

財務諸表の適正表示性に対する 監査人の意見表明について

そ の Ⅱ

高 田 駒 次 郎

第 1 章	序 文
第 2 章	「適正」という意味について
第 3 章	財務諸表の適正表示性の条件
第 4 章	企業会計原則への準拠性
第 5 章	企業会計原則への継続的準拠性
	以上 鹿児島県立短期大学商経論叢第15号
第 6 章	財務諸表公開明示の適正性
第 7 章	未確定事項について
第 8 章	結 語
	以上 本 号

前号の概略について

前号（鹿児島県立短期大学商経論叢第15号）において述べたごとく「財務諸表が会社の財政状態および経営成績を適正に表示している」として、公認会計士が監査報告書において適正意見（Unqualified Opinion）を表明しうるためには、財務諸表は次の三条件に基づいて作成されていなければならない。

- 1 企業会計原則への準拠性
- 2 企業会計原則への継続的準拠性
- 3 財務諸表公開明示の適正性

この三条件のうち、前二者は会計処理の準拠性および継続性に関する事項であり、3は財務諸表表示方法に関する事項である。すなわち、会社の会計処理が企業会計原則（実務的には一般に公正妥当と認められる企業会計の基準という広い概念）に継続的に準拠していると同時に、その結果算出された財政状態および経営成績が、財務諸表において一般に公正妥当と認められる表示方法にしたがって適正に表示されていなければならないのである。何故ならば、会計処理自体が如何に正しくとも、その結果が財務諸表において適正に表示されていなければ利害関係者の判断を誤らしめる危険性が多分にあるからである。したがって、(1)および(2)は財務諸表適正表示の基本条件であり、(3)は完結条件である。前二者についてはすでに述べたので、本稿では、(3)財務諸表公開明示の

適正性を中心として検討することにする。

第 6 章 財務諸表公開明示の適正性

周知のごとく、わが国の企業会計原則の一般原則四によれば、次のように規定されている。

企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。

この原則が、公開性の原則または明瞭性の原則と呼ばれているものであるが、留意すべきことは、この原則がさらに二つの条件から成りたっていることである。即ち点線で示したように、利害関係者の判断を誤らせないようにするには、(1)財務諸表によって、何が公開を要すべき事項であるか、という情報（Information）の内容に関する問題と、さらに(2)この公開事項をどのように記載すればよいかという記載方法（Manner of Informative Disclosure）に関する問題である。この二つの条件に合致することによって、公開明示の適正性（Adequacy of Informative Disclosure）が期されるのである。換言すれば、前者は、公開性の要求であり、後者は、明瞭性の要求である。わが国の監査報告準則によれば、「財務諸表の表示方法が一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準または法令に準拠しているかどうか」と規定されており、一般に「財務諸表表示方法の準拠性」と呼ばれているが、この規定を見れば、

表示の方法だけしか打ち出していないように考えられる
しかし、既述の企業会計原則の一般原則の規定、および
次に示す財務諸表規則第五条の規定にあるごとく、表示
の内容についても考慮すべきことを要求していることは
いうまでもない。

第5条 法（証券取引法……筆者注）の規定により提
出される財務諸表の用語、様式および作成方法は、つ
ぎに掲げる基準に適合したものでなければならない。

一 当該会社の財政状態および経営成績に関する真実
な内容を表示すること。

二 当該会社の利害関係人に対して、その財政および
経営の状況に関する判断を誤らせないために必要な
会計事実を明瞭に表示すること。

三 当該会社が採用する会計処理の原則および手続に
ついては、正当な理由により変更を行なう場合を除
き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適
用されていること。

第7条 財務諸表に記載すべき事項で同一の内容のもの
については、財務諸表を作成する各時期を通じて
同一の表示方法を採用しなければならない。ただし
正当な理由がある場合には、この限りでない。

（注1）

以上の規定を要約すれば、財務諸表公開明示の第一条件として、(1)真実性の原則 (2)明瞭性の原則 (3)会計処理の継続性の原則への準拠性が要求され、以上の条件にしたがって財務諸表が作成される場合には、第二条件として(4)表示方法の継続性への準拠性が要求されるのである。

(1) 公開事項の内容

何が公開を要する事項であるかについて、A I C P A監査手続書第33号「監査基準と監査手続」によれば、監査の立場から次のごとく述べている。

冗長な記載を妥当な公開と間違えてはならない。何が公開を要する事項であるかは、独立監査人がその時に熟知している状況と事実とに照らして判断すべきである。監査人が判断した時に些細なことで考えた事項が、後日の出来事によって非常に重要なものとなる事があるが、それだけで監査人の判断の健全性を非難することはあたらない。先に到達した結論を評価する場合に、先見と事後の認知とを同時にみることは出来ない。事後認知は、先に下した結論の健全性を判断する要素からは除かれるべきである。

会社またはその株主にとって不利となるような種類の情報の公表を公開性が求めているものだと解釈すべきではない。例えば、特許権侵害訴訟を受けたために堅実な経営者は正々堂々と闘う積りではあるが、起り得る損失

に備えて十分な引当金を設定するかもしれない。しかしながら、かかる引当損を公表することは当該会社または株主に損傷をもたらすことになるだろう。何故ならば、（特に即座の決定が出来ない場合には）会社または経営者側が特許権侵害引当金が係争中の利益の均等配分であると認めないにも拘らず、裁判所は特許権侵害引当金が侵害の利益の配分よりなっていると今まで判決しているからである。

