

英国の監査報告書の構造と論理

森 実

I はじめに

英国勅許会計士協会は、1966年2月2日にステートメント第6号「監査報告書における限定事項 (Qualifications in auditors' reports)」を公表した。⁽¹⁾ これより先に、米国でも、米国公認会計士協会 (AICPA) から何回も監査報告書についてステートメントが出され、最終的にはステートメント第33号「監査基準および監査手続 (Auditing standards and procedures)」でまとめられた形になっている。⁽²⁾ さらに、わが国の場合にしても、昨年来の監査基準および準則の改正作業の一環として監査報告基準、監査報告準則が修正されるに至っている。

まさに、監査報告書は、現在の世界各国で、軌を一にして監査の中心問題となっているとすることができるであろう。このことは、現在、監査報告書の社会的機能が重要視されてきているということの意味する。⁽³⁾ すなわち、財務諸表は会社の利害関係者に対する情報公開の主要な手段であるが、財務諸表がその機能を有効に果たすことを確保するために、監査報告書は、形式的なものより、より実質的なものに脱皮することが要求され、かつこのような要求が一層切実なものとなってきたからである。換言すれば、監査報告書は、形式的に、単にある会社の財務諸表が公認会計士によって監査されたという事実を利害関係者にしらせるだけの機能に終ってはならないのであって、より実質的にその財務

(1) The Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Statement on Auditing No. 6 "Qualifications in Auditors' Reports", Accountancy, March 1966, pp. 171~174.

(2) The American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Procedure No. 33 "Auditing Standards and Procedures"

(3) 拙稿、「監査報告書の社会的機能」、『税経セミナー』、昭和40年1月。

諸表が実質的にどのように情報公開を行なっているかを利害関係者に理解させる機能を果さなければならない。⁽⁴⁾したがって、発表されたこれらのステートメントが意図している監査人の意見の明確化は、単に、監査人の引き受ける責任の明確化のみを目的とするものではなくて、監査報告書の伝達せんとしている情報の明確化を目的としていると考えることができる。

このように、監査報告書の問題は、世界各国で軌を一にする、いいかえれば財務監査理論における現在の問題であるが、英国の監査報告書は、そのような一般的な流れに沿いながらも、なおかつ、英国独自のものとしての多くの特徴を備えている。これらの諸特徴は、英国の監査が伝統的に保持している基本的な思考に関連をもつものと考えられる。それ故に、本稿では、英国のステートメント第6号をとりあげてその内容を説明し、かつその特徴を指摘するとともに、それが英国監査の基本的思考とどのように関連しているかを、英国の監査報告書の歴史にもふれて究明し、英国の監査報告書の論理を探ることにしたい。

II 英国のステートメント第6号

(1) 総 説

このステートメント第6号が、直接に、どのような事情を背景にして公表されたのかということについて説明された資料は手許にないが、それが、監査人の判断の手引たることを目的としていることは、ステートメントの冒頭でのべられている。⁽⁵⁾また、このステートメントのシリーズの第1号として、1961年に発表された「監査の一般原則 (General principles of auditing)」も、そのステートメントの趣旨の説明で、同様のことをのべている。⁽⁶⁾すなわち、監査人は夫々自分に課せられた責任を遂行するのに必要な仕事の範囲は、自分で決定しなければならないが、ステートメントは、その決定の手助けを行なうことを

(4) 拙稿、「短文式監査報告書の本質」、『企業会計』昭和40年11月。

(5) Statement on Auditing No. 6, op. cit., p. 171.

(6) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "General Principles of Auditing", p. 1.

目的とするものであるといい、さらにステートメントは、法的責任を決定しようとするものではなく、監査水準の向上の援助を目的とするというのである。

監査報告書について出されたこのステートメント第6号の場合でも、ステートメント発表の意図は同じであろう。監査報告書をどのように作成するかは、夫々の監査人が、具体的状況に基づいて判断しなければならないが、会計士の実務の現状から判断して、監査報告書の作成業務について手引を与えることが、監査報告書をより有意義ならしめ、会計士、依頼人および読者としての利害関係者に有用であると考えられたためであろう。

ステートメント第1号では、監査報告書については1つのパラグラフをおいているにすぎなかった。すなわち、「監査報告書は、法律附則第9条によって規定される。監査人は、意見を明確かつ明瞭な言葉で表明しなければならない。監査人が、附則第9条に関連する事項のいずれかについて満足することができない場合には、会社の株主に対する報告書で、適切な留保を行わなければならない。監査人は、取締役会が会社の全てのメンバーである場合でさえも、取締役会に対する報告書を作成することによって義務を免れることはできない⁽⁷⁾。」

このような簡単な内容の規制では、無限定報告書が作成される場合には問題は起らないが、具体的に、監査人の前に問題のある事項が出て来た場合には、報告書を限定するかどうかの決定の問題とか、報告書が除外事項の記載によってどのように移行するかという問題が生じるが、そのときに十分な手引として有効に働かない。そこでステートメント第6号は、このような際に、監査人が判断を行なう場合に、合理的な判断が導かれるように、考慮すべき要素および判断の過程を示して、より詳細な手引を与える必要を認めたのである。

このステートメント第6号の構成は、第1部と第2部とに分けられ、第1部は原則を取り扱い、第2部はその実際の適用を取り扱っている。

第1部の原則では、総論、限定の必要な場合、連結財務諸表——従属会社の

(7) Ibid., p. 7.

