

---

## 研究ノート

---

# 監査報告書の詳細化について

井上善弘

## I はじめに

周知のとおり、財務諸表監査の目的は財務諸表の適正性について監査人が意見を表明することにある。<sup>(1)</sup>この財務諸表の適正性に関する監査意見は、監査報告書を通して監査人から財務諸表利用者に伝達される。監査報告書は、監査人と財務諸表利用者との間を結ぶ唯一の接点であり、財務諸表利用者が監査対象となった財務諸表及び財務諸表監査について監査人からメッセージを受け取るのは、監査報告書を通してのみである。<sup>(2)</sup>

現在、我が国において法制度に基づき作成されている監査報告書は、その様式及び記載内容の点で極めて標準化されたものとなっている。後述するように、監査報告書の標準化の目的は、財務諸表利用者の監査報告書に対する理解可能性や比較可能性の保持や促進に資することにある。しかしながら、最近の企業会計を巡る状況の変化は、監査報告書の読者である財務諸表利用者の立場に立てば、監査報告書の記載内容の充実化・豊富化、つまり監査報告書の詳細化を促す動因となっている。

本稿は、監査報告書を監査人からのメッセージを財務諸表利用者に対して伝達する

- 
- (1) 『監査基準』はその冒頭で財務諸表監査の目的を次のように規定している。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（『監査基準』第一 監査の目的）。
- (2) 本稿では、財務諸表利用者と監査報告書利用者を同義のものとしている。

ためのコミュニケーション手段と捉え、コミュニケーションの視点から監査報告書の果たすべき機能について考察する。そして、それを踏まえて、監査報告書の詳細化を促す動因<sup>(3)</sup>について検討する。

## Ⅱ コミュニケーション手段としての監査報告書

### 1 コミュニケーションの意義と構成要素

コミュニケーションという概念については、様々な定義付けがなされているが、ここでは、コミュニケーションは、「社会的相互作用を行う当事者間における情報の伝達・交換、およびそれによって生じるその情報に関する当事者間における意味の共有<sup>(4)</sup>である」との定義に従う。この定義に従えば、コミュニケーションの当事者間、すなわち情報の送り手（発信者）と受け手（受信者）との間で、情報の伝達内容（伝えたい意味）について理解を共有することが、コミュニケーションの重要な目的であることが理解できる。

監査報告書によるコミュニケーションのように、言語（ことば）によるコミュニケーション、すなわち言語コミュニケーションでは、コミュニケーションの場を構成する要因として、コードとコンテキストが重要な役割を担う。

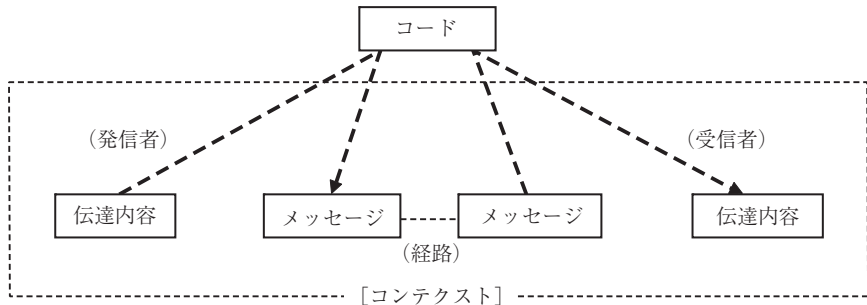
まずコードとは、コミュニケーションの場において、発信者が伝達内容をことばによる表現に移し替える際に参照する「きまり」のことであり、それに基づいて作成される記号による表現が「メッセージ」と言われる<sup>(5)</sup>。理想的なコミュニケーションが行われる場合、発信者が「伝達内容」を共通の「コード」に従って「メッセージ」とし、その「メッセージ」が「経路」を通して受信者に達し、受信者は共通の「コード」に従って「メッセージ」を解釈して発信者の有していたのと同じ「伝達内容」を得ることが起きる<sup>(6)</sup>。このように、コードとは、コミュニケーションの当事者が、言葉

(3) 本稿は、監査報告書の詳細化を促す動因について、もっぱら財務諸表利用者の視点から検討しているが、これを監査人の視点から論じることも可能である。監査人の視点から見た監査報告書の詳細化を巡る諸問題については、稿を改めて論じることにしたい。