多少公開事項に関連するものとして秘密情報と同様に監査人が極秘に得る情報がある。監査人にかかる信頼がなかったならば、監査意見の形成に必要な情報を入手することが時には困難となろう。たとえ入手した情報でも監査人の判断によれば、それを公開しなくても財務諸表を誤解させないものであるならば本基準はかかる情報の公開を求めている。（注2）

以上が「監査基準と監査手続」の見解であるが、要約すれば、何が公開を要する事項であるかは、職業的専門家としての正当な注意に基づく判断（*judgement by due professional care*）によるものであり、決して不利な情報や秘密情報等を含めた一切の情報のバク露を意味するものではないということである。同手続書は、財務諸表の内容を充分にするために必要な公開事項の性質および種類の一例として、表示方法と関連して、注記つき財務諸表の形式、配列、内容、用語、金額、財務諸表項目の分類、例えば、棚卸資産や固定資産の表示金額の基準、資産に設定された留置権（*liens on assets*）、滞留未払配当（*dividend arrearages*）、配当についての規制、偶発債務および関係会社または親会社の存在およびかかる会社との取引の性質および量等をあげている（注3）（注4）

注(1) わが国の新監査報告準則では、「財務諸表の表示方法」について、準拠性のみを規定し、表示方法の継続性については、実務上支障をきたすという理由から従来通り継続性は文面上は規定されていない。しかし新監査実施準則では、(20)「財務諸表の表示方法」において、「財務諸表の表示方法に関する基準に継続的に準拠しているかどうか……。財務諸表の表示方法について、法令の定めがある場合には、当該法令に継続的に準拠しているかどうかを確かめる」と明確に規定し表示方法の継続性を要求している。

(2) A I C P A ; Auditing Standards and Procedures, Statement on Auditing Procedure, No. 33. Dec, 1963. P. P. 54 ~ 55.

(3) わが国の企業会計原則自体が、明瞭性の原則によって財務諸表の明瞭表示を要求しているのであるから財務諸表適正表示の一条件である「企業会計原則への

準拠性」を厳密に解せば、会計原則に準拠しているということは、当然に財務諸表の表示方法も適正であるはずである。

それにもかかわらず、わが国の新監査報告準則（旧準則においても同様）が、継続性原則への準拠性と同じく、特別に抜き出して規定しているのは何故であろうか。わが国では、企業会計原則に基づき財務諸表の標準様式並びに作成方法について規定された財務諸表準則、および証券取引法の規定により提出される財務諸表の用語、様式および作成方法について定められた財務諸表規則、さらに種々の特殊事業のための財務諸表準則または規則があるので、これらの規則・準則への準拠性に関する意見の記載が特に要求されているのである。アメリカでは、財務諸表の表示方法が適正である場合には、その旨を特に監査報告書に記載する必要はない。勿論、投資家の保護を主たる目的として制定された1933年の有価証券法（**Securities Act**）以来、財務諸表に対して、「完全かつ適正な表示」（**full and fair disclosure**）を要求し、公認会計士もその主旨を遵守して監査していることはいうまでもない。

(2) 公開事項の表示方法

次に、実際に財務諸表を作成する場合に、公開すべき事項がどのように表示されれば、利害関係者の判断を誤らせない明瞭表示といえるであろうか。

そもそも、財務諸表の種類は、企業会計原則および財務諸表準則によれば、1 損益計算書 2 利益剰余金計算書 3 剰余金処分計算書 4 貸借対照表 5 財務諸表付属明細表の五種をあげており、同様に財務諸表規則も、当期末処理欠損金のある場合に限って剰余金処分計算書の代りに欠損金処理計算書の作成を表面に打ち出しているが、体系的には企業会計原則と変わりがない。一方、商法の計算書類の規定によれば、一般の商人および会社については 1 財産目録 2 貸借対照表 3 営業報告書 4 損益計算書 5 準備金および利益または利息の配当に関する議案の五種をあげている。しかしながら、株式会社については、財産目録を財務諸表の体系から除外することが定められているので実質的相違点は存在しないものと思われる。（注1）

さて、上記財務諸表は各々財務諸表本文とそれに対する注記（原則として脚注）に区分される。従って、その区分に基づき、特に脚注記載事項を中心として、その表示方法について検討してみよう。

a 財務諸表本文

財務諸表本文は、企業の財政状態および経営成績を、利害関係者に明瞭に表示するために、その中心的役割を

なすものであり、その様式、並びに作成方法については財務諸表準則または財務諸表規則において詳細に規定されているので、本稿では特にとりあげないことにする。なお、監査報告準則第3の(3)「財務諸表の表示方法が一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準または法令に準拠しているかどうか」という規定における基準とは企業会計原則および財務諸表準則を、法令とは、財務諸表規則ならびに建設業財務諸表準則、水産業財務諸表準則、海運企業財務諸表準則、造船業財務諸表準則、電気事業会計規則、ガス事業会計規則、地方鉄道会計規則、自動車運送事業会計規則等の所謂「特殊財務諸表規則」を指すのである。

b 財務諸表脚注について

注記（**note to financial statements**）とは、財務諸表本文に記載できない事項、または記載することが適当でない事項を、利害関係者に判断資料を提供するために財務諸表の欄外（原則として脚注）に記載することである。（注2）したがって、財務諸表本文が公開明示の中心的役割をなすのに対して、注記はその補助的役割をなすものであると云えよう。一般に、財務諸表公開明示の適正性を検討する場合には、本文に重点がおかれるが、この脚注記載方法についても十分考慮されるべきであろう。

