

## <資料>

# 企業の間接財務諸表に対する 独立会計士の検閲

——ヨーロッパ会計士連合 (UEC) の  
監査意見書公開草案第9号について——

飯 岡 透

### 1. はしがき

1951年にヨーロッパ諸国の会計士団体により設立されたヨーロッパ会計士連合 (Union Européenne des Experts Comptable Economiques et Financiers—略称 UEC) の監査意見書委員会 (Auditing Statements Board—略称 ASB) は昨年8月1日付で「企業の間接財務諸表に対する独立会計士の検閲<sup>(1)</sup>」と題する公開草案第9号を公表した。

本稿はその内容を紹介しようとするものであるが、その基本的な考え方は、たとえば、監査ではなくて検閲 (review) の概念を採用していること、分析的検閲手続や株主総会および取締役会の議事録の閲覧などを重視していることなど、筆者がさきに紹介したアメリカ公認会計士協会 (AICPA) の監査基準書 (Statement Auditing Standards) 第24号<sup>(2)</sup>「中間財務情報の検閲」(Review of Interim Financial Information) および本年6月に公表された監査基準書第36号の「中間財務情報の検閲」(Review of Interim Financial Informa-

(1) U. E. C. Auditing Statements Exposure Draft No. 9 “Review by an Independent Accountant of the Interim Statement of an Enterprise”.

(2) 拙稿「中間財務諸表の検閲と分析的検閲手続 - AICPA SAS 第24号をめぐって-」(『駒沢大学経済学論集』第11巻第3・4号, 399~411頁および『企業会計』第32巻2号 126~131頁)

tion) と共通するところが多いと言えよう。

## 2. 本報告書の目的

この報告書の目的は独立会計士が公表される企業の間接財務諸表に対して検閲手続を利用する状況を述べることである。この報告書は検閲にあたって利用される方法および会計士が発見した事項を報告する方法についての指標を提示しようとするものである。

## 3. 会計的背景

定期的な中間財務諸表は多くの企業により、半期、四半期あるいはその他の間隔で公表される。中間財務諸表は法律、証券取引所あるいはその他の規制機関により要求され、また企業が自主的に株主、従業員あるいは一般公衆に公表する。

中間財務諸表の目的は、通常、企業の財務的事象の重要な特質、とくに売上高や経営成績といった業績についての最近の情報を定期的に提供することである。中間財務諸表の作成はその公表の速度を重視し、また主要な情報に重点をおくために年次財務諸表の作成とは異なる。多くの見積を行なうため、年次財務諸表が提供するような企業の財務的事象の全体像を示すための詳細な情報を提示するのに役立たないし、また複雑な問題を説明する機会を提供するのにも役立たない。

ヨーロッパにおいては公表される中間財務諸表の様式もさまざまで、また中間財務諸表上に数値を記載する方法を規制する一般に認められた会計原則もいまだ存在しない。

企業の活動によっては資産の評価や経営成績を四半期あるいは半期ごとに測定することがとくに困難な企業が存在する。たとえば、最終の結果は取引が完成した時にだけ決定される長期契約の企業や著しく季節的な取引を行な

う企業である。

#### 4. 独立会計士による検閲

一般に中間財務諸表を監査すべしという規定は存在しない一事実、監査人が全面的に中間財務諸表に関与することはめったにない国もある。ヨーロッパではまだ認められた実務はあきらかにされていないが、中間財務諸表に対してなんらかの形での関与をするよう監査人に求める傾向が増大しつつある。

中間財務諸表を公表するにあたっての時間的制約および経済的理由のために、中間財務諸表の監査は一般に実務的解決がなされていない。独立会計士（すべてでなく、ごく例外的な場合には企業の監査人）による検閲は、中間財務諸表に開示される財務情報に対して、相対的にすみやかにある程度の保障を与える実際的な方法である。

しかしながら、検閲と監査の相異を強調することは重要である。時間的制約のために、検閲は中間財務諸表を構成している金額およびその金額が合理的に注意深い方法で算定されているかどうか、会計処理が以前の監査済の勘定と継続性を保っているかどうか、その結果としての金額が一期間にわたる企業活動や取引の展開の立場から理解できるかどうか、適切な開示がなされているかどうかといった問題に注意が向けられる。検閲の報告書は詳細になり、上に述べたような特定の問題に向けられることになる。

