

継続性原則に係わる日本的規範運用形態

松本 祥尚

I はじめに

1991年12月26日付の企業会計審議会報告による我国の新監査基準・準則改訂に際し、明確にプライベート・セクターたる日本公認会計士協会(以下、JICPA)の規範設定能力が考慮された。これまではパブリック・セクターである企業会計審議会が専ら基準・準則の改廃を担当してきたが、特に監査実施準則について「日本公認会計士協会が、自主規制機関として公正な監査慣行を踏まえ、会員に対し遵守すべき具体的な指針を示す役割を担うことが一層期待されるので、その組織の整備、拡充等適当な諸施策を講じていく必要がある」(企業会計審議会[1991])として、ガイドラインとなるべき実施準則運用のための指針制定がプライベート・セクターに委ねられた。具体的には、従来の実施準則「第二 通常の監査手続」の項において、監査対象項目毎に個別具体的に監査手続を明記していたものを排し、監査プロセスと実施上の留意事項・要件を抽象的に記載するにとどめている。このような、いわば規範設定権限の移譲ともいべき状況に応じて、JICPAでは、従来の各委員会方式に加えて、監査基準委員会とその附属機関としての監査問題協議会を新設し、自ら遵守すべきガイドライン⁽¹⁾の制定に努めている。

- (1) この規模設定能力の存否について、JICPA 元会長(村山徳五郎氏)は、「協会としては従来から規範設定には積極的に関与してきた」旨を主張され、その代表的なものとして「監査手続一覧表」や「監査マニュアル」を挙げられている(1992年監査研究学会報告)。現段階で、監査基準委員会によるガイドラインとして、監査基準委員会報告書第1号「分析的手続」、同第2号「特記事項」、同第3号「経営者による確認書」の3つが答申・公表されている。

しかし問題は、パブリック・セクター対プライベート・セクターの関係において、一般抽象的基準の制定を前者に、個別具体的基準の制定を後者に担当させる形が、果たして実務への精通度と監査環境の変化への迅速・柔軟な対応能力を根拠として、容認されるものか、という点にある。というのも、たとえ一般抽象的基準を具体化した監査上のガイドラインにすぎないとはいえ、当該基準・ガイドラインを適用（執行）する側があれば、その適用により影響を受ける側もある。この影響を受ける利害関係者の側は、従来通り（パブリック・セクターが専担していた頃と同様）監査人と直接契約関係にあるクライアント企業であり、また受益者となる株主・債権のまま代わっていない。その意味では、それらの利害関係者がガイドライン（規範）制定過程に関心をもち、自らの影響力を行使する可能性がむしろ高まった、といえるからである。言い換えれば、会計・監査規範に関する利害調整の場が、パブリック・セクターのみならず、プライベート・セクターにも設けられることになったと解せる。現に、JICPAには、社会一般の意見を聞くためと称して、監査基準委員会を補完する機関としての「監査問題協議会」が設置されるに至った。

以上の点からすれば、JICPAの「規範設定能力」が、先の企業会計審議会と同レベルないし同程度にあることを確認しておく必要がある。そして、その能力を検証するための最も典型的な事例が、継続性の変更を巡る「正当な理由」判定のために発行されたガイドラインたる監査委員会報告第20号にある、と考えられる。

さて、継続性の変更に関する注目すべき事実は、90・91年度の決算報告に対してなされた、大蔵省による有価証券報告書及び監査概要書の審査・差し戻しに見受けられる。大蔵省は会計処理方法の変更についての重点審査に際して、①変更に伴う所定の注記が適切に行われていない、②会計処理方法の変更内容に伴う疑問が持たれる、③会計処理方法を頻繁に変更している、④財務諸表への影響の度合いが大きく、その変更の正当性が明らかでない、等の理由で、訂

正等の是正措置を求めた(兼田[1990 a/b])。これまで特に問題視しなかった大蔵省が、いわゆる継続性の変更と、それに基づく財務諸表上の注記や監査人の対応⁽²⁾に対して、何故急にその態度を豹変させたのかは明らかではないが、少なくとも、これ以後「有形固定資産の減価償却方法については、期間損益のヨリ適正化を図るため、当期より定率法から定額法に変更した」といった簡略すぎる理由にならない理由付けと、それを正当な理由と認定してきた監査人の対応が、容認されざるものと化した。しかし曲がりなりにも、監査人が「正当」との判断を下した継続性の変更を、大蔵省が改めて審査して是正を求めるといった事態は、監査の職業専門家として自他共に認められる会計士にとって、屈辱的な状況と捉えられるべきであろう⁽⁴⁾。

(2) これらの重点審査事項は、毎年有価証券報告書の提出時期になると、大蔵省からチェックリストとして指摘されているものであり、監査委員会報告第20号にも留意するように指導がなされている。

ちなみに、この差し戻しの割合は、以下の通りである。

90年3月期決算会社の有価証券報告書提出会社2,335社中384社(16.4%)が会計方針の変更を実施していたが、この内62社(下期変更かつ変更理由不明)(16.1%)に対して、有価証券報告書の訂正指導がなされている。但し、監査概要書の訂正指導に関しては、その数は明らかにされていない。

(3) この豹変に関して、「大蔵省証券局の有価証券報告書等に対する審査体制が十分に整備されていなかった」ためとする見方もあるが、この背景には、88年10月になされた証取法の改正に際して、従来の発行開示規制による事前承認制度重視から、継続開示規制による事後検査重視への姿勢変更があったといわれている。

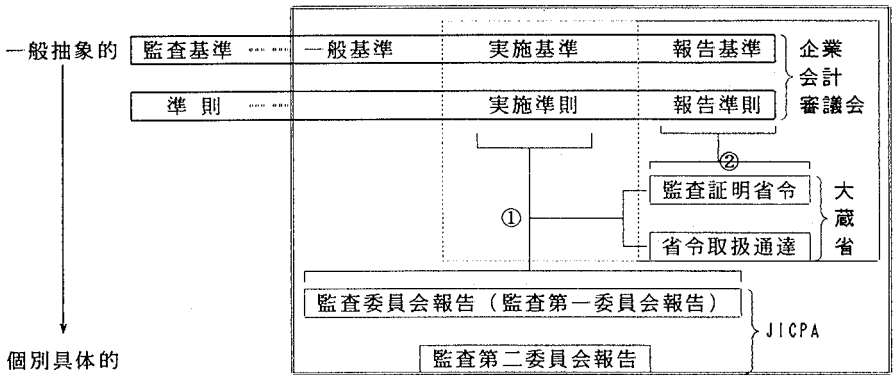
また1991年度(1992年3月期)に関しては、当該審査のみならず、大蔵省は、有価証券報告書の受理に際して、継続性変更に関するアンケート調査も行っている。調査表の詳細は、『週刊経営財務』第2089号(1992年7月6日)2~4頁、を参照されたい。

(4) この審査結果を受けて、JICPAが協会全体としての対応を試みたという話は、協会機関誌『JICPAジャーナル』にもないため、各事務所単位で対応を図ったと考えられる。

また、このような状況は本文掲記の他、次の2点から、重要な意味を持つと考えられる。すなわち、第1は、アマチュアから構成される大蔵省が、会計ならびに監査業務のプロフェッショナルとなるべく数度の資格試験にパスし、10数年にわたる実務経験を擁して、監査報告書に署名したCPAの専門的意見をはねつけた点。これは会計士や弁護士⁽³⁾の専門的資格を有するメンバーからなるSEC(アメリカ)が、提出書類をはねつける状況と同じ次元で捉えられるものではない。第2に、もしこのような状況が一般的に合理性を持つとされるのであれば、最近の商法改正時において議論された「調査人制度」に関して、アマチュアから構成される法務省が提出書類にたいして最終的なチェックをして受け取りさえすれば、必ずしも監査の保証水準が低下するという反論は妥当しくなる点、である。

我国の監査実務に対する規制ルールには、企業会計審議会による監査基準（一般基準・実施基準・報告基準）を頂点にして、それらの一般抽象的限界を補足するために、準則が設けられ（森 [1988] 55～58頁）、それらに法的根拠を与えるための監査証明省令と取扱通達が大蔵省から公布されている。そしてさらに、運用に当たり争点となった事柄に応じて、JICPA から各種通牒・通達・委員会報告といったガイドラインが、ケース・バイ・ケースで会員宛に公表されてき

【第1図 各監査規範の関係】



※以下の理由により、関係①は間接的関係、②は直接的関係である。

監査基準・準則と監査証明省令（及び取扱通達）との関係は、後者が基準・準則の趣旨及び内容を証取法監査制度として取り入れるためのものであり、前者の適用に実践的效果をもたらす法的根拠を与えたものが後者とされる。したがって、表現上形式上の差異はあっても、内容的実質的には異なるものではない。

