

監査報告のパラダイムシフト —監査人からの コミュニケーション向上の必要性—

関西大学大学院会計研究科教授 まつもと よしなお 松本 祥尚

2008年のリーマン・ショック以降、各国で監査報告に関する基準改訂の議論が喧しい。監査報告書の記載内容に関する議論は、どのような利用者を想定するかによって異なるものであり、従来は利用者のための簡潔明瞭性の観点から、短文化・定型化が指向された。しかしここに来て、これまでブラックボックス視され、タブーとされてきた監査人からの情報提供を前提に、種々の監査上の情報を監査報告書で開示することが検討されている。本稿では、監査報告書の形態に関する議論を振り返った後、「監査上の情報」としての記載を含む監査報告書の望ましい姿を概観する。

I はじめに

2008年にLehman Brothers Holdings Inc.が連邦破産法第11章適用を申請し破綻したことを契機に、リーマン・ショックという世界的な金融危機が生じたことで、監査人による監査業務やその結果としての監査報告に対する批判が各国で顕在化している。

不特定多数の遠隔地に分散して存在する投資者にとっては、財務諸表を利用するに当たって、手に入る監査人からの情報は監査報告書以外には存在しない。監査人からすると、監査契約書に始まり、監査調書等の各種の証拠書類を作成・保存し、事務所内での品質管理に利用することができるが、利用者からすれば、そ

のような情報は完全にブラックボックス化されており、監査人が実施した監査業務の結果としての監査報告書のみが、監査に関連した唯一の情報となる。その意味で、利用者の意思決定情報として監査報告書の持つ意味は非常に大きいものがある。

欧米では、監査報告書が、はたして、利用者にとって十分な役割を果たしていたのか、という根本的な問題提起がなされ、現在に至るまで、監査報告書のあり方について検討が続いている。そこで、本稿では、監査報告書が現在のような定型の短文式となったことの合理性を確認した上で、短文式の長所を捨てて向かうべき新たなあり方について検討を加えたい。

II 監査報告書のとらえ方

II-1. オピニオン・レポートとしての監査報告書

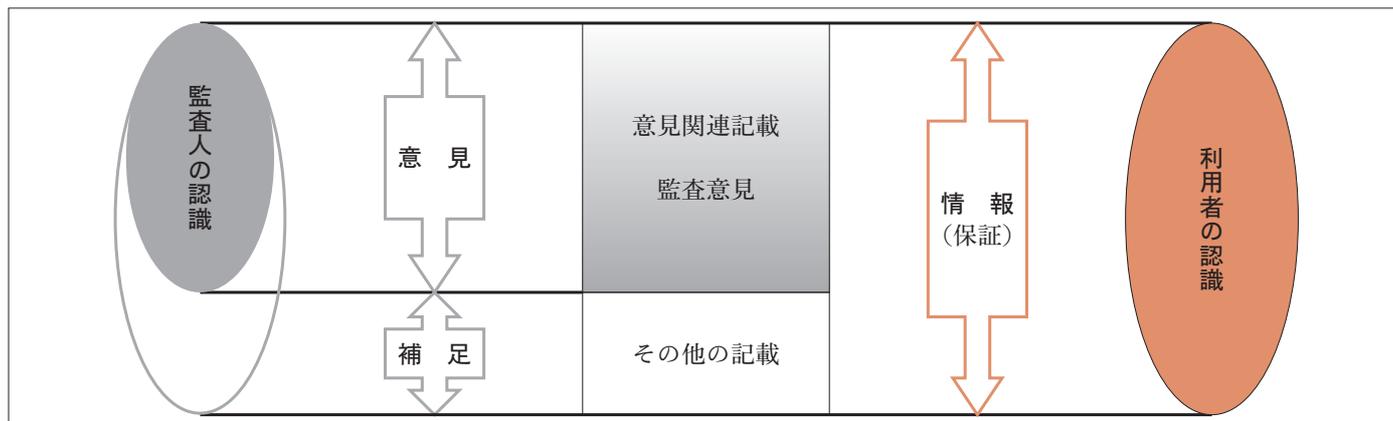
「監査基準の設定について」(1956年)において、「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段である」と定義されている。この定義から、監査報告書は監査人の意見表明手段であり、かつ意見表明に伴う責任認定手段と位置付けられ、オピニオン・レポートであるという理解が定着してきた。