さて、注記は財務諸表明瞭表示の一手段であるが、如何なる事項を、どのように記載すべきかは、企業の種類規模、当該事項の重要性によって異なり、企業会計原則財務諸表規則および法務省規則の規定においても、必ずしも一致していない。本稿では、その点について一番詳細に規定している財務諸表規則の脚注記載事項を引用しよう。

財務諸表の脚注記載事項については、財務諸表規則および同取扱要領において次のごとく規定されている。

第一章 総 則

(1) 会計処理の原則および手続の変更の注記（規則第5条第2項および要領第4、第5）

(2) 表示方法の継続性の変更の注記（規則第7条第2項および要領第6）

(3) 特定事業の注記（規則第10条）

第二章 貸借対照表

(1) 手形割引高および裏書譲渡高の注記（規則第21条第1項、第2項および要領第58）

(2) 関係会社に対する資産に関する注記（規則第39条第3項）

(3) 原価基準以外の評価基準の注記（規則第41条および要領第92）

(4) 固定資産の再評価に関する注記（規則第42条第1

項、第2項および要領第93)

- (5) 担保資産の注記(規則第43条および要領第43、第94、第95)
- (6) 外貨建資産に関する注記(規則第44条)
- (7) 簿外資産に関する注記(要領第96、第97)
- (8) 関係会社に対する負債に関する注記(規則第55条第3項)
- (9) 外貨建負債に関する注記(規則第56条)
- (10) 偶発債務の注記(規則第58条)
- (11) 新株式払込金等に関する注記(規則第62条第2項)
- (12) 資本剰余金による欠損てん補の注記(規則第64条)
- (13) 配当制限に関する注記(規則第68条)

第三章 損益計算書

- (1) 内部取引高に関する注記(要領第147)
- (2) 割賦販売売上高に関する注記(規則第73条第2項)
- (3) 棚卸資産の評価基準および棚卸方法に関する注記(規則第80条)
- (4) 低価基準による棚卸資産の評価減に関する注記(規則第81条)
- (5) 関係会社に係る営業費用に関する注記(規則第88条第1項、第2項)
- (6) 関係会社に係る営業外収益に関する注記(規則第91条第2項)
- (7) 関係会社に係る営業外費用に関する注記(規則第94条第2項)
- (8) 引当金繰入額に関する注記(規則第98条第2項)

第四章 剰余金計算書

- (1) 剰余金計算書の各項目の内容明示に関する注記(要領第172、第173)

第六章 附属明細表

- (1) 減価償却費明細表における償却範囲額に対する過不足額等の記載に関する注記(要領第181の2、3、5)
- (2) 附属明細表の作成の省略に関する注記(規則第126条)

以上が、財務諸表規則および同取扱要領における注記事項であるが、さらに特定事業を営む会社においては、既述の特殊財務諸表規則において注記事項が規定されている。さて、上記注記事項に基づいて、その内容を検討すれば、次のごとく区分されるであろう。

1 財務諸表本文の説明としての注記

例えば、会計処理の原則および手続について重要な変更が行なわれた場合についての注記(規則第5条第2項)この場合には特に変更の旨、その理由および当該変更が財務諸表に与えている影響の内容の注記が要求される)または資産の評価基準についての注記(規則第41条)等

である。

(注記例)

ア 固定資産の減価償却については、法人税法に定める耐用年数の改正に伴ない、当期より改正後の耐用年数を基礎として実施している。その結果、当期の減価償却費は従来の償却方法をもって計算した場合に比較して、¥3,400,000増加している。

イ 有価証券の評価基準は低価法を採用している。

2 財務諸表本文外の事項についての注記

例えば、受取手形割引高および裏書譲渡高についての注記(規則第21条)で、当該金額について個々の名称を付して注記する。なお、一般的概念では、手形割引や裏書も次項の偶発債務に含まれるが、その特殊性より別条をもって規定されている。

(注記例)

ア このほか受取手形割引高 ¥500,000

イ このほか受取手形裏書譲渡高 ¥400,000

3 偶発債務についての注記

例えば、要領131によれば、偶発債務(contingent liabilities)とは「債務の保証、引渡済の請負作業または、先渡済の商品に対する各種の保証、係争事件に係る賠償義務、先物売買契約、受注契約その他現実が発生していない債務で将来において当該事業の負担となる可能性のあるものをいう」と規定されており、かかる偶発債務は、貸借対照表に注記しなければならない(規則第58条)

(注記例)

ア 関係会社××株式会社に対し、新工場建設資金のための銀行借入金¥40,000,000につき連帯保証を行っている。

イ 当社は販売乗用車に対し、5,000軒まで無料修理の保証をなしている。

4 補足的説明事項についての注記

補足的説明事項(Events subsequent to the date of Financial Statements)とは、監査報告基準第3によれば、「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示すものとして、監査報告基準第5において、「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、貸借対照表日以後に発生し、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」と規定されている。この補足的説明事項に関して企業会計原則や財務諸表規則においては何ら規定されていないが、

その記載についての責任は、あくまでも「善良な帳簿の管理者」としての会社にあることは言うまでもない。しかし、会社が財務諸表脚注に記載しなかった場合に、または、記載しようとしても時間的にできなかった場合にはじめて監査報告書に記載されるものである。即ち、ホットニュースとしての補足的説明事項が利害関係者に判断資料を提供するための脚注記載事項であることを忘れてはならない。

(注記例)

- 1 当社は決算日後2月1日に××株式会社と合併したが、その詳細は別紙のとおりである。
- 2 決算日後10月5日に台風のため、原料¥1,700,000が流出している。

