

Title	分析的レビューの手續の性格(故山榊忠恕教授 追悼号)
Sub Title	The Characters of Analytical Review Procedures
Author	檜田, 信男(Hida, Nobuo)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.29, No.特別号 (1987. 1) ,p.20- 34
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870130-04054048

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

分析的レビューの手続の性格

檜 田 信 男

は し が き

分析的レビューの手続が、監査にかんする多くの文献で論じはじめられて以来、すでにこれまでに一世代になろうかとしている。このあいだに、1978年にはアメリカ公認会計士協会が分析的レビューの手続について監査基準書第23号を公表し、また国際会計士連盟も、同じように、国際的監査ガイドライン第12号で分析的レビューの手続のフレームワークを示している。

しかも、こんにちのアメリカの監査実践のなかで、この分析的レビューの手続が、ますます重要な手続として注目をあつめつつあるとみられる。Tabor, Richard H. および Willis, James T. らは、アメリカ南西大都市にあるビッグ・エイトの監査マネジャー（広汎にして直接的な最近の経験を有しているとのことで、この階層が選ばれたとされている）のうちの7人に依頼し、各人について2監査対象組織にかんし、分析的レビューの実施状況を調査し、その結果を *Auditing* 誌上で発表してい

依頼人	計 画			内容の実証的テスト			最終的レビュー		
	1978(%)	1982(%)	増減(%)	1978(%)	1982(%)	増減(%)	1978(%)	1982(%)	増減(%)
1	88	90	+ 2	17	44	+27	11	10	- 1
2	89	91	+ 2	37	33	- 4	0	0	0
3	0	9	+ 9	29	18	-11	0	0	0
4	0	0	0	25	31	+ 6	0	0	0
5	67	90	+23	17	34	+17	0	0	0
6	80	55	-25	10	27	+17	0	0	0
7	8	22	+14	7	20	+13	0	5	+ 5
8	13	11	- 2	10	15	+ 5	0	5	+ 5
9	29	30	+ 1	26	29	+ 3	5	15	+10
10	22	26	+ 4	17	25	+ 8	11	10	- 1
11	0	0	0	54	65	+11	0	0	0
12	0	0	0	46	43	- 3	0	0	0
13	50	80	+30	29	58	+29	0	0	0
14	52	87	+35	26	63	+37	0	0	0

1)
る。

これは、1978年と1982年とを比較する形で、分析的レビューの実施状況の変化を、前頁の表のように示している。

また、総監査時間数から準拠性テストのための時間数をマイナスした時間数（準拠性テストでは分析的レビューの手続が実施されないことによる）で、分析的レビューのための総時間数を除した割合をみるとつぎのようになるとしている。

依頼人	1978 A R (%)	1982 A R (%)	増減 (%)
1	17	33	+16
2	32	34	+ 2
3	17	14	- 3
4	17	21	+ 4
5	12	42	+30
6	13	26	+13
7	6	17	+11
8	7	11	+ 4
9	20	25	+ 5
10	17	23	+ 6
11	37	36	- 1
12	27	26	- 1
13	25	48	+23
14	24	55	+31

これからも知られるように、その監査時間数のなかで分析的レビューの手続の占める時間の割合が増加していることが知られる。これは、分析的レビューの性格はいかなるものであり、それは監査人にたいしてどのような心証を形成させることになるのかを、その実施のあり方の検討をつうじてあきらかにすることがこんにち必要とされているといえよう。

本稿において分析的レビューの手続を課題にしているのは、わが国の監査制度をめぐって、小規模会社にたいする監査のあり方としても、ひとつの手続的問題の解決への糸口を提供するのではないかとの意識が、上述の必要性のほかに背景として存在している。

1. 分析的レビューの手続と実証性テスト

分析的レビューの手続 (Analytical Review Procedure) とはなにかについては、公表されているステートメントのあいだで、基本的に相違があるとはみられない。

A I C P A の監査基準書第23号「分析的レビューの手続」(1978) では、「分析的レビューの手続

1) Richard H. Tabor and James T. Willis, Empirical Evidence on the Changing Role of Analytical Review Procedure, Auditing Vol. 4, No. 2, Spring 1985, pp. 93—109.

