

米国における後発事項問題の生成 と展開について

——AICPAの監査手続書を中心として——

高田 駒次郎

1 はじめに

「後発事項」(Subsequent Events)は、「財務諸表作成日後、監査報告書作成日までに発生した重要事項」であるが、わが国の監査基準では、この後発事項に関して次のように規定している。

まず、監査報告基準の三で、「監査の対象となった財務諸表に影響を与えない事項であっても、次期以後の財務諸表に重要な影響を与えると認められるものについては、監査報告書に補足して記載するものとする」と規定し、さらに、その具体的内容を明確にするために、監査報告準則の五で、「補足的説明事項」と題して、「合併、買収、災害等次期以後の財務諸表に重要な影響を与える事項が、貸借対照表日後に発生し、かつ、監査報告書作成日までに当該事項が判明した場合には、監査人は、監査報告書に補足して記載するものとする」と規定している。

したがって、わが国の後発事項に関する規定を要約すれば、次のとおりである。

(a) 後発事項の具体的内容を、次期以後の財務諸表に影響を与える事項だけに限定していること。

(b) 後発事項は、財務諸表における被監査会社の公開事項ではないこと。すなわち、後発事項の公開は財務諸表適正性の一条件ではないこと。

(c) したがって、被監査会社によって公開なき場合でも、監査人は、監査報

告書で意見表明と関係のある除外事項として処理せず、利害関係者にホット・ニュースとしての判断資料を提供するという近代財務諸表監査の性格から、監査報告書で補足的に説明するという意味での、いわゆる補足的説明事項に過ぎないこと。

後発事項に対するこのような見解は、主として次のようなわが国の特殊事情によるものである。

(イ) 監査論上、後発事項は比較的新しい問題であり、後発事項に関する企業会計原則や財務諸表規則などの規定がなく、また、わが国では財務諸表は決算日当日における財政状態と経営成績を公表するものであるという考へ方が根強く、かつ後発事項に対する一般的認識が不十分であること。

(b) 商法の規定による監査役監査と、証券取引法の規定による公認会計士監査の二本建であり；したがって、株主総会の開催日（決算日後二ヶ月以内）と公認会計士の監査報告書の作成日（決算日後三ヶ月以内）との間に距りがあり、現段階では株主総会における決算書類確定後の財務諸表の修正が不可能であること。

したがって、わが国の特殊事情から考えれば、現行規定は止むを得ない点もあるが、残された今後の研究課題であることはいうまでもない。

一方、監査論上先進国である米国においては、永年に亘る研究と実務経験に基づく歴史的過程を通じて、後発事項に関して一応の解決が与えられているようである。

以下、本稿では後発事項に関するアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, 以下単にA I C P A と略称する）の見解を一連の監査手続書（Statementson Auditing Procedure）を通じて紹介することにする。

2 監査手続書第25号「財務諸表作成日後の事項」（1954年）

そもそも、監査論上後発事項が米国において、いつごろ問題にされるようになったかは明らかではないが、利害関係者への判断資料の提供という近

代的な財務諸表監査の性格から見て、おそらく証券取引委員会(SEC ; Securities and Exchange Commission)による財務諸表監査が実施されるようになった1934年頃からだといわれている。すなわち、1939年のShonts et. al v. Hirliman 事件¹⁾ およびPotrero Sugar Company 事件, 1942年のCentral Specialty Company 事件, 1943年のThe Colorado Milling and Elevator Company 事件, 1949年のMaple Leaf Milling Company Limited 事件²⁾ など、後発事項に関連する種々の事件が発生し、また、かかる事件と併行して、学者や監査人の間で、後発事項の内容、監査人の責任問題との関係、監査報告書の日付の問題などについて、次第に関心が高まり初めたのである。

一方、AI CPA もこの後発事項の調査研究に着手し、過去における種々の事件や論争に一つの結着をつけるために、1954年10月に、監査手続書第25号「財務諸表作成日後の事項」(Events Subsequents the Date of Financial Statements) を発表したのである。

以下、同手続書の内容を概略紹介することにする。

まず、同手続書の冒頭において、この手続書を発表するに至った経過について、次のように述べている。

「監査人が、彼の意見を表明する財務諸表の日付後に発生しあるいは認識される諸事項の公開に関する責任の範囲を調査し、明白にしようとする関心は、近年ますます増大してきている。このような関心は、一部分は過去における特定の諸事件に起因するかも知れないが、しかし、おそらく大部分は、次のよう

1) この事件は映画会社とスタジオ所有者との契約内容の違っていることが、決算日後監査報告書の日付日以前に判明していたかどうかの係争問題である (Louis H. Rappaport, Accountants Responsibility for Events Occurring after the Statement Date ; the Shonts Case. The Journal of Accountancy, March, 1953. P. P. 332 ~ 335.)

