

監査報告書と監査意見の展開と課題

鈴木 豊

目次

はじめに

1. モンゴメリー，マウツの所論
2. ASOBAC の所論
3. シュテットラー，バンスおよびパウテルの所論
4. ウィリングハムおよびカーマイケル，クックおよびウィンクルの所論
5. アレンスおよびローバックの所論
6. 監査人の責任に関する委員会の報告
7. ロバートソンの所論

むすびにかえて

はじめに

財務諸表監査において、監査人は、財務諸表に対する意見表明を行なうものであり、それは、監査報告書によって行なわれるのである。監査意見は、監査基準、企業会計原則等の会計および監査にかかわる諸原則・基準によって表明されるものであり、それは監査目的ないし機能等から密接に影響を受けるものである。そこで、本稿では、アメリカにおける監査意見および監査報告書の歴史のあるいは、将来的な展開について各論者の所論について検討を試み、かつわが国における問題点を含めて現代的課題を明らかにしようとするものである。

1. モンゴメリー，マウツの所論

モンゴメリー (R. H. Montgomery) によれば、独立公共会計士が、財務諸表に

ついでに、監査報告書の内容としては、短文式報告書は、明瞭簡潔であり、主要な制限事項、除外事項あるいは説明が、理解を誤らせたり、意図されていない意味を排除するような方法で示されていなければならない。

1933年以前では、慣習的に「証明書」として会計士の報告書が普及されており、何故ならば、それはしばしば、「われわれは……証明した」という用語で始まっていた¹⁾。

しかし今日、用いられている「証明」という用語については、モンコメリーは、その使用が、特に、株主に配布される印刷された報告書では、避けるべきであると考えている。

ついでに、短文式報告書の内容としては、短文式報告書は、明瞭簡潔であり、主要な制限事項、除外事項あるいは説明が、理解を誤らせたり、意図されていない意味を排除するような方法で示されていなければならない。

監査人の報告書のうち、最も重要な部分は、監査した財務諸表についての意見の表明の区分である。そして監査人の意見は、財務諸表が、前期から継続して適用された一般的に認められた会計原則に合致して、財政状態と経営成績を表示しているかどうかを提示しなければならない²⁾。

監査人が、関連した財務諸表に、監査人の氏名を示す場合には、監査人は(1)無限定意見、(2)限定意見、(3)全体としての財務諸表の意見差控、また、もし、重要性のあるものならば、財務諸表に一定の項目について制限条項を示した意見を付加しなければならない³⁾。

ついでにマウツ (R. K. Mautz) によれば、監査報告書の技術的性質について述べ、監査報告書は、監査の性質に関連し、内部統制あるいは、経営上の手続きの改善の提案、もしくは、監査過程における発見および検証された事実、数字の重要性を説明するものである。故に、報告書作成の際には、監査人は、読者が、経営活動、財務諸表、そして報告書について特定の企業の基礎知識を有しているものという仮定で、なさなければならない⁴⁾。

独立会計士の監査は、当該企業の財務諸表に関する意見を表明するために着手される。専門的会計士は、会計データの信頼性の決定、専門家としての意見

の表明、および財務諸表の適正性 (fairness) に関する結論を表明し得る立場に
いなければならない。

独立監査人の報告基準について、AICPA は、会員のための職業専門的な業
務に関する一般に認められた会計原則を確立している。

報告基準として、被監査会社へ指摘する独立監査人への要求は、(1)会計デー
タが、一般に認められた会計原則に合致していること。(2)当期と次期へ継続し
ていること。(3)適切な開示であることである。

それ故、被監査会社の財務諸表の報告については、監査人は、実際において、
つぎの各々の3つの基礎的な選択を行なうことになる。

- (1) 監査人は、提示された財務諸表に関する総合的意見を表明すること。
 - a. 財務諸表が、前年度と継続して一般に認められた会計原則に準拠し、財
政状態あるいは、経営成績を適正に表示しているという意見。
 - b. 財務諸表が、前年度と継続して一般に認められた会計原則に準拠し、財
政状態あるいは経営成績が、適正に表示されていないという意見。
 - c. 前年度と継続して一般に認められた会計原則に従がい、財政状態、経営
成績を適正に表示することに一定の欠陥があり、制限を除外して意見表明を
なす限定意見。
- (2) 意見表明することの出来ない原因により財務諸表に意見表明がなされな
い。
- (3) 相当望ましいものではないが、追加的なコメントなしの書簡で未監査の財
務諸表を提出すること⁵⁾。

監査報告書の内容としては、監査報告は、通常2つのグループに区分され、
短文式報告書および長文式報告書がある。短文式報告書は、二つの要素から構
成されている。すなわち、監査範囲の表明、監査結果についての監査人の意見
である。

なお、マウツは、監査機能の拡張または変更によって意見を述べる場合に、
監査責任との関連から、十分に保護されるために、つぎのような意見を表明す
べきであるとする⁶⁾。

「われわれは、(～の財務諸表) でみいだされるデータを正当の注意をもって監査した。そして、(～の財務諸表の目的) から適正に表示されていることをみいだした」

モンゴメリーおよびマウツの所論は、監査意見および報告書に関する基本的考え方の表明であり、監査制度確立の基礎理論の表明であるが、また、その将来的発展もマウツは予想している。

- 注 1) N. J. Lenhart and P. L. Defliese, *Montgomery's Auditing*, eight ed., 1957, p. 68.
 2) *ibid.*, p. 75.
 3) *ibid.*, p. 81.
 4) R. K. Mautz, *Fundamentals of Auditing*, second ed., 1967. p. 501.
 5) *ibid.*, pp. 506—507.
 6) R. K. Mautz and H. A. Sharaf. *The Philosophy of Auditing*, 1967, p. 203.