(4) 大石 [2011], 5頁。

(5) 池上・山中・唐須 [1994], 16～17頁。

(6) 池上・山中・唐須 [1994], 21～22頁。



図表1 コミュニケーションの構成要素

(出所：池上・山中・唐須 [1994] 22頁)

をはじめとする様々な記号に対して意味を付与したり、またそれらの意味を解釈したり、さらには自らの価値観にしたがって評価する際に参照する「きまり」をいう。<sup>(7)</sup>

一方、コンテキストとは、コミュニケーション行動を取り巻くその場の状況や、その場を取り巻く社会的、政治的、歴史的な背景のことをいい、前者は状況のコンテキスト (context of situation)、後者は文化のコンテキスト (context of culture) と呼ばれている。<sup>(8)</sup> この「文化のコンテキスト」に関連して、コミュニケーションの当事者間で既に共有している情報量が多ければ (ハイ・コンテキスト文化)、言語化して伝達する情報量は少なくなり、反対に共有している情報量が少なければ (ロー・コンテキスト文化)、言語化して伝達する情報量が多くなるとされている。<sup>(9)</sup> 図表2から見てとれるように、コミュニケーションの当事者間で共有している情報量が多ければ多いほど、発信者は伝達内容 (伝えたい意味) をより少ない情報量 (メッセージ) で受信者に伝えることが可能となる。そこで、コミュニケーションをとる際に意識しなければならないのは、すでにどのくらいの情報を共有しているのか (コンテキスト) の度合いを認識し、その度合いに応じた情報を与えることである。<sup>(10)</sup>

以上のことから、コミュニケーションにおいて、受信者の参照すべきものとして

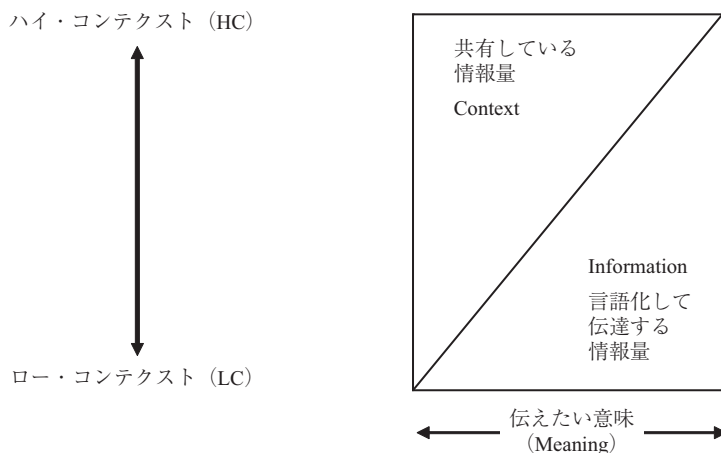
(7) 大石 [2011], 51頁。

(8) 末田・福田 [2011], 130頁。

(9) 末田・福田 [2011], 130頁。

(10) 末田・福田 [2011], 130頁。

「コード」と「コンテキスト」とは、相補的な関係にあると<sup>(11)</sup>言うことができる。というのも、発信者が伝達内容を言語によるメッセージとして表現する際に用いる「きまり」である「コード」が、受信者にとって明確であればそれだけ、発信者は言語化して伝達する情報量（メッセージ）を少なくすることができるが、反対にそれが明確でなければ、発信者は言語化して伝達する情報量（メッセージ）を多くする必要があるからである。受信者の側から見れば、前者の場合にはコンテキストに依存した形より少ない情報量で発信者の伝達内容を理解することができるが、後者の場合には発信者の伝達内容を理解するためにより多くの情報量が必要となる。



図表2 ハイ・コンテキストとロー・コンテキスト

(出所：末田・福田 [2011] 131頁)

## 2 コミュニケーションの視点からみた監査報告書

監査報告書は、監査人と財務諸表利用者を結ぶ唯一の接点であり、監査人からのメッセージを財務諸表利用者に伝達する唯一のコミュニケーション手段である。コミュニケーションの目的がコミュニケーションの当事者間での伝達内容（伝えたい意