2) これらの事件については、次の文献に紹介されている。(E. B. Wilcox, Accountants Responsibility for Disclosure of Events after Balance Sheet Date, The Journal of Accountancy, April, 1950. P. P. 286 ~ 297.)

な一般的認識，すなわち，かかる諸事項のあるものは，当該財務諸表に重大な影響を与えること，および，かかる財務諸表を誤解から防止するため，公開または修正を必要とするということに関する一般的認識に基づくものである。

監査人の報告書は，通常一定時点の財政状態および一定期間の経営成績を，会計的基盤に基づいて表示しようとする財務諸表に関連して提出されるものである。かかる財務諸表はその日付後の指針として利用されるものであるが，その財務諸表それ自体は，性格上本質的に過去のものであり，企業の財政史の一区分を表示するところの，一定時点あるいは一定期間のための財務諸表である。

しかしながら，時には財務諸表の日付後においても，異常な性質や重要性を有する事項や取引が発生し，それが財務諸表に重大な影響を与え，あるいは，財務諸表を考査する上に重要性をもつことがある。かかる事項や取引は，財務諸表の修正または注釈を必要とする。そして，いかなる修正または注釈も，それは財務諸表の一部を構成するものである。³⁾」

すなわち，財務諸表は本質的に過去のものであり，過去における一定時点の財政状態および一定期間の経営成績を公開するものであるが，もし，決算日後重要な後発事項が存在する場合には，財務諸表の修正または注釈によりかかる後発事項を公開することによって，利害関係者の判断資料としての過去の財務諸表に一層にホット・ニュースを与えるようにすべきであるということである。

同手続書は，上述のことに関連して，主題 (The Problem) という見出しで，次のように述べている。

(a) 貸借対照表日後に発生するある事項は，当該財務諸表の修正または注釈を必要ならしめること。

(b) 監査人の検査の可なりの部分は，必然的に貸借対照表日後にわたって行なわれねばならないこと。

3) A I C P A ; Statements on Auditing Procedure No.25. (The Journal of Accountancy, Dec, 1954. P. 751.)

という二つの点について一般的な同意がある。討論すべき主題は、かかる事項が発生したか否かを決定することについての監査人の責任範囲である」⁴⁾。

そして、次に結論（Conclusion）と題し、「監査人は、貸借対照表日後の取引をも網羅するために、通常の監査手続（the usual audit procedures）を拡張する義務を負うものではないという結論を本委員会は出しているが、しかし、被監査期間にかかわる十分に周到な監査計画（audit program）は、

(a) 貸借対照表日後において通常実施されるある手続（例えば、現金の遮断、貸借対照表日後の集金の調査、確認の追求など）

(b) そして、監査人の検査の全般を通じて通常継続されるところの、財務諸表に関して形成された意見を立証するために採られるある一般的な手続（例えば、入手可能な議事録や中間報告書の閲覧、経営者との討論など）を含むものであることを本委員会は認めるが、このような手続は、被監査会社が運用する内部統制（internal control）を含めた事情によって相違するのである」⁵⁾と述べている。

次に、同手続書は、後発事項を次の三つの類型に分けている。

（第一類型）当該財務諸表に直接影響を与え、しかもそれが財務諸表のなかで認識できるもの。たとえば、財務諸表の作成当時に考えていた事情とは実際的に異った受取勘定の回収や、あるいは債務の決済または決定である。

このような事項が発生した場合には、当該財務諸表上で適当な修正を行なうべきであると規定している。

（第二類型）当該財務諸表に直接の影響を与えず、また、これを修正する必要もないが、この新しく発生した事実の次期以後へ与える影響を公開することが望ましい事項、たとえば、多額の社債の売却、制約的な契約に伴う株式の発行、企業の合併または買収、あるいは火災水害その他の災害による巨額の損失があった場合などである。

4) Ibid., P. 751.

