

補足的説明事項と監査人の責任

——監査基準の改正に寄せて——

高 柳 龍 芳

一 問題の所在

昭和四十一年四月二十六日に、企業会計審議会は「監査基準及び監査報告準則の改訂について」の発表を行ったが、その規制内容や体系については、かなり多くの問題を含んでいるものと思われる。

ここでは、監査人の責任との関係で重要な意味をもつところの、補足的説明事項につき、企業会計審議会の思考の有り方を検討して批判となし、併せて私見を述べてみたい。

二 補足的説明事項の必要性

補足的説明事項に関する審議会の考え方に触れる前に、その採用に当って土台となったAICPAの補足的説明事項への考え方に触れてみよう。

一九五四年に、AICPAは、永年に亙る後発事項⁽¹⁾(Subsequent events)についての論争に一つの決着をつける

補足的説明事項と監査人の責任(高柳)

足掛りとして、そのステートメント第二五号に、「後発事項」を発表した。⁽²⁾ 監査において、後発事項が必要となった理由を、ステートメント第二五号は、次のように述べている。すなわち、「後発事項が、財務諸表に重要な影響を及ぼす場合がありかつ、財務諸表に誤解を与えないために、明瞭表示、もしくは修正を必要とする、という点から、後発事項への関心が最近一般に認識されるに至った」と。

このAICPAのステートメントが影響を与えて、我が国の監査報告基準にとり入れられ、「補足的説明事項」となった。

黒沢教授は、前監査報告基準の補足的説明事項に触れて、次のように説明する。すなわち、「決算日後、監査終了日までの間に、企業の財政状態または経営成績に重大な影響を与えるような事項が発生した場合がしばしばある。

たとえば会社の合併とか、営業譲渡または買収、増資、減資、風水害その他の事故による財産損失等がこれである。これらの重要な事項は、決算日付の財務諸表には何ら影響するものではないが、監査済の財務諸表が公表されたときには、すでに重大な変化がその財務諸表の背後に生じているのであるから、財務諸表に記載する必要はないにしても利害関係人の判断を誤導しないようにするためには、監査報告書に報告されることがきわめて望ましいのである」⁽³⁾と。

久保田音二郎教授も、補足的説明事項を監査報告書に記載する理由を、次のように述べられる。すなわち、「外部の利害関係者が企業について投資すべきかどうか、時にはその企業と取引交渉をしてもよいかどうかを判断しているところの時点は、財務諸表の作成日たる決算日と同一の時点であるとはかぎらない。」このように財務諸表の作成日とその利用日には、かなり時間的ズレがあるにも拘らず、「決算日の財務諸表は決算日以外の時点で利用する外部の利害関係者にとっては代用的な判断資料である。そこで、代用価値を強化する工夫が必要となってくる」とし

て、近代的財務諸表監査には、代用価値強化の一つの要素として「決算日の財務諸表による判断資料に対して、一層にホット・ニュースを与えること。つまり決算日以後の事情変化」を補足的説明事項として取り上げることが提唱される。⁽⁴⁾

その他に、詳細さの面、理解の角度或いは必要性の度合など、それぞれ小異はあるが、殆んどの論者が補足的説明事項の記載についての必要性を認めている。⁽⁵⁾

以上を、森助教授の言をお借りして要約すれば次のようである。すなわち、第一に「監査人が財務諸表において決算日後の事項に関心をもち、それを社会が必要とすること」であり、第二に「財務諸表は、通常の場合、そのような社会の要請に応ずる能力をもつことが期待されているということ」の二点を基本的な思考として、「監査人は、財務諸表監査においては決算日後の事項について関心をもちねばならぬ」という命題が生じてくるのである。⁽⁶⁾

これらの諸論に現われる補足的説明事項記載の要請は、財務諸表監査の近代的意義から結論づけられる。すなわち、近代的な財務諸表監査は、企業の直接の外部的利益関係者である株主、社債権者、債権者及び、間接の外部的利益関係者である国家、取引先、従業員などの利益を保護すべき社会的制度であるが故に、補足的説明事項も、財務諸表を利害関係者に誤解なく判断させるための、重要な要素の一つとしての地位を確保することができる云々である。

注(1) 「後発事項」という訳はステートメントの Subsequent events であり、「公認会計士」第七〇号、監査基準と監査手続、において用いられている訳語である。

(2) AICPA, Statements on Auditing Procedure No. 25, "Events Subsequent to the Date of Financial Statements", October 1954, p. 1.