財務諸表が他の会計士によって監査されている場合——，連結財務諸表——従属会社の財務諸表についての監査報告書に限定事項が記載されている場合——が取り上げられている。

第2部の実際の適用においては、総論、特別の留保事項を条件として当該財務諸表が真実かつ適正な概観を表示している旨の監査報告書、監査人として意見を表明できない旨の監査報告書、財務諸表は真実かつ適正な概観を表示していない旨の監査報告書、財務諸表に対する脚注、連結財務諸表——監査報告書におけるその他の限定事項——などが取り上げられている。

このステートメントでは、特に限定報告書 (qualified report) の定義を示した箇所はない。ただ、無限定報告書 (unqualified report) (肯定的報告書 (affirmative report) という表現も使用されている) と対応させられて、無限定報告書が作成されない場合に作成されるものとして位置づけられているだけである。⁽⁸⁾

ところで、無限定報告書とは、1948年会社法附則第9条によって要求された事項について、監査人が肯定的に報告したものであり、換言すれば、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示し、かつ法規に準拠している旨の監査人の意見を無条件で表明した監査報告書である。したがって、限定報告書は無限定報告書からの離脱であり、肯定性、無条件性あるいは完全性に対する否定的要素を含むものといえることができる。これは、米国では、通常、標準式短文報告書の修正として説明されるところである。

(2) 限定が必要である場合

まえにも指摘したように、1948年会社法の附則第9条は、監査報告書に記載すべき事項を定めており、これらの各事項について肯定的に報告できない場合が、すべて限定事項の記載が必要である場合としてあげられている。ステートメントは各項目について、簡単な例および説明を加えているが、それはつぎのようになっている。

(8) Statement on Auditing No. 6, op. cit., Paragraph 1, 2, P. 171.

「(a) 監査人が、監査のために必要と認めたすべての情報および説明が得られなかった場合。たとえば、もしも重要な資産の実在性または所有権、あるいは重要な支出の真実性について十分な証拠が、紛失または破損もしくはその他の理由で得られなかった場合。

(b) 監査人の意見として、法律第 147 条にしたがって適切な会計帳簿が作成されていない場合。

(c) 貸借対照表および（連結損益計算書が作成されていない場合には）損益計算書が会計帳簿および報告書に一致していない場合。

(d) 監査人の意見として、財務諸表は、適切な会計帳簿に基づいているけれども、法律によって要求される情報を提供していない場合、たとえば附則第 8 条の情報公開規定に、重要な箇所で準拠していない場合。

(e) 監査人の意見として、財務諸表は、附則第 9 条の規定に準拠しているけれども、真実かつ適正な概観を表示していない場合。たとえば、つぎのような原因があげられている。

(1) 監査人の意見として、財務諸表が、企業の事情および性格に適した会計原則に準拠していない。

(2) 財務諸表において会計原則が継続的に適用されておらず、かつその変更の十分な説明および情報公開が行なわれていない。

(3) 資産または負債の記載金額について、監査人が意見を異にしている。

(4) 収益、費用および利益の記載金額について、監査人が意見を異にしている

(5) 財務諸表は、法律によって特に要求されていないが真実かつ適正な概観の表示に必要な情報を公開していない。

(6) 財務諸表上で重要な項目の記載金額について、監査人の意見として、実質的には項目の記載金額の重要な限定事項であるか、あるいは真実かつ適正な概観の表示に影響する追加的情報を含む財務諸表の脚注または取締役会の報告書に対する言及が行なわれている場合。財務諸表の脚注は、法律が規定する財務諸表の一部であるが、財務諸表の脚注またはその他のものによる重要な会計情報の公開は、真実かつ適正な概観の表示を必ずしも保証し

ない。

(f) 連結会計を提出する持株会社の場合には、監査人の意見として、連結会計が、法律の規定にしたがって、会社および会社の役員が関係している子会社の状態および損益の真実かつ適正な概観を表示するように適切に作成されていない場合。

(g) 他の会社の場合には、財務諸表に記載することが定められているが、附則第8条の第3部によって商務局が特別の会社（銀行、割引会社および保険会社）に免除しているために記載されていない項目がある場合。⁽⁹⁾

このステートメントでは、英国のこれまでの一般の文献と同じように、米国およびわが国の場合のように、監査報告書を範囲区分と意見区分に分けて定義し、また標準様式の報告書でも区別して記載させることを意図していないようである。しかし、内容的に、範囲区分の限定事項にふれているのは(a)項である。ここでは、監査人の意見表明の前提として、どのような合理的基礎をもっているかに関係するものであり、法律の規定の表現によって、「すべての情報および説明」の充分性が問題にされる。

また、限定事項の性質が、米国およびわが国でいうように、範囲区分に起因するものであるか、あるいは意見区分に起因するものであるかによって異なることは、ステートメントによっても認識されており、そのパラグラフ4において、夫々の監査人は、限定事項を判定する場合に、その限定事項が、監査人が意見を異にするためであるか、あるいは意見形成に必要な証拠が不十分であるためであるかを決定すべきことを要求しているので、その区別を明確に理解するように要求しているものといえるであろう。⁽¹⁰⁾

(a)項を除いた他のすべての項目は、監査報告書でも、いわゆる意見区分に関するものである。ただ(c)項については、ステートメントは、監査人の意見に属していないとしているようであるが、さきにも指摘したように、報告書の記載において範囲区分と意見区分とに分ける意図はないので、別に記載上の問題は

(9) Ibid., paragraph 10, p. 172.

(10) Ibid., paragraph 4, p. 171.

ない。ただ、財務諸表の項目と会計帳簿との一致が、事実としての報告または証明可能なものであるにしても、それが財務諸表の適正表示に対する限定事項の原因になるというのであるから、それは単に形式的な問題ではなくて、より実質的な問題を含んでいるのではないかという疑問が生じるが、これは後にとりあげるところである。

監査人の意見表明に関する項目は、連結財務諸表および規定適用免除会社についての(f)および(g)を除いてみると、(e)項の適切な会計帳簿の作成、(d)項の附則第8条の情報公開規定の準拠、(e)項の財務諸表の真実かつ適切な概観の表示などである。そして、この(b)、(d)、(e)は、相互に独立的であるような規定になっている。たとえば、(b)項が満足されても、(d)項が満足されない場合があり、逆に(d)項が満足されても(b)項が満足されないこともある。これは、監査人の意見に関する各項目が、必ずしも、財務諸表の表示の適正性から体系づけられていないためである。