とは、資料間の関係の調査や比較によって行われる財務情報の実証性テストである。」(para. 2) とする。また、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants, IFAC) の国際的監査ガイドライン (International Auditing Guideline) 第12号「分析的レビュー」(1983) においては、「分析的レビューの手続は、結果として行われる異常な増減や項目の調査を含む重要な比率や傾向の分析をあらわすための語」(para. 2) とし、なお、取引記録や勘定残高の内容のテストとともに、実証的手続の一方の側面を形成するようにしている (para. 1)。

この両者では、一方では「資料間の関係の調査や比較」といい、他方では「比率や傾向の分析」としているものの、その分析内容では、かならずしも相違しているとはいえない。たとえば、IFACの国際的監査ガイドラインでは、

「つぎの情報と財務情報との比較

- ・ 前期または前数期間の比較可能な情報
- ・ 予算または予測のような予想される結果
- ・ 売掛金回転率と業種平均との比較、あるいは同一業種相応規模の他企業との比較のような類似業種の情報

つぎの諸関係の調査

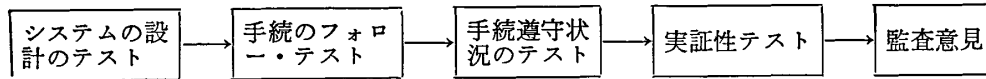
- ・ たとえば、総利益率の調査のように、企業の経験に基づいて予め示し得るパターンにしたがうと期待されるような財務情報の諸要素間
- ・ たとえば、従業員数対給料の調査のように、財務情報と関連非財務情報とのあいだ」(para. 3)のように示している。これはAICPAの監査基準書第23号での内容と異なるところはない (para. 6)。

比較によって得られた著しい増減、原因の調査の方法は、基本的には、マネジメントへの質問によるとされ、この一層の調査を、IFACは「満足な結論を出すために企画された他の監査手続による」(para. 17) としている。この考え方は、AICPAの監査基準書第23号においても、「回答を確証するために、……他の監査手続の適用」(para. 8) とし、相違がみられないといえよう。

つぎに、両者の分析的レビューの手続にかんする定義のなかで共通することは、いずれも、分析的レビューの手続を実証性テストないし実証的手続としていることである。実証性テストないし実証的手続は、会計システムの運用、すなわち会計業務の結果として作成された資料そのものを対象とし、これの正確性と妥当性について監査上の証拠資料を提供するためのテストあるいは手続であるとされる。

それゆえにこそ、AICPA 監査基準書第1号が「第3基準によって求められている証拠資料は、2つの一般的分類による監査手続、(a)取引および残高の内容のテスト、(b)財務情報に適用される分析的レビューの手続、をつうじて入手される。これらの手続は、このセクションでは“実証性テスト”といわれる。」とする背景があるといえる。

分析的レビューの手続を実証性テストとするとき、会計システムをつうじて作成された資料にたいする分析的レビューの手続の実施は、つぎに図示するような監査手続プロセスのなかで実施されることになるであろう。



すなわち、手続の対象が財務的資料を中心とするかぎり、資料はシステム運用の結果であることから、実証性テストはシステム運用プロセスにたいする手続遵守状況のテストの後で実施されることになるからである。

しかるに、監査基準書第23号は、分析的レビューの手続が、監査手続の実施との関連において、つぎのように行われるものとしている。

「a 最初の計画段階において、他の監査手続の内容、範囲、実施時期の決定、とりわけ、検査中に考慮を要する重要事項を明確にするのに役立つ

b 検査の実施中、財務情報の個々の要素にたいし、監査人によって適用される他の監査手続との関連において

c 検査にかんし結論を出す直前の時点で、財務情報の全般的レビューとして。」(para. 5)

ここでは、監査計画の段階から監査手続の実施を経て結論をひき出す時点までの全プロセスにおいて、分析的レビューは実施される可能性があるとしている。この考え方は、IFACの国際的監査ガイドライン第12号においても、計画段階において (in the planning)、監査の行程中 (during the course of the audit)、監査の完了が迫っている時点またはその完了時点で (at or near the completion of the audit) とされており (para. 6)、同じような理解がとられているとみてよいであろう。

そして、IFACは、国際的監査ガイドラインのなかで、分析的レビューの手続の目標として、監査人に、つぎのことで役立つことをあげている。

「・ 依頼人の事業を理解するため

- ・ リスクが潜在している可能性のある領域を明確化するため
- ・ 取引や残高についてのテスト範囲を評価するため
- ・ 監査において、より一層調べてゆくことが必要な領域を明確化するため
- ・ 監査の過程において形成された結論に確信を得るため
- ・ 財務諸表の全般的レビューを遂行するため」(para. 5)

この分析的レビューの手続で達成されることとされる目標のなかでも、事業の理解やリスクの潜在的可能性にかんすることは、監査計画の段階において分析的レビューの手続が実施されることになるとしていることと符合する。

たしかに、過年度数期間の財務諸表の金額を比較したり、あるいは財務諸表の記載項目間の関係

比率を算出して、数期間の比較・分析を行うことや、また、有価証券報告書に記載される財務諸表と法人税の申告書に添付される決算書類との比較を行うことは、監査実施準則の第二通常の監査手続における予備調査の手続においても想定されていると解釈されている。しかしながら、この種の手続は、予備調査の手続のなかでも、性質として、監査手続とはみられていないものである。このためにこそ、昭和40年9月の監査実施準則の改訂時に、「一般的事項の監査手続」に代って、「予備調査の手続」の語が採られたとみるのは、筆者の偏見といわれるであろうか。分析的レビューの手続が監査手続のひとつとされ、その範囲内においてのみ理解されるべきものとすれば、この手続の適用範囲として、監査計画立案のために用いられるとする理解はとられるべきではないことになる。

