

わが国における財務報告の発展と
財務諸表監査の役割

内 藤 文 雄

甲南経営研究 第49巻 第2号 抜刷

平成 20 年 11 月

わが国における財務報告の発展と 財務諸表監査の役割*

内 藤 文 雄

本稿では、監査基準の時系列での変遷を検討することにより、わが国における財務報告制度の戦後の発展において、財務諸表監査がどのような役割を果たしてきているかを明らかにする。

財務諸表監査の発展と時代区分は、研究者によって異なっている。一般的に、大規模な粉飾決算事件を契機とした監査基準の改訂をその区画とする場合が多い。また、企業内容開示制度の発展にもなって開示される会計情報など財務情報の拡大にもなう監査の発展も時代を区分するうえで判断基準となっている。そこで、本稿では、これらの一般的な時代区画原理を採用して考察を行う。

1. 監査基準の意義

わが国における監査基準の体系について、企業会計審議会が設定する監査基準と当該監査基準を具体化した日本公認会計士協会の指針がわが国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とされている⁽¹⁾。当該監査基

* 本稿は、独立行政法人日本学術振興会平成20年度科学研究費補助金萌芽研究（課題番号19653040）による研究成果の一部である。

(1) 企業会計審議会、「監査基準の改訂について」平成14年1月25日、「二 改訂基準の性格、構成及び位置付け、2 改訂基準の構成」。なお、本稿において、以下、経済安定本部・企業会計基準審議会の中間報告として1950（昭和25）年7月に公表

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、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るところから、本稿において、監査基準という場合、企業会計審議会の監査基準、日本公認会計士協会の指針および一般に公正妥当と認められる監査の慣習の3者を包含する概念として用いている。

なお、鳥羽至英教授は、つぎのように概念規定されている。「監査基準とは、ある特定時点における一般に公正妥当と認められた監査実務の質を定め、かつ、規制するうえで必要とされる監査に関する原則、規則および手続等から成る監査の枠組みを総称したものである。それは、企業会計審議会といった権威ある第三者機関が公表した意見書に示された監査基準・準則だけに限定されるものではなく、たとえば日本公認会計士協会といった社会的に認められた専門職業団体が公表した報告、通達および取扱や監督官庁の定めた通達等の他、一般的慣行として行われている監査実務も含むものである。しかし、監査基準は、基本的には、公認会計士が行う財務諸表監査に関して明文化された根本的原則、規則および手続の集合に対してつけられた名称である。⁽²⁾」

この引用から明らかなように、具体的な構成内容は上記の3者が含まれるとしても、監査基準の本質は「基本的には、公認会計士が行う財務諸表監査に関して明文化された根本的原則、規則および手続の集合」であると理解される。

された監査基準および監査実施準則を嚆矢として、鍵括弧付の「監査基準」と表記し、「監査基準」を含めて、企業会計審議会により公表された意見書および日本公認会計士協会による実務指針等を包括的に示す場合には、かぎ括弧の付かない監査基準という表現を用いる。

(2) 鳥羽至英、『監査基準の基礎（第2版）』、白桃書房、1999年、57-58頁。

II. 財務諸表監査制度の歴史的発展

まず、わが国における財務諸表監査制度の歴史的な発展を確認しておく。そのうえで、企業内容開示制度の発展ないしは粉飾決算事件の発生と「監査基準」の改訂内容との間の関連を検討する。

つぎに示した「表」では、わが国における会計・監査制度の歴史と「監査基準」の改訂内容を一覧表示している。

【表】 会計・監査制度の歴史と「監査基準」の改訂内容

(監査関係は太字、会計原則関係は下線でそれぞれ表示している。)

西暦	会計・監査制度の変遷	「監査基準」の改訂内容
1890 (明治23)年	商法制定	
1948 (昭和23)年	公認会計士法成立 証券取引法の全面改正	
1949 (昭和24)年	企業会計原則、財務諸表準則の制定、東京証券取引所誕生（5月16日取引再開）、日本公認会計士協会が任意団体として創立	
1950 (昭和25)年	証券取引法改正、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」設定、「監査基準」、「監査実施準則」設定	○監査基準及び監査実施基準を設定することにより、会計制度監査に関する規定
1951 (昭和26)年	証券取引法に基づく公認会計士による上場企業の監査開始：初度監査から第5次監査の各段階を経て、1957年から正規の監査の実施 「財務書類の監査証明に関する規則」設定(3月) 会計監査基準懇談会、「会計制度監査準則」設定、同附録（中間報告）「内部統制の質問書」（7月） 税理士法施行	
1956 (昭和31)年	監査基準・監査実施準則の改訂、「監査報告準則」発表	監査基準の設定について（大蔵省企業会計審議会中間報告） (12月) ○正規の財務諸表監査の規定
1957 (昭和32)年	正規の財務諸表監査の実施 「財務諸表の監査証明に関する省令」設定	
1960 (昭和35)年	アイワの増資に際し、同社監査人「意見差控」を表明（7月）	
1962 (昭和37)年	「原価計算基準」発表（11月）	