次に、関係①（実施基準・準則と省令・通達）は、証明省令第3条第2項「前項の監査報告書又は中間監査報告書は、一般に公正妥当と認められる慣行に従って実施された監査又は中間監査の結果に基づいて作成されなければならない」という包括規定を受けた、取扱通達三「省令第3条第2項に規定する『一般に公正妥当と認められる……監査』とは、おおむね、『監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について（企業会計審議会平成3年12月26日報告）』に定めるところに従って実施されたものをいうものとする」の規定により、「監査基準・準則を法令の体系の中に組入れるもの」（宮保 [1992] 5頁）とされる。結局、省令・通達では、監査手続の具体的内容には触れていない。

したがって、旧監査実施準則の「第二 通常の監査手続」が削除されたことに伴い、監査実施上の具体的指針として公表される、JICPA の各種委員会報告も省令第3条第2項に規定する監査慣行に含まれることとなった。

最後に、関係②は、監査報告を規制する監査基準のうち報告基準及び報告準則を、具体的文言として法制化したものが証明省令である。

た。これら5者の関係を図示すると、第1図のようになる。

このガイドラインの中に、継続性の変更理由の正当性を判定するために、昭和50年に公表された監査委員会報告第20号「正当な理由に基づく会計処理の原則又は手続の変更について」（昭和57年一部削除）というものが存在する。にもかかわらず、上記のような不合理がこれまで続けられてきたのは、当該20号が機能してこなかったといっても過言ではない。

そこで、本稿では、企業会計原則において、本来継続性の原則が機能するように期待されていた前提条件を改めて確認し、その前提の下で監査人となる会計士側がどのように対応してきたのかを検証したい。そして、最終的にこの20号が果たしてきた効能について論究することにする。また、本来、極めて厳格に会計方針適用の継続を強制しているはずの「継続性の原則」が、いかに日本的に企業社会に同化していったか、についても分析の対象としている。

II 継続性原則の心性・解釈

企業会計原則では、その一般原則の五において「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」と規定し、さらにその注解3で継続性の原則が問題とされる事情・その設定根拠・変更の際の開示方法について解説している。そこでは、一般原則中の「みだりに」という文言を、「正当な理由なく」という意味で捉えている（森 [1991] 32頁）。

通説的理解として、継続性の問題は、1つの会計事実について2つ以上の会計処理の原則または手続の選択適用が、一般に認められている場合には常に生起する。そしてその必要性は、注解3によれば「企業が選択した会計処理の原則又は手続を毎朝継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる」ため、——いわゆる期間利益の相対的な比較可能性（同一企業の各期間間比較）の確保——である。これが故に、「いったん採用した会計処理の原則又は手続は、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しなければならない」（強調筆者）のであり、その意味で当該一般原則は、会計方針の変更に対する禁止規定である。したがって、真によほどの理由がない限り、企業が一旦「選択」し「適用」することにした会計方針は、原則的には、変更される余地はない。

もう1つの原則禁止規定（容認規定）解釈の代表的根拠の1つは、「継続的に一貫して、ある原則及び手続を適用するということは、……かりに適用された原則及び手続が不適切な場合であっても、長期的には、その悪い影響を薄める効果があるものと考えられている。会計原則もしくは基準において、採用する方法あるいは手続を一定のものに限定することが困難な場合でも、その適用について継続的一貫性を要求すれば、その結果計算される数字が極端に恣意的にならない、あるいは、粉飾というほどの政策的操作は回避しようと考えられる傾向が強い」（中島 [1974] 17頁）という趣旨にある。したがって、会計処理方法の「選択」に際しては、経理自由の原則に基づき、企業の自由化に委ねるが、その「適用」に当たっては、一旦選択・適用した方法は変更させないという代償を、継続性原則は求めているのである。

そして、ここにいう「正当な理由」というのは、「会計方針の変更」行為を正当化できる理由であって、「変更した会計方針」そのものを正当化する理由ではない点に、注意すべきである。例えば、棚卸資産の払出単価の決定方法を変更するに当たり、従来から選択・適用してきた先入先出法を、後入先出法に変更する場合を想定すると、当該会計方針の変更の際に必要な「正当な理由」とは、その「変更する行為」を正当化する理由、つまり先入先出法が適さなくなり後入先出法が妥当するようになった理由、であって、後入先出法の存在を正当化するような理由、すなわち棚卸資産に関する費用と収益の同質的対応関係の確保、といったものではないという点である。いわずもがなのことであるが、会計学が各種の会計方針の妥当性を立証するために発展してきたことを顧みれば、会計方針自体を正当化する理由などは、会計学の学説上に無数に搜し出せるのである。

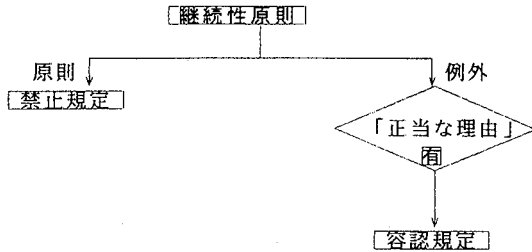
しかしながら、このように会計方針の適用を特別の理由のないかぎり継続するよう求めた原則、と解するものに対して、「正当な理由」に基づく例外規定に着目する見解がある。つまり、この昭和49年企業会計原則改正前から採られてきた解釈に対し、その裏の解釈である「正当な理由」がある場合には、会計方針の変更をすることができる、という容認規定としても位置付けられていること——正当な理由のある時でも、「変更しなければならない」という強制规定的な解釈はなされない点——を批判する。「これは、会計処理の原則等を継続することは常に正しく、また会計の真実をもたらしのであるという考え方が暗黙裡にあるからである。このため、正当な理由があっても、なおかつ、『変更しないほうがたてまえ』であると考えられている」。その結果、この容認規定としての解釈がなされるのは、「同一の条件または同一の会計事実について原則等が二つ以上存在し、かつ、それらについて選択上の優劣の順位をつけ難く、しかもそのために選択適用の自由を『認めざるをえない』からである。このことを逆にいえば、二つ以上の原則等間に優劣の順位がハッキリしている場合には、ヨリ優れたものへ『変更しなければならない』（『変更すべきである』）はずであり、またヨリ劣るものへは当然『変更してはならない』（新井 [1975] 2頁）ことになる。このような解釈に立てば、「正当な理由」という例外条件を規定した箇所は、容認規定でなく強制規定として扱えられるべきことになる。

以上より、継続性の原則の存在理由を巡って、当該変更における「正当な理由」の判定の観点から、2つの見方が存在することが判る。1つは、通説ともいえるべき、継続性原則を原則禁止規定として捉え、「正当な理由」部分を容認規定と位置付ける見解である。2つは、「正当な理由」部分を強制規定と解する見解であり、当該理由がある場合には会計方針を当然に変更すべきであり、継続性原則の必要性を否定する見解である。これら2つの見解を図示すると、第2図のようになろう。

先の2つの見解に対して JICPA は、企業会計において、1つの会計事実に対して、公正妥当な複数の代替的会計処理方法を認める理由を、「企業の多様性に即し、その時の事情に最適の方法を採用させるため」とし、「企業がいったん採

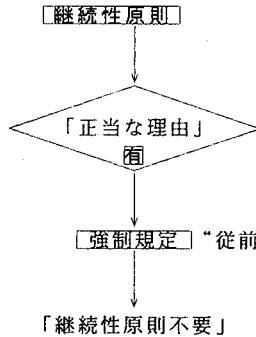
【第2図 継続性原則に関する解釈】

〔通説〕



“従前の会計方針を変更しなくても良いし、変更しても良い”

〔反対説〕



“従前の会計方針をより妥当な方針に変更すべき”

「継続性原則不要」

用した方法は、本来、変更される理由がない」。但し「当初採用した時の諸要因に変動があり、最適でなくなったときには、これに対応するような会計処理の原則及び手続を変更することが合理的であると認められる場合がある」(強調筆者)というように説明される(会計制度委員会 [1975])。結果、JICPAでは、ニュアンスの違いはあるが、先の解釈の前者を採っていることが判る。

このように継続性原則の中に設けられた、「正当な理由」に係わる変更を例外的容認規定として扱ったとしても、その正当な理由に一体いかなる内容のものが具体的に該当するのかについては、企業会計原則の中でも、また会計学上も議論されていない。つまり、企業会計原則の適用・判定局面において、その具体的内容と判定基準に関するガイドライン設定が実務家団体(JICPA)に委ねられたといえる。

III 監査基準及び委員会報告等に見る「正当な理由」

II節において、企業会計上必要とされてきた継続性の原則について、2つの理論的な存在理由と変更の根拠としての「正当な理由」の位置付けを検証してきた。このような理論的背景に基づき、監査人が監査実践において当該「正当な理由」を如何に判定してきたのか、を以下で論じることとする。

