

組織的監査概念の拡大

長吉, 眞一

<https://doi.org/10.15017/1069>

出版情報：経済學研究. 68 (6), pp.81-97, 2002-10-18. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

組織的監査概念の拡大

長 吉 眞 一

1. はじめに

平成14年1月25日改訂前の旧監査基準の第二・実施基準の二には「監査人は、適切な監査計画に基づいて、組織的に監査を実施しなければならない。」として、組織的監査の実施を規定していた。この考え方は以後の公認会計士監査に対する要請においても変更はなく、たとえば、公認会計士審査会による「会計士監査の充実に向けての提言ー市場機能の有効な発揮のためのディスクロージャーの適正性の確保ー」

（審査会〔1997〕）、公認会計士審査会「会計士監査の在り方についての主要な論点」（審査会〔1999〕）、公認会計士審査会監査制度小委員会「監査制度を巡る問題点と改革の方向ー公認会計士監査の信頼の向上に向けてー」（審査会〔2000〕）においても、引き継がれてきたものである。そして、平成14年1月25日改訂の監査基準においても同様で、組織的監査の実施要請は依然として継続している。このことは、

「監査基準の改訂について」とする改訂監査基準の前文において、「近年、資本市場や企業活動の国際化、企業が採用する情報技術の高度化、さらに連結財務諸表原則の改訂を初めとする会計基準の改訂や新設など、我が国における公認会計士監査をめぐる環境は大きく変化している。これらの動きに対応して、監査人個々人のみな

らず監査事務所などの組織としても監査の実施体制を充実し、さらに監査の質の管理と向上に注意を払う必要性が認識されているところであり、また、これらは、国際的な動向とも歩調を合わせることが求められている。」（企業会計審議会〔2002〕二1）と規定されていることから明らかである。また組織的監査の実施に関する思考は、わが国企業の活動の複雑化や資本市場の国際的な一体化に伴う適正なディスクロージャーの確保、公認会計士監査の質の向上に対する国際的な要求の高揚による要請に基づくものであることはもとより、破綻した被監査会社が破綻前にも大幅な債務超過であったことや被監査会社の経営者による不正があったこと等が発覚し、公認会計士監査の機能の有効性について厳しい指摘や批判によるものであることも挙げられている。

このように、改訂監査基準においても組織的監査の実施が求められているものであるが、これを実施するためには「組織的監査」という概念が明確でなければならない。そこで本稿では、組織的監査を行うための組織的監査とは、従来はどのような概念であり、現在ではどのように考察しなければならないのかについて検討しようとするものである。

2. 組織的監査の要請と監査の品質管理

(1) 組織的監査の要請

公認会計士審査会が「会計士監査の充実に向けての提言－市場機能の有効な発揮のためのディスクロージャーの適正性の確保－」のなかで、「残念なことであるが、過去において、会計士監査制度の必要性が再認識されたり、そのあり方が論じられるのは、これまでは、大型粉飾事件の際が殆どであった。その度に、市場機能の有効な発揮を確保するため、会計士監査制度に重要な改革が行われている。」と指摘しているが、これは一人わが国だけに限ったものではなくアメリカを中心とする世界の監査史上で共通のことであろう（たとえば、鳥羽〔1983〕237-242ページを参照されたい。）。そして「その他の時期においては、市場関係者から会計士監査のあり方を問う声はあまり聞かれない。」（以上、審査会〔1997〕Ⅰ2.(2)）ことや、また「金融機関や住専の破綻を巡り、会計士監査に対する厳しい批判が寄せられたことを契機として、企業の国際化・多角化や財務活動の複雑化等の企業活動の変化による監査難度の飛躍的向上の中で、会計士監査の有効性に注目が集まっている」（審査会〔1997〕Ⅰ2.(3)）ことも事実である¹。

公認会計士審査会のいう「大型粉飾事件」の一つとして、昭和40年代に入ってから山陽特殊製鋼、サンウェーブ工業、日本繊維工業、日本特殊鋼という日本を代表する一部上場企業の一連の粉飾決算があった。そしてこれらの事件において故意に企業の不正を見過ごした公認会計士の責任が追及されると同時に、これを契機として次のような財務諸表監査における制度上

の基盤の整備がもたらされた（長吉〔1996〕58-63ページおよびJICPA〔1975〕374-388ページ）。

- 昭和40年9月の監査実施準則の改訂、昭和41年4月の監査基準と監査報告準則の改訂。

監査実施準則の改訂により「立会」および「確認」という重要な監査手続の実施が義務づけられた。そして監査報告準則の改訂によって、立会または確認を省略した場合には監査報告書にその旨を記載すべきことが定められ、また、それまで往々にして不明確であった「不適正意見」と「意見差控」を明瞭に区別することも定められた。

- 昭和41年4月の公認会計士法の改正。

公認会計士法の改正によって監査法人制度が新設された。これによって、ヒト・カネ・モノの投入という組織的監査実施の前提条件が整備された。また日本公認会計士協会は、公認会計士法の改正前までは社団法人であったが、この改正によって公認会計士法上の特殊法人²とな

1 わが国において、企業の粉飾決算とは別に日本コッパース会社事件という事件があった。この事件は、有限会社の任意監査を実施した監査人の責任を問うという特殊な事件であったが、その提起した問題は監査人のなすべき職務という監査の本源的なテーマであり、改めてこれについて考えさせられたものであった。また同時に、監査に関する社会的な期待と監査人が現実に行っている監査業務（または、法律上行うべきとされている監査業務）との間の相違、すなわち、いわゆる「期待ギャップ」についても一石を投じたものでもあった。そのため、商法学者、会計学者、公認会計士等がさまざまな見解を発表し、各学界内部や学界相互間および実務界において厳しく見解が対立してきたものである。この事件の詳細と監査上の意義については長吉〔2000〕101-121ページを、監査学界および監査業界に与えた影響については鳥羽〔1997〕を参照されたい。

2 日本公認会計士協会は、昭和24年10月に任意団体として発足し、昭和28年4月に社団法人に改組された。さらに昭和41年4月の公認会計士法の改正によってその特殊法人となった。

り、そして公認会計士を会員として強制加入させることになった。この「強制加入」によって、すべての公認会計士は日本公認会計士協会の公認会計士名簿に登録されなければ開業できないことになり、会員に対する連絡・指導・監督等がいつそう徹底される効果をもたらすことになった。

