

# 補足的説明事項の改正経緯にみる監査人からの情報提供

東北学院大学 佐久間 義 浩

## 1. はじめに

「財務諸表の監査における期待ギャップ (Expectation Gap) とは、一般的には、財務諸表利用者ないし社会が監査人に対して期待している役割と、監査人が実際に提供している、または提供すべきであると認識している役割との食い違いを意味する」(伊豫田ほか [2015] 142頁)。こうした「期待ギャップが存在し、監査人及び財務諸表監査に対する疑念を持たれていると、公認会計士による財務諸表監査は不確定、不安定な状況におかれてしまう」(脇田 [2016] 10頁)。この「『期待ギャップ』を引き起こした原因の1つは監査報告書における情報量の少なさにあり、それが財務諸表監査そのものについての誤解を引き起こしているのではないか」(鳥羽 [2009] 319頁)と指摘されている。こうした期待ギャップを縮小するため、わが国をはじめ、あらゆる国々で、様々な監査制度の改革が行われてきている状況にある。

とくにわが国において、昨今の不正会計事件に対し、金融庁は、会計監査の在り方に関する懇談会 [2016] を公表し、その中で「監査報告書の透明化 (監査に際し着目した重要な虚偽記載リスクの説明)」を掲げている。すなわち「現在の監査報告書は、財務諸表が適正と認められるか否かの表明以外の監査人の見解の記載は限定的となっている。一方、例えばイギリスでは、会計監査の透明性を高めるため、財務諸表の適正性についての表明に加え、監査人が着目した虚偽表示リスクなどを監査報告書に記載する制度が導入されている。EUも本年から同様の制度を導入する予定であり、アメリカにおいても、導入に向けた検討が進められている。

このような、いわば『監査報告書の透明化』について、株主等に対する情報提供を充実させる観点から、我が国においても検討を進めるべきである」(会計監査の在り方に関する懇談会 [2016] 6-7頁)と提言している。

このような提言の背景として、「最近の国際的な監査報告実務は、監査報告書の記載内容を財務諸表利用者の立場に立ってもっとわかりやすくするとともに、情報量を増やすという方向に向かっている」(鳥羽ほか [2015] 323頁) ことがある。

たとえば、IAASBは、ISA701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」を公表した。ISA701は、監査報告書において、監査上の主要な事項 (Key Audit Matters : KAM) について、コミュニケーションを求めている<sup>1)</sup>。これは、財務諸表の利用者が、監査人に対し、監査報告書において、実施した監査に基づき、企業特有で目的適合性のある情報を提供することを求めていることに応えたものである。

1) 内藤 [2016a] [2016b] は、IAASBによる監査報告書改革の論点を整理し、この論点を踏まえた監査判断形成と整合する監査報告モデルを提示するとともに、監査報告をめぐる課題を指摘している。

こうしたIAASBの動向は、会計監査の在り方に関する懇談会〔2016〕でも触れられているように、EU<sup>2)</sup> やアメリカ<sup>3)</sup> にも影響を与えている。

このように監査報告書の拡充、ひいては監査人からの情報提供に対する要求は、世界的な動向であり、わが国においても避けて通れない問題といえるであろう。したがって、「『監査報告書の改革』は損なわれた公認会計士による財務諸表監査の信頼性に対する信頼を回復するための『検討課題』の重要な一つと位置づけられる」(脇田〔2016〕2頁)。

また「ISA701の定義や例示をみると、かつての特記事項の記載で議論された諸点が同様に論点になりうる」(内藤〔2016a〕29-30頁)。そこで本稿では、日本におけるこれまでの監査報告書において、比較的、監査人からの情報提供の度合いが高かった補足的説明事項に焦点をあてる。そして監査制度の改革の経緯を検討することによって、今日における監査報告書の拡充の議論に貢献することを目指し、以下の考察を行う。

まず本稿では、監査人の情報提供に関する2つの考え方(監査人の情報提供に積極的な考え方と監査人の情報提供に消極的な考え方)を示すとともに、補足的説明事項に焦点をあてて、その制度改正の経緯を概説する。

本稿の構成は、以下のとおりである。つづく第2節では、監査人から情報提供をおこなう意義について、積極的な立場と消極的な立場を説明する。第3節では、第2節での議論を背景として、日本においてどのような制度の枠組みで、監査人からの情報提供が行われてきたか、補足的記載事項を中心に解説する。最後に、本稿をまとめる。

## 2. 監査人からの情報提供の意義

そもそも監査人の「情報提供の機能(informational function)とは、一体いかなることを意味しているのであるのか。これには、論者によつて種々なる解釈がとられておつて、そこには統一した見解がないといつても過言ではない」(久保田〔1966〕83頁)<sup>4)</sup>。

とはいえ「監査報告書が意見表明のための報告書であるという見方は、今日一般的であるとともに、監査の社会的役割や監査報告の歴史からみて、また現在の情報公開制度からみて妥当であるといわれる」(高田〔1979b〕237-238頁)。同時に、「監査報告書のもつ情報提供機能の重要性については大方の意見の合意が得られる」(古賀〔1986〕74頁)。しかし、監査人が監査報告書において情報を提供することについては、二重責任の問題にも抵触しかねないため、多くの議論が

2) IAASBに先行して、フランスでは、監査上重要であると判断した事項及び実施した監査手続について記載することを求めている、またイギリスやオランダも、監査報告書の拡充を行っている先進的な国々である。

3) 2017年10月、SECは同年6月にPCACBが採択した監査上の重要な事項(Critical Audit Matters: CAM)に関する記述や監査人の在任期間の開示を追加する改訂案を含む新たな監査報告書に関する監査基準を承認した。

4) たとえば情報提供機能は、監査というフィルターを通して浄化された蒸留済の情報を提供する機能(近澤〔1973〕15頁)や「監査の結果(情報の信頼性に対する判断)を監査報告書の形態で利害関係者に証明・報告する機能」(内藤〔2011〕76頁)と表現されることもある。

これまで行われてきた（たとえば山浦 [2008] 397頁；蟹江 [2015] 42頁；鳥羽ほか [2015] 302頁<sup>5)</sup>。いいかえると、こうした議論は、監査報告書の性質がオピニオン・レポートか、それともインフォメーション・レポートか<sup>6)</sup>、という論点にも結び付く<sup>7)</sup>（森 [1965]；久保田 [1966]；日下部 [1975]）。本節では、両者の概念の整理を行う。

## 2.1 監査人からの情報提供に積極的な立場の根拠<sup>8)</sup>

「監査報告書は、財務諸表による情報が、利害関係者によって誤解されることのないように、合理的に利用されるようにするはたらきをもち、財務諸表に対する単なる判定書ではなく、それ以上の役割をもつものとする」（森 [1967] 187頁）。そのため「利害関係者の財務諸表利用者にとって必要なものは監査報告書に記載して、利害関係者の注意を喚起するのが適当であり、望ましいことである」（高田 [1979b] 269頁）。

したがって「監査人の意見表明だけでなく、利害関係者にとって有用と思われるそれ以外の情報をも監査報告書に記載させることを通じて、利害関係者の要請により積極的に応え、これを保護しよう」（高田 [1979b] 239頁<sup>9)</sup>）とする立場がある。また、こうした概念に基づく情報の開示内容は、端的にいうと「情報内容が適切にして豊富な方が誤解の余地が少ない」（内藤 [2011] 77頁）ため有用であろうと考えられている。

そもそも、どういった状況であれば監査人からの情報提供が有用となりうると考えられるであろうか。以下の場合が考えられる。

第1に、「財務諸表読者と経営者との間の情報の非対称性は、監査報告書によって提供される情報量が多ければ多いほど、改善される可能性が大きい」（松本 [2001] 116頁）といえるであろう。

第2に、「たとえ注記がなされていても、それがあまり簡潔すぎてその内容を十分に示していない場合には、公認会計士は付記事項として監査報告書において追加説明をなし、よって利害関係者の判断を誤らせないようにしなければならない」（高田 [1980] 51頁）。その上、「財務諸表脚注に記載を要求されている項目以外でも、会社の特殊事情その他の原因により重要な項目については被監査会社自ら脚注に記載すべきであるが、記載がなされず、公認会計士が利害関係者に

