

継続企業の前提に係るわが国の監査の制度および実務の展開 － 2002 年監査基準改訂以前の状況－

那 須 伸 裕

1. 問題の所在と本論文の目的

わが国の公認会計士監査制度は、1950 年 7 月に証券取引法の改正（第 193 条の 2 の規定の新設）によって導入された。1950 年 7 月に監査基準ならびに監査実施準則及び監査報告準則（以下、総称する際は「監査基準・準則」という。）が企業会計審議会において定められ、数次の改訂を経て現在に至っている。

監査基準が改訂されることになるきっかけは様々であるが、上場企業の破綻が相次ぎ、破綻直前の決算に係る財務諸表や監査報告書などの開示書類に破綻の危険性に関する情報が含まれておらず、特に監査人に対して利用者の期待に応えていないとの指摘が強くなされることが一因となることがある。そして利用者の期待と監査業務の結果にギャップが生じる理由として、継続企業（going concern）の前提（以下、「GC」という。）に関する事象や状況等の認識、評価及び開示の問題が挙げられる。

GC とは、通常、企業が将来にわたって事業活動を継続するという仮定であり、以下のように説明されている。

「現代の財務会計では、企業の破産や清算を前提とせず、継続企業を前提として会計理論や会計処理基準が構築され・・・（中略）・・・継続企業を前提とすることにより一定期間ごとに企業の財政状態や経営成績を報告する期間損益計算が要請される」（平松 2001, 277）。

区切りとなる決算時における資産・負債は主に取得原価または継続企業を前提として評価される。それに対して、GC に基づく会計処理や開示が原則とされる中で企業が破綻した場合、破綻後の手続のために清算価値が算定される必要が生じることになる。この場合、継続企業を前提とした評価額などと清算価値に大きな乖離が生じ、破綻前の開示書類の利用者にとって想定外の影響を及ぼす可能性がある¹⁾。監査についても GC に基づく財務諸表の監査は破綻時の清算価値を前提としたものではない。万一、会社が破綻し清算価値が算定された場合でもその妥当性を保証する制度ではない。また監査手続によって得られる証拠を踏まえて将来にわたる企業の存続可能性を完全に評価し予測することは困難である。したがって、財務諸表の利用者、作成者および会計監査人にとって GC に関する事象等の認識、評価およ

び開示、そのための基準やルールなどが整備され、共通の認識が構築される必要がある。

わが国において GC に関する開示、監査の制度が設けられたのは 2002 年の監査基準改訂（以下、「2002 年改訂」という。）の際であり、その後も国際的な基準との整合性確保などを目的として 2009 年に重要な改訂が行われ現在に至っている。一方、2002 年改訂前においては明確な GC に関する制度がない状況において、監査人は当時の制度の枠組みにおいて工夫をしながら GC に関する対応を行ってきた。特に監査報告書における範囲区分や意見区分とは異なる区分における GC に関する記載は、監査人が当時の監査基準等を解釈して許容されると判断した範囲内で記載したものであったと解される。

このような状況を踏まえ、本研究では、監査制度の制定から 2002 年の監査基準改訂議論が本格化する前の期間（以下、「対象期間」という。）について、GC に関する事項の開示や評価に対する監査への期待の有無、当時の開示の規則や監査基準・準則における規定に基づき GC に関する事項がどのように取扱われてきたかについて検討することを目的とする。

2. 先行研究と本論文の視点

2.1 先行研究

戦後の証券取引法および公認会計士法の制定、その後の公認会計士制度の制定の過程や背景については様々な研究がなされている。西野（1985）は戦前の計理士制度から公認会計士制度の導入を経て 1981 年の商法特例法監査の導入までの会計士監査の歴史や制度の変遷について振り返っている。新井（1992）は公認会計士法制定から 1991 年の監査基準改訂までの監査規範についてそれらの変遷を回顧し展望を述べている。遠藤ほか（2015）は戦後の企業会計制度の歴史・変遷などとともに監査制度の歴史や変遷について述べている。

監査基準・準則の制定または改訂のうち、1950 年の当初制定については岩田（1954）に詳しい。岩田巖教授は企業会計制度対策調査会第三部会長として監査基準・準則の制定に尽力した。監査基準・準則の逐条解説において、「補足的説明」として監査報告書に記載すべき事項の例として重要な後発事象を挙げ、「この事実を外部の利害関係者に知らしめないことは、監査人の任務懈怠となる。」（岩田 1954, 118）と述べている。このことから、監査基準・準則の制定時において補足的説明事項の対象として主に後発事象を想定していたといえる。1966 年の改訂については、佐藤（1966）、中瀬（1966）などが監査基準・準則の条項別に解説を行っている。また、浅地（1977）は 1950 年の制度制定から 1966 年改訂後の監査基準・準則について解説するとともに監査報告書の文例などを示しながら監査手続や監査意見について検討を行い、課題を示している。

公認会計士監査への期待について、制度制定期の公認会計士による監査の必要性および期待を、大蔵省の担当官であった羽柴忠雄氏が制度制定に至る歴史的経緯とともに次のように

述べている。

「戦後財閥の解体、独占禁止法による会社の株式保有制限、特別経理会社の再建整備計画による増資等は大量の株式を民間に放出することとなり、証券取引法の施行と相まって証券投資の民主化は漸くその緒についたのであるが、一般投資者としては会社投資に対する認識を深めるとともに権威ある職業監査人による財務諸表の監査証明は必然的な要請であった」(羽柴 1956, 47)。

公認会計士への期待と監査実務とのギャップに関する研究は多数あるが、継続企業の前提が期待に含まれることを前提とした研究には森(1989:1993)、瀧田(1995)などがある。森實教授は職業的専門家である公認会計士の業務への期待を構成するものとしてリスク志向監査などと並んで継続企業の問題があり、会計士監査には「企業の継続企業としての存続能力の問題における対応」が必要だとした(森 1993, 389-394)。瀧田輝己教授は継続企業の前提を企業会計の「取り決め」または不確実性を含んだ企業の永久存続という「仮説」であるとし、いずれの場合でも監査人はその妥当性を検討することが期待されているとしている(瀧田 1995, 75-77)。一方でわが国の公認会計士監査制度に対する期待(エクスペクテーション)は訴訟制度の違いなどの理由から、米国のものと異なっているともいわれている²⁾。そのため、利用者の期待そのものにGCに関する事象に対するものが含まれるのか否か、裁判などで争われるなどして明確にされることが極めてまれであるという点もある。

GCに関する制度が導入された2002年改訂前の対象期間において「補足的説明事項」や「特記事項」がGCに関する記載箇所として利用されてきた³⁾。補足的説明事項についての研究は多数あるが、たとえば、高柳(1966a)は補足的説明事項の必要性や位置づけと監査人の責任について検討を行っている。補足的説明事項の記載対象となる事象は、決算日後監査終了日までの間に発生する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、すなわち今でいう後発事象であり、利害関係人の判断を誤らせないため、監査人は監査報告書に当該事象を記載すべきと述べている。

