

# 監査基準の設定と国際監査基準

鈴木 豊

はじめに

1. 監査基準の設定
2. 「監査基準」の論理
3. スタンブ・ムーニッツの国際監査基準  
むすびにかえて

## はじめに

財務諸表監査においては、監査実施業務の測定手段であり、あるいは、プロフェッショナルな権威と承認によって確立された標準である監査基準にのっとり監査が行なわれ、財務諸表の適正性に関する意見が、一般に認められた会計原則を判断基準として表明されるものである<sup>1)</sup>。近年、監査に対する社会的必要性の増大、監査機能の拡張、企業の国際化および監査理論の精緻化に対する要請等により、監査基準の見直しおよび国際監査基準の設定の問題が発生してきている。そこで本稿では、主として監査基準の設定母体、監査基準の理論的構成およびスタンブ・ムーニッツの国際監査基準に問題点をしぼりアメリカにおける最近の展開を検討することによって、わが国におけるこれらの課題を明らかにしたいと思う。

注 1) A. W. Holmes and W. S. Overmyer, *Basic Auditing Principles*, fourth ed., 1972. p. 6.

## 1. 監査基準の設定

AICPA の1978年における「監査人の責任に関する委員会の報告」によれば、監査基準の問題としてとりあげられるものとしてつぎのものがある。

すなわち、批判的問題として取り扱われている、「誰が監査基準を設定すべきか」。

基準設定プロセスを評価するに際しては、「誰が基準を設定しなければならないか」が問題として大きなものである。これは、会計と監査基準に関連して繰り返し問題とされている。証券法が制定

される以前のアメリカにおいては監査人を連邦政府で、免許を与え監査させることを予定していた議会は、政府監査人の団体化を考慮していた。そして近年では、メトカーフ報告による政府への勧告および SEC の監査基準設定に関連して種々の批判的問題が生じている<sup>1)</sup>。

そこで当委員会では、まず監査基準確立のプロセスを検討しており、監査基準には、2つの重要な利用方法があることを指摘する。すなわち監査の要請を伝達することと、監査人の業務の遂行を評価することである。第一に、監査基準は、監査人の業務について理解を得ることを求める利用者に、かつ監査人になることへの準備をしている人々の指導のためにその指針を提供するものである。第二に、監査基準は、監査人、裁判官および監査人の業務遂行を評価するための監督機関を指導する責任を有する職業専門団体によって用いられるものである。

つぎに、一般に認められた監査基準の定義としては、1949年迄に、AICPA は、一般に認められた監査基準として通常言及されている財務諸表監査に対する10の広義の要請を正式に採用した。この10個の公式の基準は、つぎの3つの領域に要約することができる。

- 職業専門的適格性、独立性および職業専門家としての正当な注意の一般的基準
- 計画と監督、内部統制の調査と評価および証拠物件の十分性と適格性に対する実施基準
- 一般に認められた会計原則の遵守性、前年度以前の原則の継続性、財務諸表のディスクロージャーの適切性、意見表明をなす必要性および意見の表明が不可能な場合の意見表明に関する報告基準

この10個の公式の基準は、財務諸表監査に対する構造的内容を提供しているものであるが、特定の指導的内容を提示しているものではない。このようにして AICPA は、監査に対する種々の権威ある意見書の公表を行なってきたとしている<sup>2)</sup>。

そこで監査基準設定プロセスの変更についての勧告事項として、特に、専任の監査基準設定団体の設置を勧告している。

当面のその委員会は、監査基準実行委員会 (the Auditing Standards Executive Committee) のような有用な委員と比較し得る程度の技能と経験をもっており、十分なレベルで報い得えるものであって、AICPA によってのみ報酬支払のなされる小さな専任グループという形で、再編成されるものでなければならない。このグループは、AICPA 総会あるいは、理事会からの承認なくして監査基準の公表をなしうるような現在の委員会と同様に権威づけられるものでなければならないし、すなわち監査基準の設定およびその業務の要求する性格は、その会員が、専任で有用であること、そしてそのスタッフの質が、改善されることが必要とされる。公共会計ファームは、約3年間この目的のために適格性ある委員を提供する必要性のある犠牲を甘受しうるものでなければならない。監査基準の設定こそが、AICPA に留保された最っとも重要な職業専門的活動であると考えている。

この団体の委員の多くは、実質的にかつ、種々の監査経験をなし、株式が公開取引される企業の

監査についての業務経験を有しているものでなければならない。適切な経験と基礎をもつ企業の財務担当重役も、委員選任について考慮されていなければならない。委員の適格性が、主要なその職務に対する基準でなければならないので、その選任は、その適格性について非常に知識のあるものによってなされなければならないこととなる。

当該委員会は、重要な潜在的な利害の対立が、監査基準設定団体のサービスと過去あるいは将来の監査実務に対して存在するであろうということを信じない。事実、そのような団体のもっているサービスは、一つのファームあるいはプロフェッションにおけるリーダーシップに対するメンバーの能力を改善するものでなければならない。それに助力を与えるために、当該団体は、現在の監査基準実行委員会の実務のように、AICPAの会員による、特別委員会および小委員会を任命するものでなければならない。そのグループには、提案をなし問題を解決することを実行する、専任で、十分な報酬の支払がなされ、そして業務の中核であることが意図される。

当該専任団体は、比較的大規模で高度に資格を与えられたスタッフを必要とするであろう。高度の資格をもつスタッフを保持することは、職業専門的な組織に対しては困難である。その他の可能な方法として、たとえば、2年間、スタッフに専任の時間で業務を行なう委員に、ファームが委託する特別研究生プログラムのようなもので研究させるものでなければならない。同じようなプログラムが、現在、SEC および FASB によって運営されている。当委員会には、適切なその団体の適格性のある当初からの委員が、これらの手続を展開するために最良に適している<sup>3)</sup>。