監査基準設定当初から、監査報告書の性格については、オピニオン・レポートかインフォメーション・レポートか、という議論があった。この議論に際して、先の前文より、監査報告書はオピニオン・レポートとする見解が一般的であり、かつての範囲区分や付記事項・補足的説明事項等の監査人の結論部分以外の記載事項¹は、全て「情報」の提供であるという理解がなされ、今日まで一般的な見解として定着している²。

監査報告書がオピニオン・レポー



[図表 1] 監査報告書の構造



トである限り、記載事項のなかで最も重要なものは監査人の結論としての監査意見であり、それ以外の記載事項は監査意見に対して補足的な「情報」という位置付けとなる。もちろんそれらの「情報」同士も同質と一律に理解されるものではなく、監査の概要（範囲区分）に相当した記載は監査意見（意見区分）の前提であり、両者は因果的な密接不可分の関係にあるのに対して、付記事項や補足的説明事項は、監査意見と関係付けられるものではなく、あくまでも、財務諸表利用者が財務諸表を利用する際の誤解を防ぐという観点から、注意喚起のための補足的な記載と理解されてきた。このような見解を図示すると、[図表 1] 左側（監査人の認識）のようになる。

もし監査報告書をオピニオン・レポートとして位置付けるのであれば、監査の結論のみを簡潔明瞭に記載する方が、構造的にははるかに意見表明手段かつ責任認定手段という監査報告書の属性に沿ったものとなろう。ゆえに、この立場に立つのであれば、短文式監査報告書は「……財務諸表の信頼度の判定のみにふれた、『監査し、財務諸表の適正性を認めた』といった形式の監査報告書にまで、圧縮することも可能なように思われ

る……」（森 [1967] 187頁）。

事実、イギリスにおいて、監査報告書の記載内容が冗長で理解しづらいという批判に対応する形で、文言の短縮化と用語の単純化への努力が払われ、1967年会社法第14条第4項を受けたイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）は、監査報告書として監査意見のみの雛型を示した（日下部 [1972] 72頁）。このように、オピニオン・レポートと位置付けるのであれば、監査意見の記載のみで簡明にして理解しやすい理想形態となり（高柳 [1980] 291頁）、監査意見に影響を及ぼすような限定事項が記載されない限り、意見以外の記載は必要とされないはずである。

II-2. インフォメーション・レポートとしての監査報告書

利用者からすれば、監査意見とそれ以外の記載の情報内容には差異が認められるとしても、監査報告書は一体として財務諸表を利用する際の保証情報としての役割が期待されている。このため、利用者からすると、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持ち、財務諸表に対する単なる判定書では

なく、それ以上の役割を持つもの」（森 [1967] 187頁）にとらえられるのである。

このような理解は、監査報告書に誤り（虚偽記載）があったケースを想起すれば、ヨリ明確になる。監査人側からすると、監査報告書は意見表明手段であるから、意見以外の部分については責任を問われるいわれはないし、それぞれの記載で責任の程度も異なってしかるべきと考えるかもしれない。これに対し、利用者は、監査意見であろうとその他の記載事項であろうと、記載に誤りがあり当該記載に起因して被損すれば、記載区分にかかわらず虚偽記載に基づく賠償責任を追及することになる。財務諸表監査が、情報劣位にある不特定多数の一般投資者を保護するために行われる会計士の独占業務であることに鑑みると、はたして監査意見とそれ以外とで監査人が負わされる賠償責任の程度や範囲に区別を認め、善意の利用者にとって不利な判定がなされるとは考えにくい。

以上の結果、利用者側からみれば、意思決定のための主たる情報である財務諸表の信頼性を保証してくれる従たる情報として監査報告書全体をとらえた上で、財務諸表に依拠するに当たって役立つ情報は、すべから

く、監査報告書において提供すべしと期待する。ここに監査報告書をインフォメーション・レポートとして理解する考え方が認められることになる。

Ⅲ 監査報告書の形態

一般に監査報告書を短文式で標準化する根拠として、1つには、利用が想定される一般投資者は専門的知識を欠くことが多いために、その理解可能性を高める目的で、判りやすく簡潔かつ明瞭に記載することが要求され、また2つには、監査人の側が、将来の責任を回避する目的で、いたずらに難解な文言を使って利用者を惑わせたり、必要な記載を省略するようなことがないように、という点が挙げられる。このように監査報告書の形態が短文化かつ標準化されるに至った経過は、どのようなものであったのであろうか。