(3) 黒沢清「監査基準解説」五四頁。

補足的説明事項と監査人の責任(高柳)

補足的説明事項と監査人の責任（高柳）

四〇

- ④ 久保田首二郎「財務諸表監査」三〇二〜三〇三頁。
- (5) 高田駒次郎「監査報告書における補足的説明事項について」(鹿児島短大、商経論叢)第十三号において、補足的説明事項に対する諸論者の態度を詳しく考察されており、否定的立場に木村重義教授、消極的賛成の立場に近沢弘治、黒沢清、日下部教授積極的賛成の立場に飲野利夫、中西旭教授を配して、論議を展開されているので参照されたい。
- (6) 森実「監査報告書における決算日後の事項の意義」(香川大学、研究年報3)九二頁。なお、参考のために述べれば当該論文はAICPAの後発事項についての、綿密な研究であると共に、後発事項の現代的意義を解いて余す所がない、拙文の理解のためにも参照とされた。

三 意見報告と情報報告

つぎに補足的説明事項が、意見報告の範疇に含まれるのか、それとも、情報報告に属するものなのであるか、を明確にしておかないと、監査人の責任との関連において混乱を招くおそれがある。

つまり、補足的説明事項が情報報告に属すると考えた場合には、補足的説明事項は、監査の対象となった財務諸表に対する意見の表明と直接関係を持たないことになり、したがって、補足的説明事項の記載は、近代的監査の意義から生ずる処の、企業の利害関係者へのサービスの提供であり、意見とは関係をもたない副次的な監査人の職務となり、責任関係は、自己の意見に対して有する責任とは別個の、他者への情報欠如に基く職務怠慢から生ずることになる。

他方、補足的説明事項が意見報告に属すると考えた場合には、補足的説明事項は、監査の対象となった財務諸表に対する意見の表明と直接関係を持つこととなり、したがって、補足的説明事項の記載は、近代的監査の意義から生ずる処の、企業の利害関係者へのサービスの提供としての、監査人の副次的な職務となる結果、意見と関係をも

つことになり、責任関係は、他者への情報欠如に基く職務怠慢による責任ではなく、自己の意見に対して有する監査人本来の責任となってくる。

この二つの考え方のいずれを撰ぶかによって、補足的説明事項の、監査上の性格が規定される。

すなわち、補足的説明事項が情報報告であるという立場をとれば、監査報告書に意見を表明するに当って、そこには何ら、適正意見、限定意見、不適正意見または意見差控などのような、綜合意見に関連するものは、補足的説明事項に関する限り発生してこない。補足的説明事項は、このような綜合意見とは別個に、特定の説明事項として補足的に監査報告書に記載せねばならない、とする発想がここに出ている。⁽¹⁾

つぎに、補足的説明事項が意見報告であるという立場をとれば、監査報告書に意見を表明するに当って、そこには直ちに、適正意見、限定意見、不適正意見または、意見差控などのような、綜合意見に影響を及ぼす事態が生じてくるのである。補足的説明事項は、単なる説明事項として補足的に監査報告書に記載するものではなく、限定もしくは差控に対する特別の説明事項として補足され、綜合意見と密接な関係をもつに至る。

補足的説明事項が、監査の対象であり、監査意見の表明につながるものである、との見解は、我が国においては、いまだ少数意見ではあるが、AICPAの見解は明らかに、補足的説明事項が、財務諸表に対する意見の表明に関係をもつものであることを指摘している。