- 昭和43年3月の大蔵省証券局長通達「当面の審査事務の運営について」と日本公認会計士協会会長への書簡「公認会計士監査の充実強化について」の通知。

大蔵省証券局長通達によれば、大蔵省は監査意見に対する審査を従前に比してさらに強化することとし、また日本公認会計士協会はこれにこたえて同年7月に「証券取引法監査実施要綱」³を定め、これによって8月に審理室を発足させたのである。会計士協会はこうした措置によって、監査意見の審査を会計士協会内部における相談と、大蔵省という会計士協会外部からの圧力によって普及させようとしたのである。

証券取引法監査制度は以上の諸施策によって落ち着いたかにみえたが、しかし粉飾決算は依然として後をたたなかった。昭和45年から54年にかけて発生した興人、不二サッシ工業、不二サッシ販売、大光相互銀行等の粉飾決算がそれである。これらの事件を受けて大蔵省は、昭和53年9月に証券局長通達「公認会計士監査における組織的監査の徹底と独立性の保持について」を日本公認会計士協会会長に発し、次の点を指摘した。

- ① 証券取引法に基づく監査において公認会計士が単独で監査証明を行っている場合に

は、監査責任者と補助者とが協調して監査を実施し、公正な監査意見を形成する体制が確立されているかどうかについて、日本公認会計士協会は会員に対し指導を行うこと。

- ② 複数の公認会計士による共同監査または監査法人による監査が行われている場合には、日本公認会計士協会は、公正な監査意見を形成するために監査組織が十分にその機能を果たしているか否かを検討し、会員に対し指導を行うこと。

ここにおいては、「監査責任者と補助者とが協調して監査を実施する」という監査実施の側面と、「公正な監査意見を形成する体制」を確立または「公正な監査意見を形成」するために「監査組織が十分にその機能を果たしているか否か」という監査意見の審査体制またはその機能が強調されたのである。特に後者は、監査事務所内部での審査という従来になかった組織を作り出したことで評価されるものである。

このような証券局長通達を受けた日本公認会計士協会は、以前に制定した「証券取引法監査実施要綱」を見直し、昭和54年6月に「組織的監査要綱」(JICPA [1979])。以下、「要綱」という)として改めて制定した。この「要綱」は、監査基準委員会による「監査の品質管理」の発表によって平成9年7月23日に廃止されたが、組織的監査の実施に関する重要な基準として長い間、公認会計士に遵守されてきたのである。

- (2) 組織的監査の意義

「要綱」によれば、組織的監査の主眼は、「監査に適する組織を整えとともに、その運

3 この「要綱」によって、証券取引法監査において一応妥当と考えられる監査人員と監査日数の標準が示された。

用の妙を發揮し、もって監査の目的を完全に遂行するにある。」(JICPA [1979] 1)とされている。そして監査業務において一定の品質水準を維持し管理するためには、被監査会社ごとに適切な監査チームを組成し、一定の監査方針のもとで監査業務が統一的に実施されなければならない。そのためには、監査責任者は監査業務の指揮・監督を的確に行い、監査補助者はその指揮・監督に従って忠実に業務を実施する必要がある。「要綱」は、「監査は、一定の方針のもとに指揮命令の系統と職務権限の分担とを明らかにした組織によって遂行されなければならない」(JICPA [1979] 3)と規定している。これは、指揮命令系統と職務分担の明確化を定めたものであり、協調して監査を実施するという思考につながるものである。

① 指揮命令系統の明確化

「要綱」によれば、監査を行うには、まず被監査会社ごとに監査チームを組成する。監査チームには監査責任者と主査(公認会計士)および監査補助者をおく。そして監査業務の指揮命令系統は、「監査責任者－主査－監査補助者」というラインで行われるとされている。しかし「要綱」では、「監査責任者」、「主査」そして「監査補助者」のそれぞれの定義については何ら触れていない。単に、監査は「監査責任者－主査－監査補助者」というラインで実施すると規定されているだけである。

「補助者」とは、監査証明府令留意事項によれば、「監査契約書に補助者として掲名されている者及び当該監査に従事する者であって監査意見の形成に重要な影響を与える者という」(監査証明府令留意事項2-1)として補助者をせまく規定している。しかしアメ

リカ公認会計士協会の監査基準書第22号は、「補助者とは監査に最終的な責任を負う人以外の監査従事者をいう。」(AICPA [1978] 2.)としている。また監査基準委員会の「監査の品質管理」では、まず「監査従事者」という概念を設け、「監査従事者とは、監査に従事する者をいい、監査責任者と監査補助者から構成される。」(監査基準委員会 [2002a] 2なお書き)としたうえで、監査補助者を「必要にして十分な能力を持つ監査補助者」といわばその他の監査補助者という2種類に分けている。前者は、「監督機能を有する監査補助者」とよばれる(監査基準委員会 [2002 a] 22)。今日の監査にあつては、監査補助者を「監査意見の形成に重要な影響を与える者」に限定せず、表現は異なるが「要綱」や監査基準書第22号や「監査の品質管理」のように、「主査」と「その他の監査補助者」に分けるのが通常である。

そして監査業務における指揮命令系統も、現在でも依然として「要綱」の規定が重要視されて「監査責任者－主査－監査補助者」というラインで実施されている。すなわち、監査業務は3種類の実務家から構成され、その組み合わせで監査チームが組成されることになっている。そして、いわば「監査責任者＝老」、「主査＝壮」、「監査補助者＝青」という組み合わせが、業務上の意思疎通にしても、業務実施上の作業効率にしても、そして報告面においても、一番有効であるとされているのである。これはすなわち、それぞれの年齢・経験・立場等が接近していないことにより、主導権争いがなく業務実施中で効果的なチームワークが發揮されることによるものであろう。

② 職務分担の明確化

「要綱」によれば、監査責任者の職務は「監査チームの統括」としてまとめられ、主査の職務は当該「監査チームの掌握」として要約されるが、しかし監査補助者の職務をまとめて表現する文言は「要綱」にはない。

各担当者の職務をもう少し仔細にみると次のとおりである。

まず、監査責任者の職務は4つある（JICPA〔1979〕9）。

- 監査の方針および監査計画の大綱を定め、主査に指示すること。
- 監査実施の期間、適時、監査の現場に臨み、あるいは監査調書を披見し、または報

告を聴いて絶えず状況を判断し、必要に応じ主査に対し指示を与えること。

- 重要な例外事項については、自ら調査を行う等の措置を講じ、要すれば被監査会社に対し勧告または要請を行うこと。
- 監査実施が終了に近づいたときは、監査調書を査閲し、また主査の意見を徴して監査意見を形成すること。