(11) 池上 [1984], 47~48頁。

味)に関する理解の共有にあるとすれば、財務諸表監査におけるメッセージの送り手たる監査人と受け手たる財務諸表利用者との間で、監査報告書の記載事項(監査人のメッセージ)に込められた伝達内容(監査人が伝えたい意味)について可能な限り理解を共有することが必要であると思われる。

それでは、監査報告書によるコミュニケーションの場合の、コミュニケーションの場を構成する要因であるコードに相当するものは何か。それは、監査人の立場からすれば、監査報告書において財務諸表利用者に伝達したい内容を言語によるメッセージとして表現する際の「きまり」に、財務諸表利用者の立場からすれば、監査人のメッセージの意味を解釈する際に参照する「きまり」に相当するものである。したがって、監査報告書をメディアとするコミュニケーションの場合、コードは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準(以下、GAAPという)と一般に公正妥当と認められる監査の基準(以下、GAASという)ということになる。メッセージの受け手(受信者)である財務諸表利用者は、監査報告書の記載事項(監査人のメッセージ)の意味を、自らが有するGAAP及びGAASに関する知識に照らして解釈する。例えば、監査人が監査報告書において表明する無限定適正意見に込められた監査人のメッセージの意味を理解するためには、財務諸表利用者にGAAPに関する知識が求められる。また、監査報告書を通して財務諸表監査における監査人の責任(それゆえ監査意見)の性質と限界を理解するためには、財務諸表利用者にはさらにGAASに関する知識が必要である。

このコードとしてのGAAP及びGAASが、メッセージの受信者である財務諸表利用者にとって明確で理解可能なものであればあるほど、発信者である監査人は、それだけ言語化して伝達するメッセージ、すなわち監査報告書における記載事項の量を少なくすることができる。究極的に言えば、このコードが財務諸表利用者にとって百パーセント明確であれば、監査人は監査報告書に「財務諸表は適正である／適正でない」旨の監査意見だけを記載すればよいことになる。換言すれば、この場合、監査意見という記載文言に監査人が意味を付与する際に、またそれらの意味を財務諸表利用者が解釈する際に参照する「きまり」が、両当事者、とりわけ財務諸表利用者にとって百パーセント明確であることになる。

もっとも、監査報告書がそのように極端に簡潔化され得るには、いくつかの前提条件が満足されなければならない。すなわち、まず、メッセージの受け手である財務諸表利用者ないし利害関係者が、「会計士による監査制度に絶対の信頼をおき、また、企業会計および監査の性質や構造について十分な理解をもっていること」<sup>(12)</sup>が必要である。また、監査人と被監査会社との間においては、「財務諸表の作成の公正妥当な基準につき、意見の相違をもたらす問題がないこと、さらにすべての問題が監査でき、かつそれについて確定的な結論がだせること」<sup>(13)</sup>が必要となる。

企業の取引内容がますます複雑化するとともに、その将来の帰結に係る不確実性が増大している今日の経済社会において、上記の条件が満たされているとは到底言えない。そこで、監査人が監査報告書を通して伝達したいと考える内容（とりわけ監査意見の意味内容）について、監査人と財務諸表利用者が理解を共有するために、監査人がどの程度の情報量のメッセージを監査報告書に記載するかが肝要となる。そして、そのことは、財務諸表利用者にとって GAAP 及び GAAS がどの程度明確で理解可能なものであるかに掛かっている。

### Ⅲ 監査報告書の標準化が要請される理由

金融商品取引法監査や会社法監査において監査人が作成する監査報告書は、いわゆる短文式監査報告書とよばれ、その様式と記載内容は極めて標準化されている。ここで、改めて、法制度に基づき作成される監査報告書の様式と記載内容に対して標準化が要請されている理由について、監査報告書の利用者の視点から考えてみることにする。

#### 1 監査報告書の理解可能性

法制度で要求される監査報告書は、広く社会一般に公表されることを目的として作成されるものであり、不特定多数の、とりわけ会計や監査に関する知識の点で多様な利害関係者がこれを利用すると考えられる。そこで、そのような一般公表目的の監査