会計方針の変更として生じ得るケースは、第3図のように4つが考えられる。

図中4つについて、後述の監査意見との関係を考えると、まず①は、公正妥当とは認められていない会計方針（×）から公正妥当と認められていない会計方針（×）への変更であり、この場合は前期においても当期においても、財務諸表に対して1号除外（会計基準準拠性違反）による限定付適正ないし不適正意見が表明される。次に②は、前期の公正妥当な会計方針（○）から当期において不当な会計方針（×）に変更されたケースであり、当期の財務諸表に対して1号除外による限定付適正ないし不適正意見の表明がなされる。③は、前期の不当な会計方針（×）から公正妥当な会計方針（○）に当期において変更されたケースで、前期には1号除外が付されるが、当期には監査意見に影響する除外事項は存在しない。最後に④は、公正妥当な会計方針（○）から公正妥当な会計方針（○）に当期に変更された場合で、監査上、2号除外による限定付適正ないし不適正意見が表明される。したがって、継続性の変更が問題となり、その変更の「正当な理由」が争点として顕現するのは、④のケースとなる。

これらのことから判るように、妥当な方法から妥当な方法への変更であることを認めた上で、すなわち継続性の変更に当たることを認知した上で、当該

【第3図 会計方針変更のケース】

	前期	→	当期
①	×	→	×
②	○	→	×
③	×	→	○
④	○	→	○

×：一般に公正妥当と認められない会計方針

○：一般に公正妥当と認められた会計方針

に対する企業側の理由・根拠の正当性を判定するために、会計士協会は会員間に独自の判定「規範」を設定・公表してきた。

III-1. 監査基準における継続性の変更に対する対応

「我々は〈単数または複数の報告書の名称〉にある資料を監査上の正当な注意をもって検査し、上記の報告書が〈当該報告書の目的〉を適正に表示していることを認める。」(R. K. Mautz & H. A. Sharaf [1961] p. 203, 関西監査研究会誌 [1987] 271頁)

かつてマウツ＝シャラフ(R. K. Mautz & H. A. Sharaf)は、短文式の監査報告書の将来像について、監査の基本的な概念がより明確に述べられ、より広く認められるにつれて、簡略化されることを示唆した。しかるに、最近になってアメリカ及び我国でなされた監査報告基準・準則の改則は、その示唆に全く逆行するものであった。

継続性の変更に対する監査人の反応が他覚的に顕現するのは、監査報告書上の記載事項である。我国と時期を殆ど同じくして、1988年になされたアメリカ監査基準書(以下、SAS)の改訂を顧みると、二重責任(責任分離)に係わる文節を加え、意見文節以外の部分を拡張してはいるが、継続性に関する意見文節は以下の如く、その記載が要求されていない(AICPA [1988] par. 8)。

「我々の意見では、上記財務諸表は全ての重要な点において、X社の19XX年12月31日現在の財政状態、ならびに同日をもって終了する事業年度の経営成績および資金収支を、一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示していると認める。」

その解説において、SAS # 58「監査済財務諸表に関する報告書(Reports on Audited Financial Statements)⁽⁵⁾」は、①会計原則の変更が行われなかった場合、或いは②会計原則の変更ないしその適用方法の変更が行われたが、当該変更が財務諸表の期間比較性に与える影響が軽微である場合には、監査人は継続性について言及すべきではない(par. 34)、と明定している。さらに、会計原則の変更に対しては、①新たに適用された会計原則が一般に認められているか否か、②当該変更の影響に関する会計処理が一般に認められた会計原則に準拠している

か否か、当該変更を経営者が正当とする理由に合理性があるか否か、を判定するよう求めた(par. 59)。SASの意図する継続性の変更に該当する「変更の幅」が我国のものよりも広い、すなわち会計方針の変更全てを継続性の変更として扱っている、とはいえ、「正当な理由に基づく会計方針の変更」については、監査報告書に記載すべきではないと明確に指摘しているのである。

従前のSAS # 2「監査済財務諸表に関する報告書(Reports on Audited Statements)」(AICPA [1974] par. 7)が、その意見文節において、「我々の意見では、上記財務諸表は、X社の19XX年12月31日現在の財政状態、ならびに同日をもって終了する年度の経営成績及び資金運用状況を一般に認められる会計原則に準拠し、かつ前年度と同一の原則を継続的に適用し、適正に表示している」(強調筆者)としていたのに比べると、さらにはっきりと確認できる。

- (5) SAS # 58によれば、短形式の標準監査報告書の雛型全文は以下のものとしている。
独立監査人の報告書

我々は、X社の19XX年12月31日現在の貸借対照表、ならびに同日をもって終了する事業年度の損益計算書、剰余金計算書及び資金収支計算書について監査を行なった。これらの財務諸表は、会社の経営者にその責任があるものである。我々の責任は、監査に基づいて当該財務諸表についての意見を表明することにある。

我々は、一般に認められた監査基準に準拠して監査を行なった。これら基準は、財務諸表に重大な不実記載がなされているか否かについての合理的保証を得るために、我々が監査を計画・実行することを要求している。監査は、財務諸表における金額及び開示を裏付ける証拠を試査により検証することを含んでいる。また監査は、全体としての財務諸表の表示を検討することと同様に、適用された会計原則及び経営者により行われた重要な見積に対する評価を含んでいる。我々は、監査によって我々の意見表明のための合理的基礎が入手されたと考えている。

我々の意見では、上記財務諸表は全ての重要な点において、X社の19XX年12月31日現在の財政状態、ならびに同日をもって終了する事業年度の経営成績及び資金収支を、一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示していると認める。

- (6) SAS # 2による標準監査報告書の雛型の本文は、以下のとおりであった。

〔範囲文節〕

我々は、X社の19XX年12月31日現在の貸借対照表ならびに同日をもって終了する事業年度の損益計算書、剰余金計算書及び資金運用表について監査を行なった。我々の監査は、一般に認められた監査基準に準拠して行なわれ、故に会計記録の試査と我々が情況により必要と認めたその他の監査手続からなっている。

〔意見文節〕

我々の意見では、上記財務諸表は、X社の19XX年12月31日現在の財政状態、ならびに同日をもって終了する年度の経営成績及び資金運用状況を一般に認められる会計原則に準拠し、かつ前年度と同一の原則を継続的に適用し、適正に表示している。

これに対し、従来から、我国の証券取引法監査において用いられてきた標準文例⁽⁷⁾の意見では、

「監査の結果、会社の採用する会計処理の原則及び手続は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、かつ、前事業年度と同一の基準に従って継続して適用されており、また、財務諸表の表示方法は、『財務諸

(7) 日本公認会計士協会によるところの標準文例の本文は、以下のとおりであった(監査第一委員会 [1991])。

〔範囲区分〕

私たちは、証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行なうため、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第〇期事業年度の財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、利益金処分計算書及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当たって、私たちは、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、通常実施すべき監査手続を実施した。

〔意見区分〕

監査の結果、会社の採用する会計処理の原則及び手続は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、かつ、前事業年度と同一の基準に従って継続して適用されており、また、財務諸表の表示方法は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(昭和38年大蔵省令第59条)の定めるところに準拠しているものと認められた。

よって、私たちは、上記の財務諸表が、〇〇株式会社の平成×年×月×日現在の財務状態及び同日をもって終了する事業年度の経営成績を適正に表示しているものと認める。

但し、1990年12月25日の「財務諸表等の監査証明に関する省令等の一部を改正する省令」(大蔵省令第41号)により、企業内容等の開示に関する省令の一部改訂が行われ、連結財務諸表が有価証券届出書及び有価証券報告書に組み込まれることとなった。これに伴う「企業内容等の開示に関する取扱通達」(昭和46年9月6日蔵証2272号)の一部改正により、有価証券届出書及び有価証券報告書に含まれる財務諸表または連結財務諸表に対する監査報告書が、「経理の状況」の最初の部分から「株式事務の概要の直前に(同取扱通達5-2, 24-6)、また半期報告書に含まれる中間財務諸表に対する中間監査報告書は、「経理の状況」の末尾と同じ込むことと変更された(同取扱通達24の5-4-2)。さらに、同一の監査人が財務諸表と連結財務諸表の監査を行っている場合には、特に支障のある場合を除き、一通の監査報告書による簡便化の措置が認められた。

以上のような理由により、これまでの標準監査報告書に関するガイドラインである各監査委員会報告「証券取引法における監査報告書文例について」(1966年7月1日)・第26号「連結財務諸表についての監査報告書の標準文例」(1977年4月11日)・第28号「中間財務諸表の監査証明について」(1977年11月24日)・第30号「連結初年度の監査報告書標準文例」(1978年3月2日)一が、監査第一委員会報告第51号「証券取引法監査における監査報告書の文例」として一本化された。

しかしその内容・本旨自体は変更されておらず、字句・文言の更新に過ぎない。当該報告の中でも、「監査基準・準則の改訂に伴い、近々、改めて改正を行なう必要があることから、今回の改正においては必要最小限の事項にとどめた」ことを認めている。

表等の用語、様式及び作成方法に関する規則』（昭和38年大蔵省令第59条）の定めるところに準拠しているものと認められた。

よって、私たちは、上記の財務諸表が、〇〇株式会社の平成×年×月×日現在の財政状態及び同日をもって終了する事業年度の経営成績を適正に表示しているものと認める。」（強調筆者）