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

<p>1963 (昭和38)年</p>	<p>「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」設定（3月） リコー時計の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（5月）</p>	
<p>1964 (昭和39)年</p>	<p>富士車輛、大株主会で過去の累積赤字を公表（12月）、サンウェーブ工業、会社更生法適用申請（12月）</p>	
<p>1965 (昭和40)年</p>	<p>山陽特殊製鋼、会社更生法適用申請（3月） 日銀が証券会社向けに事実上無担保・無制限に特別融資することを決定（5月28日） 大阪土木工業、会社更生法適用申請（7月） 山陽特殊製鋼の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により登録抹消の懲戒処分（9月）</p>	<p>監査実施準則の改訂について（9月）</p>
<p>1966 (昭和41)年</p>	<p>大蔵省、厳正な監査の実施について公認会計士協会の通達 公認会計士法の改正により監査法人制度の創設（6月） 大阪土木工業、富士車輛の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（11月） 改正公認会計士法に基づく日本公認会計士協会の組織再編・特殊法人化（12月） （新規定により日本におけるすべての公認会計士は日本公認会計士協会の会員となることが義務づけられる。） 証券取引法監査責任者の公認会計士16名に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（12月） 大蔵省、粉飾金額多額の14社に対し訂正有価証券報告書の自発的提出および誓約書の提出を、少額の15社に宣誓書の提出を求める（12月）</p>	<p>監査基準及び監査報告準則の改訂について（4月） ○一部の被監査会社の倒産の発生に関連して、監査制度をめぐる諸条件を再検討し、これを整備する必要があるとの社会の批判が急速に高まり、監査態勢の充実強化を図る方策の一環として、監査基準等について改善</p>
<p>1967 (昭和42)年</p>	<p>公認会計士法で認可された監査法人第一号設立（1月） 公認会計士から利益留保性の引当金を計上した旨の限定意見を付された会社147社 国産電機、日亜電業の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（7月） 会社更生法改正（7月） 日本紡績の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（8月） 栗田工業、過去の累積赤字を発表（12月）</p>	
<p>1968 (昭和43)年</p>	<p>西川伸鋼工業、会社更生法適用申請（1月） アポロ工業、サンウェーブ工業の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分（6月） 栗田工業の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽</p>	

	<p>証明により登録抹消の懲戒処分（7月） 西川伸銅工業の監査責任者の公認会計士に対し、 虚偽証明により業務停止の懲戒処分（10月） 揖斐川電気工業、特殊工業、伊藤万、野村貿易の 監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証明により 業務停止の懲戒処分（12月）</p>	
1969 (昭和44)年	<p>高島屋、日本通運（3月）、日東タイヤ（5月）、 日本テレビ放送網（12月）の監査責任者の公認会 計士に対し、虚偽証明により業務停止の懲戒処分 大蔵省、旧岩井産業の10億円の粉飾決算の事実を 公表（6月）、河合楽器を粉飾決算の疑いで臨時 検査（11月） 東京帽子、累積粉飾決算を公表（12月）</p>	
1970 (昭和45)年	<p>東証、粉飾決算会社の上場廃止措置など上場規程 改正（1月） 東京カーテンオール工業、佐藤商事（2月）、芝 電機（3月）、オリエンタル中村百貨店（5月）、 富士観光（9月）、汽車製造（10月）、昭和製作所 （12月）の監査責任者の公認会計士に対し、虚偽 証明により業務停止の懲戒処分（7月） 粉飾決算の事実の公表、昭和製作所（3月）、富 士観光（4月）、汽車製造（5月）、ヤシカ（10月）</p>	
1971 (昭和46)年	<p>証券取引法改正（3月）：有価証券報告書の提出 義務の拡大、半期報告書・臨時報告書制度の導 入、公開買付制度の整備、粉飾決算に対する損害 賠償責任の明確化 ヤシカの監査責任者の公認会計士に対し、虚偽証 明により業務停止の懲戒処分（3月） 「学校法人会計基準」設定（4月） 安藤鉄工所の粉飾決算を公表（8月）</p>	
1973 (昭和48)年	<p>東京証券取引所に初めて外国債上場 日本公認会計士協会を創立メンバーとして国際会 計基準委員会（IASC）発足</p>	
1974 (昭和49)年	<p>商法に基づく公認会計士による監査開始（会計監 査人監査の商法監査制度への導入） 日本熱学工業、エアロマスター、会社更生法の適 用申請、ヤシカ、粉飾決算の上申書を東証に提出 （5月）</p>	
1975 (昭和50)年	<p>日本熱学工業の監査関与と公認会計士に対して虚偽 証明により業務停止の懲戒処分（5月） 「連結財務諸表原則」設定（6月） 興人（8月）、東邦産業（9月）、会社更生法適用 申請 東京時計製造の監査責任者の公認会計士に対し、 虚偽証明により業務停止の懲戒処分（9月）</p>	

