

〔書評〕

八田 進二編著

『ゴーイング・コンサーン情報の開示と監査』

中央経済社 2001年 viii+251p

津田 秀雄

本書は、日本監査研究学会の「ゴーイング・コンサーン問題と監査」研究部会の研究成果である。

同研究部会の設置の背景には、1997年4月24日に公認会計士審査会から「会計士監査の充実に向けての提言」が公表されて以来、同審査会、企業会計審議会、日本公認会計士協会等の関係機関・団体から企業監査制度の改革を求める文書が次々に公表されていたことが指摘されるであろう。それらの文書においてはゴーイング・コンサーン問題に関する監査上の対応を求める一般利害関係者の情報ニーズの存在が強く認識され、それに応えるべく会計および監査制度を整備する必要が指摘されていた状況がある。そのような状況の中で設置されたこともあって、同研究部会は、ゴーイング・コンサーンに係る監査制度の国際比較とその基底にある論理の探求に加えて、「21世紀へ向けてわが国の財務情報および監査情報の信頼性を高揚させるための制度改革に対して、具体的な指針を提供」(はしがき)することを目指して研究が進められ、その成果として本書が上梓されたとされる。

こうした研究経過に沿って、本書は「I 本研究の枠組み」、「II 制度篇」、「III 理論篇」の3部構成がとられているが、ハイライトは、上に述べた研究目標からもうかがわれるように、Iにおいて提示されている提言1~17にあることは言うまでもないであろう。以下で

は、これらの提言に焦点をあてて紹介し、検討したい。

企業の存続可能性に係るゴーイング・コンサーン問題が監査上のテーマとして浮上してきた根底には、監査報告書において無限定適正意見が表明されていたにもかかわらず、その決算日後の間もない時期に経営が破綻するに至った事例が多々みられたという事情がある。元来、監査報告書における無限定適正意見の表明は、監査対象とされた財務諸表が会計基準を遵守して作成されていると監査人が認めたことを意味するが、その際に監査人が判断基準として用いる会計基準にはゴーイング・コンサーンの前提が含まれていると解されている。この解釈からは、被監査企業がゴーイング・コンサーンの前提を満たしていないことが明らかなきには、財務諸表がたとえ会計基準に従って作成されていたとしても、その財務諸表は適正とは言えないとの主張が導き出される。

しかし、この主張は論理的には正当であるとしても、それに沿った制度を構築し、運用するにあたっては、被監査企業がどのような状態にあるときにゴーイング・コンサーンの前提を満たしていないと言うのが操作主義的に明確に定義されていなければならない。

そこで、本書は、提言1~3において、ゴーイング・コンサーンに関連する各種の状態についての定義を示す必要を指摘するととも

に、監査制度上、被監査企業とされ、しかも  
 ゴーイング・コンサーンであるかどうか問題とされる企業は、資本市場において一般投資者から資金調達している公開企業または非上場とはいえ大規模な企業であるとする（提言 8）。それは当該企業が一般投資家や債権者等の多数の利害関係者を抱えているからであるが、そうした利害関係者にとって被監査企業の存続可能性に係る情報は巨細を問わず、また、どのような段階のものであるかを問わず、最大の関心を寄せるであろう情報であるから、「企業がゴーイング・コンサーンではないという定義を行うに当たっては、……法的整理に入った場合に限らず、上場廃止や事業活動の大幅な変更等の場合をも視野に入れて定義することが妥当である。」（提言 4）として、法的実体としての存続が否定される事態のみならず、ゴーイング・コンサーンであることに疑義が生じている段階をも含めて広く定義する必要があると主張する。

次いで、被監査企業がゴーイング・コンサーンであるという段階からゴーイング・コンサーンでないという段階に至るまでのどの段階に位置するかを確率的に評定する試みが一部の研究者から提示されているものの、現段階では評定の精度や客観性に問題があることから、提言 5 において、①企業がゴーイング・コンサーンであるという状況、②企業がゴーイング・コンサーンではないという状況、③企業がゴーイング・コンサーンであることについて疑義が生じている状況の三段階に識別し、そして、被監査企業が③の状況にある場合に、適切な情報開示が行われているか、また、そのような開示で対応可能なかどうかを問うことが必要な措置であるとする（7 頁）。

