

## 2つのタイプの未確定事項

小樽商科大学 坂 柳 明

### 1. 2つに識別される未確定事項

監査論上、これまで想定されてきた重要な「未確定事項」は、一定程度発生可能性の高い事象を想定し、「将来に発生する事象の結果が経営者に見積もれず、監査人も経営者のその判断に同意<sup>1)</sup>している場合のその項目」(以下、

1) 経営者の主張に対する監査人の「同意」という考え方は、Meigs (1959,8) に見られる。そこには次のように記されている。

「…それでは、もし貸借対照表又は損益計算書の重要な項目の表示について監査人が同意できない (does not agree with) 場合は、彼はどのような行為を行うべきなのだろうか? 例えば、返済の見込みが薄い相手方の債務 (bad debts) に対する引当金が (監査人の意見では) 受取債権について起こりそうな回収可能損失を填補するのに十分ではない場合を考えてみよう。

監査人はまずこの問題について経営者と議論し、なぜ評価性引当金が不十分だと自分が考えているのかを指摘する。経営者が返済見込みの薄い債務について引当金を増額することが望ましいということに同意すれば (agrees to), そのための修正記入がなされるだろうし、問題は解決する。もし、監査人の主張に経営者が納得せず、返済見込みの薄い債務についての引当金を増額しなかったら、おそらく監査人は、その返済見込みの薄い債務についての損失に対する引当金が、特定の金額分だけ不十分に見える点を「除いて」、財務諸表が会社の財政状態及び経営成績を適正に反映していることを監査報告書で述べることによって意見を限定するだろう。」(傍線筆者)

同様の記述は、Pany and Whittington (1994,39) にも見られる。また、本文で後述する AICPA (1974), 21項では、監査人が利用可能な証拠に基づいて経営者の決定に同意できない場合が想定されているし、Porter and Burton (1971,488,494-495) では、見積もりの問題に限らず、採用された会計原則一般に監査人が同意できない場合が考えられている。

経営者の主張に監査人が同意できるかどうかという点で見れば、それは(1): 特定の会計上の指針に従って財務諸表が作成されていることに監査人の同意が

「タイプAの未確定事項」とする。)と特徴づけられるものであった。こうしたタイプAの未確定事項は、「将来に起こる事象の結果が、その対応決定時点で監査人に判断できないこと」が前提であるが、それは経営者がそうした事象の結果を見積もれない場合だけには限られないはずである。経営者が見積もりを行い、その結果を財務諸表上反映していたとしても、将来に起こる事象の結果が監査人に判明しないため、その見積もり額が証拠<sup>2)</sup>によって確かめられない点に言及していると推察できる文献やケースが実際に存在する。

そうすると、「監査人の対応決定時点で、将来に起こる事象の結果が監査人に判断できないところのその項目」を「未確定事項」とした場合、それには伝統的なタイプAの未確定事項と、「将来に発生する事象の結果を財務諸表上で経営者が見積もっているが、その見積もり額が正しいかどうか(合理的かどうか)が監査人に判断できない場合のその項目」であるタイプBの未確定事項の2つがあることになる<sup>3)</sup>。([図1])。本稿の目的は、この[図1]にあるような2つのタイプの未確定事項について文献を紹介し、タイプBの未確定事項に

---

得られるかどうか、そして(2):そのような会計上の指針がない状況での経営者の判断に監査人の同意が得られるかどうか、の2つが当然考えられる。このうち(2)については、例えば、Meigs (1959) に示されているような、返済見込みの薄い債務に対する引当金の見積もり額がその時点で具体的にいくらにすればよいのかを定める会計上の指針はない。見積もり額として何が合理的なのかは個々の状況に依存するからである。このような場合は、財務諸表のGAAP(一般に認められた会計原則)準拠性を確かめると言っても、結局、経営者の主張に監査人が同意できるかどうかという点が重要になってくる。

- 2) 本稿では、「証拠」を「監査人が、経営者の主張に同意できる、あるいは同意できない状態に至った場合のその根拠となる情報」と捉えておく。このような「証拠」は、「経営者の主張に同意できるかできないか」という意味の監査人が直面する不確実性を解消することを念頭に置いている点で、Arens and Loebbecke (1997, 3) の「証拠は、監査される情報が確立された規準に準拠して示されているかどうかを決定するために、監査人によって用いられる情報と定義される。…」に見られる「証拠」と同じ性質を持っている。
- 3) 未確定事項をタイプAとBの2つに分ける考え方は、拙稿坂柳(2004, 95-96)で既に指摘されているが、そこでは、「継続企業の前提が不成立の場合の監査人の対応」を検討することに主眼があったため、未確定事項一般について十分に論じられているとは言えない。なので、本稿以降で重点的に検討を行う必要がある。

については、事例を紹介することである。ただ、本稿で紹介できるタイプBの未確定事項の事例は、Pubco Corporationの1979年監査報告書だけなので、より詳細な事例の紹介は、一タイプAの未確定事項の事例と比較する形で一別稿「2つのタイプの未確定事項—事例の紹介と分析(1)—」、『商学討究』（小樽商科大学）、巻号未定（以下、「別稿」とする。）以降に委ねられる。

【図1】—2つの未確定事項

未確定事項(※)	タイプA	将来に発生する事象の結果が経営者に見積もれず、監査人も経営者のその判断に同意している場合のその項目
	タイプB	将来に発生する事象の結果を財務諸表上で経営者は見積もっているが、その見積もり額が正しいかどうかが監査人に判断できない場合のその項目

※：もちろん、将来に発生する事象の結果が将来（の財務諸表）に金額的に重要な影響を与えるものを前提にしており、当期の財務諸表についての監査人の対応を決定する上でも、その金額的重要性ゆえに問題になるものを前提にしている。また、「項目」という用語で、(1)：経営者及び監査人が実際に直面する様々な状況そのものを指す場合と、(2)：そうした状況下で、財務諸表監査上問題になる特定の項目を指す場合がある。

本稿には、今までメインに考えられてきたタイプAの未確定事項に加えて、これまで十分意識されていなかったタイプBの未確定事項についても今後考慮する必要があることを提案する意図があるのだが、その提案を通じて、2つの未確定事項それぞれに直面した場合の監査人の対応が演繹的にどうなるのかを考える必要が出てくる。そして、そうした監査人の対応を導く理論フレームワークを構築することで、日本の監査基準（及び関連実務指針）や、それらに影響を与えている米国監査基準書や国際監査基準を評価するための軸ができることになる。これまで未確定事項に関する監査人の対応を論じてきた先行研究と、どこが同じでどこが違うのかを明らかにした上で構築されるそのような理論フレームは、同時にそうした先行研究が論理的に正しいのか、間違っているのかを見極める軸にもなる。そのような軸は、今後の監査研究者の貴重な財産にな