財務諸表の表示の適正性から意見の形成要因を体系づければ、米国におけるように、会計原則の準拠性、継続性原則の準拠性および情報公開の充分性があげられるであろう。ステートメントでは、(e)項が、これらの財務諸表の表示の適正性に関する形成要因を含んでいる。すなわち、(e)項のうち、1号が会計原則の準拠性、2号が継続性原則の準拠性、5号が情報公開の充分性であるが、その他の要因も含まれている。それは3号および4号において、財務諸表上の項目である資産、負債および収益、費用の記載金額の妥当性がとりあげられていることである。

会計原則の準拠性と区別されて、財務諸表上の各項目の記載金額の妥当性を問題にすることの意図は明確ではない。財務諸表の各項目の記載金額の妥当性は、会計原則に照して判定できるはずであるが、なお疑問が残る場合としては、1つには、いわゆる未確定事項のように、偶発的事項あるいは経営者の判断に依存する資産評価などが考えられ、今1つには、不正および誤謬の存在がある場合が考えられる。しかし、後者の場合には、それが特別にとりあげられることはなく、財務諸表の適正性として、他の要因に吸収されるであろう。

最後の第6号では、財務諸表の脚注または取締役会の報告書のなかで情報公開を行なっている、必らずしも真実かつ適正な概観の表示にはならないので、限定事項とならしてしている。これは、第5号の情報公開の充分性に含まれるものとしてもよいのではないかと思われる。

これまで、個々の限定事項となる場合について論評を加えてきたが、ふりがあってまとめてみると、限定事項が、法律の規定にしたがってとりあげられている所に特徴がある。したがって、財務諸表の適正表示の意見形成の観点から、限定事項が合理的に体系づけられているとはいえない。それ故に、英国では、法律の意図から限定事項が形成されているので、米国では、とりあげられないような項目を含んでいる。これは、英国監査の性格および素性を示すものであると思われるのでその検討が必要であろう。

(3) 限定報告書の移行形態

監査報告書の限定にも種々の程度のものであり、したがってその程度によっていくつか移行形態があらわれる。特定の監査報告書がどの段階に属するかは、監査人の判断によって決められなければならないが、ステートメントは、まず第一の要素として項目の金額の重要性をあげ、それに加えて、考慮すべきこととして、つぎの3つ⁽¹¹⁾をあげている。

- (a) 前に列挙した限定の必要な場合のどれに該当するかを決定すること。
- (b) 財務諸表上の重要な項目について、監査人が意見を異にするかどうか、または意見の形成に必要な証拠が充分であるかどうかを決めること。
- (c) 上のいずれかの場合に、問題の項目が、真実かつ適正な概観の表示に影響するほど重要であるかどうかを決定すること。

これらの判断の要素は、過程的にとりあげられていると解釈することもできるので、これらの要素を判断することによって限定報告書の移行形態が決められる。

このような考え方は、米国でも大体同様であり、米国では、無限定報告書、

(11) Ibid. paragraph 4.

限定報告書、意見差控報告書および不適正意見に分けられている。このステートメントでは、そこまで概念が明確にされてはいないが、限定報告書が、極端な状況においては、意見が表明できない場合と、否定的な意見が表明される場合があるとして、2つの場合を分けている。このような場合を、とくに明確にしたことは、米国の理論の影響ではないかと思われる。

ともかく、前述の3つの要素によって監査報告書の移行形態が決められる。第1に、監査報告書を限定しようとする場合には、それが列挙された限理由のどの場合に該当するかを決定する。そして、第2の段階として、それが財務諸表の重要な項目であるとき、その限定が、監査人の意見の基礎である証拠の欠陥に起因するのか、あるいは監査人がそれについて意見を異にすることに起因するのかなど、どちらであるかを決めなければならない。これによって、限定報告書を作成すべきかどうかが決める。すなわち、ステートメントは、「疑問または意見を異にする項目に限られており、財務諸表全体の表示に影響を及ぼす程重大でない場合には、監査人の意見に、特別の留保または除外をつけて、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示していると報告できる⁽¹²⁾」としている。

このように、限定事項の性格を2つの種類に分けてとらえる考え方は、つぎの段階の移行形態を考える場合にも、同様に保持されている。それ故に、限定事項が非常に重大で、財務諸表の全体としての真実かつ適正な概観の表示に影響する場合には、つぎの2つの場合のどちらかを報告しなければならないとしている⁽¹³⁾。

(1) 監査人は、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示しているかどうかを報告することができない。

(2) 監査人の意見として、財務諸表は真実かつ適正な概観を表示していない。

ここには、米国におけるような意見差控と不適正意見とを区別する考え方がみられる。

(12) Ibid. paragraph 4.

(13) Ibid. paragraph 4.

ところで、ステートメントは、その実際の適用において、監査報告書の限定について、特定の留保条件つきで財務諸表が真実かつ適正な概観を表示しているという報告書、監査人が意見を形成することができないという報告書、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示していないという監査報告書の三つに分けている。ここからも、後二者は、限定の特殊な場合として扱われているとことがうかがえる。

ステートメントは、会社法附則第9条は、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示しているかどうかについて報告することを要求しているが、監査人が財務諸表全体について意見を形成することができないために、適正であるとも適正でないとも、どちらかに積極的に報告することができない場合があるとして、その1例として未確定事項をあげている⁽¹⁴⁾。その場合の監査報告書の記載例は、つぎのようになっている。

「ある地域における5万ポンドの棚卸資産は、その国の政府によって接收されているので、現在は換金性がない。われわれは、全く、その金額で換金できるかどうかについて意見を形成することができない。そして、この理由から、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示しているかどうかについて報告することができない⁽¹⁵⁾。」

つぎにステートメントは、財務諸表が真実かつ適正な概観を表示していないという報告書について、もしも監査人の意見として、財務諸表全体が真実かつ適正な概観を表示していない場合には、その理由をあげてその旨をのべる義務があるとする⁽¹⁶⁾。その例として、ステートメントは、監査人が、会社の資産評価について意見を異にする場合をあげ、その報告書の記載例をつぎのように示している。

「現在清算中であるP.Q会社の株式は、10万ドルの原価で表示されているが、清算人は、会社は債務を全部返済することはできそうにないので、株式は

(14) Ibid., paragraph 17. p. 174.