注(1) マウツ教授は、彼の名著「監査 哲理」の第7章「適正表示」において、「適正表示」の概念をとりあげ、(1)会計上の適切性(accounting propriety)、(2)十分な公示(adequate disclosure)、(3)監査上の義務(audit obligation)という三つの相互関連性のある副次概念から成ることを指適している。ここで特に注目されるのは未監査の財務諸表の利用についてである。即ち、「財務諸表の作成公表の対象者は、相当誠意の深い投資家(reasonably informed investor)であると仮定すること。その結果、監査ずみの期末財務諸表のみによって投資家その他多くの利害関係者が投資その他について判断をするとみるのは軽薄であり多くの利害関係者は、未監査の財務上のデータ(例えば、予算、資本的支出計画、広告計画等)に依存することが多いので、監査人の会計士はそれらを分析する能力を備えた財務アナリスト(professional financial analysts)と協力して十分な裏付けを持つことが必要である」と監査職域拡大の見地から力説している。R.K.Mautz and H.A.Sharaf, The Philosophy of Auditing, 1961. P.P. 158~203)

(2) 財務諸表の注記記載箇所は、かならずしも各財務諸表の脚注に記載されるとは限らない。二つ以上の財務諸表に関係する注記事項(例えば、規則第41条に規定された原価基準以外の評価基準の注記のうち、棚卸資産に関する注記は、貸借対照表と損益計算書の両者に関係があるので、いずれの表とも限定せず別紙に記載することが適当であろう。または、規則第7条に規定された表示方法の変更についての注記も同様である)や、二つ以上の項目に関係する注記(例えば、関係会社の債権・債務に関する注記、外貨建資産・負債に関する注記、棚卸資産の評価基準および棚卸方法等の注記)はその例である。財務諸表規則第9条は、注記の方法として次のごとく規定している。

この規則の規定により記載すべき注記は、特に規定されたものを除き、脚注(当該財務諸表のうち、当該注記に係る事項が記載されている表示または計算書の末尾に記載することをいう。以下同じ。)として記載しなければならない。ただし、脚注として記載することが適当でないと認められるものについては、他の適当な箇所に記載することができる。

2 この規則の規定により特定の科目に関係ある注記を記載する場合には、当該科目に記号を付記する等の方法によって、当該注記との関連を明らかにしなければならない。

以上、財務諸表公開明示の適正性について、その概要を説明したが、それに対する公認会計士の意見表明は、監査報告書においてどのようになされるであろうか。

先づ、利害関係者に判断資料を提供するために、財務諸表(注記を含む)において公開を要すべき事項が適切な方法によって記載されている場合には、適正意見(Unqualified Opinion)が表明される。

しかしながら、公開すべき事項が適切な方法によって記載されていない場合には、その重要性の程度によって公認会計士は限定意見(Qualified Opinion)または不適正意見(Adverse Opinion)を表明しなければならない。AICPA「監査基準と監査手続」は、限定意見の表明について次のごとき事例をあげている。

(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。(注1)

上記事例を見ても明らかなごとく、重要なことは、公認会計士は利害関係者に判断資料を提供するために、必要な補足的情報(Supplementary Information)を監査報告書の中間区分(Middle paragraph)に記載していることである。これはAICPA監査報告基準第3「監査報告書に別段の記載を行なわないうかぎり、財務諸表における表示は、合理的にして充分なものとみなすべきである」(注2)と規定した「公開明示充足の原則」の具体的なあらわれである。即ち、財務諸表で足りない部分を、監査報告書において補っているのである。しかしながら、いかなる補足的情報を監査報告書に記載すべきかは、職業的専門家としての正当なる注意に基づく判断

によるべきであり、「監査基準と監査手続」では、次のごとく警告している。

独立監査人は、監査報告書に（適正な公開に必要なでないが）特別な状況を明かにし、または、財務諸表の理解を容易にするため追加的な説明事項（**additional explanatory matter**）を含めようとする場合もある。かかる追加的な公開事項（**additional disclosure**）は監査範囲または財務諸表に関する意見を限定することを意図するものではないから、監査報告書の意見区分においては何等言及する必要はない。（注3）

この見解は、「標準短文式報告書の意見区分（または意見文）における修正句は、いかなるものも何らかの意見の限定をなすものと考えらるべきである」（注4）という警告の具体的あらわれである。これは、「監査報告書は簡潔明瞭に公認会計士の意見を表明すべし」という鉄則に基づいて、意見の表明に関係なき事項をみだりに監査報告書に記載してはならないことを意味している。これに対して、わが国では、「オピニオン・レポート」たる監査報告書の性質より大きく離れて、監査報告書を利害関係者に判断資料を提供するという「インフォメーション・レポート」であるという見地に立って、本来除外事項であるべきものを補足的説明事項または付記事項としたり、または記載の必要性のない追補的説明事項等も記載されている現状である。

そもそも、補足的説明事項は、AICPA監査手続書第25号によれば、「財務諸表作成日後の諸事象」として次の3類型に分けられている。

（第一類型）当該財務諸表に直接影響を与えるもの。

例えば、財務諸表の作成当時に考えていた事情とは実質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等で、当該財務諸表において適当な修正を行う必要がある。

（第二類型）当該財務諸表に直接影響を与えないがこの新しく発生した事実の次期以後に与える影響を明示することが望ましいもの。例えば、企業合併または買収、火災、水害その他の災害による巨額の損失があった場合等である。

