

# 監査報告書の情報提供機能の再吟味

井 上 普 就

## 第1章 はじめに

国際会計士連盟の International Auditing and Assurance Standards Board（国際監査・保証基準審議会：以下、IAASB）を中心に、監査報告に関する改善の議論が進められ、2013年7月に監査報告書の公開草案（*Proposed International Standards on Auditing 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*）が公表され、監査報告書の構造的な改革が進行中である。監査報告書は情報利用者への貢献が少ないという批判は常に存在し、ある意味、監査人との綱引きが続いていたのだが、Key Audit Mattersという監査に関する情報の提供を積極的に行う今回の改革案は、さらなる情報提供を推し進めることにより利害関係者のもつ不確実性の低下をもくろんだ大きな改革である。

ところで日本では過去に監査報告書の機能についてさまざまな議論が行われてきた。他の国では起きていない、日本だけの現象であるが、それは監査報告書の機能を情報提供とするのか意見表明とするのか、という力点の置かれ方の違いにより見えてくる議論であった。本稿は、監査報告書が中心に持つといわれている情報提供機能について行われてきた日本における議論を検討することにより、監査報告書のあり方を探るものである。

## 第2章 監査報告書の機能の概要

### 1. 監査報告書作成の意義

財務諸表監査の目的は、2014年改訂の監査基準の前文に示すとおり「経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある」。財務諸表監査は監査意見を述べることにその目的である、ということが示されている。

その効果であるが、IAASBが公表した *International Framework for Assurance Engagement*（『保証業務の国際的枠組み』）によると、監査を含めた保証業務の目的には「保証業務とは、業務実施者が、主題を基準によって評価または測定した結果について、責任当事者

以外の想定利用者のその結果に対する信頼性の程度を高めることを企図して結論を表明する業務をいう」(par.7)。財務諸表監査に置き換えると、経営者がGAAPに準拠して作成したことにより一定の信頼性がある財務諸表に対して監査を実施することは財務諸表の信頼性の程度をさらに高めることにつながる。

このように、財務諸表監査の目的は監査人が形成した監査意見を利害関係者に対して公表し、投資意思決定の材料である財務諸表の信頼性を高めることにある。よって、財務諸表の信頼性の程度を高める手段が監査報告書という文書である。

## 2. 意見表明機能の意義

財務諸表監査は、監査意見を述べることにより財務諸表に信頼性を提供することを目的とする。そのような目的を果たす監査報告書であるが、これまでの日本における議論で、監査報告書の中心となる機能として、監査意見の表明と情報の提供という2つの機能が主張されている。

前者の意見表明機能とは、まさに監査の結論ある監査意見の表明こそが監査報告書の主たる機能で、それにより信頼性を提供するという考え方である。この考え方を主張する根拠として考えられるのは、監査基準における文言である。1956年に改定された監査基準の「監査基準の設定について」の中で示された監査基準を設定する理由として以下の文章が記されていた。

「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。従ってその内容を簡潔明瞭に記載して報告するとともに責任の範囲を明確に記載して意見を表明することは、利害関係人ばかりでなく、監査人自身の利益を擁護するためにも重要である」。

また、現行の「監査基準」の「第一 監査の目的」の1に「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある」とある。

上述のとおり、監査基準は意見の表明を明確に要求している。これを理由に監査報告書の機能として意見表明を主張することはきわめて自然なことといえる。

また、監査報告書の本質が意見表明にあるとするのは、財務諸表監査の本質との関連から認識することができる [林, 2003, p.165]。つまり、監査人により、財務諸表が財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況の適正性に関する意見の表明が財務諸表監査の本

質であるとするなら、媒体である監査報告書の主たる機能は監査意見の表明となる。したがって、それ以外の情報の位置づけは監査意見ほどの重要性はないものと位置づけられることになる。

### 3. 情報提供機能の意義

監査報告書の情報提供機能とは、意見表明機能とは異なり、監査報告書は利害関係者の意思決定に資する情報を積極的に提供する、というものである。情報提供機能を意見表明機能とは別に認識する考え方は、監査報告書に対する立場に由来する。