注(1) 黒沢教授は前掲書五〇頁において「短形式の監査報告書は、意見報告書であって、情報報告書ではない……が、この場合でも全然情報の記載がないわけではない。財務諸表に対する意見の表明とともに、最少限度の特定の情報を記載しなければならぬ。それが範囲区分の記載および補足的説明事項の記載にはかならない」と述べ、さらに五四頁において、「しかしこれらの補足的説明事項は、範囲区分にも、意見区分にも記載されるべきものではない。決算日現在の財務諸表に対する意見の表明には、何ら影響するものではないからである。これを特に補足的説明事項として区別したゆえんである」とされ

補足的説明事項と監査人の責任（高柳）

四二

ているのを始めとして、多くの論者は、補足的説明事項を、意見の表明に係わらしめないものとして論じている。この点についても、高田駒次郎助教前掲論文を参照されたい。

四 後発事項の類別と責任の関係

ここで、AICPAの後発事項への考察を行ってみる。AICPAはステートメント第三三号⁽¹⁾の第十一章「後発事項に関する報告」の中で、後発事項を三つの型態に類別している。このうちの最後の第三類型は、我が国の監査報告基準の中の補足的説明事項に関係あるかどうかは多くの疑点の存する処なので、省略する。そこで、

第一類型の「後発事項は、財務諸表に直接影響を与えるものであり、その財務諸表において認識されるべきものである。貸借対照表日現在において利用可能であったならば使用されたであろう情報が後日得られた場合には、当該財務諸表において適当な修正を行わなければならない。この例としては以前予想していたものとは著しく異なった基準による受取勘定の回収、負債の決済又は確定がある」場合であり、

第二類型の「後発事項は、前期の財務諸表には直接影響を与えないが、その影響は公開が望ましいようなものである、これ等の事項は調整を必要としない。この種の取引又は事項の例としては資本株式の売出、制限条項のある多額の社債発行、企業の買収、火災、洪水、その他災難による重大な損害である」場合である。⁽²⁾

我が国の**補足説明事項**との比較の場合、問題とされるのは、この**第二類型**に属する後発事項である。表現的に小異はあるが、範囲及び内容上、両者の対象は等しい。

ステートメント第三三号は「報告に対する責任」の中で、

「後発事項又は取引に関する報告についての独立監査人の責任は、直接、報告基準の第三に関連している。すなわ

ち、その基準によれば、財務諸表の公開事項は、監査報告書に特に記載がない限り、合理的にして充分なものとなさなければならぬ。

独立監査人は後発事項を考慮すべきであり、適当と認められる場合には、勘定の修正あるいは公表財務諸表の適切な理解に必要な事項の公開を要求すべきである⁽³⁾ことを監査人に要請している。

監査人が公開要求責任をもたねばならない理由は、説明文にもある通り、報告基準の第三「財務諸表の公開事項は、監査報告書に特に記載のない限り、合理的にして充分なものとなさなければならぬ」との規制から生ずるのである。したがって合理的でなく、不十分なものとみなされる財務諸表は、公開事項に欠けていることを意味する。「報告に対する責任」の中で、後発事項を考慮すべきことを注意し、必要であると認められたにも拘らず、公開されない後発事項がある時には、監査人の責任は財務諸表との直接的関連において発生することを示している。

この場合の、監査人の意見の表明について、ステートメント第三号第九章公開事項の充実性四は、「独立監査人が公開する必要ありと認めた事項が財務諸表から除かれている場合には、監査人は当該事項を監査報告書に記載し、監査意見を適切に限定すべきである」⁽⁴⁾

とのべており、後発事項が公開を必要としている点に重点をおけば、後発事項も亦、監査の範囲として理解せねばならないであろう。

独立監査人が、財務諸表において公開する必要ありとみとめた事項の範囲は、かなり広範なものと理解することができる。すなわち、被監査会社の財務諸表への表示が不十分である場合の後発事項について、表示の適正性の項の中の、不十分な公開の個所は次のように述べている。すなわち、