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

<p>1976 (昭和51)年</p>	<p>山崎製パン、前12月決算に監査役が限定意見（3月） 東邦産業の監査関与公認会計士に対して虚偽証明により業務停止の懲戒処分（6月） 「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」設定（10月）</p>	<p>監査実施準則及び監査報告準則の改訂について（7月） ○連結財務諸表監査の実施に備えて、「監査基準」等について連結財務諸表監査に関連し、補足すべき事項があるかどうかの検討を行った結果、「監査実施準則」及び「監査報告準則」について改訂</p>
<p>1977 (昭和52)年</p>	<p>「中間財務諸表作成基準」、「中間財務諸表監査基準」、「中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」設定 公認会計士による中間財務諸表、連結財務諸表の監査開始 国際会計士連盟（IFAC）設立（日本公認会計士協会は創立理事メンバー）</p>	<p>中間財務諸表監査基準</p>
<p>1978 (昭和53)年</p>	<p>不二サッシ工業、同販売、430億円の過去5年の粉飾決算公表（5月） 不二サッシ工業、同販売の監査責任者の公認会計士に対して虚偽証明により登録抹消の懲戒処分（12月）</p>	
<p>1979 (昭和54)年</p>	<p>「外貨建取引等会計処理基準」設定 大光相互銀行、簿外の債務保証743億円発覚</p>	
<p>1981 (昭和56)年</p>	<p>国際会計基準委員会（IASC）理事会、東京で開催 日本コッパース、監査法人に対して損害賠償請求訴訟を提訴</p>	
<p>1982 (昭和57)年</p>	<p>不二サッシ工業、同販売の元役員に商法・証券取引法違反で有罪判決（2月） 企業会計原則の一部修正（4月）</p>	
<p>1983 (昭和58)年</p>	<p>「後発事象の監査に関する解釈指針」設定</p>	<p>監査実施準則の改訂について（2月） ○企業会計原則の一部修正に伴い、監査基準、監査報告準則及び中間財務諸表監査基準について見直しを行い、企業会計原則の修正事項に直接関係する事項について修正したが、今般、監査実施準則についても見直しを行い、当面緊急を要する事項として、後発事象に係る監査手続を追加</p>
<p>1985 (昭和60)年</p>	<p>「労働組合法会計基準」設定</p>	

<p>1987 (昭和62)年</p>	<p>第13回世界会計士会議を東京で開催 国際監査実務委員会 (IAPC) 会議を京都で開催 資金収支表に関する開示基準改定</p>	
<p>1988 (昭和53)年</p>	<p>セグメント情報及び商法に基づく企業結合の状況、成果の開示基準に関する抜本的改正 先物、オプション、市場性のある有価証券についての時価情報の開示及び関連当事者との取引に係る情報の開示基準の改正</p>	
<p>1989 (平成1)年</p>		<p>監査実施準則の改訂について (5月) ○財務諸表に重要な影響を及ぼす不正行為等の発生の可能性に対処するため、相対的に危険性の高い財務諸表項目に係る監査手続を充実強化するための改訂</p>
<p>1990 (平成2)年</p>	<p>株式などの大量保有の開示制度、公開買付制度の改正</p>	
<p>1991 (平成3)年</p>	<p>雅叙園観光、決算発表延期 (2月) 「監査基準」、「監査実施準則」、「監査報告準則」の抜本的改正 (相対的に危険性の高い財務諸表項目に係る監査手続の充実強化)</p>	<p>監査基準及び監査報告準則の改訂について (中間報告) (5月) 監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について (12月) ○監査環境の新しい変化、特に国際的調和の必要性の増大や監査実務の進展に対応するため、リスク・アプローチの考え方を導入し、「監査基準」等の全般的な見直し ○監査環境の変化に適切に対応し、併せて公正な監査慣行を新たに明文化する等により、我が国監査制度の一層の充実とその有効かつ円滑な運営を図るための改訂 ○実施基準についてはその体系の変更、新たな内部統制概念の導入等の改訂、報告基準については財務諸表に対する意見の表明の差控と特記事項に関する規定を新設し、従来の補足的説明事項に関する規定を削除 ○監査実施準則については、「第二 通常の監査手続」を</p>