5) 平成14年改訂の監査基準における前文に、継続企業の前提に関わる監査基準の在り方として、二重責任の原則についての言及がある。

6) ただし「オピニオン・レポートおよびインフォメーション・レポートについて、現在までのところ、明確な定義があるわけではない」（森 [1965] 43頁）。

7) 監査報告書は、「情報あるいは思考の伝達手段と考える」（森 [1965] 43頁）。つまり「監査報告書は、一つの側面では、監査人の意見を含めて情報提供の手段としてあらわれ、他の側面では、監査人の責任表示の手段としてあらわれる」（森 [1965] 44頁）。そのため「オピニオン・レポートとして特徴づけようとしている場合は、監査人の責任表示に重点をおいている場合が多く、インフォメーション・レポートたることを強調する場合は、利害関係者に対する情報提供に重点をおいている場合が多い」（森 [1965] 44頁）。

8) 朴 [2015] は、監査報告書の情報提供機能を重視する考え方として、本稿で取り上げた高田正淳教授以外に、久保田音二郎教授の主張についてもまとめている（28-30頁）。

9) 「わが国における監査をめぐる議論のなかで、一つの大きな特徴は、利用者指向的監査に対する社会的なニーズという思考のもとで、情報提供機能の拡張を図るべきであるという意識が、奇しくも、わが国の学者の間で非常に強い」（鳥羽 [1994] 343頁）。

判断資料を提供するために必要であると判断した場合には、監査報告書に付記事項として記載すべきであろう」（高田 [1980] 51頁）。くわえて「非会計的事象でも利害関係者の為とその記載が真に有意義であり、判断資料としての価値があると確信した場合には、財務諸表脚注に記載なき時は監査報告書に付記事項として記載すべきである」（高田 [1980] 51-52頁）<sup>10)</sup>。

第3に、「利害関係者の要請や知識の水準はつねに変化しており、財務諸表の情報公開制度がこれに対応して変化できる保証はない。また法令などによって制度化されたものは改廃に時間を要し、制度化された内容自体にも判断の余地が残されている。さらに監査は、利害関係者のうち要請に緊急性をもつ層に対して有用な結果がえられるようにすべきであって、そのための制度化された以外の必要な情報を与える必要がある」（高田 [1979b] 240-241頁）。

第4に、「法や原則に律せられた情報の範囲でしか企業が情報を提供しない現実が存在する限り、社会的責任を果たさねばならぬ監査人は、法定の『監査意見』のみならず、企業判断のために必要とみなされる、より多くの『情報』を公共のために提供しなければならない立場におかれることがある。このような社会的要請に応える能力を監査人は持っていることを社会から期待されている。この意味でも職業監査人団体の積極的な社会的発言が期待される。保守的な法律の社会的要請からのズレを補完する役割とそれはいえるであろう。近時、粉飾決算の続出によって、きびしい批判にさらされた監査人の姿勢はこの公共からの期待に対し十分の職責を果たしていない姿を示しているものであるといえる」（高柳 [1980] 306-307頁）。

第5に、「利用者の情報利用の方向を分析し、これを十分に把握した上で、その情報における問題点の説明、情報に明確に示されないか、またはまったく表示されていないで利用者に重大な影響を及ぼす事項」（高田 [1974] 183頁）について監査人からの情報提供が有用となりうる。つまり、このよう事項に関しては、監査の立場から説明などを付加的に与えることが必要となろう（高田 [1974] 183頁）。

最後に決算書等の「作成者による情報の欠点および不足に対して、独立の立場から利用者の要請に応じて必要なかぎり情報を新たに追加する場合」（高田 [1974] 185頁）がある。この状況において監査を実施することにより、元の情報よりも量的に多くのものを提供することになり、増加した価値は、監査による量・質の両面における情報の利用価値の上昇分と考えられる（高田 [1974] 185頁）<sup>11)</sup>。

このように「財務諸表の利用者側に立ってみるならば、これらの人びとが財務諸表を利用する時点の遅れや、財務諸表の公開事項に対するより理解し易い内容を知りたいという要望に応じて考えるならば、より適切な情報を社会に供給すべき責務を監査人もまた負うことになろう」（高

10) とはいえ「公認会計士は正当の注意をもって、真に重要な事象で、しかも利害関係者の判断資料に必要であると確信した場合のみ付記事項として記載すべきである」（高田 [1980] 52頁）。

11) したがって「監査人の意見に、多くの修飾的な用語または文節を用いるようになってるのは、単に、監査人の意見に対する責任を、より明確に限界づけることだけを意図しているのではなく、利害関係者が、財務諸表をより明確に理解し、利用できるようにする情報を、提供することを意図していると考えられる」（森 [1967] 187-188頁）。



柳 [1980] 304頁)。

以上より、「監査人には、より積極的な役割、すなわち、企業の情報公開の社会的な公器とみなされるべき財務諸表を、より情動的なものにするはたらきが期待されているといわざるをえない」(森 [1967] 188頁)。

## 2.2 監査人からの情報提供に消極的な立場の根拠

つづいて、監査人の情報提供について消極的な立場を検討する。

そもそも監査上の責任という観点から、監査人側からみた監査報告書の性質を説明すると、「監査報告書の本質は意見報告書であって、情報提供とは一種のサービスとして記載されるところの、二義的な意味を持つものにすぎない」(高柳 [1980] 303-304頁)。いいかえると、「監査報告書の第一次的側面は、責任表示であり、情報提供は二次的側面として、責任表示の職能と矛盾しない限りにおいて許される」(森 [1967] 192-193頁)と考えられる。このような立場に立つと、監査報告書の本質は、「財務諸表の適否に関する監査人の意見の表明にある」(日下部 [1975] 357頁)といえる。このことから「利害関係者が監査人に期待しているのは実に専門家としての責任ある意見なのであつて、監査報告書は究極的には意見表明の手段以外のなにものでもないというべきである」(日下部 [1975] 357頁)。このように「本来の姿においては、どうしてもインフォメーション・レポートの性格が浮び上がつてこない」(久保田 [1966] 86頁)。

さらに「監査人による株主および一般投資家向けの情報提供については、むやみにその内容を充実させればよいというものではない。あまりに細かな情報は、かえって監査報告書の読み手の混乱を招くかも知れない」(小柿 [1997] 412頁)。実際、「わが国の実例では、不必要な付記事項を記載して、逆に利害関係者の判断を誤らしめているものもある」(高田 [1980] 52頁)。

また日本の監査基準も前文(3)で「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段である」と監査報告書の立場を示している。

## 2.3 小括

以上、本節では、監査人による情報提供に積極的な立場と消極的な立場の相異なる2つの概念を整理した。上記のそれぞれの主張をまとめると、監査人からの情報提供は、利用者にとって望ましいものであると考えられる。しかし過去の例からも、むやみにその内容を充実させるだけでは、かえって利用者の判断を誤らせる可能性も否定できない。さらに二重責任の原則の観点からも問題が生じる可能性も高い。そのため、監査人による情報提供がどの程度まで認められるかが検討課題となるといえる。

次節では、こうした監査人による情報提供に関して、日本の監査基準において、こうした2つの異なる概念がどういう形で調整されたかについて、補足的説明事項に関する議論と監査基準等の改正の推移をとりあげる。

### 3. 補足的説明事項に関する監査基準の改正の経緯<sup>12)</sup>

本節では、日本の監査基準における補足的説明事項に焦点をあて、該当する監査基準に関する解説を行い基準の趣旨を確認するとともに、その変遷をみる。

#### 3.1 昭和25年7月

監査基準

##### 第三 監査報告基準

四 財務諸表に記載されない重要な事項であつて、これを省略する場合誤解を招く虞があると認めるものについては、監査報告書にこれを補足して記載しなければならない。

五 監査の実施又は監査人の意見に関して監査人の責任を限定しようとする場合には、その事項を監査報告書に明瞭に記載し、補足的説明事項と明確に区別しなければならない。

監査報告書に監査人の責任を限定する事項を記載することによって、財務諸表に関する監査人の意見が無意義となる場合には、監査の概要を記載するとともに、意見の表明を差控えなければならない。

監査報告準則

三 監査報告書に監査人の責任を限定する事項を記載することによって、財務諸表に関する監査人の意見が無意義となる場合には、監査の概要を記載するとともに、意見の表明を差控えなければならない。

「報告基準の四に定める補足的事項は、財務諸表には記載しなくて差支なき性質の事項であるが、斯くして財務諸表にも記載されず、監査報告書にも記載されないときに、一般の利害関係人に誤解を招く虞れがある場合に、監査報告書に補足説明せしめ、以つて判断を誤らしめまいとの意図に出るものである」（山野井 [1951] 228-229頁）。たとえば監査年度経過後に発生した財政上の重大な変化などは、そもそも監査年度の財務諸表には関係のないことであるが、監査人はこれを報告書に記載すべきである（岩田 [1954] 118頁）。「この事実を外部の利害関係者に知らせないことは、監査人の任務の懈怠となる。監査報告書にその作成の日附を記載するのは、この点を明らかにするためである」（岩田 [1954] 118頁；岩田 [1951] 29-30頁）。