監査実施準則は、個別財務諸表にかかる通常の監査手続の財務諸表項目の監査手続のなかで、①残高の妥当性を確かめるために、有形固定資産(田1)、②勘定内容の適否を確かめるために、売上原価(内5)、繰延資産(内1)、③勘定記録の網羅性にかんして、手形債務(畑2)、買掛金(出2)、④処理の適否を確かめるために、前払費用、未払費用、前受収益、未収収益などの経過項目(出)、売上控除項目(出5)、を対象として、分析(勘定分析とは区別された意味での)を実施するように例示している。これらでは、勘定残高の内容のテストのために分析を行うことにしている。このような分析は、監査基準書や国際的監査ガイドラインでの分析的レビューの一部をなすものとみることができる。

監査実施準則が想定している分析の用途は、具体的に例示されているものは限られているけれども、決してそれらに用途を限定する意図のように監査実施準則を解釈することができない。むしろ、予備調査の手続や取引記録の監査手続、財務諸表項目の監査手続の全般にわたって、分析の適用が意図されていると解すべきであろう。この点では、わが国の監査実施準則における分析は、勘定分析との区別をしているものの、この点を除けば、基本的には、分析的レビューの手続とその目的を異にするものではないといえる。

しかしながら、AICPAの監査手続書では、分析的レビューの手続を「財務情報の実証性テストである」とする。これは、前述の予備調査の手続についての解釈からも、その性質にたいする見方をかならずしも同じくしない。

実証性テストとされるゆえんは、確証的証拠を入手するための行為たることにその特質がある。²⁾ここに確証的証拠は、「モントゴメリーの監査論」では、「会計システムの外から得られるのであり、システムの結果を実証するものである。それは、外部者による確認、文書にかんし署名や裏書

2) この実証性テストについての理解は、最近、出版の監査論のテキストに共通してみられるところで、「モントゴメリーの監査論」はいうまでもなく、Thomas D. Habhard, Johnny R. Johnson, Ann B. Pushkin ed., Auditing, Dame Publishing, 1983, Donald H. Taylon, G. William Glezen, Auditing, Third Edition, John Wiley & Son, 1985, Michael Grohstein, Stephen E. Loek, Robert D. Neary, Auditing Richard D. Irwin, 1985などの例においても、同じような意識での論述が行われている。

き、イニシャルによる確認、立会・実査・計算ないし理由づけによって得られた情報からなる³⁾」としている。AICPAの監査基準書では、「確証的証拠資料は、小切手、請求書、契約書、議事録、確認状その他の知識ある人の陳述書、質問・立会・実査・分析的検査によって監査人が入手した情報、監査人が妥当な理由づけをつうじて結論を得ることができるように、入手できたか、あるいは自から作成したその他の情報を含む」(AU § 326, 16)としていて、「モントゴメリーの監査論」に比較して、範囲が広いようにみられるものの、基本的には、共通の理解にたっているといえる。

分析的レビューの手続が実証性テストとされるのは、このような確証的証拠を監査人に提供することにある。たとえば、分析的レビューの手続では、そのひとつとして、財務諸表の要素間の比較が行われる。 $\frac{\text{買掛金}}{\text{売掛金}} = \frac{\text{掛売上高}}{\text{売掛金}} \times \frac{\text{総売上高}}{\text{掛売上高}} \times \frac{\text{総仕入高}}{\text{総売上高}} \times \frac{\text{掛仕入高}}{\text{総仕入高}} \times \frac{\text{買掛金}}{\text{掛仕入高}}$ のごときである。これらの各要素の間には、相互に関連している取引事実上の関係があつて、この関係の持続を不可能にするなんらかの事情が存在しないかぎり、過去について示されている関係が、今後についても予想されずとも差支えないといつてよい事情がある。

それゆゑ、監査人は、分析的レビューの手続の対象になっている関係等について、その持続を中断または否定させる事情の存在の有無を確かめ、当該事情が存在していないと認められるときには、比較し、または調査した結果は、監査対象財務諸表にたいする意見の形成にたいし、影響力を持つ資料となり得る。この意味で、分析的レビューの手続は、実証性テストとされる。

分析的レビューの手続は、それ自体、実証性テストの性格を有することが認められるものの、監査手続の計画のために、分析結果を用いることが分析的レビューの手続であるとするときや、あるいは分析結果を取引記録や勘定残高の内容をテストする範囲、方法、時期の決定のために用いることが分析的レビューの一面において認められるとするときに、これが実証性テストであるとする場合には、これが確証的証拠資料の入手に無関係でないにしても、監査人に確信を得させることに直ちに結びつくことにはならないということで、実証性テストとはいえないと考えられる。