主査の職務も4つある（JICPA〔1979〕10）。

- 監査責任者の意図を受けて監査計画を立案し、監査責任者の承認を受けること。監査計画の変更についてもまた同じ。
- 監査補助者に任務を与え、かつ、監査実施の現場作業を指揮すること。

図表 1 監査チームの組成と職務の分担

職 責		主 な 職 務	職 務 の 分 担
監査責任者		監査チームの統括	監査業務全般の指導・監督 監査方針の決定 監査計画の承認 監査調書の査閲 検出事項の吟味・影響額の検討 審査資料の作成・承認 監査意見の形成 被監査会社への助言・勧告
監査補助者	主 査	監査チームの掌握	被監査会社との連絡窓口 監査計画の立案 その他の監査補助者への業務の割当て 監査作業の指揮 監査調書の査閲 検出事項の吟味・影響額の検討 審査資料の作成 監査意見形成の資料作成 被監査会社への助言・勧告事項の作成
	その他の監査補助者	監査手続の実施	割り当てられた監査手続の実施 検出事項の報告・影響額の試算

〔出所〕 長吉〔1996〕61ページ

- 往査ごとに監査調書を検閲整理するとともに、監査責任者に対し状況を報告すること。

- 監査実施が終了に近づいたときは、重要な例外事項を取りまとめ、自己の見解を付して監査責任者に提出すること。

監査補助者の職務は2つである(JICPA[1979] 12)。

- 与えられた任務に基づいて計画的に監査手続を行うこと。

- 実施した監査手続と所見とを監査調書に記載し報告すること。

以上の「要綱」における規定を踏まえて、今日の監査にあつては、一般に、前ページの図表1のように、明確に監査チームが組成され職務が分担されている(長吉[1996] 61ページ)。

(3) 「監査の品質管理」の意義

監査基準委員会が平成9年7月23日に公表した「監査の品質管理」(平成14年1月28日に改正)の目的は、「公正な監査慣行を踏まえ、監査人が遵守すべき監査の実務規範を検討されたい。」という日本公認会計士協会会長からの諮問に対する答申であり(小野[1997])、「監査人及び監査事務所が監査業務の質を確保し、担保するための監査の質の管理に関する実務上の指針を提供するもの」(監査基準委員会[2002a] 1.)である。

ここでいう監査の品質管理とは、公認会計士法、日本公認会計士協会倫理規則、監査基準、日本公認会計士協会が公表する監査に関する指針、および監査事務所としての監査業務に係る内部規程に「準拠して監査が適切に実施されていることを確かめるために監査事務所及び監

査従事者が継続的に行う監査の管理活動である。」(監査基準委員会[2002a] 2.)。また

「監査の品質管理」は、監査の品質管理全般にわたる実務上の指針であると同時に公認会計士審査会による「会計士監査の充実に向けての提言ー市場機能の有効な発揮のためのディスクロージャーの適正性の確保ー」のなかで示された「監査の品質管理基準(クオリティコントロール)の整備と実務への反映」(審査会[1997] II 2.(4))に対応するものでもある(小野[1997])。このような監査業務の品質管理に関する思考は改訂監査基準においても踏襲されており、改訂監査基準は「財務諸表監査に携わる監査人に対して、自らの監査業務の質の確保に十全な注意を払うとともに、組織としても監査業務の質を担保するための管理の方針と手続を定め、さらに、その実効性の確認を求める」とされている(企業会計審議会[2002] 三2(6))。

「監査の品質管理」は、「監査事務所としての品質管理」と、「個々の監査業務の品質管理」の2種類の品質管理から構成されている。この構成は、国際会計士連盟の規定(「監査の国際的ガイドライン7」の「監査作業の品質管理」(IFAC[1981])およびIFACハンドブック(IFAC[1999]))やアメリカ公認会計士協会の規定(AICPA[1999a]およびAICPA[1999b])と同様である。「監査の品質管理」によれば、監査事務所は法令等および監査の基準にしたがってすべての監査業務が適切に実施できるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を適切に策定し実行しなければならない(監査基準委員会[2002a] 4.)。また監査責任者は、個々の監査業務の遂行を統括する責任者として、監査事務所とし

ての品質管理の方針と手続を遵守するとともに、監査の基準が求める質的水準を維持して、効果的かつ効率的に監査を実施するために、個々の監査業務についてその品質管理を実行しなければならない（監査基準委員会〔2002a〕23.）。ここでいう「監査の基準」とは、企業会計審議会がいう「監査の基準」と同義⁴であると考えられる。

監査基準委員会が定める「監査の品質管理」の2種類の品質管理の方針と手続を示せば、次のとおりである。

① 監査事務所としての品質管理（監査基準委員会〔2002a〕8.）

- 監査従事者の適格性
- 人事に関する事項
 - ・ 採用
 - ・ 教育・研修
 - ・ 監査チームへの配属
 - ・ 評価・昇進
- 監査業務の遂行
- 監査意見表明のための審査機能
- 監査業務の新規受嘱および継続
- 監査責任者の交替
- 共同監査の場合の対応
- 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

② 個々の監査業務の品質管理（監査基準委員会〔2002a〕24.）

- 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成

- 監査補助者に対する指示
- 監査補助者の監督
- 監査調書の査閲
- 監査意見表明のための審査

監査基準委員会「監査の品質管理」において注目すべき点は、監査意見表明のための審査に関する規定が、監査事務所としての品質管理と個々の監査業務の品質管理の両者に設けられていることである。この規定は、「監査の品質管理」の改正前⁵にも改正後にもみられるものであり、監査基準委員会がいかに監査意見の審査を重視しているかを示すものである。もちろん「監査の品質管理」に規定されている内容は監査意見の審査だけではなくその他の規定もある。しかし、監査事務所としての品質管理と個々の監査業務の品質管理の両者に設けられている規定は、監査意見表明のための審査に関する規定だけである。したがって「監査の品質管理」の規定は、監査手続適用後の作業が中心になっていると考えるべきものである。このことは、監査意見の審査というだけにとどまらず、品質管理状況の点検に関する規定が織り込まれていることから伺える。そして監査意見の審査は、いわば事後的に組織的監査が達成されたか否かを証明しようとするものであり、組織的監査を担保する作業である。