（補足的説明事項と監査人の責任（高柳））

補足的説明事項と監査人の責任（高柳）

四四

「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。かかる情報が株主への報告書、すなわち、目論見書、委任状勧誘書又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中に於てこれに言及しなければならぬ。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中間区分において、必要な補足的情報を提供し、適切にその意見を限定しなければならない。」⁽⁵⁾

したがって、公開事項の中には、単に財務諸表だけに限らず、株主に対する報告書、目論見書、その他の報告書をすべて対象とし、それらのどこかに記載された情報をすべて含んでをり、しかも、これについての記載は財務諸表の中に示されることを要件としている。そして、この情報の公開が不充分であるときは「適正な表示にとって重要な情報」の提供がなされなかったものとして、報告基準三の規定に違反することとなる。

このように、報告基準三の「財務諸表の公開事項」は、後発事項をも含むものである結果、被監査会社側が後発事項の記載を財務諸表の中において行っていなかった場合には、監査人は、監査報告書の中に、省略された後発事項を記載すると共に、意見区分において意見を限定し、又は差控えなければならない。ステートメント第三三号は、右の場合の例を次のように示している。すなわち、

〔中間区分〕

会社は、一九六二年一月十五日に設備拡張の資産調達を目的として……の社債を発行した。この社債約款によれば一九六一年十二月三十一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）

我々の意見によれば、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。」

この例からも明らかのように、ステートメントは、後、発、事、項、を、監、査、人、の、意、見、表、明、に、係、わ、ら、し、め、る、財、務、諸、表、へ、の、記、載、要、件、と、し、て、取、り、上、げ、て、い、る、の、で、あ、る、。

注(1) AICPA, Statements on Auditing Procedure No. 33, 当論文における引用文は、すべて「公認会計士」第七〇巻によつた。

- (2) 「公認会計士」第七〇号、五一―五二頁。
- (3) 同号、五一頁。
- (4) 同号、三七頁。
- (5) 同号、四八頁。
- (6) 同号、四八頁。

五 補足的説明事項設定の意義

新たに改正された監査報告基準はその三において、「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つても、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」と規定しており、さらに、具体的な要件を明確にするために、監査報告基準はその五において、「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。

文言的には、前報告基準及び前報告基準と多少違う点もあるが、内容上、体系上この「補足的説明事項」は、前基準の精神を引継いだものと云える。

「補足的説明事項」は、近代的監査の要請に基き、極めて重要な情報を財務諸表上に提供するものである。との認識に立って、監査報告基準にあつては、「一、監査の概要と意見の記載 二、財務諸表の適正性に関する意見の表明」という監査の基本的命題と並列させて、「三、補足的説明事項」が含められ、監査報告基準の三大柱を形成している。

さて、この監査報告基準は、監査報告書の作成要件を規律したものであり、前監査基準によれば、その「監査基準の設定について」の中において、「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であると共に、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段である。」と述べられている。

監査基準の設定の主旨が、一定の基準のもとに監査報告書の記載要件を確立し、監査人をしてこれを厳重に守らしめる点にあることは明らかである。これによれば、監査報告書は、監査人の意見の表明の場であることが絶対的要件であり、この点において欠けることを認めないことは勿論、この点において過ぎることを強要することも勿論ない筈である。さらに、意見が表明された限りにおいては、その範囲に相応する意見への責任が生ずることを、この基準設定の精神は強要する。この場合、監査人の意見に対してとる責任というのは、監査報告書において表明した意見に対してであり、この点において欠けることを認めないことは勿論、この点において過ぎることを強いることも勿論ない筈である。したがって、基準設定の精神は、意見の表明とそれへの責任の関係を、表裏一体の関係として、とりあげてあり、そこに何ら論理上の矛盾なく、自己を貫徹する。また、多くの論者も、監査人の責任は、監査の対象となつた財務諸表に対する意見についてのみ生ずる、と説く。