意見表明機能では、監査人の立場に軸を置くために監査意見以外は最小限度の特定の情報が許容される、という考え方を採る。一方の情報提供機能では、監査人の視点も加味されるが、利害関係者からの視点を重視し、財務諸表とともに監査報告書は利害関係者の意思決定のために情報を提供すべきである、という考え方に基づく。このように、監査報告書は利害関係者の投資意思決定に資する情報の提供がその存在意義であるという考え方である。

## 第3章 情報提供機能の主張の論理

### 1. 制度上の情報提供の方法

#### A. 除外事項

除外事項とは、無限定適正意見以外の意見を表明する原因となる事項であり、監査実施に係る制約事項と財務諸表中に存在する不適正事項から構成される。それぞれは重要性と広範性の判断の結果、表明される監査意見が決定される。

監査実施に係る制約事項の場合、限定付適正意見を表明する際は、実施できなかった監査手続と当該事実が影響する事項が監査意見とともに記載される。意見不表明を表明する際は、根拠を記載する。

財務諸表上の不適切事項の場合、限定付適正意見を表明する際は、除外した不適切事項と財務諸表に与えている影響を記載する。不適正意見を表明する際は、当該不適切事項、財務諸表に与えている影響、根拠を記載する。

#### B. 監査意見に影響しない情報

##### a. 補足的説明事項

補足的説明事項は、1950年7月に公表された「監査基準第三 監査報告基準」の4に「財務諸表に記載されない重要な事項であって、これを省略する場合誤解を招く虞があると認められるものについては、監査報告書にこれを補足して記載しなければならない」と規定されたものが最初である。1982年4月の監査基準・準則の改定まで存続している。

趣旨であるが、1956年公表の監査基準三と監査報告準則四の規定は以下のとおりである。

## 監査報告書の情報提供機能の再吟味

「報告基準三財務諸表に記載されない事項であっても、次期以降の企業の財政状態及び経営成績に重大な影響を与える財務諸表に影響を及ぼす事項で、監査の対象となっ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」

上記規定を狭義に捉えた場合、補足的説明事項の記載内容は後発事象である。利害関係者の判断に特に必要と認められる事項であるが、財務諸表に記載されていないため、監査人が監査報告書に補足的に記載して説明を加えた事項である〔日下部，1962，p.4〕。これは後発事象という事象の特性から財務諸表への加筆修正が困難であることを理由に、監査報告書が財務諸表を補う形で利害関係者への注意喚起を行うものである。

一方、広義に捉えた場合、補足的説明事項の枠に付記事項が加わる。付記事項は被監査会社の特殊事情、特殊な会計処理などについて利害関係者の便宜のために監査人が特に説明を加えた事項をいうが〔日下部，1975，p.388〕、記載に関する明確な基準は存在しない。

付記事項の特徴は、補足的説明事項同様に監査意見に影響しない事項で、次期以降の発生事象に限定せず、利害関係者の意思決定に資するために特に必要と考えられる事項、あるいは省略すると誤解を招く恐れのある事項であって財務諸表への記載がないか、あっても不十分な事項を指す。そこには①正当な理由による継続性の変更、②財務諸表上の重要項目の会計処理に関する説明、③財務諸表上の重要項目に関する計算基礎の説明、④財務諸表上の表示科目の内容に関する説明、⑤財務諸表の注に関する補足説明、⑥過年度の不当な会計処理の変更、⑦財務諸表上の数字と監査報告書上の数字との相違に関する説明などがある〔日下部，1962，pp.6-7〕。

補足的説明事項、付記事項ともに、決して監査人の意見の表示ではなく、単なる「事実の表示」にすぎない〔日下部，1962，p.3〕と説明することも可能であるが、制度がないとはいえ、財務諸表に記載されていない事項を、財務諸表に先んじて監査報告書に記載することは明らかに監査人からの追加情報の提供であるが、二重責任の原則に抵触する可能性がある。

補足的説明事項は、設置当初、後発事象等の情報提供の手段であったが、1982年に「企業会計原則注解」が改訂になり、「注1-3 重要な後発事象の開示について」が追加された。それを受けて、翌年には「後発事象の監査に関する解釈指針」が公表された。補足的説明事項の内容である開示後発事象は監査対象となり、開示が不十分である場合には除外事項の記載、つまり意見表明機能の範囲となった〔朴，1994，pp.13-14〕。以上の結果、補足的説明事項は、当初の機能を果たさなくなり、1991年に規定された特記事項に移行することになった。