(15) Ibid., paragraph 17.

(16) Ibid., paragraph 18.

無価値であるとしている。この理由で、財務諸表は、真実かつ適正な概観を表示していない⁽¹⁷⁾。」

この2つの場合は、ステートメントでは、最後の切り札として、あるいは極端な場合として考えられており、限定がとくに重大で、財務諸表全体の表示に影響を及ぼす場合に作成される⁽¹⁸⁾。そして、この2つの場合は、限定の性質が相違するために、異なる結果に到達することが認められている。

これまで説明してきたように、ステートメントは、限定報告書の移行形態を明確に区別するとともに、このような移行形態を決定する要素および思考過程を明らかにしている。このようなステートメントの考え方は、米国の場合とあまり大差がない。それは、ここでは、法律の規定よりも、むしろ財務諸表の適正表示の観点から、報告書の移行形態がとりあげられているからである。

(4) 限定報告書の機能と作成上の注意

ステートメントは、監査報告書を限定したという事実は、通常は、株主およびその他の財務諸表に依存する人々に対する特別の注意として役立つと考えている。しかも、その特別の注意も、単に疑問を起させるだけのものではなくて、それに関する情報を伝えることを目的としている⁽¹⁹⁾。そして、このような手段を通じて財務諸表が法律の要件に準拠し、かつ真実かつ適正な概観を表示することを確保しようとしているのである⁽²⁰⁾。したがって、限定事項の記載は、必ずしも、会社の経営者に対してかれらの財務的誠実性を攻撃しているものではなく、単に意見の相違による場合もある⁽²¹⁾。それ故に、限定報告書は、読者が、財務諸表が表示する情報を正確に理解できるようにするはたらきをもつ。このような考え方は、株主の性格が、会社に対して直接的行動をとりうるものから、会社の情報によって間接的反応を示すものに変ってきたという事情に対応するものと考えられる。

(17) Ibid., paragraph 18.

(18) Ibid., paragraph 15, p. 173.

(19) Ibid., paragraph 5, pp. 171~2.

(20) Ibid., paragraph 7, p. 172.

(21) Ibid., paragraph 9, p. 172.

ステートメントは、また、一方的に限定を行なうのではなくて、会社の経営者との話し合いが重要であることに注意している。すなわち、監査人は限定報告書を作成する前に、会社の経営者と財務諸表について話し合い、自分の考え方を明らかにして、取締役会が問題の事項を調査して、取締役会が、実際的かつ適正であると判断する限り、欠けている情報を提供したり、あるいは財務諸表を修正したりして、監査人が無限定で報告書を作成することができるようにする機会を与えることが必要であるとしている。⁽²²⁾しかし、監査人は、取締役に修正を強制することはできず、取締役が修正しなかった場合には、そのことを報告する権利が与えられているだけである。⁽²³⁾そしてまた、意見が一致しないとか、現状に不満であるからといって、監査人が任期中に辞職することによって責任を回避するのは適当でないとしている。

さらに、ステートメントは、限定事項の記載について、その表現が、直接的かつ情動的であることを要求している。そこで、限定事項の意味、監査人の見解、財務諸表に対する意味について読者に疑問が残らないようにしなければならないとして、⁽²⁴⁾つぎの4点をあげている。

- (a) 明瞭性と矛盾しない限りできるだけ簡潔であること。
- (b) 項目および事実、そしてできる限り金額を明記すること。
- (c) 監査人として、できる範囲内で、その財務諸表に対する影響を明らかにすること。
- (d) 誤解のおそれのないように監査人の意見を表明すること。

(5) 連結財務諸表の場合

会社法附則第8条の規定にしたがって連結財務諸表を提出する会社の監査人は、連結財務諸表が法律の規定にしたがって、真実かつ適正な概観を表示するように適正に作成されているかどうかを報告しなければならない。

この場合に、親会社の監査人が、子会社の財務諸表の監査を行っていない

(22) Ibid., paragraph 6, p.172.

(23) G. Williams, Elements of Auditing, p.55.

(24) Statement on Auditing No. 6, paragraph 6, p. 172.

ときにはどうするかという問題が起る。これに関連して、ステートメント第5号は、株式会社の監査人は、連結財務諸表の監査のために、子会社の貸借対照表および損益計算書を受領する義務があり、そして子会社の監査人の監査報告書に依存するか、子会社に関して調査が必要であるかを、合理的に決定しなければならないとしている。ステートメント第6号はこの見解を支持している⁽²⁵⁾。

会社法附則第8条の15項(4)(d)により、連結財務諸表が提出されない場合に、子会社の財務諸表の監査報告書に含まれている限定事項は、持株会社の財務諸表に附属する文書で公開されなければならない。もしも連結財務諸表が作成されている場合に、子会社の監査報告書で、他の監査人によって、重大な限定事項が記載されているとき、それが連結財務諸表に関して重大であり、かつ連結において必要な修正が行なわれていないと判断すれば、監査報告書を限定することが必要である⁽²⁶⁾。

さらに、個々の会社の個々の財務諸表については、監査報告書の限定を必要としない場合であっても、連結財務諸表が法規にしたがい、かつ真実かつ適正な概観を表示していないと判断される場合があり、このような場合には、必要な修正が行なわれなければ、連結財務諸表に対する監査報告書の限定が行なわれる⁽²⁷⁾。

Ⅲ 英国監査報告書の特質

(1) 総 説

ステートメント第6号にみられる見解は、米国の監査の発展と軌を1にしていることは、これまでにのべてきたところからも明らかである。すなわち、限定の原因を明確に区別し、それによって、意見の差し控えおよび不適正意見の表明などの移行形態との関係づけなどによって、監査報告書は、利害関係者に、より実質的に情報を伝えようという方向に発展しつつある。

(25) Ibid., paragraph 12, p. 173.