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

		<p>削除し、通常実施すべき監査手続に係る基本的事項を定め、併せて経営者による確認書の入手を義務付け</p> <p>○監査報告準則については、監査報告書における特記事項の記載を新たに定めたほか、個別記載事項に係る除外事項の記載要件の整備等の改訂</p> <p>○今後、日本公認会計士協会が、自主規制機関として公正な監査慣行を踏まえ、会員に対し遵守すべき具体的な指針を示す役割を担うことが一層期待されるので、その組織の整備、拡充等適切な諸施策を講じていく必要を指摘</p>
1992 (平成4)年	公認会計士法一部改正（試験制度など）	
1993 (平成5)年	商法改正（株主の監督是正機能の強化、株式会社の監査機能の強化、社債制度の改善） 国際会計基準委員会（IASC）理事会、東京で開催	
1994 (平成6)年	商法及び有限会社法一部改正 証券取引法一部改正（自己株式取得の規制緩和）	
1995 (平成7)年	「外貨建取引等会計処理基準」改訂（重要な為替差損の認識、在外子会社等の財務諸表の換算基準として決算日レート法の採用） 「連結財務諸制度の見直しに関する意見書」の設定 大和銀行ニューヨーク支店、米国国債取引による損失1,100億円公表、アメリカでの営業停止処分	
1997 (平成9)年	山一証券、損失補填による巨額簿外債務発覚、99年6月に自己破産 ヤオハンジャパン、会社更生法適用申請（9月）	
1998 (平成10)年	公認会計士制度50周年記念式典を開催 監査事務所の品質管理レビュー制度の導入 継続的専門研修（CPE）制度発足 「税効果会計に係る会計基準」「退職給付に係る会計基準」「研究開発費に係る会計基準」の設定 「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」「中間連結財務諸表等の作成基準」「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の設定 中間監査基準の制定	<p>監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について（6月）</p> <p>○連結キャッシュ・フロー計算書等が企業集団等のキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについても監査人は意見を表明、これに対応する改訂</p> <p>中間監査基準</p>

	<p>情報開示制度の連結ベース化, 株式売買手数料の自由化, 証券業の免許制の廃止 (登録制), 投資者保護基金の創設 三田工業, 会社更生法適用申請, 過去10年間の粉飾決算, 違法配当発覚 日本債権信用銀行破綻 (10月) ヤオハンジャパン, 粉飾決算・違法配当の商法違反で摘発 (11月)</p>	
1998 (平成10)年 以降	<p>会計ビッグバン 1. <u>連結財務諸表原則の見直し (中間連結財務諸表を含む)</u> 2. <u>連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準</u> 3. <u>税効果会計に係る会計基準の導入</u> 4. <u>研究開発費等に係る会計基準の導入</u> 5. <u>退職給付に係る会計基準の導入</u> 6. <u>金融商品に係る会計基準の導入</u></p>	
1999 (平成11)年	<p>商法一部改正 (株式交換・移転制度の導入) <u>「金融商品に係る会計基準」の設定</u> <u>「外貨建取引等会計処理基準」の改訂</u> なみはや銀行の3月決算に対して, 監査人がゴーイング・コンサーン疑義の特記事項 日本長期信用銀行, 粉飾決算発覚 (6月)</p>	
2001 (平成13)年	<p>会計基準設定主体「企業会計基準委員会 (ASBJ)」及び「(財)財務会計基準機構 (FASB)」の設立 監査業務モニター会議の設置 エンロン(米), 粉飾決算発覚, 破産 (12月)</p>	
2002 (平成14)年	<p>継続的専門研修 (CPE) の会員に対する義務化 <u>「監査基準の改訂について」「中間監査基準の改訂について」の設定</u> <u>「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」の設定</u> 商法一部改正 (財産価額の評価方法等に関する規定の省令 (商法施行規則) 委任, 連結計算書類規則の制定等) フットワークエクスプレス, 粉飾決算発覚 (6月) ワールドコム(米), 粉飾決算発覚</p>	<p>監査基準の改訂について (1月) ○過剰流動性が現出させた飽和経済の崩壊に伴う企業破綻, 信用力の低下が, 企業の公表する財務諸表だけでなく, その信頼性に関し独立の立場から職業的専門家としての意見を表明する監査の機能に対しても批判を引き起こしたこと, 近年の情報技術の高度化は世界的な規模での市場経済化を促し, 資本市場ならびに企業活動の国際化も進展させ, 企業が公表する財務諸表の監査に対しても, 国際的な水準での機能向上が求められていることから改訂 ○財務諸表の重要な虚偽の表示の原因となる不正を発見する姿勢の強化, ゴーイング・コ</p>