特記事項についての研究も森(1991)、古賀(1993)、朴(1994, 1998)、脇田(1995)など多数ある。特記事項は監査報告準則第五において以下のように規定されていた。

「重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項は、監査報告書において特記事項として記載するものとする。」

森(1991)は補足的説明事項と特記事項の相違を明らかにし、特記事項の問題点を示している。特記事項に利用者への警報的情報提供機能を求めれば監査人が当該警報的情報を付加することになる一方、責任回避のためにこれを乱用する危険性も指摘している。古賀(1993)は特記事項が会社の開示・注記を再掲するものであっても「特に必要と認める」といった監査人の判断が付加され、二重責任の原則に抵触することを指摘している。朴(1998)は1994

年 4 月期から 1997 年 3 月期の日本公認会計士協会による特記事項の記載実態調査結果を踏まえ、特記事項に監査人の判断や評価が付加され二重責任の原則に反している可能性に言及している。また、未確定事項に GC に関する事項が含まれると仮定すれば、これが特記事項として記載すべき事項に含まれると解釈される可能性を示している。

補足的説明事項や特記事項は、監査報告書の範囲区分や意見区分とは別の区分であり、監査意見の構成要素とはならず別個の説明事項だとする解説がなされていた。たとえば、公認会計士の中瀬安通氏は、補足的説明事項を規定した監査報告準則の解説において次のように述べている。

「補足的説明事項は、通常、監査報告書の範囲区分あるいは意見区分には記載されず、独立した別の区分に記載される。」とし「たんに会社にかわつて情報を読者に提供しているのであるから、これらの記載は除外事項と明確に区分されなければならない」（中瀬 1966, 77）。

一方、監査人が監査報告書に記載することが監査基準及び監査報告準則にて要求されており、また記載事項の重要性を鑑みれば監査意見に影響を及ぼしたり意見を差控えたりするなど意見を構成するものであるとの意見もあった。高柳龍芳助教授は次のように述べている。

「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、意見差控えなどのような、総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、限定もしくは差控えに対する特別の説明事項として補足され、総合意見と密接な関係を持つにいたる」（高柳 1966a, 129）。

監査人は GC に関する事象等を監査報告書に記載してきたが、そのためにどのような監査手続が実施されたかについては定かでない。一方、1988 年には米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）の監査基準書（Statement on Auditing Standards: SAS）第 59 号 “The Auditor’s Consideration of Entity’s Ability to Continue as a Going Concern”（企業のゴーイング・コンサーンとしての存在能力の監査人の検討、AICPA 1988, 以下、「SAS59」という。）が公表された。監査報告書に「説明文節（explanatory paragraph）」を新たに設け、GC に関する情報を当該文節に記載する実務が開始された。日本においても SAS59 に基づく監査手続が具体的に解説されるようになった⁴⁾。盛田（1990）は米国のほかに欧州連合、カナダ、イギリス、国際会計士連盟の国際監査実務委員会の GC に対する監査に関する基準等の内容を比較検討するほか、米国の監査基準書における GC に関する監査手続を検討している。

2.2 本論文の視点

上記の検討により、本論文の目的、GC に関する事象等の開示及びそれらに対する監査の

制度における課題とその解決の状況を明らかにするため、以下のとおり、制度全体および監査の実施、監査手続の2つの側面からなる視点に基づき、対象期間を監査制度の設定から補足的説明事項の規定が存在した1991年の改訂（以下、「1991年改訂」という。）前までを第1期、特記事項の規定が存在した1991年改訂から2002年改訂の検討が開始される前までの期間を第2期として、それぞれの期間について制度および監査の実務について考察する。

すなわち、第1に、制度全体に関して、わが国におけるGCに関する事象や状況の開示や評価において監査人に対してどのような期待があるか、わが国の制度開示においてGCに関して重要な疑義を生じさせる事象や状況はどのように開示されることになっているか、GCに関して重要な不確実性のある事象や状況について監査人はどのように監査報告書上で取り扱っているか、監査報告書におけるGCに関する事象や状況の記載は監査人の意見か説明か、また監査人の責任はどこまでかといった視点から検討を行う。

第2に、監査の実施、監査手続について、GCに関する監査の手続はどのようなものか、GCに関する事象や状況が存在するが重要な不確実性はないとした場合について具体的な開示制度や監査制度はあるのか、GCについて経営者や監査人が評価する際、いつを起点にして、いつまでを対象としているかといった視点から検討する。

3. 第1期

3.1 監査制度制定から1966年改訂まで

公認会計士による監査制度は1948年7月に公認会計士法が公布され、1950年3月に証券取引法に第193条の2が追加され設けられたものである⁵⁾。この改正法において「第一項の公認会計士の監査証明は、証券取引委員会規則で定める基準及び手続によつて、これを行わなければならない。」との定めがあり、1950年7月に当該基準及び手続として監査基準及び監査実施準則が設定された。

証券取引法に基づく公認会計士監査制度は被監査会社の受入体制の整備状況などを踏まえ、5年間のいわゆる制度監査による段階的な導入⁶⁾を経て、1957年1月1日以後に開始される事業年度から監査基準等に基づく監査が実施され、これが正規の財務諸表監査の開始とされている。正規の財務諸表監査の開始を前にした1956年12月には監査基準および監査実施準則が改訂されるとともに監査報告準則が設定され「補足的説明事項」が設けられた。以後、2002年改訂に至るまで監査基準・準則という基準の体系が維持された。

監査報告基準には、1950年の基準設定当初「四 財務諸表に記載されない重要な事項であつて、これを省略する場合誤解を招く虞があると認めるものについては、監査報告書にこれを補足して記載しなければならない」との規定が置かれており、二重責任の原則に関わらず財務諸表に非開示の重要な事項を監査人自らの判断によって監査報告書に記載させることを

求めていた。前述の羽柴（1956, 47）にあるような監査の必要性が示され、監査制度に重要な役割を担わせることを企図していたとしても、これに基づく監査の実務においては「重要な事項」というときの「重要」とは何か、あるいは「誤解を招く虞」とはどのような場合かなどの判断において困難があったと考えられる。また、同じく監査報告基準五には「監査の実施又は監査人の意見に関して監査人の責任を限定しようとする場合には、その事項を監査報告書に明確に記載し、補足的説明事項と明確に区分しなければならない。」との規定があった。これによれば補足的説明事項は監査意見に関する事項ではないとして規定されていたことがわかる。

1956 年 12 月の改訂で監査報告基準「五」は削除され「四」は「財務諸表に記載されない事項であつても、次期以後の企業の財政状態及び経営成績に重大な影響を与える虞れがあ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。」と改訂された。改訂前の「しなければならない」は絶対的な記載事項であるが「するものとする」はそうではない。これについて中瀬氏は以下のような解釈を示している。

