと監査人以外に起因するリスク<sup>2</sup>が考えられる。

榎田教授によれば、このような監査リスクを少なくするという観点から監査基準・準則を見直す場合には、監査証拠の入手・評価に関しては監査実施準則の中のとくに「通常の監査手続」が問題となり、監査意見の表明に関しては監査報告準則が問題となる。

「通常の監査手続」は、それが制定された1950年当時においては啓蒙性という面からも評価しえたと思われるが、しかし、今日では、たとえば、その構成として連結財務諸表のように会計処理活動別の構成をとればそれが監査人の判断を制約する恐れがあることや規制されている監査手続をたんに実施したという形式的なことに終わる恐れがあることから明らかなように、監査リスクの点から大いに疑問があり、環境に適合した方向を探る必要があるとの考え方を示された。

また監査意見の表明に関しては、範囲区分における「通常の監査手続」の記載と並んで特別の利害関係の規制の問題があるとされ、特別の利害関係は監査報告書への記載ということ以前に監査人が監査報告書を書く資格をもたないと考えるべきであり、これを監査基準の中に含むのは不適当であるから一般基準からは除外すべきであろうと述べられた。

つづいて、高柳龍芳教授（関西大学）が「監査報告基準の問題点」と題し、補足的説明事項の考察を通じて、監査基準の設定主体に関する問題点と監査報告書の性格に関する問題点について検討された。

補足的説明事項は、周知のように、財務諸表適正表示の条件ではなくて監査人にとって任意的記載事項となっているが、これに対して、アメリカにおいては監査人は重要な後発事項が財務諸表で公開されていないとかあるいは公開が十分でないといった場合には意見を限定しなければならず、またドイツにおいては営業報告書の中で重要な後発事項を記載することが義務づけられていることから後発事項については意見の限定を行なう対象となっている。わが国と欧米との間のこのような相違をもたらした理由として、高柳教授は、欧米では会計職業団体が会計実践の中から会計慣行を生み出して会計規範を構築してきたと同時に監査実践の中から監査慣行を生み出して監査規範を作り出してきたのに対して、わが国の場合には会計職業団体が企業会計原則や監査基準の設定の牽引力とはなっていないことを指摘された。

監査基準が制定された当初においては会計職業団体が質・量ともに非力であったた

めに、規範の確立についてパブリック・セクター主導型という形をとらざるをえなかったものの、それ以降の会計・監査慣行の発達にもかかわらず会計職業団体が独立的かつ自主的に会計の規範を作り上げていこうとする努力がほとんどなされないまま今日に至っている状況をとらえて、高柳教授は、会計実務・慣習の担い手はまず会計職業団体でなければならず、このような状況から会計職業団体が立ちあがるのが制度の健全化につながるとの考え方を示された。

高柳教授は、また、補足的説明事項をどのように取り扱うかについては、監査報告書の性格を「意見」と「情報」のどちらに求めるかによって解釈がわかるが、「監査基準の設定について」<sup>3</sup>に書かれているように監査報告書は意見表明書であり、監査報告書の情報提供機能は意見の表明に結びついたときのみ有効であると述べられた。

最後に、「監査基準・準則の再検討」と題して、三澤一教授（成蹊大学）が、現行の監査基準・準則のはらんでいくつもの問題点について考察された。

監査基準の設定された当初とは異なって個別財務諸表監査のみならず連結財務諸表監査と中間財務諸表監査とが実施されている今日の状況について、三澤教授は、報告基準の2は個別財務諸表監査と連結財務諸表監査については適合するが、中間財務諸表監査の場合にはそれは基準という名が与えられてはいるものの実質的には準則に相当するものと考えられるから、このことが基準内部における矛盾あるいは著しい乖離となっていると述べられた。また、報告基準の3については字句的に中間財務諸表監査を考慮した表現にすることが望ましいとされた。

「一般に公正妥当と認められた中間監査の基準」の解釈から生じる問題については中間財務諸表の監査手続を監査実施準則の一部とし中間財務諸表の監査意見を監査報告準則の一部とすることにより監査基準の中に中間財務諸表監査基準を含めてしまえばあえて「中間監査の基準」という新しい概念をもち出さなくてもいいとの考え方を示され、そのための前提条件は報告基準を中間監査の場合にもあてはまるように改めることであると述べられた。

また、檜田・高柳両教授も述べられたように、監査基準の制定当初とは異なり、今日では少なくとも個別財務諸表監査については監査慣行は成熟していると考えられるから、「監査実施準則の改訂について」<sup>4</sup>で述べられているように実践規範という以上は重要な項目についての重要な監査手続だけに限定すべきであろうとの考え方を示さ

れ、今日の通常の監査手続の内容がそのようなものではなく、また必ずしも網羅的なものでもない点に問題があると指摘された。

以上の3教授の研究報告につづいて、飯野利夫教授（中央大学）を座長とする円卓討論会において活発な論議が展開された。

まず、監査基準・準則を設定するに際しては監査をうける側である企業の協力が必要ではないかとの桜井弘蔵教授（和歌山大学）の質問に対して、高柳教授は「監査の実施と基準の設定は別物であって、設定主体に企業側の代表がはいることにより生じる恐れのある圧力を排除することは必要である」と答えられた。

可児島俊雄教授（名古屋大学）と桜井教授から三澤教授に対して、財務諸表監査と中間財務諸表監査とではその性格が異なるのではないかとの質問がなされたが、教授は、若干の手続上の差異を除けば両者の本質は同じである旨の答弁をなされた。これに対して高田正淳教授（神戸大学）からは、この両者の性格は異質であるから両者について別個の基準・準則を設定するのが望ましいとの意見が述べられた。

監査リスクに関しては田島四郎教授（駒沢大学）からいくつかの質問がなされたがそのうちの「監査リスクに対して損害賠償責任が伴うのか」との質問に対して、檜田教授は「監査制度の欠陥に伴うリスクについては監査人は正当な注意を払っておれば賠償責任をまぬかれる」と答えられた。また、桜井教授からは「現行の基準・準則はわが国に多いと思われる過少利益計上のチェックについては想定していないので、制度上の欠陥に起因する監査リスクは大いに存在する」旨の興味深い意見が述べられた。

近澤弘治教授（金沢経済大学）から出された監査報告書の本質に関する質問に対して、三澤教授は「本質は意見表明であるが情報提供の機能がある」と答えられたが、高田教授からは、利害関係者の立場からは監査報告書と会社の作る財務諸表とが一体となってはじめて価値があるといえるからそれらは同一次元で考えるべきである旨の意見が述べられた。

以上の他にも予定時間を超過する活発な討論が行なわれたが、ここでは紙幅の関係もあって割愛せざるをえない。

最後に、座長の飯野教授から、監査基準・準則が制定されて4半世紀を経た今日では会計士に自主性をもたせるべき段階にきているが、わが国ではパブリック・セクタ

一が力をもっており法律の立場からの権威主義が存在するために根本的な変革はなかなか困難であろうから、むしろ監査を実効のあるものとして、問題点については有名無実のものとしてしまう方が早道であろうとのコメントがなされて、日本監査研究学会第2回全国大会は2日間にわたるすべてのプログラムを終えた。

注1 C. S. Warren, Audit Risk, *The Journal of Accountancy*, August 1979, p. 66.

2 *Ibid.*, pp.68-72.

3 昭和31年12月25日, 大蔵省企業会計審議会中間報告。

4 昭和40年9月30日, 企業会計審議会。