(12) 森 [1975], 171 頁。

(13) 森 [1975], 171 頁。

報告書に関しては、利用者の理解可能性の観点から、簡潔明瞭かつ標準化された様式と記載内容が要請されることになる。

この点、我が国の現行の法制度に基づく監査報告書（短文式監査報告書）が、利用者にとって簡潔明瞭なものとなっているかどうかについては定かではないが、その様式と記載内容が標準化されていることは間違いない。監査報告書の標準化がもたらす積極的な効果について、国際監査基準を範とした我が国の実務指針は、標準化を「様式や記載内容等の一貫性」と捉えた上で、次のように述べている。<sup>(14)</sup>

「本報告書（＝「監査基準委員会報告書 700」，引用者注）は、監査報告書間の様式や記載内容等の一貫性を保持することを促すものである。一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査が実施される場合の監査報告書に一貫性が保持されていることにより、監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施されていることを容易に認識でき、市場における監査の信頼性を高める。」

ここでは、監査報告書間の様式や記載内容等の一貫性を保持すること、つまり、監査報告書の標準化を保持することの効果は、監査が GAAS に準拠して実施されていることを監査報告書の利用者が容易に認識できること、また、それによって市場における監査の信頼性を高めることであるとの主張が展開されている。監査が GAAS に準拠していることを認識できるとは、換言すれば、当該監査が GAAS の要求する最低水準の質を満たしていることを、利用者が認識できるとの意味と考えられる。

そうすると、問題となることは、監査報告書の利用者が GAAS の意味を十分に理解できているかどうかということである。そもそも簡潔かつ標準化された監査報告書によって制度監査の目的が達成できるのは、「行うべき監査実務や判断の要件が法律や監査基準等で明記され、あるいは監査慣行のなかで熟成され、したがって、かかる監査から得られる保証の程度が既知であると理解され、それらを監査報告書の中で改めて書き記す必要がないと考えられているから」との指摘もある。<sup>(15)</sup> 実務指針が想定す

(14) 日本公認会計士協会監査基準委員会 [2011 a]，4 項。

(15) 山浦 [2008]，363 頁。

る監査報告書の標準化のもたらす効果が真に実のあるものとなるかどうかは、GAASに関する監査報告書利用者の理解の程度に依存していると言える。

## 2 監査報告書の比較可能性

ここでは、監査報告書の比較可能性を二つの視点から考える。<sup>(16)</sup>

一つ目の比較可能性は、監査済財務諸表が公表される会社間での監査報告書の比較可能性である。我が国において、例えば金融商品取引法監査の監査報告書は、無限定適正意見が表明されている場合には、すべての被監査会社について、監査報告書日・被監査会社の名称・監査を実施した公認会計士（及び所属する監査法人）の名称・監査対象期間を除いて、全く同じである。このように監査報告書間で様式や記載内容の一貫性を保持することで、つまり、監査報告書の標準化を図ることで、会社間での監査報告書の比較可能性が担保されることになる。ただ、結果として、利用者にとっては、会社間での監査報告書の比較という観点からは、無限定適正意見が表明されている事実を確認すれば、当該監査を実施した公認会計士あるいはその公認会計士が所属する監査法人の名称以外に、特段注意を払う箇所が監査報告書にはないということになる。<sup>(17)</sup>

二つ目の比較可能性は、無限定適正意見が表明されている監査報告書と、除外事項付意見が表明されている監査報告書との比較可能性である。つまり、監査報告書が標準化されていることで、財務諸表あるいは財務諸表監査に関連して伝達すべき重大な事項が存在する場合に、監査報告書利用者は、標準的な様式や記載内容からの逸脱ないし変更を通してそれらの事項の存在を容易に認識することができる。この点について、先に言及した実務指針は、上で引用した箇所が続いて、「監査報告書の様式や記載内容等の一貫性は、監査報告書の利用者の理解を助けるとともに、通例でない状況

(16) 監査報告書の比較可能性は、監査報告書の理解可能性に資するものであり、理論的にはそれに包含されるものと思われる。しかしながら、監査報告書に限らずどんな場合であれ、対象とする事象や物を標準化することの背景には、それらの対象を相互に比較可能にしたいとの志向が存在するものと考えられる。そこで、監査報告書の比較可能性を別個の論点として取りあげることとした。