つぎに、現在の一般に認められた監査基準は、歴史的財務諸表の監査に適合する。それは、独立の監査人が、財務諸表以外の情報と関連していること、およびこれらの情報のすべてが監査されてはいないということを認識するように変更がなされなければならない。必要とされる主要な情報には、未監査財務諸表とそれと関連したサービスの提示に対する独立した一連の基準がある。監査機能に対する基準は、現在の基準よりもより範囲が広いものでなければならない。それらは、CPA が、監査業務に着手する際に、いつでも受け入れられるものでなければならない。

監査人の役割についての権威ある意見は、広い構造内容を提供することになるであろうし、監査機能の有効な実施は、その判断について大きく依存するものであり、その分野における個々の独立の監査人の活動に対して重大な影響を与えるであろう。

つぎに基準設定プロセスにおける関与については、経験があり、知識のあるものが、どのようなグループの会員であれ、その意見公表について、そのグループの外部の知識ある人々の参加を得ることによって有益となる。

外部のプロフェッションの参加としては、前述したように、監査基準の設定が、会計基準の設定と同様な考慮を包含するというものではない。監査基準は、会計基準と同じ広い公共の利害関係について用いられるものではなく、比較的小さい公共の利害ということでの理解可能な程度のもので

ある。しかしながら、監査基準における強い利害を持つ他のグループが、監査基準設定プロセスにおいて包含されるよう奨励されるものでなければならない<sup>4)</sup>。

監査人の標準的報告書と伝達の他の局面についての改訂プロジェクトは、外部者に有益である。外部者への特別の有益性は、中間財務資料および損益予測を含むような監査サービスの拡張を包含するプロジェクトである。監査人のサービスの拡張に対する必要性が増加しそうであるので、知識ある外部者の参加に対する必要性が、かなり増大するであろう。これらの参加を獲得するためには、監査基準団体は、監査の設定プロセスとその業務に関するこれらグループとのコミュニケーションについて外部グループを満足させるものでなければならない。

参加を求めなければならない委員は、財務的報告の状況について知識を有しており、監査人がそれに払うべき役割について知識を有している。たとえば、証券アナリスト、銀行家、弁護士、会計学者、政府の監査人は、有用なもので参加し得る。

当委員会は、一連の監査基準のプロセスにおける公式的な外部の参加に対して一つの必要性があることを結論とするが、これらの参加がなされなければならない正確な形式での特定の勧告はない。そこでは、二つの明瞭な可能性が存在する：多数の知識ある外部者による助言委員会は、広い指導性を目指すものである。あるいは、より直接的な参加が、もし、2, 3の知識ある外部者が、委員会に直接的に、あるいは小委員会に出席するものであるならば、可能であろう<sup>5)</sup>。

委員会の会員は、専任が有効であり、業務の範囲、特定の監査手続と同様、報告を含む多くの問題点を処理することになる。そして業務の拡張は、外部者に助言の役割の便宜性を与えることになるであろう。しかしながら、検討による公表の結果について直接的に影響を及ぼす能力のない参加は、高程度の関与を促進することはないであろう。

プロフェッション内部の参加としては、前述したように、会計基準設定とは対照的に、監査基準の設定は、プロフェッション内部では広い程度の利害を決って支配するものではない。監査基準の設定努力は、プロフェッション全体がその努力に対する継続的な参加について十分な意義を必要とする確証によって支持されなければならない。しかしながら、監査基準設定の努力は、あまり多くのAICPA会員に知られていない。基準設定団体は、そのプロフェッション内部の業務についてコミュニケーションを増加させなければならない。

より多くの必要性が、監査基準設定におけるプロフェッションの学問的な力の参加と利害を促進させなければならない。公開試案にコメントをなすAAAの常設委員会が助けとなるであろう。それに加えて、基準設定団体は、現在の監査基準設定の努力を支持するための研究に際して積極的な利害を有しなければならない。もちろん、当該団体は、そのスタッフにプロジェクトを割り当てなければならないが、学問的研究者によってより有効的に能率的に実行し得るプロジェクトを検証しておかなければならない。当該団体は、監査において適格性のある研究者を参加させなければなら

ないし、必要とされるデータを収集すること、公共会計ファームの助力を提供させるために調整をなさなければならない。

運営手続きについては、1939年以来、監査基準設定の努力が始った際に、その委員会の運営の正式のレビューをかって AICPA が着手したという記録はない。委員会は、必要とされる変更および改善を検証するための運営活動の定期的レビューをなさなければならない<sup>6)</sup>。

以上、監査基準設定母体について、わが国においても、議論のわかれているところであり、この委員会による常設の独立的地位の立場による専任の設定母体の勧告は、一つの強い示唆となるであろう。

注 1) A. I. C. P. A., *The commission on Auditors Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations*, 1978, p. 126.

2) *ibid.*, p. 123.

3) *ibid.*, pp. 135~136.

4) *ibid.*, p. 137.

5) *ibid.*, p. 138.

6) *ibid.*, p. 139.

## 2. 「監査基準」の論理

監査理論と実施基準に関して、ロバートソン (J. C. Robertson) の所論を手がかりに概念、公準、基準の関連を検討する。

監査理論と実施基準の意見書は、会計および監査業務の種々の局面を記述し、説明し、予測するために有用である。ある局面においては、そのような理論の意見書は、標準的（どのような実務が真に近いかを記述すること）であり、他面においては、それらは実際的（何が本来の実務でなければならないかを記述すること）なものである。理論と実務は、補充的なものである。理論は実務を指導するためにあり、実務の展開は、理論の改善のための基礎を提供している<sup>1)</sup>。