Ⅲ-1. 短文化の要請

アメリカの連邦準備制度理事会(FRB)は、小冊子『統一会計』において、それまで統一されていなかった監査報告書の形態を標準化された短文式のものにすることを1917年に提言した。そこでは、法的拘束力は持たないものの、「監査証明書は、可能な限り短文かつ簡潔を要し、事実の正確な報告書でなければならない。」(AIA [1917] p.430)と短文式の監査報告書の雛型が勧告された。この20世紀初頭の時期は、企業の資金調達が金融手形の割引による間接金融によっており、融資申請時に提出される貸借対照表の様式を統一するとともに、それに対する監査報告書の雛型を標準化する必要性があった。さらにこのほぼ10年後、信用目

的の貸借対照表監査を超える監査を可能とするため、『財務諸表の検証』をAIAが公表する(AIA [1929] p.350)。

1929年に生じた大恐慌によってアメリカの証券市場は崩壊し、証券価格の大暴落によって多数の投資者が莫大な損害を被った。この恐慌の実質的な原因は、生産過剰、物価下落、購買力減退によるものとされたが、これらに拍車をかけたものとして、企業の経済実態を正確に反映すべきであった決算報告制度の不備、投資者の無知や無理解、監査人の責任の曖昧さなどが挙げられた。特に、1931年にニューヨーク州最高裁で判決されたUltramares事件³や1932年のKreuger & Toll事件によって、小口の株主が多数、多額の損害を被る事態が生じ、証券市場向けの情報開示、ことに、情報劣位にある一般投資者向けの情報開示の重要性が認識された⁴。

こういった経済的・社会的背景のなかで、ニューディール政策の一環として、1933年連邦証券法(Federal Securities Act)と1934年連邦証券取引所法(Federal Securities and Exchange Act)(以下「証券二法」という。)を中心とする証券関連諸法が制定され、法令による強制的な情報開示とその信頼性の確保策としての法定監査が導入されることになった。この監査の法制化によって、それまで間接金融目的で任意に行われていた信用監査に代わり、契約関係を前提としない情報劣位にある不特定多数の一般投資者を含む投資者のための監査が世界で初めて導入されたことになる。

Ⅲ-2. 短文式監査報告書の想定利用者

経済恐慌下に限らず、大口の株主や機関投資者は、自らの交渉力によって必要な情報を入手する機会が与えられるため、情報入手において後手に回り損害回避が遅れるのは、小口の株主ないしは一般投資者である。このため、公法である証券関連法規が保護すべき対象が、情報劣位にある一般投資者となるのは自然の流れであった⁵。

証券二法が、不特定多数の一般投資者保護を志向するとしても、会計基準や監査基準の設定において想定される利用者のレベルを、当初から一般投資者レベルとすることはできない。というのも、会計基準や監査基準は、財務諸表作成者である経営者と監査実施者である監査人に対する規範性と同時に、想定利用者への啓蒙性を有しており、財務諸表や監査報告書の利用者としてどのような当事者が望ましいか、を措定しないと基準化ができないためである。このため証券取引委員会(SEC)では、「通常人(ordinary person)」とは異なり、不法行為法訴訟において過失判定の基準として持ち出される平均的で相当の注意力や知識を有した「合理人(reasonable person)」に当たる「合理的投資者(reasonable investor)」という概念を持ち出すことで、SECの財務報告制度による保護の対象者が無制限に拡大することを抑制している。同様に、国際会計基準(IAS)1号でも、国際会計基準委員会(IASC)による1974年公表当初より、経済的意思決定を行う際に合理的に必要なと期待されるような属性として、経営・経済活動および会計に関する合理的な知識ならびに合

理的な注意を払って情報を検討する意欲を持った利用者を想定している。この合理性を備えた想定利用者の仮定は、国際監査基準（ISA）にも反映され、例えば、監査人が重要性を決定するに当たって、その影響を考慮すべき想定利用者として、(a)会計や経営に関する合理的な知識と合理的注意を持った利用・(b)重要性を前提にした財務諸表と監査の理解・(c)見積り等の不確実性の認識・(d)財務諸表を利用した合理的意思決定という4つの条件が掲記されている（ISA 320）。