しかしながら、多くの同じ論者は、又、つぎのようにも説く。すなわち、「監査のもつ近代的意義という立場にたてば、社会的要請として、補足的説明事項をも監査報告書に記載し、読者をして、財務諸表への誤解を防ぐことが、

監査人に課された副次的職務である」と。この結果、責任に対する在り方が分裂し、監査基準設定の精神は、論理的矛盾に達着して自己を貫徹しえなくなる。すなわち、一方の立場は、「補足的説明事項」に対し、社会的要請を荷なうべき監査人として、責任を感じ、他方の立場は、「補足的説明事項」に対し、監査基準設定の主旨から意見についてのみ責務を負う監査人として、責任を感じない。

この二律背反の結果、「補足的説明事項」が意見を形成しないという前提に立つ限り、前者の「責任を感じ」、後者の「責任を感じない」二つの立場は、二つながらに論理的矛盾に達着し、決着を与えることができない。

したがって、このような論理上の矛盾が解決されない限りにおいては、「補足的説明事項」は、責任との関連において、常に日蔭者の立場にたたされざるをえない。

六 補足的説明事項と意見の関係

監査基準設定の主旨の中では、監査人の責任を、その意見との関連で説きながら、他方社会的要請に基いて、監査人の責任を規定しようとする論理的矛盾が、監査基準の規制の中に現れる。監査基準の設定の主旨と、規定の内容とが、相容れぬまま、「監査基準」の中で同居するのである。この規定の内容となつていゝものが、「補足的説明事項」なのである。

監査人の守るべき規範として、監査報告基準は、「補足的説明事項」の記載を規定しながら、それが意見に係わるものであるか否か、監査人のとるべき責任に係わるものであるのか否か、については不問に付したままなのである。この矛盾を解く鍵はないであろうか。この矛盾を解くためには、論理上の背反を消滅させるより他に方法はない。歩行可能にするために、三本足のそれぞれのうち、一本を順次、手術して除去してみよう。

その第一は、監査基準設定の主旨を貫いて、監査報告基準のうちから、「補足的説明事項」の項目を取り除くことである。論理上の矛盾は消滅する。しかしながら、近代監査の未来への展望は、現代よりも一層、社会的要請の立場から、「補足的説明事項」記載の必要性を増大させるであらう。論理的矛盾は消滅しても、一本の足の手術のゆえに、この方法は肉体をも亦死滅させてしまう。

その第二は、監査報告基準を規制する「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する意見を表明する手段である」との原理を放棄することである。その上で、監査は、財務諸表のみの適正性についての意見だけにとどまることなく、何らかの形で監査対象の範囲を拡張する方法である。この場合であれば、監査報告基準にはそのまま、「補足的説明事項」を存置し、監査基準設定の主旨の中において、「監査報告書は意見を表明する手段であると共に、何々の行為を示す手段でもあり、したがって、監査人が自己の意見と、何々の行為に関する責任を認める手段である」と謳う。しかしながら、この方法は、監査報告書に二重の目的を持たせることになり、監査報告書の機能を複雑なものとする。さらに、「監査報告書が意見を表明する手段である」との思考は、永い伝統の上に礎かれた監査人の生命でもある。過去の厚い集積を簡単に除去するわけにはゆかない。意見と責任の関係は、他人を同居させることをゆるさない程にいとしまれて来た関係である。肉体の中心となるべきこの足は、もし除去されるくらいなら、三本足の不自由さをも忍んで、今のまま生存を続けた方がましであらう。

その第三は、監査報告基準を規制する「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する意見を表明する手段である」との原理を拡張解釈することである。すなわち、監査の対照となった財務諸表の理解の仕方を更に一歩進めて拡大することである。この方法は、実践への適応においてかなり困難な問題を生じさせるであらうことは言をまたない、この手術は、たとえ、一番役に立たぬ足を対象にして行うとは云え、スッパリと除去してしまったの