検閲は、検閲する会計士が、たとえば「真実かつ公正」という用語によって中間財務諸表全体について意見を表明することはできない。検閲する会計士は中間財務諸表の監査にとって決定的な手続である当該中間期間の企業の基本的組織について検閲中に徹底的な質問をしたり、詳細な検証をするための時間をもたない。検閲は、検閲する会計士が監査によりあきらかにすべきすべての重要な問題に注意を向けているということを保障するものではない。

検閲は、独立会計士に特別の危険をもたらす。独立会計士はその任務を職業専門家として当然の熟練と注意をもって遂行しなければならないが、時間

的制約のため、また監査の場合より詳細な検閲をしないために、検閲する会計士は重要な誤謬や不正を摘発できないという点で監査人よりも大きな危険を冒している。

差しあたって、実務上は検閲と監査の相異について中間財務諸表の多くの利用者は知らないだろう。悪くすれば、検閲する会計士が実際に事実である以上に中間財務諸表の正確性に対して、多くの責任をもっていると利用者が考えているだろうということに会計士は気づくだろう。

こうした理由のため、独立会計士は検閲を企業の年次財務諸表の監査とは別個の異なる任務とみなすべきである。地域的な法的その他の規定が欠除している場合に、検閲する会計士は、企業との関連で厳密な条件をまとめなければならない。検閲する会計士は、企業の性格、その検閲を完成するのに必要な時間およびその他のすべての関連する要因に留意して、それぞれの場合に特別の注意を払ってその検閲を計画すべきである。

## 5. 検閲の基礎

地域的な法的規定が欠除している場合に、検閲の基礎は通常検閲する会計士と企業との契約により取決められるだろう。契約がなされる前に、検閲する会計士と企業は中間財務諸表に関する検閲技術を十分に利用するように次に示すような多くの重要な条件を考慮すべきである。

(1)検閲は企業の組織が十分整備され管理されている場合にのみ、すべての利害関係者にとって十分な手続となる。検閲する会計士はその検閲開始前（あるいは検閲を実施中）に関連する経営組織および会計組織が不適切である場合には、会計士自身のためあるいは企業のために、さらに検閲を続けるかどうかを検討すべきである。

(2)企業の営業活動の性質が中間財務諸表の有用な検閲を不可能にするようなものかもしれない。

(3)検閲する会計士は企業および依頼人について、適切な知識をもつべきで

## 企業の中間財務諸表に対する独立会計士の検閲（飯岡）

ある。会計士は前もって最近の年次財務諸表を監査しているかあるいは情報を提供する組織、統制組織、その他の中間財務諸表の作成に関連する問題について前の監査人の検査の結果を利用すべきである。

検閲する会計士は、検閲を開始する前に企業の経営者または監査役会と契約書によって次の事項について合意すべきである。

(1) 検閲する会計士は中間財務諸表が公表される前に、検閲の適切な計画（それは一定の事情の下では延期しなければならないかもしれない）を実施し、また検閲について報告するための十分な時間をもたなければならない。

(2) 検閲する会計士は完全に立証するため中間財務諸表を裏付ける十分な情報を利用すべきであり、そこで数少ない収益額をそれだけで検閲してはならない。

(3) 検閲する会計士はその検閲にもとづいて、中間財務諸表全体について意見を表明することはできず、また中間財務諸表には「監査済」と記載すべきでない。

(4) 検閲する会計士の報告書を誰が調べるかという問題は、当該事情により異なるが、取締役会の全員がそれを調べるべきである。

## 6. 検 閲 手 続

検閲する会計士が検閲にあたって実施すべき手続の性格は会計士が中間財務諸表に関連する企業の営業活動および会計においてなにが重要であると評価するかにより異なるだろう。この評価および手続の選択は効果的な検閲を実施するにあたって決定的である。次に示す手続は通常検閲する会計士が実施すべき最小限の手続と考えられるべきであり、会計士は必要と考える場合にはさらに質問を追加すべきである。

(1) 有用な中間財務情報の作成のためには適切であるということを保障するため、中間財務諸表の作成手続を評価すること

(2) 中間財務諸表およびそれに関連した情報における財務比率の分析および

前事業年度に会計上の修正を必要とした類型の問題を検討することにより、前期と当期の中間財務諸表およびそれを裏付ける財務情報およびその他公表された情報や経営者の情報（たとえば、当事業年度の残りの期間の予算や予測）の比較などによる分析的および批判的検閲