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

		ンサーン（継続企業の前提） 問題への対処、リスク・アプローチの徹底、新たな会計基準への対応及び監査報告書の充実を図ることが改訂の重要なポイント
2003 (平成15)年	公認会計士法の全面的改正	
2005 (平成17)年	会社法の成立 監査基準の改訂、中間監査基準の改訂、監査に関する品質管理基準の制定 時間外取引によって3分の1以上の発行済み株式を取得する場合に、一定の情報公開の義務付け、虚偽申請企業に対する課徴金制度の制定 カネボウ、過去5年間2,000億円の粉飾決算発覚（5月）	監査基準の改訂について（10月） ○証券取引法上のディスクロージャーをめぐる不適正な事例が相次ぎ、公認会計士・監査審査会のモニタリングの結果等からは、リスク・アプローチが適切に適用されておらず、その改善が求められる事例が多数見受けられたことに 対応 ○事業上のリスク等を重視した リスク・アプローチの導入
2006 (平成18)年	大量保有報告書制度、公開買付制度の規制の整備 ライブドア、粉飾決算発覚（1月） 日興コーディアル証券、不正経理疑惑発覚（12月）	
2007 (平成19)年	公認会計士法の改正 財務報告に係る内部統制の評価および監査の基準、四半期レビュー基準の設定、金融商品取引法の完全施行	
2008 (平成20)年	四半期財務諸表のレビュー制度、内部統制報告書の開示・監査制度の開始	

（出所：日本公認会計士協会ホームページ http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/so_cpa_info/history.html（2008年3月10日）の表に一部追加するとともに、同協会による『公認会計士制度二十五年史』などを参照し、「監査基準」の改訂内容および粉飾決算事件を加筆して作成。なお、協会が使用している「公布」と「公表」を「設定」に統一修正している。）

監査が果たしている社会的な機能を検討するうえで、戦後に設定された当初の「監査基準」において、監査の基本が示されており、ここに一部を引用したうえでその現代的な含意を抽出、指摘しておきたい。⁽³⁾

監査の基本として指摘すべきは、つぎの諸点である。

(i) 「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、

(3) 企業会計基準審議会、「財務諸表の監査について」（1950（昭和25）年7月14日設定）。

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。」が含意するところは、財務諸表監査は財務諸表の適正表示に関する監査人の意見を表明することによって、当該財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して当該企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているとの監査人の意見により、財務諸表に社会的な信頼性が付与されるものである。このことを指して、監査は財務諸表の信頼性を確保すると一般にいわれている。ただし、財務諸表の信頼性という場合、質的属性としての財務諸表の信頼性という会計情報の質の一側面を保証するという狭義の意味合いではないことに注意しておく必要がある。このスタンスは、戦後の監査基準設定時から現在の監査基準まで変化していない。

- (ii) 「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。……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づいてこれを作成するものであって、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断と慣習の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」ことから、監査の必要性は、会計の主観的判断と慣習の方法の妥当性が監査の対象となることから要請されていることである。このことは、財務諸表の監査において、戦後の監査基準設定当初から現在の監査基準まで変化しておらず、監査では、単なる会計原則準拠性を見れば足るという認識ではなく、経営者が行使した会計判断の妥当性および会計処理方法の適用の妥当性を検証する必要がある

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

という認識を常にもたなければならぬということを意味している。

(iii) 「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、政策的考慮によっ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って、ここに職業的専門家による監査の要請される理由がある」ことから、財務諸表の監査には公正妥当を欠く財務諸表や粉飾の可能性を排除することが求められるということができる。このことは、監査基準の改訂において常にその動機となり、粉飾決算事件の多発が監査基準の改訂に結びつく根拠である。

(iv) 「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も、これを以て監査に置き替えることはできない。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にとどまるに反し、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って、両者はその本来の任務を異にするからである」ことから、内部統制の監査と財務諸表の監査とは一線を画すべき原則が認められる。このことは、財務諸表の監査において、監査を受ける企業における内部統制の整備と運用の状況を考慮した監査のアプローチがとられようとも不変である。監査独自の批判的な検証が決定的に重要であることを意味している。

会計・監査を取り巻く環境条件の変化にともない、「監査基準」にはさまざまな改訂が行われてきているが、上記で指摘した監査の基本は、現在まで一貫しているものということができる。

監査のあり方に関する基本を忠実に守り、その機能を果たすために、「監査基準」は改訂されてきたと理解することができる。

「表」に整理したように、わが国の監査基準は、つぎのような改訂が行われてきている。この監査基準の改訂は、企業ディスクロージャー制度の拡充または重大な粉飾決算を契機として以下に示す5区分に分類・整理することができる⁽⁴⁾。