また当時の状況として、補助的説明と免責条件を故意に混同するという問題も少なくなかった（岩田 [1954] 114頁；[1951] 26頁）。そもそも制度の趣旨からいって、監査人による補助的説明は、「監査人の責任を限定するために行うものではない」（山野井 [1951] 228-229頁）。したがって免責事項と補助的説明の区別は、明確にするべきである（岩田 [1954] 119頁；岩田 [1951] 30頁）。

くわえて昭和25年の監査基準等には、残された課題がある。すなわち、どの場合に補助的説明を必要とするかである。その問題点について岩田 [1951] [1954] は以下のように指摘している。

12) 以下に示す監査基準等については、一部、現代語表記に改めている。

「補助的説明として如何なる事実は記載が必要であり、如何なる事項はその必要がないかの区別は極めてデリケートであつて、實際上屢々争いの種となることがある。これは将来具体的に決定されるべき問題であろう」(岩田 [1954] 118頁；岩田 [1951] 29-30頁)。

なおこの課題は、岩田 [1951] [1954] で指摘されたように、後の監査基準の改訂の検討項目となるたびに幾度も議論されることとなる。

### 3.2 昭和31年12月

#### 監査基準

##### 第三 監査報告基準

三 財務諸表に記載されない事項であつても、次期以後の企業の財政状態及び経営成績に重大な影響を与える虞れがあると認められるものについては、監査報告書に補足して記載するものとする。

#### 監査報告準則

##### 四 補足的説明事項

監査年度経過後監査終了日までに、合併、買収等次期以後の財政状態及び経営成績に重大な影響を及ぼす事項が発生した場合には、監査報告書に補足して記載するものとする。

「わが国の現状では、米国式のオピニオン・レポートをそのまま採用することは、やはり時期尚早と思われるので、意見表示に主眼をおきつつも、情報提供的な色彩や役目のある程度まで加味した折衷方式をとらざるをえないのではないかと考えている。けだし簡潔性と精細性、意見表示と情報提供の調整問題も、閲覧者の立場（必要性）および観察能力の限界等によつて決定する必要がある」（佐藤 [1966a] 128頁）。このような考えのもと、補足的説明事項に関して、昭和31年改訂が行われることとなった。

とくに昭和31年改訂では、岩田 [1951] [1954] でも指摘されたように、どういった場合に補助的説明を要するかについて検討し、最終的に基準の一部に盛り込まれることとなった。すなわち「決算日後、監査終了日までの間に、企業の財務状態または経営成績に重大な影響を与えるような事項が発生する場合がしばしばある。たとえば会社の合併とか、営業譲渡または買収、増資、減資、風水害その他の事故による財産損失等がこれである」（黒澤 [1957] 54頁）<sup>13) 14)</sup>。

13) したがって「日常の営業上の取引における事情の変化は補足的説明事項の埒外である」（久保田 [1959] 307頁）。

14) ただし「後発事項をすべて補足的説明事項として監査報告書に記載すべきではなく、記載が望ましい場合と、そうでない場合を監査人は良識をもつて判断し、記載が望ましい場合に、はじめて補足的説明事項として記載すべきである」（中瀬 [1966] 173頁）という意見もある。

くわえて昭和31年改訂において補足的説明事項と付記事項<sup>15)</sup>の関係について改定された。すなわち前監査基準では、「補足的説明事項を広義に解し、重要な後発事項と付記事項を含むという考え方」を採用していたが、昭和31年改訂の監査基準では「補足的説明事項を狭義に解し、重要な後発事項のみを含むという考え方」に限定することとした。そのため、「付記事項をも〈基準・準則〉に規制するか、あるいは〈基準・準則〉には規制せずに別個の方法で処理するかは、今後の検討・審議によつて決めたい」（佐藤 [1966a] 129頁）としている。

ただし、この昭和31年改訂については、以下のような批判がある<sup>16)</sup>。すなわち『「次期以後の」という文句は財務諸表に記載されない事項を些か限定し過ぎるものと考える」（佐藤 [1957] 287頁）という指摘である。つまり「監査報告書に監査人が補足的事項を記載するのは、財務諸表の読者に企業の状況についての判断をあやまらしめず、時にはすすんでよりよく理解せしめんとするためであつてみれば、それはかならずしも、新監査基準が三で規定するように、『時期以後の企業の財政状態及び経営成績に重大な影響を与える虞れがあると認められるもの』だけに限らない。これはその一部であつて全部ではない」（飯野 [1957] 89頁）。また「次期以後のものに限定する理由はなく、一般に誤解を招く虞れがある」とし、この点について改正に対し否定的な学者も多い（たとえば渡邊・浅地 [1958]；飯野 [1957]；佐藤 [1957]；田島 [1957]；日下部 [1975]）。

また本基準の位置づけについて、立案担当者は「独立の意味での基準であるというよりは、明瞭性の原則に属するものを啓蒙の意味で別記したにすぎない」（黒澤 [1957]）と解しているものの、「監査報告基準の第一基準と本基準とは可なりその焦点や性格を異にし、従つて第一基準中に本基準中に本基準の規制内容は包含されず、又本基準は明瞭性よりは、明示（disclosure）に関する基準と考えられるべく、従つて又本基準は単に啓蒙的な意味のものではなく、むしろ極めて重要な監査報告基準の一つである」（佐藤 [1957] 286頁）。

この改正後、付記事項の濫用とおもわれる状況も見受けられるようになった。その点について、熊田 [1965] による昭和39年7月期から12月期の市場第一部の602社を対象にした調査において、「説明事項のうちには、監査制度の趣旨からして、本来監査人が書くべきでないものが多い」（熊田 [1965] 124頁）と指摘されている<sup>17)</sup>。すなわち「付記事項のなかには、本来監査人が監査報告書で付記事項としてではなく、本文のなかに適正表示の付加的説明事項として記載すべきものであったり、逆に、企業が財務諸表の脚注で十分に説明すれば、あえて監査報告書で付記事項とす

15) 付記事項とは、「被監査会社の特殊事情、特殊な会計処理などにつき利害関係者の便宜のため監査人が特に説明を加えた事項」（日下部 [1975] 388頁）である。付記事項は「わが国独特の監査慣行であつて、掲記すべき事項に関して明確な基準があるわけではなく、まったく監査人の自由な判断に任されている。記載事項の例としては、①諸引当金の取崩しの事情に関する説明、②諸引当金期末残高が前期に比して大幅増減した理由の説明、③利子補給などの特殊な脚注事項に関する説明、④商号の変更その他の付加的な説明などがある」（日下部 [1975] 388頁）。

16) 監査基準と監査準則は、本来、対応関係にあるべきである。しかし、本監査基準と新設された監査報告準則については、そのまま対応する基準であるか否か、少なくとも文言にこだわる限り、若干不明瞭である（佐藤 [1957] 285頁）。

17) 東京証券取引所調査課による、昭和40年7月から12月までに決算期が到来した企業に対する調査においても、同様の問題が指摘されている。



る必要もない事項（もし、脚注で十分な説明がなされていない場合は、表示方法の準拠性違反として除外事項となる）もあった」（高田〔1975〕159頁）。

なお具体的な付記事項と補足的説明事項との混同の事例として、資料を参照してほしい。資料は、昭和39年9月期における海運業の監査報告書である。

海運業は、産業別労働組合（全日本海員組合）を組織している数少ない業界である。そのため「全日本海員組合のストライキ」は、海運業全体における同一の後発事象と考えられる。それにもかかわらず、各監査報告書で取扱いが異なっている。資料を比較すると、後発事象として扱わない企業がある一方、補足的説明事項に分類されるべき事項にもかかわらず、付記事項として扱っている企業もあり、混乱を垣間見ることができる事例である。

### 3.3 昭和41年4月

#### 監査基準

#### 第三 報告基準

三 監査の対象となつた財務諸表に影響を与えない事項であつても次期以後の財務諸表に重要な影響を与えると認められるものについては、監査報告書に補足して記載するものとする。

#### 監査報告準則

#### 五 補足的説明事項

合併、買収、災害等次期以後の財務諸表に重要な影響を与える事項が、貸借対照表日後に発生し、かつ、監査報告書作成日までに当該事項が判明した場合には、監査人は、監査報告書に補足して記載するものとする。

昭和41年改訂においても、補足的説明事項に関する改定を行っている。この改定によって、「補足的説明事項」の内容が明確にされた（佐藤〔1966b〕46頁；渡邊〔1966〕4,5,8,6,8,9,2頁）。なお昭和41年改訂に関する議論の過程については以下のとおりである。