## b. 特記事項

1991年に企業会計審議会は監査基準を改定した。その「監査基準第三 報告基準四」と「監査報告準則五」で補足的説明事項と同様の機能が期待される特記事項が導入された。翌年には、日本公認会計士協会により実務上の指針として監査基準委員会報告書第2号「特記事項」が公表された。主な特徴は以下の通りである。

- ・記載内容は重要な偶発事象、後発事象等である。
- ・記載の目的は、利害関係者に注意的情報または警報的情報を提供することにより、会社の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないことである。
- ・記載内容は財務諸表に記載されている注記と同一またはそれを要約したものとなる。
- ・不適正意見を表明するほどの重要性を持つ場合に、記載の判断の検討が必要となる。
- ・記載事項の将来の結果について予見的判断を述べてはならない。
- ・特記事項は監査意見を構成しない。
- ・記載すべき事項を記載しなかった場合、監査人の責任が追及される可能性もある。

補足的説明事項と異なり、「記載内容は財務諸表に記載されている注記と同一またはそれを要約したもの」と特記事項の記載の前提に財務諸表での開示を条件付けた。つまり二重責任の原則を徹底させたのである。補足的記載事項では二重責任の原則の位置づけが曖昧であったため、財務諸表監査制度の枠組みを明確にするための制度変更と認識することもできる。

特記事項は、監査意見の表明の後に記載されているので監査意見ではないが、記載する事項の選択は監査人の領域であるため特記事項は監査人による情報の提供といえる。したがって特記事項として記されることは利用者の意思決定に影響を及ぼす可能性が高いが、それが特記事項の目的でもあった。その効果を確保しながらも監査人の責任を拡張させないために、監査報告書に重ねて記載することにより注意的情報または警報的情報の提供を図ったのである [山浦, 2006, p. 426]。しかし、その期待した効果こそが利害関係者の意思決定の資料になりうるので、特記事項を監査人が提供することは、補足的説明事項と同様に二重責任の原則に抵触する可能性があった [朴, 1998, p. 38]。

実際の運用だが、特記事項は規定上、偶発事象と後発事象に限定されていたが、それ以外の事象も記載される実務が生じた。1991年からの10年間の記載内容を見ると、投資の回収可能性(30%)、債務保証(23%)、経営再建計画(18%)の順であった [「特記事項と監査問題」研究部会, 2002, p. 47]。このうち経営再建計画はゴーイングコンサーン問題に密接に関係する記載内容である。「重要な偶発事象、後発事象等」の「等」が想定しない事象の記載を予定していたようだが [新井他, 1992, p. 119]、それをゴーイングコンサーン問題に関する情報提供の手段として利用する実務が行われる結果となった。

c. 追記情報

特記事項はさらなる開示事項の発生に備えた規定にはなっていたものの、偶発事象、後発事象を記載対象として想定していたが、実務ではゴーイング・コンサーン問題などの開示に利用されたため、特記事項は監査人による情報提供の手段となっていた。会計・開示基準の不備あるいは不在を補う場として特記事項が機能していたのである [山浦, 2006, p. 428]。この状況を改善し、特記事項に相当する情報を保証の枠組みに取り込むために、2002年に監査基準が改訂され、特記事項に代わって追記情報が導入された。

監査人が強調または記載が適当と判断した事項は追記情報として記載されるが、対象として以下を挙げている。

- (1) 正当な理由による会計方針の変更
- (2) 重要な偶発事象
- (3) 重要な後発事象
- (4) 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違

正当な理由による会計方針の変更は、正当な理由による会計方針の変更なのだから本来、監査報告書で指摘する必要はない。しかし追記事項になっているのは、わざわざ記載させることにより安易な会計方針の変更に対する牽制効果が期待されている [伊豫田他, 2011, p. 267]。

監査報告書による情報提供を積極的に行うことにより監査報告の情報発信力を高めたいという要請に応じて追記情報は導入された。その前提は二重責任の原則であるため、財務諸表において開示された内容を再掲するという方法が採られている。

d. 継続企業の前提

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象または状況が存在する場合、監査人は経営者の評価、作成した対応策や注記等の記載内容を検討し、記載すべき監査意見を判断する。その結果、追記事項を記載した無限定適正意見、当該理由と不適切な記載事項を付した限定付適正意見、監査範囲の制約に関わる除外事項を付した限定付適正意見、当該理由と不適正意見が表明される。