ではなく、肉体の中に埋めこんでその矛盾を温存させているのだから。何故なら、財務諸表に含まれた余分の事項は、その範囲のとり方において、いつ、その切り口を開かないとも限らないからである。

この第三の方法は、AICPAのステートメントが採用した方法であり、将来に多くの問題を残すではあるが、三つの方法の中では、論理的に可能で、かつ実践的に最も優れて安全な方向を示すものと云えるであろう。

七 報告基準と報告準則との関連

ここに、近代財務諸表監査の具体的発現である証取法による法定監査について言及してみる。

「財務諸表規則取扱要領」は、第一章総則の第四において、「翌事業年度の財務諸表に重要な影響を与えることが確実であると認められる場合には、注記を要する」ものとし、さらにその第五において、「……重要な影響を与える旨及びその影響の概要」を記載することを強制している。したがって、証取法に基く法定監査にあつては、次期以後に影響を与える事項を財務諸表に記載していない場合に、財務諸表の表示原則に違反する結果となり、監査人の意見に影響を与えることになる、と解釈することができる。

ここで、再び、監査報告基準に論議を戻そう。

さて、それでは、監査報告基準と監査報告準則との関連について検討を行うとき、前述のような解釈、すなわち、「補足的説明事項」は意見表明の対象となりうるとの解釈は、果して無理なく受け入れられるであろうか。結論から先に云えば、このような解釈は、報告基準と報告準則との関連に不明確な点があるので殆んど不可能だと考えざるをえないであろう。

AICPAのステートメントのように、報告基準のみが監査報告書を規制する原則として働き、我が国の報告準

則のような、更にその原則の枠を設定する如き具体的要件の存在しない場合に、解釈が拡張される可能性をもつ。我が国の監査報告基準は、それを一層明瞭にする意図のもとに規定された監査報告準則によって、逆に明瞭とされたが故に拡張解釈を不可能にせしめる結果を招いたのである。

新「監査報告準則」の体系は、次のような構成からなっている。

- 一、監査報告書の記載方式
- 二、監査の概要
- 三、財務諸表に対する意見
- 四、財務諸表に対する意見の差控
- 五、補足的説明事項

この新監査報告準則の五つの柱のうち、第五項目の「補足的説明事項」は、この準則の規定においてどのような役割を果しているのだろうか。

その第一の解釈としては、「補足的説明事項」が三又は四、の意見表明に対する補充、すなわち、何らかの形で意見表明とつながるものである、とする考え方である。

その第二の解釈としては、「補足的説明事項」が監査報告書への記載に当って、意見の表明とは全く独立した関係にある、別個の特別な情報に対する説明事項である、とする考え方である。

第一の解釈に基けば、補足的説明事項は意見の表明と関連をもつことになる。補足的説明事項は、三の財務諸表に対する意見を補充するものであると考えれば、これは、準則三の一の3、の財務諸表の表示方法と関係をもつことになる。したがって、この場合であれば、もし補足的説明事項が記載されなかった時には、「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又は法令に準拠して「いない」との理由で、監査報告書における意見に影響を与えることになるであろう。ただ、このような解釈が可能になるためには、法体系上、「補足的説明事項」は準則の五に位置すべきものでなく、準則の三を補充するのであるから、準則の三の中の後の方に、中項目として、または、追記の形で導入されるべきものである、も一つの方法は、三のすぐ後に、四として独立項目を設けるのが精々の方法となろう。

つぎに、補足的説明事項は、準則の四の意見差控を補充するものである、と考えれば、どうであろうか。この解釈は、四の内容そのものを検討することによって否定される。四において、「補足的説明事項」を含ましめうるかもしれない文言は、「監査人は、重要な監査手続が実施されなかったこと等の理由」という文言である。この中の「監査手続が実施されなかったこと」という文言は、「監査範囲が何らかの意味で制限されたこと」を意味していると考えるのが妥当である。「補足的説明事項」とは、「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（準則五）たものに限るのであるから、貸借対照表日後にまで、監査の範囲を拡げること、準則の四は期待していないと考えられる。したがって、補足的説明事項は、準則の四を補充する目的で設定されたものではないとの結論に達する。それ故に、準則の四と五との関連は切断されており、たとえ「補足的説明事項」に対して監査の範囲を拡げなかったとしても、それは、準則の四の意見差控に該当するものではない、との結論に達せざるえない。