「補足的説明事項は『監査の概要』『財務諸表に対する意見』のような絶対的記載事項ではないので、『……しなければならない』とは規制せず、『……するものとする』としており、従つて、監査証明省令にこれに関する規定はない」（中瀬 1966, 78）。

また、監査報告準則では三（三）として監査意見に影響を与える除外事項の類型が示されたほか、従前は「監査人の責任を限定する事項を記載することによつて、財務諸表に関する監査人の意見が無意義となる場合には、監査の概要を記載するにとどめ、意見の表明を差控えなければならない。」としていた規定を、除外事項を記載することによって監査意見が「無意義」になる場合には意見表明を差控えるとともに「その旨及び理由を記載しなければならない。」と改訂した。そして「四」として補足的説明事項を別掲し「監査年度経過後監査終了日までに、合併、買収等次期以後の財政状態及び経営成績に重大な影響を及ぼす事項が発生した場合には、監査報告書に補足して記載するものとする。」と規定した。従前、基準上は記載対象事項の範囲が明確でなく、監査人は財務諸表に記載されないいかなる重要事項も監査報告書に補足的説明事項として記載しなければならないか、あるいは記載することが望まれるとされていた。この改訂により補足的説明事項は「合併、買収等」とであるとされたが、「等」に何が含まれるのかについては定かでなかった⁷⁾。

この時期、監査基準・準則に GC に関する規定はなく、破綻前後の状況については除外事項だけでなく監査人の判断で付記事項とされる様々な記載がなされる事例も見られた（図表 1）。

しかし、作成者に対して事業等のリスクの記載を求める規則は存在せず、GC を改めて認識、評価して、その結果を開示するという実務は見当たらなかった。1965 年、1966 年の監査基準・準則の改訂は、1964 年から 1965 年にかけて発生した複数の大型倒産案件がきっかけの一つ

となっている。倒産事例は不正が絡んだものを含むため必ずしもGCに関する事例とは言えないが、直前期の監査報告書でなんら利用者に対する注意・警告がなされていないのに企業が破綻することに対する問題意識が生じた時期であった。「補足的説明事項」はその位置付けや記載対象が曖昧であったため、改訂のたびに範囲などが変化していた。

図表1 主な破綻会社と監査意見

会社名	監査意見
サンウェーブ工業	不適正意見（複数の不適切な会計処理の影響が大きいため）
山陽特殊製鋼	適正意見
富士車輛	不適正意見（複数の不適切な会計処理の影響が大きいため）
日本繊維工業	適正意見（棚卸の立会を行わなかったが、一定額の評価減がなされたため）

（出所）各社有価証券報告書より筆者作成

1964年12月にサンウェーブ工業株式会社が会社更生手続開始申立を行った。直前決算期である1964年8月期の有価証券報告書に綴られた監査報告書（同年11月30日付で提出）には不適正意見が表明されていた。その理由として、未引渡の商品売上高の計上、貸倒引当金の計上不足、棚卸資産の評価減の計上漏れ、減価償却費の計上不足、固定資産除却損の不計上などが挙げられていた。この事例は粉飾決算による破綻の事例でありGCに関する事象を直接取り扱った事例ではないが、公認会計士監査制度の意義やあり方について疑問が呈されることになった。1965年3月にはオリンピック景気後の一時的な景気後退の影響もあり、山陽特殊製鋼株式会社が会社更生手続開始申立を行った。直前決算期である1964年9月期の有価証券報告書に綴られた監査報告書（同年12月23日付で提出）には、有形固定資産の減価償却方法を定率法から定額法に変更することを妥当と認めることを除き適正である旨の意見が表明されていた。しかし、会社更生法の適用申請後の調べで粉飾決算が判明し経営者は商法違反、証券取引法違反等の罪に問われた。1965年はいわゆる「40年不況」が顕在化し、3月には日本繊維工業株式会社が会社更生手続開始申立を行った。

サンウェーブ工業と山陽特殊製鋼の事例は、結果的に粉飾が判明したため同様の事例ともいえるが、直前決算期の財務諸表に対する監査報告書においては、前者が会社の破綻の兆候ともいえる複数の不適切な会計処理を監査報告書上で明らかにし利用者に知らしめたことに対して、後者は特段の警戒情報は提供していなかった点で異なる。

3.2 監査報告書におけるGC関連事項の記載

このような状況の中、1965年2月18日の衆議院大蔵委員会ではサンウェーブ工業、日本特殊鋼、富士車輛の倒産事例を踏まえた質疑が行われ⁸⁾、3月18日に企業会計審議会に対して監査基準・準則の改訂に関する諮問がなされた。「当面最も緊急を要すると思われた〈監

査実施準則の〉改訂作業を先順位として、昨年の三月三十日より着手、…（中略）… 昨年の九月三十日に答申・発表の段取りに漕ぎつけた」（佐藤 1966, 44）とあるとおり改訂監査実施準則は 1965 年 9 月に公表された。

その後 1965 年 10 月から監査基準および監査報告準則の改訂作業がなされ、1966 年 4 月には改訂監査基準・準則が公表された。主要な改訂事項として「『おおむね適正』なるランクの可及的排除」、『不適正意見』と『意見差控』の区分明確化、『報告準則』三（三）3 の『但書』の削除、『未確定事項』の間接的規制の 4 点が挙げられ、1963 年 12 月に AICPA が公表した監査手続書（Statements on Auditing Procedure）第 33 号 “Auditing Standards and Procedures”（監査基準と監査手続、AICPA 1963）の影響を受けた改訂であることが示された（佐藤 1966, 45-51）。

監査基準の改訂を担当した企業会計審議会の部会長である佐藤孝一教授は「未確定事項」が監査意見に与える影響について次のように解説している。

「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を指し、その金額が著しく重要で、『限定意見』では不当の場合は、『意見差控』となるというわけである」（佐藤 1966, 51）。

審議会のメンバーであった中瀬氏は「異常な未確定事項」が訴訟、税務上の問題など、監査意見決定当時において監査人側も、会社側もその結果を全く知りえない事項をいい、「かかる未確定事項が存在していれば、いかに監査手続を追加しても、その影響額について合理的な決定を行うことが不可能である。」（中瀬 1966, 76）ため、未確定事項の内容によっては監査意見を表明できないことが想定されると説明している。

従前の実務において上記のような未確定事項を理由として監査人がその重要性を十分に評価せず意見表明を差控えたり、意見区分とは別に補足的説明事項的に記載して記載事項の位置づけを曖昧にすることがあったことに対して、この改訂によって明確に未確定事項を定義するとともに、監査手続や入手できる監査証拠への重要性によって限定意見または意見差控となることが明確にされた。しかし、未確定事項に重要な不確実性が存在する GC に重要な疑義を生じさせるような事象または状況が含まれるか否かについて、この時点で明示した論稿などは見つけられなかった。