本来、基準と準則の改訂にあたっては、基準を先順位において規制文言を書き、次に準則の規制文言と絶対に矛盾することなく、しかも具体的に書かなければならない（佐藤〔1966c〕81頁）。しかし、昭和41年改訂において、補足的説明事項の部分が果たしてどのような結果になるのか、最後の最後まで全く分明せず、そのためこの条項の部分だけは、「〈報告準則〉の『補足的説明事項』又は『後発事象』の規制文言と対応して書く」として、空白にしておいた（佐藤〔1966c〕81頁）。しかし時間的制約の問題や基準と準則と同じような文言ではよくないとする判断がはたらいたこと、基準の規制文言の方が準則の規制文言より長くなるとなおさらよくないといったことを理由として、最終的に前基準の文言を修正する方法をとった（佐藤〔1966c〕81頁）。

そのほか、これまでの「財務諸表に記載されない事項であつても」という字句を、「監査の対象となつた財務諸表に影響を与えない事項であつても」と改めた。この改正は、「『財務諸表に記

載されない事項』の意味が甚だしく明確を欠き、その事項には、あたかも簿外資産等が含まれているものごとく誤解されるおそれがあるため行われた」（渡邊 [1966] 15頁；佐藤 [1966c] 81-82頁）。

さらに基準の文言を準則の文言より短くするため、「企業の財政状態および経営成績」を、「財務諸表」とした（佐藤 [1966c] 82頁）。あわせて「重大」を他の用語法と統一するため「重要」と改め、「虞れある」という字句は適当でないとして削っている（佐藤 [1966c] 82頁）。

結局「〈監査報告準則〉の「補足的説明事項」の部分は三転四転、いな七転八転」（佐藤 [1966c] 81頁；佐藤 [1967] 324, 394頁）したものの、前準則と大体同じ規制するという結果となった（佐藤 [1966c] 81頁；佐藤 [1967] 324頁）。また「事例を書くと、実際問題としてかえって支障を来すので、事例はむしろ書かない方がよいという意見もあったが、やはり〈前準則〉と同じく『合併』と『買収』を例示し、なおそのほかに、最も典型的な事例として、『災害』をも加えた」（佐藤 [1967] 394頁<sup>18)</sup>。このようにして調整した結果、基準と準則と規制文言の長さは、それほど大差がなくなったものの、規制範囲について若干の差異があるのではないかと研究会のメンバーの間でさえ出されるという事態になっている<sup>19)</sup>（佐藤 [1966c] 82頁；佐藤 [1967] 324頁）。しかし、規制文言に若干のズレがあるように見えても、両者共に同趣旨・同範囲の規制であるということで意見を統一した（佐藤 [1966c] 82頁；佐藤 [1967] 325頁）。

### 3.4 昭和57年4月

#### 監査基準

##### 第三 報告基準

三 次期以後の財務諸表に重要な影響を及ぼす事項で、監査の対象となつた財務諸表に記載されていないものについては、監査報告書に補足して記載するものとする。

#### 監査報告準則

##### 五 補足的説明事項

合併、重要な営業の譲渡・譲受、火災等による重大な損害の発生等次期以後の財務諸表に重要な影響を及ぼす事項で、貸借対照表日後監査報告書の作成の日までに発生し、かつ、監査の対象と

18) この改定後も、補足的説明事項に記載すべき内容（たとえば合併など）について、付記事項に記載するなどの混同がみられる。しかし、昭和53年3月期の監査報告書を調査したところ、混同の事例は1件のみであった。

19) こうした問題が生じた原因は、基準と準則の出発点と拠りどころが全く異にしたからである（佐藤 [1966c] 82頁；佐藤 [1967] 324頁）。すなわち基準は前準則を、準則は後発事象の第一形態（監査の対象となつた財務諸表に直接影響を与える事項が、貸借対照日現在存在していたにもかかわらず、その情報を会社が決算確定までに入手できなかつたため、その事項を考慮に入れないで決算を行つた後監査報告書作成日までに監査人がその情報を入手した場合）と第二形態（監査の対象となつた財務諸表には影響はないが、次期以降の財務諸表に重要な影響をあたえる事項が貸借対照日以後に発生し、監査報告書作成日までに監査人がその事項を発見した場合）の規制文言から第二形態の文言だけを残したことによる（佐藤 [1966c] 82頁；佐藤 [1967] 324-325頁）。

なつた財務諸表に記載されていないものについては、監査人は、当該事項を監査報告書に補足して記載するものとする。

昭和57年改訂は、連結財務諸表原則注解及び中間財務諸表作成基準の修正を含んだ企業会計原則の修正を受けて、監査基準のうち報告基準及び監査報告準則を改定した。この改正にあわせて、監査の対象となった「財務諸表に記載されていないもの」、すなわち後発事象に限って監査報告書に補足的記載事項として記載すべきものとした（青木 [1984] 49頁；村山 [1992] 29頁）。このように制限的な規制が加わった「理由は必ずしも明らかではないが、多分、財務諸表上での開示と監査報告書の記載との重複を避けようとの意図があったのではないかと推定される」（村山 [1992] 29頁）<sup>20)・21)</sup>。

### 3.5 小括

上記のように監査制度の萌芽期においては、監査人からの積極的な情報提供が行われてきた。しかし、二重責任の原則の問題や、混同、誤用、ミスリードを導くような記述の横行などの事例を踏まえ、監査人からの情報提供については、限定的な運用を行うような制度改正を行ってきており、その結果、補足的説明事項や付記事項の記述に関してネガティブな影響を与えていたといえるであろう。

## 4. おわりに

以上、監査人からの情報提供に関する2つの概念を整理するとともに、補足的説明事項に関する監査基準の改訂について概説するという本稿の目的は概ね達成されたものと思われる。

これまでの検証から、補足的説明事項の改正については、字句の修正程度の改正から、他の基準との調整、補足的説明事項の具体的な内容に関する検討が常に行われてきたことがわかる。

周知のように、補足的説明事項は、平成3年の改正により特記事項へ受け継がれ、現在、追記情報として実施されている<sup>22)</sup>。それぞれの性質は異なるものの、期待ギャップと二重責任の原則との関係で、どこまで監査人から情報を提供できるかが課題となろう。

昨今、監査報告書において、補足的説明事項や付記事項、追記情報といった消極的情報開示（注意喚起的情報）にくわえ、監査人のコメントやKAMといった積極的情報開示（監査上の情報）も行われるようになり、監査報告書がインフォメーション・レポート化している方向に向かっている状況にある（松本 [2016] 36-37頁）。国際監査基準への対応も求められる中、これまでの制

20) ただし「財務諸表において後発事象が開示されることを予定ないし期待しながらも、その取扱いは必ずしも明らかではない（原田 [1985] 33頁）。

21) 筆者が昭和58年3月期の監査報告書を調査した結果、付記事項が2件のみという結果であった。

22) 追記情報は、保証の枠組みの外にある監査人からの情報提供と解することができる（井上 [2014] 6-7頁）。なぜなら2002年に改訂された監査基準の前文三九（3）①において「本来、意見表明に関する監査人の責任は意見の表明を通しての保証の枠組みのなかで果たされるべきであり、その枠組みから外れる事項は監査人の意見とは区別することが必要である」と明記されているからである。

度改正も踏まえ、監査人からどのような情報の提供が利用者にとって必要か実証することも必要となろう<sup>23)</sup>。

またKAMについて、2017年10月から企業会計審議会においても検討を始めている。KAMの具体的な開示内容については、これからの検討事項ではあるものの<sup>24)</sup>、補足的説明事項において目指すべき目的であった利用者のための情報提供という点では、両者は一致するものと考えられる。補足的説明事項では、最後まで範囲に関する検討が行われてきたが、KAMについても同種の議論が行われるものと思慮される。制度構築の進捗状況もふまえ、こうした分析については、今後の課題としたい。