としているように、いわゆる個別意見の部で明確に継続性に関する記載が要請されている。また今回の報告基準・準則の改訂を反映した標準雛型の本文も、⁽⁸⁾基本的に変わらないと推定される。新報告準則によれば、

三 財務諸表に対する意見の表明

(一) 財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示していると認められるときは、その旨を記載しなければならない。

(二) ……略……

(三) 財務諸表に対する(一)又は(二)の意見の表明に当たっては、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 1 企業の採用する会計方針が、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠しているかどうか、準拠していないと認められるときは、その旨、その理由及びその事項が財務諸表に与えている影響
- 2 企業が前年度と同一の会計方針を適用しているかどうか、前年度と同一の会計方針を適用していないと認められるときは、その旨、その変更が正当な理由に基づくものであるかどうか、その理由及びその変更が財務諸表に与えている影響
- 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に準拠しているかどうか、準拠していないと認められるときは、その旨及び準拠したときにおける表示の内容

を記載することとしている。これらは、報告基準・準則の改訂前の趣旨・規定と何ら変わるところがないどころか、①企業に対する牽制的能力（みだりに会計方針を変更することに対する圧力としての有効性）と②監査人に対する牽制

(8) 今回の監査基準・準則の改訂に伴う標準文例は、未だ JICPA からは公表されていない。

効果（容易に正当な理由としての承認を与えることがないよう）を根拠として、正当な理由を監査人が認めた場合でも、そのように認めた理由と影響を監査報告書に記載するように要求している点で、従来よりも2号限定事項を重視するようになったと解し得よう（日本監査研究学会 [1992] 190頁）。これを受けた、直接に監査報告書を規制する監査証明省令及び取扱通達も同様である（第1表参照）。したがって、今回の改訂によって、JICPA 会員が共有する「正当な理由の判定基準」ともいうべき、監査委員会報告第20号の重みはより増大したといえる。

III-2. 監査委員会報告第20号

JICPA の側で実施された継続性の原則に対する一連の対応を簡単にフォローすると、次の第2表の如くであった。

【第2表 「正当な理由」判定に係わるガイドライン公表経緯】

昭和49年2月15日	会長通牒	「現状下における監査に対する要望」
3月30日	副会長通牒	「当面の証券取引法監査実施に関する留意事項について」
5月1日	審理室長 解答	「『証券法監査実施の留意事項』等に関する質疑に答えて」
10月1日	諮問	「『正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更』とはいかなる内容のものとするか。同監査上の取扱いは、いかにあるべきか。」
50年5月7日	監査委員会 報告第20号	「正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更について」
53年11月22日	監査業務 審査会	「会計処理の原則又は手続の変更」に関する実情調査
54年2月28日	監査業務 審査会	「“継続性の変更”にかかわる調査結果と今後の審査方針について」
54年9月	監査業務 審査会	「会計処理の原則または手続の変更（いわゆる継続性の変更）にかかわる監査意見の審査方針について」

先ず、継続性の変更に対するアプローチは、昭和49年2月15日付で会員に通知された「現状下における監査に対する要望」(宮坂 [1974]) という会長通牒に始まる。そして特に、当該変更における「正当な理由」に対して、その後3月30日付で、それを敷衍するものとして、副会長通牒「当面の証券取引法監査実施に関する留意事項について」(村田 [1974] 28頁) が公布された。しかし、この2つの通牒によっても、監査実践の場ではその解釈・適用上、数々の疑念が生じたらしく、5月には質疑応答の形式で、審理室長が協会会員の具体的質問に答えて、「『証券法監査実施の留意事項』等に関する質疑に答えて」(浅地 [1974] 16~17頁) を公表した。

そして最終的な意見書として、昭和49年10月1日付の「『正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更』とはいかなる内容のものとするか。同監査上の取扱いは、いかにあるべきか。」という諮問に対し、監査委員会が昭和50年5月7日に「正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更について」(監査委員会 [1975]) を監査委員会報告第20号⁽⁹⁾として公布した。

しかしながら、本報告が公布されたにもかかわらず、継続性の変更に対する社会的批判が続いたため、昭和53年11月22日付で継続性の変更に係わる監査意見の実情を監査業務審査会が調査し、その結果を昭和54年2月28日「『継続性の変更』に係わる調査結果と今後の審査方針について」(監査業務審査会 [1979a]) として JICPA 会員の縦覧に供した。そしてこの審査方針は、後に(昭和54年9月)「会計処理の原則または手続の変更(いわゆる継続性の変更)にかかわる監査意見の審査方針について」(監査業務審査会 [1979b]) として、当該審査会の手により公表されるに至った。

今少し詳細にそれらの内容を検討すると、最初の昭和49年2月15日付の「現

(9) 監査委員会報告の監査規範性は、昭和52年に監査委員会の担当常務理事が発した文書において明らかである。「監査委員会報告は、法的拘束力はもちませんが、証取法の行政上の審査基準となりますから、事実上会員にたいする拘束力を有することになります」(田口 [1977])。但し、会計制度委員会報告については、その拘束力は明示的ではない。また本文中に出てくる、会長通牒・副会長通牒・委員会報告・業務審査会報告等、に関する拘束力の強弱については、必ずしも明らかではなく、従来は場当たりに発出されてきたものと考えられる。

状下における監査に対する要望」(以下、会長通牒)は、当時の証取法監査と商法監査との実質一元化問題から派生した、会計理論上の「正当な理由」がもつ法律上の曖昧さ、すなわち「『正当な理由』という抽象理論では違法性を問うのは不十分である」(監査委員会 [1974])⁽¹⁰⁾という当時の商法の立場——「正当な理由とはいかなる理由を指すのか、必ずしも明瞭でない。いかなる理由が正当な理由に該当し、いかなる理由が正当な理由に該当しないのかについて、人々の意見をたたけば、十人十色の答えがでるような状態である。甲が正当な理由による変更と解するケースについて、乙は正当でない理由による変更と解することがありうる。そのようなデリケートな判断がからむ継続性の原則の適用に関して、商法上正当とされたり、されなかったりし、適法か違法かの論争問題が

(10) 継続性の原則が商法上も要求されるか否かについては、下記引用のように企業会計改正当時、2つの見解があった(日下部 [1974] 21~22頁)。

「甲説は、商法においても継続性が要求されるというものである。その論拠は、①計算書類規則2条に『貸借対照表及び損益計算書は、会社の財産及び損益の状態を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない』とあるが、継続性が守られなければ、会社の財産および損益の状態を正確に判断できないこと、②商法は固定資産につき每期相当の償却をしなければならないとしているが(旧法285条の3、新法34条2号)、『相当の償却』とは規則的合理的な償却という意味であり、償却方法などの継続性も含まれていると解すべきであること一などが考えられる。」

「乙説は、商法上継続性を要求されず、変更したときは、その旨の注記をすれば十分である、というものである。その論拠は、①計算書類規則の3条および18条によれば、評価の方法その他の会計処理の方法、固定資産の償却年数または残存価額を変更したときは、その旨を注記しなければならないとされているが、変更を禁止されていないこと、②固定資産の償却につき定額法から定率法への変更のように、公正妥当と認められるある処理法から他の公正妥当と認められる方法への変更は、新旧いずれも公正な方法なのであるから、許容されると解すべきである。前述の『相当の償却』も公正な方法による償却を指しているのであって、継続性を含んでいるとはいえないこと、③変更によって財務諸表の比較性を害するが、変更の旨の注記をすればこの障害を除去できること一などと考えられる。」

これら2説について、「甲説は一部の学者によって主張されているが、法務省が乙説をとっていた関係もあって、一般には乙説が有力とされてきた。乙説によれば、公正妥当と認められる方法相互間の変更は、注記さえしておけばよく、変更により正当な理由の有無を問わないということになるので、会計学の立場と正面から対立することになる」。

しかし、「国会の審議においても、しだいにこのこと〔昭和44年12月の企業会計原則修正案の一般原則の五から『正当な理由』なる文言を削除したことに対する批判の根因が、継続性を軽視する商法との調整を図ったためであること〕が理解されるようになり、遂に昭和49年2月14日、参議院の法務委員会において政府委員である川島民事局長は、野党側の質問に答えて、……継続性の原則の必要性を公式に認めるに至った」(同22頁)。

取り上げられることは、適当とは考えられない。会計専門家によって企業が継続性の原則に反すると判断される経理をしたとしても、直ちにこれを違法なりとすることには疑問がある」(番場 [1974] 17頁)——に配慮し、立法技術上の問題を、何とかなくそうという実務的背景の中で出された通牒である。この会長通牒は、当時の制度監査のおかれている状況から、「近く到来する決算期において、財務諸表の粉飾を未然に防止するため」、企業に対して予め指導的役割を十分に発揮するように、協会会員全体、さらには経済界等をも含めて、注意を喚起する目的で発出されたものである。そして、JICPA としては異例のNHKのスタジオからもその要旨を放送するという、念の入れようであった。

