

# 米国の物価変動会計と 監査人の関与について

明 神 信 夫

## 1. はじめに

米国の財務会計基準審議会 (FASB) は、1979年9月に財務会計基準書第33号 (Statement of Financial Accounting Standards No. 33, 以下SFAS 33と略称) 『財務報告と物価変動<sup>(1)</sup>』を公表した。この基準書は、企業に及ぼす物価変動の影響を開示することを大規模公開会社に要求したものであって、プライベート・セクターとしての基準設定団体が物価変動会計問題に関して企業に開示を強制した最初の基準書であった。FASBは、この情報を、基本財務諸表を含む年次報告書において補足情報として開示することを要求した。

この物価変動会計情報は、非監査事項となっている。しかし、監査人はこのことによってすべての責任から解放されたわけではなかった。<sup>(2)</sup> アメリカ公認会計士協会 (AICPA) の監査基準審議会 (Auditing Standards Board) は、

---

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 33, *Financial Reporting and Changing Prices*, September 1979.

(2) このような非監査事項に関連して、監査基準書第1号 第516節『非監査財務諸表』では監査人の関与について次のように記載されている。「公認会計士は、財務諸表を説明しまたは掲載している報告書、連絡文書に彼の名前を使用することに同意したとき、非監査財務諸表に関与することになる。さらに公認会計士は、彼が作成または作成の補助をした非監査財務諸表を添え状付であろうとなかろうと、彼の顧客またはその他に提出すれば、かかる非監査財務諸表に関与しているものとみなされる。」日本公認会計士協会 国際委員会訳『アメリカ公認会計士協会 監査基準書』同文館、昭和56年、232頁。

1979年12月に監査基準書第27号(Statement on Auditing Standards No. 27, 以下 SAS 27と略称)『FASB が要求する補足情報<sup>(3)</sup>』を発行して、次のように述べている。「監査人は、一般に認められた監査基準に準拠して基本財務諸表以外の情報を監査する責任を負うものではない。しかし、監査人は財務諸表以外の情報に関する責任を有する程度は負うことになる。(SAS 27, para. 4)」このように、FASB が要求する補足情報に対して、監査人はある程度の責任を有していると表明したのである。そして1980年6月には監査基準書第28号(以下 SAS 28と略称)『物価変動の影響に関する補足情報<sup>(4)</sup>』を発行して、SFAS 33の開示データに関するレビュー問題を扱う基準を明らかにしたのである。

本稿では、監査人がこの物価変動会計情報に関与する際の基準となる SAS 27 と SAS 28について先ずその概要を明らかにするとともに、監査人が実際にどのような手続を行って監査人の責任を果たそうとしたのかを AICPA の監査研究モノグラフ第6号『物価変動開示に関する監査人のレビュー<sup>(5)</sup>』の実態調査にもとづいて検討することにする。

## 2. SAS 27と SAS 28の概要

SFAS 33は物価変動の影響に関する情報を補足情報として開示することを要求したものであるが、このような補足情報に関連した監査基準書としては、1975年に発行された第8号『監査済財務諸表を含む文書におけるその他

---

(3) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 27, *Supplementary Information Required by the Financial Accounting Standards Board*, (New York; AICPA, December 1979)

(4) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 28, *Supplementary Information on the Effects of Changing Prices*, (New York; AICPA, June 1980)

(5) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *Auditor Reviews of Changing Prices Disclosures*, (AUDITING RESEARCH MONOGRAPH NO. 6, AICPA, 1984)

の<sup>(6)</sup>情報』(以下 SAS 8 と略称)が存在した。しかし、SFAS 33 は FASB が要求した補足情報であって、FASB が要求していない財務諸表以外のその他の情報とは区別して考えなければならない。というのは、FASB が要求した補足情報は、企業の財務報告の不可欠な部分であると FASB は考えているからである。<sup>(7)</sup>しかし、SAS 8 は、FASB が要求した補足情報を取り扱ってはいないのである。したがって監査基準審議会は、FASB が要求した物価変動に関する補足情報を監査人がレビューするのを導くため SAS 27 と SAS 28 を発行したのである。<sup>(8)</sup>なお、SAS 27 は、FASB が要求する補足情報に適用されるべき手続の性質に関する指針を監査人に提供し、またこのような情報に関する監査報告書を監査人に要求した状況を述べたものである (SAS 27, para. 1)。一方、SAS 28 は SFAS 33 に関して監査人が適用する手続について述べたものであり、この SAS 28 は SAS 27 とともに適用されることが必要となっている。

