HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	監査報告書の伝達問題と特記事項
Author(s)	張, 峻松
Description	監査報告書は、監査人と利用者とを結ぶ唯一のコミュニケーション手段である。監査報告書に異質なメッセージが混在すると、それが監査人の役割や責任の解釈において、利用者に誤解を与えるかもしれない。日本の監査報告書におけるメッセージの伝達には、こうした誤解をもたらすような問題があったと考えられる。にもかかわらず、この問題は長い間放置されてきたのである。こうした問題が放置された背景には、日本に独特な監査理論上の理念、すなわち保証機能と情報提供機能の問題がかかわっていると考えられる。本稿では、監査意見という監査人のメッセージと特記事項による情報提供との関係について考察することで、保証機能と情報提供機能の矛盾を明らかにする。
Citation	經濟學研究, 55(2), 65-78
Issue Date	2005-09-08
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/5283
Type	other
File Information	ES_v55(2)_05.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究　55−2
北海道大学　2005．9

監査報告書の伝達問題と特記事項

張　　峻　松

1．はじめに

財務諸表監査における監査人の役割は，企業が公表する財務諸表が，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適正に表示されているかどうかを評定し，その結論を監査意見として表明することである。この役割は，監査人が監査報告書に記載するメッセージの伝達を通じて果たされる。監査人の役割が監査報告書の利用者に誤解のないように伝達されなければ，監査人と利用者との間で伝達上のミス・ファイヤーが生じ，やがて監査人の役割について誤解をもたらすことになるかもしれない。したがって，監査報告書には，財務諸表の評定にかかわる情報以外のメッセージを記載してはならないのである。

しかし，実際には，特記事項に関する監査人の記載内容には，誤解を招くような記載例が数多く見られた。このため，企業会計審議会[2000]で，特記事項について，「実務上の取扱いが曖昧であること」および「監査人の保証の枠に収めにくい問題を回避するための手段として利用されている面があり，その性格が不明確であること」が指摘されることになったのである。こうした指摘に対して，「なぜ監査報告書にこのような誤解を招く事項が記載されたのか」「監査人の役割や責任とそれらの事項との間にどのような関係があるのか」といった疑問が生じるのである。

監査報告書は，監査人と利用者とを結ぶ唯一のコミュニケーション手段である。監査報告書に異質なメッセージが混在すると，それが監査人の役割や責任の解釈において，利用者に誤解を与えるかもしれない。日本の監査報告書におけるメッセージの伝達には，こうした誤解をもたらすような問題があったと考えられる。にもかかわらず，この問題は長い間放置されてきたのである。

こうした問題が放置された背景には，日本に独特な監査理論上の理念，すなわち保証機能と情報提供機能の問題がかかわっていると考えられる。本稿では，監査意見という監査人のメッセージと特記事項による情報提供との関係について考察することで，保証機能と情報提供機能の矛盾を明らかにする。

2．監査人の役割と監査人に期待された役割

財務諸表監査における監査人の役割は，企業が公表する財務諸表の信頼性を保証することである。この役割は，監査人が監査の主題である財務諸表について「監査意見」と呼ばれるメッセージを監査報告書に記載することによって遂行される。これこそが，監査人に固有の役割である。

財務諸表監査の枠内で作成される監査報告書の意義は，本来は，「情報監査の理論的枠組み」[1)]

1）情報監査とは，取引実態や行為を一定の規準で写し出した会計情報に対する監査である。これに対し，実態監査は会計の被写体である取引実態や行為の監査である。情報監査と実態監査の分類は，監査対象による分類であるが，監査に不正・誤謬や違法行為の摘発への期待が強まるにつれて，用いられてきた監査上の分類である。

にそって理解されるべきであろう。鳥羽［2000］(p. 227) は，この「情報監査の理論的枠組み」を次のように提示している。

⑴　財務諸表監査に従事する公認会計士の役割は，財務諸表の信頼性を保証することであり，それに限定される。
⑵　財務諸表監査に従事する公認会計士の役割は，公認会計士が表明する監査意見を通じて行い，それに限定される。
⑶　財務諸表に対する監査意見の表明は，二重責任の原則を前提に，一般に認められた会計原則を基準に行い，それに限定される。
⑷　監査意見を通じて公認会計士が行う財務諸表の信頼性の保証とは，当該財務諸表に重大な虚偽記載がないことの保証であり，それに限定される。

監査人が表明する監査意見の意味は，一般に認められた会計原則にしたがって作成された財務諸表の信頼性を保証する，「情報監査」の枠組みにそって理解されなければならない。そこに他の意味や期待を付着させて解釈されてはならないのである。

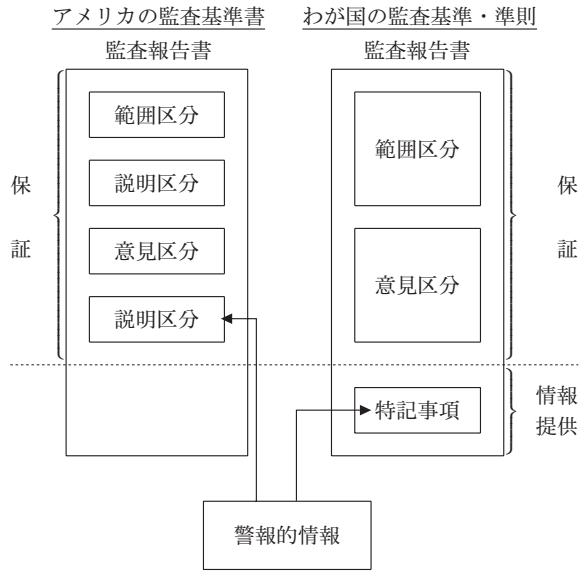
しかしながら，上記のような情報監査としての財務諸表監査に監査人の役割を限定しょうとする公認会計士の伝統的な姿勢は，やがて批判されるようになった。その厳しい批判の矛先を向けたのが，コーエン委員会報告書[2)]であった。本報告書が誕生したきっかけは，1960 年代から 1970 年代にかけてアメリカ企業の破綻事件の頻発と，その結果として粉飾や不正が明るみに出たこと，そして，それらに関連して公認会計士監査の失敗をめぐる訴訟が多発し，これらの出来事に対する社会の人々の不満が高まってきたことに対し，何とかしょうとしたことである。これは，財務諸表監査における監査人の役割をめぐる「期待ギャップ」の問題としてよく知られている。同報告書が指摘しているように，社会の人々は，監査意見の意味を社会で果す監査人の役割や職能に対する彼らの理解に基づいて解釈する可能性がある。すなわち，監査報告書に記載されているメッセージの意味が「情報監査の枠組み」という脈絡だけではなく，そこに別の要因を付着させて解釈される可能性があることである。すなわち，監査人が表明した無限定適正意見の中に，財務諸表利用者は，