5) Ibid., P. P. 751~752.

(第三類型) 会計的見地からは前二者より疑問の余地があり、したがって、通常の場合は財務諸表において公開する必要のない事項、たとえば、戦争、経営者の交替、製造品目の変更、ストライキ、労働組合の結成、市場協定、重要な得意先の喪失などの非会的事項である。このような事項の公開については、その公開理由をめぐってしばしば疑問を生じ、また、それがきわめて有益である場合と同程度に誤解した推測をしばしば与えている。また、明らかに企業に対する影響が単に推測的であったり、個人的な解釈に委ねられるような一般的状況に関する情報は、これを財務諸表中に含める必要はない。もちろん、実際問題としては、会計的事項と非会計的事項とを完全に分離し得ない場合が多く、稀には、また、特殊な場合には、ばく然とした状況が特定の企業に相当大きな影響を与えてる場合もある。⁶⁾

さて、かかる後発事項が存在する場合には、A I C P A の見解によれば、被監査会社によって第一類型は財務諸表の修正、第二類型(ごく稀な場合では第三類型も)は注記の方法で、財務諸表で公開されるべきであるが、もし、その修正・注記がなされていない場合には、監査人は監査報告書で財務諸表に対する意見の表明と直接関係のある除外事項として処理すべきであろうか、または、わが国のように意見の表明とは関係をもたない情報提供としての補足的説明事項として処理すべきであろうか。

この後発事項と監査人の意見表明との関係については、同手続書は、「報告に対する監査人の責任」(The Auditor's Responsibility for Rerorting)と題して、監査報告基準の第三「報告書に特別の記載がない限り、財務諸表の公開事項は、合理的にして十分なものとみなさなければならない」という文言を引用し、特定の財務諸表に関して重要性を有すると思われる貸借対照表日後の事項または取引に関して、監査人が有すべき知識の範囲については、次のいずれかが監査人の義務であると一般に認められている。

- a それらが適正に考察され、そして適当と思われる場合、それが財務諸

6) Ibid., P. 752.

表の修正または注記によって具現されていることを確かめること。

(b) 財務諸表上において、もしも(a)に示した諸点のいずれかと著しく相違すると思われる場合には当該事情により、彼の報告書を限定するか、または適当な情報を記載すること⁷⁾とあって、そのいずれとも明確には指摘していないように解される。筆者の推察では、後発事項に関する第25号の発表は、A I C P A 自体においても初めてのものであり、また、実務上も十分に研究され、実施されている段階ではなかったもので、被監査会社が後発事項を財務諸表で公開明示するよう指導することを第一の目的とし、公開なき場合に除外事項とすべきか、または補足的説明事項とすべきかは、監査人の判断にまかせていたものと思われる。⁸⁾⁹⁾

3 監査手続書第32号「意見の限定と差控」（1962年）

A I C P A は1962年9月に監査手続書第32号「意見の限定と差控」（Qualification and Disclaimers）を発表した。この手続書はその副題に「報告

7) Ibid ., P. 753.

8) 決算日後における巨額の売掛金が回収不能になった場合、すなわち、第一類型の場合に、具体的に財務諸表をどのように修正すべきかについて、A I C P A は明らかにしていないが、米国では一般に貸倒引当金を増額させる方法が採用されている。(Walter B. Meigs, Principles of Auditing, 1964, P. 153 または Robert Grinaker and Ben B. Barr, Auditing, 1965, P. 121 参照のこと)

9) 後発事項に関するA I C P A の公式的見解の発表は、この監査手続書が最初であるが、一方、米国会計学会 (American Accounting Association, A A A) においても、1954年発表のA A A 会計原則のサプレメンタリー・ステートメント第八号で、後発事項に関する問題を取り上げており、さらに、1957年の改訂版では、「財務諸表から導き出される推論が、決算日以降の出来事で修正を余儀なくされる場合が多い。それゆえ、適切な表示を行なうためには、このような情報を明らかにすることが必要である」（中島省吾訳編・増訂A A A 会計原則141頁）と規定している。

基準の明確化」(Clarification of Reporting Standards)と付けられているように、過去に発表されてきた監査基準や一連の監査手続書のなかで、とくに監査報告基準に関する基本問題を網羅的に取りあつかい、従来から問題とされてきた種々の点の明確化に一応の解決を与えたものであるが、後発事項と監査人の意見表明との関係についても、この第32号によってそれが明らかにされている。