2. ASOBAC の所論

アメリカ会計学会の基礎的監査概念の報告書では、監査は、経済情報の伝達の統合的部分であり、報告プロセスとして、監査報告書は、監査人の業務の最終生産物であり、それは、報告された情報に信頼性を付加し、コミュニケーションを容易にすることが意図されているとし、この報告書全体が、所謂、情報理論およびコミュニケーション理論をその理論的基礎としている¹⁾。

コミュニケーションプロセスとは、一般的に「誰が (who), 何を (what), どのような方法で (manner) どのような媒体を通じて (medium), 誰に (whom), そしてその結果 (effect) を伝達するものであり、監査のコミュニケーションプロセスにこれを適用する監査論の場合には、監査人が、送り手であり、報告書は、メッセージであり、文書が、通常、媒体であり、そして会計情報の利用者が、受け手となる。

監査人すなわち送り手に関しては、監査人の役割は、管理上および信頼性において証明された付加価値を利用者の便益として会計情報価値を高めるものとされる。

監査の報告書すなわちメッセージに関しては、監査報告書の目的は、会計情報と確立された基準の間の一致の程度について利用者へ表示するためのものである。

信頼性の程度に関しては、監査の意義は、主張と確立された基準との相互間における一致の程度について、コミュニケーションされることが要求される。

現在、我々は、信頼性の程度を測定するための正確な判定基準もっておらずそれ故に、信頼性の程度は、意見によって監査人により提示されることとなる。

監査人は、信頼性の種々の程度について一連の等級のある意見表明を確立しており、その意見は、無限定、種々の原因による限定、反対意見あるいは意見差控である。中間的な等級は、意見あるいは脚注の方法により、ディスクロージャーの分別ある利用方法によって達成される。反対意見および意見差控は、その代替として、部分的意見によって修正され得る。

等級のついた段階的意見は、一般的に、多くのコミュニケーションの問題を有しており、信頼性の程度による段階的意見は、監査人あるいは利用者のどちらにも明らかなものではない。唯一の一般的な基準としては、限定、反対および意見差控の間に区別が存在しているのみである²⁾。

これらの信頼性についての段階および程度の解釈は、多くの研究を必要とするし、利用者に注意深くデザインされなければならない。

監査人の発見事項を確認するに当たっては、監査人が設定した最小限のものに適應しているか、あるいはそれらが、一つあるいはそれ以上に重要な点を有しているかを表明することである。

可能であるならば、監査人は、合致の欠如の立証のみならず、適切な修正をなすために読者に十分な情報を提供しようとすることによって、監査資料における欠陥を償う努力をなすことが出来る。

監査人の報告書は、監査されたデータの利用者の便益に供されるものである。それは、それらの必要性、コミュニケーション技能および知識のレベルに応じて立案されなければならない。それは、政府の指示あるいは監査人の自己

的の利益による修正によってゆがめられてはならない。

提示の方法すなわち技術的および意味的問題について、ASOBACは、シャノン、ウィーバー（Shannon, Weaver）を引用して、つぎのように述べる³⁾。

レベルA：コミュニケーションのシンボルをいかに正確に伝達することが出来るか、（技術的問題）

レベルB：伝達されるシンボルは、いかに正確に希望された意味が送致されるか、（意味的問題）

レベルC：いかに効果的に意味が受け取られたか、望まれる方法においてその行為に影響しているか、

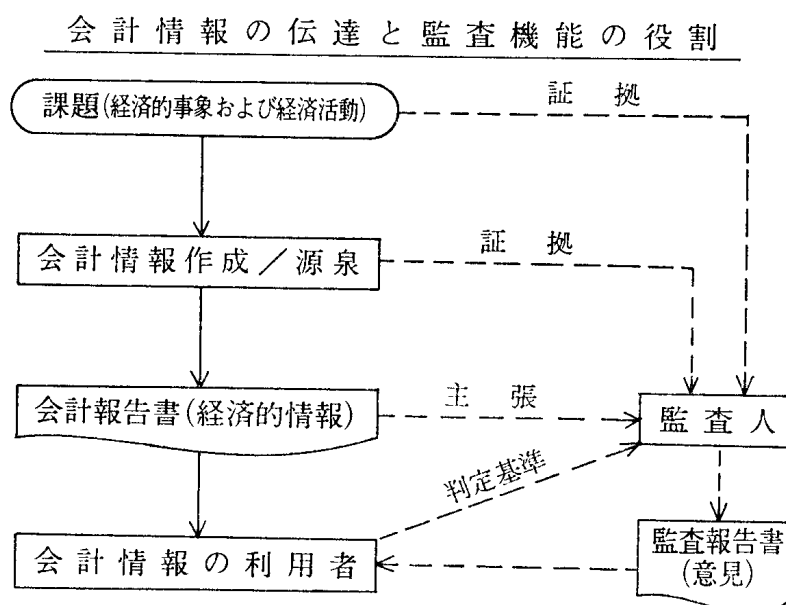
レベルAの技術的問題としては、監査人は、技術的問題の可能性を認識し、除外事項への強調を与える標準的な意見の作成が、一つの例となる。もう一つの例としては、独立性の欠如についての説明を与える非独立監査に対するSAP（Statement on Auditing Procedure）、No. 42による禁止である。

レベルBの意味論の問題を監査論にあてはめると、監査人の一つの意味的問題としては、監査人によって意図されるものとは異なる読者の考え方から生ずるものである。会計および監査報告書は、より一般的な源泉に、適応する技術的専門用語に結合したニュアンスにおいて非技能的な人々によって用いられる。極端に言えば、意味的問題の解決に対する責任は、監査人かあるいは彼の読者のどちらかに依存する。監査人は、利用者によって明瞭に理解され得るという用語を用いなければならないしあるいは、読者については、特殊な意味に関して教育がなされなければならない。会計士は、彼等の責任を確立する手段として「合理的に形成された投資家」の構成を採用したのである⁴⁾。

もし、会計士が、社会的役割を履行しようとするならば、利用者による理解に到達するようすべての努力をなさなければならない。監査人は、注意深く「適正表示」という抽象的な特長を用いる可能な結果を考慮しなければならない。無限定、限定、反対あるいは意見差控のような監査人の意見を記述する簡単な表示の利用は、信頼性の程度の重要な等級を提供するかもしれないし、しないかもしれない。