補足的説明事項については、従前の監査報告基準において「財務諸表に記載されない事項」が補足して記載すべき事項とされていたが、改訂後は「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」とされた。監査報告準則においては「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。」と改訂された。補足的説明事項の記載対象は、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判明した事項、いわゆる「後発事象」である。そのうち発生や判明

が貸借対照表日後であっても同日以前の事象の帰結であるとして財務諸表の修正が必要となる「修正後発事象」は監査の対象となった財務諸表に影響を与えるので、当然、それが反映されていなければならない。したがって、残りの後発事象、すなわち「開示後発事象」が補足的説明事項の対象となる。ただし、監査報告準則の文言における「…災害等」の「等」は引き続き存在し、解釈の余地を残していた。

補足的説明事項は1956年に規定が設けられて以降、作成者に対して後発事象の記載が規則によって要求されず、自発の開示が少ないことを前提に、財務諸表の開示を補足するために、監査人が監査報告書によって利害関係者に、より新しく適時な情報を提供することを目的としており「当該財務諸表の適正性に対する監査意見とは区別される監査報告書の情報提供機能として説明されてきた」（森1991, 11）といわれている。その間、補足的説明事項においてGCに関する記載がある事例として、次の永大産業の例が挙げられる。

図表2 永大産業（1977年12月期決算に対する無限定適正意見（1978年3月20日付））

・・・(略)・・・

この監査報告書作成前、昭和53年2月20日に会社は大阪地方裁判所に対して、会社更生法の規定による更生手続開始の申立てを行つたが、この監査の実施については、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、継続企業を前提とする通常実施すべき監査手続を実施した。従つて、以下の監査意見は、上記申立てに伴つて生じ得る会社財産への影響については考慮していない。

・・・(略)・・・

(補足的説明事項)

会社の更生手続開始の申立てに対し、裁判所は同日会社財産の保全処分を決定した。

(出所) 永大産業の第46期有価証券報告書

貸借対照表日以後に申立がなされ、その帰結については監査報告書提出時点で不明であることから、監査報告準則に則って補足的説明事項に記載を行ったものと考えられる。ただし、この記載から読み取れる情報は限定的である。また、監査の概要区分で会社更生法が適用された後の財産の評価については考慮していないとするものの無限定適正意見を表明したことについては、既に会社更生法に基づく保全命令が出ている段階において、会社の財産が清算価値により再評価される可能性が高いことを知らしめてはいるが、財務諸表がGCに基づき作成されるということを前提とすれば、それはそれで適正ということであろう。このような実務は開示及び監査のルールが定められておらず、必要とされる記載事項や監査手続が明確でないことから、記載が概括的、部分的であったといえよう。

その後、1976年7月に監査基準・準則が改訂されたが、主に連結財務諸表監査に対応することを目的としており、補足的説明事項の規定に変更はなかった。

1983年2月には監査実施準則の改訂にあわせ「後発事象の監査に関する解釈指針」が公表

され、いわゆる修正後発事象と開示後発事象の定義が示されるとともに、開示後発事象について「補足的説明事項として記載されなければならない。」と明示された。ただし、監査基準等の改訂の基礎となった企業会計原則の修正において、開示後発事象は注記が求められたので「昭和 57 年に、財務諸表に後発事象の開示が要求されるようになった時点で、事実上その役割を終えていた」(森 1991, 11)といわれていたものの、当該規定は 1991 年改訂まで残った。

なお、GC に関する事象等を鑑みた意見差控の事例としては、次の大沢商会の事例が挙げられる。監査の概要区分に除外事項として記載した海外関係会社等の解散に伴う影響額について十分な監査手続を実施することができなかったことから、監査意見の表明を差控えるとした。なお、意見を差控えているため、補足的説明事項の記載はない。

図表 3 大沢商会 (1983 年 12 月期決算に対する意見差控 (1984 年 4 月 27 日付))

1. 監査の概要

・・・(略)・・・

この監査報告書作成前昭和 59 年 2 月 29 日に、会社は東京地方裁判所に対して、会社更生法による更生手続開始の申立てを行つたが、この監査の実施に当たっては、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、下記事項を除き、通常実施すべき監査手続を実施した。したがつて、以下の監査意見は、上記申立てに伴つて生じうる会社財産への影響については考慮していない。

・・・(略)・・・

2. 監査意見

・・・(略)・・・

しかし、当監査法人は 1. で述べた通り財務諸表の重要項目について必要かつ十分な監査手続が実施できなかったため、上記の財務諸表が株式会社大沢商会の昭和 58 年 12 月 31 日現在の財政状態及び同日をもつて終了する事業年度の経営成績を適正に表示しているか否かの意見の表明を差控える。

(出所) 大沢商会の第 97 期有価証券報告書

前掲の永大産業の事例と比較すると、監査報告書の意見区分に「財務諸表の重要項目について必要かつ十分な監査手続が実施できなかったため」意見差控としたとの記述がある。大沢商会の事例における除外事項については、海外関係会社のうち孫会社 14 社が既に解散を決定しており、それら 14 社の親会社にあたる大沢商会の 100% 子会社 (大沢カメラ) は未だ解散の決定はなされていないため、孫会社 14 社解散の影響額を適切に評価できない、というものであった。しかし、これに対しては「海外関係会社の解散が決定し、これにより大沢カメラの存続が危機にいたっているという事実は、解釈のいかんによって、財務諸表での追加情報 (財務諸表等規則第 8 条の 5) としてであるが、あるいは財務諸表における任意注記事項として、また、監査報告書における付記事項として開示される可能性が残されている」(檜

田 1984, 18) との指摘があり、仮に大沢商会在会社更生手続の申立て等を行っていなかったとしても、この海外関係会社の状況を開示することが検討されるべきとの見解が示されている⁹⁾。

以上述べてきた第1期について、本研究の問題意識に沿って改めて整理してみたい。まず制度全体に関する視点からは、次のとおりである。この第1期においてGCに関する開示や監査のルールは設定されておらず、重要な不確実性が存在しない段階におけるGCに関する重要事象等の開示による利用者に対する注意喚起はなかった。法的な破綻段階になってようやく様々なことが開示され監査報告書に記載されるといった状況があった。監査の意義が問われることはあってもGCに関する監査のルールがなく、基準に準拠して手続が実施され監査意見が表明されていれば責任を問われることもなく、GCに関する開示や監査に関する制度や実務の状況に大きな変化はなかったといえる。

また、監査の実施、監査手続に関する視点からは、除外事項となる未確定事項と補足的説明事項となる後発事象の理論的、制度的な区分はなされつつあるものの、未確定事項と後発事象の線引きが難しく、重要性の判断も必要とされるなど実務上の困難は引き続きあったといえる。GCに関する事象等に関する監査人の意見表明についても、そのための手続は確立していなかった、と解される。