（第三類型）通常は財務諸表において明示を必要としない事象。例えば、戦争、法律制定、経営者の更替ストライキ等の非会計的事象である。（注5）

この3類型のうち、「第三類型」は非会計的事象であるので、原則としてとりあげない。また「第一類型」はアメリカと違って、わが国では株主総会提出後は財務諸表の修正不可能という特殊事情の為、今回の改正によって、「第二類型」のみに限定することが明確化された。この点については後述する。

最後に、財務諸表公開明示の適正性に対する公認会計士の意見表明を総括すれば、次のごとくである。

1 「財務諸表公開明示の適正性」に対する責任は、あくまでも経営者にあること。

2 もし、財務諸表またはその脚注において適正な表示がなされていない場合には、先づ公認会計士は修正または記載するよう助言勧告をすること。

3 しかし、経営者はこの助言勧告に服従する義務はないので、応じなかった場合（または応じようとしても補足的説明事項のように時間的にできなかった場合）には、公認会計士は初めて除外事項または補足的説明事項として監査報告書に記載すべきである。

なお財務諸表の脚注記載事項については、既述のごとく、財務諸表規則および同取扱要領等に詳しく規定されているので、これを一つの分岐点として、要求された注記がなされていない場合は、原則として除外事項とする。

最後にわが国では、何故補足的説明事項を「第二類型」だけに限定したのであろうか。この問題をわが国とアメリカの監査事情の相違から出発して検討してみよう。

そもそも、アメリカにおいては、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、しかも、公認会計士の監査に対して一般に会社の全面的協力がなされている。さらに、「アメリカでは、株主総会を決算日以後何ヶ月以内に開催しなければならない」という規定がない。ただSECが決算日以後4ヶ月以内に有価証券報告書の提出を要求しているので、それ以内に決算を確定すればよい。……したがって、決算確定までに大半の監査は終了し、爾後整理あるいは問題点の調査程度が残ることになる。決算確定と同時に監査報告書の作成され得る第一の理由はここにある。また、アメリカではSECが特定の事項を除いて（後述の未確定事項を指す……筆者注）限定意見のある監査報告書の添付された有価証券報告書を受理しないため、公認会計士の勧告を受け入れて決算せざるをえない状態にある。したがって、大半の監査報告書が無限定の肯定意見となる。既に会社が決算を確定していても、取締役会で修正が可能であるので、手続にも簡単に決算の修正が可能である。」（注6）その結果アメリカにおいては、公認会計士の補足的説明事項の記載要求に対して、経営者が応じない場合は原則としてあり得ないものと思われる。既述のごとく、アメリカで、「第一類型」の修正を求めているのも、その修正が可能だからである。勿論、補足的説明事項の記載要求に対して、会社が応じなかった場合には、明らかではないが（原則としてありえないので）、筆者の考えでは、「財務諸表への影響の時点」より見て、「第一類型」は、当該財務諸表に影響をおよぼすものであるから、修正なき

場合は、除外事項とする。ただし、「第二類型」は、次期以後の財務諸表に影響をおよぼすものであるから、財務諸表に記載ない場合は、監査報告書に補足的説明事項として記載すべきである。(注7) このように「財務諸表への影響の時点」の相違によって、除外事項と補足的説明事項に区別するのが、AICPAの見解ではないかと解釈している。

一方、わが国においては、商法(第280条)の規定に基づく監査役監査と、証券取引法の規定に基づく公認会計士監査の二本建という複雑な規定になっている。しかも商法第224条第3項の規定により、定時株主総会の会日は決算日より3ヶ月以内とされており、さらに総会の会日より2週間前に会社は財務諸表を監査役に提出しなければならない(第281条)ので、実際に会社が補足的説明事項を記載しうるのは、決算後約1ヶ月半位である。一方、公認会計士の監査報告書を添付した有価証券報告書の大蔵省(および証券取引所)提出期限は決算日後3ヶ月以内とされている(証券取引法第24条の1)が、わが国の現状では残念ながら株主総会の決議を経た財務諸表を修正または補足するなどということは事実上考えられない。したがって、既述のごとく、「第一類型」を補足的説明事項の範囲に入れなかったのである。しかし、かかる事項が現実には発生した場合どのように処理したら良いのであろうか。当期の財務諸表にも、監査報告書にも記載されず、現在では次期の財務諸表において、前期損益の修正(例えば、償却債権取立益や前期貸倒引当金の設定不足等)として記載される方法しがあり得ないであろう。

いずれにしても、補足的説明事項に関する規定は、監査基準だけであり、企業会計原則その他一切規定されていない。上述の特殊事情と合せて今後大いに研究される必要がある。

注(1) AICPA; op, cit., P.P. 71~72.

(2) AICPA; Generally Accepted Auditing Standards, 1954.P. 14.

(3) AICPA: Auditing Standards and Procedures, 1963. P. 72.

(4) AICPA; op, cit., P. 59.

(5) AICPA; Statements on Auditing Procedure, No. 25, Oct, 1954. (The Journal of Accountancy, Dec, 1954. P.P. 752.

なお、補足的説明事項についての詳しい考察は、拙稿「鹿児島県立短期大学商経論叢第13号」を参照されたい。

(6) 欧米の監査制度(監査制度視察団報告) P.P. 147~148.