### (1) 適用について

FASB が要求した物価変動に関する補足情報の入った書類に含まれる財務諸表が一般に認められた監査基準に準拠して監査される場合に、当該補足情報に対して SAS 27 と SAS 28 が適用される。したがって、財務諸表が一般に認められた監査基準に準拠して監査されないのであればこれらの監査基準書は適用されない。また、これらの監査基準書は、監査人がこのような補足情報を「監査する」ことを契約しているならば適用することはできない (SAS 27, para. 2)。

FASB は、物価変動の影響に関する情報を、非公開企業及び企業規模の基準に合致しない企業に対しても開示することを奨励しているが、このような

---

(6) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 8, *Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*, December 1975.

(7) Thomas A. Ratcliffe and Paul Munter, "Auditors' Responsibility Regarding Supplementary Information", *The CPA Journal*, March 1981, p. 36.

(8) *Ibid.*, p. 38.

企業が自発的に開示している場合において、監査人が SAS 27 と 28 で規定している手順を適用していないことを当該企業は指摘するならば、SAS 27 と 28 は適用されない。したがって、もし企業がそのことを指摘しないならば、SAS 27 と 28 は適用されることになる。また監査人は、当該企業のその補足情報についての意見差控を財務諸表に関する監査報告書の記載事項に含めない場合には、SAS 27 と 28 は適用されることになる。<sup>(9)</sup> なお、これらの監査基準書が適用されない場合には、SAS 8 の規定を適用すべきことになっている<sup>(10)</sup> (SAS 27, para. 3)。

## (2) FASB が要求する補足情報に対する監査人の関与について

FASB が要求する補足情報は、FASB が要求していない補足情報とは明確に区別しなければならない。なぜならば、FASB はその情報を企業の財務報告の不可欠な部分だと考えているからであり、また、FASB はその情報の測定と表示に関するガイドラインを設定しているからである。前述したように、監査人は、財務諸表以外の情報に関連して、ある程度の責任を有している (SAS 27, para. 4)。したがって SAS 27 では、監査人は、FASB が要求す

---

(9) SAS 27 には、監査報告書に補足情報についての意見差控を記載する文章に関する例が述べられているので、それを次に記しておこう。「××頁にある××× (補足情報を明示する) は、基本財務諸表の必要不可欠な部分ではなく、かつ我々は監査しておらず、当該情報に対し意見を表明するものでない。……」 (SAS 27, para. 8)

(10) SAS 8 「監査済財務諸表を含む文書におけるその他の情報」では、「その他の情報に関する監査人の責任は、監査報告書に明示された財務情報以外に及ぶものではなく、監査人はその他の情報を確認するための如何なる手続をもなす義務を有しない。しかしながら、監査人は、その他の情報を読み、その内容ないし表示方法が財務諸表に掲げた内容ないし表示方法と重要な不一致を生じていないかを考慮しなければならない。(para. 4)……その他の情報を読んだ結果、監査人が重要な不一致ではなくて重要な虚偽事実の記載であると考えた情報は気が付いたときは、監査人はそのことに関し被監査会社と討議しなければならない。(para. 5)……」と述べて、FASB が要求していないその他の情報に関するレビューを取り扱っている。

る補足情報に対してある限定された手続を適用すべきであり、このような情報の誤謬や脱漏を報告すべきであると述べている (SAS 27, para. 6)。

### (3) 限定された手続について

SAS 27は、FASB が要求する補足情報に対して監査人が適用すべき手続に関し次の5つのタイプのもを明らかにしている (SAS 27, para. 7)。またこれらの手続は、企業が自発的に補足情報を開示している場合にも妥当するものである。

#### a. 補足情報の作成方法に関する経営者への質問。

これには次のような質問を含んでいる。

①FASBが定めたガイドラインの範囲内で補足情報が測定され、表示されているかどうか。

②測定または表示の方法が前年度の方法と異なっているかどうか。変更されているならばその理由。

③測定または表示の基礎にある重要な仮定または解釈に関すること。

#### b. 補足情報と下記事項とが首尾一貫しているかどうかの比較。

①上述の質問に対する経営者の回答。

②監査済財務諸表。

③財務諸表の監査中に得たその他の知識。

c. FASB が要求する補足情報に関する経営者への確認を、経営者から得られる特定の書面による確認書 (representations) の中に含めるべきかどうかを考慮する。この決定を行うにあたって、監査人は、SAS19『<sup>(11)</sup>依頼人から入手する確認書』を考慮に入れることになる。

d. もし必要があれば、FASB が要求する特定の種類の補足情報について他の基準書が規定している追加的手続を適用する。

---

(11) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 19, *Client Representations*, June 1977.