①　内部統制が有効に機能しているとの保証
②　重大な不正はないとの保証
③　継続企業として事業担当能力を有しているとの保証
④　被監査会社の財務状況は健全であるとの保証

を関係づけているかもしれないのである（鳥羽［2000］p. 226)。具体的には，「経営者不正の発見に対する期待，経営者の誠実性の保証，財務諸表を補完する重要な情報の提供，そして企

また，情報監査を表現の監査，実態監査を行為の監査と呼ぶ場合もある。今日，監査において不正摘発が強調され，それに伴って監査手続においてリスク・アプローチが取り入れられてくると，財務諸表監査は従来の情報監査としての性格から実態監査を内包すべきものと論じられてきている。情報監査の本質は「監査の前に，まず言明ありき」である。また，財務諸表監査では，監査人の意見が求められている言明はすでに制度的に決定されており，監査人がそれ以外の言明を使って立証することは許されない（鳥羽至英［2000］, p. 70, pp. 103-105)。

2) コーエン委員会報告書とは，1974 年，アメリカ公認会計士協会内に設置された独立委員会が作成した報告書のことである。本委員会は，監査人が現実に遂行している役割と社会の人々が期待している監査人の役割との間にギャップがあるのではないか，という問題意識のもとで，かかるギャップの識別とそれを狭めるための方策を明らかにし勧告することを目的としている（AICPA, The Commission on Auditors 'Responsibilities, 1978；鳥羽至英訳 1990 年)。



（出所：鳥羽至英［1994］『監査基準の基礎［第２版］』白桃書房，p. 341）

図１　日米間の監査報告書の構造

業の継続的事業担当能力に対する監査人自身の独立的評価」（鳥羽［2000］p. 233）など，監査人の固有の役割とは異なる監査問題への積極的な対応を強く求められるのである。監査人に対して追加的な情報の提供を求める社会の人々は，監査人は利害関係者の誰よりも企業経営の実態や変化に関する重要な情報を早く知っているはずである，との認識が働いているのかもしれない。

こうした社会の要求に応えて，監査基準は，情報監査としての財務諸表監査の枠組みに実態監査を融合させるという思想のもとで，これら監査人の固有の役割とは異なる監査問題についても，監査人に積極的に関与させるものとなっている[3)]。

ところで，情報監査としての財務諸表監査の枠組みに実態監査を融合させるという考え方には大きく二つの方向性がある（図１）。一つ目は，アメリカの監査基準書第 59 号[4)]で示されているように，財務諸表の信頼性の保証という基本的な枠組みの中での融合である。利害関係者が保証という監査人の役割を正しく理解することができるようにするための啓蒙的メッセージの導入と，保証機能に矛盾するかまたは誤解を与える危険のあるメッセージの廃止が図られている。さらに，保証の枠組みの中に部分的に取り込まれていた情報提供機能は，意見区分のつぎに続く説明区分の中で取り上げられている。会計方針の変更があった旨の記載や企業の継続的な存続能力に監査人が疑義を抱いた場合の記載は，ともに警報的情報として提供されている（鳥羽［1994］pp. 149-154）。

しかし，本監査基準書の誕生によって，監査報告実務上，監査報告書の「説明区分」に，監査意見とは連動しない情報があたかも監査意見に関係するかのような体裁で記載されることに

3）実態監査の必要性の論証に関しては，今日のアメリカの監査基準が採用するディスクロージャー理論と受託責任論，この２つがあげられる（山浦久司［2001］pp. 80-89）。

4）AICPA, April 1988.

なった。このことは，説明区分におけるメッセージの記載の仕方によっては，監査人が当該企業のリスクの評価に関与しているという，監査人にとっては危険な印象を財務諸表の利用者に与えかねないのである。その結果，監査報告書におけるメッセージの混在がもたらされている。この問題に関して，鳥羽［2000］（p. 238）はつぎのように述べている。

> 意見差控えに連動して説明区分に記載された「ゴーイング・コンサーン情報」――被監査会社の継続的事業担当能力に対する監査人の疑義――は，監査人が意見差控をするに至った根拠を明らかにするという意味で，会計表現の監査の枠組みのなかに正しく収まっているのであるが，無限定適正意見を伴った「ゴーイング・コンサーン情報」は，もはや「会計表現の監査」との関係が切断され，「警報的情報」――財務諸表利用者に対する注意喚起――として位置づけられることとなった。
>
> このことは，説明区分に記載された同じ情報であったとしても，その本質が異なることを意味している。前者は「会計表現の監査」の枠組みのなかで説明づけることのできる「保証情報」であるが，後者は「会計表現の監査」の枠組みの外――これをあえていえば「情報提供機能」という枠組みであろう――でしか位置づけることのできない「非保証情報」である。さらに，この非保証情報が，監査報告書における保証情報の枠組みのなかに取り込まれて記載されているところも，財務諸表監査の理論として問題である。