図表2は日本公認会計士協会が示した審査資料一覧表である。これは昭和58年に公表されたもので多少古いが、現在でも資料としての基本的なスキームに変更はない。これをみると、たとえば「1-2除外事項に関する説明書」、

4 企業会計審議会は、改訂監査基準のなかで次のように「監査の基準」を定義している。「監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針により、我が国における一般に公正妥当と認められた監査の基準の体系とすることが適切であると判断した。」（企業会計審議会〔2002〕二2）。

5 改正前の「監査の品質管理」における監査意見の審査に関する規定は、監査事務所としての品質管理に係るものが16項と17項に、個々の監査業務の品質管理に係るものが31項に、それぞれ規定されていた（監査基準委員会〔1997〕）。

図表 2 審査資料一覧表

会社名 _____

事業年度 第 期 (自 年 月 日 至 年 月 日)

審査資料一覧表

提出日 年 月 日
作成者 (印)

No.	提出	添付書類等	関連調書番号	No.	提出	添付書類等	関連調書番号
(1)監査意見に関する資料				2-3		半期報告書草案	
1-1		監査報告書草案		2-4		連結財務諸表草案	
1-2		除外事項に関する説明書		2-5		当期の業績概要説明書	
1-3		監査意見形成表		2-6		要約損益計算書及増減説明	
1-4		検出事項一覧表		2-7		要約連結財務諸表と親会社の要約財務諸表との比較表	
1-5		引当金・特別法上の準備金等の設定状況明細書		(3)監査の実施状況に関する資料			
1-6		業績不振関係会社財務概況書		3-1		総括調書完成のためのチェック・リスト	
1-7		その他特に検討した事項		3-2		監査調査査閲のためのチェック・リスト	
1-8		監査概要書草案		3-3		監査計画書	
1-9		申告所得調整表		3-4		監査の実施結果に関する要約調書	
1-10		連結範囲及び持分法適用範囲に関する検討表		3-5		財務諸表等の表示方法等のチェック・リストのうちの総括のためのチェック・リスト	
1-11		連結会社の会計処理基準の差異に関する検討表		3-6		監査従事時間集計表	
(2)決算書類及びその概要に関する資料				3-7		関係会社監査時間集計表	
2-1		計算書類草案及び附属明細書草案		3-8			
		貸借対照表草案					
		損益計算書草案					
		営業報告書草案					
		利益処分案草案					
		附属明細書草案					
2-2		有価証券報告書(届出書)草案					

(記載上の注意)

① 該当資料を提出したときは、「提出」欄に✓マークを記載すること。

② 「関連調書番号」欄に関連する監査調書の番号を記載し、関連調書に資料番号入り付箋を付けること。

[出所] JICPA [1983] 9055-4

「1-3監査意見形成表」, 「1-6業績不振関係会社財務概況書」, 「1-10連結範囲及び持分法適用範囲に関する検討表」等々のように、組織的監査が達成されていなければ記載できない内容のものが多数みうけられる。しかも監査意見の審査は、監査の現場作業が終了して監査意見を形成した後に受けるものであるから、「要綱」が想定した「監査は、一定の方針のもとに指揮命令の系統と職務権限の分担とを明ら

かにした組織によって遂行されなければならない」(JICPA [1979] 3) ことに由来する監査における「指揮命令系統と職務分担の明確化」と「監査の協調的实施」という、ヒト・カネ・モノを投入した「当時において」一般に考えられていた「組織的監査」の実施後のことである。すなわち、日本公認会計士協会は昭和58年当時すでに、組織的監査という概念は監査の現場作業終了後においてもなおも継続すると考えて

いたと考察されるのである。

したがって、現在における「組織的監査」概念は、単に「要綱」が想定したようなヒト・カネ・モノを投入した監査の現場作業時における組織的監査概念だけにとどまらず、監査意見の審査という作業を通じて、監査の現場作業終了後においても組織的監査という概念がなおも継続すると考えるべきものである。

3. 監査計画

(1) 監査計画とリスク・アプローチ

監査計画とは、監査意見表明のための合理的な基礎を形成するために、あらかじめ被監査会社の実状に応じた必要な監査証拠を入手できるように計画された監査証拠の入手計画表である。監査計画を立案するにあたっては、リスク・アプローチの概念に基づいて被監査会社を監査実施前に評価することから始まる。すなわち監査におけるリスク・アプローチにあつては、監査リスク (Audit Risk : AR)⁶の概念を設定してこれを測定するために、リスク・アプローチを構成するリスク概念である固有リスク (Inherent Risk : IR)⁷と統制リスク (Control Risk : CR)⁸の2種類のリスクの概念を設定しその評価を行い、そして発見リスク (Detection Risk : DR)⁹の概念を設定してこ

れを決定するのである。ここで、監査リスクはこれを測定するものであり、固有リスクと統制リスクは評価され、そして発見リスクは決定されるものであると考えられる。

7 固有リスクとは、「関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、経営環境により影響を受ける種々のリスク、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有するリスクからなる。」(企業会計審議会〔2002〕三3(2)②)。また監査基準委員会は、同旨であるが「関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、企業内外の経営環境により影響を受ける種々のリスク及び特定の勘定や取引が本来有する特性から生じるリスクからなる。」(監査基準委員会〔2002c〕3.)と定義している。改正前の監査基準委員会は固有リスクを「固有の危険」としていたが、規定の内容はほぼ同じであった(監査基準委員会〔1995〕3.)。またアメリカ公認会計士協会は、監査基準書第47号で「財務諸表の作成過程に重要な不正や誤謬が介入することによって特定の財務諸表項目がゆがめられる可能性のあるリスクであつて、内部統制組織による統制が企業内部に存在しないと仮定した場合に発生する可能性のあるリスクである。」(AICPA〔1983〕2.)と定義している。

固有リスクの概念は、次の例によって容易に理解できるであろう。会社の売掛金と資本金とを比べてみた場合、売掛金のほうが虚偽の表示が生じる可能性が高い。この理由は、売掛金には①架空の売上計上によって利益を操作するという実行上のメリットがあることと、②口数がかかなり多いため多少の不正計上を行っても発見される可能性は少ないであろうという実行上の容易さが考えられるからである。これに対し資本金の場合には、これを操作しても実行上のメリットはあまりなく、また官庁等への提出書類が必要となるなど実行上の容易さもあまり考えられない。