まず、理論の構造として、理論と実務の基準の研究目的は、実務的な意思決定に関連する思考を組織化するための構造を提示するためである。監査理論においては、3つの主要な要素がある——概念、公準、基準である。「基準 (standards)」は、時として、監査理論の最も特定の要素であることを提示する「格言」と呼ばれている。「公準 (postulates)」は、実務活動の明白な指針に対する基礎を付与し、信頼性を与える基礎を提供する。以下の議論においては、監査の公準は、多くの監査基準を説明することに助けとなる思考を包含していることを示している。「概念 (concepts)」とは、理論の要素をカテゴリーに分類することを助けるところの中心的に組織された観念である。公準と概念の両者が、監査理論の説明のために提示される<sup>2)</sup>。

監査基準は、監査業務に対する質の標準であり、それらは、行動のための指針であり、それが、

格言という用語の意味である。監査基準は、監査手続 (auditing procedures) とは、実際に全く異なったものである。すなわち、手続は、監査人が特定の監査業務について実施する、特別で特殊化された事項である。基準は、時において同じであり、すべての監査に対しても同じであるという質的な指針である。他方、手続は、会計システムの複雑性、企業の類型、その他特殊な職務についての独特な要素によって変化するであろう。この差異は、監査人の報告書が、監査手続に合致しているというより、むしろ一般に認められた監査基準に合致して実施されていることに言及しているという理由による。

まず、一般基準として AICPA および GAO (General Accounting Office) の監査基準の意見書では、3つのグループに区分される——一般基準、実施基準 (AICPA) と検証および評価基準 (GAO) と報告基準である。AICPA の一般基準は、監査人の個人的な誠実性および職業専門的な資格に関連している。一般グループの3つの基準はつぎのものである：

- (1) 監査は、監査人として適切な技術的訓練と熟練をもつ人々によって遂行される。
- (2) 業務との関連でのすべての事項について、知的態度における独立性は、監査人によって維持される。
- (3) 職業専門家としての正当の注意は、検査の実施と報告の作成において訓練される。

このような一般基準に対する概念的基礎として、5つの監査理論の中心的概念のうちの3つが、一般基準に対する基礎を提供し、それらは、(1)倫理規定、(2)独立性、(3)監査の正当な注意である<sup>3)</sup>。

一般基準に基礎を置く公準としては、実務的事項として、監査理論における公準は、監査基準に対する基礎として認められるであろう基本的な信頼性である。しかしながら、公準は、盲目的に受け入れられてはならないし、特別の監査業務の状況で批判的に考慮することなしに受け入れられてはならない。一般的には、公準は、多くの監査人の活動の説明をなす際に助けとなるものである。

公準を考慮する際には、つぎのような質問をなすべきである：もし、この前提が受け入れられないならば、何が監査実務を特徴づけるであろうか。同時に、公準化された状態は、特別の監査実務において誤ったものとなるであろうし、もしそれが真に不注意な結果をまねくことに、あたかもなり得るようであることを認識しなければならない。3つの一般基準に直接的に関連する公準は、つぎのとおりである<sup>4)</sup>。

- 利害関係者の潜在的な争い
- 監査人の独占性
- 職業専門家としての義務

つぎに、GAO の一般基準については、政府機関、計画、活動および機能の監査に対する GAO 基準は、広い種々の監査業務に対する格言である。これらの基準は、政府の監査が関連する限りにおいては、一般に認められた監査基準であり、政府機関、計画および機能についての監査業務をなす

独立 CPA を含む監査人は、これらの監査基準に注目するために GAO によって促進される。以下の GAO 基準のはじめの 3 つは、AICPA 一般基準と同じく本質的なものである。しかし、監査範囲についての 4 つ目は、GAO 業務の可能な広い領域をカバーするために加えられたものである<sup>5)</sup>。

- 監査を実施するために業務割当を受けた監査人は、必要とされる業務に対する適切な職業専門家の熟練性を集合的になすものでなければならない。
- 監査業務に関連するすべての事項において監査組織と監査人個人は、独立的態度を維持しなければならない。
- 職業専門家としての正当な注意は、監査を実施し、報告書を作成するにあたって用いられるべきである。
- 政府の計画、機能、活動あるいは組織の監査の十分なつぎのような範囲が、包含されていなければならない。
  - (a)、適用可能な法律および規則に遵守する評価を包含する会計取引、勘定および報告書の検査
  - (b)、資源の利用における能率性と経済性のレビュー
  - (c)、希望された効果が達成されるかどうかを決定するためのレビュー
- 特別な監査に対する範囲を決定するに際して、責任のあるスタッフは、監査の結果の潜在的利用者の必要性に対する考慮をなさねばならない<sup>6)</sup>。

業務実施基準としては、AICPA のそれは、監査手続の固有の計画と実施を含む監査の現実の業務に対する質的な判断基準であり、業務実施基準の中心概念としては、正当な注意の適時性と、証拠の概念である。

適正表示の概念についての監査理論における最終の概念は、適正表示 (fair presentation) の概念である。独立監査人、内部監査人、政府監査人等によってなされる監査サービスの有用性に対する批判的テストは、報告書の質である。独立監査人にとって、この報告書は、財務諸表およびそれと関連するディスクロージャーの適正表示についての意見である。しかしながら、長期にわたり、財務諸表の利用者は、この意味を忘れており、(あるいは決して学んでいない) あるいは一般的な適正表示の内容においては厳密にこれらの用語を読むことに慣れてきている。結果的には、監査人は、適正とは何か、誤解とは何かについて論争にまき込まれていることが見いだされる<sup>7)</sup>。

適正の公準としては、第七と最後の公準が、1961年における条件として最初に提案され、そしてそれは今日、解釈上の課題である。すなわち、一般に認められた会計基準の継続的適用は、財政状態と経営成績に関して適正に表示していることを結果する。この前提が、会計上のコミュニケーション・プロセスに対する会計と監査の差異を明白にする。それにもかかわらず、一般に認められた会計原則についての信頼性が、いくつかの基準とともに監査人に提示される目的のために単独で表明される。