## 参考文献

- 青木茂男 [1984] 「監査基準・実施準則と企業会計原則」『企業会計』第36巻第1号, 44-50頁, 1月。
- 飯野利夫 [1957] 「監査基準詳解」『企業会計』第9巻第2号, 別冊付録, 2月。
- 井上善弘 [2014] 「監査報告モデル研究の視座」井上善弘編著 [2014] 『監査報告書の新展開』同文館, 1-13頁。
- 伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏 [2015] 『ベーシック監査論 (七訂版)』同文館。
- 岩田巖 [1951] 「監査基準」春秋社編集部編『會計監査』春秋社, 1-38頁。
- 岩田巖 [1954] 『會計士監査』森山書店。
- 会計監査の在り方に関する懇談会 [2016] 『—会計監査の信頼性確保のために—「会計監査の在り方に関する懇談会」提言』。
- 蟹江章 [2015] 「監査人の情報提供と監査報告書の長文化」『現代監査』第25号, 38-49頁, 3月。
- 日下部與市 [1972] 『監査基準逐条詳解』中央経済社。
- 日下部與市 [1975] 『新会計監査詳説〈全訂版〉』中央経済社。
- 久保田音二郎 [1959] 『財務諸表監査』中央経済社。
- 久保田音二郎 [1966] 「監査報告書の情報提供の機能—CPAのリポーティング・ファンクション—」『産業経理』第26巻第6号, 83-88頁, 6月。
- 熊田亨 [1965] 「監査報告書の実態調査—監査報告の基準探求のための—」『企業会計』第17巻第10号, 113-124頁, 10月。
- 黒澤清 [1957] 『監査基準解説』森山書店。
- 古賀智敏 [1986] 「監査報告書の情報提供機能と監査人の社会的責任—監査における情報仮説の展開を中心に—」『龍谷大学経済経営論集』第26巻第1号, 71-81頁, 6月。
- 小柿徳武 [1997] 「会計監査人の情報提供機能とコーポレート・ガバナンス (2)」『民商法雑誌』第117巻第3号,

23) なお井上 [2014] では、証券アナリストに対するインタビューを行っている。また町田 [2016] は、アンケート調査を実施して。

24) 日本公認会計士協会では、KAMを試行し、KAM導入にあたっての実務上の課題を抽出している。その結果、KAMの開示により、一定の有用性やポジティブな影響を明らかにするとともに、KAM導入にあたって、ステークホルダーの意識改革を必要とするという課題を指摘した。あわせて、KAMの試行例を示している。詳細については、日本公認会計士協会 [2017] 参照。



- 388-413頁, 12月。
- 佐藤孝一 [1957] 『近代監査論』中央経済社。
- 佐藤孝一 [1966a] 「監査報告基準・準則の改正問題—監査基準および準則の改正」『産業経理』第26号第1号, 126-135頁, 1月。
- 佐藤孝一 [1966b] 「主要改正事項」佐藤孝一・中瀬宏通・安井誠・浅地芳年・居林次雄『解説 新監査基準・準則』中央経済社, 44-69頁。
- 佐藤孝一 [1966c] 「新監査基準解説」佐藤孝一・中瀬宏通・安井誠・浅地芳年・居林次雄『解説 新監査基準・準則』中央経済社, 70-82頁。
- 佐藤孝一 [1967] 『新監査論』中央経済社。
- 高田駒次郎 [1975] 『近代監査報告書論』中央経済社。
- 高田駒次郎 [1980] 「後発事項についての再検討」『西南学院大学商学論集』第27巻第2号, 41-58頁, 10月。
- 高田正淳 [1974] 「監査基本問題の研究 (三)」『會計』第105巻第3号, 177-186頁, 3月。
- 高田正淳 [1979a] 「監査における情報提供機能」『企業会計』第31巻第5号, 48-54頁, 5月。
- 高田正淳 [1979b] 『最新 監査論』中央経済社。
- 高柳龍芳 [1980] 「監査報告書の機能とその改良」高田正淳編著『財務諸表の監査』中央経済社, 261-307頁。
- 田島四郎 [1957] 「監査基準の前進」『企業会計』第9巻第2号, 243-247頁, 2月。
- 近澤弘治 [1973] 「補足的説明事項とは何か—問題点の提起—」『産業経理』第33巻第3号, 11-16頁, 3月。
- 鳥羽至英 [1994] 『監査基準の基礎 [第2版]』白桃書房。
- 鳥羽至英 [2009] 『財務諸表監査 理論と制度【基礎篇】』国元書房。
- 鳥羽至英・秋月信二・永見尊・福川裕徳 [2015] 『財務諸表監査』国元書房。
- 内藤文雄 [2011] 『財務諸表監査の考え方 [改訂版]』税務経理協会。
- 内藤文雄 [2016a] 「監査報告書改革の論点と監査報告のあり方」『甲南経営研究』第56巻第4号, 27-50頁, 2月。
- 内藤文雄 [2016b] 「財務諸表の監査における監査判断形成と監査報告モデル」『會計』第189巻第3号, 13-27頁, 3月。
- 中瀬宏通 [1966] 「新監査報告準則解説」佐藤孝一・中瀬宏通・安井誠・浅地芳年・居林次雄『解説 新監査基準・準則』中央経済社, 143-175頁。
- 日本公認会計士協会 [2017] 「監査報告書の透明化 KAM試行の取りまとめ」(企業会計審議会第39回監査部会資料, 2017年11月17日)。
- 朴大栄 [2015] 「監査報告書の展開と展望: 日本の監査報告書論の展開から見た監査報告書変革の方向性」『現代監査』第25号, 26-37頁, 3月。
- 原田満範 [1985] 「後発事象の時系列的取扱いと監査上の問題点 公認会計士協会『委員会報告』を検討して」『企業会計』第37巻第4号, 33-40頁, 4月。
- 町田祥弘 [2016] 「監査報告書に対する利用者の認識と期待」『會計』第189巻第3号, 43-57頁, 3月。
- 松本祥尚 [2001] 「監査人の情報提供に伴う責任発生とその還元策」『會計』第160巻第6号, 113-125頁, 12月。
- 松本祥尚 [2016] 「インフォメーション・レポート化する監査報告書の受容可能性」『會計』第189巻第3号, 28-42頁, 3月。

村山徳五郎 [1992] 「監査基準の改訂」新井清光・村山徳五郎編著『新監査基準・準則解説』中央経済社、15-30頁。

森實 [1965] 「短文式監査報告書の本質について」『企業会計』第17巻第11号、43-48頁、11月。

森實 [1967] 『近代監査の理論と制度』中央経済社。

山浦久司 [2008] 『会計監査論《第5版》』中央経済社。

山野井房一郎 [1951] 『強制監査と受入態勢』中央経済社。

脇田良一 [2016] 「監査報告書の改革」『會計』第189巻第3号、1-12頁、3月。

渡邊實 [1966] 『解説監査基準・準則・監査証明省令等』実務会計社。

渡邊實・浅地芳年 [1958] 『財務諸表規則監査証明省令解』森山書店。

## 第4 経理の状況

当社の財務諸表は運輸省告示「海運企業財務諸表準則」の定めるところに準拠して作成してある。  
また以下に掲げる第68期（自昭和40年4月1日、至昭和40年9月30日）の財務諸表は証券取引法第193条の2の規定に基づき公認会計士木村庫三氏の監査を受け次の監査報告書を受領した。

### 監査報告書

飯野海運株式会社

取締役社長 尾 立 護 殿

作成日 昭和40年12月15日  
事務所所在地 東京都杉並区西田町1丁目  
489番地

事務所名 公認会計士木村庫三事務所  
公認会計士 木 村 庫 三 ㊟

私は、証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行うため、飯野海運株式会社の有価証券報告書に記載されている昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第68期事業年度の財務諸表、すなわち、損益計算書、剰余金計算書、欠損金処理計算書、貸借対照表及び付属明細表について監査を行なった。

この監査に当つて、私は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めたその他の監査手続を実施した。

監査の結果、私は、会社の採用する会計処理の原則および手続は、下記を除き、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つて継続して適用されており、また財務諸表は、法令の定めるところに準拠して作成表示されているものと認めた。

#### 記

退職給与引当金の当期要計上額21百万円が計上されていないので同額だけ退職給与引当金が過少に、又当期純損失が過少に表示されている。

よつて、上記の財務諸表は飯野海運株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつて終了する事業年度の経営成績を概ね適正に表示しているものと認めた。

#### 〔附記事項〕

外航船舶建造融資利子補給及び損失補償法に基づく利子補給1,114百万円は海運業界一般の慣行に従つて貸借対照表の脚注に表示されている。

#### 会社と私との利害関係

会社と私との間には利害関係はない。

以上の通り報告致します。

## 第 4 経 理 の 状 況

### 監 査 報 告 書

事業年度（第 45 期）〔自昭和 40 年 4 月 1 日〕  
〔至昭和 40 年 9 月 30 日〕

乾汽船株式会社

取締役社長 乾 豊 彦 殿

作 成 日 昭和 40 年 12 月 25 日

事務所所在地 神戸市生田区海岸通 5 商船  
ビル 710 号

事務所名 公認会計士青野勝進事務所  
公認会計士 青 野 勝 進 殿

私は証券取引法第 193 条の 3 に基づく監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている乾汽船株式会社の昭和 40 年 4 月 1 日から昭和 40 年 9 月 30 日までの第 45 期事業年度の財務諸表すなわち損益及び、剰余金結合計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。この監査に当つて私は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めた監査手続を実施した。