分析的レビューの手続が、これをもってただちに実証性テストであるとはいえないということである。だからといって、監査計画の立案の前提としての分析的手続の利用や取引記録および勘定残高の内容のテストの重点の指摘のための分析的手続の利用を、分析的レビューの手続から排除することは、これらの手続が監査手続の実施過程に即応してとられるものであるだけに、監査行動を正しく示すための考え方として、適切であるとは認めにくい。

問題は、分析的レビューを、そのすべてが実証性テストであるとか、あるいは実証性テストのフレームワークのなかで、定義しようとするにある。分析的レビューの手続の開発を、財務諸表監査においてより有効ならしめるには、実証性テストの性質を有していることを十分に意識しなが

3) Philip L. Defiesse, Kenneth P. Johnson, Roderick K. Macleod, *Montgomery's Auditing*, Ninth Edition, Ronald, 1975, p. 108.

らも、この定義には分析的レビューの手続を、実証性テストのフレームワークに押し込めるか、あるいはそのような印象を抱かせるかの定義の仕方をとらないことが望ましいといえる。

このような理解からするとき、分析的レビューの手続は、前に引用した I F A C の国際的監査ガイドラインのなかでの「結果として行われる異常な増減や項目の調査を含む重要な比率や傾向の分析」とする定義で十分ではないかと考えられる。これの用途の重要なひとつとして、財務諸表にたいする意見の形成にたいして確証的証拠資料を提供することがあげられていれば足りるといえる。

2. アーンスト・アンド・ウィニーの監査アプローチ

分析的レビューの手続の性質を実証性テストに限定して理解する方法をとらないことは、実際の適用に関連して、すでに、A I C P A においても（定義においてではなく、理解として）、I F A C においても、採っていたところであった。では、これらの監査基準書や監査ガイドラインが、監査実務のなかで、どのように解釈され実行されつつあるのかについてみてみたいと思う。

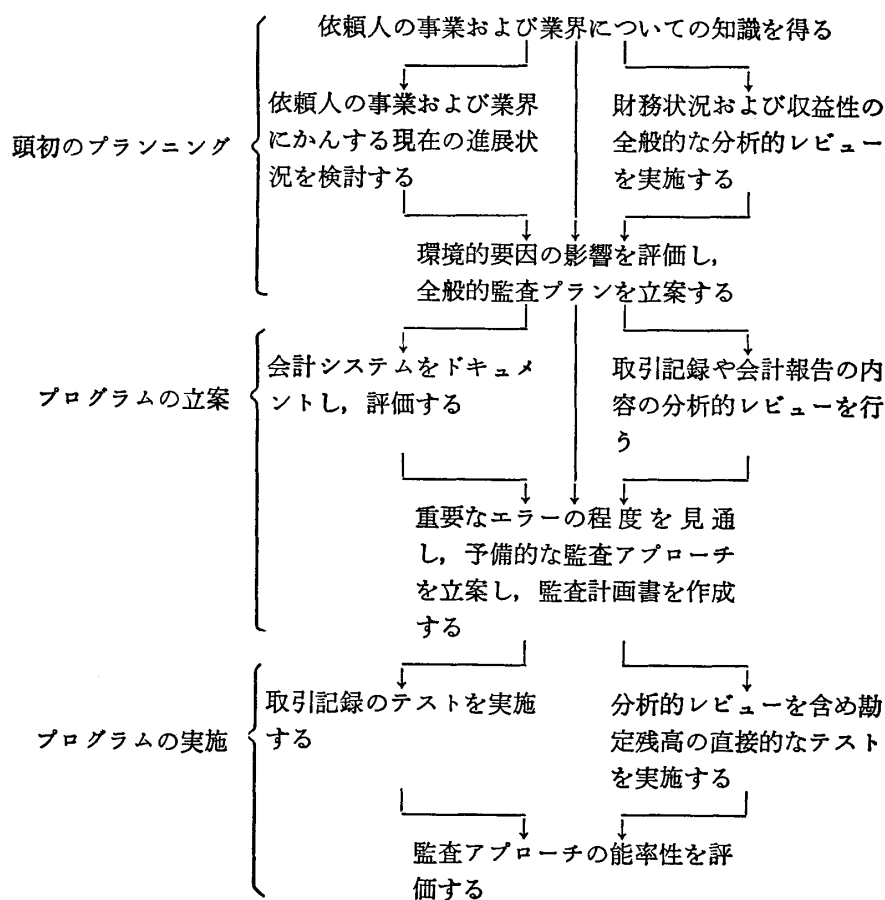
Grobstein, Michael および Craig, Paul W. らは、アーンスト・アンド・ウィニーの監査アプローチとして、監査の実施段階での分析的レビューの手続のあり方を説明している⁴⁾。これによれば、監査を、頭初のプランニング、プログラムの立案、プログラムの実施の3段階に区分する。そして、この監査のアプローチを次頁の図のように示している。この図では、各段階とそれぞれ他の段階でのステップとは、別個に実施されるようにしているとみられるけれども、実際には、それぞれの段階と各ステップは相互に密接に関連しながら実施されるものとしている。