① 財務諸表監査創成

(i) 証券取引法に基づく公認会計士監査が1950(昭和25)年に導入されたことに伴い、「監査基準」及び「監査実施準則」という構成で設定。

(ii) 1956(昭和31)年には、翌年からの正規の財務諸表監査の実施にそなえるため「監査報告準則」も加わって今日の監査基準の構成が確保。

② 急激な経済発展のなかでの大規模粉飾決算事件への対応

(iii) 1965(昭和40)年から1966(昭和41)年にかけて粉飾決算事件の発生等に対処するための「監査実施準則」及び「監査報告準則」の大幅な改訂。

③ 企業ディスクロージャー制度の発展への対応

(iv) 1976(昭和51)年には連結財務諸表の開示制度の導入に伴う改訂。

(v) 1977(昭和52)年には中間財務諸表の開示制度の導入に伴い中間財務諸表監査基準が制定。

(vi) 1982(昭和57)年には企業会計原則の一部修正に伴う改訂。

(4) 須田一幸教授は、粉飾決算と会計操作の諸相として、わが国における企業の粉飾決算を、①1960年代の粉飾決算——常態化——、②1970年代の粉飾決算——大規模化——、③近年の粉飾決算——目的の多様化(1) 株価維持——、④近年の粉飾決算——目的の多様化(2) 公共工事契約——、⑤近年の粉飾決算——目的の多様化(3) 倒産開示——に分類して分析が行われている。須田一幸、山本達司、乙政正太編著、『会計操作 ——その実態と識別法、株価への影響——』、ダイヤモンド社、2007(平成19)年、8-16頁。

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

- (vii) 1983（昭和58）年には後発事象に関する改訂。
- ④ 監査アプローチの抜本的改革と新たな会計基準への対応
 - (viii) 1989（平成1）年から1991（平成3）年にかけての「監査基準」、
「監査実施準則」及び「監査報告準則」の改訂においては、いわゆる
リスク・アプローチの考え方が採用され、新たな内部統制概念の
導入、監査報告書における特記事項の記載、経営者確認書の入手の
義務づけ等による監査基準の充実強化と個別具体的な監査手続の削
除による監査基準の純化。
 - (ix) 1998（平成10）年にはキャッシュ・フロー計算書が証券取引法上
の財務諸表に加えられたことに対応した改訂。また、中間連結財務
諸表制度の実施への対応として中間監査基準が制定。
- ⑤ 監査アプローチの徹底と大規模粉飾決算事件への対応
 - (x) 2002（平成14）年および2005（平成17）年には、不正発見の強化、
リスク・アプローチの徹底など全面的な改訂（現在の監査基準）。
また、同様に、中間監査基準の改訂（現在の中間監査基準）。
 - (xi) 2005（平成17）年には監査に関する品質管理基準の設定。
 - (xii) 2007（平成18）年には財務報告に係る内部統制の評価および監査
の基準、四半期レビュー基準の設定。

以上のような監査基準の歴史的な変遷は、財務諸表の監査の基本的役割で
ある「公正妥当を欠く財務諸表や粉飾の可能性を排除すること」⁽⁵⁾から、粉飾
決算事件の多発による反省から監査の方法を強化する改訂、または企業会計
原則を中心とする企業会計の基準の改訂・新設へ対応するための改訂、さら
には新たな開示制度への対応のための改訂が行われてきた。

「監査基準」はその設定当初から、「監査の目的は、財務諸表が、『企業

(5) 企業会計基準審議会、「財務諸表の監査について」（1950（昭和25）年7月14日
設定）参照。

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。」⁽⁶⁾としており、財務情報の利用者に指向した役割が重視されてきており、この意味において、財務諸表の監査は、その本来の使命である財務諸表の社会的な信頼性を確保すべく、粉飾決算事件を教訓として監査手法を発展させるとともに、財務情報の情報提供機能を強化する方向での発展が認められる。

Ⅲ．財務報告制度の発展における財務諸表監査の役割

以上で検討してきたように、財務諸表の監査の規範たる「監査基準」は、粉飾決算事件を防止し、企業内容開示制度の拡充とともに改訂され発展してきたといえることができる。

その発展は、粉飾決算事件における監査人の検証の不十分さを改善すること、企業会計の基準の改訂に対応するもの、または新たな財務情報の報告制度への対応として監査の対象を拡大させるための改訂ないし新設であった。