4. 第2期

4.1 1991年改訂と想定された特記事項の位置付け

第1期末の1988年にAICPAはSAS第34号“The Auditor’s Considerations When a Question Arises About an Entity’s Continued Existence”(企業の存続について疑問が生じた場合の監査人の検討, AICPA 1981, 以下「SAS34」という。)を改正し、SAS59を公表した。森教授は次のように述べている。

「米国では、企業の倒産が多発して財務諸表の利用者が、企業の倒産は監査の失敗であると考えたのに対して、会計士業界はこれに反対し、監査は、企業の存続能力を保証するものではないことを主張したので、社会的期待と監査人との間にギャップが存在することが認識されたためである。そこで新監査基準書は、旧監査基準書がゴーイング・コンサーン監査に対して受動的であったのを、積極的かつ直接的責任に改正して、監査人の責任を拡張し、監査報告書についても、従来の条件付限定意見を廃止して、意見区分後の説明区分の記載に改めた」(森 1989, 2)¹⁰⁾。

一方で米国においても、当時は作成者に対してGCについてこれを自ら評価し、GCに基づき会計処理、財務諸表の開示を行うことが適切であると判断していることを表明するような規定はなかった。

わが国の監査基準・準則は 1966 年以降全面的な見直しがなされてこなかったこと、企業規模の拡大、企業活動の国際化、制度監査の拡大、会計上の不正問題への厳正な対応をはじめ、監査機能に対する社会的要請の増大（新井・村山 1992, 5）などが背景にあったこと、また前述の米国のルール改訂もあったことから、1989 年 3 月の企業会計審議会総会において全面的な見直しが決議され、同年 5 月には一連の改訂に先駆けて監査実施準則の一部が改訂された。その後、1991 年 5 月に監査基準および監査報告準則の改訂案が公表され（中間報告）、同年 12 月 26 日に監査実施準則とともに全面改訂された監査基準・準則が公表された。

GC に関する重要事象等ともなり得る未確定事項の取扱いについて、意見差控に関する解説として新井清光教授と村山徳五郎公認会計士は次のように述べている。

「十分な証拠が入手できないときとして、準則は『重要な監査手続が実施できなかったこと等』と規定しており、旧準則の規定と変更はない。この『等』は、旧準則の場合と同様、未確定事項を意味するものと解される」（新井・村山 1992, 116）。

この規定の解釈からは、引き続きわが国の監査基準・準則の枠組みにおいては GC に関する重要な事象等が存在した場合、当該事象等を未確定事項と認識し、その顛末が監査意見日までに判明しなければ当該未確定事項に係る証拠が入手できないため、前述の大沢商会の事例のように意見を差控えるという実務に行きつくことは想定される。ただし、未確定事項と GC に関する重要事象等については議論があった。たとえば、1991 年 9 月に日本会計研究学会が主催した円卓討論では、企業の存続能力に結果として言及することになるような事象等を未確定事項とするのか、SAS 59 のように説明区分における記載として取り扱うのか、その線引きや判断規準について定かでない旨の発言があった¹¹⁾。

次に従前の監査基準・準則では補足的説明事項とされていた説明区分には、新たに「特記事項」が設けられた。報告基準には「四 監査人は、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる重要な事項を監査報告書に記載するものとする。」と規定された。また監査報告準則には「五 重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項は、監査報告書に特記事項として記載するものとする。」と規定された。この枠組みは同時に改訂された中間財務諸表監査基準においても同様であった。従来の補足的説明事項と同様に「この特記事項には目下のところは企業の存続能力にかんする情報等、財務諸表に記載されない事項を含むようには解されていない」（檜田 1990, 28）とみられる旨の見解が示されていた。

しかし特記事項の規定には、補足的説明事項の規定で 1982 年に復活した「監査の対象となつた財務諸表に記載されていないもの」といった範囲を示す規定がなく、かつ、監査人に対して「企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要」か否かの判断が委ねられていた。そのため、記載対象が監査人によって極めて広範に解釈される

可能性があった。そこで日本公認会計士協会は1992年11月監査基準委員会報告書第2号(中間報告)「特記事項」を公表して、その記載対象等を財務諸表に注記されている重要な偶発事象および後発事象等に限定し、特記事項は監査報告書に記載されるが監査意見を構成するものではないことを、監査人の立場から以下のように周知することを試みた。

「特記事項は、財務諸表に注記されている重要な偶発事象、後発事象等で会社の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため、監査人が特に必要と認める事項を監査報告書に重ねて記載することによって強調し、それによって利害関係者へ注意的情報又は警報的情報を提供するもの」(日本公認会計士協会1992,2項)

「特記事項は、監査報告書に記載されるが監査意見を構成するものではないため、その記載に当たっては監査意見と混同される可能性のある語句又は表現を用いてはならない。記載する特記事項の将来の結果について予見的判断を述べてはならない。また、特記事項の記載は、利害関係者が理解できるように、平易な語句でかつ簡潔明瞭な表現でなければならない。通常、財務諸表に記載されている注記と同一又はそれを要約した記載となる。」(日本公認会計士協会1992,3項)

これに対して、森教授は次のように述べている。

「特記事項の記載は、監査人の役割の拡張に大きく一步を踏み出すものであり、したがって監査人の責任に重大な影響を与える問題であるとともに、監査及び監査報告書の本質にかかわる多くの問題を含んでいる」(森1991,9)。

「特記事項によって利害関係者に注意信号あるいは警告的情報を提供することを目的とすると解釈する場合には、監査人が、財務諸表に開示された事項を監査報告書に特記事項として記載することによって、情報内容に注意信号あるいは警告的情報が付加されることになる。このような情報内容の付加は監査人の判断の結果による」(森1991,13)。

すなわち、特記事項の規定により監査人の責任範囲が拡大したと主張されていた。

4.2 特記事項におけるGC関連事項の記載

日本公認会計士協会が特記事項の範囲(項目や重要性)について明示し、将来の結果について予見的判断を述べてはならないとした(日本公認会計士協会1992,3項)にもかかわらず、実務においては特記事項の枠組みにおいてGCに関連すると考えられる事項を記載する事例が見られた。これは、公認会計士として企業の存続能力に言及することになってしまう事象等について、未確定事項かつ重要性が極めて高いとして意見差控によって対応するか、突発的な要因ではないが、帰結によっては企業の存続に重要な影響を与える可能性のある事象を意見区分以外の箇所で開催することが望ましいかについて、実務上、判断が分かれたために生じたものではなかろうか。