財務諸表に対する監査意見の表明を差し控えるのは，監査手続上の制約が監査証拠のきわめて重要な欠落をもたらしたために，財務諸表に対する合理的な基礎を得ることができなかった場合である。監査人は意見を差し控えることによって，財務諸表の利用者に対して，財務諸表の読み方について注意を喚起するという意図が働いていると考えるべきであろう。しかし，監査人のこうした理由づけは別として，監査人が企業リスクの評定にかかわっているとの印象を財務諸表の利用者に与えてしまっている。この場合には，特記事項と同じ伝達上の問題が存在すると思われる。

また，無限定適正意見を伴った「ゴーイング・コンサーン情報」は，たとえ監査人が第一次認識するのではなく，経営者の言明をそのまま掲載するかあるいは要約して記載するにしても，監査人が企業リスクの評価に従事しているという印象を財務諸表の利用者に伝達してしまった恐れを否定できない。

二つ目は，「実態監査との接点を取り去り，むしろ“純粋な情報監査”としての基本的な性格と情報提供機能とを同時に追求する」（鳥羽［1994］pp. 155-156）という日本の方向である。

監査報告書に限定意見や不適正意見を表明する場合に，「限定事項の財務諸表に対する影響」や「正当な理由による会計方針の変更が行われた旨」といった情報の記載が求められていた。また，無限定意見を表明する場合に，「財務諸表利用者の注意を喚起することを目的として監査人が特に必要と認めた重要事項」なる情報を「特記事項」として，監査報告書に記載することを監査人に求めている。

監査報告書には，事実の記載を本質とする監査の概要に関する事項および監査人の信念の記載を本質とする監査意見が表記されている。ここには，監査意見の表明にあたって不満足事項が存在する場合に記載される除外事項が含まれる。さらに，監査人が追加的に提供する情報である「特記事項」が記載されることもある。監査報告書というひとつ屋根の下にこうした本質を異にする記載事項が同居することは，財務諸表利用者が監査人の役割および責任について，正確に理解することを難しくしている。

1991 年に改訂された監査基準・準則が構想する財務諸表監査の枠組みは，実態監査との接点を認めず，監査人に対する実態監査的な役割

期待を情報提供機能のもとで解決しようとしてきた。これは保証という基本的な枠組みの中で解決しようとするアメリカの立場とは異なる。こうした方向性は「財務報告制度の根幹をなす二重責任の原則と監査人の基本的な役割である保証に抵触し，衝突する危険性をはらんでいる」（鳥羽［1994］p. 156）と指摘されていた。

ここでいう，財務諸表監査における保証機能と情報提供機能とはどのようなものなのか。また，監査人の役割や監査報告を論ずる際に，両者はどのような関係を持っているのか。以下ではまずこれらについて考える。

3．監査人による情報提供と監査報告書

監査理論でいう「保証」とは，監査報告書に記載された監査意見の中に託された監査人の言語行為としての保証であり，監査報告書の中で機能する概念である（鳥羽［2000］p. 139）。監査上の保証とは，一般に次のように定義される。

「監査努力が，他者の特定化された言明の信頼性を増大させる程度，もしくは，それがかかる言明に含まれる重要な虚偽リスクを減少させる程度として規定されよう。一層正確に言えば，監査上の保証とは，特定化された重要性レベルの虚偽記載を摘発する信頼性の程度として認識されるであろう」（古賀智敏［1990］p. 62）。すなわち，財務諸表の作成過程で入り込む可能性のある経営者の意図的な操作や誤謬によって，財務諸表が歪められている恐れがあるということを意味する「情報リスク」を合理的な水準にまで引き下げることを通じて，当該財務諸表に信頼性を付与することである，と理解されている。

他方，「「情報提供機能」とは，当事者が第一次認識していないものを監査人が第一次認識し，その結果を自己の言明として監査報告書に記載する伝達行為である」（鳥羽・秋月［2001］p. 177）とされている。この定義に照らして，「かかる情報の中には，経営者が本来第一次認識すべき事項であるが，時間的制約によって，経営者が作成する情報容器――これには，財務諸表だけでなく，年次報告書，営業報告書や有価証券報告書も含まれる――に取り込むことができず，したがって，監査人が第一次認識しなければ財務諸表利用者（監査報告書利用者）に伝達されることのない状態において，監査人が提供する追加的情報が含まれる」（鳥羽・秋月［2001］p. 177）。たとえば，かつて日本の監査報告実務にみられた「付記事項」と 1991 年以前の監査基準・準則に規定されていた「補足的説明事項」がこれに属する。

本来，監査人の固有の役割である保証機能および監査人に期待された実態監査的な役割に関しては，基本的に「財務諸表の適正表示」に関する意見表明の枠内で論議が展開されるべきであった[5]。ところが，次のような監査人による非保証情報が，監査報告書という一つ屋根の下に同居していたのである（鳥羽［2000］p. 136）。

⑴　監査人が補完的に監査報告書に記載する「財務諸表に記載されていない，財務諸表利用者にとって重要な事項」
⑵　「財務諸表に表示された会計情報のうち，重要なものを補足説明ないし強調するメッセージ」
⑶　「監査の結果に対する誤解・理解不足を是正するために，監査報告書自体の内容・有効範囲について説明したメッセージ」
⑷　無限定意見が表明された監査報告書の説明区分に併記された「被監査会社の継続的な事業担当能力に対する監査人の疑義」