(17) ここでは、追記情報の記載はないものと仮定している。



が生じた場合にこれを認識することを容易にする。<sup>(18)</sup>と指摘している。また、監査報告書が標準化されていることの意味を除外事項付意見との観点からより積極的に捉えて、「このような標準形式は、無限定意見からの「へだたりの程度」を示すための不可欠な構造であり、それゆえに、それは、すでに限定意見の存在を予定しているといえる。」<sup>(19)</sup>との見解もある。さらに、監査報告書の標準化を通して監査人が監査報告書の利用者に情報教育を行っているとの次のような主張もある。<sup>(20)</sup>

「監査報告にとって重要なことは、監査報告書に重大な事項や問題点が記載された場合に、読者がそれを確実に、そして容易に識別するようにすることである。例外的な事項に対する監査報告書読者の識別能力を高めるために、監査人は、「監査の実施」と「監査の主題についての結論」にまったく不満がなかった場合に出される監査報告書－無限定適正意見監査報告書という－を標準化し、それに読者を慣れさせる、という一種の情報教育を行っているのである。」

以上、本節では、監査報告書の標準化が要請される理由を、監査報告書の理解可能性と比較可能性の保持あるいは促進という観点から考察してきた。しかしながら、他方で、監査報告書の利用者の視点からみれば、むしろ監査報告書の記載内容をより充実化・豊富化させようとする、いわば監査報告書の詳細化に対する動因が存在する。次節では、監査報告書の詳細化を促す動因について考える。

#### Ⅳ 監査報告書の詳細化を促す動因

##### 1 監査意見（適正性判断）の性格

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（GAAP）は、企業の経営者が財務諸表を作成する際に準拠しなければならない規範であり、また、監査人が財務諸表監査において財務諸表の適正性（適否）を判断する際の根拠ないし拠り所となるものであ

(18) 日本公認会計士協会監査基準委員会 [2011 a], 4 項。

(19) 森 [1975], 172～173 頁。

(20) 鳥羽 [2009], 305～306 頁。

る。さらに、GAAPは、財務諸表利用者の視点から見れば、「財務諸表利用者が財務諸表に表示された金額の意味を理解するうえでなくてはならない「財務諸表に表示された項目・金額の説明書」としての意味をもつ<sup>(21)</sup>」ものである。

ここでは、このGAAPのうちで、一般に認められた会計実務慣行のような財務諸表利用者の目に触れることのないものを除いた、企業会計基準等の成文化された会計基準に検討の対象を限定する。経営者は、財務諸表の作成に際して、主としてこれら成文化された会計基準の中から、会計事象や取引の実態を適切に反映するものを会計方針として選択及び適用する。また、これら成文化された会計基準は、当然とはいえ、すべての会計事象や取引に対して適用すべき会計処理又は開示の方法を網羅的に明記しているわけではない。そこで、経営者は、会計事象や取引について適用すべき会計基準が明確でない場合や詳細な定めのない場合には、現にある会計基準等の趣旨を斟酌したうえで、当該会計事象や取引に対する適切な会計処理及び表示のあり方を判断する必要がある。

監査人の財務諸表の適正性に関する判断は、以上のような経営者の会計判断を踏まえてなされる。ここにおいて、監査人は、経営者が会計基準の中からの採用した会計方針が単に前年度から継続的に適用されていることを確認することで事足りるわけではない。つまり、監査人には、経営者が行った会計処理及び開示がその対象たる会計事象や取引の経済的実態を適切に反映するものであるかどうかの判断が要求されるのである。我が国の『監査基準』は、この点に関して、「経営者の採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうかを評価しなければならない」（第四・一・二）として、財務諸表の適正性を判断するに当たり監査人に実質的判断の行使を求めている。また、監査人は、会計事象や取引について適用すべき会計基準が明確でない場合や詳細な定めのない場合には、現にある会計基準等の趣旨を踏まえた上で、経営者が選択及び適用した会計方針が当該会計事象や取引の経済的実態を適切に反映するものであるかどうかについて、自己の判断で評価しなければ