すなわち、「不十分な公開」(Inadequate Disclosure)と題して、次のように述べている。

「適正な表示にとって重要な情報は、財務諸表（関連注記を含む）に記載されなければならない。かかる情報が株式への報告書、すなわち、目論見書、委任状勧誘書またはその他の報告書のいずれかに記載される場合には、財務諸表のなかにおいてこれに言及しなければならない。被監査会社が適正な表示にとって重要と認められる資料の公開、あるいは、注記に挿入することを拒絶した場合には、独立監査人は通常報告書の間接区分において、必要な補足的情報（supplemental information）提供し、適切にその意見を限定しなければならない。

かかる場合の適切な文例は次のとおりである。

（中間区分）

会社は、1962年1月15日に設備拡張の資金調達を目的として\$…の社債を発行した。この社債約款によれば、1961年12月31日以後の利益に対する将来の現金配当支払は制限を受けることになる。

（意見区分）

われわれの意見によれば、上記の情報を公開していないことを除き、ここに添付してある財務諸表は…適正に表示している」¹⁾

1) A I C P A; Statements on Auditng Procedure No32. (The Journal of Accountancy, Jan. 1963, P. 72)

上述の事例は後発事項の第二類型に関するものである。したがって、財務諸表の修正または注記によって、後発事項に対する会計処理が 妥当でない場合には、限定意見が表明されるのである。

第25号から第32号へのこのような改正の理由として、(a)財務諸表の情報提供の機能について、一段と認識が高まってきたこと、(b)米国では、わが国と違って証券取引法の規定に基づく公認会計士監査一本建であり、したがって、時間的に財務諸表の修正または注記が可能であることなどがあげられるであろう。

すなわち、「経営者は財務諸表の作成に対して責任を負い、それに対して、監査人はその財務諸表に対する意見の表明に責仕を負う」という「二重責任の制度」(System of Dual Responsibility)²⁾が後発事項に対しても適用されるのであり、後発事項が発生した場合には、「財務諸表における公開事項」として、財務諸表の修正または注記によって、利害関係者にホット・ニュースとしての適切な判断資料を提供することは、「善良な帖簿の管理者」としての被監査会社の当然の責任であることが明確にされたのである。

別言すれば、前にも引用したように、A I C P A の監査報告基準の第三「財務諸表の公開事項は、監査報告書に特別の記載のない限り、合理的にして充分なもののみをみなさなければならない」³⁾ という公開事項の妥当性が、この後発事項にも適用されることが明確にされたものである。

4 監査手続書第33号「監査基準と監査手続」(1963年)

A I C P A は、1963年12月に監査手続書第33号「監査基準と監査手続」(Auditing Standards and Procedures) を発表した。同手続書は、その序文にもあるように、A I C P A の監査手続委員会の諸発表、すなわち、「内部統制」(Internal Control, 1949年)、「一般に認められた監査基準」(1954

2) A I C P A; Generally Accepted Auding Standards, Their Significance and Scope, 1954, P. 44.

3) Ibid., P. 14

年)、「監査手続書の編集」(Codification of Statements on Auditing Procedure, 1951年),そして監査手続書第25号から第32号までの総合並らびにこれに代わるように意図されたものであり,その後若干改訂された部分を除いては,現在の監査の理論と実践の規範をなすものである。

さて,後発事項に関しても,前述の第25号および第32号が集約ならびに一部改訂されて,同手続書の第11章「後発事項に関する報告」(Reporting on Subsequent Events)に記載されているのである¹⁾。

ただし,後発事項そのものはあくまでも被監査会社の公開事項であり,したがって,本来ならば同手続書の第9章「公開事項の妥当性」(Adequacy of Informative Disclosure)の箇所で取り上げられるべきであるが,その特殊性から別個の章で取り上げられているのである。

第25号と第33号を比較すれば,後発業項の内容に関して若干の改訂が見られる。すなわち,第33号では,第二類型において,「合併」(mergers)の事例が削られ,「多額の社債の売却,または制限条項のある株式の発行」(the sale of a large bond or Capital stock issue with restrictive covenants)が「資本株式の売出,または制限条項のある多額の社債発行」(the sale of a capital stock issue, or large bond issue with restrictive covenants)と改められ,さらに,第三類型において「法律制定」(legislation)の事例が加えられている。

5 監査手続書第41号「監査人の報告書の日付日に存在する事実の事後発見」(1969年)

1960年代に入ると,後発事項に関連する多く新しい訴訟事件が発生した。そのなかでも代表的なものはYale Express Sytem Inc 事件とEscott V. Bar Chris Construction Corp 事件である。

1) A I C P A; Statements on Auditing Procedure No.33. P. P. 75~83.