図表 4 なみはや銀行（1999 年 3 月期決算に対する無限定適正意見（1999 年 6 月 29 日付））

特記事項

1. 重要な後発事象に記載されているとおり、「銀行法第 14 条の 2 の規定に基づき自己資本比率の基準を定める件」（大蔵省告示第 55 号）の規定に従って算出した会社の平成 11 年 3 月 31 日現在の連結自己資本比率はマイナス 1.51 パーセントであり、平成 11 年 6 月 28 日に金融監督庁より連結自己資本比率を改善するための措置を盛り込んだ計画の提出命令が出された。
2. 貸借対照表注記 10 に記載されているとおり、資産買取契約書第 10 条に基づいて株式会社整理回収機構より瑕疵の有無に関する調査・意見交換の要請を受けている。

なお、上記特記事項 1. に記載した金融監督庁の命令に従い会社は改善のための措置を盛り込んだ計画を策定中であるが、今後の進展如何によっては、会社の事業の継続性に重要な影響を及ぼす可能性がある。上記の財務諸表は継続企業を前提に作成されとり、この前提が失われた場合には、貸借対照表に計上されている繰延税金資産（22,604 百万円）及び営業権（27,200 百万円）はその資産性を失い、また、貸出金の回収可能性に重要な影響を与え、さらに取得原価を基礎に計上されているその他の資産、負債の残高及び損益の状況は大きく変動することになる。また、上記特記事項 2. に記載した株式会社整理回収機構との意見交換の結果、瑕疵が確認された場合には、その程度如何によっては会社の財政状態・経営成績に重要な影響を及ぼす可能性がある。

（出所）なみはや銀行の第 1 期有価証券報告書

たとえば、上記のなみはや銀行の事例は、特記事項自体の記載は監査報告準則の規定に則ったものであり、会社の記載を重ねて記載したものだが、「なお」以下の記載は財務会計制度における GC の意味を具体化したようなものであり特記事項の制度の枠を超えた記載と考えられ、将来の結果について予見的判断はしていないものの、その顛末の可能性まで記載している点で特異な例と考えられる。

当時の事例で、なみはや銀行の事例と並べられるものとして、次の赤井電機の実例がある。

図表 5 赤井電機（2000 年 3 月期決算に対する無限定適正意見（2000 年 7 月 31 日付））

特記事項

3. 追加情報 4. に記載のとおり、AHL の清算を求める訴訟が提起されている。このためトーヨーホールディングス・リミテッド（以下トーヨー）からの支援事項の一部が延期されている。
4. 追加情報 5. に記載のとおり、事業の継続の可否は、アカイグループ・デット・リストラクチャリング・プラン（債務の再編成案）の銀行団の合意が形成できるか、またグランデグループの財政的支援がいつまで継続されるかにかかっている。

（以下、略）

（出所）赤井電機の第 58 期有価証券報告書

赤井電機の実例における GC に関する特記事項は、監査報告準則の規定に則って会社の記載を重ねた記載であり、監査人として特段の見解を示したものではない。しかし追加情報の書きぶりは「事業の継続の可否は…（中略）…支援がいつまで継続されるかにかかって

いる。」といった事業継続の可否が他者の判断に委ねられていることを明示したものであり、なみはや銀行の事例とは異なる特徴がある。監査人が経営者に対して「今のこの会社の状態を包み隠さず公表しなければ、監査報告書は出せませんよ」と伝えた上での開示及び記載であるとしており（茂木 2000, 61）、記述を改変せず監査報告書に再掲することは監査人としてもこの会社の判断を是認・追認し、利用者のために必要と判断したことを表していると思われる。

上記2つの事例から、GCに関する財務諸表および監査報告書における記載は、それが事実であり、状況を適切に表したものであるならば、当該記載を含む財務諸表の利用者にとって有用であると会社および監査人が判断していたことがわかる。また、そのような実務に係る規定やルールを整備することも必要となる。さらに、現在のようにGCに関する制度が開示、監査両面で一定程度整備されている状況においても、仮に財務諸表に記載されていない事象や状況の監査報告書への記載が監査人に求められるならば、記載に係る判断基準が必要だろう。財務諸表に記載すべき事項が記載されていなければ本来は適正意見を表明することはできないが、その原則を超えて監査人が一義的に記載することがなお望ましいと考えられるのはどのような場面か、記載に対する監査人の責任はどのようなものかなど、明確な枠組みがあれば、さらに深度ある監査が行われる可能性があるかもしれない。

以上述べてきた第2期について、全体を改めて整理してみたい。まず、制度全体に関する視点からは、次のようなことがいえる。すなわち、財務諸表等規則第8条の4「重要な後発事象の注記」に続いて第8条の5「追加情報の注記」の規定が設けられ、「特に定める注記のほか、利害関係人が会社の財政及び経営の状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならない。」とされるなど、開示府令の改正とともに作成者に事業上のリスクを開示するよう求める規定が設けられた。ただし、具体的にGCに関する事象等を記載する規定や、会社が破綻した場合にもGCに関する事象等の記載の有無を理由に作成者の責任を問うような事例はなく、作成者に対する基準等なかった。監査基準・準則において特記事項の規定が整備されたが、具体的な記載の判断基準やガイドラインは示されず、監査人の判断によってGCに関する事象等について記載がなされた事例があり、監査人に対する基準等も未整備のままであったといえる。

一方、監査の実施、監査手続に関する視点からすると、依然として具体的な基準がなく、前述のように監査人の個別の解釈と判断においてGCに関する事象等についての記載が行われており、どのような事象を重要事象等と捉えるか、どのくらいの期間を対象に当該重要事象等が顕在化すると評価・判断しているのかなど、実務上のばらつきがあったといえる。

5. むすびにかえて

本論文では、対象期間を 2 期に分けて「補足的説明事項」および「特記事項」の意義やそれらの項目を利用した GC に関する事象や状況の記載実務を踏まえ、GC に関する開示および監査の制度における課題とその解決の状況を明らかにすることを目的として、制度と実務を検討した。

対象期間を通じて、制度全体に関する検討事項について得られた結論は、次のとおりである。

公認会計士監査に示される期待は「不正や粉飾の発見」が主であり、不正事案が制度改正のトリガーとなることはあっても、具体的な GC に関する評価・判断に対する期待は第 2 期の後半を除き明確ではなかったといえる。作成者に対する規則等は、財務諸表等規則による後発事象や追加情報の注記のほか、1999 年 3 月の企業内容等の開示に関する内閣府令改正により連結会社の「事業上及び財務上の対処すべき課題の内容、対処方針等」が有価証券報告書に記載されることになったが、GC に関する重要事象等の記載といった明確な規定はなく、対象期間を通じて作成者の任意記載であったといえる。また監査については、監査基準・準則の規定で GC に十分に対応する手続が用意されておらず、未確定事項の重要性を理由として意見差控えを行うほかは、監査人が監査基準・準則を解釈し自らの判断によって補足的説明事項または特記事項に当該事項を記載するといった実務が行われていた。したがって、具体的な基準等の整備がなされていないため GC に関する監査を理由として監査人の責任が問われる事象は見当たらなかった。