監査報告書の表現において、監査人は、抽象的で高程度 of 用語の使用については注意しなければならないし、一般的で不正確な専門用語を避けなければならない。

利用者すなわち受け手に関しては、会計情報と監査機能との役割について次表に関連して説明している。



監査は、利用者の便益を主として形成するものであり、その標準は、彼等の利益について展開するのである。利用者とその必要性のみが、コミュニケーションプロセスの存在理由を、提供するだけではない。しかし、監査人は、彼等の読者についてほとんど知らないのである。

コミュニケーションプロセスにおける最も重要な要素としては、受け手は、監査人によって主要な強調が与えられなければならない。それは受け手の知識、態度、コミュニケーション技術に関連するものでなければならない。もし監査人が、重要なメッセージを有していると信じるならば、その時彼は読者に対して努力をしなければならない。メッセージの受諾という観点からは、監査人は、その結果を伝達するに際して注目しておかなければならない。監査人は、彼の読者をより良く知る必要がある。

監査人は、コミュニケーションの正確性の増進に対して努力しなければなら

ない。その際に彼等は、コミュニケーションに関連する分野における多量の労作の多くの便益を得なければならないし、監査に適用されるものとしてこれらの発見事項の有効性をテストしなければならない⁶⁾。

媒体については、文書と口頭的報告がある。監査人の目標は、利用者の心に特別の意味を創造することであり、彼はこの最良のこととなる媒体を選択しなければならない(費用と時間の制約を条件として)。この含意は、監査人の報告書が、文書化されたものとなるであろうということである。多くの場合において、このことは真実であろう。しかしながら、そこにはプリントされた用語の非人格的な使用、主としてフィードバックの欠陥が、欠点となる。対面コミュニケーションにおいては、受け手は、メッセージに応答することが出来、誤った理解の諸点について問題が起きることとなる。さらに、監査人は、また口頭的報告を与えるものがある。監査人は、株主総会に出席することが多くの企業によって要請され、監査に関して質問の回答を求められる。彼等はまた、取締役会に出席することを求められたり、その発見事項を報告することを要請される。企業の監査委員会は、内部監査人と同様に一年に、二、三度独立監査人と会議を持つであろう。これらの機会は、限られたフィードバックを提供する。また、そのような状況での口頭的報告をなす技能は、監査人に必要とされるコミュニケーション能力に付加されるものでなければならない⁷⁾。

その影響すなわち利用者の行動に関しては、監査人は、この問題について検討する場合には、「このメッセージの結果として何が起きることを欲しているか」ということである。しかし、監査人のコミュニケーションの多くにとって、監査人は、究極的な受け手に関するコントロールを持っていないし、かくして、広い可能性の分析に関心をもつものでなければならない。すなわち、フィードバックは、その影響を決定する1つの方法なのである。

一般的には、用いられた基準によって、その資料が、適正に表示されていることを発見したことを伝達することによるその努力が如何なる信頼性を付加し得るかということ以上に、監査人の標準的なメッセージにおける特定の内容は存在していない。

しかしながら、いくつかの一般化された行動が、監査機能を促進し、その標準および合致についてのテストを形成することを促進するものでなければならぬ⁸⁾。

今日、多くの場合、監査人の報告書の意図されている影響は、明らかではなく、それがつくりだす影響は、良く知られていない。より多くの考慮が、この領域に与えられる必要があり、より広い研究が、遂行される必要がある。コミュニケーションは、中立的ではない。それは1つの影響を有しており、行動を変化させることができる。この重要な局面についての考慮の失敗は、監査の目的を損なうであろうし、監査のプロセスの全体的な貢献について危検に陥いれることになるであろう⁹⁾。

以上、ASOBACにおける特長としては、監査報告プロセスは、送り手から受け手への伝達プロセスであり、監査意見における信頼性の程度および段階的意見の研究の必要性を提示していること、意見伝達の方法は、文書によるだけではフィードバックに欠けるので口頭による報告を必要とすること、監査理論の探究には、監査の利用者の研究が不可欠であることである。

注 1) A. A. A. A Statement of Basic Auditing Concepts, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVII* 1972, p. 57.

2) *ibid.*, p. 61.

3) Claude E. Shannon and Warren Weaver, *The Mathematical Theory of Communication*, 1964.

4) ASOBAC, P. 62.

5) *ibid.*, p. 65.

6) *ibid.*, p. 66.

7) *ibid.*, p. 67.

8) *ibid.*, p. 68.

9) *ibid.*, p. 68.

3. シュテットラー、バンスおよびバウテルの所論

被監査会社の財務諸表の適正性の証明およびこれらの財務諸表監査に基礎を

置いた監査人の意見は、通常、文書化の型式によって提出されており、監査報告書の発展をシュテットラー (H. F. Stettler) は、つぎのように要約しており、その特長点は、つぎのとおりである¹⁾。

1906年の CPA 全国事務所による監査報告書では、財務諸表についての「意見」が述べられていない。

1917年には、監査報告書の第一の標準化の試みが生じ、それは、連邦取引委員会の要請で、AICPA が、提出した「貸借対照表監査についての覚え書き」による。

1934年には、このプロフェッションによって、一般に認められ受け入れられる監査報告書の第一の標準形式が、「企業会計の監査」パンフレットにおいて、AICPA によって呈示された。その形式は、現在広く使用されている報告書の一般的 content および目的と全く同様のものであるが、現在用いられている用語は使われていない。そして、1917年報告書と比較して、大きな重要な変化のいくつかに注目しなければならない。すなわち、まず一つは、勘定項目の監査よりもむしろ、被監査会社の財務諸表の検査としての監査人の業務に言及していること。

報告書の意見区分において証明するという用語が、省略されているが、「適正に表示している」、「認められた会計原則」および「継続的に適用」という用語が、出現している。後者の用語は、意見書の監査人としてのより直接的な表明である。何故ならば、1917年報告は、単に、呈示された計画に合致して、そして連邦準備委員会によって勧告された、となっている。一般的には、その変更は、公共会計プロフェッションの職業専門的な立場における評価すべき進歩を反映しているといえる。