継続企業の監査は二重責任の原則を前提にしている。前監査基準の前文「6 継続企業の前提について (2) 監査上の判断の枠組み」に、「監査人は企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することにはなく、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応する」とある。したがって、対応策などの注記について期待されているのは、積極的な合理性の証明ではなく、不合

理でないことを確認することである [日本公認会計士協会, 2003, pp. 46-47]。

二重責任の原則は、無限定適正意見とともに記載されている追記情報についても同様である。継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象または状況が存在していながら監査意見は無限定適正意見という難しい状況に対して、利害関係者の判断を誤らせないようにするための説明あるいは強調する事項であるが、財務諸表への記載が前提になっている。

実務に任せていた特記事項とは異なり、規定が明示された結果、開示内容が質的にも量的にも大幅に拡張することになったが [永見, 2005, p. 66], 二重責任の原則を前提にするため、いわゆる「レッドフラッグ」の機能を有してなく、その面での情報利用者への情報提供は進んでいない [永見, 2005, p. 74]。

## 2. 除外事項と補足・強調事項の情報価値

現行の制度は二重責任の原則が前提であるため、追記情報により監査人による積極的な情報提供はほぼできない状況にある。したがって、追記事項は強調による注意喚起がその効果である。

各項目ごとに見ていくと、「監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違」は過去 15 年間の上場企業を範囲として、総合企業情報データベース「eol」により検索した結果、事例が確認できず、情報提供の手段としての価値に疑問がある。また重要な会計方針の変更は、牽制効果という経営者に対する効果が主である。したがって、利用者の意思決定には影響せず、そもそも情報価値はない。実質的に偶発事象と後発事象が注意喚起の対象となる。

注意喚起される偶発事象と後発事象に重要性がないわけではないが、財務諸表に記載されていることを再度監査報告書に記載することが、利害関係者の判断、投資意思決定にどのような影響を及ぼすのであろうか。財務諸表、監査報告書の両方に記載されているということは重要性はあることは経営者、監査人ともに認識している結果であるが、意思決定への貢献という情報提供の趣旨とは一致しないのではないだろうか。

補足的説明事項からはじまった制度であるが、補足的説明事項では狭義の補足的説明事項には該当しない付記事項の開示、特記事項はゴーイング・コンサーン問題への対処というように、制度が意図に反しているとはいえ、利害関係者の欲する情報の提供が既存の制度を利用して行われていた。しかし、そもそも財務諸表監査制度では二重責任の原則を前提にしているため、それを行うことは非常に困難となり、問題はあるとはいえ、情報提供の自由度が低下した。以上のことから、追記情報は積極的な情報提供の場として想定していないだけでなく、適切ではないと考えられる。

一方の除外事項であるが、まず考えなければならないのでは、除外事項の内容、重要性、広範性により判断される監査意見は情報であろうか。監査意見の信頼性の程度が監査意見に

反映されているが、情報利用者の意思決定に監査意見の内容は影響するのであろうか。影響するとするなら、監査意見の信頼性が同一であっても情報利用者の判断が異なる可能性があるということになる。監査意見を受け取り、その内容を吟味し、利害関係者としての判断を下す、というプロセスになるはずである。しかし、監査を実施し、最終的に形成された意見を表明するのは素人ではなく職業専門家である。財務諸表監査制度は、職業専門家である公認会計士が担当する監査人の知識、経験等がなければ成立しない。その前提を無視して、監査意見を情報として扱い、それを判断の材料の一つにすることは制度自体は想定していないのではないだろうか。監査人の表明した監査意見をそのまま受け入れる、依拠するのが当然ではないだろうか。

また、監査意見は適正意見、不適正意見、意見不表明とあるが、そのうち財務諸表は利用可能であるという判断を下したのは適正意見だけである。不適正意見と意見不表明は内容は異なるが、当該財務諸表は意思決定の材料には利用できないことを意味している。