(26) Ibid., paragraph 13, p. 173.

(27) Ibid., paragraph 20, p. 174.

しかしながら、監査報告書に記載される内容には、英国の場合には、特別の項目が含まれていることは、すでに限定の必要である場合の列举から看取できたことであり、また監査報告書の標準形式を比較することによって簡単に理解される。

米国の監査報告書の記載については、一般に認められた監査基準のうちの報告基準につきのように規定されている⁽²⁸⁾。

(1) 監査報告書は、財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠して作成されているかどうかを記載しなければならない。

(2) 監査報告書は、かかる会計原則が前年度と同じく当年度も継続して適用されているかどうかを記載しなければならない。

(3) 財務諸表の情報公開は、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ない。

(4) 監査報告書は、財務諸表全体についての意見を記載するか、あるいは意見を差控える旨を表明しなければならない。総合的意見が表明できないときは、その理由を記載しなければならない。財務諸表に関して監査人の氏名が記載される場合には、必ず必要に応じ監査の性格ならびにその負うべき責任の程度を監査報告書に明示しなければならない。

このような基準にしたがった短文式監査報告書の標準形式として、つぎのようなものが一般に採用されている。

「われわれは、X会社の19×年6月30日現在の貸借対照表ならびに同日をもって終了する年度の損益計算書および剰余金計算書を監査した。われわれの監査は、一般に認められた監査基準に準拠して行なわれ、したがってその時の状況に応じて必要と認められた会計記録の試査およびその他の監査手続を含んでいる。

われわれの意見によれば、ここに添付する貸借対照表、損益計算書および剰余金計算書は、前年度と同一の基準に基づき一般に認められた会計原則に準拠

28) Statement on Auditing Procedure No. 33, op. cit., p.16.

して、X会社の19×年6月30日現在の財政状態および同日をもって終了する年度の経営成績を適正に表示している。⁽²⁹⁾」

これに対し、英国では、監査報告書に記載すべき事項は、1948年会社法附則第8条につきのように規定されている。⁽³⁰⁾

1 監査人が、自己の最善の知識および信念に照らして、監査のために必要な情報および説明をすべて入手したかどうか。

2 会計帳簿および監査人が往査しなかった支店からうけとった監査のために充分かつ適切な報告書によって判断した限りでは、監査人の意見によれば、適切な会計帳簿が作成されているかどうか。

3 (1) 会社の貸借対照表および(連結財務諸表が作成されていない場合には)損益計算書が会計帳簿および報告書と一致しているかどうか。

(2) 監査人の意見として、そして監査人の最善の情報および監査人に与えられた説明にしたがえば、上記の財務諸表は、法律によって要求された情報を規定された方法によって提供し、かつ

(a) 貸借対照表の場合には、会計年度末の会社の状況について

(b) 損益計算書の場合には、その会計年度の損益について

真実かつ適正な概観を表示しているかどうか、あるいは法律の附則第8条の第2部によって公開を要求されていない事項(このことは報告書で指摘されるべきである)の非公開を条件として、真実かつ適正な概観を表示しているかどうか。

4 連結財務諸表を提出する持株会社の場合には、監査人の意見によれば、連結財務諸表は、会社およびそのメンバーである子会社の状況および損益の真実かつ適正な概観を表示するように、法律の規定にしたがって適正に作成されているかどうか、あるいは場合によっては、法律の附則第8号の第3部によって公開を規定されていない事項の非公開を条件にして真実かつ適正な概観を表示するように作成されているかどうか。」

(29) Ibid., p. 57.

(30) B. Magee, Dicksee's Auditing, pp. 421~2.

この規定にしたがって、一般に採用される監査報告書の標準形式は、つぎのようになっている。

「われわれは、われわれの最善の知識および信念に照らして監査のために必要な情報および説明はすべて入手した。われわれの意見によれば、会計帳簿およびわれわれが往査しなかった支店からうけとった監査のために充分かつ適切な報告書の監査によって判断した限りでは、適切な会計帳簿が会社によって作成されている。われわれは、上記の貸借対照表および損益計算書を監査し、会計帳簿および報告書に一致することを認めた。われわれの意見によれば、そしてわれわれの最善の情報に照らして、さらにわれわれに与えられた説明にしたがえば、上記財務諸表は、1948年会社法によって要求された情報を規定された方法によって提供し、かつ貸借対照表は19×年6月30日現在の会社の状況の真実かつ適正な概観を表示し、かつ損益計算書は同日終了年度の真実かつ適正な概観を表示している。⁽³¹⁾」

英国の監査報告書の内容は、表現こそ大分相違しているが、米国の範囲区分および意見区分に相当する内容はすべて含まれている。しかし、英国の監査報告書の中には、それ以外の事項がつけ加えられている。そのうちでも、とくに目立つのは、会計帳簿への言及であるが、これは、英国監査の基本的性格が、そこに現われていると考えることができる。

(2) 英国の監査報告書の発展

そこで、その基本的性格をさぐるために、英国の監査報告書が歴史的にどのように発展してきたかを簡単に辿ることとする。英国の監査報告書は、会社法の規定またはその附属定款雛形にしたがって発展してきた。監査制度は、1844年の会社法の規定にはじまるものであるが、監査報告書の内容については、1845年の会社法でも別に規定を設けていなかったが、1856年の会社法の附属定款雛形のB表の84条には、監査役は、取締役の提出した貸借対照表が法律の規定に準拠し、かつ会社の状況の真実かつ正確な概観を表示しているかどうか

(31) Ibid., p. 261.