(7) 監査報告書に補足的説明事項を記載する場合は、意見区分の次に新たな区分を設けてその箇所に記載するのが通例である。何となれば、補足的説明事項は意見の表明とは直接的関係を有しないからである。

第7章 未確定事項について

以上、財務諸表適正表示の三条件の内容、およびそれに対する公認会計士の意見表明について述べてきたが、たとえ、この三条件に合致していても、公認会計士が限定意見を表明したり、または意見を差控える特殊な場合がある。即ち、公認会計士の意見表明時点において、「異常な未確定事項」(Unusual Uncertainties)の存在する場合がそれである。この問題は、アメリカにおいても比較的新しい問題であり、AICPA「監査基準と監査手続」において初めて「特定事項の将来における進展効果についての異常な未確定事項」(Unusual Uncertainties as to the Effect of Future Developements on Certain Items)と題して、次のように説明している。

会社の経営者は通常、財政状態および経営成績に影響をおよぼす諸事項を評価することを要請される。訴訟、税務上の問題、または財務諸表に重要な影響をおよぼすその他の偶発的事項のように、意見発表の時点では、その影響についての合理的な決定が不可能であり、その最終の結果が経営者以外の人々の決定にかかる場合には、独立監査人は適切にその意見を限定しなければならない。かかる場合には「——を条件として」なる字句の使用が適切である。これを例示すれば次のとおりである。

(意見区分)

われわれの意見では、財務諸表の注記Aに記載してあるとおり、過年度の所得税債務に関する最終決定から生ずる貸借対照表および剰余金計算書の修正を条件として、ここに添付してある財務諸表は……適正に表示している。

注A; 会社は内口歳入局によって課税された1958年から1960年までの連邦所得税の不足額、即ち利子税を除いて総額\$……について現在係争中である。問題は、連邦裁判所の決定を諒承出来ないもので、更に訴訟の必要があることである。したがって、この時点で会社の負債金額を確定することは不可能である。この偶発債務について、引当金は何ら設定されていない。

時々経営者の判断に依存する資産の評価、または実在性の疑問から生ずる未確定性は、意見の限定を必要とする。かかる場合「——を条件として」なる用語の使用が同様に適当と考えられる。例えば次のとおりである。

(意見区分)

われわれの意見によれば、×計画の成功と、注——に記載してあるごとく、これに関連する繰延研究開発費\$……の完全な回収を条件として、ここに添付してある財務諸表は……適正に表示している。

問題の結果が未確定である場合、当該金額が非常に重要性を有するので、監査報告書において限定意見では不適当であることがある。会社が損害賠償請求訴訟の被告であり、しかもその金額が正味財産に比較して甚だしく巨額で、かつその事件の結果に相当の未確定性がある場合がその一例である。この場合、その事実は監査報告書の中間区分に公開され、次のごとく意見を差控えることになる。

(意見区分)

上述の結果が未確定である訴訟が、財務諸表に重要な影響をおよぼす可能性があることに鑑み、われわれは会社の財務諸表に関する全体としての意見を表明しない。(注1) また、AICPA監査手続書第35号「保険業者に対する文書」においても、「限定意見の影響」(Effect of Qualified Opinion)と題する箇所では次のように述べている。

所得税に関する交渉または訴訟、再交渉またはその他の係争事件、研究開発費その他の繰延項目の回収、その他「合理的な会計的決定」(reasonable accounting determination)ができなくて、財政状態および経営成績に重大な影響をおよぼすこれら事件の結果について未確定性が存在する場合には、通常、SECは、会計士の意見における「条件としての限定形式」(“subject to” type of qualification)を受理するであろう。(注2)

以上が、AICPAの異常な未確定事項に関する見解であるが、一方、わが国においても、今回の改正によって、監査基準の中に繰り入れられた。ただし、未確定事項は比較的最近の問題であり、既述の偶発債務と混同される危険性もあり、これを準則上明らかに規定することは、わが国の現状では時期尚早とのことから、監査報告準則第四「財務諸表に対する意見の差控」の箇所、次のように間接的表現がなされている。

監査人は、重要な監査手続の実施されなかったこと等の理由により自己の意見を保証するに足る合理的な基礎が得られず、財務諸表に対する意見の表明ができない場合には、財務諸表に対する意見を差し控える旨およびその理由を記載しなければならない。

上記文中の「重要な監査手続が実施されなかったこと等……」のこの「等」の意味内容を、異常な未確定性事項に限ることが、暗黙の了解事項になっているようである。

この異常な未確定事項について、次のような問題がある。

(1) 偶発債務と未確定事項との相違

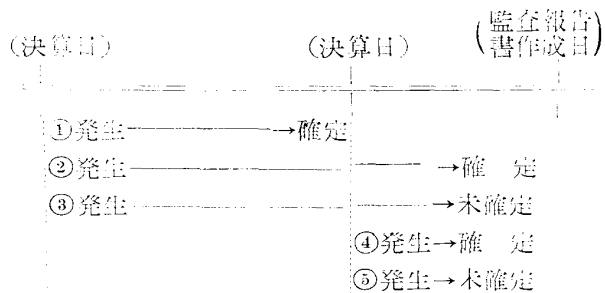
既述のように、財務諸表規則取扱要領第131によれば偶発債務として「債務の保証、引渡済の請負作業または売渡済の商品に対する各種の保証、係争事件に係る賠償義務、先物売買契約、受注契約その他現実に発生していない債務で将来において当該事業の負担となる可能性のあるもの」をあげており、また手形割引や手形裏書も偶発債務の概念に含まれることは云うまでもない。これに対して、未確定事項としては、税務問題に関する係争事件、その他の訴訟事件がその典型的な事例であり、さらに試験研究費や開発費等についても生ずるとされている。いずれにしても、偶発債務と未確定事項とは明確に区別されうるのか、または、同一概念ではあるが、異常なもの、または特殊なものだけを未確定事項にするのか、さらに前述のAICPA「監査基準と監査手続」の文例は引当金が設定されていないが、もし相当な引当金が設定されておれば、未確定事項としてとりあげなくてもよいのか等の問題がある。