また売掛金についてだけ考えてみて、誠実な経営者と誠実な従業員で成り立っている会社と、(極端ではあるが)不実な経営者と不実あるいは無知な従業員で成り立っている会社とを比較してみた場合、前者に比し後者のほうが虚偽の表示が生じる可能性が高いことは明らかである。誠実な経営者や誠実な従業員が架空の売上計上を行うことは考えられず、逆に、不実な経営者と不実あるいは無知な従業員がこれを行うことは、十分にありうるからである。このように固有リスクは、個々の会社によっても異なるし、科目によっても異なるものである。

うえの例のうち、前者は財務諸表項目に関する固有リスクとよばれる概念であり、後者の例は内部経営環境とよばれるが、この2つの例によって固有リスク概念が理解できる。

6 監査リスクとは、「監査人が、財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいう。」(企業会計審議会〔2002〕三3(2)①)と定義されている。改正前の監査基準委員会は監査リスクを「監査上の危険性」としていたが、規定の内容はほぼ同じであった(監査基準委員会〔1995〕2.)。そして改正後の監査基準委員会は、企業会計審議会〔2002〕三3(2)①と同じになった(監査基準委員会〔2002c〕2.)。

ある特定の被監査会社の監査リスクは、固有リスク、統制リスクおよび発見リスクの積であるとされる。すなわち次の監査リスク・モデルによって示される。

$$IR \times CR \times DR = AR \quad \cdots \cdots 1 \text{式}$$

ここで、固有リスクは誤謬や不正が発生すると見込まれる金額として示され、統制リスクと発見リスクは割合(%)で示され、その結果、監査リスクは金額で示されることになる。

1式によれば、固有リスクや統制リスクが大きくなればなるほど監査リスクも大きくなる。しかし、内部統制や実証手続の実施によって発見できる部分もあるため、すべてのリスクが直接的に監査リスクに影響するわけではない。監査人にとっての関心は、重要な不正や誤謬が内部統制や監査によっても発見されずに、そのまま財務諸表の虚偽の表示となって反映されるリスクの大きさにある。また被監査会社の内部統制は、経営者によって設計され運営される統制環境および会計システムと、これらに基づいて各スタッフによって実施される個別的な統制手

続に区別されるが、統制リスクは、これらの両者の統制によっても重要な不正や誤謬が発見されないリスクである。

以上の固有リスクと統制リスクの積、すなわち「 $IR \times CR$ 」が、監査人による監査が実施される前に発生する可能性のあるリスクであって、監査人の監査とは関係なく起こりうる。これらのリスクは被監査会社の内部で発生し、その内部にとどまるにすぎないからである。監査人はこのリスクを統制することはできず、ただ評価するだけである。監査人は監査手続を実施することによって、この「 $IR \times CR$ 」で示されるリスクをふくむ財務諸表に対する発見リスクをできるだけ小さくする必要がある。あるいは監査リスクを一定の水準内におさまるように設定した場合、固有リスクと統制リスクが与えられれば、許容される発見リスクの程度が決定される。すなわち次式で示される。

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} \quad \cdots \cdots 2 \text{式}$$

この式でわかるように、発見リスクは前述の「 $IR \times CR$ 」で示されるリスクとは異なって、全体の監査リスクの設定を通じて監査人が主体的に決定できるリスクである。たとえば、ある特定の被監査会社の固有リスクが100という金額で示され、このうち40%が内部統制によって発見される(すなわち統制リスクは60%)とする。そしてこれらの誤謬や不正をふくむ財務諸表を監査することによって、当該財務諸表に内包されている誤謬や不正の70%が発見される(すなわち発見リスクは30%)とすると、監査リスクは1式によって次のように算定される。

$$AR = IR \times CR \times DR = 100 \times 60\% \times 30\% = 18$$

ここで監査人がこの被監査会社の監査リスク

- 8 統制リスクとは、「財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性をいう。」(企業会計審議会〔2002〕三(2)③)。また監査基準委員会も同様に定義している(監査基準委員会〔2002c〕16.)。前述の架空の売掛金が会社の内部で発見できるとすればこの内部統制によってであり、発見できなければそれが統制リスクとなる。改正前の監査基準委員会では、統制リスクを「内部統制上の危険」としていたが、内容はほぼ同じであった(監査基準委員会〔1995〕5.)。
- 9 発見リスクとは、「企業の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。」(企業会計審議会〔2002〕三(2)④)。また監査基準委員会は、「企業の内部統制によって防止又は発見されなかった重要な虚偽記載が、実証手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。」(監査基準委員会〔2002c〕20.)と定義している。改正前の監査基準委員会では、発見リスクを「監査手続上の危険」としていたが、内容はほぼ同じであった(監査基準委員会〔1995〕5.)。

(18)を高いと判断した場合には、当該監査人は許容できる監査リスク（たとえば15）を別途決定しなければならない。そしてこれを2式に代入することによって、満足する発見リスクの程度がえられる。すなわち次のとおりである。

$$DR = AR \div (IR \times CR) = 15 \div (100 \times 60\%) = 25\%$$

この場合、当該監査人が許容できる監査リスクを満足する発見リスクは25%ということになり、監査人は発見リスクがこの25%に収まるように投入すべき監査資源（すなわち、投入する監査人員・監査日数・使用する情報機器等）を決定しなければならないことになる。こうして発見リスクは、監査手続の策定、すなわち監査計画の立案に大きな影響を与えることになる。これがリスク・アプローチに基づく監査であり、ここにおいては監査計画が重要な地位を占めることになる。

平成14年1月25日改訂の監査基準もこの点を考慮して、次のように規定している（企業会計審議会〔2002〕三8(1)）。

監査計画を策定することの重要性については、これまでも「監査基準」で指示されてきたところであるが、リスク・アプローチのもとでは、各リスクの評価と監査手続、監査証拠の評価ならびに意見の形成との間の相関性が一層強くなり、この間の一体性を維持し、監査業務の適切な管理をするために監査計画はより重要性を増している。改訂基準では、これらの点に鑑み、リスク・アプローチに基づいた監査計画の策定のあり方を指示した。