るだろう。

もちろん本稿では、2つの未確定事項それぞれに直面した場合の監査人の対応がどうなるのかという課題については、—その中には、タイプAの未確定事項に比べてあまり知られていないタイプBの未確定事項の考え方に対して、本稿執筆時点で既に提起されている批判（林（2005,70））や、今後あり得る批判に対する反論も含まれるが—紙幅の都合で取り扱うことができない。また、そのような監査人の対応を導く理論フレームワークを用いた文献や制度の評価も行えない。そこでこれらの課題は、次稿「未確定事項に直面した監査人の対応—文献・制度の評価(1)—」、『商学討究』（小樽商科大学）、巻号未定（以下、「次稿」とする。）以降で取り組むことになる。

しかし、筆者の未確定事項プロジェクト全体の見通しを読者に示す上では、どのような議論が今後展開されるのか、その概略を説明しておいた方が有益だろう。企業会計審議会（2002）中の現行監査基準「第四 報告基準 五 監査範囲の制約 4」は、次のように記している。

「監査人は、将来の帰結が予測し得ない事象又は状況について、財務諸表に与える当該事象又は状況の影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表明ができるか否かを慎重に判断しなければならない。」（傍線筆者）

監査人にとって、「将来の帰結が予測し得ない事象又は状況」とは、本稿のタイプAとBどちらの未確定事項だろうか。あるいは次のように言ってもよい。監査人にとって「将来の帰結が予測し得ない事象又は状況」において、経営者は将来の帰結を予め当期の財務諸表上認識しているのだろうか、それとも認識できないので認識していないのだろうか。それによって、この規定が理論的に正しいかが決まってくる。こうした制度や文献の評価を次稿以降では行う。

本稿の構成は、以下の通りである。2節では、これまで広く受け入れられてきたタイプAの未確定事項の文献を紹介する。対照的に3節では、タイプBの未確定事項に言及している文献（中西（1963））と実際のケース（Pubco Cor-

poration の1979年監査報告書)を紹介する。最後の4節では本稿のまとめを行い、未確定事項をタイプAとBに識別する議論の今後の展望・課題を示す。

## 2. タイプAの未確定事項

本節では、タイプAの未確定事項に言及している文献を紹介する。やや冗長になるが、ここでの文献紹介が、後に文献や事例(別稿以降も含む。)によって示されるタイプBの未確定事項を際立たせるための素材として役立つことを期待している。最初は、米国監査基準書第2号(AICPA(1974))及び第58号(AICPA(1988))(以下、それぞれ「SAS2」及び「SAS58」とする。)である。

### 2-1 SAS2とその関連規定

最初に、SAS2の規定を紹介する。その21~22項では、見積もりを行う経営者にとって、何か将来に発生する事象があり、その事象の結果を経営者が見積もれない状況が問題になっていることがわかる。見積もれるかどうかは事実の問題なので、当然そのような状況に経営者が直面することを想定する必要がある。

「財務諸表を作成する際に、経営者は将来事象の結果について見積もりを用いることが期待されている。見積もりは、通常償却性資産の耐用年数、受取債権の回収可能性、棚卸資産項目の実現可能価額、そして製品保証のための負債額といった事項に関係してなされる。大抵の場合、監査人は、様々なタイプの監査証拠—この中には、当該事業体の過去の経験も含まれる—及び将来事象の影響を見積もる際の証拠の関連性(relevance)を考慮して、経営者の見積もりの合理性に関して満足することができる。22項に示されているように、その結果が合理的に見積もれないということがなければ、その事項は本基準書の目的上未確定事項とは考えられない。もし監査人が、利用できる証拠に基づいて、経営者の決定に同意できず、財務諸表に与えるその影響が重要であるならば、一般に認められた会計原則からの乖離を理由として、監査人は限定意

見ないしは不適正意見を表明すべきである。」(21項) (傍線筆者)

「ある場合には、財務諸表又は財務諸表に要求される開示に影響を与える可能性のある事項の結果が合理的に見積もれないことがあるが、そのような事項が基本基準書の目的上未確定事項と考えられることになる。そのような未確定事項がある時には、財務諸表を修正すべきかどうか、あるいは修正するとしたらいくらで修正すべきかを決定することができない。」(22項) (傍線筆者)

問題は、経営者が将来に起こる事象の結果について「合理的な見積もりができない」と判断している場合に、監査人がどう判断しているかである。この点、21項の「もし監査人が、利用できる証拠に基づいて、経営者の決定に同意できず、財務諸表に与えるその影響が重要であるならば、一般に認められた会計原則からの乖離を理由として、監査人は限定意見ないしは不適正意見を表明すべき」との記述に注目しよう。この記述は、合理的な見積もりができないとする経営者の判断に監査人が同意していなければ、監査人はそうした経営者の判断を「除外事項」<sup>4)</sup>にすべきことを示している。

そうすると、こうした除外事項とされる場合を除いては、SAS2の21～22項は、将来事象の結果について経営者が「合理的な見積もりができない」と判断

4) 本稿の「除外事項」とは、(1): GAAP (あるいは会計基準) に照らして虚偽であることが監査人に確かめられたところの項目、(2): 及び「監査範囲の制限」があった場合に、虚偽があるかどうかを監査人が確かめることができなかったところの項目を指す。もちろん除外事項は、虚偽表示の影響(潜在的な影響も含む。)が重要だと監査人が判断しているものに限定される。

また、ここでの「監査範囲の制限」とは、(1): 経営者が監査に協力せず、監査人の質問に答えない場合、(2): 災害によってその会社の会計上の記録が紛失し、監査を実施することができない場合のように、経営者の財務諸表がGAAP(あるいは会計基準)に照らして正しいかどうかを判断するための証拠が監査人に得られない状況を指している。「将来に起こる事象の結果が監査人に判断できない」事態(※)が何を原因として起こるのかは、監査人が直面する個々の状況に依存する。なので、※が監査範囲の制限によって生じ得ることはわかって、  
「監査範囲の制限によってしか起こり得ない」ことを論証することはできないはずである。そうだとすれば、監査範囲の制限がなくても※の事態が生じることを想定して議論をする必要があるし、これまでの文献・制度はそうしてきた。本稿、別稿以降及び次稿以降の議論も監査範囲の制限を理由としないで※の事態が起こることを前提にする。

している場合に、監査人はそうした経営者の判断には同意している状況を想定していることがわかる<sup>5)</sup>。その状況下での、合理的な見積もりができないところのその項目(例えば、係争事件、受取債権)は、正に本稿のタイプAの未確定事項である。

一方、こうした未確定事項に直面した監査人の対応は、“subject to” opinion (以下のSAS2の規定で、「限定意見」と呼ばれているものである。また、