---

(21) 鳥羽 [2009], 171 頁。

ならない。この場合においても、監査人には実質的判断の行使が要求される。

監査意見（適正性判断）は、上記のような監査人の実質的判断をいくつも積み重ねた結果として監査報告書において表明される。つまり、監査人が行使してきた多くの実質的判断は、監査報告書においては監査意見だけに収斂される。そして、実施された監査について財務諸表利用者が監査報告書で目にするものは、監査実施の基礎にある諸前提に関する事項や GAAS へ準拠した旨の言明を除けば、実質上、監査意見のみである。GAAP は、本来、財務諸表利用者にとって「財務諸表に表示された項目・金額の説明書」である。ところが、財務諸表利用者には、自らの投資意思決定にとって特に重要で、関心のある財務諸表項目又は開示事項に関連して、監査人が GAAP に照らして下した実質的判断の中身については知る術がないのである。財務諸表が全体として GAAP に準拠しているか否かを監査意見として表明するだけでは、GAAP の「財務諸表に表示された項目・金額の説明書」としての役割が十分に果たしているとは言い難い。このように、財務諸表利用者が監査人から得たいメッセージのすべてを監査意見に収斂させることはできないのである。つまり、「監査意見に収斂できない事柄で、なおかつ財務諸表の利用者にとって重要な（中略）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得るのではないか、という主張<sup>(22)</sup>」が、財務諸表利用者の観点からすれば十分にあり得るのである。例えば、監査人の実質的判断が表だって議論されるはるか以前に、監査人の適正性判断の特質に鑑みて当該判断に関する監査報告書での何らかの説明の必要性を論じた、次のごとき主張がなされていたことは注目に値する。<sup>(23)</sup>

「それ（＝「適正意見の表明」、引用者注）に至る監査上の判断は、数量の厳密な一致を調べる場合の数量的判断や、良否のいずれかに確定する選一的判断とは異なり、相対的に適切かどうかを明確にする判断である。相対的により良いか悪いかを判断した結果、すなわち適正性判断の結果は、利害関係者にとってかなり不明確な点を残すことになる。それは、どのように良いのかあるいは適正なのかと

(22) 山浦 [2008], 357 頁。

(23) 高田 [1974], 54 頁。

いう疑念を抱かせることになる。このために、判断の結果に関する何らかの説明が期待される。」

監査人が財務諸表項目及び開示事項に関連して積み重ねてきた実質的判断（監査判断）は、最終的に監査報告書において監査意見（適正性判断）として収斂される。しかしながら、財務諸表利用者にとって投資意思決定に必要な情報が、必ずしも監査意見のみに収斂できるわけではない。適正性判断に至る実質的判断（監査判断）が、「数量の厳密な一致を調べる場合の数量的判断や、良否のいずれかに確定する選一的判断とは異なり、相対的に適切かどうかを明確にする判断である」ことが、その大きな要因である。財務諸表利用者は、適正性判断に至るプロセスやその根拠等、適正性判断の結果に関する監査人からの何らかの説明を期待する。その期待に応えるために、監査人がそのような説明を監査人のメッセージとして記載することになれば、監査報告書の記載内容がより充実化・豊富化され、監査報告書の詳細化につながることを考えられる。

## 2 会計基準の質的变化

我が国においても、そう遠くない将来に国際財務報告基準（以下、IFRS）が導入されることになると思われるが、このIFRSは、一般に原則主義に基づく会計基準と言われている。原則主義にもとづく会計基準は、中核となる原則ないし会計上の目的をその中心とし、詳細な適用指針の存在を予定していない。また、規則主義にもとづく会計基準とは異なり、そこには例外規定や明確な線引き基準（bright-line tests）はほとんど存在しない。そのため、原則主義にもとづく会計基準は、経営者が会計事象や取引の実態を捉えるモノサシとして、規則主義にもとづく会計基準に比べて非常に一般的ないし概括的な性質を有していると言える。

そこで、原則主義にもとづく会計基準の下では、「経営者による会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものかどうかの判断」、すなわち実質的判断が監査人によりいっそう要求されることになる。換言すれば、原則主義に基づく会計基準は、監査意見（適正性判断）に至るプロセスにおいて、監査人に対してよ

り一層の実質的判断を要求することになると言える<sup>(24)</sup>。そうすると、財務諸表利用者の立場からすれば、その実質的判断の内実を知るべく、適正性判断に至るプロセスやその根拠等、適正性判断の結果に関する監査人からのメッセージをより一層期待することになる。その結果として、監査人が財務諸表利用者の期待に応じて、そのような説明を監査人のメッセージとして記載することになれば、監査報告書の記載内容がより充実化・豊富化され、監査報告書の詳細化につながることになると考えられる。このように、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（GAAP）の中核をなす成文化された会計基準の性格が規則主義から原則主義へと変化することは、監査報告書の詳細化を促す重要な動因であると言える。