前者の事件は、同社の独立監査人であるPMM (Peat, Marwick, Mitchell & Co)が、1963年度の株主宛の財務諸表の監査の終了後に、1963年および1964年度の同社の収支の特別調査 (special studies) を実施した。この調査の過程において、監査人は財務諸表の数値が実質上虚偽または誤解をまねくものであることを発見した。しかしながら、特別調査の結果が発表される1965年5月5日迄、監査人はこの発見事項を公開しなかったのである。これに対して、裁判所は1967年4月5日に、たとえ監査報告書の提出後の発見であっても、表示が誤っておれば、訂正して発表する義務がある旨の判決を下したのである。¹⁾

また、後者の事件とは、バークリス社の財政状態が1960年度の決算日後急激に悪化し、1960年度以前の財務諸表の数値が誤解されないためには、かかる著しい財政状態の悪化を表明すべきであるのに、監査人がその悪化に気付かなかった事件である。この事件に対して、裁判所は1968年3月29日に、決算日後の財政状態の悪化に対してまで、監査手続を拡大するように示唆したのである²⁾。AICPAは、このバークリス事件の結末を「会計士の責任に関する画期的判決 (landmark decision on liability)³⁾と認め、監査手続書第33号第11章「決算日後の事項に関する報告」を再検討して、監査手続の拡大または訂正を試みるに至るのである。

後発事項に関連するかかる事件の教訓にもとづき、AICPAは1969年10月に監査手続書第41号「監査人の報告書の日付日に存在する事実の事後発見」(S-

1) H. R. Tyler, Jr., Auditor's Responsibility to Disclose Information Obtained Subsequent to Publication of Opinion on Financial Statements (The Journal of Accountancy, July, 1967, P. P. 56~60.)

2) Accounting & Auditing Problems, Subsequent Events — AICPA Activity Relating to "Bar Chris" (The Journal of Accountancy, Jan, 1969, P. 71.)

3) News Feature, Landmark Decision on Liability, (The Journal of Accountancy, June, 1968, P. 20.)

ubsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report)を公表したのである。その概略を示せば、次のとおりである。

まず、A I C P A は、この手続書の目的について、「被監査財務諸表に関する監査人の報告書の日付後、その時点で知っていたならば彼の監査報告書に影響したであろう事実気がついた場合に、監査人によってとられるべき手続を確立することにある」⁴⁾と指摘している。

したがって、従来の後発事項に対するA I C P A の見解は、監査報告書の作成日に監査人が認識していることが前提条件であったのに対し、さらに一步前進した見解であると言えるであろう。

ただし、この手続書で留意すべき点が二つあげられると筆者は考えている。

その一つは、秘密情報に関する法律問題であり、他の一つは、監査手続の適用範囲に関する監査人の責任問題である。

まず第一の問題であるが、監査人がこの手続書が適用される状況に出合ったとき、彼の弁護士に相談して適切な忠告を受けなければならないということである。何となれば、この手続書の意図する行為に含まれる法律関係、たとえば、監査人と被監査会社との秘密情報 (confidentiality of auditor — client communication) に関する州法の影響がありうるからである、と同手続書は示唆している。⁵⁾

この点に関して、この手続書発表の先頭に立った監査手続委員会の小委員会議長ホルゼン (Robert C. Holsen) は、次のように説明している。

「われわれの業務を通じて、われわれは監査人と被監査会社との秘密情報に関する職業倫理規定 (the Code of Professional Ethics) や州法 (State Laws)

4) A I C P A ; Statements on Auditing Procedures No41 (The Journal of Accountancy, Dec, 1969, P. 49.) なお、この手続書の詳細な紹介については、拙稿「監査人の報告書の日付日に存在する事実の事後発見について」企業会計45年7月号を参照されたい。

5) Ibid., P. 49.