それでは、「等」が、補足的説明事項を含んでいるという解釈は、可能であろうか。「等」の内容として考えられる事項は、AICPAのステートメントに云う処の、第一類型の後発事項、第二類型の後発事項及び、未確定事項の三つであろう。

ここで、補足的説明事項が、準則の五としてステートメントの第二類型の後発事項のみをとりあげた理由は、まず、ステートメントの第一類型の後発事項については、監査の対象となつた財務諸表に直接影響を与えるものであるから、当然に「財務諸表に対する意見」(準則の三) または、「財務諸表に対する意見の差控」(準則の四) に直接関係するものであるとの了解がなされて、第一類型の後発事項は準則の五からはずされたと考えて間違いない。

つぎに、第二類型の後発事項、すなわち、準則の五の「補足的説明事項」についてであるが、これは、「監査報告書に補足して記載する」と規定されている。

補足的説明事項は「貸借対照表日後に発生し」(準則の五) たものに限るのであるから、「(監査の対象となつた)財務諸表に対する意見の表明ができない」(準則の四) といった立場に置かれうる論理的な関係にはならないのである。

つぎに未確定事項であるが、企業会計審議会は、「実施されなかつたこと等の理由」の「等」は、主として重大な未確定事項を指す(企業会計第十八巻第四号、二九頁下段)として「等」が未確定事項を指していることを明らかにしている。⁽¹⁾

以上の検討から「等」に含まれる事項は、未確定事項または精々、第一類型の後発事項であつて、第二類型の後発事項、すなわち、準則の五の「補足的説明事項」は含められていないと結論することができた。とすれば「補足的説明事項」は、いずれからみても、準則の四及び五の、意見を補充する関係、すなわち、意見の表明から発生する監査人の責任と係わる関係にはない、と云わざるを得ない。

以上において展開した結論からすれば、準則の五の「補足的説明事項」は、第二の解釈として設定した、意見の表明とは全く独立した関係にある、別個の特別な情報に対する説明事項である、との理解にたたざるを得ない。

注(1) 未確定事項と「等」との関連は、極めて曖昧である、との論証を、産業経理、第二六巻第四号、拙文「補足的説明事項と意見の関係」の中で行った、なお、当該論文は、この論文の論旨を、別の角度においてとりあげたものであるから参照されたい。

八 結 語

筆者の結論とする処は、前基準と同様、新基準においても、「補足的説明事項」は、監査人が財務諸表に対して表明するところの意見とは全く関係なき、別次元の立場から、監査人の副次的な職務として、監査報告書に記載されるべきものであり、したがって、監査人の責任としての面からみれば、表明した意見に対しての責任としてではなく、副次的職務としての情報提供を怠ったために生ずる責任として理解せざるをえない。

しかしながら、監査基準設定の主旨からすれば、このような情報提供を怠ったための監査人の責任は、生ずる余地がないとの結論に達せざるを得ない。

補足的説明事項が、我が国の場合には、過去から現在に至るまで、監査報告書に記載されねばならない責務として受け止められていたのか、或いは、単なる読者へのサービスとして、まさに文言の示す通り、補い足すものとして理解されていたのか、その点、極めて曖昧であった、このような不明析さが実践において存在している理由は、監査基準そのものが、職務と責任との関係について、一貫した思考をもちえなかった、という点にあると考えられる。もし、諾とせば、この補足的説明事項に関する不透明なヴェールは、今後の監査実践に対しても、なお、悪い影響を与えつつけるのではないかと心配するものである。

以上、浅学の到り着いた結論なので、理解の仕方に危惧あるやもしれず、世の批判を請う次第である。(終)