つぎに重要な変更は、今日、よく知られ、そして用いられている本質的な報告書でありその変更は、マッケソン・ロビンスのディスクロージャーにおいて明らかとなった問題から結果した、そして監査基準によって引き起こされた結果は、AICPA 意見書「監査手続の拡張」によって指示されている。

1941年には、SEC の Regulation S-X が改正され、監査手続委員会は、これ

を反映して監査人の報告書は、今日用いられているものに本質的に一致したものである。

1971年のAPB意見書 (Opinions of the Accounting Principles Board) No. 19の結果として、財政状態変動表に監査人の意見を拡張することになった。

短形式報告書の標準化については、無限定の監査人の短形式報告書で提出されているものに含まれる責任は、つぎのとおりである²⁾。

- (1) 報告書に、日付があること。
- (2) 報告書は、被監査会社のあて名があること。
- (3) 報告書は、被監査会社の正確な名称を表示すること、それは、ある企業は、企業の免許に特定の名称があり、つぎのような“&,” “Co.,” “Corp.,” または、“Inc.,” の略号が使われる。
- (4) 報告書は、その意見書の日付あるいは意見書によってカバーされている期間の各財務諸表（貸借対照表、損益計算書、留保利益計算書、財政状態変動表）を検証しなければならない。
- (5) 報告書は、監査人の監査が、一般に認められた監査基準に合致してなされたことが、表示されなければならない。
- (6) 報告書は、監査人の意見において、財務諸表が、前年度に継続して適用され、一般に認められた会計原則に合致して、適正に表示されていることが表示されなければならない。
- (7) 財務諸表は、企業経営者の陳述であること。
- (8) 財務諸表における有用なディスクロージャーは、典型的な財務諸表利用者の必要性に適切に合致しているものでなければならない。
- (9) 財務諸表には、説明の利用、項目の分類、記述的情報および脚注によって十分な自己説明がなされねばならない。
- (10) 脚注は、基礎的財務諸表の誤謬および表示誤りを訂正するために用いられてはならない。
- (11) 消極的保証には、報告書が監査の特長の明確な指摘および監査人がとるべき責任の程度を包含しないのであるから監査報告書で表明してはならない。

(12) 監査人の報告書は、監査人の署名を与えるものでなければならない。

(13) 財務諸表および監査人の報告書は、その意見書と報告書は、区分することが出来ず、また、提出された書式を骨抜きにすることなく、個別的に用いられるような方法であって、制限されるものであってはならない。

(14) 財務諸表および監査人の報告書が、株主へ、企業の年度財務諸表において印刷される場合には、監査人が、二つの文書が、完全に合致しているということが確実であることを被監査会社に提示した財務諸表と報告書の印刷会社の校正刷とを比較しておかなければならない³⁾。

バンス (L. L. Vance) およびバウテル (W. S. Boutell) は、「職業専門家の報告基準について」歴史的発展を詳しく論述している。すなわち、認められた実務基準は、そのプロフェッションが、国家的規模で組織された時点から公式的な団体による勧告基準の形成によって制定された。監査基準の発展は、つぎに示めすような重要な事件および記録の観点がその概要である⁴⁾。

1917年：一定の会計システムの可能性(第1次大戦における調達との経験の結果)における連邦貿易委員会の関心の結果として、議論が、プロフェッションおよび政府機関を代表して行なわれた。その結果が、基本的な監査計画、貸借対照表および損益計算書の形式を勧告し、監査意見の提示された形式を勧告するところの連邦準備公報における規定であった。その規定は、別のパンフレットとして再版され、1928年のFRBの援助のもとに、再版され、再公表され、1936年に、AIA(現在のAICPA)の銘記のもとに再公表された。

公表された基本的な監査計画は、広く用いられ、そして監査実務に有益な影響を与えた。そのパンフレットは、再公表されなかった、何故ならば、明白な一連の監査基準を公表する必要性が、SECの規則によって生じ、そして監査手続の規定は、その基準を明示するための方法ではなかった。

1932—33年：ニューヨーク証券取引所およびAIAの委員会の現在の標準的な短文式報告書の最初の陳述が結果したのである。

1939年：SECの調査と勧告と共にマッケソン・ロビンス事件は、短文式報告書に、一般に認められた監査基準への言及が付加されたSECの要求に結果

した。

1947年：第2次大戦が1939年以後に発生し、一般に認められた監査基準の内容を明らかにするプロフェッションの努力を遅延させた。しかし、1947年に、その課題は、精力的に論争され、意見書が提示された。その論争では、基礎的な監査手続が、認められる基準と合致する実務を必要とするものとして示されるかどうかの問題を含んでいた。そして、反対意見が最終的にまさっており、1947年において、「監査基準の仮意見書」のタイトルのパンフレットが、AICPAによって公表された。

1947年に公表された基準は、わずかに改訂され、そして、1954年に「一般に認められた監査基準」のタイトルのもとで再公表された。監査基準の意見書 No. 1 に現在受け継がれたこれらの基準は、1973年の AICPA の監査基準の意見書であった。

1939年から今日まで：プロフェッションがマッケソン・ロビンス事件によって、何をなさねばならなかったかを検討するために AIA によって1939年に任命された特別委員会は監査手続委員会（現在の監査基準の実行委員会）として継続されている。

この委員会は、プロフェッションの指針として、監査人に何を期待すべきか、期待すべきではないかについての公共の注目点として種々の状態における監査人の義務を明瞭に立案し、公表してきている。

意見と基準に関して要約された、1936年12月の No. 33 意見書 (Auditing Standards and Procedures, Statements on Auditing Procedure No. 33) を含んで、1972年12月までに合計54の意見書が、それらの点について公表された。またそれ以前に、注目されたその他の法令が1973年に公表された。

これらの意見書は、協会の会員、SEC その他によって権威あるものとして、みられている意見表明を形成している。証券引受業者への報告書として、そのようなトピックを含む課題 (No. 48)、監査報告書の日付に存在している後発事項の発見 (No. 41)、CPA が独立性がない場合の報告書 (No. 42) そして、内部統制の報告書 (No. 49) がそれらである⁵⁾。