の存在を痛いほど知らされた。しかしながら、かなりの弁護士は、監査人の責任は職業倫理規程や州法より重大であろうということを、われわれに忠告した。各州の州法によっては、かなりの相違が見られるので、われわれは各州に平等に受け入れられるような統一的な見解を公表することはできなかった。その結果、われわれはこの手続書が適用される状況に出合ったときは、いつでも彼の弁護士と相談すべきことを勧める。…この手続書のもっとも重大な局面の一つは、監査人が弁護士と協議の後、彼と被監査会社との秘密情報に関する職業倫理規程や州法を乗り越えて、別の考慮が払われるべきであると監査人が決心した場合、このような状況において彼を支持するために重要な何ものかが専門的文献 (professional literature) のなかで、監査人に与えられるということである」⁶⁾

留意すべき第二点は、同手続書は、(1)第一に監査報告書を公表した後、彼の報告書に影響するかも知れない新しい情報が、彼の注意をひくほどのものでないならば、その監査報告書で述べられた財務諸表に関して、監査人がさらに何かをなしたり、質問を継続したり、あるいは他の監査手続を実施すべき義務を有している、と示唆することを意図するものではないのである。

さらに、(2)この手続書は、監査報告書の日付後に発生する新事実や出来事から生ずる状況にまで適用されるものではない。すなわち、監査報告書の発表後、万一最終的な解決や決議がなされた場合の状況や、すでに財務諸表に公表されていたり、監査報告書で限定事項 (qualification) として処理されている事項にも適用されるものではないということである⁷⁾。

したがって、この手続書の目的は、前述のように現在一般に実施されている手続以上のものを確立しようとするものではあるが、重要でない事項、監査報告書の日付後に発生した新事実、すでに財務諸表や監査報告書で取り上げられ

6) Robert C. Holsen, Case History in Development of "Subsequent Discovery" Statement. (The Journal of Accountancy, Feb, 1970. P. P.70~71.)

7) A I C P A ; opcit., P .49.

た事項などは、この手続書の適用範囲外としているのである。

このなかで、とくに監査報告書の日付後に発生した新事実に対しては、利害関係者への情報提供という立場から若干の疑問を感じないわけではないが、前述のようなこの手続書の目的から見れば止むをえないであろう。

つぎに、この手続書の示唆する監査人のとるべき手続を要約すれば、次のとおりである。

- (1) 監査人の報告書の日付後。その時点で知っていたら、彼の報告書に影響したであろう事実が存在していたことが発見された場合には、発見された事実と財務諸表に与える影響を適切に公開するように、被監査会社に忠告すること。
- (2) その結果、被監査会社が公開をなすことを引き受けた場合、
 - (a) 情報の影響が敏速に決定される場合には、その公開は修正財務諸表や監査報告書の発表によってなされること。
 - (b) 次期財務諸表の発表が切迫している場合には、次期財務諸表でなされてもよいこと⁸⁾。
 - (c) 情報の影響が短期間の調査で判明しない場合には、財務諸表や監査報

8) 前期に対して適用される修正事項の公開については、A I C P A の会計原則委員会 (Accounting Principle Board) 発表の統一意見書No.9 で次のように指示している。

「前期の修正が記録される場合、前期の純利益に対する影響（この場合、当該所得税の総額および純額）は、修正がなされるところの年度の年次報告書で公開されるべきである（加うるに、会計原則委員会は修正事項の記録の日付日以後の年度を通じて発表された年次報告書で公開することを勧めている。）一期間のみの財務表諸が公表される場合には、その公開は当該期首の利益剰余金の残高や前期の純利益に関する報告の影響をのべるべきである。二期間以上の財務諸表が公表される場合には、その公開は各々の財務諸表に含まれた各期間に対する影響を含むべきであるというのが、通常望ましい手続である。かかる公開は前期の修正事項に対して適用される所得税額を含むべきである」（A P B Opinion No.9, The Journal of Accountancy, Feb, 1967. P. 59.）

告書は信頼すべきではなく、修正されたものが、調査の終了後発表されることを、利害関係者に通知すること。

(3) 被監査会社が公開を拒絶した場合には、監査人は被監査会社、取締役機関、利害関係者へ、監査報告書はもはや財務諸表と関連を有せず、かつ、信頼されるべきではないことを知らせるであろうと、取締役会の各メンバーに通知し、反省を求めること。