1961年以来の出来事は GAAP のいくつかの観点を示唆している。一つの相違は、近似的に等しく調和しているという点で、CPA は、つぎのことを信じている。(a)、財務諸表は適正に表示されており、そして (and) GAAP と合致して報告されており、(b)、財務諸表は、GAAP と合致しているがゆえに (because) 適正であり (このことは公準化された状態である) そして、(c)、財務諸表は、GAAP と合致しているにもかかわらず (despite) 適正である。最後の見方は、会計士と監査人の批判的見方である<sup>8)</sup>。

報告基準の重要性を、強調しすぎることはない、そして報告の問題は、通過できるものではない。GAO の報告基準は、財務諸表の独立的監査において受け入れられ得る AICPA 基準と種々のプログラム、活動、および職能の監査において受け入れられ得る GAO 基準との間に最も大きな差異が示される。事実、GAO 意見書は、AICPA 意見書よりはるかに、より精巧な一連の基準を包含しているが、その詳細は、GAO 監査の任務の非常に広い職能による。公共会計実務の他の局面においては、多くの GAO の報告基準は、特に MAS においてなされた業務のコミュニケーション、到達した結果、および提示した勧告に対して、目的適合性のあるものである。

GAO の財務報告基準は、最初の 2 つの GAO の報告基準が、実質的には、AICPA の 4 つの報告基準と同じである。この面において GAO は、その責任の内面で財務諸表の監査と結合されている。

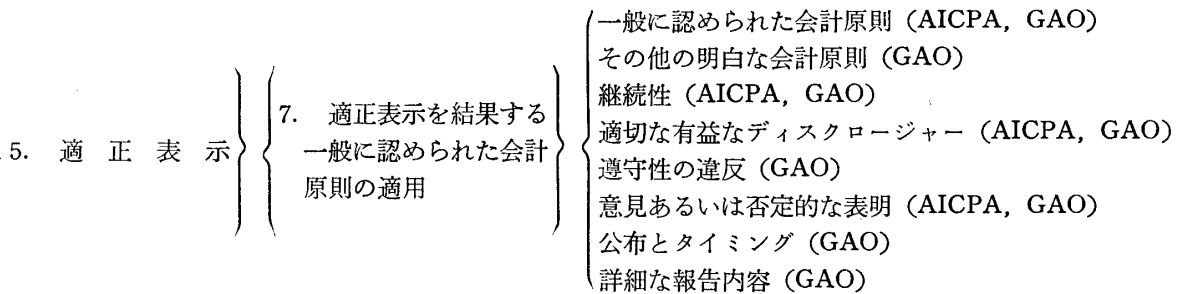
基準の公布とタイミングについて GAO は、公共会計士と同じような意味ではクライアントをもたない。それ故に同一型式の報告書がないのであるから、一定の基準が、公布とタイミングに関連する<sup>9)</sup>。

詳細な報告の内容の基準としては、最後の一連の基準が、GAO 報告書の種々の性質を例示するところの多くの報告指針から成り立っている。GAO 監査任務は、防衛システムから食糧計画までの範囲があるので、報告書に対して標準的な型式が存在しないことになる<sup>10)</sup>。

要約として、監査理論の記述としては、AICPA 基準、GAO 基準、EDP 基準、基準に対する概念的基礎、基準の基礎となる公準についての範囲に及んでいる。次図は、監査理論の主要な要素を組織化し、それらの相互関係を要約している。公準と基準の短縮化された記述は、全体的な描写を理解し得るように用いられている<sup>11)</sup>。

監査理論の相互関係		
概念	公準	監査基準 (AICPA, GAO)
1. 倫理規定	1. 潜在的な利害の対立	監査人としての熟練 (AICPA, GAO) 独立的態度 (AICPA, GAO) 職業専門家としての正当な注意 (AICPA, GAO) 監査の範囲 (GAO) 利用者の必要性 (GAO) (計画と監督 (AICPA, GAO) 内部統制の研究と評価 (AICPA, GAO) 十分な適格性のある証拠物件 (AICPA, GAO) 遵守性のレビュー (GAO)
2. 独立性	2. 監査人の独占性	
3. 正当な監査上の注意	3. 職業専門的な義務	
	4. 検証可能性	
4. 証拠	5. 内部統制と信頼性	
	6. 過去の真実性は将来まで効力がある	





ロバートソンは、監査基準の内容を、概念と公準により分類しており、かつ、アメリカにおける AICPA と GAO の監査基準により分析している。ここで特徴的な点は GAO 基準であり、本質的には、経営監査的思考であり、その点において本質的差異がある。

- 注 1) J. C. Robertson, *Auditing*, revised ed., 1979, p. 27.  
 2) *ibid.*, p. 28.  
 3) *ibid.*, p. 28.  
 4) *ibid.*, p. 30.  
 5) *ibid.*, p. 33.  
 6) *ibid.*, p. 34.  
 7) *ibid.*, p. 41.  
 8) *ibid.*, p. 42.  
 9) *ibid.*, p. 43.  
 10) *ibid.*, p. 44.  
 11) *ibid.*, p. 45.

### 3. スタンプ・ムーニッツの国際監査基準

会計および監査の国際的基準については、全世界的規模において、会計では国際会計基準委員会 (IASC) が、監査においては国際会計士連盟 (IFAC) 等が、それぞれ公開草案を公表しあるいは基準化しつつある。しかし、これらの諸基準およびガイドラインは、各国の諸事情により、完全実施には、国内関連法規の改廃等日時を要するであろう。

スタンプ (E. Stamp) とムーニッツ (M. Moonitz) は、国際監査基準設定について、その著「国際監査基準 (International Auditing Standards)」においてその性質と課題を明らかにしている。

まず、何故、監査基準は重要なのか。すなわち、監査それ自体に信頼性を付与することが、監査基準の機能であり、それ故に監査基準の課題は、会計プロフェッションに重大な重要性をもっている。

会計および監査の高度の必要性は、その領域において今や国際的なものであり、一国で用いられている基準は、しばしば、複合企業の財務諸表に依存している他国の利害関係者の存在に関係して