- e. 上述の手続を適用した結果、監査人が、適用されるガイドラインの範囲内で情報が測定または表示されていないと考えるならば、質問の追加を行う。

また、SFAS 33 に特に焦点を充てた SAS 28 では、SAS 27 で明記された手続を適用するにあたって、監査人の経営者への質問は、特に測定および表示に関して行われた判断に向けられるべきであると強調して、その質問には次の事柄を含めるべきであると述べている (SAS 28, para. 3)。

- a. 最終事業年度及び最近の 5 事業年度について表示された情報の源泉。  
このような情報の源泉を選択するにあたって考慮された要素。並びに、企業をとりまく状況の中でそれらを適用することの妥当性。
- b. 恒常ドル額およびカレント・コストの額を算定する際に用いられた仮定と判断 (例えば、資産の取得や除却の方法および時期、並びに、資産と負債を貨幣と非貨幣のいずれかに分類する場合)。
- c. 棚卸資産及び有形固定資産の測定値を(1)歴史的原価/恒常ドル額、あるいは(2)カレント・コスト額から、より低い回収可能額へと減額させることの必要性。並びにもし減額が必要であれば、回収可能額を見積るために用いられた方法を選択した理由とその方法を適用することの妥当性。

SFAS 33 は、企業に対しその財務報告書の中で、基準書に従って開示された情報についての説明、並びに、企業をとりまく状況の中でのその意義についての検討を行うことを要求している (SFAS 33, para. 37)。SFAS 33 はまた、企業に対し、企業活動に対する物価変動の影響を理解するのに手助けとなる追加的情報を、財務報告書の利用者に提供することを奨励している (SFAS 33, para. 38)。これらは文章という形で開示されるものである。SAS 28 では、監査人は、このような記述された説明と検討を読み、それらを監査済財務諸表や物価変動の影響に関する補足情報と比較すべきことを要求し

ている。それでも監査人が、それらの事項を被監査会社と検討したあとで、説明文の内容が(a)監査済財務諸表もしくは他の補足情報と相当一致していないとか、あるいは(b)事実についての重大な誤謬を含んでいる、と結論づけるならば、監査人は、監査済財務諸表に関する監査報告書にその不一致や誤謬の性質を記載するために監査報告書の記載事項を拡張すべきことを要求している（SAS 28, para. 4）。

#### （4）FASB が要求する補足情報について監査報告書の記載事項を拡張することを必要とする情況について

FASB が要求する補足情報は、非監査事項であって、しかもそれは基本財務諸表以外のものであるから、監査人は通常、補足情報について、または彼の限定された手続について述べるために監査済財務諸表に対する彼の監査報告書の記載事項を拡張する必要はない。したがって、物価変動の影響に関する補足情報が、SFAS 33に準拠して作成されているならば、監査人は、監査報告書の中で当該補足情報に関して言及する必要はない。

しかし SAS 27では、以下の場合において、補足情報または監査人の限定された手続に言及するために監査済財務諸表に対する監査報告書の記載事項を拡張してその旨を記載することを必要としている（SAS 27, para. 8）。

(a)FASB が要求する補足情報が省かれている場合

（なおこの場合、監査人は補足情報を提供する必要がない。）

(b)監査人が、補足情報の算定または表示について、FASB の規定したガイドラインから大きく乖離していると判断した場合

(c)監査人は、規定された手続を実施することができない場合

（なお、監査人がたとえ規定された手続を実施することができなくても、監査人が知った事実に基づいて補足情報が FASB のガイドラインの範囲内で算定あるいは表示されていないと判断するならば、監査人は適切な修正を提案すべきである。もしそれが受け入れられない場合には、監査人は監査報告書の中でこの重要な乖離の性質について記載すべ

きである。)

また、企業が、開示された補足情報に対して監査人が意見を表明していない旨を記載せずに、ただ監査人が補足情報に関するいくつかの手段を実施したという指摘のみを企業が補足情報と共に含めるならば、監査済財務諸表に関する監査報告書は、補足情報についての意見差控を含めるために拡張されることが必要とされている (SAS 27, para. 9)。