分析的レビューは、先ず、頭初のプランニングの段階では、中間での経営成績、予算、その他の業務資料にかんして行われるものとしている。これは、依頼人の事業や業界についての現況と進展状況にかんする知識を背景にして、①収益性の傾向の変化、②特定の業務または製品系列の損失、③流動性または資本の適合性の低下、④たとえば、棚卸資産の予想外の多額の増加のように、財務諸表の重要項目の異常な増減があきらかにされるものとしている。

プログラムの立案に関連しての分析的レビューの手続は、会計システムの評価と併行して、依頼人の事業または業界についての知識を確かめるか、あるいは疑問とされる点をあきらかにするようにする。これは、①監査手続の実施を限定してもよい個所、および②一層の調査を必要とする重要な増減事項ないし取引記録を指摘することになる。この手続の焦点は、財務諸表の金額を構成する内容の比較、および会計報告書や取引記録に関連する財務および経営成績にかんする比率におかれている。比較には、予算、前期、同業者のデータ、業界の資料とのほかに、生産数量、従業員数、

4) Michael Grobstein and Paul W. Craig, A Risk Analysis Approach to Auditing, Auditing, Vol. 3, No. 2, Spring 1984, pp. 1-16.

アーンスト・アンド・ウィニイの監査アプローチ



作業時間数との比較をも含むようにしている。

アーンスト・アンド・ウィニイで一般的に通常実施しているこのプログラムの実施段階での分析的レビューの手続は、つぎのようであるとされている。

- ① 当期の経営活動の水準と前期および予算との比較
- ② たとえば、棚卸回転(率)、日次掛売上高のような、財務諸表における重要な項目間の関係の分析
- ③ たとえば、売掛金の年齢調、工業を営む会社での製品系列別の収益性のスケジュールのような、マネジメントの分析のレビュー

プログラムの実施段階での分析的レビューの手続は、会計報告書や取引記録のなかに重要な誤謬または異常事項が発生していないということについて追加的証拠を入手するために、また、勘定残高の直接的なテストのために実施される。これは、また、信頼するシステムの要素が予期した結果をつくり出していることを確かめ、そして、さらに監査手続をすすめるべき増減事項や異常事項をあきらかにすることにもなる。

この段階での分析的レビューの手続は、独自の源泉からするデータのあいだの関係を明確にす

る。このために、たとえば、材料費にたいする労務費と製造経費との関係について、個別的な原価構成と期間的な集計結果におけるそれとを対比するとか、あるいは実際支払給料を給料予想額と比較する。このほか、年度別に勘定残高の実数を前年度と対比するとか、あるいはある勘定の増減について関連勘定残高の増減と比較検討するなどの方法がとられる。

また、この段階では、個別的にも、あるいは総額としても、重要とはみられない監査対象について、その重要性を評価するために、会計システムの評価とともに、分析的レビューの手続が実施されるとしている。

このアーンスト・アンド・ウィニーの監査アプローチにおいては、リスク分析に関心をあおいての方法であることに特徴があり、そのために、分析的レビューの手続の適用方法自体の説明についても、それとの関連が強く出ていることがみられる。とはいえ、この監査アプローチでの分析的レビューの手続の実施にかんし、つぎの諸点に疑問が残される。

第1に、監査アプローチの頭初の段階で、プランニングとプログラムとに分け、それぞれについての分析的レビューの手続では、全般(overall)と内容(detail)とに区分しているものの、具体的な分析手続としての差異が、かならずしも明瞭に理解されるように示されているとはいえないと考えられる。

第2に、分析的レビューの手続の有効性について、取引記録や勘定残高の内容にたいする監査手続との関係が説明されているものの、分析的レビューの手続それ自体によってどのような監査要点にたいする立証が得られるとするのか、分析的レビューの手続の監査意見への直接的な関係を否定されようとするのかどうか、この点についての説明が十分であるとはいえない。

第3に、財務諸表の適正性にかんし、最終的意見を形成するにあたって、あるいは取引記録や勘定残高の内容にたいする監査手続の結果を傍証するために、追加的証拠を入手する手段としての分析的レビューの手続の実施がどのように行われるべきであるとするのか、この点があきらかにされているとはいえない。