その際に、どのような情報を開示するかが問題となる。この点に関しては、提言 6 において、(a)企業がゴーイング・コンサーンであるか否かに関する情報、(b)企業がゴーイング・コンサーンであることについて疑義を生じさせている個別事象に関する情報（個別的リスク情報）、(c)企業がゴーイング・コンサーンであることについて疑義があるという企業総体に関する情報（企業リスク情報）の三者を識別する必要を指摘し、さらにこの指摘を承けて、提言 10 において、(b)の場合には「会計上のリスク情報開示とその適正表示に関する監査によって対応可能である」が、(c)の場合には「別途、監査上の対応が問題となる」とし、さらに提言 11 において、「企業がゴーイング・コンサーンではない……という状況にある場合には、何らかの清算価値基準による開示を行わせるか、あるいは、少なくとも、清算価値による純資産額を開示させた上で、それらの開示の適正性について監査意見を表明する必要がある。」とする。

これらの主張はいわゆる二重責任の原則に基礎を置いたものであり、原則的には正当とされる。しかし、現実においては、その原則が「常に貫徹されるとは限らない。仮にリスク情報が十分開示されているとしても、実際に、企業総体としてゴーイング・コンサーンであることに疑義を生じるような状況にある場合には、監査人の情報提供が求められる局面もある。したがって、かかる監査人の判断および対応のための責任限定を含む枠組みが必要である。」（提言 13）とされる。もっとも、このことは制度設計上の問題であり、こうした緊急を要する限界状況においても対応できるように制度的に整備しておく必要があるとしても、基本的には二重責任の原則に立ち

戻って、「監査人が経営者にかかる状況についての情報、ならびに、……対応策も開示するよう求め、その結果を監査報告書上で示すという枠組み」を構築し、監査人側の行為としては、「情報提供を受けての対応という枠組み」を維持すべきことが強調される。

最後に、ゴーイング・コンサーン問題に係る制度が整備されていない時点で、「監査上の対応を図った場合には監査人に責任が生じるものの、何ら対応を図らなかった…場合には、当該企業が倒産等の状況に陥ったとしても、社会的非難は受けても、訴訟によって膨大な賠償負担をすることはない、という認識もあるのではないだろうか。」(22頁)との現実認識の下に、ゴーイング・コンサーン問題に対する監査人にかかる消極的対応を抑え、積極的な対応を促すためにも、ゴーイング・コンサーン問題に係る情報開示とその監査に関する制度が早急に整備される必要があることを提言17において訴えている。

おおむねこのような諸提言が本書においてなされているが、それらの提言内容は妥当であり、早急に監査制度に取り入れられて然るべきものであるといえる。

本書ではさらに、こうした政策提言に引き続いて、提言を取りまとめる過程で必要とされ、提言の基底に沈潜しているであろう諸種の知見が「II 制度篇」、「III 理論篇」およ

び「IV 付録1」に区分して体系的に収録・提示されている。すなわち、「II 制度篇」では、わが国において実現可能な、望ましい制度を構想するために、すでにこの問題に対応する何らかの制度を設けている国際機関や主要国の制度の現状が、また、「III 理論篇」と「IV 付録1」では、制度を支える公正妥当な論理を探るために、時系列的に、この種の問題に係る内外の先行研究が紹介・検討されている。いずれの記述区分においても浩瀚な原資料・文献から必要な論点を抽出し、簡潔に紹介・検討されている。これは編著者を始めとする執筆者諸氏の研究の蓄積があってこそ可能とされたことである。

監査基準は、平成14年1月25日の改訂により、財務諸表監査の実施に際して、監査人は財務諸表の作成に関わるゴーイング・コンサーンの前提が満たされた上で財務諸表が作成されているかどうかを検討し、その前提に重要な疑義がある場合には、その疑義に関わる事項についての適切な開示を促す責務があることを明定するに至ったが、本書の各執筆者によって提示された研究成果や「付録2~4」として収録されている「公開草案」等に対する積極的な提言等は、改訂監査基準の内容に大いに符合し、結果的に羅針盤的役割を果たしたものと評価される。

(近畿大学商経学部)