これらの発展について、本稿で検討してきた内容を敷衍的にまとめれば、つぎの諸点に整理することができる。

- (i) わが国の「監査基準」は、戦後すぐにアメリカの証券2法を模範とする証券取引法の制定による財務諸表監査の制度化により創設された。証券市場の健全な発展を達成するため、投資者の保護に資する制度として、1957（昭和32）年から正規の財務諸表監査が開始され、その規範として「監査基準」は重大な役割を負っていた。この監査の開始時点において「監査基準」は、投資者の意思決定の保護のための財務諸表の社会的な信頼性を確保するための規範となっており、不特定多数の投資者に対す

(6) 同上。

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

る財務諸表による財務情報に対して信頼性を付与するという意味において、財務情報が持つ情報提供機能を確かなものとするに指向していたということが出来る。

- (ii) 1961（昭和36）年以降、高度経済成長期における景気循環による不況（いわゆる40年不況）に入ると、右肩上がりの経済成長または企業の成長を見込んだ過剰な設備投資や過剰生産のツケとして、粉飾決算や企業倒産が多発するようになる。「監査基準」は、大規模な粉飾決算を摘発できなかったとして、それまでの監査の方法により実証的な方法を原則適用させるほか、監査体制を公認会計士個人から公認会計士5名以上が組織する監査法人に移行させる制度改正などに対応すべく1965（昭和40）年から1966（昭和41）年にかけて大規模な改訂が行われている。⁽⁷⁾
- (iii) また、その後、「法務省法制審議会商法部会」は監査制度の改正作業に取りかかり、昭和43（1968）年には『株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案』が公表された。『試案』は、監査役の権限の拡大、独立性の強化、資本金1億円以上の会社への会計監査人監査の義務づけ、といった点を骨子としたが、その後、いくつかの改訂が加えられ、ついに昭和49年に改正商法ならびに監査特例法が公布されたのである。⁽⁸⁾と整理されるように、粉飾決算・企業倒産の多発は、監査基準の改訂にとどまらず、商法監査制度について、一定の条件を満たす大会社の計算書類について、公認会計士または監査法人による会計監査人監査制度が導入された。このことは、「監査基準」による公認会計士監査の対象が、

(7) 一連の対応として、①監査実施準則の改訂、監査基準・監査報告準則の改訂、②監査法人制度の創設、③日本公認会計士協会の特殊法人化、④商法監査役監査制度への反省と会計監査人監査制度創設、⑤連結財務諸表開示制度への問題提起、⑥大蔵省の証券行政の強化が指摘される（山浦久司、『会計監査論（第5版）』中央経済社、2008（平成20）年、77-80頁参照）。

(8) 山浦久司、同上書、101頁。

上場企業から一定条件を満たす商法上の大会社へと拡大したわけであり、「監査基準」は、この新たな役割を果たすための基礎としてその重要性を増したことになる。⁽⁹⁾

- (iv) 他方、企業単体でのディスクロージャーではなく、企業集団としてのディスクロージャーの必要性から、1975（昭和50）年に「連結財務諸表原則」が制定され、連結財務諸表の開示と監査が1977（昭和52）年4月から開始されるとともに、「昭和49年の商法改正により中間配当が認められたことを契機として大部分の証券取引法適用会社が一年決算に移行したことにより、半期報告書制度の重要性が著しく増大した」⁽¹⁰⁾ことにより、1977（昭和52）年に「中間財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表監査基準」が設定され、1977（昭和52）年4月から中間財務諸表の開示と監査が開始された。このことは、新たな開示書類に対する監査が求められ、財務情報の情報提供機能の拡充による開示書類の拡大に対して、その社会的な信頼性を付与するための監査機能の発揮が求められたことを意味している。すなわち、財務情報の情報提供機能の拡大には監査による保証機能が必須のものとして重視されてきたといえることができる。
- (v) 財務情報の情報提供機能の拡大にともなう監査による保証機能のさらなる発現のため、監査基準においては、他の監査人による監査結果の利用や会計上の見積りの妥当性に関する専門家の業務の利用など、監査方

(9) 会計監査人監査制度の導入にともない、証券取引法監査と商法会計監査人監査とは監査の目的を異にするため監査における立証命題が異なり、監査手続も相違することから、いわゆる監査の二元論が主張される一方、監査実務の世界では、両監査ともに、同一の会計データから作成される財務諸表と計算書類を対象として行われる以上、監査の内容に差異を認めないとするいわゆる一元論が主張され、両論の妥当性をめぐる議論が展開されたが、ここでは立ち入らない。

(10) 企業会計審議会、「中間連結財務諸表等の作成基準の設定について、一 経緯」、『中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書』、1998（平成10）年3月13日。

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

法の拡充が規定されてきている。また、監査の品質管理の徹底や監査人の職業的倫理の向上など、「監査基準」設定当初とは比較にならないほど、監査の質を高める規定内容が監査基準に盛り込まれている点を看過することはできない。