監査の結果、会社の採用する会計処理の原則及び手続きは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、前事業年度と同一の基準に従つて継続して適用されており、また、財務諸表は法令の定めるところに準拠して作成表示されているものと認められた。

よつて私は、当期財務諸表は乾汽船株式会社の昭和 40 年 9 月 30 日現在の財政状態及び同日を以つ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。

乾汽船株式会社と私との間には利害関係はない。



## 第4 経 理 の 状 況

- (1) 当社の財務諸表は「海運企業財務諸表準則」(昭和29年9月30日運輸省告示第401号)に準拠して作成している。
- (2) 当期の財務諸表については別紙監査報告書記載の通り、公認会計士中村辰治郎氏及び今関良藏氏による監査を受けた。

### 監 査 報 告 書

大阪商船三井船舶株式会社  
代表取締役社長 進 藤 孝 様

作成日	昭和40年11月21日
事務所所在地	東京都文京区小石川3丁目4番12号
事務所名	中村公認会計士事務所
公認会計士	中 村 辰 治 郎 氏
	電話番号(81)1272番
事務所所在地	大阪市東区備後町2丁目2番地 野村ビル517号室
事務所名	公認会計士 今関良藏事務所
公認会計士	今 関 良 藏 氏
	電話番号 大阪 261局 9481番

私どもは、証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行うため、大阪商船三井船舶株式会社の有価証券報告書に記載された、昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの昭和40年度上期の財務諸表、即ち、損益計算書、欠損金計算書、欠損金処理計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。

- 1 監査に当つては、私どもは一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し正規の監査手続及び私どもが必要と認めたその他の監査手続を実施した。
- 2 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従っており、かつ前事業年度と同一基準に従って継続して適用され、また、財務諸表の表示方法は、「海運企業財務諸表準則」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領(昭保38年大蔵省令第59号)」の定めるところに準拠しているものと認めた。
- 3 以上を総合し、上記財務諸表は、大阪商船三井船舶株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつ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た。

会社と私どもとの間に利害関係はない。

上記のとおり報告いたします。

## 第 4 経 理 の 状 況

第 88 期 (白昭和 40 年 4 月 1 日 至昭和 40 年 9 月 30 日) の財務諸表は、証券取引法第 193 条の 2 の規定に基づき、公認会計士七条正之氏の監査を受け、別紙のとおり監査報告書を受領した。

尚当社の財務諸表は「海運企業財務諸表準則」に準拠して作成している。

### 監 査 報 告 書

川崎汽船株式会社

取締役社長 服 部 元 三 殿

作 成 日	昭和 40 年 12 月 32 日
事 務 所 所 在 地	神戸市生田区江戸町 96 番地 (ストロングビル)
事 務 所 名	公認会計士七条正之事務所
公 認 会 計 士	七 条 正 之 ㊞ 電話番号 神戸(33)局 2480 番

- 1 私は、証券取引法第 193 条の 2 に基く監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている川崎汽船株式会社の昭和 40 年 4 月 1 日から昭和 40 年 9 月 30 日までの第 88 期事業年度の財務諸表 (損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表) について監査を行った。
- 2 この監査については、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めた監査手続を実施した。
- 3 監査の結果、貴社が採用されてい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従い、かつ、当社は特別償却引当金 43,885 万円を貸借対照表の特定引当金として設定するとともに、同額を剰余金計算書に計上しているほか、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、財務諸表の記載様式及び記載事項は、運輸行告示「海運企業財務諸表準則」及び証券取引法に基く「財務諸表規則」に従っていることを認めた。  
よつて私は、上記の財務諸表は、川崎汽船株式会社の昭和 40 年 9 月 30 日現在の財政状態及び同日をもつ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た。
- 4 貴社との利害関係  
利害関係はない。  
上記のとおり報告いたします。

\*関西汽\*

監 査 報 告 書

関 西 汽 船 株 式 会 社

事業年度 昭和40年 7月 1日から  
第45期 昭和40年12月31日まで

関 西 汽 船 株 式 会 社

取締役社長 友 貞 基 輔 殿

作成日	昭和	日
事務所所在地	神戸市	5番地
	高船	号室
事務所名	公認会計士事務所	
公認会計士	石 井 佐 七	
	電話(神戸33局)	4673番

私は、証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている貴社の昭和40年7月1日から昭和40年12月31日までの第45期事業年度の財務諸表、すなわち、損益計算書・剰余金計算書・剰余金処分計算書・貸借対照表及び付属明細表について監査を行なった。

この監査にあつて、私は一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めたる監査手続を実施した。

監査の結果、会社の採用する会計処理の原則及び手続は、下記の点を除いて一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠し、前事業年度と同一の基準に従つて継続して適用されているものと認められた。

また、財務諸表の表示は法令の定めるところに準拠しているものと認められた。

よつて、私は、上記財務諸表は、下記の点はあるが貴社の昭和40年12月31日現在の財政状態及び同日をもつて終了する事業年度の経営成績をまよひね適正に表示しているものと認める。

貴社と私との間に利害関係はない。

記

海員ストによる見積損額59,071千円を営業外収益に計上するとともに繰延勘定に計上している。その結果、当期純利益・当期末処分利益剰余金及び繰延勘定が夫々59,071千円過大に表示されている。

## 第4 経 理 の 状 況

### 監 査 報 告 書

事業年度(第33期) {自昭和40年4月1日  
至昭和40年9月30日}

共栄タンカー株式会社

取締役社長 林 田 州 央 殿

作 成 日 昭和40年12月16日

事務所所在地 神戸市生田区海岸通5番地

商船ビル710号

電話神戸(53)局 { 231番  
232番

事務所名 青野勝進事務所

公認会計士 青 野 勝 進 印

私は証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている共栄タンカー株式会社の昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第33期事業年度の財務諸表、すなわち損益及び剰余金結合計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当つて、私は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、正規の監査手続及び私が必要と認めた監査手続を実施した。

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、且つ、前事業年度と同一の基準に従つて継続して適用されており、また、財務諸表は法令の定めるところに準拠して作成表示されているものと認められた。よつて、私は、上記の財務諸表は、共栄タンカー株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日を以て終了する事業年度の経営成績を概ね適正に表示しているものと認める。

共栄タンカー株式会社と私との間には利害関係はない。

以上の通り報告致します。



## 第4 経 理 の 状 況

本事業年度において証券取引法第193条の2に基づき公認会計士富島一夫氏及び北村肇氏により監査が実施され、次に添付の監査報告書の通り監査証明をうけた。

### 監 査 報 告 書

三光汽船株式会社

取締役社長 河 本 敏 夫 殿

作 成 日 昭和40年12月20日  
事務所所在地 大阪市西区土佐堀通1  
大同ビル  
事務所名 公認会計士富島事務所  
公認会計士 富 島 一 夫 ㊤  
公認会計士 北 村 肇 ㊤  
電 話 大阪(441)5087

#### 1 監 査 の 概 要

私共は、証券取引法第193条の2に基づく財務書類の監査証明を行なうため、この有価証券報告書に記載されている貴社の第54事業年度(昭和40年4月1日から昭和40年9月30日まで)の財務諸表(損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表および附属明細表をいう。)を監査した。

この監査は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続および私共が必要と認めたその他の監査手続を実施した。

#### 2 監 査 の 意 見

調査の結果、貴社が現に採用されている会計処理の原則および手続は、下記の事項を除いては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準にしたがい、かつ、前事業年度と同一の基準にしたがって継続して適用されていることを認めた。

#### 記

従業員の退職給与金は、従来から引続き支払の都度費用に計上されており、引当金は設定されていない。しかしながら本来は、退職給与金を設けて毎期一定の基準により計算した発生額を引当金に繰入れるべきものである。これを税法の基準で計算した場合本事業年度の繰入必要額は9,740千円となる。したがって、この処理を行なつた場合には同額だけ当期純利益が減少する。また財務諸表の様式および記載事項は法令の定めるところに準拠していることを認めた。

上記の事項はあるが以上を総合して私共は、貴社の上記財務諸表は、貴社の昭和40年3月31日をもつて終了する事業年度の経営成績および同日現在の財政状態をおおむね適正に表示しているものと認めた。

#### (附記事項)

船舶の減価償却は、附属明細表「減価償却費明細表」に記載のとおり、税法届出の償却方法とは異なる別方式の償却方法を採用されている。この償却方法によるときは旧商法適用最終事業年度末現在では償却不足額が残っていた。ところで、改正商法の適用をうけることになって、同法附則第9条の規定により、繰越簿価を取得価格とみなして一応この繰越償却不足額は無いことになった。