(4) それにもかかわらず、被監査会社が公開をなすことを拒絶した場合には、

(a) たとえ拒絶されても監査人が満足すべき調査をなすことができた場合には、被監査会社以外の人々（実際上は被監査会社の取締役機関）に、その情報が監査報告書の日付日に、監査人に知らされていなかったこと、およびその情報の性質と影響を通知すること。

(b) 満足すべき調査をなすことができなかつた場合には、被監査会社が協力しなかつたこと、その情報が真実ならば、監査報告書は信頼されるべきではないこと。また、財務諸表に関連づけられてはならないと信ずることを通知すること⁹⁾。

A I C P A が、この手続書によってかかる見解を発表するに至った根本的理由は、利害関係者の判断を誤らせないために、正確な情報を提供するという近代財務諸表監査の立場に立脚しているからにほかならないのである。

したがって、財務諸表適正性の条件としては、一般に(1)会計原則の準拠性、(2)会計原則の継続的準拠性、(3)公開事項の妥当性があげられるが、別の見地から「何時の時点で財務諸表が適正であるのか」という「時点」を中心として考察した場合には、

(1) 先づ第一に、一般的な考え方として、決算日の財務諸表の適正性という基本的条件があり、

(2) もし、監査報告書の作成日において、後発事項が存在する場合には、そ

9) A I C P A ; opcit, P.P.50~51.

の会計処理の妥当性が財務諸表適正性の付加的条件となるのである¹⁰⁾

(3) そして、さらに(1)および(2)を補足し、規制するものとして、この第41号が適用されるのであるといえるであろう。

6 監査手続書第47号「後発事項」（1971年）

最後に、A I C P Aは1971年9月に監査手続書第47号「後発事項」（S - subsequent Events）を発表した。この手続書を発表するに至った経過については、寡聞のかぎりでは明確ではないが、同手続書が、その冒頭において「本手続書は、監査手続書第33号第11章を改訂するものである」と指示しているように、特に後発事項の類型について、全面的な改訂がなされている点に注目すべきであろう。

すなわち、手続書第25号の発表の時から問題のあった非会計的事項に関する第三類型を完全に削除し、さらに、当期の財務諸表に影響を及ぼす第一類型ならびに次期の財務諸表に影響を及ぼす第二類型、という分類の方法を次のように改訂した点が注目されるところである。

同手続書は、後発事項には経営者の考慮（consideration by management）と独立監査人の評価（evaluation by the independent auditor）とを必要とす

10) 本稿では取り上げなかったが、監査人の報告書の作成日に「未確定事項」（Uncertainties）が存在する場合にも、その重要性の程度によって、限定意見（Qualified opinion）の表明あるいは意見の差控（disclaimer of opinion）をしなければならない。

すなわち、未確定事項とは、「監査人の報告書作成日、すなわち、意見表明時点において財務諸表に与える影響につき、その合理的な最終決定が経営者以外でなければ不可能な事項であり、その具体的な事例として、訴訟や税務上の問題をおよび試験研究費や開発費のよう繰延項目があげられる。

この未確定事項が、米国において公式に取り上げられたのは、前述の監査手続書第32号である。なお、これに関しては、拙稿「後発事項と未確定事項について」産業経理44年1月号を参照されたい。

る二つの類型があるとし、

第一の類型に属するものには、貸借対照表日に存在し、財務諸表作成の過程において固有の判断に影響するような状況に関して、追加的な証拠（additional evidence）を提供する事項がある。財務諸表の発表前に利用しうるあらゆる情報は、見積りの基礎となる諸条件を評価する際に、経営者によって利用されるべきである。かかる証拠を利用することによって、見積りに変更がある場合には、当該財務諸表は修正されるべきである。

上述の基準にもとづき、財務諸表の修正を必要とする事項を見分けるためには、判断力の行使、そして事実およびそれをめぐる事情に関する知識が必要である。たとえば、貸借対照表日後に得意先が財政状態の悪化の結果破産したことに基づく貸倒損失は、貸借対照表日に存在していた状況の現われであり、それゆえに、財務諸表の発表以前にその財務諸表の修正が必要なのである。一方、得意先が貸借対照表日後、火災や洪水などの不慮の大災害に基づく同種の損失は、貸借対照表日に存在していた状況の現われとはいえないので、財務諸表の修正は適当ではないであろう。もし、身体上の侵害や特許権侵害などによる訴訟事件が、貸借対照表日前に発生し、帖簿に記入された債務の額と異なる額で、訴訟が決定した場合には、財務諸表の修正を行なうことが必要であろう。