上記会長通牒が、会計方針の変更等による「利益調節」の未然防止のために、CPA に対してその指導機能の重要性を、大枠として指摘したに留まったために、これを継続性絡みでより具体的にし、その趣旨をさらに敷衍する必要が生じた。それ故、同49年3月に具体的内容を示す目的で、「当面の証券取引法監査実施に関する留意事項について」(以下、副会長通牒)が公表された。そこでは、正当な理由による変更として認めるケースとして3つ、

- (1) 会計方針に関する法令等の改廃に伴う変更
- (2) 行政庁による関係法令等の解釈・運用方針の決定・変更に伴う変更
- (3) 慣行的に採用されてきた会計方針から明らかに合理的な会計方針への変更

を挙げ、これら以外の変更の場合には、以下の2つの条件を全て充足する場合に限り、正当な理由による変更と看做すことにした。

- (1) 当該変更による従来の会計方針より合理的な結果が得られること
- (2) 現に採用している会計方針の選択から相当期間経過し、かつ相当期間内は再変更しないと認められること

そしてこの副会長通牒を評して、「正当な理由による変更について権威ある解釈を示したもの」(日下部 [1974] 24頁)であり、「……、従来、どちらかといえば継続性の原則の適用が甘く、大部分の変更が正当な理由によるものとして認められてきた実情を考えると、これはかなり重大な改革である」(同27頁)と

いわしめたのである。

しかし副会長通牒が「会計処理の変更という特殊な事項に関するものであるだけに、ある範囲では抽象的な表現によらざるをえないこともあって、通牒の文面だけでは、なお疑義を生ずることが予想されていたのであるが、その後相当数の質問が寄せられ、それを質疑応答の形式にまとめ、審理室長が「『証取法監査実施の留意事項』等に関する質疑に答えて」（以下、審理室長解答）として公表した。

このように会長通牒を契機にして、副会長通牒→審理室長解答と一連の判断基準が公にされてきたにもかかわらず、再び改めて、正当な理由による会計方針の内容とその監査上の取扱について、昭和49年10月に会長から諮問がなされた。これに応じて、監査委員会が答申し、理事会が承認した「正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更について」（監査委員会報告第20号）は、副会長通牒の内容の見直しを行うとともに、正当な理由の概念さをさらに明確にするという趣旨、で公表されたものであり、基本的には上記副会長通牒とは変わった考え方を示していない。具体的には、正当な理由による変更か否かを判断するときの留意事項として、①変更理由の会計基準妥当性、②変更の利益操作性、③変更の短期間反復性、の3つを検討するよう求めた上で、正当な理由によるものとして以下の5つを挙げている。

- (1) 慣行的に採用されてきた会計方針から明らかに合理的な会計方針への変更（例えば、税法基準から他の合理的方法への変更や現金主義から発生主義への変更）
 - (2) 従来の会計方針より会社の財務内容をより適正に表示することになる場合の変更
 - (3) 財政状態に著しく不利な影響を及ぼす可能性のあるときの保守主義による変更
 - (4) 会計方針に対する規制法令等の改廃に基づく変更
 - (5) 行政庁による関係法令等の解釈・運用方針等にとまなう変更
- そしてこの20号によって、一般原則五における「みだりに……変更してはな

らない」を「正当な理由なく変更してはならない」と同意義に解釈するよう結論付け、「みだりに」（「正当な理由なく」）に該当する例を4つ掲記した。

- (1) 財務諸表に著しい影響を与えることを目的にしたことが明らかな変更（例えば、利益の隠蔽や捻出目的）
- (2) 正当な理由が明らかでない変更（例えば、経常的な会計環境における減価却方法の変更）
- (3) 同一事項について短期間に反復して行なわれる変更（但し、その期間の条件については明記していない）
- (4) 明らかに不当と認められる変更（例えば、発生主義から現金主義）
その他、先の正当な理由に該当する事例も具体的に明記している。

この20号によって、完結するはずであった「正当な理由」論争は、その後も監査実施上の争点として存続し続け、結局、監査業務審査会に昭和53年11月22日付で、「会計処理の原則又は手続の変更」に関する実情調査を行わせることとなった。その結果、審査会では、当該調査結果からの克服課題として、「継続性の変更」に係わる調査結果と今後の審査方針について」（以下、審査会調査結果）の中で、

- (1) 変更の適時性、すなわち当期に変更がなされていることの必然性、についての説明のないものや、あってもその理由が理解できないものが多いこと
- (2) 変更理由に「期間損益の適正化を図るため」といったものが多く、当該変更が何故、期間損益の適正化に資するのかが説明されていないこと
- (3) 変更後の会計方針の妥当性を強調するあまり、変更前の方針が誤りであったかのように説明するものが、それでは何故、従来限定意見を付さなかったのか問題となること
- (4) 会計方針の変更で、損失が利益に変わったり、損失が大幅に減少するもので、当該変更による利益増が計上利益の大部分を占める場合、第三者を納得させるのは難しいこと
- (5) 同一項目について過去5年以内に反対の変更をしている例があること

(6) 会計方針の変更に関する注記のないものがあること

の6つを挙げ、会員の注意を喚起した上で、今後の審査会の審査方針として、今後も継続して審査を行うことを警告し、重点審査対象に次の5つを提示した。

- (1) 同一項目について5年間に2回以上変更を行なっている場合
- (2) 3期以上連続して何らかの変更を行なっている場合
- (3) 同一期において3項目以上について変更が行なわれている場合
- (4) 損失が利益に変わる場合
- (5) 当期損益等に著しく重要な影響を与える場合

これら重点審査対象の中でも、特に正当性判断要件として期間・時間の要件を明示した点が重要である。というのも、20号公表の段階では、「正当な理由が明らかであるものについては期間の条件を付すのは酷であろう」（監査委員会 [1975] 審議経過と解説）として、期間要件を2義的に位置付け、正当性の判定要件に期間の長短を含めていなかったのに対し、上記審査対象では、はっきりと期間（量的基準）を正当性の第1次判定要件として明記したからである。

上記5つの事項について、その後、9月に審査会は「会計処理の原則または手続の変更（いわゆる継続性の変更）にかかわる監査意見の審査方針について」（以下、審査会方針）を公表し、「いわゆる継続性の変更が安易に行なわれている実情を率直に認め、今後審査の強化を通じてその是正をはかり、監査の充実を進めていくこととし、昭和54年3月期決算より当分の間この問題の調査指導を進めていくことを決定した」（監査業務審査会 [1979b]）のである。

以上の結果、会長通牒から始まり、審査会による審査方針の公表に至って、これら5つ（副会長通牒・審理室長解答・20号・審査会調査結果・審査会方針）の監査上のガイドラインが、一体として継続性の変更に対して機能することが期待されてきたことが判明する。

III-3. 見えざる規範

これらのガイドラインの趣旨・内容などを検証してみると、最近になって顕在化したような監査業界にとっての“不祥事”は、発生し得るはずがないと思われるのだが、ここに監査規範としては公表されていないものの、大きな慣習

法ともいべき業界間の申合・了解事項が存在する。それは、昭和39年末から40年初頭にかけて生起した数々の粉飾事件を契機にした、昭和41年4月26日付の監査基準・準則の⁽¹¹⁾いわゆる大改正における、証取法監査を取り巻く利害関係者の間での、実施準則に関する申合事項と、報告準則に関する了解事項である。当該申合及び了解事項には、下記のような内容のもの（佐藤 [1966] 163~164頁）が該当すると考えられていた（第4図参照）。

このうち特に、後者の了解事項は「証券取引法による監査証明に関して、新監査報告準則を運用するに当り、関係者（日本公認会計士協会、経済団体連合会、大蔵省）が、その運用方針及び解釈について」了解したものであり、引用

(11) 企業会計審議会交付の昭和41年改正監査基準（昭和41年4月26日）によると、報告準則中で意見区分に係わる規定は以下のようであった。

三 財務諸表に対する意見

(一) 財務諸表に対する意見については、次に掲げる事項を示して、財務諸表が会社の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかを記載しなければならない。

- 1 会社が採用する会計処理の原則及び手続が、「企業会計原則」に準拠しているかどうか
- 2 会計が前年度と同一の会計処理の原則及び手続を適用しているかどうか
- 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又は法令に準拠しているかどうか

前各号の記載に関して重要な除外事項があると認めた場合には、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。

(二) -----略-----

これに対して、41年改正の対象になった前監査基準（31年12月改正基準）における報告準則の該当部分は以下の如くである。

三 財務諸表に対する意見の表明

(一) -----略-----

(二) -----略-----

(三) 監査人は、次に掲げる場合には、その旨及び理由並びに第二号若しくは第三号の場合にはその財務諸表に及ぼす影響を記載しなければならない。

- 1 財務諸表の重要な項目について、正規の監査手続が実施可能にして合理的であるにもかかわらず省略された場合
- 2 財務諸表の重要な項目が「企業会計原則」に準拠せずに処理された場合
- 3 企業の採用する会計処理の原則及び手続について、当期純利益に著しい影響を与える変更が行われた場合但し、正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために行われている場合を除く。
- 4 財務諸表の重要な項目が、財務諸表の記載様式及び記載事項に関して特に設けられている準則に準拠せずに処理されている場合