これらのISAにおける想定利用者の条件は、IASの想定する利用者の条件(a)・(d)が共通しており、必然的にそれらを具体化した(b)・(c)も共通すると考えられる。また先述のSECによる合理的投資者概念においても具体的なレベルでは共通していると理解でき、基準設定者が措定する望ましい利用者概念とみなすことができる。

しかしながら、監査人に対する監査の失敗を訴訟原因とする多くの判例において、損害を被った原告の過失の程度が議論されるケースはあっても、上記4つの条件を満たしていないという理由で原告不適格が認定されたケースはない。つまり、被害者が存在する現実問題として、監査の失敗が争われるような状況で、利用者としての会計や監査に関する知識の有無が争点となることはあり得ない。さらには、監査済み財務諸表が市場で公表されている以上、実際に当該財務諸表を入手して検討したかどうかすら確認のしようがない。この結果、利用者の想定に当たり、種々の条件を会計基準と監査基準設定時に措定したとしても、監査報告

書が財務諸表の信頼性の程度を明らかにする唯一の情報源である以上、その雛型は、結局は会計や監査に関する専門的な知識を有さない利用者を前提に構築せざるを得ない。そしてこの利用者は、証券二法でも情報劣位者として保護の対象とした一般投資者に相当するものであり、それが現在まで続く短文式監査報告書の根拠と考えられる。

IV 監査報告書の情報化

AIAによる短文式の標準雛型が公表されて後、必ずしも専門知識を有さない一般投資者に対して、どのような事項を監査意見以外に記載する必要があるか、という問題が生じる。1934年にニューヨーク証券取引所（NYSE）とAIAが共同研究の成果として公表した『企業会計の監査』において、監査の概要（範囲区分）と監査意見（意見区分）からなる監査報告書の雛型が提示される。これに対し、規制当局のSECは、1938年に発覚し監査手続の強化に結び付くMcKesson & Robbins, Inc. 事件の後、会計連続通牒（ASR）19号を発出し、監査報告書の雛型に関してもAIAに対して改良を求めた。このSECからの要請を受けて、AIAは1941年に監査手続書（SAP）5号『「会計士の証明書」に関する改訂SECルール』を公表し、「我々の意見によれば、我々の検査は当該状況のもとで適用可能な一般に認められた監査基準に準拠して実施され、そこには我々が必要と認めた全ての手続が含まれる」（SAP 5）という文言を挿入することとなった。この段階での「一般に認められた監査基準」は、SECによると、(1)一般に認められた正当な監

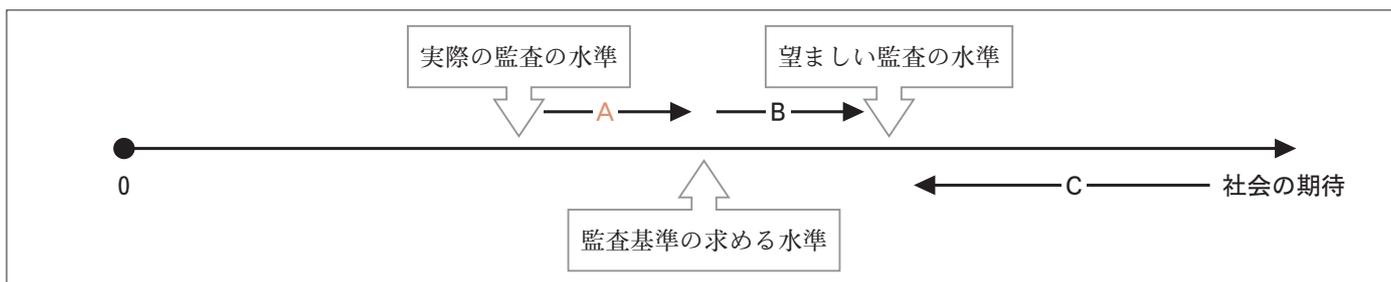
査手続に加えて、適切に訓練されたものが職業的能力をもってそれを適用するものであり、(2)監査手続によって入手されるべき証拠の質と量を規制する監査の基本原則というべきもの、とされた（ASR 19）。