(2) 補足的説明事項と未確定事項との関連

未確定事項が監査年度中に発生し、その確定が監査年度後に確定した場合には、影響を与えるのは監査年度の財務諸表であろうか、それとも監査年度後の財務諸表であろうか、この点明確ではないが、(注3)例えば、会社が損害賠償請求訴訟の被告であり、裁判所の判決が決算日迄には決定せず、それ以後判決がおりてしかも敗訴して罰金が課せられた場合、罰金そのものは監査年度後支払うのであるが、その原因となった事実そのものは監査年度に発生しているのであるから、発生主義の原則から当該年度の財務諸表に影響を与えていると云えないであろうか。反面、権利義務確定主義の原則から見れば、逆のことが云えるであろう。そのいずれにしても監査報告書の作成日までに確定していないのであるから、未確定事項として限定意見を表明するか、または意見を差控えているのであるが、もし監査報告書作成日までに確定した場合には、影響の時点解釈如何によっては後述のように問題がある。

この点、補足的説明事項は、「合併、買収、災害等次期以後の財務諸表に重大な影響を与える事項が、貸借対照日後に発生し、かつ、監査報告書作成日までに当該事項が判明した場合」と明確に限定しているが、この補足的説明事項の範囲に入れられる未確定事項はないだろうか。

今発生の時期、確定の時期、財務諸表への影響の時点より発生事項を区分すれば、次表のごとくである。



前述の損害賠償請求訴訟を例にとれば、

①は監査年度中に発生し、確定したものであるから、敗訴の場合の罰金は、支払済でも未払でも、監査年度の財務諸表に記載されているはずであり、もし記載なき場合は除外事項となり、限定意見または不適正意見の表明となる。

②は決算日までには確定しなかったが、監査報告書作成日までには確定した場合である。かかる場合に、もし監査年度の財務諸表に影響を与える場合には、除外事項とすべきであるが、監査年度後の財務諸表に影響を与える場合には、補足的説明事項に入れるべきであろう。何となれば、ある事項が意見の表明に関係のある除外事項となるか、または意見表明に関係のない補足的説明事項になるかの分岐点は、その事項が当期の財務諸表に影響のあるか否かによると筆者は解釈しているからである。

③は監査報告書作成日迄に確定していない。したがって、いずれの財務諸表に影響を与えるか不明ではあるが訴訟金額の重要性の如何によって、限定意見とするか、または意見の差控えをすべきである。

④はその発生が決算日後で、しかも、監査報告書作成日迄に確定した場合である。したがって、監査年度の財務諸表に影響を与えていないものと考えられる。(勿論嚴重に解すれば、訴訟された時点を発生時点とすれば、訴訟される原因はそれ以前にあるのであり、場合によっては監査年度の財務諸表に影響を与えると云えるかも知れない) それ故監査報告書において補足的説明事項として記載してもよいのではないかと筆者は考えている。

⑤は未確定事項ではあるが、④と同様にその発生が決算日以後であり、したがって、次期以後の財務諸表に影響を与えるものであるから、補足的説明事項として記載してもよいであろう。ただし、④および⑤を補足的説明事項として記載する場合には、その記載の仕方に十分留意しなければならない。

いずれにしても、研究不足なので、この問題については後日再検討して見たいと思っている。

注(1) AICPA; Auditing Standards and Procedures, 1953. P.P. 72~74. 未確定事項に関する公式の理解として発表されたのは、この「監査基準と監査

手続」が最初であるが、モントゴメリーはすでに1940年に「財政状態についての未確定性」(Uncertainty as to Position)と題して、その内容、それに対する限定意見の表明の仕方等について述べている。したがって問題それ自体は目新らしくはない。(Montgomery's Auditing, seventh edition, 1940. P. 75)

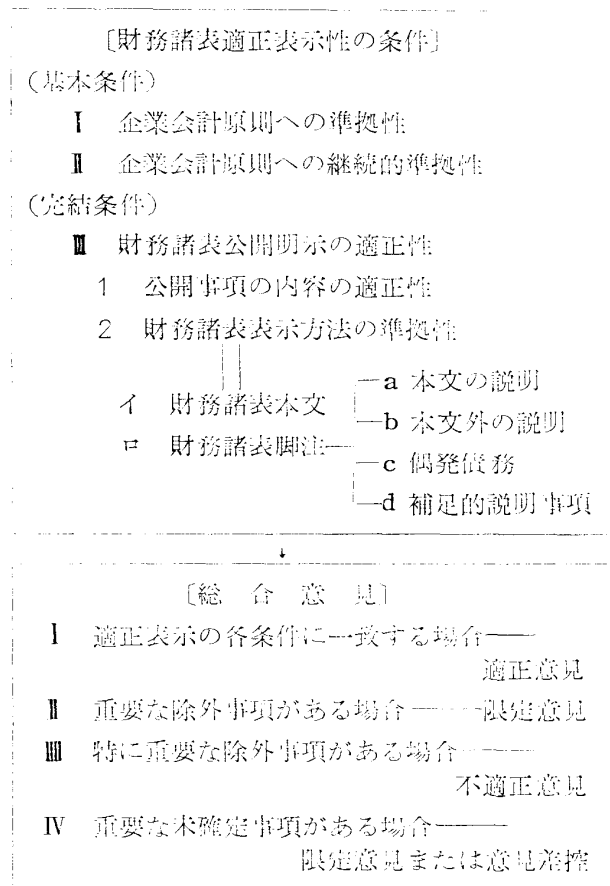
(2) AICPA; Letters to Underwriters, Statements on Auditing Procedure, No. 35 (The Journal of Accountancy, Dec, 1965. P. 61)