これに伴って、改訂監査基準は次のように規定している（企業会計審議会〔2002〕第三実施基準一1）。

監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に

抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない。

(2) 監査計画の意義

財務諸表監査の目的は、利害関係者を保護するために財務諸表の適否に関する監査意見を表明することである。このためには、監査意見を表明するための合理的な基礎を形成する必要がある。適切な監査計画を作成しなければならない。監査計画の意義は、監査基準委員会によれば、次のように規定される（監査基準委員会〔2002 b〕3）。

監査計画とは、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、適用すべき監査手続、その実施時期および試査の範囲を決定することである。監査計画には、内部統制に依拠して監査を進めるか否かの決定ならびに内部統制に依拠して監査を実施する場合には、内部統制の検証手続、その実施時期および検証の範囲の決定がふくまれる。監査計画は、監査日程や監査手続の全体を体系的に立案するものであり、監査の進捗状況の把握、監査手続の重複や脱漏の防止など、監査の実施過程の適切な管理に役立ち、監査の有効性と効率性を高めるために必要不可欠なものである。

そして監査基準委員会は、監査計画立案に際して考慮すべき項目として、①監査の基本的な方針、②内部統制の検証計画、③取引記録および財務諸表項目の監査手続の3つを挙げている。

それぞれの内容は次のとおりである（監査基準委員会〔2002 b〕5～8）。

① 監査の基本的な方針

財務諸表に重要な虚偽の表示がふくまれていないという合理的な基礎をえるために、どのように効果的かつ効率的な監査を進めるかについて基本的な方針を立案する。基本的な方針の立案には、事業内容の把握と、取引記録および財務諸表項目の監査要点ごとの固有リスクの程度を評価することがふくまれる。また、内部統制の状況の把握とそれに基づく内部統制の有効性の予備的評価を実施し、内部統制に依拠して監査を進めることができるか否かを決定することもふくまれる。

監査の基本的な方針を立案するにあたっては、次の事項を実施する。

● 固有リスクの程度の評価

固有リスクの程度を評価するために被監査会社の事業内容を把握する。このためには、株主構成、経営組織、事業目的、営業目的、財務状況、人的資源、会計方針、そして外部経営環境（金利、為替相場、商品市況等の動向、政府の政策、税法等）についても調査する。

● 虚偽の表示に係る重要性の基準値の暫定的決定および監査リスクの評価

財務諸表において重要であると判断される虚偽の表示の金額を重要性の基準値として決定する。監査計画立案段階における重要性の基準値の決定においては、もっぱら量的側面が考慮される。しかし監査の実施過程において、金額的には重要ではないが質的側面から検討を要する虚偽の表示が発見された場合には、監査

計画の見直しを検討する必要がある。この重要性の基準値は、必要にして十分な監査証拠を入手するための試査の範囲を決定するにあたり重要な要素である。

● 内部統制の有効性の予備的評価

監査計画の立案段階において内部統制の状況把握とその有効性の予備的評価を行うにあたっては、内部統制組織の整備と運用状況のみならず、それに影響を与える経営環境の把握を行う。内部統制組織の整備と運用状況の把握は、コンピュータの利用状況をふくめて主要な取引の会計処理過程と関連させて実施される。内部統制に依拠して監査を進めるか否かは、取引記録および財務諸表項目ごとまたは監査要点ごとの固有リスクの評価や内部統制の有効性の予備的評価の結果および監査の効率性を勘案して決定される。統制リスクが高く、内部統制に依拠できないと判断した場合や、取引記録および財務諸表項目の特性を考慮して内部統制に依拠することが効率性でないと判断した場合には、内部統制を検証せずに取引記録および財務諸表項目の監査手続のみが実施される。

② 内部統制の検証計画

監査の基本的な方針の立案段階において実施された内部統制の有効性の予備的評価の結果、内部統制に依拠して監査を進めると決定した場合、その内部統制の整備と運用状況の検証計画を立案する。内部統制の検証計画には、コンピュータによる情報システムの全般的統制および業務処理統制の検証計画がふくまれる。この立案にあたっては、取引記録および財務諸表項目の監査

要点別に内部統制を評価する検証手続，すなわち検証対象となる取引サイクルごとまたは業務ごとの監査要点，検証する統制手続，実施する質問，閲覧，視察等の検証手続，そして検証の実施時期および検証の範囲の決定がふくまれる。

- ③ 取引記録および財務諸表項目の監査手続
固有リスクおよび統制リスクの程度によって取引記録および財務諸表項目に重要な虚偽の表示がないことを確かめるためにどのような監査手続を選択し，いつ，どの範囲で実施するかを立案する。

● 発見リスクの程度の決定

適用すべき監査手続，その実施時期および試査の範囲は，発見リスクの程度によって異なる。発見リスクの程度は，あらかじめ監査人が設定した発見リスクの一定の水準と監査人が評価した固有リスクおよび統制リスクの程度との相互の関係によって左右される。

● 監査手続，実施時期および試査の範囲の決定

監査人は，発見リスクの水準の程度に基づいて取引記録および財務諸表項目に適用すべき監査手続，その実施時期および試査の範囲を決定する。発見リスクの程度をより低い水準に抑えるためには，通常，より強い証拠力を有する監査証拠をえるための監査手続およびその実施時期の選択，または試査の範囲の拡大等の対応が必要となり，監査計画に適切に反映する必要がある。取引記録および財務諸表項目の監査手続の立案にあたっては，発見リスクの程度に応じて特定の取引記録および財務諸表項目や監査要点につい

て効果的かつ効率的な監査手続を選択適用する。

取引記録および財務諸表項目の監査手続の実施時期の決定にあたっては，発見リスクのほかに次の項目を考慮して決定する。

- ・ 監査対象の取引記録または財務諸表項目の内容
- ・ 全体的監査日程
- ・ 期中で監査手続を実施することの効率性

● 実施計画の決定

適用すべき監査手続，その実施時期および試査の範囲の決定を受けて，監査従事者の要員計画，場所別往査計画，時間配分計画，日程計画等の実施計画が立案される。これらの計画は，監査の基本的な方針の立案段階から概要が立案されるが，取引記録および財務諸表項目の監査手続の立案時までには作成される。