監査の実施、監査手続に関する検討事項については、米国の監査基準書で求められる監査手続について詳細に紹介した文献はあったが、それらを実務上の規範として確立されたものが存在したことは認識できなかった。補足的説明事項や特記事項として記載される GC に関する事項についても、それが GC に関する重要事象等なのか、GC に重要な不確実性が残るのか、それはいつ顕在化する可能性があるのかといったことについて制度や判断規準は未整備だった。

以上のことから、GC に関する事項の開示および監査の制度における課題とその解決の状況としては、GC に関する情報の開示や監査の制度は整備されておらず、監査手続は確立していなかったため、対象期間の大半において GC に関して作成者や監査人に対する期待は明確でなかったといえるように思われる。その一方で財務諸表監査の実務においては、当時の監査基準・準則の解釈の幅を拡げ、GC に関する事項を補足的説明事項や特記事項の枠組みを用いて監査報告書に記載した事例もあったことがわかった。さらに 1990 年代中頃からはわが国のバブル崩壊に伴う倒産事例が増加する中で、「破綻直前の財務諸表は何をもって適

正というのか」という疑問が呈されるようになり、GCに関する事項の開示や監査に係るルール整備の必要性が、作成者や監査人および利用者において認識されるようになったことがわかった。

ただし、当時の開示および監査の実務に関する詳細な説明などの資料は残されておらず、GCに関する事項について、利用者、作成者、監査人の三者の認識がどのようなものであったかは、本研究の文献考察だけでは明らかにすることができなかった。そのことも踏まえ、今後の課題としては、まず特記事項を用いたGCに関する開示と監査の実務は後の監査基準改訂にどのような影響を及ぼしたか、また当該制度の下での実務はどのようなものであったかを考察、検討することが挙げられる。また、本研究の対象期間においてもGC的な開示や監査報告書における記載はなされていたが、2002年改訂後、現在に至るまでのGCに関する監査手続は具体的にどのように規定されてきたか、その変遷と背景などについても検討が必要と考える。

2002年改訂においては、監査基準だけでなく開示に関する規則等も整備され、GCに関する実務が確立したが、ルールの適用においては新たな課題も生じた。上記課題の検討および2002年改訂以降の制度等の展開については、稿を改めたい。

注

- 1) 森（1989, 2-3）は次のように述べている。

「現代会計は、期間損益計算を主要目的とするので、ゴーイング・コンサーンを基本的前提にしている。すなわち、会計においては、一般に、企業が活動を継続し、無限に存続することが仮定されている。したがって、もしも、このような前提が否定されるような場合には、資産の取得原価による評価、組織的な減価償却、繰延資産および引当金の計上などをはじめとする多くの現代の会計基準は適用できない。しかし、企業は、絶対的に確実な存在ではなく、倒産することもあり、その場合には全く異なる基準にもとづいて会計を行わなければならない。」

しかし、本稿執筆時点においても清算価値により財務諸表を作成する包括的な基準はない。

- 2) 日本会計研究学会（1993, 100-102）における吉見宏講師の「我が国に特有なエクスペクテーション・ギャップの問題にお気づきでしたら、ご教示ください。」との質問に対して公認会計士の川北博氏は回答の中で次のように述べた。

「まずエクスペクテーションをつくっていかんことには、ギャップなんか出てこないわけであります。日本にまずエクスペクテーション・ギャップを議論することの前に、エクスペクテーションをつくっていかねばいかんのではないか。」

また、森教授は回答の中で次のように述べた。

「社会的期待といったものは、アメリカの場合、質問の先生がおっしゃられたように、訴訟の多発というのが直接的な契機になっているということはそのとおりでございますけれども、それ以外でも、一部のジャーナリズムであるとか、議会の動きであるとか、利害関係者の動き、そういったものがあつたわけでありまして、また我が国の場合でも、いろんな事件、経営者の不正問題で

あるとか、金融不祥事件であるとか、そういう事件が起こる場合に、必ず監査といったものが一体どうしていたんだろうか、何をしていたんだろうかという、そういったことは、訴訟という形ではあらわれてきませんけれども、ジャーナリズムでは取り上げられているわけであります。」

3) 後述する永大産業、赤井電機の例などがある。

4) 原 (1966)、大庭・油谷 (1996)。

5) 第 7 回国会において「法律第三十一号 (昭二五・三・二九) 証券取引法の一部を改正する法律」として制定。「第百九十三条の次に次の一条を加える。第百九十三条の二 証券取引所に上場されている株式の発行会社その他の者で証券取引委員会規則で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類には、その者と特別の利害関係のない公認会計士の監査証明を受けなければならない。前項の特別の利害関係とは、公認会計士が前項の規定により貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類を提出する者との間に有する公認会計士法 (昭和二十三年法律第百三号) 第二十四条に規定する関係及び公認会計士がその者に対し株主若しくは出資者として有する関係又はその者の営業若しくは財産経理に関して有する関係で、証券取引委員会が公益又は投資者保護のため必要且つ適当であると認めて証券取引委員会規則で定めるものをいう。」

6) 1951 年から 1955 年にかけて 5 年にわたって段階的に実施された各年度の監査実施事項などについては羽柴 (1956, 48-49)、遠藤ほか (2015, 35-37, 94-96) に詳しい。

7) たとえば、高柳 (1966b, 76-77) は未確定事項が「等」に含まれるか否かについて、次のように述べている。

「しかしながら、未確定事項が表示原則の立場から、補足的説明事項に含まれない、とするためには、二点において無理が生ずる。その第一点としては、財務諸表に注記すべき第一次責任が被監査会社側にあるのだから、その記載のない場合、意見が限定または差控られる、とする時は、補足的説明事項に例示された項目 (合併、買収等) はすべて意見の表明に関連づけられねばならなくなる、という点である。その第二点は、報告基準三の『次期以後の財務諸表に重要な影響を与える』文言の中の重要なという言葉は、財務諸表に表示しないことが重要な欠陥となる、という意味でなく、金額的に重要な影響、という意味であり、したがって表示さるべき項目の内容、すなわち、財政状態と経営成績集約としての損益に、結果的に影響を及ぼす可能性ある重要な事情に対して付せられた言葉である。」

8) 田中角栄大蔵大臣は「またよき慣行ができてくれば、そのときにもっと直してもいいので、私はいまの段階においては多少-多少というよりも、相当積極的に基準その他も手きびしくすべきだと思います。これを審議院に諮問をして答申を求めるということになりますと、半年くらいかかると思います。」と半年程度での監査基準の改訂を約束している (第 48 回国会衆議院大蔵委員会第 9 号昭和 40 年 2 月 18 日会議録、発言 141)。