1991 年に改訂された監査基準・準則によって導入された特記事項の監査報告書への記載は，

5）「期待ギャップ」論と関連して監査報告書の機能拡張の必要性という側面から論議する論説もある（山浦久司［2003］p. 361）。

監査人による情報提供を監査報告上どのように位置づけているのであろうか。監査人の役割は財務諸表の信頼性を保証することにとどまらず，監査人が監査手続を実施する過程で得た情報，すなわち，財務諸表の利用者の経済的意思決定に有用と思われる情報については，監査人が積極的に提供すべきであるとの主張のもとに，情報提供機能を説明することができるのかもしれない。

しかし，警報的情報としての特記事項の記載に対しては，監査人の固有の役割と責任の範囲を超えることにはならないかという問題，および財務諸表の利用者に対してどのようなインパクトをもたらすかという伝達上の問題が存在しているように思われる。監査人に固有の役割である保証機能と情報提供機能という異なった役割に関する記載事項が監査報告書に同居していたことは，監査報告書の利用者に正確なメッセージの伝達を妨げていた恐れがあるのである。

監査報告書の機能としては，オピニオン・レポート説とインフォメーション・レポート説の二つが主張されてきた。

オピニオン・レポート説は，監査報告書の本質を監査意見表明の手段と考えるものである。財務諸表によるディスクロージャー制度を有効にするために監査があり，監査によって適正な情報公開が推進されることは財務諸表の利用者の要請するところである。しかし，監査人による独自の情報提供はあまり期待されていないと考えられる。この説の基礎には，監査の本質的機能を「批判機能」に求める考え方が影響を与えている。監査の本質が，独立の第三者による会計批判であり，監査報告は監査の結果である監査人の意見を財務諸表の利用者に伝達するためのものであるとする。この説の背景には，二重責任の原則がある。すなわち，財務諸表の作成責任は経営者にあり，監査人の責任は経営者によって作成された財務諸表の質を評定して，意見を表明することにあるとされているのである。

これと見解を異にする考え方としてインフォメーション・レポート説がある。インフォメーション・レポート説をとる場合，監査報告書は監査人による情報提供の手段であると考える。この説は，監査の本質を「指導機能」に求め，利害関係者を積極的に保護するためには，適切な財務諸表の作成・開示に向けて被監査会社を指導する必要があると考える。被監査会社の財務内容を肯定する場合にはそれが適切である理由を，一方否定する場合には問題となる事項を指摘することで，利害関係者の意思決定に役に立つ情報を与えることが監査報告書の本質的役割であるとする考え方である。利害関係者を積極的に保護するという観点を重視すれば，監査報告書の本質的機能としては，利害関係者の意思決定にとって有用な情報を積極的に報告書によって提供すると考えるのは当然であろう。この説をとる場合，監査意見は提供される情報の中の一つとして位置づけられる。

従来，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，監査人の責任の明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と考えられる。また，監査人による情報提供をめぐっては，前者の場合，監査報告書の本質的機能は意見表明にあるが，付随的役割として情報提供機能という面があることも否定できない。後者の場合，この監査報告書の情報提供という特質は監査報告書の本質的特性として理解される。

日本の監査報告書の意義は，監査基準の前文にあたる「監査基準の設定について」（企業会計審議会，1950 年 7 月）の，「監査報告基準」の設定理由の中に示されているように，「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」として理解される。こうした監査報告書の定義から明らかなように，監査基準は，監査報告書を監

査人の意見書と認識し，監査人の意見の表明こそ監査報告書の本質的機能との立場をとっている。また，監査報告書の役割としては，監査人が監査意見を通して監査済み財務諸表に対する信頼性を付与する機能と，監査人自らの責任を表明する機能とがあるとされているのである。

ここでは，監査人の業務結果のすべては監査意見に収斂させなければならないという前提がある。しかし，監査意見に収めることはできないが，財務諸表の利用者にとって重要でありかつ監査人自らの責任にもかかわる情報を，監査意見とは別の形で開陳する手段として監査報告書を用いることができるのではないか，という主張がある。この主張は，監査人と監査報告書の利用者との間の「期待ギャップ」を埋める論議として生まれる。特記事項はその典型であろう。

日本の監査報告書は，一般に監査意見を表明するためのオピニオン・レポートであると理解されているが，かつての補足的説明事項および特記事項の記載など情報提供の観点からの監査実務が存在しており，一面でインフォメーション・レポートとしても機能している。しかし，このインフォメーション・レポートとしての機能は，あくまでも付随的な機能として認識されるべきであろう。とはいえ，日本ではこのインフォメーション・レポート説が多くの研究者によって支持されていることも事実である。

1991 年の改訂監査基準・準則は旧基準の中にある「補足的説明事項」を廃止し，新たに「特記事項」[6]を導入した。前者はあきらかに情報提供機能で，二重責任の原則に抵触したものであるのに対し，後者の導入は情報提供機能の強化とみる立場とその後退とみる立場に分かれている[7]。本稿では，基本的に特記事項の意義を積極的に解釈し，財務諸表の開示内容を，監査人の立場から補足するような注意的情報又は警告的情報を提供した場合において，情報提供機能として認識している。

財務諸表監査が二重責任の原則のうえに成り立っていることを忘れるわけにはいかない。特記事項の導入によって，「監査人による情報提供は，必ずや，監査人の役割である保証と矛盾を来たす」（鳥羽［1994］p. 156）という警告が発せられているが，特記事項は監査人追加的な情報を財務諸表利用者に送ることとなり，「二重責任の原則」に抵触する可能性をもつ。また，利用者は，特記事項に付着した監査人のメッセージに，その伝達意図とは異なる解釈を与えるかもしれない。さらに，こうした解釈の相違という伝達上の問題は，監査人の役割および責任を拡張させるかもしれないのである。