第二の類型に属するものには、監査の対象となった貸借対照表日には存在しなかったが、その日後発生した状況に関して証拠を提供する事項がある。かかる事項に対しては、財務諸表の修正をなすべきではない。しかしながら、このような事項のなかには、財務諸表が誤解されないために公開することが必要な性質のものもあるであろう。しばしば、かかる事項は非常に重要であるので、歴史的な財務諸表を、後発事項があたかも貸借対照表日に発生したかのように関係づけた見積り財務資料（proforma financial data）によって補足することが、公開するうえで最善の方法である場合もあろう。

財務諸表で公開を必要とする（しかし、修正は要しない）第二類型の例は、次のとおりである。

- a 社債の売り出し，または株式の発行
- b 企業の買収
- c 貸借対照表日後に発生した賠償請求事件の判決の確定
- d 火災または洪水に基づく固定資産や棚卸資産の損失
- e 貸借対照表日後に発生した状況（例えば得意先の不慮の大災害）に基づく受取勘定の損失

受取勘定や棚卸資産などの資産の実現性，あるいは見積り債務の決済などに影響する後発事項は，通常財務諸表の修正を必要とする。なぜならば，かかる事項はその特色として，比較的長期にわたって存在した状況の結末を意味するからである。これに対して，有価証券の市価の変動のような後発事項は，通常財務諸表の修正を必要とはしない。なぜならば，かかる変動はその特色として，新しい状況を同時に評価していることを示しているらである¹⁾。

すなわち，第一類型は財務諸表の修正，第二類型は財務諸表での公開を指示している点では，従来とかわりないが，その区分の基準を，従来のように当期の財務諸表へ影響をおよぼすか，次期の財務諸表へ影響をおよぼすかという影響の時点ではなく，後発事項の発生の原因が，当期にあるか，次期にあるかにおいているのである。その明確な事例が，貸倒損失である。すなわち，同じ貸倒損失であっても，得意先の財政状態の悪化による場合は，貸借対照表日現在にあらかじめ予測できたことであり，修正を要する第一類型に属するが，得意先の不慮の大災害による場合は，予測できない出来事であり，公開を要する第二類型に属するのである。

訴訟事件においても同様である。訴訟事件が貸借対照表日前に発生した場合における判決の確定は第一類型に属し，貸借対照表日後に発生した判決の確定は第二類型に属するものである。

1) A I C P A ; Statements on Auditing Procedure No.47 (The Journal of Accountancy, Nov, 1971, P. P. 63~64)

ただし、第一類型の場合には、当期の財務諸表それ自体が修正（具体的には、貸倒引当金や賠償引当金の増額など）されるのであるから問題ないが、第二類型の場合には、財務諸表が誤解されないように、単に注記による公開のみならず、前述のように見積り財務資料によって補足するか、あるいは監査報告書において、読者にその事実と影響に注意を喚起するような説明の文節を加えることが望ましい場合もあると同手続書は指示している²⁾。

7 おわりに

以上、後発事項に関するA I C P Aの見解を、一連の監査手続書を通じて、歴史的過程のなかで紹介してきた。

最後に、現在のA I C P Aの見解を簡潔明瞭に述べれば次のとおりである。

a 後発事項は、被監査会社の公開事項であり、その発生原因が当期にある第一類型は財務諸表の修正、その発生原因が次期にある第二類型は注記によって公開されるべきこと。

b もし、この公開の妥当性に違反する場合は、監査人は監査報告書で限定意見を表明すべきこと。

c 後発事項に関連するものとして、監査人の報告書の日付日に存在する事実の事後発見があるが、かかる発見事項は、修正財務諸表や監査報告書（または次期財務諸表）で公開されるべきこと。

A I C P Aのかかる見解は、永年にわたる実務経験とA I C P Aの研究調査に基づくものであり、はじめに述べたように、わが国の後発事項に対する見解と比較すれば、その内容、意見表明との関係などの点に大きな相違が見られる。わが国の特殊事情もあるが、監査論における今後の大きな研究課題の一つであろう。

2) Ibid., P. 64