ついで意見、および監査の実施において必要であった情報および説明を取締役より入手したかどうかを報告することを定めていた。⁽³²⁾

ところが、英国では、前世紀において、監査報告書が極端に簡潔化される方向に進んだ。この理由の1つとしては、つぎのような事情があげられる。すなわち、当時、行なわれていた監査手続は、単純かつ形式的なものであり、たとえば、すべての支払について証憑書類が作成されたかどうかとか、あるいは貸借対照表が元帳と一致するかどうかを確かめる手続をとるにすぎなかったといわれる。その結果として、監査報告書も、単純かつ形式的なものになものになり、「有価証券を検査し、それが帳簿および計算書と一致することを認めた」とか、「本貸借対照表の金額を帳簿と比較し、その一致することを認めた」とか、あるいは「本貸借対照表を帳簿および証憑書類と比較し、現金、手形、貸付金が各々一致することを認めた」とかのように記載されることが多かったのである。⁽³³⁾

これに関し「ジクシー監査論」では、別の理由があげられている。すなわち、本来は、監査報告書は、株主総会で読みあげられるだけでよかったのが、組合の定款の規定などの影響から、監査報告書を貸借対照表の下部に印刷して公表する慣行が広まったことである。⁽³⁴⁾このような慣行は、監査報告書のスペースが狭いという点と、株主以外にも監査報告書が公表されることになるために、公表に都合の悪い事項が記載されないという点の2つが問題になる。

この理由から、監査報告書の簡潔化が進められ、それが合理的な限界をこえてしまったのである。すなわち、「監査し、正確であることを認めた」と記載して、サインを行なったり、さらにはサインだけで1言も記載されなかった

(32) H. C. Edey and Prot Panitpakdi, "British Company Accounting and the Law 1844~1900" in *Studies in History of Accounting*, edited by A. C. Littleton and B. S. Yamey, p. 364. 拙稿, 「19世紀後期の英国会社会計と法律」, 『香川大学経済論叢』第34巻, 第4号。

(33) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, p. 290, p. 314. 拙稿, 「英国における監査役の独立性と限定監査報告書」, 『香川大学経済論叢』第32巻, 第3. 4. 5号, p. 315~6.

(34) B. Magee, *op. cit.*, pp. 294~5.

り、あるいは「監査した」とか「証明した」という1言がつけられることが、⁽³⁵⁾ 珍らしくなかったといわれる。

もともと、合理的要求による監査報告書の簡潔化が何故に馬鹿げた極端にまで到達したかについては分らない。しかし、このように簡潔な監査報告書を公表することは、すべての条件が満足的な場合には、如何にも便利であるが、監査人が何か満足できない箇所がある場合には、困ったことになる。ロンドン・アンド・ゼネラルバンク事件は、この事例にあてはまる。この場合は、不満足な点があったが、これを監査報告書に記載して公表すれば、銀行を破産させ株主に損害を与えることになるとして、監査報告書には、その点に関して何も記載されなかった⁽³⁶⁾のである。

それ故に、このような監査報告書の簡潔化の方向は、安易に無限定報告書を提出する状態を生み、実際には限定報告書が必要である場合にも、表面上は無限定報告書が出されたことが珍しくなかったことが推測される。つまり、このような監査報告書の簡潔化の慣行が、限定報告書を表面から隠すようなはたらきをしたということは重要であろう。

1900年の会社法は、すべての会社に監査制度を強制するとともに、これまでの監査報告書の欠陥を是正するために、風変りな規定を採用した。これは、監査報告書を2つの文書に分割し、貸借対照表の下部に印刷して公表する証明書と、株主総会に提出される報告書の2つを作成させるという方法である。すなわち、第23条により、監査人は貸借対照表の下部に、監査人としての要件をすべて遵守し、監査の実施に必要なすべての便宜をえたことを記載した証明書をのせるとともに、貸借対照表が会社の帳簿に示された通りに会社の真実かつ正確な概観を表示するように適正に作成されているかどうかを記載した報告書の作成を規定した。この後者の報告書は、貸借対照表の下部に印刷される必要はなく、株主総会で読みあげられるだけでよかった。要するに、この規定は、証明書と報告書とを区別するとともに、限定報告書として株主に伝えるべき事項

(35) Ibid., p. 295.

(36) Ibid., p. 295.

を、会社の信用を傷つけることなく伝える方法を与えることにあつた。⁽³⁷⁾

しかし、実務においては、この法律の規定の趣旨は生かされないままに終わった。というのは、実際においては、貸借対照表には、表面上は証明書と報告書とを一括したとみられるものが印刷されることが多かったのである。何故かといえば、もしも従来の記載方式を変えた場合には、何か不都合なことがあつたために新しい記載方式に変更されたと思われることをおそれて、従来通りの記載方式によつたので、法律の意図した結果はえられなかつたのである。⁽³⁸⁾

その為に、逆に、最も有害な行為をひきおこすことになってしまったことが指摘されている。すなわち、貸借対照表の下部には、証明書と報告書との結合したものとみられるものを記載し、それと同時に、別に、株主には、より詳細な報告書が作成されたのである。これは換言すれば、公表される監査報告書は無限定報告書で行なわれ、株主総会へは限定報告書が出されるという不合理な実務が行なわれる。⁽³⁹⁾

しかし、株主総会でさえも、こういった限定報告書は株主の前から隠されようとする可能性があつた。すなわち、株主への報告書は、印刷されないで、総会で読みあげられるだけでよいのであるが、それも、開会直後に、まだ株主があまり集っていない時に読みあげられるならば、大部分の株主は、その内容を知らされないままになることが予想される。⁽⁴⁰⁾

さらに、監査人の独立性の点からも、限定報告書が出にくかつたという事情もあるが、これは別の機会に論じたので、ここではとりあげない。⁽⁴¹⁾

ともかく、1900年会社法の規定には、上にみられたような欠陥があつたので、1907年会社法では、監査人は、監査報告書を作成して貸借対照表に添付するか、あるいは貸借対照表の下部で監査報告書に言及するかどちらかの方法をとることが規定され、そしてまた、監査報告書は総会で読みあげられるととも

(37) Ibid., p. 295~6.

(38) Ibid., p. 296.

(39) Ibid., p. 296.

(40) Ibid., p. 297.