さらにまた、年次報告書の中での FASB が要求する補足情報の記載場所として、通常それは、監査済財務諸表とは区別されるべきであり、しかも FASB が要求していない他の情報とも明確に区別される方法で提示される必要がある。しかしながら、経営者は、FASB が要求する補足情報を、基本財務諸表の範囲内に置くことを選ぶかもしれない。そのような状況の下では、その情報は「非監査事項」として明確に表されるべきものであって、もしその情報が非監査事項として明示されないのであれば、監査人は、監査済財務諸表に対する監査報告書に、補足情報に対する意見の差控を記載するため拡張することが要求されている (SAS 27, para. 10)。

なお、FASB が要求する補足情報は、企業の基本財務諸表の作成に用いられる財務会計または財務報告の基準を変更するものではないので、これまでに述べた監査報告書記載事項の拡張を必要とする状況は、一般に認められた会計原則に準拠した財務諸表の表示の適正さに関する監査人の意見に影響を与えるものではない (SAS 27, para. 8)。

### 3. SFAS 33に対する監査人の関与に関する実態調査

FASB は、1979年 9月に SFAS 33 を発行した際に、この基準書の実験的性質の故に、物価変動開示要求の費用と便益を評価するための研究調査を奨励した。<sup>(12)</sup> SFAS 33の実験を評価するためには、情報の作成者、利用者そして

---

(12) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 33, *op. cit.*, para. 115.



監査人の意見が検討されなければならないが、AICPA は、その監査基準部門を通じて、物価変動開示を取り扱わなければならない監査人に対する基準や手続の改善に向けた調査研究を奨励した。この結果、FASB と AICPA の共同後援による調査が行われ、その成果として1984年に発表されたのが、K. Fred Skousen と W. Steve Albrecht の共著である調査報告書『物価変動の開示に関する監査人のレビュー』（以下、調査と略称）である。この調査は、監査人の関与の範囲、用いられた手続の種類と程度、発生した費用、遭遇した特殊な問題、そして SFAS 33 の開示の有用性と監査可能性に関する監査人の考えを調べるために計画されたものであった。<sup>(13)</sup>

ここでは、SFAS 33に対する監査人の関与や用いられた限定手続等に関する実態を、この調査にもとづいて検討することにしたい。

### （1）物価変動情報開示に関する監査人の関与の程度と費用

前述したように SAS 27と28は、監査人が依頼会社（被監査会社）の物価変動開示に関与すべきことを要求している。

調査によれば、物価変動情報開示初年度には、当該情報の開示を準備するにあたって、監査人は依頼会社を援助することに広く関与しており、次年度以降においては、監査人の関与は、一般的に、データをレビューするのみに限定された。依頼会社が物価変動開示の準備をするのを監査人が援助した割合は、1979年において被調査公認会計士事務所の内の54パーセントであり、1982年には23パーセントに減少している。そして、監査人が物価変動開示の準備を手助けし、かつ SAS 27と28の手続を実施するのに関与した平均時間数は、1979年の104時間から1982年の68時間へと減少している。この減少の主

---

(13) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, pp. 1, 4, 23.

調査は、作成された質問書に対する回答と、物価変動開示に大いに関係した主要な三つの公認会計士事務所のパートナーと職員に対するインタビューとから成っている。質問書は、物価変動データをレビューするのに直接関係した契約パートナーとマネージャーの172名に送付され、119の有効回答があった。 *Ibid.*, pp. 1, 5.

要な原因は、依頼会社の物価変動開示の準備を監査人が援助する割合が減ったことに関係しているであろう。なお、監査人の監査時間全体の内、SAS27と28の限定された手続を実施する時間の割合は2パーセント以下である。

監査人が物価変動開示の関与に費やした時間の内43パーセントは当該シニア・スタッフが占めており、スーパーバイザーやマネージャーが27パーセント、ジュニア・スタッフが23パーセントを占めている。そしてパートナーはわずか7パーセントを占めているだけである。そこで、この割合と、上述した平均時間数（例えば、1979年は104時間）から各担当者別の関与時間数を求め、それにジュニア・スタッフの1時間当りの請求額を45ドルとし、またシニア・スタッフを65ドル、スーパーバイザーやマネージャーを100ドル、パートナーを150ドルとして乗ずれば、物価変動データへの関与に関わる監査人の依頼会社に対する平均的費用は1979年は7,883ドル、そして1982年には5,154ドルとなり、依頼会社の費用も時の経過とともに減少していくことが判明する。<sup>(14)</sup>しかし、このような時間の減少や費用の減少がいつまでも続くものではなく、やがて下げ止まることになるのは明確である。