しかし乍ら会社の方針としては、この償却不足額は従来から継続して繰越されているものとし、前事業年度に引続き本事業年度にそのうち68,862千円を償却された。その結果、本事業年度末現在におけるこの繰越不足額はなくなった。

#### 3 会社と私共との利害関係

貴社と私共との間に利害関係はない。

上記のとおり報告いたします。

## 第4 経理の状況

当社の財務諸表は「海運企業財務諸表準則」に準拠して作成されている。  
当期（自昭和40年4月1日至昭和40年9月30日）の財務諸表は証券取引法第193条の2の規定に基づき公認会計士井上一夫氏の監査を受け別紙の通りその監査報告書を受領した。

### 監査報告書

ジャパンライン株式会社

専務取締役 中西長次 殿

作成日	昭和40年12月28日
事務所所在地	東京都千代田区丸ノ内2丁目14番地 千代田ビルヂング
事務所名	公認会計士 井上一夫事務所
公認会計士	井 上 一 夫 ㊞

私は、証券取引法第193条の2に基づく監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている、ジャパンライン株式会社の昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第34期事業年度の財務諸表、すなわち貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当つて、私は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めた監査手続を実施した。

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つて継続して適用されており、また、財務諸表の記載様式及び記載内容は、海運企業財務諸表準則その他法令の定めるところに準拠しているものと認めた。

よつて、私は、上記の財務諸表は、ジャパンライン株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつ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。

ジャパンライン株式会社と私との間には利害関係はない。

上記の通り報告いたします。

## 第4 経 理 の 状 況

当社の財務諸表は、「海運企業財務諸表準則」に従い作成し、この準則に定めのないものについては、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」により作成した。

上記の財務諸表は、証券取引法第139条の2の規定に基づき、公認会計士花田七五三氏及び同花田雄治氏の監査を受け、別紙の通り監査報告書を受領した。

### 監 査 報 告 書

昭和海運株式会社

事業年度 (昭和40年4月1日から  
昭和40年9月30日まで)

昭和海運株式会社

取締役社長 荒木茂久 二殿

作成日 昭和40年12月23日

事務所所在地 東京都中央区銀座2丁目4番地

事務所名 花田公認会計士事務所

公認会計士 花田七五三

電話 (564) 7121~6番

事務所所在地 東京都中央区銀座2丁目4番地

事務所名 公認会計士 花田雄治事務所

公認会計士 花田雄治

電話 (561) 7121~6番

1. 私共は、証券取引法第139条の2に基づき財務諸表の監査証明をするため、貴社の有価証券報告書に記載された昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの事業年度における貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書、利益剰余金処分計算書及び附属明細表（以下「財務諸表」という）を監査した。
2. 私共の監査は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び当該事情の下において私共が必要と認めた監査手続を実施した。  
監査手続については、書類の閲覧、帳簿記録の調査、現場の視察、責任者に対する質問、突査、立会等一般に公正妥当と認められる正規の監査手続及びその時の事情にかんがみ必要と認めた監査手続を実施した。
3. 監査の結果、会社の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、前年度と継続して適用されており、且つ、財務諸表は「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号）に準拠して適正に作表されている。従つて同会社の財務諸表は財政状態及び経営成績について適正に表示されているものと認めた。

会社と私共との利害関係

昭和海運株式会社と私共との利害関係はない。

上記の通り報告いたします。

## 第4 経 理 の 状 況

当社の損益計算書、貸借対照表その他の財務諸表は昭和29年9月30日運輸省告示第431号「海運企業財務諸表準則」に従い作成し、この準則に定めのないものについては、昭和38年11月27日大蔵省令第59号「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」により作成した。

上記の財務諸表は公認会計士白川修一氏により証券取引法第193条の2に基づき監査証明を受け、次の監査報告書を受領した。

### 監 査 報 告 書

新和海運株式会社

取締役社長 上 中 竜 男 殿

作 成 日 昭和40年12月15日

事 務 所 所 在 地 東京都葛飾区本田立石町417番地

事 務 所 名 白川公認会計士総合事務所

公 認 会 計 士 白 川 修 一 ㊟

私は証券取引法第193条の2に基づき財務書類の監査証明を行なうため、新和海運株式会社の有価証券報告書に記載された昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第31期事業年度の財務諸表、即ち損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行なった。

監査に当たって私は一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、「正規の監査手続」及び私が必要と認めた「その他の監査手続」を実施した。

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、前事業年度と同一の基準により継続して適用されており、又財務諸表の用語・様式及び作成方法は法令の定めるところに従っているものと認めた。

従って私は財務諸表は会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日を以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た。

会社と私との関係

新和海運株式会社と私との間に利害関係はない。

上記のとおり報告いたします。

## 第4 経理の状況

- (1) 当社の財務諸表は「海運企業財務諸表準則」に準拠して作成している。
- (2) 当期（自昭和40年4月1日、至昭和40年9月30日）の財務諸表については、証券取引法第193条の2の規定に基づき、公認会計士斎藤奏氏の監査を受け、別紙のとおり監査報告書を受領した。
- (3) 当期より法人税法に定める基準に従って、作業員の退職給与引当金を設定し、固定負債の部に計上した。

### 監査報告書

第一中央汽船株式会社

取締役社長 土金孝太郎殿

作成日 昭和40年12月15日

事務所所在地 東京都中野区川島町三番地

事務所名 斎藤公認会計士事務所

公認会計士 斎藤 奏 氏

#### 1 監査の概要

私は、証券取引法第193条の2に基づく財務諸表の監査を行うため、貴社の昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの事業年度に係る有価証券報告書に記載されている同事業年度の下記財務諸表を監査した。

- (1) 損益計算書 (2) 剰余金計算書 (3) 剰余金処分計算書 (4) 貸借対照表  
(5) 附属明細表

この監査は、一般に認められている監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めたその他の監査手続を実施した。

#### 2 監査の意見

監査の結果、貴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従い、かつ、前事業年度と同一の基準に準拠して適用されていること及び財務諸表の記載様式及び記載事項は法令の定めるところに準拠していることを認めた。

従って、私は、財務諸表は貴社の財政状態及び経営成績を適正に表示しているものと認めた。

#### 3 貴社との利害関係

利害関係はない。



## 第4 経理の状況

当社の当期財務諸表は「海運企業財務諸表準則」及び大蔵省令第59号による「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」に従って作成しています。なお当社の財務諸表は証券取引法第193条の2の規定に基づき、公認会計士高倉貞雄氏の監査を受けており第29期の監査報告書は次のとおりであります。

### 監査報告書

太平洋海運株式会社

代表取締役社長 山 地 三 平 殿

作成日 昭和40年12月17日

事務所所在地 東京都新宿区西落合3丁目21番3号

事務所名 高倉公認会計士事務所

公認会計士 高 倉 貞 雄 殿

電話 東京 (951) 3675 番

” (952) 0511 番

私は、証券取引法第193条の2の規定に基づく監査証明を行うため、太平洋海運株式会社の有価証券報告書に記載されている昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第29期事業年度の財務諸表、すなわち、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当つて、私は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めた監査手続を実施した。

監査の結果、会社が採用してい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、且つ、前事業年度と同一の基準に従つて継続して適用されており、また財務諸表の表示方法は、海運企業財務諸表準則その他法令の定めるところに準拠しているものと認められた。

よつて私は、上記の財務諸表は、太平洋海運株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつて終了する第29期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。

#### 補足的説明事項

昭和40年11月下旬に発生した「海員ストライキ」は、本報告書作成日現在妥結していないが、この争議は次期の会社業績に相当の影響を与えることが予想される。

太平洋海運株式会社と私との間には利害関係はない。

## 第4 経 理 の 状 況

### 監 査 報 告 書

太平洋運株式会社

取締役社長 藤 沢 茂 巖

作成日	昭和40年12月20日
事務所所在地	神戸市生田区海岸通5番地商船ビル
事務所名	公認会計士 石津事務所
公認会計士	石津 徳七郎
	電話 神戸(33) 4673番
事務所所在地	神戸市東灘区木山町甲中69番地
事務所名	公認会計士 塚田清勝事務所
公認会計士	塚田 清勝
	電話 神戸(85) 5830番

私等は、証券取引法第193条の2に基く監査証明を行うため、この有価証券報告書に記載されている太平洋運株式会社の昭和40年10月1日から昭和40年9月30日までの第92期事業年度の財務諸表、すなわち、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当つて、私等は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、通常の監査手続及び私等が必要と認めたその他の監査手続を実施した。