### 3 見積りの不確実性の増大

そもそも、発生主義会計の下で作成される財務諸表の項目には、正確な測定手段がなく、その概算値を求めることしかできないものが多く存在する。国際監査基準（以下、ISA）は、財務諸表項目のうちで、このような正確な測定手段がない場合の貨幣金額の概算値を会計上の見積りと称している（ISA 540, para 2・7 (a)）。また、ISAは、会計上の見積りの算出を裏付けるために経営者が利用できる情報の性質と信頼性は極めて多様であり、それが会計上の見積りに関連した見積りの不確実性の程度に影響を及ぼすと主張する。ここにおける「見積りの不確実性」とは、「会計上の見積り及び関連する開示が測定において本来正確性を欠いていることによる影響の受けやすさ」と定義される（ISA 540, para 7 (c)）。ISAは、「多くの財務諸表項目には、経営者の主観的判断または評価、もしくは一定の不確実性がかかわっているため、解釈または判断に一定の余地がある。結果として、財務諸表項目の中には、監査手続を追加実施しても取り除くことができない一定の変動性（variability）を有するものがある。例えば、このことは、特定の会計上の見積りによく当てはまる。」としている。ここに言う「一定の変動性」が、少なくとも会計上の見積りにおける「見積りの不確実性」を指していることは明らかであろう。

(24) 原則主義に基づく会計基準の下で監査人に期待される役割については、井上 [2011] を参照されたい。

ISA が言う「会計上の見積り」が必要な項目は、監査対象である財務諸表には数多く存在する。しかもそれら会計上の見積りが必要な財務諸表項目は、「見積りの不確実性」の程度が様々である。そして、見積りの不確実性は、金融商品に係る時価会計や固定資産に係る減損会計が関連する財務諸表項目等を中心にもますます増大していると考えられる。監査報告書において表明される監査意見は、財務諸表が企業の財政状態等を全体として適正に表示しているかどうかに関する意見であり、個別の財務諸表項目に関する意見ではないが、仮に無限定適正意見が表明される場合であっても、それ自体、すべての財務諸表項目の信頼性（適正性）が等しい水準で保証されていることを意味するわけではない。財務諸表項目間で見積りの不確実性の程度が異なることが、その理由の一つである。

先に述べたように、監査人が財務諸表項目及び開示事項に関連して積み重ねてきた実質的判断（監査判断）は、最終的に監査報告書において監査意見（適正性判断）として収斂される。財務諸表利用者は、監査意見が財務諸表全体の適正性に関する監査人の意見であり、個々の財務諸表項目の信頼性（適正性）に関する意見でないことは承知している。しかしながら、一方で、財務諸表項目間で信頼性の水準が異なる（一定ではない）ことも理解しているはずである。そして、そのような信頼性の水準における差異をもたらす原因として、当該財務諸表項目間での見積りの不確実性の程度の違いが想定可能である。しかも、我が国においては、「不正な財務報告は、会計上の見積りに関する意図的な虚偽の表示によって行われる場合が多い」とされる。<sup>(25)</sup><sup>(26)</sup>

そうすると、財務諸表利用者の立場に立てば、特に見積りの不確実性の程度が高い財務諸表項目に関連して、監査人の実質的判断の中身を知りたいとの期待が生じてくることは想像に難くない。監査人がこの期待に応じて、見積りの不確実性の程度が高い財務諸表項目に係る判断について監査報告書において説明を加えることになれば、監査報告書の詳細化につながることを考えると考えられる。