(3) 関西大学高柳龍芳助教授は、この点に関し、「未確定事項がその影響を与えるのは、監査の対象となった財務諸表ではなく、次期の財務諸表であることを忘れてはならない」(産業計理・1966年6月号, P. 77)と述べられている。

第8章 結 語

以上、財務諸表適正表示性とそれに対する公認会計士の意見表明について、AICPA「監査基準と監査手続」およびわが国の新監査基準を中心として、解説ならびに私見を述べてきた。両者の関係を図示すれば、次のごとくである。

財務諸表適正表示性と意見表明との関係



1 財務諸表適正表示の基本条件

財務諸表が企業の財政状態および経営成績を適正に表

示するためには、会社の採用する会計処理の原則および手続が、企業会計原則に、しかも、継続的に準拠していること。この場合、監査報告準則で特に継続性原則への準拠性を打ち出しているのは、現代の利害関係者は企業の収益力に重大な関心を有しており、収益力を正確に把握するためには、前年度と同一の会計処理の原則および手続に基づいて適用されていなければならないからである。なお、ここで留意すべきことは「企業会計原則」なる文言である。実務的には、企業会計審議会公表の企業会計原則のみを指すものではなく、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と幅広く解釈すべきであり特に商法や税法等の強行法規と企業会計原則が一致しない場合には、強行法規が優先することは注意を要する。

2 財務諸表適正表示の完結条件

上記の基本条件に基づいて、会社が財務諸表を作成する場合には、利害関係者の判断資料として必要な公開事項の内容と、その表示方法に留意すること。各財務諸表は、本文と脚注に区分されるが、脚注は特に軽視され易いので留意すること。なお、監査報告準則では継続性原則への準拠性と同じく、特別に抜き出して規定しているのは、わが国では、財務諸表準則、財務諸表規則および特殊財務諸表規則があるので、これらの規則・準則への準拠性に関する意見の記載が特に要求されているのである。

3 財務諸表適正表示性に対する公認会計士の意見の表明

公認会計士は、上記三条件に基づいて、財務諸表が企業の財政状態および経営成績を適正に表示しているか否かについて、監査報告書に意見(総合意見)を表明する。この場合、わが国では三条件を確かめることによって、まず個別意見が決定され、次にこれらの個別意見を総合することによって総合意見が導き出される。総合意見において、適正意見を表明する場合は問題ないが、限定意見または反対意見の場合には、何かすっきりしないものがある。

さて、公認会計士が職業的専門家としての正当な注意によって監査を実施し(重要な監査手続が完全に実施されることを前提として)その結果、会社の財務諸表が三条件に合致して作成されていると判断した場合には、適正意見を表明する。ただし、重要な除外事項があると認め、かつ、助言勧告にもかかわらず修正しなかった場合には、限定意見を表明する。何が重要な除外事項である

かは、会社の業種、規模、信用力の大小、会計処理の慣習等によって異なり、会計士の判断の行使が大切である。除外事項が財務諸表に特に重要な影響を与えていると認めた場合には、意見を差控え、積極的に不適正意見を表明する。しかし、限定意見の場合には、当該除外事項を明示し、かつ、それが財務諸表に与えている影響を記載しなければならない。同様に、不適正意見の場合にも適正に表示していない旨およびその理由を記載しなければならない。これは、公認会計士の監査報告書の本質はあくまでも意見表明たるオピニオン・レポートにあるがもし、財務諸表において公開事項を含めて適正表示がなされていない場合には、利害関係者に判断資料を提供するために会社に代って監査報告書に記載すべきことを要求しているのであり、監査報告書がインフォメーション・レポートとしての情報提供の機能をも有しているからである。このことは、補足的説明事項が本来財務諸表脚注記載事項であるにもかかわらず、記載されていない場合には、監査報告書に記載する(ただし、補足的説明事項が次期以後の財務諸表に影響をおよぼすものであるから除外事項とはならない)ことを要求していることから推察される。しかし、監査報告書が如何に情報提供の機能をも有するとはいえ、不必要な追補的説明事項までも監査報告書に記載する必要はない。監査報告書の本質はあくまでも意見の表面にあり、しかも一般利害関係者(その中でも特に関心を有する投資家)は、財務諸表に対して相当の見識を有しているものと解してよいからである。

公認会計士が意見表明時点において、訴訟、税務上の問題等財務諸表におよぼす影響につき、その合理的な最終決点が経営者以外でなければ不可能な未確定事項がある場合には、限定意見を表明しなければならない。さらに、当該事項の金額が非常に重要で限定意見では不適當である場合には意見を差し控えなければならない。この場合にも、意見を限定し、または差し控える旨およびその理由を記載しなければならない。この未確定事項は、わが国では初めての経験であり、その内容、財務諸表に与える影響、発生の時期、認識の時期、金額の問題等今後大いに研究されるべきであろう。

以上の本論文の要旨であるが、研究不足で必ずしも正鵠を得ているとは考えられないので諸先輩の御叱正を御願ひしてやまない次第である。