(41) 拙稿前掲論文。拙稿、「英国における限定監査報告書の背景」、『会計』、昭和34年12月。

に、株主であれば誰でも監査報告書を閲覧することができるものとされた。この1907年の規定の考え方には、監査報告書は、まだ会社の内部の問題として、株主以外に公開しないことも認めようという思想が含まれている⁽⁴²⁾。

これが、さらに、1929年の会社法になると、貸借対照表の下部で監査報告書に言及する方法は取り除かれ、すべての場合に、監査報告書は貸借対照表に添付すべきことが規定されるようになった。このような段階に至って、監査報告書は、会社の内部的な性格を脱して、実質的に公的な性格のものとして認識されるようになったといえることができるであろう⁽⁴³⁾。

これまで、簡単に、監査報告書の発展を辿ってきたのであるが、これは単に形式以上の重要な問題を含むものである。すなわち、第1に、英国では、監査報告書の発展あるいは変化にとって、会社法の規定が大きく影響しているということである。したがって、監査報告書の論理の理解のためには、会社法の監査制度の意図を明確に把握しておくことが必要である。第2に、監査報告書は簡潔性への合理的な要求から、それが極端にまで走り、不合理なものとして自覚され、監査報告書は、単に監査が会計に対して行なわれたということを伝えるという形式的なものに留るものではなく、より実質的に会社の会計についての監査の結果を伝えるべきものとして、その情報伝達の機能が認められたということである。さらに、第3に、監査報告書が、最初は、会社内部の私的な手段としての性格をもって出発し、実質的に公的な性質のものとして認識されるに至るまでに、相当長い年月を要したということである。これらの問題は、さらに掘り下げられなければならない。そのためには、英国の監査制度の意図あるいは基本的性格と監査報告書の論理との関連の究明が必要である。

(3) 監査制度の意図と監査報告書の論理

英国の株式会社の監査制度は1844年の会社法の制定にはじまる。ここでは、監査制度は、会社法によって強制されたのであるが、1856年の会社法によって監査制度を強制する規定は除かれ、その規定は、附属定款雛形のB表（1862年

(42) B. Magee, op. cit., p. 297.

(43) Ibid., p. 297.

の会社法では内容は同様であるがA表とされた)に移され、監査制度の採用は任意とされた。この変更の理由は、一般に会計およびその監査の問題は、株主と取締役との間の私的な問題であると考えられたことと、1944年の会社法による監査制度の効果があまりなかったことがあげられている⁽⁴⁴⁾。この後者の原因には、当初の監査が素人監査であったという事情が含まれていたことを指摘できる⁽⁴⁵⁾。ともかく、それ以来1900年の会社法まで、監査制度の強制は行なわれなかったが、付則の定款雛形は、会社が独自の定款を作成しない場合には適用されるので、定款雛形がそのまま採用されることが多かったということから、多数の会社が監査制度を採用し、かつ監査人も、素人より専門家が選ばれる傾向が進み、監査はより実質的な方向に発展しつつあったとみることができる。

1844年会社法にもどって考えると、これは、会社の設立の登記を規定し、さらに取締役に帳簿の記帳および貸借対照表の作成を義務づけるとともに、その第三者による監査を規定した。この規定の基本的目的は株主保護にあり、そのために、会社法は、企業経営に対する取締役の責任に対し、ある程度の公的統制および牽制の機構を設定することを目的としている。前者のために、登記、審査および形式化の規定があり、後者のためには、株主が自己の利益を守るべく、取締役の記録および計算書類を監査するように規定した。その規定によって、会社登記吏は、不適当な設立計画を拒否できる権限を備え、また株主は、自己の代表である監査役の報告により、取締役の責任を追求し、さらに、取締役のその後の行為を統制する権限をもつことになる⁽⁴⁶⁾。

ここでもし、初期の株式会社について考えられるような、株主と会社との固定的かつ人的関係を想定すれば、監査制度は、会社の内的関係の処理の機構として考えられる。これは、監査報告書が、会社内部の私的なものとしてあらわれたことと照応する。

(44) H. C. Edey and Prot Panitpakdi, op. cit., p. 361. 拙稿, 「英国における限定報告書の背景」, 『会計』, p. 114.

(45) 拙稿前掲論文, pp. 114~5.

(46) A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, p. 288.

われわれは、別の機会に、英国の監査制度を特徴づけるために、それを「行為の裏付けとしての会計監査」の原型として指摘した⁽⁴⁷⁾。その際に、論拠の1つとしたのは、一般に英国の監査方式の特徴としてあげられている帳簿に重点をおく監査方式であり、また精細な突合であつた⁽⁴⁸⁾。

英国においては、当時の監査業務の大部分が、試算表に至るまでの精細な帳簿の突合にあてられ、そしてまた証憑突合、帳簿突合および計算突合などの監査業務が非常に精細であつたことは、その監査の意図が、経営者の行為の合法性および誠実性の裏付けとしての会計の監査にあつたためであると理解した。それ故に、取引の発生事情を調べるために証憑突合を精細に行なうことが必要であり、かつそれらの取引が、株主に提出される貸借対照表に要約される過程において、記帳、転記、計算などの誤りがないかどうかを検討するために、帳簿突合、計算突合などが精細に行なわれる。その結果として、元帳残高と貸借対照表の各項目との一致を確かめること、およびその一致につき監査報告書に記載することが行なわれるようになったのは、経営者の行為の誠実性の裏付けとしての会計の監査としての性格のあらわれである。

なお、法律において、「会社の帳簿に示された通りに」という文言が入れられるようになったのは、すべての銀行に監査制度を強制するようになった1879年の会社法が制定されて以来である⁽⁴⁹⁾。

英国の監査の基本的性格をこのように理解し、経営者の行為の裏付けとしての会計監査としてその監査方式を特徴づけることによって、英国の監査報告書の論理が合理的に説明される。

英国の監査報告書では、監査の結論が2つの部分に分けられる。第1は、適切な会計帳簿が作成されているかどうかについての報告であり、第2は、財務諸表についての報告である。財務諸表については、さらに2つの事項について

(47) 拙稿、「監査制度の展開についての一試論」、『企業会計』、昭和40年8月。

(48) 前掲論文 P. 44.