- 5) 「合理的な見積もりができない」とする経営者の判断に対して、監査人の判断として「合理的な見積もりができる状況なのかどうか分からない」(\*)という事態は起こるのだろうか。もし、経営者に「合理的な見積もりができるかどうか分からない」という会計認識上の選択肢があれば、その選択は、監査人の※の判断によって適切である(除外事項なし)ということになる。

しかし、特定の項目について、経営者に「財務諸表本体に認識できるかどうか分からない」という事態が仮にあったとしても、それは最終的に認識する、あるいは認識(できないので)しないという形で解消されなければならないであろう。「利害関係者に対する財務諸表の公表」とは、契約に基づく取引の結果や経済事象の結果を、最終的に財務諸表本体に認識する、あるいは認識しないという形で反映させることだったはずだし、現にFASB(1975)の10~11項でも、経営者には「見積もり可能」と「見積もり不可能」の2つの選択肢しかなく、「見積もりができるかどうか分からない」という3つ目の選択肢は用意されていない。また、利害関係者の観点から見ても、財務諸表本体に記載がなければ「認識していない」、記載があれば「認識している」と判断せざるを得ないだろう。

そうすると、「合理的な見積もりができるかどうか分からない」という認識面の選択肢が会計報告上経営者に認められない状況では、その選択が適切であることを支持する監査人の判断、即ち、「合理的な見積もりができる状況なのかどうか分からない」との判断を、議論の上で考慮する意味はないことがわかる。これにより、監査人の選択肢は、経営者の「見積もり」という認識行為自体が適切かどうかについては、「同意する」あるいは「同意しない」の2つしかないことになる。本稿、別稿以降及び次稿以降の議論では、(1): 経営者にとっての「合理的な見積もりができるかどうか分からない」との判断、及び(2): 監査人にとっての「合理的な見積もりができる状況なのかどうか分からない」との判断を考慮する意味・必要性はないものとし、この点には再度言及しない。

一方、本稿の「タイプBの未確定事項」に関しては、筆者は「見積もり」という経営者の認識行為自体が適切かどうかを証拠によって確かめられない点を問題にしているのではなく、「見積もり数値」という測定面の合理性を監査人が判断できない状況を想定している。経営者が測定数値を決定し、財務諸表上で見積もり額を認識したが、その認識の仕方が監査上問題になるということである。

以下の記述では、“subject to”の二重括弧(“”)を省略する。)6)であった。subject to opinionの適用場面と特徴は、それぞれ24~25項に、その文例は39項に示されている。タイプAの未確定事項に直面した監査人は、将来事象の結果が不確実であることに起因して、将来事象の結果が財務諸表に反映されていないことを指摘するsubject to opinionを表明するかどうかの判断を迫られていたのである。

- 6) subject to opinionが文献上「条件付意見」と訳されていることは筆者も知っているし、辞書的な意味として、“subject to”に「条件として」という訳が当てられていることも知っている。しかし、AICPA (1963,73) (46項)のsubject to opinionの文例 “In our opinion, subject to the successful conclusion of X project and ultimate recovery thereby of the related deferred research and development costs in the amount of \$ \_\_\_\_\_ described in Note \_\_\_\_\_, the accompanying financial statements...” (傍線筆者)の傍線部の記述のように、subject to 以下の箇所では「将来の特定事象の発生を前提にしていることに監査人が言及する場合」(※1)と、タイプAであれBであれ、未確定事項に関して「将来に実際に発生する事象の結果が財務諸表作成時点でわかったとした場合に、当期の財務諸表に与えるはずの重要な金額的影響が、当期の財務諸表に反映されているわけではないという意味で、当期の財務諸表が未確定の影響を現に受けていることに監査人が言及する場合」(※2)では、同じ“subject to”という表現でも、訳し方を変える必要があるだろう。subject to以下の指している内容が、※1と※2で違うからである。意味内容をわかりやすく読者に伝えるには、※1と※2それぞれについて訳を変える必要がある。

これまで「条件付意見」と訳され続けてきた理由としては、後に本文で紹介するSAS2, 39項の

(1): “In our opinion, subject to the effects, if any, on the financial statements of the ultimate resolution of the matter discussed in the preceding paragraph...” (傍線筆者) や

(2): “In our opinion, subject to the effects of such adjustments, if any, as might have been required had the outcome of the uncertainty referred to in the preceding paragraph been known...” (傍線筆者)の傍線部の記述内容(※3)と、先に示したAICPA (1963,73), 46項の傍線部の記述内容の違い、及び※3と、

(1): Buttes Gas & Oil Co. の1978年 Annual Report 中の監査報告書の “In our opinion, subject to the ability of the Company to realize the carrying value of the above mentioned manufacturing facility components...” (傍線筆者)

(2): Hecla Mining Company の1977年 Annual Report 中の監査報告書の “In our opinion, subject to the ultimate realization of the carrying value of the Company's investment in the Lakeshore Mine and the securing of adequate

「監査人の監査の時点では、不確実性の帰結に関する証拠が存在すると期待することはできない。なぜなら、その帰結が判明するのも不確実性の帰結に関する証拠が入手できるのも将来のこと（prospective）だからである。財務諸表について意見を形成する際に監査人が果たす機能には、経営者が将来事象の結果を見積もれない場合でも、それを監査人が見積もることは含まれない。重要な不確実性があり、その結果が合理的に見積もれない場合、監査人は25項に示されているように、無限定適正意見を表明するか、限定意見を表明するかを考慮すべきである。不確実性の帰結が財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がごくわずかしかないと結論づけたならば、監査人は不確実性が存在することを理由に意見を修正する必要はない。」（24項）（傍線筆者）

「不確実性が問題になる場合において、その影響を受けている財務諸表項目が、当該不確実性の結果が判明していない点以外の全ての点について、監査人は一般に認められた会計原則に準拠して表示されているかどうかについての意見を形成することができるはずである。財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して表示されていることに満足しているならば、おそらく監査人は、不

---

financing referred to in the preceding paragraphs...”（傍線筆者）

の傍線部の記述内容の違い（本質的には、上記※1と※2の違い）が理解されていなかった可能性があるから、という点を指摘しておく。「条件付意見」と訳され続けてきたことを与件としないで頂きたい。既に争いの生じている点があるにもかかわらず、特定の実務なり考え方なりを与件とするのは、研究にとって有益なことではないように思える。

以上を踏まえた上で、本稿及び今後の議論では、※2については、「～の影響を受けてはいるが」のように、財務諸表が、上記※2傍線部のような意味で、未確定の影響を受けていることを監査人が伝達する表現を用いて訳すことにする。※1については、訳が様々考えられるが、例えば、「条件として」と訳しておけばよい。タイプAであれBであれ、将来事象の結果に関する不確実性が財務諸表に与えている影響には言及しないのが※1のはずなので、「～の影響」という訳は使えない。本稿で指摘する※1と※2の違いがあるにもかかわらず、なお一律に“subject to”を「条件として」と訳すとしたら、それはなぜなのか、またそう訳す場合に、※2に関しておそらく問題になる“subject to the effect (s)…”の訳である「～の影響を条件として」とは、日本語としてどういう意味か（監査人が何について言及しているのか）、について subject to opinion 研究者（あるいは未確定事項研究者）は、説明する必要があるだろう。