以上の監査リスクの評価を通じて被監査会社に応じた監査証拠の程度，したがって合理的な基礎の程度を決定するのである。監査計画の意義は，組織的監査を実施するためにこのような被監査会社に関する各種の重要な基本的情報を監査実施前に集めたものである。したがって監査計画は，監査リスクを測定するために，監査実施前に行われる被監査会社の固有リスクと統制リスクの程度を評価しその程度に応じて発見リスクを決定するように立案されるものである。そしてこの目的は，ただ一つ，組織的監査の実施のためである。この意味で監査計画は，監査実施前に監査実施に関して被監査会社に対して行う被監査会社の事前評価書であり，それは現在では組織的監査の実施ための作業の一環であ

ると考えるべきものである。

4. 組織的監査概念の拡大

(1) 組織的監査概念の事後的拡大

以上考察してきたように、一連の粉飾決算事件によって誕生した「証券取引法監査要綱」は、監査業務に組織的監査概念を植えつけたものであり、長い間、公認会計士によって尊重されてきたものであった。その主眼は、「監査に適する組織を整えるとともに、その運用の妙を発揮し、もって監査の目的を完全に遂行する」ために、「一定の方針のもとに指揮命令の系統と職務権限の分担とを明らかにした組織によって遂行されなければならない」ものであった。これは監査業務において、「指揮命令系統と職務分担の明確化」と「監査の協調的实施」を定めたものである。しかし同時に「要綱」の限界もここにあった。すなわち、「指揮命令系統と職務分担の明確化」と「監査の協調的实施」は、ヒト・カネ・モノを投入した「当時において」一般に考えられていた「組織的監査」の実施のことであり、そこにおける組織的監査の思考は監査手続実施の最中に限定されていたと考えられる。いわば、監査の現場における作業開始から作業終了までが組織的監査の概念の範囲であったと考えられるのである。

しかしながら平成9年に公表された監査基準委員会の「監査の品質管理」においては、監査意見表明のための審査に関する規定が、監査事務所としての品質管理と個々の監査業務の品質管理の両者に設けられた。そしてこの規定は、平成14年の「監査の品質管理」の改正後にも継続して規定されているものであり、監査基準委

員会がいかに監査意見の審査を重視しているかを示すものである。もちろん「監査の品質管理」に規定されている内容は、監査意見の審査だけではなくその他の規定もある。しかし、監査事務所としての品質管理と個々の監査業務の品質管理の両者に設けられている規定は、監査意見表明のための審査に関する規定だけである。したがって「監査の品質管理」の規定は、監査手続適用後の作業が中心になっていると考えるべきものである。このことは、監査意見の審査というだけにとどまらず、品質管理状況の点検に関する規定が織り込まれていることから伺える。そして監査意見の審査は、いわば事後的に組織的監査が達成されたか否かを証明しようとするものであり、組織的監査を担保する作業である。

日本公認会計士協会が示した審査資料一覧表には、組織的監査が達成されていなければ記載できない内容のものが多数みうけられ、しかも監査意見の審査は監査の現場作業が終了して監査意見を形成した後に受けるものであるから、

「要綱」が想定した当時において一般に考えられていた組織的監査の実施後のことである。すなわち監査意見の審査は、当時において一般に考えられていた「組織的監査」の実施後という意味でいわば事後的な組織的監査を追求しようとするものであり、同時に組織的監査が達成されたか否かを証明しようとするものであり、また組織的監査を担保する作業である。日本公認会計士協会は昭和58年当時すでに、組織的監査という概念が監査の現場作業終了後においてもなお継続すると考えていたと考察されるのである。

以上のことから、現在における「組織的監査」概念は、単に「要綱」が想定したようなヒ

ト・カネ・モノを投入した監査の現場作業時における組織的監査概念だけにとどまらず、監査意見の審査という作業を通じて、監査の現場作業終了後においても組織的監査という概念がなおも継続すると考えるべきものである。これを概念的に整理すると、「組織的監査要綱」の規定は監査実施中の組織的監査（いわば狭義の組織的監査）を指向するものであり、「監査の品質管理」の規定は監査意見の審査と品質管理状況の点検に関する規定を通じて、監査実施後の組織的監査もふくむ概念である。こうした意味で組織的監査概念は、「監査の品質管理」によって事後的に拡大したと考えられる。「組織的監査要綱」は「監査の品質管理」の公表によって廃止されたが、こうしたことを考慮すれば前者は後者に包含されるものであり、当然の廃止である。

(2) 組織的監査概念の事前的拡大

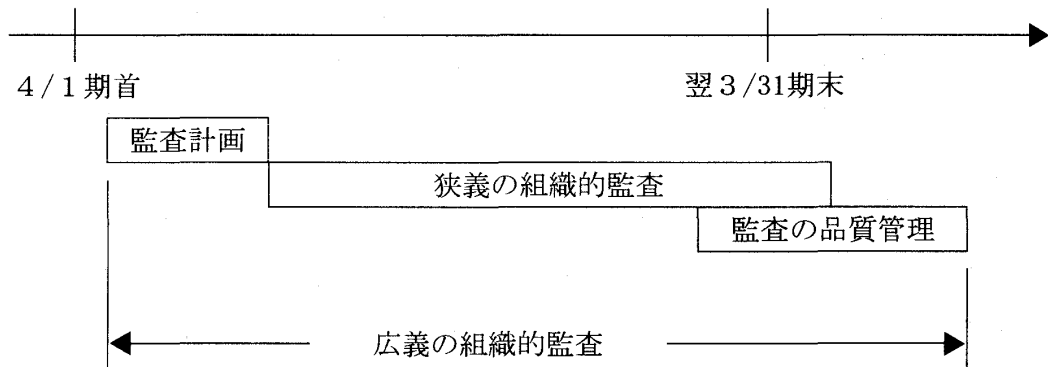
監査を実施するにあたっては監査計画を策定する必要があるが、監査計画の本質は組織的監査の実施を前提とした被監査会社の事前評価書である。そこでは監査リスクを測定するために、固有リスクと統制リスクの程度を評価し、発見リスクを決定することが中心となる。監査基準委員会においても、「監査計画とは、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、適用すべき監査手続、その実施時期および試査の範囲を決定することである。」であり「監査の有効性と効率性を高めるために必要不可欠なものである。」として、監査計画の重要性を指摘している。さらに監査基準委員会は、監査計画立案に際して