(3)中間財務諸表に影響を与える企業活動または事態の進展を明確にするため、株主総会、取締役会などの議事録の閲覧

(4)報告されるべき情報が認められた会計原則に準拠しているかどうか、またそれが前事業年度の財務報告と継続していることを検討するため、中間財務諸表およびそれを裏付ける情報の検閲

(5)中間財務諸表に用いられた会計の継続性および妥当性、企業活動の変更、内部統制組織の変更、中間報告書の作成日以降に生じた事象といった問題について、企業の役員に質問し、こういった問題について経営者から文書による説明を入手すること

(6)企業の他の部門に関して検閲した会計士からの報告書の入手を含めて、検閲する会計士が必要と考える企業のすべての営業部門で上記の手続を実施すること

## 7. 発見事項の報告

検閲する会計士は、経営者と協議の後、取締役会に文書で報告すべきであり、それには会計士が公表前に中間財務諸表に対して必要であると考えた修正を含めて、その検閲の範囲および発見事項を詳細に記載すべきである。会計士は監査を実施しなかった旨および中間財務諸表に対して全体としての意見を表明する立場にない旨を述べるべきである。この報告書の様式の概要は付録に提案してある。

検閲に関する報告書は監査報告書とその目的および様式を異にする。監査報告書との混同をさけるため、中間財務諸表の検閲に関する報告書を公表しないほうが望ましい。

## 企業の間接財務諸表に対する独立会計士の検閲（飯岡）

中間財務諸表には「監査済」と記載すべきではない。

### 8. ステートメント

中間財務諸表の検閲は年次財務諸表の監査とは別個の異なる任務をもつとみなすべきである。

地域的な法的規定が欠除している場合に、中間財務諸表の検閲に関する条件は、通常独立会計士と企業との契約により取決められるだろう。そして両者は検閲技術を適切に適用するために、必要な条件が存在するかどうか一企業の組織が適切であり、企業の営業活動が検閲に不適合でなく、また独立会計士が依頼人および企業を十分に熟知しているということ一について慎重に検討すべきである。

独立会計士と経営者または監査役会は検閲を開始する前に契約書によって次の事項について合意すべきである。

(1) 検閲する会計士は検閲の適切な計画（それは一定の事情の下では延期しなければならないかもしれない）を実施し、中間財務諸表が公表される前にその検閲について報告するための十分な時間をもたなければならないこと

(2) 検閲する会計士は中間財務諸表を裏付ける十分な情報を利用しなければならないこと

(3) 検閲する会計士は検閲により中間財務諸表全体に対して意見を表明することはできず、中間財務諸表には「監査済」と記載すべきでないこと

(4) 検閲に関する報告書は取締役会の全員により調べられるべきこと

この報告書に掲載された検閲手続は、通常検閲する会計士が実施すべき最小限の手続と考えられるべきであり、会計士は必要と考える場合にはさらに質問を追加すべきである。

検閲する会計士は文書で報告すべきであり、それには会計士が公表前に中間財務諸表に対して必要であると考えた修正を含めて、その検閲の範囲および発見事項を詳細に記載すべきである。報告書には監査は実施されなかった

旨および検閲する会計士は中間財務諸表に対して全体としての意見を表明する立場にない旨を記載すべきである。

中間財務諸表に関する検閲の報告書を公表しないほうが望ましい。  
検閲を受けた中間財務諸表には「監査済」とは記載すべきでない。

付 録

中間財務諸表の検閲に関する報告書の様式の提案

(企業名)の経営者または取締役会殿

1. 私は(X期)の(企業名)の添付した中間財務諸表について検閲を実施した。
2. 契約条項にしたがって、私はいかなる監査も実施しなかった。したがって、中間財務諸表について全体としての意見表明は行なわない。
3. 検閲は主として企業によって提供された情報についての質問、比較および討議によって行なわれた。

(実施された検閲の詳細)

4. 検閲により、私は(…を除いて)報告書に必要なすべての修正が行なわれたことに満足している。
5. その他(中間財務諸表に対するそれ以上のコメント)

(署名) \_\_\_\_\_

付記：本稿は駒沢大学「特別研究助成に関する規程」による昭和55年度の助成対象「中間財務諸表の研究」の成果の一部である。