(49) H. C. Edey and Prot Panitpakdi, op. cit., p. 370. 拙稿、「19世紀後期の英国会社会計と法律」、p. 63.

監査の結果を報告しなければならない。その1つは、貸借対照表および損益計算書が、会計帳簿と一致するかどうかということであり、もう1つは、財務諸表が、法律の規定に準拠して情報を提供し、かつ貸借対照表が、期末の会社の状況を、損益計算書が、年度の損益の真実かつ適正な概観を表示しているかどうかということである。これらの事項、すなわち、適切な会計帳簿の作成、会計帳簿と財務諸表との一致、財務諸表の真実かつ適正な概観の表示が、どのように関連づけられるべきかを考察しなければならない。

われわれは、英国監査の基本的性格から、つぎのように理解する。適切な会計帳簿が作成されているかどうかは、経営者の行為の誠実性の裏付けとしての会計の監査が行なわれたことを示すものである。これは、株主の一人一人が、会計帳簿を調べるべきところを、監査人が代表して行なっているのであり、その結果として監査人の意見が会計帳簿について記載される。他方において、財務諸表が、法規にしたがって、真実かつ適正な概観の表示を行なっているという監査人の意見が記載されるが、これは、株主に提出されるのは、実際的には、会計帳簿ではなくて、財務諸表であるためである。それ故に、経営者の行為の誠実性は、財務諸表の表示の適正性としてあらわれざるをえない。こうして、監査報告書には、監査人の意見が、会計帳簿とならんで財務諸表についても記載されることが必要になる。

ところが、この2つの事項は、全く別々のことではない。両者は、結びつくことによって、実質的意義をもつ。すなわち、会計帳簿に対する意見によって確かめられた経営者の誠実性は、株主に提出される財務諸表によって具体的に提示されることになるし、逆に、財務諸表の表示の適正性は、実質的に、会計帳簿によって立証された経営者の誠実性により支持されなければならないからである。したがって、会計帳簿と財務諸表との一致が確かめられ、その一致が、監査報告書に記載される。

ここで注意すべきは、会計帳簿の適切性と財務諸表の表示の適正性に関する監査人の結論は、ともに意見とされているが、会計帳簿と財務諸表との一致についての結論は、事実の表明とされていることである。つまり、意見と意見と

を結びつけるものが、事実であることによって、両者の密接な関係を強調するとともに、意見の基礎が確実であることを示している。

これまでの議論においては、英国の伝統的な性格に厳密にしたがった場合の理解であるが、それが、そのまま、現在のように発展し変化した会社についても、妥当するものか若干の反省が必要であろう。すなわち、当初の株式会社の株主は、固定的であり、したがって、会社に対しても直接的関心を有していたので、監査についても経営者の誠実性に重点をおいた「行為の裏付けとしての会計監査」を要求したのであるが、現在のように、株主が、階層的かつ地域的に分散し、したがってまた非常に、流動的となり、会社に対しても投資対象として以外直接的関心をもたなくなる場合、単に経営者の誠実性よりも、会社の収益力を重視するようになる。そうなると、会計の情報という面に重点をおくので、「情報表示としての会計監査」⁽⁵⁰⁾に移行して行く必要が生じる。

もしも、このような理解に立つならば、財務諸表の表示の適正性を、一番上において、そこから体系づければよいのであるから、別に会計帳簿の適切性とか、財務諸表と会計帳簿との一致を、並列的にとりあげて、監査報告書に記載する必要はないであろう。

英国でも、現在では財務諸表の表示の適正性に重点をおくようになってきていると思われる。これは、ステートメント第6号でも、限定報告書から意見差し控えあるいは不適正意見の表明への移行を決定する場合に、問題の項目が、財務諸表の真実かつ適正な概観の表示に影響するほど重要であるかどうかを判断しなければならぬとしていることからも明らかである⁽⁵¹⁾。このように、財務諸表の表示の適正性に重点がおかれるようになっても、なおかつ、会計帳簿の適切性および会計帳簿と財務諸表との一致を監査報告書に記載するのは、1つには、英国監査の歴史的伝統を示すものであり、他方には、英国監査の基本的意図として、経営者の行為の誠実性の監査が、今なお、残されていることを意味するものであろう。

(50) 拙稿、「監査制度の展開についての一試論」pp. 46～50。

(51) Statement on Auditing No. 6, cit., paragraph 4, p. 171.

IV むすび

企業の財務監査であるかぎり、その監査思考の発展は、どのように国を異にしたところで、その到達するところは同じであろう。本稿のとりあげた限定報告書の問題にしても、英国でも、ほとんど米国での考え方と同じであることがうかがえたのである。しかし、それにも拘わらず、なおかつ、英国の監査報告書には、米国では、とりあげられていないような問題が含まれている。それは、監査が、生成し、育ってきた、夫々の土壌とか環境が相違するために、個々の基本的性格をもつようになり、監査が発展してきた段階においても、その素性を示すものとしてあらわれてくるためである。このような観点から、英国の場合、何故に、会計帳簿が、監査報告書の記載事項として問題にされなければならないかを理解してきたわけである。

すなわち、英国の監査は、もともと、経営者の行為の誠実性を問題として、その監査方式に、「行為の裏付けとしての会計の監査」を原型としてとってきたために、会計帳簿の適切性、会計帳簿と財務諸表との一致が、監査報告書の重要な記載事項として位置づけられてきたのであり、それが今日でも残っているのである。これに対して、米国の監査では、もともと、会社の利害関係者へ公開された財務的情報の信頼性を問題として発展したために、その監査方式として、「情報表示としての会計の監査」が、その原型としてとられたので、監査報告書の記載事項は、財務諸表の表示の適正性の観点から体系づけられている。したがって、英国の監査報告書の論理については、上にのべたような基本的性格の相違を前提において理解されなければならないのである。