4．特記事項とその伝達上の問題

4．1　特記事項の理論上の問題

特記事項とは，「重要な偶発事象，後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項」（監査報告準則五）をいい，「監査人が特に必要と認める事項を監査報告書に重ねて記載することによって強調し，それによって利害関係者へ注意的情報又は警報的情報を提供する」（監査基準委員会報告書第２号（中間報告）「特記事項」（日本公認会計士協会［1992］））ことを目的として，1991 年の監査基準・準則の改訂によって導入されたものである。これは，監査人に対する財務諸表の利用者側からの情報提供の要望に応えるために，重要な偶発事象や後発事象など，財務諸表の利用者にとって重要と

6）鳥羽・秋月［2001］（p. 177）の定義を鳥羽［1994］（p. 343）の定義と比較してみると，情報提供機能の解釈に違いがあるが，特記事項の理念の曖昧さが存在する中，特記事項と情報提供機能との間に関係があることは否定できない。ゆえに，本稿では，特記事項を情報提供機能として認識している（鳥羽・秋月［2001］）。

7）高田正淳他［1991］pp. 32-50。

表１　特記事項の枠組みと特記事項をめぐる監査実務

	特記事項の枠組み	特記事項をめぐる監査実務
記載対象	重要な偶発事象と後発事象で注記されているもの	ゴーイング・コンサーンや未確定事項への拡大がある
記載内容	注記をそのまま，又は要約	追加的記載による記載内容の拡大がある
記載事項の性格	注意的・警報的情報	監査人による追加的情報提供となるものあり
二重責任との関係	二重責任の枠組みの中での情報提供機能	二重責任の枠外での情報提供あり

（出所：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，p. 38）

考えられるものを監査意見とは別に位置づけて伝達させようとするものであった。

しかし，意見表明とは異なるとはいえ，特記事項として記載すべき事項の取捨選択に関わる監査人の責任は重大であり，情報評価に関わる新たな責任を監査人に課す恐れがある。このため，監査基準委員会報告書第２号（中間報告）は，二重責任の原則を徹底するために「本来，特記すべき情報があったとしても，監査人の情報選択の対象は財務諸表に記載されているものに限定され，かつ財務諸表を通しての判定責任は利用者にあるために，特記しなかったことに対する責任を監査人は免れ得る」（山浦［2003］pp. 410-413）という現行の監査責任を拡張しない形でその立場を保とうとした。

ところが，2002 年の監査基準・準則の改訂まで監査実務に見られた特記事項の記載内容には，「監査意見とは明確に区別すべきであるとされていたにもかかわらず，実際には両者の関係に曖昧さが生じ，これが社会に誤解を与えてしまったように思われる」（蟹江［2002］p. 130）と指摘されるような記載事例が確認されているのである（表１）。

こうした監査実務上の取扱いに対して，日本公認会計士協会［2003］は，「特記事項の枠組みと特記事項をめぐる実務のギャップは極めて大きいものになっています。また，ゴーイング・コンサーンに関する開示を会社に行わせた上で特記事項を記載することが利用者の判断を誤らせない意義があると認めたとしても，開示基準がない中で，監査人個々人の判断による実務が行われ，会社と監査人の力関係で開示や監査が決まってくることになり，実務におけるばらつきをもたらしています。さらに，こうした無秩序な特記事項に関する実務が，特記事項は経営状態の悪化に関わる情報提供との誤解をさらに増幅させるといった問題が生じています」（p. 39）と述べている。

また，蟹江［2002］では，「監査人は，マスコミ報道を背景に，自らのビジネス・リスク回避のために，十分な議論もなしに特記事項とゴーイング・コンサーン問題を関連づけてしまった。このことが，特記事項の記載という実務を決定的に曖昧化してしまった」[8]という見解を示して

8）蟹江［2002］では，マスコミ報道によって顕在化した特記事項の理論的・実務的問題点として，①マスコミの報道が監査意見の意義を正しく理解し，十分に伝えていない，②特記事項とゴーイング・コンサーン問題とを関連づけたマスコミの報道が実務に拍車をかけた，この２点を指摘している（蟹江［2002］pp. 130-150）。
　なお，特記事項の枠を超えた実務について，日本公認会計士協会［2003］では，次の３つの項目にわたって整理・説明されている。１．監査意見との混同との批判のある事例，２．次期以降の財政状態等に影響がある旨の記載事例，３．ゴーイング・コンサーンに係る記載のある事例である（日本公認会計士協会［2003］pp. 38-39）。

いる。

確かに，こうした監査人および監査報告書の利用者の認識は双方とも適切なものではない。しかしながら，こうした誤った認識をもたらす根本原因として，特記事項の曖昧さおよび監査制度上の問題点を指摘しなければならないであろう。

特記事項と監査意見は性格を全く異にするものであるとはいえ，監査人は，重要性の判断に基づき，「企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため，とくに必要と認められる」かどうかの判断を行う。これを通じて，利用者に警告的情報を提供することが特記事項の目的である。しかし，こうした監査人による「重要性の判断」と「とくに必要と認められる」という認識が，財務諸表利用者の誤解を助長するとともに監査人の責任を拡大させかねないのである。

「監査報告書は高度に標準化されており，監査意見は完全に定型化・シンボル化されている。このため，毎年９割以上の企業について同じ意見（「無限定適正意見」）が表明されることによって，監査報告書の利用者にとっては，監査意見が形骸化してしまっている。そうした状況下で，定型化されていない特記事項の記載は，利用者にとって新鮮であり，監査意見と同等あるいはそれ以上に重要なものであるとの印象を与えているのではないだろうか」（蟹江［2002］p. 134）との指摘がある。特記事項に関しては，重要な情報か否かは監査人の判断であり，いったん記載されればそのこと自体がメッセージ効果をもたらし，利用者の意思決定に影響を与える可能性が高い。また，そのようなメッセージ効果こそが特記事項の目的でもあったのである。