## (2) 限定された手続

前述したように、SAS 27と28は、FASB が要求する物価変動情報に対して監査人が適用すべき限定された手続について規定している。多くの会計士事務所はこの手続に関するプログラムを用意しているが、ほとんどのプログラムは概括的であり、単に SAS 27と28において述べられた手続の概要を言い替えたにすぎないものであったようだ。<sup>(15)</sup>しかし、このプログラムや監査人へのインタビューで、次ページの表1に記載したように、監査人の責任を果たすための7つの手続が明らかとなった。

これらの手続のうち1, 4, そして5は、特に SAS 27と28において記載されていたものである。そして「依頼会社の経営者とその他の職員への質

---

(14) *Ibid.*, pp.10~11.

(15) *Ibid.*, pp.12~13.

表1 監査人の手続とそれに費やした時間の割合

監 査 人 の 手 続	時間の割合
1. 依頼会社の経営者その他の職員に質問すること	23%
2. カレント・コスト額と恒常ドル額の計算の数値的正確さをチェックすること	21
3. 合理性あるテストを実行すること	19
4. SFA33の開示と監査済財務諸表のデータとの間の仮定の一貫性に関して検討すること	16
5. 開示された説明文を読むこと	11
6. データを原始書類に対して試査すること	9
7. 経営者から書面による確認書を入手すること等	1
合 計	100%

(出所) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, pp.13~14より作成

問」は、監査人がもっとも多くの時間をかけた手続であり、全時間のうちの23パーセントがこの手続であった。次いで「計算の正確さの検証」が21パーセント、「合理性あるテスト」が19パーセント、「仮定の一貫性に関する検討」が16パーセント、「開示された説明文を読むこと」が11パーセント、「原始書類に対するデータの試査」が9パーセント、そして「確認書の入手」が1パーセントと続いている。

以下ではこれらの手続に関してもう少し詳しく検討することにした。

#### (イ) 依頼会社の経営者その他の職員への質問について

調査では、ある会計士事務所で作成された物価変動会計情報に関する限定手続のうちの質問項目を基礎として、監査人の依頼会社への当該情報に関するいくつかの質問項目を設定し、それに5点を最高とする重要度評価を行っている。表2はそれを明らかにしたものである。なお、最も強く重視するが5、強く重視するが4、まあまあ重視するが3、ほとんど重視しないが2、そして全く重視しないが1である。この表から、SAS 27と28において示された質問事項の内容がより明確になるものと思われる。質問項目の中でも、首尾一貫性やガイドラインへの準拠性に関して重要度が高く、作成方法に関

する技術的な質問よりもデータ作成の基礎にある仮定に関する質問の方が重要度が高くなっていることが判明する。なおこれらの質問の多くは、依頼会社の上級の会計スタッフやコントローラに対して行われている。<sup>(16)</sup>

表 2 限定手続の中の質問項目とその重要度

質 問 項 目	重要度評価 (1=全く重視しない 5=最も強く重視する)
1. 物価変動の開示は毎年首尾一貫しているか？	4.262
2. カレント・コストと恒常ドルの計算は、SFAS 33の ガイドラインに準拠しているか？	4.227
3. 作成者とレビューする人は、物価変動開示について精通しているか？	4.050
4. 物価変動開示を準備するにあたって、どのような 重要な仮定を行っているか？	3.983
5. データを作成するにあたって会社が作成した仮定は、 事業の性質と一致しているか？	3.806
6. 依頼会社の計算は、内部的に検討され再チェックされているか？	3.704
7. カレント・コストのデータソースは妥当か？	3.655
8. カレント・コストの額を計算するのにどのような方法が 使われているか？	3.649
9. 恒常ドル額を算定するのにどのような方法が使われているか？	3.550
10. 依頼会社は事業別セグメントの配置をどのように取り扱っているか？	3.487
11. 誰が開示を作成しているのか？	3.413
12. 貨幣的資産・負債をどのような方法で分類しているのか？	3.303
13. 棚卸資産回転率についてどのような仮定が行われているか？	3.056
14. 物価変動開示の計算をするにあたって、もしあるとすれば どのような簡単な技術が用いられているか？	3.047
15. 資産の「より低い回収可能価額」はどのような方法で 計算されているか？	2.947
16. 資産の同種性に関し、どのような考慮が払われているのか？	2.857

(出所) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, pp.14~15.