(四) -----略-----

【第4図 申合事項及び了解事項の内容】

申合事項
了解事項

- ① 注意的な事項……監査基準等の改正における学問的純化・高水準確保の意図から削除された、啓蒙的・教育的事項について、注意的に誤解を防ぐために公表されたもの
- ② 日本的事項を考慮した事項……日本的な事情として、基準や準則を諸外国語に翻訳して公表した場合、外国で理解され難かったり、或いは誤解されそうな日本特有の事項で、特に監査実施上重要であると思われる事項

すると下記の如くであった（佐藤 [1966] 30頁）。

- 一 前監査報告準則三の(三)の3但書は、今回の改正において削除されることになったが、この但書の削除により、従来の証券取引法に基づく監査証明における取扱いは、なんら影響を受けないものとする。なお、この但書に関連する個別的な問題については、別に検討する。
- 二 新監査報告準則三の(二)に定める除外事項には、監査手続に関する除外事項は含まれない。したがって、監査手続に関する重要な除外事項を理由として、同準則三の(二)の不適正意見を記載することとはならない。
- 三 会計処理の原則又は手続の変更で正当な理由に基づくものは、財務諸表に与える影響が金額的に大であっても、新監査報告準則三の(二)にいう「特に重要な影響を与えている」ものに該当しない。（強調筆者）

この了解事項の拘束力について、「これらの申合事項や了解事項の性格は甚だ曖昧なものであるが、少なくとも企業会計審議会が公表したものではないという形式的な面で見ると、準則の一部をなすものではない。しかしながら実質的な面で見ると、かなり重要な内容を含んでおり、監査関係者が合議のうえ取り決めたものを、企業会計審議会にも報告して、了承されたものである。これらの申合事項や了解事項を無視して日本の監査手続を論ずることができないものと思われる」。さらに、監査基準・準則も「法律とか規則とかの性格を有するものではないから、これに従わなかったがために、ただちに監査人や被監査会社が法令上の責を負うということはないのであるが、たとえ法令としての強制力はなくても、監査基準等を尊重するという建前はいささかも崩され

るものではない。もちろん申告事項や了解事項も法令としての強制力もないし、企業会計審議会が公表した監査基準等の一部を構成しているものではないが、監査基準等が尊重されるのと同様な意味において、重視されねばならないもの（佐藤 [1966] 163頁）と位置付けている。

本稿との絡みで重要なのは次の箇所である。すなわち、了解事項の一を受けた形で、「会計処理の原則又は手続の変更で正当な理由に基づくものは、財務諸表に与える影響が金額的に大であっても、新〔41年改正〕監査報告準則三の(二)にいう『特に重要な影響を与えている』ものに該当」せず、不適正意見の表明の根拠とならない（佐藤 [1966] 177頁）、旨を了解事項の三で述べている点である。

この41年改正が対象とした監査基準（すなわち、昭和31年12月改正監査基準）も、昭和25年制定の監査基準の後、6年を経過した段階で「企業会計制度の発展と相まって、監査慣行も次第に成熟するにいたったので、ここに正規の財務諸表監査を実施すべき時期が到来した」（黒澤 [1959] 6頁）という認識の下で改正されたものだった。このような認識にもかかわらず、当時の監査報告準則には、「三 財務諸表に対する意見の表明」の(三)3で、「企業の採用する会計処理の原則及び手続について、当期純利益に著しい影響を与える変更が行なわれた場合 但し、正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために行なわれている場合を除く」（強調筆者）と準則本文に規定されていたものを、この41年改正によって削除し、了解事項へと落としたのである。その際理由付けは、「実務上しばしば誤解を与える点があったことと、純理論的な立場からの批判があったこと」（佐藤 [1966] 221頁）ならびに「この利益の平準化の但書について外国の学者から批判されており、国辱的な準則であると心配する向きもあって、早晚この但書を削除しなければならないといわれていた」（同171頁）ことにあった。現に、前回（昭和31年）改正当初から、報告準則本文にこのような但書を設けることについては、企業会計原則の危機であるとか、「わがくに現下の経済事情および一般の会計および監査常識の貧困等にもとづくものというべく、その意味では、監査基準や監査実施準則はともかく、監査報告

準則の、とくにこの部分は、到底、欧米諸国の学界や実務界に紹介し得る性質のものではない」という痛烈な批判を受けていたのである。

とはいえ、このような但書の挿入は、我国の経済もしくは企業の実情に即してのことであった、と解されている。すなわち「日本経済は、よくいわれるように、その底はいちじるしくあさく、現在は非常に好況であっても、何時またいちじるしい不況に見舞われぬともかぎらない。とすれば、好況な時に内部留保〔公示積立金ではなく秘密積立金による〕を多くすることによって企業の財務的基礎をかため、あらかじめそのような事態に対処しておくのが、現在の経営者としての当然の責務というべきであろう」という見解である。つまり結局は、31年改正時に想定されていたはずの企業会計制度の発展も監査慣行の成熟も、このような「わがくにの特殊事情」に基づいた「日本的な、あまりに日本的なもの」にしか帰着し得なかつたのである（黒澤 [1959] 109~111頁）。

このような批判を受けた形で、少なくとも規定本文からは削除したのが41年の改正だったと解される。しかし、当該削除によって、「正当な理由に基づく期間利益の平準化等が行なわれて、これが重要である場合、従来の但書が削除せられたので、必ず除外事項の対象となったり、あるいは不適正意見に発展するかのごとき誤解を与える。そこでこの了解事項を設けて、この但書の削除により従来の取扱いは、何ら影響を受けない」（佐藤 [1966] 172頁）ことを、企業側に納得させる必要があったとされる。つまり、徒来から問題があるとの批判を受けてきた準則本文中の但書を、批判者側には本文から削除するという対応によって配慮し、一方の但書の擁護者である経団連には、従来通りの証取法監査における取扱いの存続を了解事項として明示・約束した文書措置であったといえる。

上記のような了解事項が設けられた背景には、昭和30年代から、慣習的に行なわれていた証取法監査制度で、「継続性の違反があった場合、正当な理由にもとづく変更は、どんな場合でも認められるのが当然であり、正当な理由にもとづかない変更は、どんな場合でも認められないこともまた当然である。前準則の規制も同じ趣旨で規制したものと考えられるので、監査報告書作成上この削

除によって受ける影響は何もない」(強調筆者)とする見解が採られていた事実があった(同151頁)。

以上のような了解事項の内容を分類すると、1つには正当な理由による期間利益の平準化と、2つには正当な理由による企業の堅実性確保、を目的とした継続性の変更に対して、それを根拠に不適正意見が表明される余地は全く存在しないことになる。

企業の経営成績ないし財政状態に重要な影響を与えないと認められる会計方針の変更が、前者、後者の目的にかかわらず、いかなる企業側の処理も監査意見に影響することはないのは、自明の理である。問題なのは、当該了解事項が、重要な除外事項として監査報告書に記載された事項であっても、それが正当な理由に基づくものである場合には、適正でない旨の意見(不適正意見)が表明されることはない、としていたことにある。

再度、当時の解説を引用すると、「新準則三の財務諸表に対する意見の表明の項で、会計処理の原則または手続の変更(継続性の変更)のうち、重要なものを除外事項とすることとし、さらにそのうちで特に重要なものは、不適正意見になる旨を規定している。したがって不適正になるものは、特に重要な除外事項に限られるが、『特に重要な』という字句の解釈として、金額的に多額である場合をすべて含むように解されるおそれがある。しかし事柄の性質上、金額的に大であっても、重要性のないものもあるので、たとえば正当な理由に基づいて継続性を変更したものについてまで、不適正意見を付けることのないよう了解事項で明確にするようになったものである」(強調原著者、佐藤 [1966] 177頁)。

当該事項及びその解説は、一見すると、もし正当な理由を監査人が適時・適切に出断できる基準を有しているのであれば、極めて当然のことと捉えられるかもしれない。しかしながら、当時の段階では「正当な理由」を判断する具体的かつ明確な基準は確立されていなかったのである。さらに、この解釈では、先にも述べたように、たとえ金額(量)的に多額で重大であっても、質的には重要でない(正当な理由による継続性の変更も含)、と監査人が看做したならば、

「特に重要な影響を与えている」もの（不適正原因）に該当しない、ということになり、客観的基準である「量（金額）」よりも主観的で曖昧な基準の「質」を優先することを対外的に明示し、監査人の判断基準を拘束したものの、或いは当該判断を誘導したものと解することができる。⁽¹²⁾ もっと明確に言えば、企業が継続性の変更理由として提示した根拠を、監査人が正当と認めさえすれば、当該変更によって当該会計期間の純利益の大半が失われようと、また純損失が純利益に変換されようと、それをもって不適正原因とはならない、とされてきたのである。