適正意見は無限定適正意見と限定付適正意見に分かれ、信頼性の程度に差がある。しかし、「除外事項が付されていたとしても適正であるということには変わりがないのである。除外事項として指摘されたものは、あくまでも瑕瑾にすぎず、財務諸表の適正を左右するほどのものではないのである」[脇田, 1980, p.44], 「意見区分において除外事項が重要性が乏しく、取りに足らないほどのものであれば、財務諸表には影響がないと判断されるので、限定付適正意見が表明される」[友杉, 2009, p.168]。つまり利害関係者の意思決定に大きく影響するとはいえないだろう。

注意を喚起する情報の意思決定への影響の可能性、除外事項の利害関係者の判断への影響度から考えて、現行制度が設定している情報提供の手段は情報提供機能を強く持っているとはいえないのではないだろうか。

## 第4章 情報提供機能の位置づけ

### 1. 情報提供機能論者の主張内容

本節では、監査報告書の情報提供機能を主張する論者の内容の特徴を整理する。

#### a. 久保田音二郎氏 [久保田, 1966, pp.83-88]

財務諸表の提供は、利害関係者それぞれごとに必要とするタイミングがあるが、制度上のすべての利害関係者の要求に対応することは不可能である。現在提供されている財務諸表は、それぞれの利害関係者にとっては「代用的」な財務諸表であると考えられるため、各利害関係者にとって財務諸表の判断資料としての価値を高める必要が生じ、その手段が監査報告書の情報提供機能とする。

財務諸表が代用であるため、できるかぎり最新の情報を提供する手段である情報提供機能



の具体的手段が補足的説明事項と除外事項の記載である。補足的説明事項は文字通りの情報提供機能であるが、あまりにも「末梢的な問題」で、情報提供の中心とは考えず、監査意見に関係する除外事項が情報提供機能の中心とする。

なぜ監査意見が情報提供機能により提供される情報と見なされるのか。監査意見は、財務諸表の信頼性の程度を示しているので、その信頼性の程度こそが監査意見により提供される情報の中身である。したがって、無限定適正意見は財務諸表に対する信頼性の程度は十分であることを監査人の信念をもって利害関係者に伝えている、ということになる。また除外事項の付いた監査意見はその信頼性の低下を示している。つまり、監査意見の種類が財務諸表に対する信頼性の程度という情報を提供していると解釈している。

この主張では、監査報告書に、意見表明という監査人の立場から見た本来的な機能にくわえて利害関係者の立場から見た情報提供という機能を認め、異なる立場から要請される機能の存在を監査報告書で認識している。情報提供機能のうち、補足的説明事項を末梢的と表現しているように、情報提供の機能は認めるが、中核の手段とはみなさず、除外事項に重きを置いている。除外事項により明らかになる監査意見の信頼性の程度が情報提供機能の対象とする情報である。このように、無限定適正意見との信頼性の差異を示す除外事項に情報提供機能を認めている。なお、「監査報告書の本来の姿は意見に関する報告書」であると述べているため [久保田, 1966, p. 84], 意見表明機能と同様に二重責任の原則を前提にしていると考えられる。

b. 森實氏 [森, 1967, pp. 184-194]

監査報告書は、単独では機能せず財務諸表と一体となることにより機能を十分に果たすものと考えている。したがって、財務諸表は利害関係者に財政状態、経営成績およびキャッシュフローの状況を示すのに対して、監査報告書は、財務諸表の示す情報が利害関係者によって誤解されず、適切に利用されるようにするため、情報提供機能を持つのである [森, 1967, p. 187]。

財務諸表とともに利害関係者への情報提供を促進することが想定される監査報告書の情報化の手段から想定しているのは除外事項である。監査報告書は財務諸表をより情報化するために機能することが期待されるが、それが必要となるのは財務諸表の適正性に問題が生じた時、つまり経営者が監査人の主張を受け入れない場合である。その際、二重責任の原則を前提に、監査人の責任限定をすると同時に、除外事項が付された不完全な財務諸表を有効に利用できるようにするため、情報提供を除外事項をとおして行う。また除外事項の内容を利害関係者に理解してもらうための情報提供の手段として、監査意見とは無関係で単に情報提供が目的の補足的説明事項を開示する [森, 1967, p. 190]。

以上のことから、監査報告書は、監査人の意見表明機能を中核に置くが、それは責任表示と情報提供の側面を持つ。2つの機能のうち重視する情報提供機能は、監査人の責任表示の