(ロ)計算の正確さの検証と合理性あるテストについて

前述したように、依頼会社の物価変動データの計算的正確さを検証するこ

(16) *Ibid.*, p.14.

とは、監査人が用いた手続のうちでも2番目に時間のかかる手続であるが、調査への回答者の97パーセント以上は、この検証を行うと述べている。この検証のほとんどは、全都市消費者物価指数（CPI-U）と個別指数の使用を通じて行われる修正を再計算することに関係している。<sup>(17)</sup>

また、全回答者のうちの87パーセントは、合理性あるテストを実行したと述べている。このテストには次の事柄が含まれている。<sup>(18)</sup>

- ・開示された購買力損益と、正味貨幣状態にインフレの平均率を乗じた数値とを比較すること。
- ・恒常ドルによる減価償却費と、歴史的原価による減価償却費に固定資産を修正する際の増加率を乗じた数値とを比較すること。
- ・固定資産の歴史的原価からカレント・コストへの修正割合と、資産の経過年数に固定資産価額の毎年の平均増加率を乗じた数値とを比較すること。
- ・恒常ドルとカレント・コストの額の変動割合を、一般的インフレ率と比較すること。
- ・前年の歴史的原価、恒常ドル、カレント・コストの間の関連を、当期のそれらの間の関連と比較すること。
- ・変動額を測定するために分析的なレビュー手続を実行すること。

回答したほとんどの監査人は、上述のテストの一つ以上を行ったと述べているが、しかしすべての監査人は、これらのテストに他の手続よりも重要性を置いていないことを指摘している。<sup>(19)</sup>

(i) SFAS 33 の開示と監査済財務諸表のデータとの間の仮定の一貫性に関する検討について

SFAS 33の開示と監査済財務諸表のデータとの間で仮定が一貫しているか

---

(17) *Ibid.*, p. 15.

(18) *Ibid.*, pp. 15~16.

(19) *Ibid.*, p. 16.

どうかに関して検討する手続は、これまで述べた他の手続よりも費やす時間は少ないけれども(表1参照のこと)、すべての回答者は、これは常に実行した手続であると述べているものである。<sup>(20)</sup>

この「仮定の一貫性に関する検討」のリストについては、下記の表3で示しているが、先の表2と同様に重要度評価が行われている。

表3 SFAS 33 の開示と監査済財務諸表のデータとの間の  
仮定の一貫性に関する検討について

一貫性に関する検討項目	重要度評価 (1=全く重視しない 5=最も強く重視する)
1. 基本財務諸表の基礎データと物価変動開示で用いられたデータとの間の一貫性を検討すること。……………	4.274
2. 毎年用いられる方法、指数、あるいは仮定の一貫性を検討すること。……	4.188
3. 有形固定資産の耐用年数と物価変動開示で仮定されたそれとの間の一貫性を検討すること。……………	3.404
4. 物価変動開示で用いられた棚卸資産回転率の仮定と基本財務諸表でのそれとの間の一貫性を検討すること。……………	3.229
5. 基本財務諸表での「低価法」の使用と、物価変動開示での「より低い回収可能価額」への修正との間の一貫性を検討すること……………	3.045

(出所) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, p. 16.

上記の表でわかるように、「基本財務諸表の基礎データと物価変動開示で用いられたデータとの間の一貫性を検討すること」と、「毎年用いられる方法、指数、あるいは仮定の一貫性を検討すること」は重要度の高い項目である。後者の項目は数期間にわたる一貫性を検討するものであるが、他の項目のように単年度内での開示データの一貫性の検討とは異なるものであることに注意する必要があるだろう。