いる。それはプライベートセクターの高度の基準に対する関心に限定されるものではない。すなわち、パブリックセクターにおける国際的な投資は、ますます重要な活動になってきており、そしてこのことはまた、会計および監査の高度の国際的な基準の重要性にその注意が集中している<sup>1)</sup>。

そこでこのような詳細な注意が、必要とされる基準のタイプを検証することについて、以下に示すような主要なカテゴリーに分類する。

- 一、独立性、誠実性、客観性
- 一、必要とされる知識と技能の領域と、それらの獲得と確認する方法
- 一、証拠およびそれに関する収集と評価
- 一、伝達
- 一、基準の実施

結論的には、一連の提案と勧告をなし、それは、国際監査基準委員会 (International Auditing Standards Committee) の創設と、その機能として確信され得る輪かくを提示している。ここでは、一連の監査基準を展開するに際しての研究プログラム、そのような基準の試案の提示、基準の公布、基準の監視を包含しているのである。

監査に対する必要性および監査人の機能および特長は、会計責任 (accountability) の概念に依存している。職業専門家の監査人の役割は、これらの財務諸表に関係を有している。財務諸表は、経営者の責任であり、監査人の責任は、それらに信頼性を付与することである。監査の機能は、パブリックセクターにおいて重大な重要性があるということを認識しなければならない<sup>2)</sup>。

この際、会計プロフェッションは、適正性を判定し得る基準を提供するために会計基準を確立しており、この適正性の問題を決定するのは、すなわち、裁判所を通じることによって、究極的には社会である。

かくして、監査人の意見は、実際に会計原則を認識するものでなければならないし、一連の財務諸表の適正性の判定をなすにあたっては、会計原則を認識するものでなければならない。しかし、会計原則それ自体は、監査プロセスの性質の決定あるいは、それに対する必要性を減少させるものではないことは、明らかであろう。財務諸表の信頼性を支持することによって、監査人の役割を補充するものである。しかし、監査を支配する基準は、会計原則の存在に依存するものではない。基準の2つの別々のタイプは、実際、互いに補充され、そしてこのポイントが、会計および監査の国際基準の問題を生ずる際に言及される<sup>3)</sup>。

つぎに、監査基準の必要性として監査プロフェッションは、それ自身、監査人の機能および役割に信頼性を付与するためにそして、監査人の業務が経営者の作成した財務諸表に信頼性を付与するという点で、一連の監査基準の必要性が要求される。言い換えれば、もし外部者が、監査プロフェッションの業務に依存しようとするならば、そのプロフェッションのすべての会員によって明ら

かに認められ、そして実施される客観的で、厳正な一連の基準がそのプロフェッションに必要とされる。かくして、国家的な一連の監査基準の展開は、会計基準の国家的な一連の展開よりも、その広がりや遅く小さいけれども、最近では相当の進歩がなされ、そして、展開のペースも早くなっている<sup>4)</sup>。

国際監査基準の必要性としては、すでに、国家的な背景における一連の基準の存在の重要性をすでにみている。国際的な会計基準と同様に、国際監査事務所の役割が重要である。その評判、その成長と永続的な存在は、職業専門的な行動についての強い内部基準の展開に依存していた。そしてこのことは、疑いもなく、一連の公的な、国際的な会計基準の展開を促進する助けとなるであろう。しかし、国際会計基準がより大きな権威を獲得するように、それらに付随するところの一連の国際監査基準が必要とされるようになります<sup>5)</sup>。

かくして、監査基準によって我々は何を意図するか、ということを検討すべきである。そして、最初の任務は、監査基準と監査手続 (auditing procedure) の重要な区分に関してである。その区分を明瞭にすための最良の方法は、会計に関連した領域と類似しているのである。会計基準は、目的と概念よりも、一般法則より低位のレベルで存在しており、監査領域においては会計基準とその同等のものは、監査手続である。監査手続は、たな卸資産の検証、受取勘定の回収可能性、固定資産および減価償却の検証、貸借対照表日以後の事項の監査、株式仲買人勘定の監査、内部統制のレビュー、監査における統計的方法の利用、コンピューターに基礎を置いた会計システムの監査等である。

つぎに監査基準について、監査基準は、普遍的で一般的であるという事実は、それらの解明がある場合において判断の事柄であるということであろう。

監査についての性質と目的については、つぎのように定義される<sup>6)</sup>。

監査は、すべての支持される証拠によって一企業の一連の財務諸表についての独立的、客観的および専門的な検査であり、それは、その財務諸表が、その企業の財政状態と経営成績を適正に表示しているかどうか、一般に認められた会計原則に従っているかどうかに関して、書面による報告書において専門家の信頼性のある意見を表明するということである。積極的であってそして消極的でない用語によって表明されなければならない独立的専門的意見の目的は、財務諸表（この作成に対する責任は経営者にある）に信頼性を付加する。

この定義についての研究は、一連の監査基準を展開するにあたって検討される必要のある以下の事項を示唆している<sup>7)</sup>。

- (1) 監査人の独立性と客観性
- (2) 監査チームの組織と計画、監査と管理の問題を含む監査の性質
- (3) 検査の範囲と外部専門家（そして、連結集団のある場合の他の監査人）の利用と信頼性を含

む証拠の役割, その性質と評価

- (4) 証拠が提供し得る保証の程度：リスクと不正確性の耐え得る程度および判断の利用，そして意見形成における正当な注意，統計的技術の利用と内部統制の信頼性
- (5) 専門的意見を形成するために必要とされる会計と監査の専門性の程度：すなわち，専門性のこれらの程度と正当性のレベルに到達するために必要な基準の教育と訓練
- (6) 適正性に関連し，そして監査意見が基礎を置いている会計基準に合致していることに関する技術的および一般的展開
- (7) 法律，経済等の他の領域において必要とされる知識と適格性のレベル
- (8) 監査人が責任ある第三者に明白であって不明確でない形式での監査人の意見の伝達
- (9) 監査基準の監督と実施