このSECによる「一般に認められた監査基準」という概念を受けて、AIAは1947年に『監査基準試案：一般に認められた意義と範囲』を公表し、翌1948年に監査基準として正式決定した。このAIA監査基準試案が、わが国監査基準の範となったのである⁶。つまり、従来のAIAが提案した監査の概要と監査意見からなる2区分形式はそのままにして、監査の概要を示す文言に監査基準への準拠を記載させることで、対外的に監査の標準を示す文言がなかった当時、SECは監査の質を一定以上に確保することを意図し、監査人を牽制しようとしたと解される。この段階で、短文式監査報告書の標準雛型は、一応の完成をみる。

IV-1. 後ろ向きの情報提供による期待ギャップ解消

アメリカ公認会計士協会（AICPA）によって1985年から開始された期待ギャップ縮小のための一連の監査基準改正のなかに、1988年に公表された監査基準書（SAS）58号「監査済み財務諸表に関する報告書」がある。ここでの主な改正点は、従来からの監査の概要（範囲区分）と監査意見（意見区分）に加えて、二重責任の原則に関する記載を導入区分として設けたことにある⁷。ここにいう期待ギャップとは、社会一般が監査ないしは監査人に対して期待する役割（役割期待）と、監査人が実際に認識し実行する役割（役割認識）との差として定義される。期待ギャップ

〔図表 2〕 期待ギャップへの対応



自体は、複数の当事者が存在すれば、どこでも不可避免的に発生するコンフリクトであるが、特に監査に当てはめて考えると〔図表 2〕のようにとらえられる。

〔図表 2〕から明らかなように、期待ギャップは、本来、監査が果たすべき望ましい水準を超えて社会一般が期待している部分〔C〕、現行の監査基準が望ましい水準にまで到達していない部分〔B〕、そして、特定の監査において監査基準が要求する水準を達成していない部分〔A〕という 3 つの部分からなる。このうち〔A〕については、特定の監査人による特定の監査業務において監査基準の要求する水準まで到達していないのであるから、監査の失敗に相当し、損害を被った利用者に対して当該監査人からの賠償という形で解消される。したがって、〔B〕と〔C〕が検討すべき期待ギャップ部分となる。

これまでの監査報告に関する監査基準改訂は、わが国のみならず、〔C〕に相当する期待ギャップ解消が目的とされていたと解してよい。この部分は、社会一般からの期待が過大すぎる、あるいは非合理的であるから、監査基準の規定内容を広く知らしめ、社会一般を啓蒙することで解消することが指向される。二重責任の原則に関する記載、監査手法が試査によることや財務諸表には主

観や不確実性が含まれるといった監査固有の限界に関する記載は、本来、会計や監査に関する知識のある利用者であれば、言わずもがなの記載である。にもかかわらず、そのような記載をあえてしなければならないというのは、社会一般が監査に対して持っている過大な期待、あるいは誤った期待を監査報告書という監査人から利用者への唯一のコミュニケーション手段によって啓蒙し解消しようとしたものととらえられる。この部分に相当する記載は、いくら増やしたところで、利用者からすると財務諸表の利用に当たって意思決定の質を向上させてくれる情報内容は持っておらず、あえていうなら後ろ向きの情報提供といえる。

これに対して〔B〕の部分は、現行監査基準の不備に属するものであり、積極的に改善していくべき前向きな情報提供としてとらえられる。監査報告書におけるこの部分に関する議論が、現在、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (IAASB) とアメリカの公開企業会計監視委員会 (PCAOB) で行われている。