つぎに、基本的な報告基準として1947年および1954年パンフレットおよび、No. 33 意見書に合同されたものと、1973年規制における報告によって与えられた基準を示めす⁶⁾。

- (1) 財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って作成されているか。
- (2) その原則が、前年度から今年度へ継続して適用されているか。
- (3) 情報のディスクロージャーが、合理的に適切であるか。
- (4) 総合意見の表明、監査人の氏名、監査人の検査の特長、責任、程度を明示しているか。

可能な将来の発展については、一般大衆が、経営者の表示に対する独立監査人の報告書の価値に、より大きく気づくにつれて、監査人からの新しい種類の保証をなすことを求める傾向が増加してきた⁷⁾。

SAP 49 は、この傾向の1つの例があり、それは、内部統制組織についての報告を処理するものである。監査人の保証の新しい形式に対する最も顕著な現在の局面は、財務予算についての監査人の報告書への要求である。これは、すでにイギリスにおいて実行されている。

外部監査人からの保証に対する要求が増加する他の領域としては、監査済財務諸表から明らかに伝統的に区別される企業の年次報告書の部分である。他の部分は、通常、企業の上層部が、当期になした展開を、レビューし、そしてその結果のハイライトを指摘する「社長の書簡」を通常包含する。たとえば、その書簡は、一株当たり利益を提示するであろう。また、ある書簡は、一株当たり利益よりも通常高度な一株当たりキャッシュフローを提示する。ある書簡は、償却前の純利益を提示する。明らかに、プロフェッションは、新しい挑戦と新しい機会に直面しているのである。

監査人の報告書は、短文式、長文式および特別の型に分類される。短文式報告書は、通常、AICPA によって示唆された標準形式で与えられる。

つぎに、報告基準は、多年にわたって、そのプロフェッションによって作成され、そして、1973年の監査基準の意見に集成された。1947年の仮監査基準意見書において、協会の監査手続委員会によって作成される監査手続意見書で公

表された⁸⁾。

シュテットラーは無限定意見報告書の具体的な詳細な実務基準を述べ、さらにシュテットラー、バンスおよびバウテルは、監査基準の歴史的展開とあわせて、監査報告書および監査意見について論述しており、監査基準の展開と必らずしも同進歩において監査報告書が展開されていない事が強調されている。

注 1) H. F. Stettler, *Systems Based Independent Audits*, second ed. 1967. p. 462.

2) *ibid.*, p. 465.

3) *ibid.*, p. 467.

4) L. L. Vance and W. S. Boutell, "*Principles of Auditing*," 1975. p. 384.

5) *ibid.*, p. 385.

6) *ibid.*, p. 385.

7) *ibid.*, p. 386.

8) *ibid.*, p. 388.

4. ウィリングハムおよびカーマイケルとクックおよび ウィンクルの所論

ウィリングハム (J. J. Willingham) とカーマイケル (D. R. Carmichael) は、監査の最終製品は、監査人の発見事項の報告であり、結論である¹⁾。最も普及した報告基準目的は、監査人によって報告された意見が信頼性の一定の範囲を決定することを、財務諸表の利用者に可能ならしめるものである²⁾。

これらの報告書が必要とされる状況は、以下の3つの領域における欠陥を包含するものとして分類される。

(1) 監査上

○監査人の監査の範囲は、その状況で必要と考えられる一つあるいはそれ以上の手続の適用が除外される状況によって影響される。

○財務諸表が、監査されていないこと。

(2) 会計上

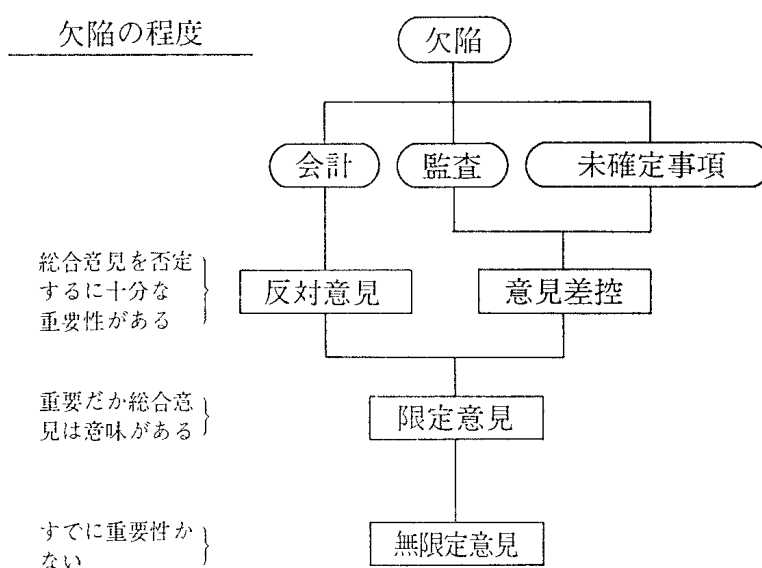
○財務諸表が、一般に認められた会計原則から乖離することによって影響されている。

○会計原則が継続して適用されていないこと。

(3) 未確定事項

監査人の報告書の日付で合理的に決定され得ない結果について、将来の展開に関して未確定事項が存在する。各々の型によって必要とされる3つの欠陥と意見の間の相互関係は、次の表のようである³⁾。

欠陥についての意見の相互関係の図解



一定の他の条件によって標準的な報告書形式の変更をなさしめる。しかし、それらは欠陥を含んでおらず、監査人の意見の限定も結果しない。これらの状況としては、

- 監査人の意見が、他の監査人の報告書のある部分に基礎を置いている。
- 財務諸表は、そのような原則を確立する AICPA 会議によって企画された団体によって普及された会計原則から乖離することによって影響されている。
- 監査人は、財務諸表に関する事項を強調することが要求されている。

つぎに CPA の主要な機能としては、年次財務諸表について公共的に監査し、報告することであるが、CPA は、監査報告書でないものや、財務諸表以外に表示に関しての報告書を提出することである。将来は、報告機能の潜在的拡張は、公共の要求に応ずることになるであろう⁴⁾。