一連の監査基準の前文においては，基準に対する必要性に関するつぎの文言が，カバーされなければならない。

一，国際的な利害関係者を含む公衆に保護を提供するに際しての監査の機能。

一，監査の性質と目的および監査人の役割を理解させるために，公衆に有用な監査基準の機能。

この内容について，もし一定の指針が，必要とされる実施のレベルと質に対して与えられ，そしてプロフェッショナリズムの強調と，そのプロフェッションにおける信頼性を確立しようとするならば，それは有用なものであろう。

前述のごとく，監査基準の基本的な構成要点としてつぎのように一連のカテゴリに分解することができる<sup>9)</sup>。

(A) 独立性，誠実性，客観性。(B) 必要とされる知識および技能の領域とそれらを獲得し確認する方法。(C) 証拠およびそれに関する収集と評価。(D) 伝達。(E) 基準の実施。

そこで，スタンプとムーニッツはつぎのように一連の国際監査基準の提案を行なっている。

まず，前文において現在の企業の経営活動は，かなり多数の利害関係者を有している。これら利害関係者は，世界中にわたって散在しており，投資家および潜在的投資家のみならず，従業員，債権者，顧客，仕入先，政府機関等多数である。企業の経営者は，これらの種々のグループと多くの異った方法で，コミュニケーションを行なっている。すなわち，1つの方法は，財務諸表の公表を通じてである。これら報告書の作成および内容は，経営者の責任であり，それはまた，その報告書で取り扱う表示の正確な性質を決定するための権限を有している。経営者が，その有効性を測定する文書の内容について全体的に公平であると期待することができない場合，そして，外部の読者が，財務諸表の内容に依存するが故に，送致される情報の適正性を証明するためには，監査人を用いることが必要となる。かくして，財務諸表に信頼性を付与することが監査の機能である。そして，監査人は，監査のその性質と目的を導くこの機能を遂行することとなるのである<sup>9)</sup>。

もし監査人が、財務諸表に信頼性を付与する目的に資そうとするならば、監査人の意見に依存するすべての利害関係者が、監査人は、その業務を厳密に実施するという信頼性を持つべきことがその要点となる。言い換えれば、もし監査意見が、財務諸表に信頼性を付与するものであるならば、その意見自体が信頼し得るということがその要点となる。それ故に、そのプロフェッションは、すべてのプロフェッションのメンバーが固守することが期待され得る次に示すような一連の監査基準を確立する。これらの監査基準を固守することによって、監査人は、その業務が職業専門家としての高度のレベルで実施されており、それによって、その報告書が、意図されている事項に必要な信頼性を付与するように、監査報告書の読者をして確信させ得るのである。この方法によって、財務諸表に信頼性を付与するにあたっての監査人の重要な機能が、確証されることになるであろう<sup>10)</sup>。

国際監査基準の第一としては、独立性、誠実性および客観性の基準である。

(1) 監査人が、誠実で、被監査会社とその経営者との関係において独立的で客観的でなければならぬということが監査人の職能および目的についてその要素である。独立性および独立性の外観は、監査人が、その判断に際して客観的であり、客観的に思考するかどうかはその要素である。もしも、監査人の独立性および客観性あるいは誠実性に疑いのある何らかの理由が読者に存在するならば、その際には、監査人の意見についての信頼性が問題となろうし、それによって、もし、監査機能の有用性を除去しないにしても、重大な限界が生ずることとなる。

(2) 監査人は、監査の機能を遂行するために用いられる。監査ファームのメンバー（パートナーあるいは職員のどちらでも）か、あるいは近親関係にあるメンバーは、その監査サービスに対する報酬を監査人に支払うための被監査会社の信頼性以外に被監査会社と直接的あるいは非直接的、利益的あるいは非利益的な会計上の相互関係を有するものであってはならない。監査ファームのメンバー（すなわちパートナーあるいは職員）は、監査人以外に被監査会社とのいかなる機能的な相互関係をもってはならない。これらの要請からの乖離は、監査人によって開示されなければならない。

(3) 独立性の基準は、最高の厳格性が適用されなければならない。もし、監査人が、何らかの特別な点での疑いをもたれるならば、その職業専門的団体をもってその問題を明白にしなければならない。

つぎに、知識、技能とその認定については、

(4) 監査人は、会計上および監査上における専門的な知識についての技能を獲得および維持しなければならない。このことは、教育および訓練のシステムによってなされるということを確認するために監査ファームと職業専門団体との責任が結合されなければならない。試験と認証するシステムによって、その結果を認定することが職業専門団体の責任である。職業専門的ではないが、適切な適格性の程度が、経済学、経営管理、および企業と商業の法規に関連するような領域に達し、維持しかつ定期的に認定されることが必要である。

証拠とその収集と評価については、

(5) 意見を形成するためには、監査人は、財務諸表を検査しなければならないし、そして、それらの適正性にどのような証拠を必要とするかを決定しなければならない。これらの証拠を収集し評価することを必要とする業務の性質と範囲が計画され、組織化されなければならない。そして全体の業務が、適切に監督され管理されなければならない。

(6) もし、監査人の1つのフェーム以上が監査を実施するならば、誰がその最終的な監査意見に対して責任があるのかについて明白な理解がなければならないし、意見それ自体が、誰がそれに対して責任を持つのか明白でなければならない。

(7) もし監査人が、他の職業専門家から（例えば、鑑定人、技術士、保険統計人）の専門家としての業務の結果を証拠として用いるならば、監査人が外部者の業務の結果に対して責任をとり得るかどうかを決定しなければならない。もし、監査人が、そのような証拠の信頼性に対する信頼をとり得るならば、その内容が、その報告書の読者に明白に説明されなければならない。