監査の結果、船舶の減価償却については、会社は継続して海運業の再建整備に関する臨時措置法に基く整備計画による基準に従つて実施しているが、この他に船舶の過年度減価償却を補うために、当期において、船舶特別償却費4,684万円を未処分利益剰余金に課するとともに、同額を、貸借対照表引当金の部に、前期繰越高に加えて、船舶特別償却引当金として計上した。この船舶特別償却引当金当期末残高は19,057万円である。

以上は海運業の再建整備に関する臨時措置法に基く整備計画による正当な理由に基くものであり、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、前期と同一基準に従つて継続して適用されており、また、財務諸表の表示方法は法令の定めるところに準拠しているものと認めた。

従つて、私等は、上記の財務諸表は太平洋運株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつて終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た。

太平洋運株式会社と私等との間に利害関係はない。

#### 「補足的説明事項」

すべての船員が加盟している全日本海員組合は、昭和40年11月27日よりストライキを開始した。以来引続いて未だ続行中であり、船舶の運航停止による被害は、その予測は困難であるが、次期の経営成績に相当多額の臨時損失を与えるものと考えられる。

## 第4 経 理 の 状 況

第78期後半年度（自昭和40年4月1日 至昭和40年9月30日）の財務諸表は、証券取引法第193条の2の規定に基づき、公認会計士 奥貫駿平氏及び村上俊一氏の監査を受け、別紙の通り監査報告書を受領した。当社の財務諸表は、「海運企業財務諸表準則」に準拠して作成している。

### 監 査 報 告 書

事業年度（昭和40年4月1日から  
（第78期後半） 昭和40年9月30日まで）

日本郵船株式会社

取締役社長 有吉義弥 殿

作成日	昭和40年12月30日
事務所所在地	東京都千代田区丸の内1丁目6番地 東京海上ビル新館7階第1758号 東・渡部事務所内
事務所名	公認会計士奥貫・渡辺・村上共同会計事務所
公認会計士	奥貫 駿 平
公認会計士	村 上 俊 一
電 話	東京 281局757番

私等は、証券取引法第193条の2に基づく財務諸表の監査証明を行うため、日本郵船株式会社の昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第78期後半年度の有価証券報告書に記載の財務諸表、すなわち、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表につき会計監査を行った。

この監査に当つては、私等は一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続と私等が必要と認めるその他の手続とを実施した。

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、前年度と継続適用されており、また、財務諸表の記載様式及び記載事項は運輸省告示「海運企業財務諸表準則」及び証券取引法に基づく「財務諸表規則」に従っていることを認めた。

よつて、私等は、上記財務諸表は会社の昭和40年9月30日に終る事業年度の経営成績及び同日現在の財政状態を適正に表示しているものと認めた。

（附記事項）

わが海運業における海員の単一組合たる全日本海員組合は、上記決算日以後の昭和40年11月27日から全面的ストライキに入り、当会社においても外航船を主体とする停船及び荷役停止が行なわれているに至つており、本報告書作成日現在においても未解決状態にある。

本争議の規模に鑑み、新年度にはある程度の争議による損失発生が予想される場所であるが、現段階ではその金額の見積りは不可能である。

会社と私等との利害関係

会社と私等との間には利害関係はない。

上記の通り報告いたします。

以 上

## 第4 経 理 の 状 況

### 監 査 報 告 書

北海道炭礦汽船株式会社

取締役社長 萩原吉太郎 殿

作成日 昭和40年12月16日

事務所所在地 栃木県作野市大和町2,596番地

事務所名 公認会計士 小林虎吉事務所

公認会計士 小 林 虎 吉 ㊟

電話 (作野) 614 番

私は証券取引法第103条の2に基づき監査証明を行なうため、この有用証券報告書に記載されている、北海道炭礦汽船株式会社の昭和40年4月1日より昭和40年9月31日迄の第153期事業年度の財務諸表、すなわち貸借対照表、損益及び剰余金結合計算書、欠損金処分計算書及び附属明細表について監査を行なった。

この監査に当つて私は一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続き及び私が必要と認めた監査手続を実施した。

監査の結果会社の採用する会計処理の原則及び手続き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じの基準に従つて継続して適用されており、また財務諸表は法令の定めるところに準拠して作成されているものと認めた。

よつて私は上記の財務諸表は北海道炭礦汽船株式会社の昭和40年9月31日現在の財政状態及び同日をもつ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た。

北海道炭礦汽船株式会社と私の間には利害関係はない。

## 第4 経理の状況

### 監査報告書

明治海運株式会社

事業年度（第107期）〔昭和40年4月1日から  
昭和40年9月30日まで〕

明治海運株式会社

取締役社長 内 田 勇 殿

作成日 昭和40年12月1日

事務所所在地 神戸市生田区三宮町1丁目65番地

事務所名 公認会計士森川英一事務所

公認会計士 森 川 英 一 殿

電話 神戸33-2336

- 1 私は証券取引法第193条の2に基づく財務諸表の監査証明を行なうため、貴会社の有価証券報告書に記載された昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第107期事業年度の財務諸表、即ち、損益及び剰余金結合計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行なつた。この監査は一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私が必要と認めたその他の監査手続を実施した。
- 2 監査の結果、貴会社が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従い、且つ前事業年度と同一基準に従つて継続して適用されており、また財務諸表の記載様式及び記載事項は海運企業財務諸表準則その他法令の定めるところによつてゐることを認めた。
- 3 以上によつて、私は上記の財務諸表は昭和40年9月30日現在における貴会社の財政状態並びに同日に終る第107期の経営成績を概ね適正に表示しているものと認める。

〔附 記〕

- (1) 当期の減価償却実施額 418,301千円は貴会社が採用する償却計算方法による当期分を100%実施したのであるが、この他特別償却額として 149,338千円を引当金に計上した。これは同じく貴会社が採用する償却計算方法による過年度償却不足額の一部を計上したものである。この結果、当期末償却不足累計額は、961,885千円となつた。（附属明細表の「償却範囲額に対する不足累計額」と一致）尚、当初より特別償却がなく、且つ、償却範囲額が切捨てられないものとして算出された普通償却範囲額に対する償却不足累計額は553,646千円となり、前期末より120,370千円減少することとなつた。
- (2) 海運業の再建整備に関する臨時措置法により解消することを必要とされている期末船舶償却不足額は、416,101千円である。
- (3) 昭和40年11月27日から同年12月6日までを第一波とする全日本海員組合のストライキは次期において相当の収益低下をもたらす可能性がある。
- 4 貴会社と私との間には利害関係はない。  
上記の通り報告致します。



## 第4 経 理 の 状 況

当社の財務諸表は「海運企業財務諸表準則」及び「財務諸表等の用語様式及び作成方法に関する規則」に従って作成している。

尚、当社の財務諸表は証券取引法第193条の2に基き、公認会計士高倉貞雄氏及び渡辺寿次郎氏の監査を受けており、第3期の監査報告書は次の通りである。

### 監 査 報 告 書

山下新日本汽船株式会社  
取締役社長 山下 三 郎 殿

作成日	昭和40年12月17日
事務所所在地	東京都新宿区西落合3丁目21番地3号
事務所名	高倉公認会計士事務所
公認会計士	高 倉 貞 雄 ㊟
事務所所在地	芦屋市船町48番地
事務所名	渡辺公認会計士事務所
公認会計士	渡 辺 寿 次 郎 ㊟

私等は、証券取引法第193条の2の規定に基き監査証明を行うため、山下新日本汽船株式会社の有価証券報告書に記載されている昭和40年4月1日から昭和40年9月30日までの第3期事業年度の財務諸表、すなわち、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表及び附属明細表について監査を行った。

この監査に当つて、私等は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠し、正規の監査手続及び私等が必要と認めた監査手続を実施した。

監査の結果、会社が採用してい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、且つ、下記事項のほかは前事業年度と同一の基準に従つて継続して適用されており、また財務諸表の表示方法は海運企業財務諸表準則その他法令の定めるところに準拠しているものと認められた。

(記) 減価償却につき、海運業再建整備計画実施後前期迄に取得した特定貨物専用船3隻について、定額法による償却方法を採用していたが、当期より定率法に変更した。この変更は正当な理由に基くものと認められた。なお、この変更による償却増加額は、当期分174,777千円、過年度分183,395千円にして夫々費用に計上している。

よつて私等は、上記の財務諸表は、山下新日本汽船株式会社の昭和40年9月30日現在の財政状態及び同日をもつて終了する第3期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。

補足的説明事項

昭和40年11月下旬に発生した「海員ストライキ」は本報告書作成日現在、妥結をみていないが、この争議は次期の会社業績に相当の影響を与えることが予想される。

山下新日本汽船株式会社と私等との間には利害関係はない。