上記但書の挿入から了解事項への移行は、昭和30年代から40年代の高度経済成長期を背景に、企業利益の平準化と堅実性確保を認める本旨で、各利害関係者間でなされたものであるが、今現在も生きていのかどうかは判然とし⁽¹³⁾ない。しかし、少なくとも当時、我国固有の企業環境への配慮から設けられたにすぎない但書が、形式的には本文からの削除という形で批判者（主に会計学者）に、また実質的には了解事項という形で擁護者（主に企業）に配慮する形で、双方への調整が図られたものと扱えられる。このため、了解事項という形によって、業界間で調整が行われ、今に至っても取り消す旨の文書が公表されていないということは、暗黙の内にその趣旨が受け継がれ、生き長らえてきたと理解できるかもしれない。周知の如く、現在でも、「利益の平準化」によって安定配当（低レベルとはいえ）を維持することや、「財務の健全化（堅実性確保）」によって内部留保を高めることを指向するという、日本企業の経営者が持つ選好形態は変わっていない。殊に、「わが国の経営者は一般的に安定成長を指向し、急激な変化を避けようとする結果、利益に関してはできるだけ平準化しようとする傾

(12) 監査人が企業の提示する継続性の変更理由を「正当な理由」と認定した時点で、もはや当該変更が期間利益に影響を与えている範囲を考慮する必要はないのである。

(13) これは或る意味では当然のことである。何故なら、本文でも記したように、申合事項とか了解事項はその拘束力の面で、法的裏付けのないものであるから、その「効果が失効する」ということはあり得ず、従ってその時期が明文化されることもあり得ないからである。とはいえ、監査実施準則の申合事項については、「本申合せの第一項は、さしあたって、準則適用後最初の一事業年度についての暫定的なものとする。その後の措置については、最初の一事業年度の結果により、検討を行なうものとする」というように、その効力に触れた部分もある。

向がある」(中安 [1989] 3頁), のは衆目の一致するところであろう。

この結果, つい最近まで, さらには現時点でも, 当時の「利益の平準化」という文言は「期間利益(損益)の適正化」という文言に置き換えられて, また「堅実性の確保」は「財務(体質)の健全化」に置き換えられて「正当な理由」として存続し続けてきた, と理解される。

IV おわりに

本来監査理論的にいえば, 継続性の原則に関する準拠性も, 表示方法の合則性も, いずれも1号(会計基準準拠性)意見に含まれる。しかし, 別建表記することの根拠として従来から唱えられてきたものは, 継続性の原則は, 企業会計の期間区分計算により利益数値の比較性を保つためには, 会計方針適用の継続性は一連の会計基準の中でも特に重要であること, また表示方法に関する意見は, 財務諸表規則等の表示に対する規制が, 直に読者の目に触れる記載方法を規制するものであるために重視されるべきであること, であった。

このような根拠を基に, アメリカでも我国でも継続性に関する意見表明が別建になされてきた。しかしIII節1項でもみたように, アメリカにおけるSAS改訂が本来, 理論的とされていた方向に修正されたのに対し, 我国監査基準・準則は, 従来からそのような理論的妥当性を認めていたにもかかわらず⁹⁰, 以前のままその個別意見を修正しなかった。その理由として持ち出されたのは, 相変わらず継続性の原則の会計基準中に占める重大さにある, とされた。そして, むしろ読者に対する注意喚起・情報としての有用性を拠所に, 消極的態度から積極的情報提供姿勢に転じたといえる。

ここにおいて, 改めて本稿で検討してきた継続性を巡る争点を顧みると, 次

(14) 継続性の遵守性に関する意見(2号限定)を削除することの理論的妥当性は, JICPAでも既に昭和50年の監査委員会報告第20号公表段階で, 認めている。そこには, 「財務諸表の注記【会計方針の変更の旨・理由・影響額】が十分な場合には, 重ねてその旨を監査報告書に記載することは不要であるという意見が多く, 且つまた, 証券取引法監査及び商法監査の両監査における監査報告書の一元化をはかるためにも, 監査証明省令第4条3項2号〔継続性原則遵守性に関する規定〕を削減することが望ましい」とある。

のようであろう。

- (1) 継続性の原則における「正当な理由」を規定した箇所の解釈には、通説である容認規定と採る説と、強制規定と採る見解とがある。このうち、JICPAでは文言上の差異はあるものの、その趣旨からして前者の容認規定解釈を採っていた。つまり、会計方針の変更を正当化する理由——当初選択・適用した会計方針を変更することによって、より合理的な会計報告ができる場合——がある場合には、会計方針を変更することができる、とする解釈である。

しかしながら、現在の会計理論ではこの「正当化する理由」に関する具体的指針を提供しないため、その具体的内容と判定基準については、実際に企業会計原則の適用を判定する側の実務家団体(JICPA)に委ねられた。

- (2) 監査報告書の2号限定事項について、我国ではその積極的情報提供と牽制効果に重きをおき、正当性の有無を判定した理由を、是否に係わらず監査人に記載させる方向に修正された。この結果、当該正当性を判定するために、今日までに公表された実務家団体のガイドラインは、その存在価値を増進せしめた。

- (3) 上記ガイドラインには、副会長通牒→審査室長解答→監査委員会報告第20号→審査会調査結果→審査会方針、一連の5つの利用可能なものがあつた。具体的な内容については割愛するが、要するに正当性の判断基準として、曖昧な監査人の抽象的判断に重きをおく質的(主観)基準から、業務審査基準としても利用されるより客観的な量的(期間)基準を導入してきたと評せる。いずれにしても、これらガイドラインの中で挙げられている正当性を認めるケースを大別すると、①法令等の改廃に係わる会計方針の変更と②より合理的ないし適正な会計報告のための変更、③保守主義による変更、に3分される。

先ず①の変更は、いわば変更して当然の変更を、継続性原則の禁止規定解釈に基づき延び延びにしてきた企業が、何らかの状況変化を理由に変更したのであるから、監査人がその正当性を認定することに難しさはない。

また③の変更でも、企業の財政状態に著しく不利な影響を及ぼす経営環境

の変動は、比較的把握しやすいため、これも監査人としては対応するに難くないであろう。但し、もともと保守主義は会計理論の根拠が薄弱であるため、安易に変更理由としての正当性を認めるのは問題である。しかし、このケースの場合を想定すると、例えば企業が原価基準から低価基準に変更した後は、当該基準よりも保守主義的な基準が存在しないので、2度とこの変更事案は生じないことになる。

問題は②のケースであろう。この「ヨリ合理的・適正な結果」というものを、実際に現場で判定するとなると客観的に証明できるものではなく、これが故に、20号公表以降も、依然として安易な会計方針の変更が目立ったのである。このため、監査業務審査会は監査業務の審査を行なう際の方針として、具体的客観的判定基準を持ち出した。その中には、20号公表段階では消極的であった、期間基準・回数基準・項目数基準等が含まれていたのである。

以上のような5つのガイドラインがありながら、90・91年度決算では大蔵省による審査によって、有価証券報告書と監査概要書の差し戻しという不本意な結果を招くことになった。

- (4) その背景として考えられるのが、昭和41年の監査基準・準則改正当時に設けられた了解事項と、その前提として存在した31年改正監査基準・準則の本文担書であった。そこには、「正当な理由」を具体的に判断する基準がなかった時点で、「正当な理由」による期間利益の平準化と財務の健全化は、2号限定による不適正意見の根拠としない旨が規定されていた。上述のように、「ヨリ合理的・適正な結果」を招く「正当な理由」を判断することが客観的に不可能である以上、実際には「期間利益の平準化」と「財務の健全化」を指向する（目的とした）会計方針の変更をもって「正当な理由」と認定されざるを得ない。それに加えて、我国の企業風土が利益の平準化や財務の健全化を「是」とする風潮が強いことから、「期間損益の適正化（平準化）」や「財務体質の健全化」といった、抽象的かつ曖昧な理由の財務諸表注記が容認されてきた、と理解された。つまり我国独自の慣習的監査実践として、利益の平準化・財務の健全化目的→会計方針の変更→利益操作に該当しない→正当な

理由と認定，という監査人に対する暗黙の誘導的判断プロセスが存在したことが判った。

以上のような要旨からも読みとれるように，ケース・バイ・ケースで一連の極めて精緻な監査人の判断基準・ガイドラインを，JICPA は協会会員に提供し，かつ制度監査を取り巻く利害関係にも公表してきた。故に，今回の監査基準・準則改正においても配慮された JICPA の実践的指針設定能力は，その実務への精通度と監査環境への迅速・柔軟な対応可能性から，肯定的に評価されるであろう。それ故，本稿で問題提起した「規範設定能力」は形式的には十分に備えていると解される。しかしながら，委員会報告第20号を見る限り，いざ当該規範の運用・執行という局面を振り返ると，意図せざる結果を招来しており，数度にわたって精緻化されてきた指針も宝の持ち腐れと化してしまっていた。要するに，JICPA は「規範運用能力」に問題・限界を抱えていると解される。