機能と矛盾しない限りにおいて許容される [森, 1967, pp.192-193]。

特徴としては、情報提供機能は常時必要となるのではなく、監査意見が無限定適正意見ではないときである。また、監査報告書は単独で機能せず、財務諸表のさらなる情報提供のために機能するという位置づけにあることである。

c. 高田正淳氏 [高田, 1974, pp.177-186], [高田, 1979, pp.48-54]

監査は財務諸表が利害関係者に伝達される経路に存在し、財務諸表の価値を高める。その際に監査報告書は、最終的に財務諸表に対して意見表明をすることと、監査が利用者に貢献するために財務諸表を利用する際の便益、具体的には財務諸表の問題点や利用者の判断に影響を及ぼす事象の説明などを監査の立場から情報提供する。このように監査報告書の機能として意見表明と情報提供は並列して存在するものとしている [高田, 1974, p.183]。

それぞれの特徴であるが、意見表明機能は、利害関係者の財務諸表の解釈ないし評価に直接貢献するもので、監査意見が提供されることにより利害関係者の財務諸表利用の情報の質的評価を省略できる。なおこれは、一般に認められた企業会計の基準との合致の程度を保証するにとどまるため消極的機能と位置づけている [高田, 1974, pp.185-185]。

情報提供機能は、利害関係者の財務諸表利用を促進するために、財務諸表の質・量ともに増加させる機能である。したがって、積極的機能と位置づけられる。非常の有益な機能であるが、利害関係者の誤解、不安を生じさせないためにも、提供される情報は検証行為を経た確実な根拠、証拠がある情報に限定される。具体的には除外事項と補足的説明事項・付記事項であるが、現実的な対応では補足的事項と付記事項が手段となる [高田, 1979, pp.50-51]。

監査意見が情報であるとするが、以下のように説明されている [高田, 1979, pp.51-52]。監査人は経営者の作成した財務諸表とは別に、間接的・実質的に監査人の視点からの財務諸表を想定する。その結果、財務諸表が2組存在するが、どちらが正しいということはできないことから、監査人は両者の差異を利害関係者が理解可能な状況で提示し、いずれを優先的に見るのかを利害関係者の判断にゆだねるのである。したがって、補足的情報は両者の差を近づけるための手段であり、監査意見は監査人のあり得べき財務諸表を意味することからともに情報である。

上記のように監査人は経営者と同じ立場で財務諸表を確認したのだから、財務諸表の重要な虚偽表示が存在していた場合、監査人は経営者と同様の責任を負うことになる。したがって、二重責任の原則は、事実上、意味がないと見なしている [高田, 1979, p.54]。

最も特徴的な主張は、財務諸表の内容についての責任も経営者と同様に監査人も負うため、二重責任の原則は不要であるという点である。また、意見表明機能と情報提供機能が監査報告書において並列して存在している点も、久保田氏、森氏とは異なる。

## 2. 主張内容の特徴

すべての論者の説明に除外事項と補足・強調事項の提供が情報提供機能の具体的内容であるが、位置づけが明らかに異なる。久保田氏の説明にあるように、補足・強調事項は「末梢的」であることから除外事項が情報提供の中心と位置づけられ、森氏も補足的説明事項を「単なる情報提供」と表現していることから、除外事項を中心に置いている。それに対して高田氏は補足・強調事項が情報提供手段である。

したがって、監査意見と情報提供の関係は、久保田氏、森氏は除外事項による情報提供なので、無限定適正意見を表明できない場合に限られる。一方の高田氏は監査意見の種類に関係なく必要な情報を提供する。

二重責任の原則については、久保田氏、森氏は原則の維持を前提に議論を構築している。一方の高田氏は存在を否定している。

以上のように、個々の主張を分析した結果、情報提供機能という言葉で表される監査報告書の持つ機能は、それぞれの主張した時期も影響しているのか、論者によりその内容が異なり、その差異は小さいとはいえず、単純にくくることができない。