#### (-)開示された説明文について

SFAS 33は、補足情報に対する注記として、棚卸資産、有形固定資産、売

(20) *Ibid.*

上原価、減価償却費等のカレント・コストを計算するために用いられた情報の主要な種類 (例えば、先入先出法、後入先出法、個別価格指数等) を開示しなければならないことになっている (SFAS 33, para. 34)。また、その財務報告書の中で、この基準書に従って開示された情報についての説明、並びに、企業をとりまく状況の中でのその情報の意義についての検討を行うことを要求している (SFAS 33, para. 37)。SFAS 33 はまた、企業に対し、企業活動に対する物価変動の影響を理解するのに手助けとなる追加的情報を、財務報告書の利用者に提供することを奨励している (SFAS 33, para. 38)。

これらはいずれも文章で開示されるものであるが、前述したように監査人はレビューの一つとしてこの文章を読むことが求められており、この文章を監査済財務諸表や物価変動の影響に関する補足情報と比較すべきことを要求している。

この開示された文章を読むこと自体は、ほとんど時間を費やすものではないけれども、この文章を分析し、次の表 4 に示されている項目を確かめることは非常に重要なステップである。表 4 は、文章を読む際に確かめることが必要と思われる項目と、その項目の重要度について示されたものである。平均得点は、3.456から4.483まで並んでいるが、他の手続についての得点と同

表 4 開示された説明文章を読む際に確かめるべき項目とその重要度

項 目	重要度評価 (1=全く重視しない 5=最も強く重視する)
1. 重要な虚偽の記述がないかを確かめること	4.483
2. 重要な脱漏がないかを確かめること	4.235
3. 物価変動の開示と、監査済財務諸表や年次報告書内の他の場所において提供されたデータとの間に重要な不一致がないかを確かめること	4.139
4. 説明が論理的であるかを確かめること	4.000
5. すべての重要で、特別の関係の事柄について説明されているかを確かめること	3.586
6. すべての重要な仮定が記述されているかを確かめること	3.456

(出所) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, p.17.

じく高いものとなっている。

(ホ)その他の手続について

データを原始書類に対して試査する手続は、この調査の回答者の75パーセントが実施したと答えており、またこの手続に要した時間は監査人がこの補足情報に費やした全時間のうちの平均9パーセントにすぎなかった。

また、経営者から書面による確認書を入手することは、監査人にとって時間をあまり必要としないから、全回答者のうちの83.1パーセントは、このような確認書を日常的に得ていると述べている。この確認書は、物価変動開示が SFAS 33 のガイドラインに一致しているという確認を会社側から得るの<sup>(22)</sup>に第一義的に役立っている。

### (3) 物価変動情報の開示に対する修正等

監査人によるレビュー（上記の限定された手続）の結果として、55パーセントの企業が物価変動情報開示に対し何らかの修正を行っている。これらの修正のほとんどは、外国子会社からのデータの翻訳問題や事務的な書き誤りを訂正することに関連していたようである。<sup>(23)</sup> 次の表5は、各項目に対して修

表5 物価変動情報開示の修正を行った監査人の割合

項 目	割 合
・ カレント・コスト数値の変更	34%
・ 恒常ドル数値の変更	21
・ 棚卸資産と有形固定資産の個別価格変動部分の変更	15
・ 説明文の開示の変更	14
・ 貨幣の購買力損益の変更	12
・ 継続的操業利益の変更	9
・ 「より低い回収可能価額」の変更	4

(出所) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, pp.11~12.

(21) *Ibid.*, p. 17.

(22) *Ibid.*, p. 15.

(23) *Ibid.*, p. 11.



正を行った監査人の割合を示したものである。

前述したように、FASBが要求する補足情報の省略、当該情報の測定または表示に関するFASBのガイドラインからの重要な乖離、あるいはSAS27と28で規定された手続を実施することができないことに対して注意を喚起する場合に監査報告書の記載事項を拡張しなければならないことになっている。しかし物価変動情報開示に対する修正は、上で述べたように事務的な書き誤り程度のものであり、とても監査報告書を拡張しなければならないほど重要性あるものとはいえないものようであった。このため、調査によれば、監査報告書の記載事項を拡張するような修正は行われていないのである。<sup>(24)</sup>

#### 4. おわりに

FASBがSFAS33を公表する以前においては、SECが物価変動会計問題に対処するために会計連続通牒第190号（ASR190）を発行し、取替原価情報を開示することを求めていた。このASR190も非監査事項であったが、1977年5月にAICPAの監査基準委員会（当時はこのように監査基準委員会 Auditing Standards Executive Committee と称していた）は監査基準書第18号（SAS18）『非監査取替原価情報』<sup>(25)</sup>を公表した。このSAS18が作成されたのは、この取替原価情報に対する監査人の関与についての適当な基準が作成されることをSECが要請したからである（SAS18, para.3）。このSAS18では、監査人は非監査取替原価情報を読んで、「選択された質問から成る限定手続」を適用しなければならない（para.4）と述べていた。

このSAS18に対し、SAS27と28で規定された手続は増加している。このことは、企業のASR190による物価変動情報開示経験が、SFAS33に基づく情報開示に大いに役だったのと同様に、SAS18に基づく監査人の関与に関する経験がSAS27と28の作成に大いに寄与した結果ではないか

---

(24) *Ibid.*, p.12.