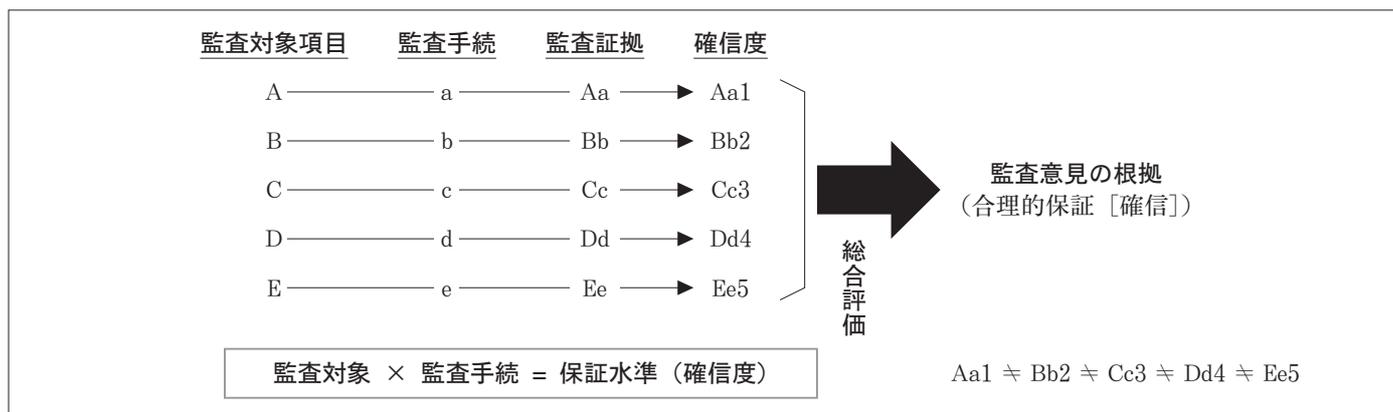
IV-2. 前向きの情報提供による期待ギャップ解消

監査人の意見は、財務諸表の信頼性に合理的保証を提供している、といわれるが、この監査意見は全体としての財務諸表の適正性に関する結

論である。しかし、財務諸表全体の適正性を立証する証拠を根拠として直接入手することは不可能であるため、監査人は、個々の監査対象項目に対して一定の監査手続を適用し監査証拠を入手する行為を積み重ねることで、最終的な結論の根拠を得ることになる。この場合に問題となるのは、監査対象項目の属性によって、入手される証拠の保証水準 (確信度) は異なっている、という点である。それを図示したものが次頁の〔図表 3〕である。

〔図表 3〕にみられるように、監査人は監査対象項目に対して監査証拠を入手するために適切な監査手続を選択・適用し、個々の項目ごとに十分かつ適切な監査証拠を入手する。そして、最終的に財務諸表全体の観点から総合的に評価を行って適正性に関する結論の根拠としている。この場合、監査対象項目の属性と適用される監査手続の種類・時期・範囲によって入手される証拠に対する監査人の確信度は異なることになる。これは、見積りの要素が相対的に多く含まれる引当金や利益調整の方法として利用されやすい売上認識など、いわゆる特別の検討を必要とするリスク対象項目については、どのように厳格な監査手続を適用しようとも、証拠力の強い物理的証拠が確実に入手可能な項目や金額に見積りの含まれない項目などに比べると、不可避

[図表 3] 個別項目と財務諸表全体の確信度の関係



的に確信度は低くなるであろう。つまり、全体としての監査意見表明のための確信度が、合理的保証水準として概ね80～95%⁸のうちのどこかに収斂したとしても、個々の監査対象項目レベルでは異なる水準の確信度になっていると考えられる。例えば、見積りや主観の多い項目に対しては、80%程度の確信度であるのに対して、立証しやすい項目については95%の確信度が得られる、といった具合である。これらの違いは、監査業務に携わった監査人にしか判らないものであるが、もし利用者にこれらの差異が情報として提供されれば、利用者は財務諸表を利用するに当たってより効果的な意思決定を行える可能性がある。

このような監査人にしか判らない監査上の情報について、積極的に利用者に提供しようとするのが、前向きな情報提供といえる。そこで、PCAOBとIAASBが提示している監査上の情報に関する議論を概観したい⁹。

もともと監査報告書の記載事項に関する議論の発端は、リーマン・ショックの影響下で証券監督者国際機構 (IOSCO) が2009年に取りまとめた「監査人のコミュニケーション」という市中協議文書である。本文書

において、これまでの定型 (boiler-plate) の短形式報告書では利用者に対するコミュニケーションとして不十分であり、追加的な情報の提供を必要とした。追加すべき情報の候補としては、監査の対象に関する情報 (財務諸表に直接関連する内容) と監査そのものに関する情報 (監査人が実施した内容)、という2種類に区別して問題提起した (IOSCO [2009] pp.18-19)。これら2つのうち財務諸表に関連する前者の記載は、経営者が第1次提供者となるべき項目である。

IV-2-1. PCAOBによる追加情報提案 (PCAOB [2011]、[2013])