(8) どのような証拠が必要とされるかを決定し、獲得した証拠を評価し、査定し、内部統制、統計的分析等のシステムを採用するためにどれ程の信頼性かを決定するにあたって、判断をなすに際しては、監査人は、いかなる合理的な人をも満足させるに十分な業務を遂行し、十分な注意を行使しなければならない。もし、監査人が疑問のあるような場合には、合理的な人間が必要と考える判断をなす以上に十分注意がなさなければならない。

コミュニケーションに関しては、

(9) 監査人の報告書は、明瞭で、その用語において正確で、専門用語が明白であり、直接的および積極的な用語で、その意見を表明するものでなければならない。もしも、監査人が疑問をもち、留保条件をつけるならば、これらは明瞭でかつ正確でなければならない。もし、監査人が責任を受け入れることが出来ず、かつ喜んで受け入れられないならば、これらの事実は、明瞭に表明されなければならない。

(10) 監査人の主要な責任は、その報告する財務諸表の適正性についての意見を与えることである。その報告書は、財務諸表が一般に認められた会計原則に合致していることを表明するものでなければならないが、その意見において、財務諸表が適正であるかどうかを、監査人はまた表明しなければならない。もし、財務諸表が適正であるが、一般に認められる会計基準に合致していない場合あるいはその逆であるならば、十分な説明がなされなければならない。

監査実施については、

(11) これらの監査基準について、監督し、実施することに関しては、監査人制度が設けられている国においては、職業専門団体の責任でなければならない。

スタンプ・ムーニッツは提案および勧告として、われわれが確信する便益については、一連の国

際監査基準の公布および実施から生ずるつぎのようなものであるとする<sup>11)</sup>。

(1) 一連の国際監査基準の存在は、監査人の意見における正当と認められる信頼性を他の諸国において監査報告書の読者に与えるであろう。かくして、外国の監査人の業務に信頼性を付与することによって、報告される財務諸表に信頼性を付加させることができる。

(2) 国際監査基準は、会計基準が固守される大きな確証を読者に提供することによって、国際会計基準の利益を補強することになるであろう。

(3) 国際会計基準を強化する国際監査基準は、国際的会計比較をなすに際して、読者に助けとなるであろう。

(4) 国際監査基準は、一連の国際会計基準を改善し、拡張するための、更に一層の刺激を提供することになるであろう。

(5) 国際監査基準の存在は、特に未開発国に投資の流れを助けることになるであろう。

(6) 一連の国際監査基準の展開は、未開発国に対して、国内の監査基準の設定を容易にさせ、そしてこのことは有益なこととなるであろう。

(7) 有効で信頼性のある監査は、経営者（財務諸表を作成）と外部者（財務諸表の利用者）との間に存在するすべての場合に必要なものである。それらの必要性は、経営者が、文化、政治、経済システム、地理上の境界等において非常に異なっているので外部者から分離しているが故に、多国籍企業の場合には非常に大きなものである。かくして、国際監査基準は、この点において国内のそれよりもより重要性が大きいのである。

最後にスタンプ・ムーニッツは、国際監査基準委員会 (I Aud SC) の創設を提唱しており、ここにおいて一連の国際監査基準の設定を提示しており、このことは、監査手続の質の改善等に有用であるとしているのである<sup>12)</sup>。

以上のスタンプ・ムーニッツの国際監査基準の提案は、その著書において、イギリス、アメリカ、オーストラリア、カナダ、オランダ、フランス、西ドイツ、日本、ブラジルの各国の監査基準を比較検討したものであり、極めて有用かつ示唆に富むものである。

注 1) E. Stamp and M. Moonitz, *International Auditing Standards*, 1979., p. 18.

2) *ibid.*, pp. 19~24.

3) *ibid.*, p. 28.

4) *ibid.*, pp. 29~30.

5) *ibid.*, p. 32.

6) *ibid.*, pp. 35~37.

7) *ibid.*, p. 39.

8) *ibid.*, p. 40.

9) *ibid.*, p. 52.

10) *ibid.*, pp. 54~56.

11) *ibid.*, pp. 146~147.

12) *ibid.*, pp. 148~151.

## むすびにかえて

以上、監査基準をめぐる近年の問題点について、主としてアメリカにおける展開を管見してきた。そこで今後検討されるべき課題はつぎのようなものである。

(1) 監査基準の設定母体については、設定されるべき基準の性格を規定するであろう要因は、設定母体の構成、設定母体の選任、設定母体の目的、手続等が考えられる。会計基準の設定と同様、プライベートセクターによるべきか、パブリックセクターによるべきかの問題でもあるが、アメリカにおいていわれる、SECの以前に実務を遂行するCPAの職業専門的基準は<sup>1)</sup>、AICPAの職業専門家の倫理規定、およびSECの要請に合致するものでなければならない、といわれるが、近年の監査人の責任の委員会報告、メトカーフ報告およびFASBの動向にみられるように設定母体も変化してきている<sup>2)</sup>。わが国においても、企業会計原則および証券取引法、商法会計の会計基準設定について議論されているように監査基準設定母体の精緻化された理論的、実務的展開が更に必要とされる。