第4に、リスク分析に重点をあおいての監査アプローチであるかぎり、財務諸表の全体にかんして、適正意見を表明することのリスクにたいし、分析的レビューの手続がどの程度に効果を有しているのか、換言すれば、分析的レビューの手続はどの程度にリスクを軽減すべく期待され実施されようとするのか、手続実施の目標が具体的でなく、リスク志向の計画的分析的レビューの手続の実施ということで、十分であろうかといった疑念が持たれるけれどもいかなるものであろう。実務的に、その点についての明確化は困難というのであろうか。

3. カナダ勅許会計士協会 (CICA)・リサーチ・スタディでの分析的レビューのプロセス

CICAのリサーチ部門は、デロイト・ハスキンス・アンド・セルズの Smith, D. G. によって行われた「分析的レビューの手続は監査プロセスのなかにいかに統合されるべきか」の研究を支援して、その成果をスタデー叢書として公表した。⁵⁾ このなかで示されている分析的レビューのプロセスを以下に述べてゆくことにしたい。

1) 手続の企画

(1) レビューすべき会計項目の額または諸関係を明確にする

(a) 会計項目の金額の確定

会計上の金額の内容をなす項目は状態によって異なる。たとえば、売上高は、総計、製品系列別、部門別等々に検討され得るし、また、総計は、月次での全社総計とするか、事業所別年間売上高にするか、あるいは事業所別月次売上高にするか、などの選択がともなう。

会計項目をどの程度に細分化するかは有用性によって決定される。たとえば、売掛金は、個々の得意先勘定の年齢調べのリストの作成をとまなっている。売掛金残高の確証は通常選択した得意先について確認を行うことが主な手続とされるけれども、これを補うものとして、売掛金の経過月数や回収可能性、金額の重要性のいかんにより特に調査が必要と考えられる得意先勘定を精細に検討する。

分析的レビューの手続の対象は、会計項目の金額の内容ではなく、会計項目の諸関係や増減事項にある。とはいえ、考慮される事項が完全であることは不可欠である。したがって、情報の源泉や信頼性が評価され、証拠資料により立証されていることが求められる。

(b) 会計項目間の関係の確定

財務諸表に記載されている各項目の間に存在する関係について、なにを分析的レビューの手続の対象とするかである。この関係を示すために、Smith, D. G. は独立変数と従属変数といった変数を重視していることが注目される。彼は従属変数として、売上高、売上原価、あるいは費用を、また、売掛金回収高、棚卸資産にたいする増加高、買掛金への貸方記入または固定資産勘定の増加高、往査個所などをあげ、これらについての異常な増減事項と勘定残高への影響を検討することになっている。

変数には外部の源泉からなるものと、内部からなるものがある。外部変数は監査対象会社外部から入手される資料からなり、これらの資料は貨幣額または数字であらわされ、価格指数、利子率、

5) D. G. Smith, Analytical Review, The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1983.

妥結された賃金の公表額、産業統計数値などがこの例である。これにたいし、内部変数は会社内部において入手されるデータからなり、営業部門別、地域別ないし製品系列別の売上高や売上原価がこの例であるとされている。

金額間の関係を確定しようとするにあたって、その関係のなかに存在していることが必要とされ、確かめておくべきことはつぎの諸点である。

- ① 関係のもっともらしさ。事業や会計手続の理解に基づいて、存在が合理的に監査人によって期待される関係、たとえば、通常の価格決定方策のもとでの売上高と売上原価との関係のごとくである。
- ② 関係の適合性。レビューのために有意味な証拠を提供する関係。たとえば、棚卸資産がひとつの決った総利益率で算出されたときには、売上高と売上原価との関係は適合していない。
- ③ 関係の一貫性。当期の関係が過去の関係と類似している程度にかんするもので、過去の関係がどの程度まで将来を示すかということである。価格方針や製品系列の変更等が過年度の関係と当年度の関係とのあいだに違いを生じさせるなどがこの例である。
- ④ 関係が測定される頻度。特定の関係の状況を視る頻度が大きい程、その関係の一貫性の存在の確信はよりたかい。たとえば、月次の関係は年次や半年次の関係よりは一層有用な情報とされる。
- ⑤ 独立変数が有している独自性の程度。たとえば、監査済みであるとか、あるいは外部から入手された情報は、内部で作成された報告書よりもよりたかい信頼がおかれる。

(2) レビューの手続の目標を明確にする。

レビューの対象とされる従属変数について、そのレビューの目標を定め、これから、レビューにあたって考慮すべき要因を検討してゆく。たとえば、売上高について、売上記録の完全性と正確性の検討とを目標とし、これにかんし、売上高の期間区分手続、売上数量、販売単価、セールズ・ミックス、返品の程度などを考慮すべき要因として決めてゆくなどである。

(3) 使用すべき検査方法の決定

分析的レビューの手続を効果的に遂行するために、レビュー対象の残高または関係がどの程度であるべきかを推定し、すでに報告を受けている結果とその推定結果とを比較し、調査を要する増減事項を識別する。