9) 檜田 (1984, 18) は以下の疑問を呈している。

「現行の『監査基準・準則』について課題とされるのは、継続事業基準適用の適切性の検討が、財務諸表監査の機能として全たく必要がないのかどうかということである。前掲の監査報告書において、もしも、監査報告書作成日までに大沢商会在会社更生手続の申立てないし準備を行ってなかったとすれば、海外関係会社の解散決定による大沢カメラの企業存続危機の状況を監査報告書において開示することが、現行の『監査基準・準則』の下で可能であったらうか。」

10) 新井 (1992, 101) において檜田信男教授は SAS 59 における GC に関する記載について次のように述べている。

「例えば事業年度の損益状況がマイナスであって、現在の流動負債額が流動資産額を超過している。したがって、負債総額は資産総額よりも大きい。そういうことを事実として挙げて、そして時にこれらの原因は会社の存続能力として、重大な疑問を呈している、という見方をしているわけで、したがってそういう書き方でいいのではないか。」

- 11) 日本会計研究学会（1992, 100-101）で公認会計士の村山氏は次のように述べている。

「これまででたアメリカでの監査報告書の実例から申しますと、（中略）むしろいわゆる未確定事項の指摘、さらに言えばその結果として、存続能力に言及しているといったものが多かったように思います。考えてみますと、これには理由があるので、会社の存続というのは、これはある日突然ぱったり倒れるというのは、あまり例がありません。（中略）要するに、会社が倒産するというのは、突発的な原因は別として、融資だとか、訴訟の有利な解決だとか、会社の期待どおりの結果が出ないときにおこる訳で、それを未確定事項として書きながら、おのずから存続能力に言及している。したがって、その記載を未確定事項に分類していいのか、59号の適用に分類していいのかよくわからないところがあります。」

参考文献

- 浅地芳年. 1979. 「Ⅱ 証取法監査 5 証取法監査報告書」（黒澤清・番場嘉一郎監修. 1979. 『体系制度 会計Ⅷ 法定監査』. 中央経済社）.
- 新井清光. 1992. 「わが国監査規範の回顧と展望」『会計』141（3）：1-16.
- 新井清光編. 1989. 『日本会計・監査規範形成史料』. 中央経済社.
- 新井清光・村山徳五郎. 1992. 『新監査基準・準則詳解』. 中央経済社.
- 居林次雄. 1966. 「『了解事項』について」『企業会計』18（6）：80-85.
- 岩田巖. 1954. 『會計士監査』. 森山書店.
- 遠藤博志・小宮山賢・逆瀬重郎・多賀谷充・橋本尚. 2015. 『戦後企業会計史』. 中央経済社.
- 大庭四志次・油谷成恒. 1996. 「継続企業の前提が疑わしい場合の監査報告書上の取扱い」『JICPA ジャーナル』488：68-71.
- 経済安定本部・企業会計基準審議会. 1950. 「財務諸表の監査について」.
- 古賀智敏. 1993. 「特記事項－監査人の役割と責任に関して－」『企業会計』45（4）：39-44.
- 佐藤孝一. 1966. 「監査基準と監査報告準則の改訂について」『企業会計』18（6）：42-51.
- 新免和久. 2007. 「第3章『継続企業の前提』の時系列分析－特記事項を含む」（東誠一郎『将来予測情報の監査』. 同文館出版）.
- 瀧田輝己. 1995. 「監査についての期待ギャップとゴーイング・コンサーン」『企業会計』47（10）：69-77.
- 高柳龍芳. 1966a. 「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」『商學論集（關西大學）』11（2）：124-141.
- 高柳龍芳. 1966b. 「補足的説明事項と意見の関係」『産業経理』26（6）：72-77.
- 鳥羽至英. 1992. 『監査基準の基礎』. 白桃書房.
- 中瀬宏通. 1966. 「新監査報告準則の解説」『企業会計』18（6）：60-79.
- 西野嘉一郎. 1985. 『現代会計監査制度発展史－日本公認会計士制度のあゆみ－』. 第一法規出版.
- 日本会計研究学会. 1992. 「円卓討論『監査論研究の回顧と展望』－国際的視野のもとに－（新井清光座長）」『会計』141（3）：89-113.

- 日本会計研究学会. 1993. 「円卓討論『流動的監査環境の変化に適合した監査論の展開』－法と倫理への配慮を重視して－（檜田信男座長）」『会計』143（3）：81-112.
- 日本公認会計士協会. 1992. 「監査基準委員会報告書第2号（中間報告）『特記事項』」.
- 日本公認会計士協会. 2003. 『ゴーイング・コンサーンの開示と監査実務』. 税務研究会.
- 庭山敬一郎. 1957. 「監査基準等に関する企業会計審議会の答申について」『企業会計』9（2）：32-34.
- 羽柴忠雄. 1956. 「正規の監査実施にいたる経緯」『企業会計』8（10）：47-48.
- 原晴生. 1996. 「企業の継続性能力に関する監査人の検討」『税経通信』51（1）：41-49.
- 朴大栄. 1994. 「特記事項－監査報告書の性格と関連させて－」『国民経済雑誌』170（5）：1-23.
- 朴大栄. 1998. 「特記事項と監査報告書」『経済経営論集』40（2）：25-40.
- 檜田信男. 1984. 「財務諸表監査の拡張－企業の存続にかんする情報に関連して－」『会計』126（6）：13-28.
- 檜田信男. 1990. 「監査報告書の一動向－企業の存続能力にかんする監査に関連して－」『会計』140（3）：17-31.
- 平松一夫. 2001. 「継続企業」（森田哲彌・岡本清・中村忠編. 2001. 『会計学大辞典（第四版）』. 中央経済社）.
- 茂木秀俊. 2000. 「赤井電機監査報告書に付いたゴーイング・コンサーンに関する『特記事項』」『旬刊経理情報』930：58-61.
- 森實. 1989. 「社会的期待とゴーイング・コンサーン監査」『会計』136（3）：1-14.
- 森實. 1991. 「監査報告書における特記事項について」『税経通信』46（15）：9-15.
- 森實. 1993. 「社会的期待と現代監査の展開」『会計』143（3）：51-67.
- 盛田良久. 1990. 「継続企業の監査と監査基準書」『商学論集（大阪学院大学）』16（1）：63-85.
- 山浦久司. 2003. 『会計監査論（第3版）』. 中央経済社.
- 脇田良一. 1999. 『監査基準・準則の逐条解説（第2版）』. 中央経済社.
- AICPA. 1963. Statements on Auditing Procedure, No.33, *Auditing Standards and Procedures*.
- AICPA. 1981. Statement on Auditing Standards No.34, *The Auditor's Considerations When a Question Arises About an Entity's Continued Existence*.
- AICPA. 1988. Statement on Auditing Standards No.59, *The Auditor's Consideration of Entity's Ability to Continue as a Going Concern*.

（なす のぶひろ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程）