確実性があることを理由とした限定意見を適切に表明するだろう…。」(25項)  
(傍線筆者)

「財務諸表に影響を与えている不確実性を理由とした限定報告書の例は、以下の通りである。

(独立の区分)

財務諸表の脚注×に示されているように、会社は、特許権侵害行為を行ったことを申し立てる訴訟、及び特許権使用料及び懲罰的損害賠償金を請求する訴訟の被告になっている。会社は反訴の手続をとり、原訴及び反訴についての予備審問及び証拠開示手続が現在進行中である。会社の取締役及び顧問弁護士は十分勝訴する見込みがあると信じているが、当該訴訟の最終的な結果を現時点で決定することはできず、結果として生じる可能性のあるあらゆる負債に対する引当ては、財務諸表上では一切なされていない。

(意見区分)

我々の意見では、前段落に示した事項の最終的な帰結が財務諸表に影響一もしあれば一を与えてはいるが (subject to)、上で言及した財務諸表は…を適正に表示している。

または、

我々の意見では、前段落で言及した不確実性の結果を知り得ていたならば必要になったであろう修正の影響一もしあれば一を受けてはいるが (subject to)、上で言及した財務諸表は…を適正に表示している。」(39項) (傍線筆者)

他方、FASB (1975) により「偶発損失」<sup>7)</sup>の会計処理が規定された(3, 8, 10項, 脚注6) ([図2])が、このFASB (1975) とSAS2の関係について、AICPA (1978.475) (14項) の記述の要点をまとめると、次のようになる。

7) 偶発損失についての説明は、「偶発事象」について定義したFASB (1975), 1項に見られる。そこでは、次のように記されている。

「1つあるいは複数の将来事象が発生する、あるいは発生しない場合に最終的に判明するような、企業にとって将来発生する可能性がある利得 (以下、「偶発利得」とする。) または損失 (以下、「偶発損失」とする。) についての不確実性を表す現在の状態、状況、あるいは環境」

- ① 偶発事象を解決する将来の1つの事象、あるいは複数の事象の発生可能性が「ある程度ある」状況で、損失金額の見積もりができない場合に、その不確実性の帰結をもたらす潜在的な影響が重要であると結論した場合には、監査人は自らの意見を修正するかもしれない。
- ② 偶発事象を解決する事象の発生可能性が高いが、その損失金額を見積もることができない場合に、監査している財務諸表にその不確実性の帰結が重要な影響をもたらすと監査人が考えれば、彼は意見を修正すべきである。

このAICPA (1978,475) は、SAS2の22, 24項を念頭に置いて(13項)上のように記しているので、ここでの「意見を修正する」とは、「SAS2に見られる subject to opinion を表明する」ことを意味している。するとAICPA (1978)によれば、FASB (1975)に示された状況で監査人が subject to opinion を表明する余地があるのは、[図3]の網掛け部分になることがわかる。

[図2]

		損失(をもたらす事象)の発生可能性		
		高い (probable)	ある程度ある (reasonably possible)	低い (remote)
損失金額	見積もり可能	引当金	注記開示	注記不要
	見積もり不可能	注記開示	注記開示	注記不要

[図3]

		損失(をもたらす事象)の発生可能性		
		高い (probable)	ある程度ある (reasonably possible)	低い (remote)
損失金額	見積もり可能	引当金	注記開示	注記不要
	見積もり不可能	注記開示	注記開示	注記不要

## 2-2 SAS58の規定

次に、SAS58の規定を紹介する。将来に起こる事象の結果について、経営

者に合理的な見積もりができない旨の記述は、23項に見られる。ここでも監査人がその時どう判断しているかが問題になる。この点、合理的見積もり不能との経営者の判断を「不適切な会計原則」(20項)の適用という形で、監査人が除外事項にする場合の規定は21項に見られるが、23項には見られない。23項では、ここでの経営者の判断を除外事項にしているのではなく、監査人は当該経営者の判断に同意していることがわかる。

「しかしながら、ある場合には、要求される開示を含めて財務諸表に影響を与える可能性のある将来事象の結果が経営者によって合理的に見積もれない。このような未確定事項 (uncertainties) が存在している場合には、財務諸表を修正すべきかどうか、あるいは修正するとしたらいくらかで修正すべきかを決定することはできない。そのような事項が、監査報告書に説明区分を加える必要性を考慮するために、未確定事項と考えられることになる。(ゴーイング・コンサーンに係る事項以外で) (将来事象の結果についての一筆挿入) 不確実性が問題になる事項があることを理由として、監査報告書に説明区分を加えるかどうかを決定する際に、監査人はその不確実性の結果によって引き起こされる重要な損失の発生可能性を考慮する。」(23項) (傍線筆者)

「重要な損失の発生可能性が低い場合 もし、不確実性が問題になる事項の帰結から生じる重要な損失の発生可能性が低いものでないと経営者が考え、監査人も納得している場合には、その事項があることを理由として監査人が監査報告書に説明区分を加えることはないだろう。」(24項) (傍線筆者)

「重要な損失の発生可能性が高い場合 重要な損失の発生可能性は高いが、潜在的な損失の金額あるいは金額の範囲を経営者が合理的に見積もることができないために、財務諸表上で引当金を計上することができないと経営者が考え、監査人も納得している場合には、監査人は不確実性が問題になるその事項があることを理由として、監査報告書に説明区分を加えるべきである。…」(25項) (傍線筆者)

「重要な損失の発生可能性がある程度ある場合 不確実性が問題になる事項の帰結から生じる重要な損失の発生可能性が低くはないが高くもないと経営者

が考え、監査人も納得している場合には、監査人は監査報告書に説明区分を加えるか否かを決定する際に、以下の事項を考慮すべきである。

- ・発生可能性がある程度ある損失の金額が、重要性についての監査人の判断を超える場合のその大きさ
- ・重要な損失の発生可能性（例えば、その発生可能性が「低い」に近いか「高い」に近いか）

監査人は、発生可能性がある程度ある損失の金額が大きくなるつれ、あるいは重要な損失の発生可能性が高くなるにつれ、監査報告書に説明区分を加えることになりそうである。」(26項) (傍線筆者)