「無限定適正意見」と「特記事項」という異なる意味を持ったメッセージが同一の報告書に記載されていることは，保証機能とこれとは別の役割である情報提供機能との区別を曖昧にさせる。「ひいては，監査報告書の利用者をして，監査意見も特記事項も，いずれも監査人が到達した監査の結論であるかの如く誤解させることになってしまったのである」(蟹江[2002]p. 134)。

その一方で，「無限定適正意見」と「特記事項」の記載は，たとえ財務諸表の開示内容そのものについての情報量を変化させないにしても，「経営者の言明」に監査人の判断を付着させる。また，財務諸表の開示内容に解説的情報としての追加情報を加える場合にしても，監査人が財務諸表の利用者に伝達しようとした意図がさまざまに解釈される可能性がある。利用者の解釈次第で，全体としての情報量は意図しない分まで拡大してしまったかもしれないのである。

特記事項のもう一つの曖昧さは，「重要な偶発事象，後発事象等」の「等」についての意味解釈である。監査基準委員会報告書第２号（日本公認会計士協会，1992）の解釈では，「現在予想できない何らかの事象や企業内容開示制度の今後の進展によって新たに追加される事象を予定している」と述べ「当面，特記事項として記載される事項は財務諸表に注記されている偶発事象及び後発事象のうち特に重要な事象に限定されよう」としていた。しかし，その具体的な内容として，何を想定しているのかが不明であった。

すでに，1991 年の監査基準・準則の改訂にあたって，上記のような問題点について，これを見直す必要があると指摘・勧告する論者[9]が

9) 鳥羽［1994］は，特記事項の問題点を「財務諸表利用者への注意的情報または警報的情報の提供という新たな監査人の役割のもとに誕生した特記事項ではあるが，監査基準委員会報告書を検討しても分かるように，さまざまな問題が放置されているように思われる。もしこの実務を本来の目的にしたがって正しく育てていこうと考えるならば，特記事項の記載は被監査会社の通常の経営状態のもとで行われるべきものではなく，特殊な例外的な状況にかぎって行われるべきであることを，公認会計士にまず啓蒙する必要があると思われる。この監査基準委員会報告書は，特記事項の実務がひととおり出揃ったところで，見直す必要があるように思われる」（p. 439）と指摘していた。

いたにもかかわらず，監査基準・準則は改訂されないまま，2002 年に至った。また，監査基準・準則の改訂作業が行われた際に，ゴーイング・コンサーン問題を予想したにもかかわらず，監査基準・準則に織り込まず，基準上の対応を遅らせてしまったのである[10]。

4．2　特記事項の伝達上の問題

財務諸表監査の機能および監査人の役割・責任は，監査報告書全体によって監査報告書の利用者に伝達されるメッセージを通じて認識・理解される。監査人が遂行する役割が監査報告書の利用者に矛盾なく，そして誤解のないように伝達されていなければ，監査人と監査報告書の利用者との間で伝達上のミス・ファイヤーが生じ，そのことがやがては監査人の役割・責任についての誤解をもたらすかもしれない。特記事項の記載には，伝達上の問題があるように思われる。

すでに述べたように，特記事項は，監査保証の枠内に収めるべき事項を情報提供機能という監査意見とは別の位置づけで伝達させようとするものであった。しかし，財務諸表の利用者の意思決定にとって有用な情報を監査報告書によって積極的に提供することは，監査メッセージの情報特性の分析と監査人の役割論との間に，「メッセージの混在」や「さまざまな解釈の余地」をもたらす。かくして，それは，監査報告書の固有の役割である「保証機能」の枠組みと「情報提供機能」との間で，矛盾や齟齬を引き起こすかもしれない。財務諸表の利用者の過大な期待を招く恐れがあるように思われるのである。

そもそも，監査基準で要求された監査報告書は，監査人の監査意見を表明する手段でありかつ監査人の負うべき責任の範囲を明らかにするもので，監査人の視点で把えたものとしての性質を有する。一方，監査基準は，監査の社会的信頼性を確保するための啓蒙的性格も持ち，監査の標準的な業務内容を財務諸表の利用者に正しく理解・認識させる道具である。しかし，監査基準は，財務諸表の利用者が監査及び監査人にどのような期待を寄せるのかをあまり想定していない。

このため，同一基準であっても，監査人と財務諸表の利用者との間に，理解・認識上のギャップが生じるかもしれない。監査人にしてみれば，その責任の所在は，「財務諸表に対する意見の表明に重きが置かれ，それ以外に監査の過程で検出された結果，記載される追加的情報は，あくまでも「意見の補足」という位置付けになる」（松本［2001］pp. 113-116）のかもしれない。しかし，監査報告書を利用する側からすれば，「意見であろうが，その補足であろうが，財務諸表を利用する際に重要な保証情報としては同じであり，それらを区別する必要はない。つまり，監査報告書におけるメッセージに対する解釈は財務諸表の適正表示という監査意見に主な責任を負うと考えている監査人側の解釈との間にギャップがある。監査人側からすれば，意見と補足とでは自らの置く重みが違うのであるから，法廷などで争った時にも自らの責任認定基準は異なるはず，と考えるかもしれない。しかし，現実には監査報告書上の意見も補足も一体として把えて責任の認定が行なわれ，両者が区別される可能性は小さい」（松本［2001］pp. 113-116）。

したがって，特記事項の記載には，本来，経営者が言明したメッセージを監査人の言明として受け取られかねない危険性が潜んでいる。監査人は，「とくに必要と認められる」事項を特記事項として記載することが，メッセージの受け手である財務諸表の利用者に「この企業は危

10）中地［1994］は，「我が国においても，企業の事業継続性に関するディスクロージャーの追加及び監査上の取扱いの作成等を早急に実施する必要がある」（p. 57）と主張した。別の論者の主張は次の論文を参考されたい。檜田信男［1991］pp. 17-31，［1992］pp. 17-35。