まとめると、以下のとおりである。

図表 主張内容

論者	情報提供の中心的手段	二重責任の原則
久保田氏	除外事項	重視
森氏	除外事項	重視
高田氏	補足・強調事項	否定

## 第5章 おわりに

第2章では、監査報告書の目的は財務諸表への信頼性の提供であり、そのために意見表明機能と情報提供機能があり、その概要を説明した。監査の提供する保証は財務諸表の有用性の保証ではなく、財務諸表の信頼性の保証である。したがって、検討すべきは、情報提供機能による財務諸表の信頼性の保証であることを示した。

第3章では、制度上の情報提供手段である補足・強調事項と除外事項の意義を概観した。その結果、補足・強調事項は、補足的説明事項、特記事項、追記情報と名称とともに機能を変化させてきたが、追記情報以外はその時代に応じた、想定外の利用方法が採られ、情報提供機能、つまり財務諸表の信頼性の保証を行ってきた。しかし追記情報では二重責任の原則をこれまでよりも厳格に適用しているために、情報提供の自由度は失われ、継続企業の前提については期待されたレッドフラッグとしての機能を持たず、それ以外の追記情報は注意喚

## 監査報告書の情報提供機能の再吟味

起がその意味となっている。

第4章では、情報提供機能の各論者の内容を吟味して、特徴を明確にし、情報提供機能の意義を検討した。情報提供の手段、二重責任の原則の位置づけからそれぞれの主張を見ると、同じ情報提供機能を主張しているのにもかかわらず、それぞれが特徴的な内容となっている。

本稿では、監査報告書の持つ主要な機能である情報提供機能について分析した。時代を下るに従い、制度は明確になり、個々の監査人の意向に応じて運用することができなくなった。また、二重責任の原則を現行制度の大きな枠組みとして設定しているの、制度として明確になり、期待ギャップの縮小に貢献している反面、ある意味、監査人は守られてしまい、利害関係者、社会のために貢献できる余地が縮小しているのではないだろうか。そもそも誰を守るための財務諸表監査制度なのか、そのために二重責任制度の位置づけの再吟味が必要となろう。

## 参考文献

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2005), *International Framework for Assurance Engagement*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), *Proposed International Standards on Auditing 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*.
- 新井清光, 村山徳五郎 (1992), 『新監査基準・準則詳解』, 中央経済社.
- 伊豫田隆俊, 松本祥尚, 林隆敏 (2011), 『ベーシック監査論 五訂版』, 同文館出版.
- 日下部與市 (1962), 「補足的説明事項と事項の記載内容について」『監査』, Vol. 2 No. 12, pp. 2-10.
- 日下部與市 (1975), 『新会計監査詳説』, 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」『産業経理』, Vol. 26 No. 6, pp. 83-88.
- 高田正淳 (1974), 「監査基本問題の研究 (3)」, 『会計』, Vol. 105 No. 3, pp. 177-186.
- 高田正淳 (1979), 「監査における情報提供機能」『企業会計』, Vol. 31 No. 5, pp. 656-662.
- 友杉芳正 (2009), 『スタンダード監査論』, 中央経済社.
- 内藤文雄 (2011), 『財務諸表監査の考え方』, 税務経理協会.
- 永見尊 (2005) 「わが国のゴーイング・コンサーン規定と追記情報の意義」『会計』, Vol. 167 No. 5, pp. 697-712.
- 日本監査研究学会「特記事項と監査問題」研究部会 (2002), 『特記事項と監査問題』, 中央経済社.
- 日本公認会計士協会 (2003), 『ゴーイング・コンサーンの開示と監査実務』, 税務研究会出版局.
- 朴大栄 (1994), 「特記事項」『国民経済雑誌』, Vol. 170 No. 5, pp. 1-23
- 朴大栄 (1998) 「特記事項と監査報告書」『桃山学院大学経済経営論集』, Vol. 40 No. 2, pp. 25-40.
- 林隆敏 (2003), 『継続企業監査論』, 中央経済社.
- 森實 (1967), 『近代監査の理論と制度』, 中央経済社.
- 森實 (1975), 「監査概念の変化について」『企業会計』, Vol. 27 No. 4, pp. 450-456.
- 山浦久司 (2006), 『会計監査論 第4版』, 中央経済社.

脇田良一（1980）「除外事項の本質と意義」『明治学院論叢』, Vol.297, pp.23-53.

脇田良一（2000）, 『財務情報監査』, 税務経理協会.

—2014年9月17日受領—