今まで紹介した24～26項の指針に従って、監査人は監査報告書の意見区分の後に説明区分を加えるかどうかを決定する。説明区分の文例は、次の通りである。

「不確実性について記述する（意見区分の後の）説明区分の例は、以下の通りである。

財務諸表の脚注×に示されているように、会社は、特許権侵害行為を行ったことを申し立てる訴訟、及び特許権使用料及び懲罰的損害賠償金を請求する訴訟の被告になっている。会社は反訴の手續をとり、原訴及び反訴についての予備審問及び証拠開示手續が現在進行中である。当該訴訟の最終的な結果を現時点で決定することはできない。従って、判決によって生じる可能性のあるあらゆる負債に対する引当ては、財務諸表上では一切なされていない。」(32項) (傍線筆者)

24～26項、及びSAS58がタイプAの未確定事項を想定している(23項)ところから判断して、SAS58の説明区分の記載対象になる領域は、[図4]の網掛け部分になる。この[図4]と2-1で示した[図3]によると、subject to opinionを表明する領域と説明区分の記載対象になる領域は、概念上は同じであることがわかる<sup>8)</sup>。

---

8) SAS58の説明区分記載の実務は、その後1995年に公表された監査基準書第79号(AICPA(1995)) (以下、「SAS79」とする。) 1～2項によって廃止された。このSAS79の評価についても、次稿以降で展開する。

[図4]

		損失 (をもたらす事象) の発生可能性		
		高 しい (probable)	ある程度ある (reasonably possible)	低 しい (remote)
損失金額	見積もり可能	引 当 金	注 記 開 示	注 記 不 要
	見積もり不可能	注 記 開 示	注 記 開 示	注 記 不 要

### 2-3 タイプAの未確定事項に言及しているその他の文献

以上のように、SAS2とSAS58はタイプAの未確定事項を想定し、それに直面した監査人の対応は、それぞれ subject to opinion と説明区分であることを紹介した。それでは、基準書以外の文献はどうだったのだろうか。ここでも多少冗長に思える紹介をするのは、確かにタイプAの未確定事項と解釈できる文献があることを実際の記述をもって読者に示したいからである。なお、より詳細な文献紹介及びその批判的検討・評価は次稿以降に譲ることとする。

#### ・佐藤他 (1966,156)

「監査人が意見の表明を行なうことができない場合とは、意見を形成するのに必要な合理的な基礎をえられないときであり、したがって、監査を実施した結果十分な証拠を入手できないときに限られる。

十分な証拠を入手できない場合とは、監査範囲に著しい制限があつたときと、財政状態および経営成績に重要な影響をおよぼすおそれのある異常な未確定事項 (unusual uncertainties) が存在しているときである。

.....

異常な未確定事項とは、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まったく予測することができず、いわゆる天のみぞ知る、といった状況をいう。こういう未確定事項が存在していれば、どんな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なうことは不可能である。このような場合、しかもその結

果次第によつては、会社の基盤に重大な影響があるほど著しく巨額であることが予測される場合には、監査人は意見差控を行なわなければならない。その影響額が著しく巨額でない場合には、限定付適正意見となることは、監査範囲の制限の場合と同じである。」(傍線筆者)

この文献は、「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まったく予測することができず」との記述にあるように、「予測できるかどうかが問題になるような将来事象の結果について、経営者と監査人双方がその結果について「予測できない」という形で同意している」(※1)ことを想定していることがわかる。「予測できない」=「見積もりできない」と単純に考え、※1を踏まえて、「この文献はタイプAの未確定事項を想定している。」と結論づけるのは簡単である。しかし、「予測」と「見積もり」をイコールと考えてよいのか、という批判が考えられるため、少なくともこの文献の理解にあたってはそう考えてよいことを以下に示す。

佐藤他(1966,156)では、「こういう未確定事項が存在していれば、どんな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なうことは不可能である」とされている。ここでの「影響額」とは、「財政状態および経営成績に重要な影響をおよぼすおそれのある」という記述から判断して、財務諸表に与える影響額であることがわかる。もちろん、「どんなに監査手続を追加しても」という記述から見て、ここで「影響額について合理的な決定を行なうことが不可能である」主体は監査人である。

そうすると、ここでの監査人は、「将来事象の結果が予測できないことによって、その結果の財務諸表に与える影響額を合理的に決定することができない」(※2)のだ、ということがわかる。一方、2つ前の段落※1のように、結果の予測不能性については経営者と監査人の判断は一致しているから、次に問題になるのは、その予測不能な結果について、経営者が財務諸表上どのような対応を選択しているかである。

この時、経営者が「財務諸表に与える影響額は決定できる」(※3)と主張したとしよう。監査人は前段落※2のように判断しているから、この場合経営

者の※3の判断は、監査上「除外事項」になるはずであり、「未確定事項」には該当しない。しかし、この文献は、財務諸表項目のGAAP準拠性違反という意味の除外事項は想定しておらず、「未確定事項」について説明している。ということは、「未確定事項」についてのこの文献の主張を正確に理解する上では、経営者が※3のように判断する、と考えるのは誤りであることがわかる。

そうすると、文献中明示されているわけではないが、この文献の経営者は「財務諸表に与える影響額は決定できない」(※4)と判断していることがわかる。将来に起こる事象の結果について、経験に基づき予め当期の財務諸表に与える影響額を決定し、それを財務諸表に反映させる行為を、本稿では「見積もり」という概念で捉えているし、そのような捉え方は監査・会計研究者が大きく反対するものではないだろう。※4と、4つ前の段落※1より、この文献はタイプAの未確定事項に言及していると結論づけてよいことになる。

・鳥羽 (2000,159)

「しかし、会社において生起する経済的事象のなかには、すでにその原因は当期において発生しているものの、その金額を経営者が過去の経験等を基礎にして合理的に測定することができず、あるいは、当該事象の決定に経営者以外の第三者が関わっているために、その判断を予測できず、また、将来の成り行きいかんでは、当該事象の最終的決着自体にも重大な影響を受けることになるため、金額を測定すること自体が困難あるいは合理的でない場合がある。かかる事項を、監査においては「未確定事項」(uncertainties)と称している。」(傍線筆者)

この文献で想定されているような、会社において生起する経済的事象の金額を経営者が過去の経験等を基礎にして合理的に測定することができない状況や、金額を測定すること自体が困難あるいは合理的でない場合を、本稿では、将来事象の結果を経営者が「見積もりできない場合」と捉えている。問題は、この文献中、監査人がどのような判断をしているかだが、その点は明示されていない。

もっとも、「金額の合理的測定不能」という経営者の判断がGAAP準拠性違

反に該当すると監査人が判断した場合は、その経営者の判断は監査上除外事項になるはずだが、この状況は鳥羽（2000）が想定している状況ではない。先程の佐藤他（1966）と同様、鳥羽（2000,159）は「除外事項」ではなく「未確定事項」について言及している。ということは、ここでの監査人は、「金額の合理的測定不能」の経営者の判断を除外事項にはしておらず、監査人はそうした経営者の判断には同意していると考えられていることがわかる。従って、鳥羽（2000）はタイプAの未確定事項に言及している文献だということになる。