以上で整理した、財務諸表監査に関する監査基準の規定内容の発展以外にも、公認会計士が行う保証業務の領域拡大が認められる。

つまり、内部統制報告書の作成と開示や四半期財務諸表の開示が法的に要求され、それらへの対応として、内部統制監査や四半期レビューといった、従来の財務諸表の監査とはその性格を異にする公認会計士の保証業務が実施されるに至っている。

また、法的に強制されるものではないが、サステナビリティ報告書やCSR報告書の信頼性に対する保証業務として、財務諸表の監査に類似した検証業務が任意に拡大し、さらには地球環境問題への改善策の一つとして開始されている排出量取引において第三者による排出量実績の保証業務もその重要性が認識されつつある。

このような状況のなか、財務諸表に代表される財務報告の社会的な信頼性は決してその地位が相対的に低下しているわけではなく、逆により重要視されている。

監査基準がこの財務報告の社会的な信頼性に対応し、財務報告の発展に寄与するためには、つぎの諸点を解決しなければならないであろう。

- (i) 従来の監査基準の対応は、事後的な改訂であった。粉飾決算事件の反省によるものであったり、企業会計の基準の改訂によるものであった。しかし、今後は、事前・予防的な監査基準の改訂でなければならないであろう。監査の機能の本質は、「摘発」ではなく「抑止、防止、抑制」である。
- (ii) また、従来の改訂は、企業会計の基準への対応において形式的であっ

たのではないかとも考えられる。1995年以降、粉飾決算事件が再び頻発しているが、1960年代に多発した粉飾決算事件と同様に、経営者主導による粉飾である。しかし、粉飾の手口が、1960年代とは性格を異にし、会計基準では捕捉できない取引を利用したものとなっている。これは、会計基準にもとづく会計判断の形式ではなく、その実質を監査する視点をもたなければならないことを意味している。具体的には、退職給付会計における退職給付債務の見積りや減損会計における減損損失の判定における将来キャッシュ・フローの見積りなど、主観的な会計判断が必要とされる場面が増えているにもかかわらず、これら会計判断の妥当性ないし合理性を検証する監査方法に関する監査基準での整備が必ずしも十分ではない点を指摘することができる。⁽¹¹⁾

- (iii) つまり、従来の監査基準の改訂では、単なる当該会計基準への準拠性を監査の要点とする改訂が主であり、「監査基準」の設定当初にすでに規定されていた監査の基本である、「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」という観点から、経営者が行った会計処理における会計判断の妥当性を確かめることについて、監査基準はより具体的かつ相互主観的な検証方法を定める必要性がある。
- (iv) このことは、財務諸表に代表される財務報告における質的な変化に監査基準が十分に対応しなければならないことを意味している。財務報告の量的な拡大への対応とともに、質的な変化にいかん合理的な方法をもって監査は対応すべきなのかについて、監査基準は明確化する必要性が

(11) 詳細については、拙稿「利益情報の質的な変化に対応した監査保証の研究課題」、『会計』、第173巻第3号、2008（平成20）年3月、41-62頁、または「投資意思決定有用性と実質的会計・監査判断の客観性」、『会計』、第167巻第2号、2005（平成17）年2月、33-54頁を参照されたい。

(12) 企業会計基準審議会、「財務諸表の監査について」（1950（昭和25）年7月14日設定）参照。

わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割（内藤文雄）

認識される。

（2008年7月31日稿）

【参考文献】

1. 企業会計審議会，「中間連結財務諸表等の作成基準の設定について，一 経緯」，『中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書』，1998（平成10）年3月13日。
2. 須田一幸，山本達司，乙政正太編著，『会計操作——その実態と識別法，株価への影響——』，ダイヤモンド社，2007（平成19）年。
3. 鳥羽至英，『監査基準の基礎（第2版）』，白桃書房，1999（平成11）年。
4. 内藤文雄，「利益情報の質的变化に対応した監査保証の研究課題」，『會計』，第173巻第3号，2008（平成20）年3月，41-62頁。
5. 内藤文雄，「投資意思決定有用性と実質的会計・監査判断の客観性」，『會計』，第167巻第2号，2005（平成17）年2月，33-54頁。
6. 日本公認会計士協会25年史編さん委員会，『會計・監査史料』，1976（昭和51）年。
7. 日本公認会計士協会25年史編さん委員会，『公認会計士制度二十五年史』，1975（昭和50）年。
8. 日本公認会計士協会年史編さん特別委員会，『公認会計士制度三十五年史，——最近の十年——』，1988（昭和63）年。
9. 山浦久司，『会計監査論（第5版）』中央経済社，2008（平成20）年。
10. 吉見 宏，『ケースブック監査論，第3版』，新世社，2006（平成18）年。