(25) AICPA, Statement on Auditing Standards No.18, *Unaudited Replacement Cost Information*, May 1977.

と考えられる。

しかし、SAS 27 と 28 で規定された補足情報に対する手続の種類が増加したとはいえ、多くの会計士事務所において用意している当該手続に関するプログラムも概括的であり、多くは単にこれらの基準書において規定された手続の概要を言い替えたにすぎないものとなっていることから判明するように、物価変動情報の持つ主観的性格、並びに SAS 27 と 28 の概括的な性質の故に、監査人は、どの程度までレビューを実施すれば十分であるのかというその範囲、程度に関して大いに困難を感じたようである。<sup>(26)</sup>このような困難性が、調査において明らかにされた手続、すなわち、経営者への質問、計算の正確さのチェック、合理性あるテスト、そして一貫性に関する比較等、基準書より多い7つの手続の実施へと導いたものと思われる。

最後に、本稿を終えるにあたって物価変動会計情報に関する監査可能性についての調査結果に触れておきたい。

調査によれば、SFAS 33の規定を前提にした場合、監査人の78パーセントは恒常ドル情報開示の監査をし、意見表明をすることができると述べている。ただし、恒常ドルデータを監査するのに必要な適切な証拠資料を入手するのに、レビューに費やしている時間の少なくとも2倍は平均的に必要であろうと指摘している。

一方、監査人の44パーセントは、SFAS 33の規定に基づいたカレント・コスト情報開示について監査をし、その意見表明ができると述べている。この場合、SFAS 33のデータをレビューする手続に要した時間の少なくとも3倍の時間は必要であると見積もっている。というのは、監査人は、指数をより詳細に検討したり、データの出典にもっとさかのぼったり、計算の正確性についてもっとチェックをしたり、より分析的なレビューをしたり、データを作成するために用いられるコンピュータプログラムのより詳細なテストを必要とするからである。

---

(26) K. Fred Skousen and W. Steve Albrecht, *op. cit.*, pp.18~19.

これらの情報に対して監査をすることができないと述べた監査人のその理由は、これらの情報を作成する際の余りにも多い仮定と見積の使用、そしてその結果としてのデータの主観性によるものである。<sup>(27)</sup>

監査をすることができると述べた監査人は、当該補足情報を監査すべきであると主張しているわけではない。監査をすることが可能だと述べているにすぎないのである。だが、たとえ監査を実施したとしてもそのデータに関して外部利用者から多くの信頼を勝ち取ることはできないと監査人は思っているし、<sup>(28)</sup> また一方では、監査済とすることは、これらの主観的データを、財務諸表利用者にも実際よりもより正確なものであると信じ込ませてしまうことに対して危惧の念を抱いている。<sup>(29)</sup> 多くの仮定と見積とを含む主観的データを、たとえどのような手続を実施したとしても決して安全だとは感じられないというのが監査人の気持ちのようである。<sup>(30)</sup> 監査をするのにたとえどれほど多くの時間をかけたとしても、そのデータに信頼を植え付けることができないということである。したがって、監査すべきであるという意見に対する監査人の支持はほとんどないようである。

だが、このような情報に対して監査はともかくとして、監査人が関与もしないで目をつぶっていることはできないであろう。やはり積極的な関与は必要だと思われる。なぜならば、少なくとも監査人の関与は、企業に対して、牽制としての役目を果たすものと思われるからである。なおその場合でも、監査基準書におけるレビューのガイドラインに関しては、もっと明確で詳細に、すなわち監査人が行うべきレビューの範囲、程度に関してもっと明確なものにする必要があるだろう。

---

(27) *Ibid.*, p. 21.

(28) *Ibid.*, p. 20.

(29) *Ibid.*, p. 21.

(30) *Ibid.*, p. 18.