なお以下では、くどい説明を回避するため、見積もりができない旨の経営者の判断を監査人がGAAP準拠性違反という意味の除外事項にしている旨の記述がないことは、いちいち指摘しない。同じことだが、そのことは「経営者の判断に監査人が同意していること」を逐一指摘しないことを意味している。これにより、表現の違いはともかく、経営者が財務諸表上で将来事象の結果を測定できない旨の記述があることを指摘するだけで、その文献がタイプAの未確定事項に言及していることを示したのと同じ結果が得られる。

・鳥羽（1994,333）（鳥羽（1994,384-385）にも同様の記述が見られる。）

「会計上の認識・測定が不可能な未確定事項が存在している場合 この場合とは、いわゆる重大な未確定事項が存在している場合である。財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある事象の発生原因はすでに生じているのであるが、かかる事象が最終的にどのような形で決着するかを経営者も監査人も予測することができず、そのため、その事象を会計的に認識・測定することができない場合である。たとえば、被監査会社を相手取った巨額の損害賠償責任訴訟や法的請求、税金をめぐる税務当局よりの訴訟等は、その例である。…」（傍線筆者）

この文献に見られるような、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある事象の将来の結果を会計上認識・測定できないことを、本稿では「見積もりができない」と捉えている。よって、この文献の未確定事項は、タイプAの未確定事項である。

## ・ Arens and Loebbecke (1976,657)

「いくつかの見積もりは、財務諸表の作成上慣習的に経営者によってなされるが、そうした見積もりには、償却性資産の耐用年数、受取債権の回収可能性、そして棚卸資産やその他の資産の実現可能性がある。通常、これらの項目の合理的な見積もりを可能にするような十分な証拠がある。しかしながら、時として、ある事項の結果について財務諸表が出される時点で合理的な見積もりができない状況に監査人が直面することがある。これらの事項は「未確定事項」と定義される。そのような未確定事項の中には、以下のものが含まれる。

1. 繰延原価の回収可能性
2. (回収や支払に関する) 法人税や訴訟に関する偶発事象
3. 重大な受取債権の実現可能性
4. 必要とされる資金の継続的利用可能性」(傍線筆者)

この文献でも、経営者が合理的な見積もりができない状況が想定されている。文献中の「監査人が直面する」とは、経営者の見積もり不可能との判断を受け入れ、同意したことだと解釈することになる。この文献に見られる未確定事項もタイプAの未確定事項である<sup>9)</sup>。

### 3. タイプBの未確定事項

前節は、タイプAの未確定事項に言及している基準書とそれ以外の文献を紹介した。本節では、タイプBの未確定事項について触れている文献と事例を紹介する。これにより、次稿以降の議論を行うための土台が築かれることになる。

---

9) Arens and Loebbecke (1988,37) でも、本文中に示した Arens and Loebbecke (1976,657) と同様の記述がなされている。従って、Arens and Loebbecke (1988,37) に示される未確定事項も、タイプAの未確定事項であり、そのようなタイプAの未確定事項に直面した場合の対応として、監査人が説明区分を記載することになる旨が記されている (p.38)。

### 3-1 中西 (1963,206) の検討

「(c)監査対象の一部の適正性が、そのもつ偶発性のために、判断がつかない場合。

例えば、申告納税額に対して税務当局が満足しないで、多額の更正金額を賦課するおそれがあるので、被監査側が計上した納税引当金額は非常に少なすぎるようにも考えられるが、しかし、当局はそのまま承認することもあり得るので、その金額を適正とも不適正とも判断を下すことができないとき、など。このように、監査年度にすでに発生している広義の費用などであるが、その実現される金額が著しく大きくなり得る偶発性 (contingencies) を強くもっている場合にみられる。発生した費用の見積による引当金額は、それが実現した際に多少の過不足がある。そのコントロールは、被監査側も監査人側も、もたないことが多い。しかし、その見積測定の基準が、大幅にせよ合理的にたてられる場合は、その限度内の金額であれば、その引当は適正であるとされうる。例えば、貸倒引当が、当期は3%から5%までと推定されれば、その域内ならば、いずれでも正当な理由があれば承認されうる。しかし、偶発性が強ければ、合理的な基準があっても、適正性判断の上からは、規範力を失う。貸倒引当も、恐慌の気配が濃くなれば、偶発性も強くなろう。…」(傍線筆者)

ここでは、被監査側が納税引当金額を見積もり計上していることがわかる。問題は監査人側の判断だが、この文献によると、監査人は「その金額を適正とも不適正とも判断を下すことができない」とされている。この文献中に見られる「適正」、「不適正」の概念は、一貫して見積もり額に関連して使われており、(1): 「見積測定の基準が、大幅にせよ合理的にたてられる場合は、その限度内の金額であれば、その引当は適正であるとされうる」との記述、及び(2): 「当期は3%から5%までと推定されれば、その域内ならば」という見積もり範囲についての記述から見ると、[1]: 見積もり金額が合理的な一定範囲に入っているか否かによって、[2]: 監査人が見積もり金額が合理的であるか合理的でないかを判断し、[3]: その合理的であるか合理的でないかの判断が、

監査人の「適正」、「不適正」の判断につながると考えられていることがわかる。

そうすると、監査人が「その金額を適正とも不適正とも判断を下すことができない」状態は、結局のところ、「その見積もり金額が合理的かどうかを監査人に判断できない」ことから生じていることがわかる。この状況は、本稿のタイプBの未確定事項である。

### 3-2 Pubco Corporation のケースの検討

次に、Pubco Corporation（以下、「Pubco社」とする。）の1979年監査報告書と財務諸表脚注4の必要部分（[図5]と[図6]）を見てみよう（決算日：12月31日）<sup>10)</sup>。

[図5] — [1979年監査報告書]

脚注4にさらに記述されているように、会社は1977年に書籍出版権をいくらか売却することを決定した。会社は、売却されるその書籍出版権が、その売却を通じて少なくとも簿価に等しい金額で実現可能であると信じている。しかしながら、その売却される書籍出版権の最終的な実現価額に関するそのような見積もり額は、監査手続によって確かなものとされたわけではない（not susceptible to substantiation by auditing procedures）。これらの書籍出版権の処分によって最終的に実現される実際の金額は、貸借対照表上の金額よりも大きいかもしれないし、小さいかもしれない。

.....