PCAOBは、監査報告書に追加的に記載すべき事項として、「監査上注意すべき事項」 (Critical Audit Matters、以下「CAM」という。) を提案している。CAMの内容は、(a)監査人にとって最も困難な、主観的な、あるいは複雑な判断を伴うもの、(b)十分かつ適切な監査証拠の入手が最も困難だったもの、(c)財務諸表に対する意見の形成に当たって最も困難だったものという3つの事項である。これらの事項を監査報告書に記載することは、監査報告書自体の情報価値を高め、利用者の財務諸表利用における目的適合性と有用性

を向上させることにつながる。特に利用者は、監査人が監査に当たって注意すべきとみなした財務諸表上の事項を自らも捕捉でき、その分析に役立てることができる。このように、財務諸表に記載されるべき情報ではなく、監査人が監査の実施過程で独自に入手した情報を提供する以上、二重責任の原則に抵触する余地はない。この結果、これまでブラックボックスとなっていた監査業務の一部を利用者は知ることができるという効果もある。

IV-2-2. IAASBによる追加情報提案 (IAASB [2014])

IAASBによる追加情報に関する検討は2009年12月会合から開始され、定型化した監査報告書における監査人からの追加的な情報提供のあり方として「監査人のコメント」 (Auditor Commentary) が最初に提案され、現在は「監査上重視すべき事項」 (Key Audit Matters、以下「KAM」という。) として提案されている。このKAMは、監査人が職業的専門家としての判断において、当年度の財務諸表の監査過程で最も重視した事項であり、統治責任者に通知した事項から選択されるものである。そして、これらを確定するために、(a) ISA315に従って識別された特別な

検討を必要とするリスクを含み、ヨリ高い評価済みの重要な虚偽表示のリスクを伴う領域、(b)経営者による重大な判断ないし見積りの適用を伴う財務諸表の領域、そして、(c)当該年度に生じた注意すべき事象ないし取引を検討しなければならない。このうち(b)・(c)は、公開草案から変更された項目であり、本来、経営者が開示すべき「財務諸表に関する事項」であって、監査人が監査報告書に記載することは、監査人としての役割を逸脱していると考えられる。したがって、(b)・(c)への対応としては、監査人が経営者を指導することで財務諸表に開示させるか、開示しなければ、監査意見の修正事項として取り扱われるべきであろう。その点からすると、CAMの方が監査人による情報提供の対象としては合理的である。

V おわりに

職業監査人が実施する監査は、医師による医療行為と同様、その過程がブラックボックスとなっており、利用者が監査に関して唯一入手できる意思決定資料は監査報告書しか存在しない。このため、監査の質の良し悪しは、監査が失敗した場合のみ否定的な成果として捕捉され、監査が成功裡に完遂されたのか否かは部外者には判らない。また、当該監査により利用者が恩恵を受けることができるのは、合格か不合格という紋切り型の短文式監査報告書で表明された監査意見でしかない。

そもそもこのような紋切り型の短文式が採用されたのは、監査報告書の利用者として一般投資者に代表される専門知識を有さない当事者を想

定したためであり、その意味では紋切り型や定型の報告書にすることは一定の意味があった。むしろ、その方が簡潔明瞭で合理的であったといえる。

しかし、リーマン・ショック以降の動向は、利用者に対して監査人が行っている監査の内容も一定程度知らしめることで、財務諸表利用者の意思決定の質を改善することを指向するものと解される。そのためには、監査人が監査報告書のオピニオン・レポートとしての性格に拘泥しすぎること過度に自己防衛的になり、インフォメーション・レポートとしての性格を軽視しないことが重要である。財務諸表に直接関連する会計上の情報は、経営者に開示義務があるのは当然のこととして、監査過程において監査人が監査手続を実施し独自に入手した事実を監査上の情報(KAMやCAM)として提供することは、二重責任の原則に何ら抵触するものではなく、むしろ、前向きの情報提供として積極的に対応する必要がある。

ただし、こういった情報が意思決定情報として専門知識を有さない利用者にも有効に利用され、その意思決定の質が改善されるためには、当該専門情報を咀嚼し利用者へ伝達することのできるアナリストのような情報仲介機能が必要となる。ここに、我々がこれまで代表的な利用者として位置付けてきた一般投資者から、想定利用者概念を転換し専門的な情報を理解することのできる中間的な利用者を想定できる状況を迎えたと解される。そして、そのような仲介のための追加的なコストが必要になるとしても、監査人が監査上の情報の提供者とならなければならないのは、