クック (J. W. Cook) とウインクル (G. M. Winkle) は、監査人の報告書は、

職業専門家としての意見表明あるいは、被監査会社の財務諸表の欠陥について意見表明するものであり、一般に認められた監査基準は、報告書記載のための標準であるとする。まず、報告に関する3つの基準は、一般に認められた会計原則が、財務諸表に適用されているかどうか。これらの原則が、継続的に用いられているかどうか、ディスクロージャーが適切であるかどうかに関する意見を報告する。さらに四番目の報告基準は、財務諸表に関連して仮定される責任の程度について明白な表明すなわち、監査人の責任の程度を包含するものでなければならない⁵⁾。

つぎに、無限定以外の意見として全体としての意見が、ある一定の留保事項をもって、適正に表示されて、表明される意見が、限定意見と呼ばれる。これらの意見は、*except for, with the exception of, subject to* という用語で示されなければならない⁶⁾。

監査：人によって限定意見を必要とされる状況は、つぎのとおりである。

- (1) 非継続性
- (2) 会計原則違反
- (3) 不適切なディスクロージャー
- (4) 範囲の制限
- (5) 重要な偶然性あるいは、未確定事項
- (6) 不完全な内部統制
- (7) 不完全なあるいは、不適切な記録

反対意見は、監査人が、財務諸表は、一般に認められた会計原則に合致して適正に表示されていないと信ずることを表明する。反対意見を導く状況としては、

- (1) 会計原則違反
- (2) 不適切なディスクロージャー

これら2つの状況は、また限定意見の状況としてリストされる。これらの状況が、限定か反対意見かは、財務諸表の影響の重要性によって決定される。

意見差控すなわち、より正確には、無意見の表明は、意見差控である。つぎ

の状況は、監査人に財務諸表の意見を差控える原因となる⁷⁾。

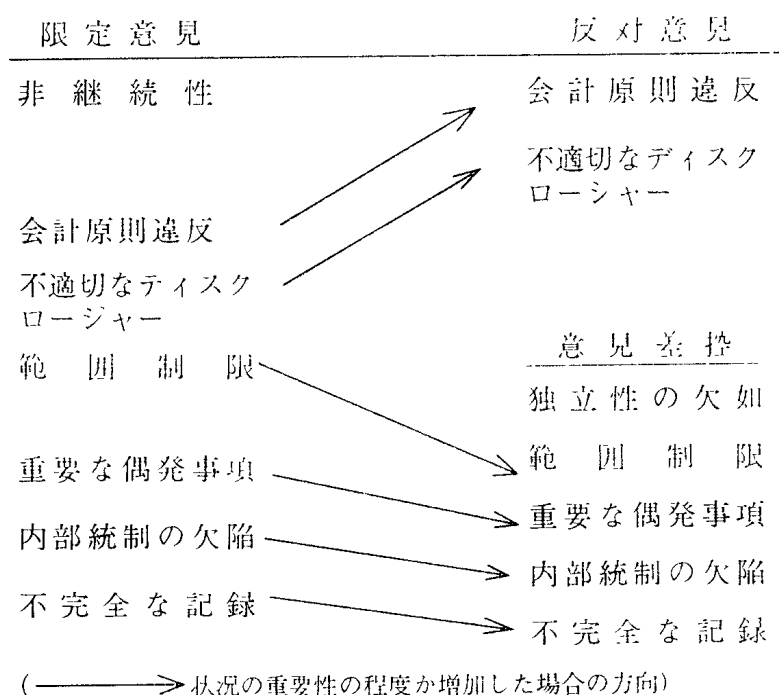
- (1) 独立性の欠如
- (2) 範囲の制限
- (3) 重要な偶発事項あるいは未確定事項
- (4) 不完全な内部統制
- (5) 不完全あるいは不適切な記録

あとの4つの状況は、また、限定意見の状況でもある。

これらの4つのケースの場合には、監査人は、無限定意見を表明するために必要な証拠と情報を収集することが困難であった。もし、証拠あるいは、情報が、適正意見をゆがめる程度ほど、重要でないものならば、監査人は、限定意見を表明する。すなわち、もしそれが、十分に重要性のあるものならば、監査人は、意見を差控えるであろう。

しかしながら、これに関しては、重要な不確定性の故に、意見差控えを表明する方法に関して、監査人の間で、不同意が存在する。SAS No. 2 (Statement on Auditing Standards No. 2) は、未確定の状況においては、意見差控を認めているが、限定意見よりも、より小さい程度で望ましいと考えている。

意見相互間の関係を図示するとつぎのようである⁸⁾。



カーマイケル等は、除外事項あるいは限定事項となり得る欠陥を会計上、監査上および未確定事項に分類し、さらに監査機能の拡張と関連して強調しており、クックとウインクルも、限定意見の状況として分類して説明しており、(6)および(7)が特長的なものであろう。

- 注 1) J. J. Willingham and D. R. Carmichael, *Auditing Concepts and Methods*, second ed., 1975. p. 373.
 2) *ibid.*, p. 377.
 3) *ibid.*, p. 379.
 4) *ibid.*, p. 412.
 5) J. W. Cook and G. M. Winkle, *Auditing, Philosophy and Technique*, 1976. p. 111.
 6) *ibid.*, p. 114.
 7) *ibid.*, p. 116.
 8) *ibid.*, p. 118.