ない」ということをそのメッセージに付着させてしまう可能性を否定できない。一方財務諸表の利用者にしても，監査人の当初の伝達意図とはまったく異なる解釈，すなわち，「監査人は，われわれに対して，この企業は危ないということを伝えている」という解釈をしてしまう可能性も否定できないであろう。これは，結果として，監査人が企業リスクの評価に関与しているとの印象を財務諸表の利用者に与えてしまったように思われる（鳥羽［1994］p. 342)。

監査報告書に関わるメッセージの伝達には，監査人と財務諸表の利用者との間に，認識の「ギャップ」が存在する。特記事項に関する利用者側の解釈は（間違った認識も含めて）積極的で，監査報告書に託された監査人の本来的役割より過剰な期待を寄せているかもしれない。この過剰な期待をなくすためには，いかにして監査人の役割および責任の限界を利用者側に明確に伝え理解してもらうか，という伝達上の問題の解決が求められる。

今日の監査報告書においては，財務諸表の信頼性の保証に関係する情報の他に，財務諸表の「有用性」を監査人自身の手によって高めようとするための「非保証情報」とが共存している。これによって，監査報告書のメッセージ構造は一段と複雑化している。監査人の保証機能を強化するメッセージであっても，かかるメッセージをどこに記載するかという問題が残る。財務諸表の利用者は，監査人の役割を経済社会において監査人が果すコントロール機能[11]という脈絡のなかで解釈しようとする傾向が強い。財務諸表の利用者の視点を重視する立場で監査報告書に追加的な情報を記載する場合でも，それは保証の枠組みのなかで捉えることのできない情報に限定されるべきである。そうでなければ，監査報告書に記載されたメッセージ間の雑音は，監査人にとっての「ビジネス上のリスク」となってしまうだろう。

利用者による誤った認識・解釈を是正するためには，監査機能の限界，そしてこの限界からもたらされる監査人と監査報告書の利用者との間の「期待ギャップ」をいかに解消するかが課題となる。情報提供機能を重視するならば，監査報告書全体としての情報提供機能が検討されるべきであろう。監査報告書を長文化し，すべての監査報告書の利用者が識別できるようなやさしい報告書に改善する必要がある。さらに，財務諸表の利用者の識別能力を高めるためには，監査教育および監査基準の啓蒙的機能を最大限に活用すべきである。

5．結び

監査基準等の一層の充実を目的として 2002 年 1 月に，企業会計審議会は「監査基準の改訂に関する意見書」を公表し，監査基準をほぼ 10 年ぶりに全面的に改訂した。改訂監査基準は，2003 年 3 月決算に対する監査から適用された。

今回の重要な改訂のポイントは，不正を発見する姿勢の強化，ゴーイング・コンサーン問題への対処，リスク・アプローチの徹底，新たな会計基準への対応，監査報告書の充実の五つが挙げられ，それぞれ改訂後の監査基準に反映されている。同時に，本稿の内容の中心である特記事項が廃止されるとともに，新たに追記情報が監査報告書の記載事項として取り入れられることとなった。

改訂前に規定されていた特記事項は，監査人と監査報告書の利用者との間に存在する期待ギャップの拡大を防ぐために，監査報告書を通しての情報の提供機能を充実させる方策として設けられたものである。

しかしながら，特記事項がゴーイング・コンサーン問題に関して監査意見の一部なのか情報

11)「経済社会における社会的統制（social control）の代理人」としての監査人の位置づけは，コーエン委員会において明確に打出された（前掲，鳥羽訳［1990］pp. 7-8)。

提供なのか判断できない実務を招き，また未確定事項として扱うべき事項を特記事項として記載する監査報告書が多数見られた。このように特記事項の趣旨と監査実務の利用が乖離してしまったこと，監査人の意見との関係が曖昧であるとの問題の指摘があったことから，特記事項を廃止し，新たに追記情報を設けた。改訂された「監査基準」は，特記事項に見られたこれらの問題を整理し，特記事項に相当する情報を保証の枠組みのなかに取り込む形でその充実を図っている。

> この記載は監査報告書の記載に関する読者の誤解を避けるための監査報告書の追記であり，その性格は監査人の説明や強調である。監査報告書の情報提供機能の発揮の結果として監査報告書に記載する事項であり，意見の表明あるいは保証機能の発揮の結果として記載されるものではない。……追記情報は財務諸表の表示に関しては適正であると判断したうえで，監査人からの情報として財務諸表の利用者に提供されるものであり，保証の枠組みから外れるものである（八田 [2004] p. 177）。

このように新監査基準では，監査人の適正性判断に関して説明する必要がある事項や財務諸表の記載について強調する必要のある事項を監査報告書において情報として追記する場合には，監査人の意見表明と明確に区別することを要求している。

しかしながら，追記情報の取扱い対象は，実際に特記事項が取り扱ってきた事項が中心である。また，追記情報は監査意見とは異なるものとして区別して記載することを要求しているが，なおも特記事項の場合と同じ，追記情報として記載すべきか否か，そしてそれをどのように記載するかの判断に係わる監査人の責任（一律に重要性の判断基準が示されていない）は依然として残ることになる。その意味では，特記事項という表現を改めただけという批判が生じることも当然に予想される（山浦［2003］p. 414）。これに対して，企業の存続性の前提に係わる基準を整備したり，除外事項を付した適正意見の位置づけを明確にしたり，実質判断を要求したことにより，特記事項が抱えてきた問題点をかなりの程度解決できる，というのが妥当な評価であろう。

しかし，監査報告書における「メッセージの混在」という監査理論上の問題，すなわち，利用者に誤解を与え，監査人の役割・責任に過剰な期待を招きかねない状況が完全に解消されたとは言いがたい[12)]。