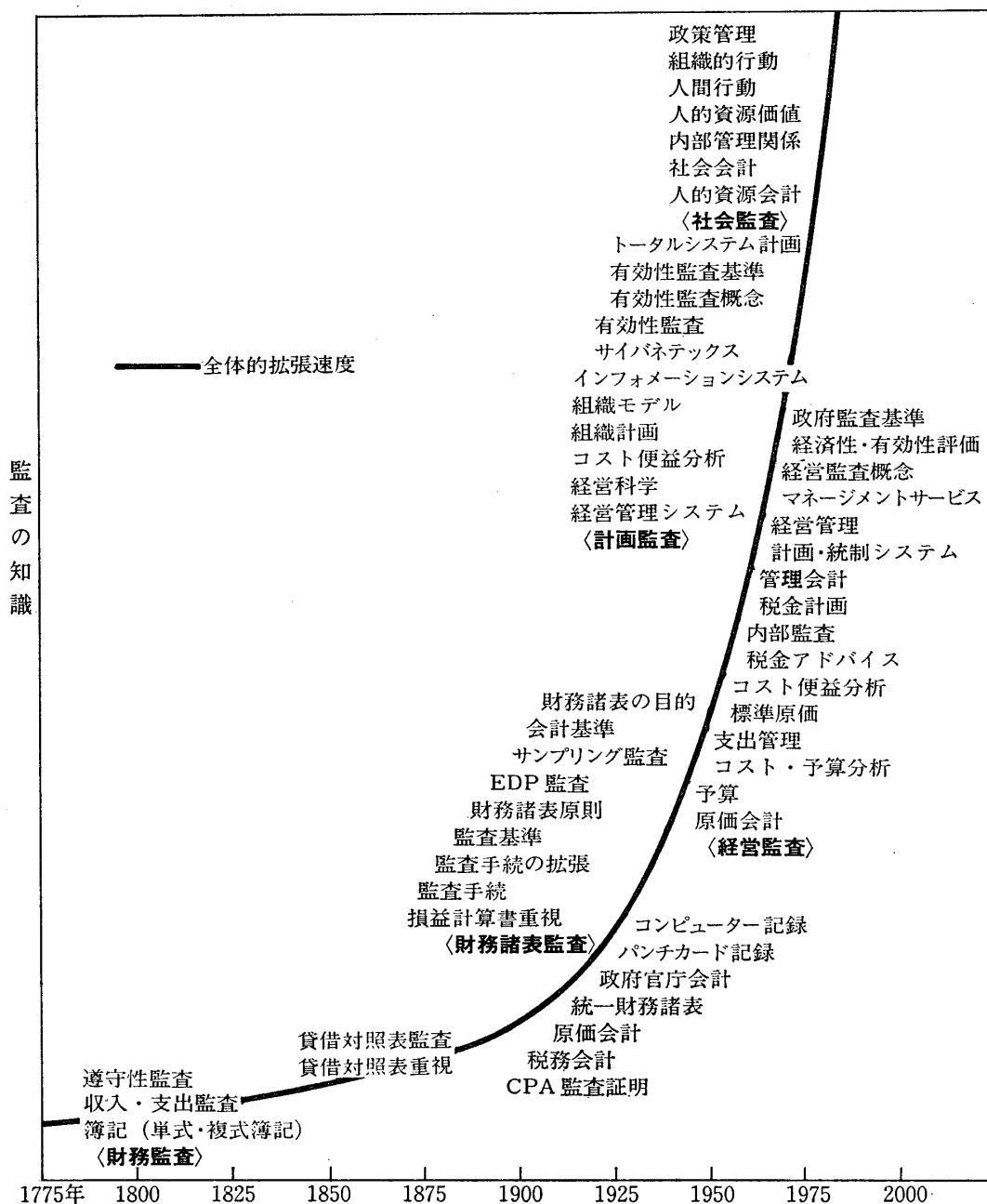
(2) 監査基準の内容については、AICPAの監査基準、すなわち一般基準3、実施基準3および報告基準4の10個の基準が、制度化されている<sup>3)</sup>。しかし、近年における監査機能 (auditing function) または証明機能 (attest function) の拡張は、たとえば、レオ・ハーバート (Leo Herbert) によれば次頁のように図表化される<sup>4)</sup>。

このような拡張展開によって<sup>5)</sup>、より有益かつ有用な新しい基準が必要となっている<sup>6)</sup>。そして、これら新しい監査基準の設定のためには、たとえば、人的基準、CPE (continuing professional education)、MS業務 (management advisory)、EDPS、不正誤謬の防止等の監査問題に関連して価値判断プロセスの研究および一般基準の人的評価のプロセスについて、行動科学 (behavioral science) 的研究等が必要とされよう<sup>7)</sup>。

(3) 企業経営の国際化、多国籍化にともない会計基準については、IASCの国際会計基準の公開草案および基準化がなされつつある。監査においても、IFACのAPC、UECのASB等が、国際監査基準を検討し公開草案等を公表しはじめている。スタンプ・ムーニツの国際監査基準の提案は、その理論性と実践性を検討したうえでのものであり、意義深いものである。国際監査基準の設定および実施までには、(1)および(2)と関連して、設定母体、各国の国内基準の性格、目的、特質等からの相違の調整、基準の各国における受け入れとその実施の体制づくり等の問題が解決されなければならない。

(4) わが国においても、監査理論および実務の研究に際しては、監査基準の改正、商法監査との調整、諸外国との監査基準との比較研究、拡大しつつあるディスクロージャー要求に対応する基準





1775年～1979年の監査機能に必要な知識の拡張速度

の検討等が、その重要な課題であろう。

- 注 1) J. W. Buckley, M. H. Buckley and T. M. Plank, *SEC Accounting*, 1980, p. 215.
- 2) 拙稿「監査人の責任および監査制度に関する現代的課題」城西経済学会誌, 第14巻, 第3号 pp. 87～112. 参照。
- 3) A. I. C. P. A.. The Committee on Auditing Procedure, *Statements on Auditing Procedure No. 33—Auditing Standards and Procedures*, 1963, pp. 15～16.
- 4) L. Herbert, *Auditing Performance of Management*, 1979., p. 10.
- 5) E. L. Hicks, "Standards for the Attest Function," *The Journal of Accountancy*, August,

1974, p. 45.

- 6) 拙稿「独立的監査機能の変化について」城西経済学会誌, 第11巻合併号, pp. 262~277. 参照。  
同「Internal Auditing, 2nd ed. (V. Z. Brink and J. A. Cashin)」宇南山英夫編「アメリカ会計思潮」(田島四郎博士喜寿記念論文集)同文館, 昭和56年3月, pp. 102~144. 参照。
- 7) M. Hughes, *Guidelines for Adherence to the General Standards of Auditing*, University Microfilms, 1975, pp. 269~272.

(昭和56年3月)