5. アレンスおよびローバックの所論

アレンス (A. A. Arens) とローバック (J. K. Loebbecke) は、無限定意見報告書の基準として、短文式監査報告書は、ある一定の状態に遭遇する場合に作成され、その標準的短文式報告書は、つぎの場合に提出されるとする¹⁾。

- (1) 十分な証拠が蓄積され、監査人は、3つの実施基準に適応し、終結せしめる方法で、その契約履行したこと。
- (2) 3つの一般基準が、契約の全ての点で遵守されている。
- (3) 財務諸表が、前期と合致して適用され、一般に認められた会計原則に準拠して提出されていること。
- (4) 合理的に見積られ、あるいは、十分に解決され得ない将来の展開に関して、異常な不正確性が存在しないこと。

無限定短文式報告書は、つぎの場合に、改訂の最も重要な原因となる²⁾。

- (1) 他の監査人の利用を含む報告書
- (2) フルセットの財務諸表より狭いものについての報告書
- (3) 監査人が同意して公表された会計原則からの乖離

- (4) 特定の状況を強調するためのコメント、これにはつぎのような例がある。
- a 重要な関係団体との取引の存在
 - b 貸借対照表日以後の重要な事件
 - c 前年度との財務諸表の比較を結果する会計事項の説明

無限定意見からの乖離を必要とする状況は、つぎのようである。すなわち、監査範囲の制約、重要な監査手続と情報収集を不可能とすること、財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠していないこと、会計原則が継続されていないこと、監査報告書日付での異常な未確定事項の存在、監査人の独立性がないこと。

無限定から離脱する主要な意見書には、限定意見報告書、反対意見書および意見差控報告書がある。

限定意見報告書は、監査人が、全体の財務諸表が、適正に表示されていることを信ずる時のみ、5つの状況のどれかを開示するために用いられる。重要性は、全体の財務諸表が、適正に表示されているかどうかの決定に際しての重要な検討事項である。財務諸表の全体に、重要な影響を及ぼす状況では、その除外事項の性質に応じて、意見差控あるいは反対意見を説明する。限定意見は、反対意見あるいは、意見差控よりはるかに小さい重要性がある。

限定意見報告書は、範囲および意見の限定あるいは、意見限定のみの形式で作成される。範囲および意見限定が表明され得る唯一の場合は、監査人が、一般に認められた監査基準によって必要とされる全ての証拠が蓄積され得ない時のみである。それ故に、範囲および意見の限定は、監査範囲が被監査会社によって制限された時、または、完全な監査を実施することから監査人が阻まれる状況が存在する場合にのみ用いられる（状況1, 2）意見のみの限定の利用は、つぎの3つの状況である³⁾。

- (1) 財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠して作成されていない（状況3）。
- (2) 財務諸表で用いられた会計原則が、継続的に適用されていない（状況4）。
- (3) 監査報告書日付で合理的に予測され得ない財務諸表に影響する異常な未

確定事項が存在する（状況5）。

監査人が、限定意見を用いる場合は、意見区分において、「～を除外して“except for”」または、「～を条件として“subject to”」のどちらかを使用しなければならない。その意味は、監査人が、財務諸表の特別な部分を「除外して」あるいは「条件として」を全体の財務諸表に付して認められるということである。

限定意見の適切な利用はつぎのように要約され得る⁴⁾。

（監査人は財務諸表全体は適正に表示されているが、
重要な除外事項が存在するということで満足する。）

無限定報告書からの離脱を必要とする状況	限 定 の 性 質
状況1—範囲が被監査会社によって制約された	範囲および意見—except for
状況2—範囲が状況によって制約された	範囲および意見—except for
状況3—財務諸表がGAAPを遵守していない	意見のみ—except for
状況4—GAAPの非継続性	意見のみ—except for
状況5—異常な未確実事項が存在する。	意見のみ—subject to

監査人は、財務諸表全体が、一般に認められた会計原則に準拠して、財政状態、経営成績、財政状態の変動を適正に表示していないと確信する場合には、反対意見を表明しなければならない。反対意見は、財務諸表の1つあるいは、それ以上が、一般に認められた会計原則を適用しない結果とする重要な誤りによって表示される場合にのみ用いられる（状況3）。

反対意見と限定意見の区分は、全て重要性にかかわる事項である。もし除外事項が非常に重要である場合には、監査人は、財務諸表全体が、たとえ適正表示に対する全ての要請が適応されていなくても、適正に表示されていると信ずるならば、限定意見が適切であるけれども、一方、財務諸表全体が適正に表示していないということを信ずるならば、反対意見が必要とされる。

意見差控は、監査人が、財務諸表についての意見の表明をしないということを示す。それは、監査人が、独立性のない場合には自動的に生ずる（状況6）、しかし、それはまだ、財務諸表について監査人が、全体の意見を表明するのに十分な情報が不足している場合にもまた用いられる。もし、その金額が、

非常に重要であるならば、つぎの3つの状況のどれでも、意見差控を必要とする⁵⁾。

(1) 監査の範囲が、被監査会社によって重要性がある程度で制限された(状況1)。

(2) 監査人が、被監査会社あるいは監査人の管理以外の状況により、重要な監査手続をなすことあるいは、必須の情報を収集することができない(状況2)。

(3) 重要な未確定事項

意見差控は、監査人の側での認識の不足の基で、反対意見から区別される。一方、反対意見においては、監査人は、財務諸表が、適正に表示されていないという認識を持っているものでなければならない。

範囲制限あるいは将来の未確定事項の存在から結果する意見の差控と限定意見の間の区分は、全て重要性の問題である。もしも、範囲の制限あるいは異常な未確定事項の存在が非常に重要であるので、監査人は、財務諸表全体が適正に表示されているかということを決断することができないならば、意見差控が必要とされる。限定意見は、もし範囲制限あるいは、異常な未確定事項が開示されなければならないが、財務諸表全体は、適正に表示されているということに信じられるならば、表明され得るものである⁶⁾。

CAPが、財務諸表に関係しているか、監査が、実施されていないか、あるいは監査手続が重要である場合には、CAPは、未監査財務諸表に対する意見を差控えなければならない、そして、財務諸表の各ページに「未監査」とするしを付さなければならない。

短形式報告書からの乖離を必要とする6つの状況に対する適切な監査人の意見に対する要請は、次図のように要約される。

独立性以外の一定の状況のもとでの監査報告書の型を決定する要因は、問題となっている金額の重要性である。重要性の決定は、高度の職業専門的適格性を必要とされる判断の問題である⁷⁾。