(25) 日本公認会計士協会 [2011 b], A2 項。

(26) 会計上の見積りを巡る不正な財務報告に対する監査対応については、井上 [2012] を参照されたい。

## V む す び

監査報告書は、監査人と財務諸表利用者を結ぶ唯一の接点であり、監査人からのメッセージを財務諸表利用者に伝達する唯一のコミュニケーション手段である。コミュニケーション手段である監査報告書には、監査人のメッセージ、とりわけ無限定適正意見が持つ意味内容について、監査人と財務諸表利用者との間で理解を共有するという重要な目的がある。その際重要な役割を担うのが、監査報告書によるコミュニケーションの場でのコードに相当する GAAP 及び GAAS である。財務諸表利用者は、監査報告書に記載されたメッセージ(監査人が伝えたい意味内容)を自らが持つ GAAP 及び GAAS に関する知識に照らして解釈する。このコードとしての GAAP 及び GAAS が、財務諸表利用者にとって明確で理解可能なものであればあるほど、監査人は、それだけ言語化して伝達するメッセージ、すなわち監査報告書における記載事項の量を少なくすることができる。

現在、我が国において法制度に基づき作成される監査報告書は、その様式及び記載内容が極めて標準化されたものとなっている。監査報告書の標準化は、その読者である財務諸表利用者の理解可能性や比較可能性を担保あるいは促進することを目的としている。しかしながら、監査報告書の標準化がもたらす効果が真に実のあるものとなるかどうかは、財務諸表利用者にとって GAAP 及び GAAS がどの程度明確で理解可能なものであるかに掛かっている。財務諸表利用者は、監査報告書に記載されたメッセージを自らが持つ GAAP 及び GAAS に関する知識に照らして解釈するからである。

最近の企業会計を巡る状況は、財務諸表監査の担い手である監査人に対して従前にも増してより一層実質的判断を要求するものとなっている。それは、財務諸表の適正性を判断する際の監査人の拠り所である GAAP の質的な変化を一つの大きな要因としている。IFRS の導入に伴い、GAAP の基本的な性格が規則主義から原則主義に変化することが予想されている。原則主義にもとづく会計基準は、経営者が会計事象や取引の実態を捉えるモノサシとして、規則主義にもとづく会計基準に比べて非常に一般的ないし概括的な性質を有していると言える。そのため、原則主義にもとづく会計基準の下では、実質的判断が監査人によりいっそう要求されることになる。また、金

融商品に係る時価会計や固定資産に係る減損会計が関連する財務諸表項目等を中心に会計上の見積りの不確実性が増している。経営者が財務諸表を作成する上での見積りの不確実性が増せば、経営者の判断の相対性が増すため、当該判断の妥当性を検証する際に、監査人にはより一層の実質的判断が要求される。

このように財務諸表監査において監査人に実質的判断が要求されればそれだけ、財務諸表利用者は、その実質的判断の内実を知るべく、監査意見（適正性判断）に至るプロセスやその根拠等、適正性判断の結果に関する監査人からのメッセージを期待する。そうすると監査人は、監査意見に収斂できない事柄で、なおかつ財務諸表利用者にとって重要なメッセージを監査報告書で伝達する必要がある。財務諸表利用者の意思決定に必要な情報を監査意見のみに収斂させることでは、社会が財務諸表監査に求める期待に応えることはできないと考えられる。その結果として、監査報告書の詳細化は、今後避けることのできない趨勢となり、監査人はそれへの対応に迫られることになるであろう。

## 参 考 文 献

- 池上 [1984]：池上嘉彦『記号論への招待』岩波書店，1984年。
- 池上・山中・唐須 [1994]：池上嘉彦・山中桂一・唐須教光『文化記号論』講談社，1994年。
- 井上 [2011]：井上善弘「原則主義の会計基準の下での監査の役割期待」『現代監査』No. 21，75～83頁。
- 井上 [2012]：井上善弘「会計上の見積りを巡る不正な財務報告に対する監査のあり方」『現代監査』No. 22，14～23頁。
- 大石 [2011]：大石裕『コミュニケーション研究（第3版）』慶応義塾大学出版会，2011年。
- 末田・福田 [2011]：末田清子・福田浩子『コミュニケーション学—その展望と視点—（増補版）』松柏社，2011年。
- 高田 [1979]：高田正淳「監査の情報提供機能」『企業会計』，第31巻第5号，48～54頁。
- 日本公認会計士協会監査基準委員会 [2011 a]：監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」，2011年12月。
- 日本公認会計士協会監査基準委員会 [2011 b]：監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」，2011年12月。
- 森 [1975]：森實『会計士監査論—近代監査思考の展開—（増補版）』白桃書房，1975年。
- 山浦 [2008]：山浦久司『会計監査論（第5版）』中央経済社，2008年。