すでに述べたように，日本には，監査報告書における情報提供機能の重視という姿勢が根強く存在している。もし，監査人による情報提供機能があるならば，反対に，それを説明できるための理論と実務を用意していかなければならない。また，「これまでわが国の監査基準は，監査報告書の利用者に対する教育・啓蒙という役割を果たしてこなかった」（蟹江 ［2002］p.150）との指摘に鑑みて，原点である監査教育および監査基準の一層の充実が求められるのである。

*本稿の執筆にあたり，北海道大学大学院経済学研究科蟹江 章教授には細部にわたりご指導を賜った。この場を借りて，深く感謝申し上げたい。

12）この問題について，八田［2004］は「追記情報の多くはこのように任意的記載事項であり，監査報告書に記載するか否かは監査人の重要性に関する判断に依存する。そのため，監査人が監査報告書にある事項を追記したということは，その事項が相当に重要である旨のメッセージを監査報告書の読者に送ってしまう結果となり，監査人は想定しない過大な責任を追求される危険を抱え込むことになる」（p. 183）と指摘している。八田進二編著［2004］。

参考文献

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Statement on Auditing Standards No. 59*, "The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern," (April 1988).

————, The Commission on Auditors' Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations* (AICPA, 1978)；鳥羽至英訳　アメリカ公認会計士協会・監査人の責任委員会『財務諸表監査の基本的枠組み－見直しと勧告』白桃書房，1990 年。

石田三郎［1983］『監査意見形成論』中央経済社。

————［2003］『監査論の基礎知識［４訂版］』東京経済情報出版。

石原俊彦［1995］『監査意見形成の基礎－監査保証論の展開』中央経済社。

近江正幸［1993］『基礎監査論』中央経済社。

大矢知浩司［1971］『会計監査』中央経済社。

————［1992］『新訂監査論概説』白桃書房。

大蔵省（現金融庁）公認会計士審査会［1997］『会計士監査の充実に向けての提言』。

————［1999］『会計士監査の在り方についての主要な論点』。

大蔵省（現金融庁）公認会計士審査会監査制度小委員会［2000］『監査制度を巡る問題点と改革の方向－公認会計士監査の信頼の向上に向けて－』。

蟹江　章［1998］「監査の役割と監査人の役割－企業の存続能力の評価を題材として－」『經濟學研究』（北海道大学）第 48 巻第１号，pp. 1-13。

————［1998］「企業の存続能力に関する情報と監査報告書の役割」『会計』第 153 巻第４号，pp. 12-27。

————［2000］「わが国の監査基準および監査慣行に関する一考察」『經濟學研究』（北海道大学）第 50 巻第３号，pp. 67-77。

————［2002］「特記事項とマスコミ報道－特記事項という実務を曖昧化させたもの－」盛田良久編著『監査問題と特記事項』中央経済社，pp. 130-150。

蟹江　章［2003］「監査報告書のコミュニケーション機能と「期待ギャップ」問題」『会計』第 163 巻第１号，pp. 16-27。

河合秀敏編著［1997］『監査の社会的役割－現状と今後の方向』中央経済社。

企業会計審議会［2000］『監査基準等の一層の充実に関する論点整理』。

久保田音二郎［1966］「監査報告書の情報提供機能」『産業経理』第 26 巻第６号，pp. 83-88。

古賀智敏［1990］『情報監査論』同文舘。

高田正淳［1979］「監査における情報提供機能」『企業会計』第 31 巻第５号，pp. 48-54。

————他［1991］「座談会　監査基準・報告準則の改訂をめぐって」『企業会計』第 43 巻第８号，pp. 32-50。

多賀谷　充［2002］「『報告基準』の概要と趣旨」『企業会計』第 54 巻第５号，pp. 34-40。

千代田邦夫［1984］『アメリカ監査制度発達史』中央経済社。

————［1994］『アメリカ監査論－マルチディメンショナル・アプローチ＆リスク・アプローチ』中央経済社。

鳥羽至英［1994］『監査基準の基礎［第２版］』白桃書房。

————［2000］『財務諸表監査の基礎理論』国元書房。

————・秋月信二［2001］『監査の理論的考え方－新しい学問「監査学」を志向して』森山書店。

内藤文雄［1995］『監査判断形成論』中央経済社。

中地　宏［1994］「我が国監査制度展開の方向を探る－監査基準・準則の改訂以降－」『会計』第 146 巻第６号，pp. 53-64。

日本公認会計士協会［1992］『監査基準委員会報告書第２号　特記事項』。

————［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。

日本監査研究学会［1992］『新監査基準・準則』第一法規。

八田進二編著［2001］『ゴーイング・コンサーン情報の開示と監査』中央経済社。
――――・高田敏文［2002］『新監査基準を学ぶ』同文舘。
――――編著［2004］『新版　監査論を学ぶ』同文舘。
檜田信男［1991］「監査報告書の一動向－企業の存続能力にかんする監査に関連して－」『会計』第140巻第3号，pp. 17-31。
――――［1992］「財務諸表に対する監査人の役割」『会計』第141巻第3号，pp. 17-35。
――――［1994］『近代「監査基準」精説』税務経理協会。
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」『会計』第160巻第6号，pp. 113-125。
三澤　一［1984］『会計監査の理論』中央経済社。
森　實［1967］『近代監査の理論と制度』中央経済社。
山浦久司［2001］『監査の新世紀－市場構造の変革と監査の役割』税務経理協会。
――――［2002］「新監査基準：その内容，考え方，および意義」『税経通信』第57巻第6号，pp. 4-25。
――――［2003］『会計監査論［第3版］』中央経済社。
吉見　宏［1999］『企業不正と監査』税務経理協会。
脇田良一［1984］『会計監査』同文舘。
――――他［2000］座談会「『監査基準の一層の充実に関する論点整理』をめぐって」『JICPA ジャーナル』第541巻第8号，pp. 30-43。