「監査制度が、現代の経済社会の重要な機構の一部として認識され、かつ社会的に専門家として認められている公認会計士が監査人にあてられているのは、かれらにより大きな期待がかけられているからに他ならない」(森 [1967] 189頁)からであり、法によって業務独占権が与えられているのは市場において情報劣位にある利用者を監査人の関与により保護するためであることを我々は改めて自覚しなければならない。

〈注〉

- 1 現行の監査基準では、監査人の意見に係る記載区分以外の監査の対象・経営者の責任・監査人の責任に係る記載区分、及び追記情報が、この理解によると「情報」に該当する。
- 2 このような「意見」とその他の記載を「情報」として区別する代表的な見解の端緒が、黒澤 [1957] 50頁である。
- 3 本ケース (Ultramares Corp. v. Touche, Niven & Co., 255 N.Y. 170, 174 N.E. 441 [1931]) は、この後、監査人が第三者に対して損害賠償責任を負うべき範囲を決する際に、最も引証される判決となる。詳細は、松本 [1992] を参照されたい。
- 4 アメリカにおける監査報告書の変遷については、高柳 [1980] を参照されたい。
- 5 もちろん、一般投資者を保護するための法政策は、公平な投資意思決定を誘導するものであり、大口の機関投資人も投資者として保護することにつながるのはいまでもない。
- 6 アメリカ監査基準とわが国監査基準との関係については、大矢知



- [1989] が詳しい。
- 7 わが国監査基準も2010年に報告基準の改訂を行うことで、監査の対象、経営者の責任、監査人の責任、監査意見という4区分方式に変更するまで、1991年改訂基準以降ずっとアメリカと同じ3区分方式を採用していた。
- 8 合理的保証の水準に関する割合については、IAASB [2002] を参照されたい。
- 9 IAASBとPCAOBの提案する監査報告モデルについては、日本監査研究学会 [2013] で紹介されている。また、両者の概略は甲斐 [2013] を参照されたい。ただし、これらが取り上げているIAASBの追加情報提案については、2013年7月の公開草案の段階のものである。

[参考文献]

- 大矢知浩司 [1989] 「財務諸表監査と監査基準」『彦根論叢』第255・256号。
- 甲斐幸子 [2013] 「解説 米国公開企業会計監視委員会 公開草案『無限定適正意見の監査報告書』」『会計・監査ジャーナル』第25巻第11号。
- 日下部与市 [1972] 『海外の会計と監査実務』中央経済社。
- 黒沢 清 [1957] 『監査基準の解説』森山書店。
- 高柳龍芳 [1980] 「第7章 監査報告書の機能とその改良」高田正淳編『体系 近代会計学IX 財務諸表の監査』中央経済社。
- 日本監査研究学会 [2013] 課題別研究部会『監査モデルに関する研究—最終報告—』。
- 松本祥尚 [1992] 「CPA不可責任の対人範囲」『香川大学経済論叢』第65巻第3号。
- 森 實 [1967] 『近代監査の理論と制度』中央経済社。
- AIA [1917], "Uniform Accounting," *Journal of Accountancy*, vol. 23, no. 6.
- AIA [1929], "Verification of Financial Statements," *Journal of Accountancy*, vol. 47, no. 5.
- AIA [1940], SAP No. 5: The Revised S.E.C. rule on "accountants' certificates."
- AICPA [1988], SAS No. 58: Reports on Audited Financial Statements (AU § 508).
- IASB [2009], IAS No. 1: Presentation of Financial Statements.
- IAASB [2002], Study 1: The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High.
- IAASB [2014], Agenda Item 4-B: Proposed ISA 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report (New York Meeting) June.
- IOSCO [2009], Auditor Communication: Consultation Report.
- PCAOB [2011], Docket 034: Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards.
- PCAOB [2013], Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards.
- SEC [1940], ASR No. 19: In the Matter of McKesson & Robbins, Inc.
- 八田進二訳 [1998] 「会計連続通牒第19号」鳥羽至英・村山徳五郎編『SEC「会計連続通牒」1：1930-1960年代』中央経済社。