このような問題・限界を発現させる原因としては，以下の2つが主として考えられる。1つは，監査規範の立案サイドとその運用サイドの組織構成メンバーの相違・隔絶である。立案サイドには，その問題となっている争点に関して，一定以上の知識とモチベーションを有した監査法人で，経済的に安定した或る程度の地位にある社員（パートナー）が，自選によりボランティアで参加する。したがって，そこには，監査実践をヨリ規範的かつ理論的に妥当な方向に導こうとするインセンティブが働いていると解される。これに対し，運用サイドの会計士は，現場で直にクライアントと交渉に当たるために，必ずしも規範的な態度だけでは対応しきれないケースも多々生じている可能性がある。もう1つは，よく言われるように，クライアントからの報酬圧力による独立性の脆弱化なども存在するかもしれない。このような原因から，運用の段階で，規範的思考で形成されたガイドラインが，実際には機能しない形に変換されてしまっていると看しても，それは考えられないことではない。

JICPA では，92年7月9日の定期総会において，「監査基準委員会」を設置してから（経営財務[1992]6頁），既に3本の監査指針を公表してきたが，プライベート・セクターとしての規範運用能力に疑問が存在するままでは，せっかく

のガイドライン設定のための条件整備とその成果も水泡に帰してしまうであろう。したがって、今後は、統制機関としてのバーゲニング・パワー（交渉力）をもつ大蔵省と、経済的交渉力を有する経団連という2者に対して、プライベート・セクターたる JICPA の立場をより強固に安定したものとして行く措置が必要となって来るであろう。

次に、継続性原則の我国における同化過程について解釈を加えるならば、以下のように捉えられよう。もともと継続性の原則では、一旦「選択」した会計方針については、真によほどの説得力ある根拠のない限り変更される余地は認められない。それは、今日の企業会計において、もっとも重要な相対的真実を保証するために、絶対不可欠のこともである。にもかかわらず、実際には不完全な形でしか守られていない。つまり、極めて厳格なはずの継続性原則も、そのままアドホックに導入するのではなく、31年監査基準・準則の如く、我国に導入し定着させる段階で、より緩やかなものとする事で、企業にとって受け入れやすくしていた（＝日本の基準として規定しやすくした）と解されるのである。当初は、監査基準の本文但書として全面的に企業への配慮を優先し、その後の正規の監査の導入とともに理論的・体面的側面にも注意を払い本文但書から了解事項へと移行された。換言すれば、会計原則としての継続性の原則そのものを改変するのではなく、継続性の問題が実際に争点として対外的に顕現する、すなわち監査報告書上の意見表明時点（＝有価証券報告書の作成完了時点）とそれに続く大蔵省の審査時点で、監査人の判断規範の運用を曖昧なものとすることにより、継続性の変更に対する監査人側の態度の厳格さを排し、企業の会計方針の変更自体に厳しい規制を課さないように配慮していたのである。ただ、逆に考えれば、高度成長期における日本企業の成長・向上の裏には、「正当な理由」の厳格さのなさがあつたといえなくもないかもしれない。この点については、解明されるべき点として残留している。

参 考 文 献

新井清光 [1975] 「継続性の変更理由」『JICPA NEWS』第211号（昭和50年5月）2～3頁。

会計制度委員会 [1975]: 会計制度委員会報告『「継続性の原則」『特定引当金』等と商法監査の実施との関連について』(昭和50年5月7日)。

監査委員会 [1966]: 監査委員会報告『証券取引法における監査報告書文例について』(昭和41年7月1日)。

監査委員会 [1974] 『「企業会計原則修正案」実施の場合の監査上の取扱いは、いかにあるべきか』答申書 (昭和49年5月20日)。

この答申書は公表されているが、会員を拘束するものではない。何故なら、この答申書は、商法改正の国会審議が行われていた時点で、改正後をにらみ、当然採り挙げねばならない監査上の諸問題点について、協会として予め研究しておくことにより、「修正案」に対する協会の意見を固めるとともに、ひいては商法監査または証取法監査について、いずれ作成されるべき実施施策上の基礎となるように役立たせようとの意図で出された、「“企業会計原則修正案” 実施の場合の監査の取扱いは、いかにあるべきか。」という諮問 (関和48年9月6日付) に答えたものである。しかし、この対象とされた「修正案」が、企業会計審議会により見直しが行われ、再度の修正があり、8月30日付でいわゆる「修正企業会計原則」として発表されたため、この答申内容が修正原則とはそぐわない点が出ていることと、この答申内容が会員に対する「監査上のマニュアル」ではなく、単に「修正案」に対するこうあるべき意見を述べたものにすぎず、会員に対するガイドラインとしての拘束力は持っていない。

しかしながら、あえて会員宛に公表されたのは、「協会が事業の一環として、監査委員会に諮問して、そして監査委員会が、長期間の熱心なる審議の結果、出された答申に対して敬意を払うとともに、広く協会会員にその経過とともに報告すべきものと考えたから」とされている (船津・斎藤 [1974])。

船津忠正・斎藤 奏 (JICPA 担当常務理事) [1974] 『「企業会計原則修正案」が実施の場合の監査上の諸問題点』『JICPA NEWS』第204号 (昭和49年10月)。

監査委員会 [1975]: 監査委員会報告第20号「正当な理由にもとづく会計処理の原則又は手続の変更について」(昭和50年5月7日)。

監査業務審査会 [1979a] 『「継続性の変更」に係わる調査結果と今後の審査方針について』(昭地54年2月28日)。

監査業務審査会 [1979b] 『「会計処理の原則または手続の変更 (いわゆる継続性の変更) にかかわる監査意見の審査方針について』(昭和54年9月)。

監査第一委員会 [1991]: 監査委員会報告第51号『「証券取引法監査における監査報告書の文例」について』(平成3年12月2日)。

兼田克幸 [1990a] 『「会計処理方法の変更」についての重点審査結果』『週刊 経営財務』第2009号 (平成2年11月) 6~12頁。

—— [1990b] 『「会計処理方法の変更」についての重点審査結果』『旬刊 経理情報』第606号 (平成2年12月) 31~37頁。

企業会計審議会 [1991] 『監査基準、監程実施準則及び監査報告準則の改訂について』(平成3

- 年12月26日)。
- 日下部与市 [1974] 「継続性の原則の適用について——日本公認会計士協会の通牒との関連において——」『会計ジャーナル』第6巻第11号(昭和49年10月) 21~27頁。
- 黒澤 清 [1959] 『監査基準』(中央経済社, 昭和34年5月)。
- 佐藤孝一 [1966] 『解説 新監査基準・準則』(中央経済社, 昭和41年9月)。
- 田口秀夫 [1977] (昭和52年担当常務理事) 「〔参考〕『監査委員会報告』の性格」。
- 中島省吾 [1974] 「『修正案』と継続性原則」『会計ジャーナル』第6巻第9号(昭和49年8月) 16~20頁。
- 中安 隆 [1989] 「会計方針の変更における最近の傾向と課題」『資料版/商事法務』第67号(平成元年10月) 3頁。
- 日本監査研究学会・監査基準再検討研究部会編 [1992] 『新監査基準・準則』(第一法規, 平成4年6月)。
- 日本経済新聞 [1992] 「監査指針を迅速に」(平成4年3月24日) 17頁。
- 日本公認会計士協会・国際委員会訳 [1983] 『アメリカ公認会計士協会 監査基準書』(同文館, 昭和58年)。
- 番場嘉一郎 [1974] 「確定修正『企業会計原則』における継続性の原則について」『会計ジャーナル』第6巻第11号(昭和49年10月) 16~20頁。
- 宮坂保清 [1974] 「現状下における監査に対する要望」(昭和49年2月15日)。
- 宮坂 貞 [1992] 「財務諸表等の監査証明に関する省令・同取扱通達の改正について」『旬刊 経理情報』第654号(平成4年5月20日) 4~9頁。
- 村田義男 [1974] 「当面の証券取引法監査実施に関する留意事項について」『JICPA NEWS』第197号(昭和49年4月) 28~29頁。
- 浅地芳年 [1974] 「『証券法監査実施の留意事項』等に関する質疑に答えて」『JICPA NEWS』第199号(昭和49年5月) 16~17頁。
- 森 實 [1977] 『監査論研究』(白桃書房, 昭和52年)。
- 森 實 [1988] 『監査要論〔改訂版〕』(中央経済社, 昭和63年)。
- 森 實編 [1991] 『基本会計学』(税務経理協会, 平成3年)。
- 「会計処理の変更等で調査表」『週刊 経営財務』第2089号(1992年7月6日) 2~4頁。
- 「監査規範を作成する」『週刊 経営財務』第2091号(1992年7月20日) 6頁。
- AICPA [1974], *Statement of Auditing Standard #2: Reports on Audited Statements*
- AICPA [1988], *Statement of Auditing Standard #58: Reports on Audited Financial Statements*.
- Mautz, Robert K. and Hussein A. Sharaf [1961] *The Philosophy of Auditing* (New York: American Accounting Association) 近澤弘治監訳・関西監査研究会訳 [1987] 『監査理論の構造』(中央経済社)。

※本稿は、92年度会計研究学会関西部会における原稿に、報告時のコメント等に基づき加筆修正したものである。