考慮すべき項目として、①監査の基本的な方針、②内部統制の検証計画、③取引記録および財務諸表項目の監査手続の3つを挙げている。そしてそのそれぞれにおいて、監査リスクに対処するための方策が考慮されている。たとえば①においては、「固有リスクの程度の評価」、「虚偽の表示に係る重要性の基準値の暫定的決定および監査リスクの評価」、そして「内部統制の有効性の予備的評価」が規定され、③においては、「発見リスクの程度の決定」、「監査手続、実施時期および試査の範囲の決定」、そして「実施計画の決定」が規定されている。ここにあつては、監査実施以前における組織的監査の思考がみられる。これは監査実施以前という意味でいわば事前的な組織的監査の思考がうかがえるのである。すなわち監査計画の目的は、ただ一つ、組織的監査の実施のためである。この点で監査計画は、監査実施前に監査実施に関して被監査会社に対して行う被監査会社の事前的な組織的監査である。そしてそれは、現在においては組織的監査の実施ための作業の一環であると考えられるべきものである。

(3) 拡大した組織的監査概念

監査の実施過程の初めから終了までを「①計画」、「②実施」、「③まとめ」としてみると、①は監査計画が想定され、②は狭義の組織的監査が想定され、③は監査の品質管理が想定される。すでに明らかにしたように、「要綱」を中心とした従来の組織的監査概念は「②実施」だけを主張する概念であり、それは今日で考えられる①と②と③を網羅した「拡大した組織的監査概念」ではなかった。この「拡大した組織的監査概念」は「広義の組織的監査」とも考えら

図表 3 拡大した組織的監査概念



(注)前期の監査が終了した後、例年7月から8月にかけて、現に進行中の事業年度にかかる監査計画が策定される。そのため、図中の「監査計画」を「4/1 期首」よりも若干右にずらせてある。同様に、前期の事業年度にかかる監査手続の実施業務および監査意見の審査を中心とする品質管理は新事業年度になっても行われるため、図中の「狭義の組織的監査」および「品質管理」を「翌 3/31 期末」よりも若干右にずらせて新事業年度に食い込ませている。また「監査計画」が確定したあとに「狭義の組織的監査」が開始するのでこの両者は重ならないが、「狭義の組織的監査」と「品質管理」は時間的に一部重なって実施されることがある。図は、この点も考慮して作成してある。

れるものであり、従来の「狭義の組織的監査概念」を「監査の品質管理」によって時間的に後ろに引き伸ばし、「監査計画」の新しい解釈によって時間的に前に引き伸ばしたものである。すなわち、従来の組織的監査概念を「監査実施」の前後に拡大したものが「拡大した組織的監査概念」である。逆にいえば、「狭義の組織的監査概念」は、「監査計画」と「監査の品質管理」の連結環としての役割をもっていると考えられることもできる。

5. むすび

市場構造が著しく変動するなかで財務情報の適正性を担保するのは財務諸表に対する監査意見であり、そのためには公認会計士監査の有効性を担保する必要がある。これこそが期待ギャップを解消させるための唯一の王道であろう。それには公認会計士監査が組織的監査として有効に実施される必要がある。組織的監査を「監査計画」と「監査の品質管理」と従来の「狭義の組織的監査」という時間構造の枠組み

において従来より広い概念として把握することによって、公認会計士が実施すべき組織的監査に係る概念がより一層明確になり、改訂監査基準に沿った新しい組織的監査を実施することが可能となる。図表 3 でこの拡大した新しい組織的監査概念を示しておく。

【参考文献】

- AICPA [1978] , American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No.22, Planning and Supervision*, March, 1978.
- AICPA [1983] , American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No.47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, December, 1983.
- AICPA [1999a] , American Institute of Certified Public Accountants, *AICPA Professional Standards*, vol.2, QC section 20 & 30, June 1, 1999.

AICPA [1999b], American Institute of Certified Public Accountants, exposure draft, *Proposed Statements on Quality Control Standards*, AICPA, June 17, 1999.

IFAC [1981], International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants, Control of the Quality of Audit Work, IFAC, New York: IFAC, September, 1981.

IFAC [1999], International Federation of Accountants, #220 Quality Control for Audit Work, *IFAC Handbook, 1999, Technical Pronouncements*, New York: IFAC, 1999.

JICPA [1975], 日本公認会計士協会『公認会計士制度25年史』, 日本公認会計士協会, 昭和50年。

JICPA [1979], 日本公認会計士協会「組織的監査要綱」, 昭和54年6月。

JICPA [1983], 日本公認会計士協会監査第一委員会研究報告『監査マニュアル』, 昭和58年。

小野 [1997], 小野行雄「『監査の品質管理』及び『会計上の見積りの監査』の公表について」, 平成9年7月23日。

監査基準委員会 [1995], 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第5号 (中間報告)「監査上の危険性と重要性」, 平成7年3月28日。

監査基準委員会 [1997], 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第4号 (中間報告)「監査の品質管理」, 平成9年7月23日。

監査基準委員会 [2002a], 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第12号 (中間報告)「監査の品質管理」, 平成14年1月28日改正。

監査基準委員会 [2002b], 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第6号 (中間報告)「監査計画」, 平成14年3月26日改正。

監査基準委員会 [2002c], 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第5号 (中間報告)「監査リスクと監査上の重要性」, 平成14年5月30日。

監査証明府令留意事項, 金融庁「『財務諸表等の監査証明に関する内閣府令』の取り扱いに関する留意事項」, 平成13年1月6日。

企業会計審議会 [2002], 金融庁企業会計審議会「監査基準の改訂について」, 平成14年1月25日。

審査会 [1997], 公認会計士審査会「会計士監査の充実に向けての提言—市場機能の有効な発揮のためのディスクロージャーの適正性の確保—」, 平成9年4月24日。

審査会 [1999], 公認会計士審査会「会計士監査の在り方についての主要な論点」, 平成11年7月2日。

審査会 [2000], 公認会計士審査会監査制度小委員会「監査制度を巡る問題点と改革の方向—公認会計士監査の信頼の向上に向けて—」, 平成12年6月29日。

鳥羽 [1983], 鳥羽至英『監査証拠論』, 国元書房, 昭和58年。

鳥羽 [1997], 鳥羽至英「日本コッパース有限会社事件とそれが残したもの—ミクロの幸せとマクロの不幸—」, 『會計』, 第151巻第2号, 第3号 (1997年2月, 3月)。

長吉 [1996], 長吉眞一『財務諸表監査の論理』, 中央経済社, 平成8年。

長吉 [2000], 長吉眞一『財務諸表監査の構造分析』, 中央経済社, 平成12年。