我々の意見では、2つ前の段落（「脚注4にさらに～」から始まる段落—筆者注）に示されているような、書籍出版権の売却によって実現される最終的な金額を知り得ていたならば必要になったであろう修正の影響—もしあれば—を受けてはいるが（subject to）、上で言及した財務諸表は、一般に認められた会計原則に継続的に準拠して、1979年及び1978年12月31日時点のPubco Corporationとその子会社の財政状態と、両日をもって終了する年度の経営成績及び財政状態の変動の結果を適正に表示している。

（傍線筆者）

10) 本稿、別稿以降及び次稿以降の議論において紹介する米国の事例は（本稿脚注6の2つのケースを含めて）、LexisNexis Academicより入手したものである。

## [図6] — [脚注4]

1978年9月6日に、会社は「アフリカ系アメリカ人の生活と歴史の国際全集」(以下、「全集」とする。)の限定出版権及び世界規模による頒布権の販売契約を締結した(1979年7月31日に改訂)。この取引による利益は、割賦基準によって1978年に認識された。

1979年4月22日に、会社経営者は、上に記した契約に基づいて、「全集」に関する権利は売買対象にしないことを決定した。この権利の簿価は、1979年12月31日及び1978年12月31日それぞれの時点で322,635ドル、356,892ドルであり、財務諸表上その他の資産に含まれている。売買対象になっている残りの権利に関して、会社は少なくとも1979年12月31日及び1978年12月31日それぞれの時点の簿価である2,904,831ドル及び2,920,779ドルで実現できらうと信じている。

書籍出版権を売却することによって最終的に実現できる金額は決定できないので、書籍出版権について会社は、1979年1月1日以降原価回収法を採用した。

.....

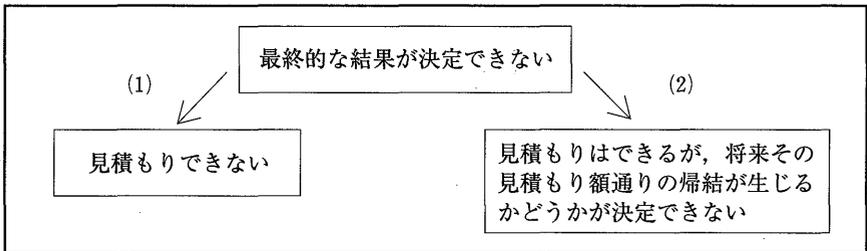
(傍線筆者)

まず問題になるのは、監査報告書中の「書籍出版権の最終的な実現価額に関するそのような見積もり額は、監査手続によって確かなものとされたわけではない」(※1)との記述である。調べてみればすぐわかるように、紹介した監査報告書の部分及び本稿では省略した監査報告書の部分を通じて、Pubco社の監査人 TOUCHE ROSS & CO. が監査範囲の制限について触れたところはない。よって、上記※1の記述は、監査範囲の制限を理由としたものではないことになる。

次に、紹介したPubco社財務諸表の脚注4最終段落の「書籍出版権を売却することによって最終的に実現できる金額は決定できない」(※2)との記述であるが、※2が「最終的に実現できる金額の合理的な見積もりができない」ことを即座に意味すると考え、その「見積もりができない」との経営者の判断をPubco社の監査人が除外事項にしていなかったので、このPubco社の監査報告書はタイプBではなく、タイプAの未確定事項を想定しているのではないかと、との批判(以下、適宜「★の批判」とする。)が、本稿に対してなされる可能性がある。

しかし、結論から言うと、この批判は誤りである。この批判は、将来事象の「最終的な結果が決定できない」＝「見積もりできない」と考えているが、そうした思考自体が実は自明ではない。解釈としては、「最終的な結果が決定できない」＝「見積もりできない」の図式はあり得る（正確には、その図式を論証を通じて排除できない）。しかし、タイプAでもBでも、未確定事項が将来に何らかの事象が「実際に」起こることをもともと前提にした概念であることを勘案すれば<sup>11)</sup>、前段落※2の記載については、「経営者は書籍出版権の見積もり額を認識はしているが、将来、売却によって最終的にその見積もり額通りの帰結が生じるかどうかまでは「決定できない」という解釈」(※3)も当然成り立つはずである（[図7]）<sup>12)</sup>。しかし、前段落に紹介した★の批判は、※3の解釈を無視したまま、Pubco社の監査報告書がタイプAの未確定事項を想定していると主張している。それは中身として脆い批判であることをまず指摘しておく。

[図7]



- 11) 現に、先に紹介した中西（1963,206）でも、「…発生した費用の見積りによる引当金額は、それが実現した際に多少の過不足がある。…」とされていた。この記述は、見積もり額と将来に実際に事象が起こった場合のその金額が必ずしも一致しないことに注目した記述であろう。
- 12) 前節では、将来に起こる事象の結果の当期の財務諸表への影響額を決定することを「見積もり」という概念で捉えている旨指摘した。即ち、「(当期の財務諸表への影響額の)決定」＝「見積もり」であった。しかし、だからといって、「(最終的な結果が)決定できない＝見積もりできない」になるとは限らない。同じ「決定」でも、括弧書きに示したように、中身が異なっていることに注意していただきたい。

一方、財務諸表脚注4の「売買対象になっている残りの権利に関して、…それぞれの時点の簿価である2,904,831ドル及び2,920,779ドルで実現できると信じている」との記述に注目しよう。Pubco社の経営者が信じているところの実現価額と「見積もり額」との関係であるが、同社の監査人は、監査報告書中で「その売却される書籍出版権の最終的な実現価額に関するそのような見積もり額は、…」と指摘している。この記述から見ると、財務諸表脚注4に「見積もり」と明示されているわけではないが、監査人にとっては、書籍出版権の簿価は経営者の「見積もり額」を表していると判断されたことがわかる。

そして、(1): 監査報告書中の「そのような見積もり額は、監査手続によって確かなものとされたわけではない」との記述、及び(2): その記述の後に続く、書籍出版権が見積もり数値通りに実現できない可能性を示唆する「これらの書籍出版権の処分によって最終的に実現される実際の金額は、貸借対照表上の金額よりも大きいかもしれないし、小さいかもしれない」という監査人の判断を表した記述、そして、(3): 監査人が監査報告書にGAAP準拠性違反の除外事項を付しておらず、無限定適正意見も表明していないこと、(4): 監査人の対応は、(1)、(2)を踏まえた上で、「書籍出版権の売却によって実現される最終的な金額を知り得ていたならば必要になったであろう修正の影響—もしあれば—を受けてはいるが」という形で、経営者の見積もり額は当期の財務諸表に反映されているものの、将来に「実際に」発生する事象の結果の金額的影響は、当期の財務諸表に反映されていないという意味で、財務諸表が未確定の影響を受けていることを指摘している subject to opinion であったことから、この監査報告書について次のことが推察される。

それは、この監査人は、見積もり金額が正しいかどうか判断できなかった結果、subject to opinion を選択したということである。また、もしこの監査報告書がタイプAの未確定事項に言及しているのだと解釈したとすると、その解釈は前段落(1)の記述と矛盾するであろう。