この期待値の算定と調査を要する増減事項を識別するために、つぎの4法がある。

第1法—前年度の結果

当年度の報告金額を前年度と比較し、一定額または一定割合以上の差を調査し、説明する方法である。

第2法—経験

これは、期待される結果を算定するために、経験ある監査人が、事業にかんする知識、過去の監査結果、外部の経済的データ、マネジメントの期待(予算)、その他の環境データを前提にして、合理的な範囲で発生するであろうとされる結果をあらかじめ示そうとするものである。

第3法—補外法による傾向の推定

販売価格の変化、コストの増減、セールズ・ミックスの変化などの要素を勘案して、前年度から当年度へと、データの補外法による決定をするものである。

第4法—統計的技法

これは回帰分析の方法によるものである。たとえば、前監査年度の変数についての既知のビヘービアを統計的に分析し、変数間の平均的関係を説明する等式(モデル)を開発するものである。このモデルにより、当期の独立変数が与えられれば、従属変数の額がいか程であるべきかをあらかじめ示すことができる。

(4) 調査の対象とされている金額または関係にかんする重要な増減事項を指摘する。

過去の経験その他によりすでに知られている状況から示されるものと報告されている結果とのあいだの相違について、なにがレビューのうえで意義あり、重要であるとするかは、現実の実務では、主観的な測定によっている。普通、一定のパーセンテージを超える増減事項とされている。

(5) 分析的レビューの手續にどの程度の信頼をおくかの決定

この判断にあたっては、つぎの諸要素を考慮にいれるべきものとされている。

- ① 全般的な信頼ないし保証が必要とされている金額、および準拠性テストの対象とされている内部統制から、また取引記録および残高の内容のテスト、分析的レビューの手續から、このような信頼を得ようとする程度
- ② 手續の対象とされている項目にかかる誤謬のリスク(固有のリスクとコントロール・リスク)⁶⁾
- ③ 監査手續の重複から得られる信頼水準

2) レビューを実施するように定められた金額または関係を比較する。

- (1) データの比較を手作業ですか、コンピュータを利用してするかを決定する。
- (2) ノンサンプリング・リスクのコントロール

ノンサンプリング・リスクは、分析的レビューの手續を実施する監査人が、証拠の解釈を誤り、このために、エラーを発見し損なうリスクである。不十分な指示や監督、経験不足がこのリスクを

6) 固有のリスク(inherent risk)とは、関連する内部会計統制がないとしたとき、重要なエラーにたいする勘定残高または取引の感受性をいう。たとえば、複雑な計算は簡単な計算より、現金は石炭の在庫より、会計上の見積りをともなう勘定は比較的常規的で事実的な資料からなる勘定よりは、エラーのリスクが多い。また、コントロール・リスク(control risk)は、勘定残高または取引のなかで発生し、重要とされるようなエラーが、内部会計統制システムをつうじて防止されないか、あるいは発見されないリスクをいう(AICPA, Statement on Auditing Standards No. 47—Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. 1984, para. 20).

たかめることになる。

(3) 被監査会社によるデータの作成，説明書の作成等にたいする正当な注意の行使

これは，テストの実施中における依頼人の干渉を排除するために，監査人によってとられる手順にかかわる。依頼人の協力事務にかんしての監査コントロールが注目されている。

(4) 比較の実施

3) 重要な増減事項の検査

(1) 重要な増減事項を摘出する

どの増減事項が一定の限度を超えるかを決め，調査を行う。同時に，予想した増減事項で発生していないものにも調査する必要がある。個々の勘定または関係についての重要な増減には，正常なものと異常なものとのがある。これらの事由の調査を行う。

正常な増減事由としては，事業の傾向，季節的变化，関係の変化，景気循環などがあげられる。他方，アブノーマルな事由としては，非反復的性質の事象，不当な会計処理や表示，また変更に起因するもの，最初に関係を算出するにあたって考慮されなかった要素の影響によるものなどがあげられる。

(2) 重要な増減事項を調査する。

この調査には，先ずはじめに，依頼人のマネジメントと増減事項についての話しあいを行う。第2に，得られた説明が現在の知識のすべてにてらして合理的であるかを考慮する。そして，さらにアブノーマルな増減事項についての説明が，受容できるかについて，個々の勘定の詳細な分析を行うこともある。

(3) 結果の評価

分析的レビューの手続を了えて，重要な増減事項のすべてを調査し，十分な説明を受けたと判断されたときには，その程度に応じて，取引記録や残高の内容のテストを減らすことが可能である。これにたいして，重要な増減事項の正当性を立証できないときには，取引記録や残高の内容のテスト範囲を拡張しなければならないとする。

この Smith, D. G. によるプロセスでは，①監査リスクとの関連において分析的レビューの手続をいかに実施すべきかを考慮するようにしていること，②回帰分析等の統計的方法による推計値を比較されるべき数値として注目し，これとの比較結果に着目していること，③分析的レビューの手続によって取引記録や勘定残高のテスト範囲がどのような影響を受けることになるかを示すなど，監査手続の実施プロセスにおける分析的レビューの手続の役割とその方法をあきらかにすることでは，アーンスト・アンド・ウィニーの監査アプローチの弱点を補足するものといえる。しかしながら，つぎの諸点では，なお，疑問が残されているといえよう。

第1に、監査対象の財務諸表の全般的レビューによって、財務諸表の構成要素の相互関係の理解が困難とされる部分、または増減関係について関連科目の説得が不十分とされる事項に、監査手続の重点をおくなど、分析的レビューの手続の監査計画への役立ちが十分に説明されているとはいえない。

第2に取引記録の監査手続や勘定残高にたいする監査手続によって入手された証拠を、分析的レビューの手続によって補強するといった傍証的役割が、この分析的レビューの手続のプロセスにおいて認識され、実施されていることが、殆んどみることができなかった。

第3に、AICPAの監査基準書では、分析的レビューの手続によって入手された証拠に基づいて、そのみを基礎にして監査意見を形成する可能性が示されているけれども、Smith, D. G. のプロセスにおいては、この面についての説述はみられない。分析的レビューの手続は実証性テストであるとされていたが、この実証性テストであることが、手続のプロセスをつうじて、重要事項の調査においてすら理解することができない。

4. 今後の課題

分析的レビューの手続が、監査手続実施のフレームワークとの関連において、いかなる役割を果しているのかを、とくに確証的証拠資料を入手する実証性テストたることに視点をおきながら、これまで極く限られた範囲ではあるけれども検討してきた。AICPAの監査基準書において、実証性テストであるとされていたことは、否定されてはいないけれども、国際的監査ガイドラインでの定義や、アーンスト・アンド・ウィニーのアプローチおよび Smith, D. G. による分析的レビューのプロセスにおいては、かならずしも強く支持されているとはみられない。

分析的レビューの手続によって提供される証拠はソフトである⁷⁾とされる。重要な増減事項の調査といったステップを前提とした方法では、分析的レビューの手続はソフトな証拠の入手を行うものであるともいえる。しかし、分析の結果を監査に利用しようとするとき、たとえば、受取手形の回転期間が75日と算出されたとき、保有されている手形の平均日数がこれに相応するものであるかを確かめ（この手続を分析的レビューの手続とするか、別の監査手続とするかに疑問も残るけれども。AICPA, SAS. No. 23, para. 8, IFAC, IAG, No. 12, No. 17参照）、これが一致するときには、分析データそのものに相当程度の信頼がおかれるであろう。これは他の項目についても、会計記録をはじめとする文書⁷⁾的証拠をもって相当程度に立証されるといえる。このようにして立証された分析結果は、その立証能力に限界があるにしても、入手される証拠がソフトであると単純にいいきれない面があることを

7) Wanda A. Wallace, Analytical Review; Misconception, Applications and Experience Part I, The CPA Journal, Jan, 1983, Thomas D. Hubbard and others ed., Readings and Cases in Auditing, Dame Publications, 1985, p. 75.

認めざるを得ないであろう。

分析的レビューの手続の実証性テストとしての性格は、監査人は、財務諸表を、分析的レビューの手続によって、どの程度に実証することができるかを見極めるために、なお検討を続けなければならない問題といえよう。このためには、分析的レビューの手続がいかに実施されるべきか、このことが、さらに検討され、その一般的モデルがあきらかにされる必要がある。これが、伝統的な「分析」や「勘定分析」との関連をもちつつ、新しい用語のもとに、伝統的な技術とは異なった理念のもとに実施されることが主張されているかぎり、当然の検討の順序といえよう。

そして、このもとに、重要性(materiality)や監査リスクの研究との関連性、分析的レビューの過程における主観的判断にたいする客観的ファクターの強化などの諸問題が検討されなければならない。

Daroca, Frank P. および Holder, William W. らは、分析的レビューの手続の実施状況を、監査契約とレビューの契約とに分けて調査した⁸⁾。それは、それぞれの契約において実施を可能としている割合や適用の頻度を、分析的レビューの手続(たとえば、業界情報との比較、業務情報との比較、流動比率、総利益率、酸性テスト、趨勢分析、回帰分析等々)ごとに調べたものである。このような調査結果も、ここに触れたような問題点の検討をつうじて、より一層有効に生かされ、焦点を鮮明にすることになるのではないかと考えられる。これらの検討は、今後の課題としたい。

[中央大学]

8) Frank P. Daroca and William W. Holder, The Use of Analytical Procedure in Review and Audit: Engagements, Auditing, Vol. 4, No. 2, Spring 1985, pp. 80—92.