一方、本稿のタイプBの未確定事項の概念は、経営者が「見積もり」という表現を使っているかどうかとは独立に成立する。背景の記述から見て、経営者

が認識している財務諸表項目が監査人にとって見積もり数値と判断されて、そうした見積もり数値が正しいかが監査人に判断できていなければ、その状況（あるいは、その見積もり項目）はタイプBの未確定事項である。そうすると、紹介した監査報告書及び財務諸表脚注記載分析からは、Pubco社の監査人が直面していた状況は、「最終的な結果が決定できない」＝「見積もりできない」の図式（[図7]の(1)）を前提にしたタイプAの未確定事項ではなく、[図7]の(2)を前提にしたタイプBの未確定事項だったということになる。従って、5段落前に示した★の批判は、誤りであることがわかる。

すぐわかるように、Pubco社の監査人がタイプBの未確定事項に直面していることを論証するだけであれば、問題のPubco社財務諸表脚注4の「書籍出版権を売却することによって最終的に実現できる金額は決定できない」の記述を無視して、監査報告書の記載だけに注目し、Pubco社の監査報告書がタイプBの未確定事項に言及している旨を主張することはできた。しかし、あえて当該記述を取り上げて議論の対象にしたのは、「最終的な結果が決定できない」＝「見積もりできない」の図式が自明ではないことを示すことを意図したからであり、また、筆者が別稿以降で紹介する事例について、「最終的な結果が決定できない」旨の記述が見られる。⇒見積もりができないことを意味する。⇒タイプAの未確定事項である。]式の短絡的思考（及びそれに基づく批判）が展開されることに注意を促すことを意図したからである。

#### 4. 本稿のまとめと今後の課題・展望

本稿は、未確定事項をタイプAとBに識別した。両未確定事項の定義は、1節の[図1]を参照していただきたい。なぜこのような区別を行うのかと言えば、それによって監査人の対応が違って来るからであり、その区別によって、文献や制度がそのような監査人の対応を導く状況識別を行っているのか、あるいは行っていないのか、行っていないとしたらそれによって財務諸表利用者や監査人にどのような問題が生じるのかを新たに探求する視点が得られるからで

ある。そうした視点は、将来の監査制度設計に向けて、有効なものであろう。

こうした全体像を視野に置き、本稿2節では、紹介する基準書や文献がタイプAの未確定事項に言及していることを説明した。その説明の際重要だったのが、将来事象の結果について「合理的な見積もりができない」との経営者の判断を監査人が除外事項にしていないという点であり、監査人はそうした経営者の判断には同意しているという点であった。一方、3節では、タイプBの未確定事項に言及している文献（中西（1963））と事例（Pubco社のケース）を紹介し、同時に将来発生する事象の「最終的な結果が決定できない」＝「見積もりできない」の図式（[図7]の(1)）は、少なくともタイプAだけでなくタイプBの未確定事項も視野に入れた筆者から見れば、自明ではないことも示した。

タイプAでもBでも、本稿の未確定事項は、将来に発生する事象の結果が将来に金額的に重要な影響を与えるものを前提にしたが、金額によっては将来「継続企業の前提不成立」に至らせるような事象もあるだろう。そうすると、当期の財務諸表の監査上では、「継続企業の前提に疑義を生じさせる要因」として、タイプAとBの未確定事項を想定する必要がある。タイプBの未確定事項であれば、経営者の引当金の計上額がゼロやごく少額の場合の「見積もり」を考へることになり、ゴーイング・コンサーンベース自体は適用可能との判断のもと、監査人にとって、そうした財務諸表上の経営者の判断が合理的かどうか決定できない状況がまず問題になるだろう。こうしたいわゆる「ゴーイング・コンサーン問題」を視野に入れた記述は本稿ではできなかったもので、この点は次稿以降の課題であるが、本稿では基本的な視点を提示するにとどめる。

筆者の未確定事項プロジェクトは、まだ始まったばかりである。

## [引用文献]

AICPA (1963), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Chapter 10, Expression of Opinion, or Reasons for no Opinion, in the Independent Auditor's Report*, in *Auditing Standards and Procedures, Statements on Auditing Procedure No.33*, 1963. (日本公認会計士協会国際委員会訳, アメリカ公認会計士協会編, 『監査基準と監査手続』, 同文館, 1973年.)

AICPA (1974), AICPA, *Statement on Auditing Standards (SAS) No.2 (SAS2), Reports on Audited Financial Statements*, October 1974.

AICPA (1978), AICPA, *AU Section 9509, Reports on Audited Financial Statements : Auditing Interpretations of Section 509, 3. Reporting on Loss Contingencies*, in *Codification of Statements on Auditing Standards : Numbers 1 to 21*, 1978.

AICPA (1988), AICPA, *SAS No.58 (SAS58), Reports on Audited Financial Statements*, April 1988.

AICPA (1995), AICPA, *SAS No.79 (SAS79), Amendment to Statement on Auditing Standards No.58, Reports on Audited Financial Statements*, December 1995.

Arens and Loebbecke (1976), Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke, *Auditing : An Integrated Approach*, Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall, Inc., 1976.

Arens and Loebbecke (1988), Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke, *Auditing : An Integrated Approach*, 4<sup>th</sup> ed., Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall, Inc., 1988.

Arens and Loebbecke (1997), Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke, *Auditing : An Integrated Approach*, 7<sup>th</sup> ed., Upper Saddle River, N.J. : Prentice-Hall, Inc., 1997.

FASB (1975), Financial Accounting Standards Board (FASB), *Accounting for Contingencies*, March 1975.

Meigs (1959), Meigs, Walter B., *Principles of Auditing*, Revised ed., Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1959.

Pany and Whittington (1994), Pany, Kurt and O. Ray Whittington, *Auditing*, Burr Ridge, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1994.

Porter and Burton (1971), Porter, W. Thomas and John C. Burton, *Auditing : A Conceptual Approach*, Belmont, California : Wadsworth Publishing Company, 1971.

企業会計審議会 (2002), 企業会計審議会, 「監査基準の改訂に関する意見書」, 2002年1月25日.

坂柳 (2004), 坂柳 明, 「継続企業の前提が不成立の場合の監査人の対応—いくつかの事例を分析して—」, 『現代監査』, 第14号, 2004年3月.

鳥羽 (1994), 鳥羽至英, 『監査基準の基礎 [第2版]』, 白桃書房, 1994年.

鳥羽 (2000), 鳥羽至英, 『財務諸表監査の基礎理論』, 国元書房, 2000年.

佐藤他 (1966), 中瀬宏通, 「新監査報告準則解説」(佐藤孝一, 中瀬宏通, 居林次

- 雄, 安井 誠, 浅地芳年, 『解説 新監査基準・準則』, 中央経済社, 1966年. 所収)
- 中西 (1963), 中西 旭, 『監査原論』, 日新出版, 1963年.
- 林 (2005), 林 隆敏, 『継続企業監査論—ゴーイング・コンサーン問題の研究—』, 中央経済社, 2005年.