重要性の異なった程度で、無限定報告書からの乖離を必要とする、各々の状況に対する固有の監査報告書の要約

	無限定報告書からの乖離を必要とする状況	金額が重要でない	金額が重要だが財務諸表全体をゆがめさせないもの	金額が非常に重要で財務諸表全体の適正性に問題がある。			重要な証拠が蓄積されなかった。
		無限定	範囲と意見の限定	意見のみの限定	反対意見	意見差控	未監査
監査問題	監査の範囲が監査会社によって制約される。	√	√			√	√
	監査の範囲が状況によって制約される。	√	√			√	√
会計関係	財務諸表が一般に認められた会計原則を遵守していない。	√		√	√		
	会計原則が継続的に適用されない。	√		√			
未確定事項	異常な未確定事項が財務諸表に影響する。	√		√		√	
監査人関係	監査人が独立性がない（重要性の関係なく差控）。					√	

アレンス、ローバックは、意見、種類を、その要因と重要性によって分類し、その相互関係を明らかにしている。この中で、継続性の原則と準拠性との関連が問題となろう。

- 注 1) A. A. Arens and J. K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, 1976. p. 644.
 2) *ibid.*, p. 644.
 3) *ibid.*, pp. 646-647.
 4) *ibid.*, pp. 648-649.
 5) *ibid.*, p. 650.
 6) *ibid.*, p. 651.
 7) *ibid.*, pp. 651-652.

6. 監査人の責任に関する委員会の報告

当委員会は、利用者と監査人のコミュニケーションについて、監査人とその

利用者（特に監査人の標準的な報告書）との間のコミュニケーションが不満足である証拠が多く存在する¹⁾。

現在の報告書は、特に、1948年以来、変更されておらず、その欠点が、しばしば、議論されてきた。利用者が監査機能の限界について気づいていない、そして、経営者の責任と監査人の責任との間の区別について、混乱しているのである。それはまた、その目標を決定するための監査人のコミュニケーションプロセスを分析し、そして、それらに到達するためのより良い方法を調査することを必要とする。そこで、主として、利用者との伝達をなすために監査人によって用いられている方法を検討している。

そして、監査機能との関連での報告であるとし、監査人の役割と責任が拡張され、そして拡張され続けるであろうとする²⁾。

1948年に、監査人の標準的な報告書が、改訂されて以来、監査人の責任は、拡張されてきたが、これらの展開は、報告プロセスにおいては、認識されなかった。監査人の責任はたとえばつぎのように拡大されている。報告書の後日に生ずる事件、その報告書のある財務諸表に包含されている他の情報および取替原価情報の場合である。

このような付加された責任についての承認と遂行は、利用者へ監査人によって伝達されるものでなければならない。たとえば、その付加的メッセージは、監査された財務諸表、中間財務諸表との関連、内部会計管理、企業の実施規則、企業の取締役会と監査委員会との会議とに関連する文書その他の情報をカバーするものでなければならない。

利用者とのコミュニケーションを改善するための一定のステップは、適切な基準設定団体によってなされなければならない。そして、監査における発展について、現状を維持するための継続的なシステム監視がなされなければならない³⁾。

改訂された監査人の報告書は、監査機能の主要な機能を各々、記述した一連の区分から構成されている。各々の区分およびその説明文に対する用語あるいは種々の用語は、基準化されるであろう。また、ある区分は、企業の状況に不

適合ならば省略されることとなる⁴⁾。

しかし、多くの問題に対して、監査人は、積極的あるいは消極的にコメントする必要がある。たとえば、監査人は、常に、全体としての財務諸表について、意見を表明しなければならないし、あるいは、意見がないかもしれないのである。

その区分の用語法は、その状況に依存し、たとえば、企業の実施規則の区分は、企業が、そのような規則に関して、政策をもっているかどうかによって異なることになるであろう。

コミュニケーションについての付加的な勧告に関しては、新しい報告のアプローチが適用された時に解決され得る⁵⁾。

また、継続性についての報告に関する責任の混乱として監査人の役割の大きな部分は、提示された財務諸表が適切な基準に合致しているかどうかを評価することである。監査人は、被監査会社との全体的な関係から学ぶものに関連して、それを読み、検討する。そしてもし、監査済みの財務諸表との重要性のある表示あるいは非継続性があるならば、行動をおこさなければならないことになる。

つぎに監査人は、会計原則が前年度のそれと継続して適用されているかどうかの意見表明をなす必要があり、もし会計原則が変更されているならば、報告書においてその変更を注意をさせなければならない。しかしながら、今や一般に認められた会計原則は、会計原則が変更された財務諸表において開示されることを経営者に要求している。1971年の APB No. 20 は、その会計を財務諸表において開示されるように提示している。その意見書は、当期に前年度の財務諸表における処理を提示し、財務諸表において開示されなければならない形式上の結果を提示し、そして、ディスクロージャーが、その変更の性質および正当性に関して、財務諸表に必要とされるものである⁶⁾。

もし、会計とディスクロージャーの要請が合致したならば、監査人が、その基礎が変更しなかった、あるいは変更を報告するならば、確立した基準を基礎におく財務諸表の評価する側から、財務諸表の作成者へと立場が交差すること

になる。

要するに、一般に認められた会計原則は、今や、経営者に継続性の変更をなさしめ、監査人には、その責任はないのである。監査人の固有の機能は、会計原則の変更に対して経営者の会計の適正性について、そして会計原則の適用における継続性に関することであり、会計原則が、継続的に適用されたか、あるいはされなかったかを報告することではない⁷⁾。

それ故に、継続性への監査人の言及を除去するための勧告の実行を容易にするためには、他の有用な変更が会計の変更をカバーする財務諸表への標準的な注記を要求するために APB No. 20 の意見を改正するための FASB (Financial Accounting Standards Board) に対してであろう。その注記は、会計原則における変更および会計見積りによる変更の両方を含む重要性が、期間相互の比較性に影響するような全ての変更を開示するものでなければならない。

当委員会報告は、監査報告書の利用者の側から検討しており、特に、監査対象情報の拡大化に対する要請および継続性の変更にかかわる意見の問題がその焦点となっている。

注 1) A. I. C. P. A., *The Commission on Auditor's Responsibilities, Report, Conclusions, and Recommendations*, 1978, p. 71.

2) *ibid.*, p. 75.

3) *ibid.*, p. 77.

4) *ibid.*, p. 79.

5) *ibid.*, p. 81.

6) *ibid.*, p. 81.

7) *ibid.*, pp. 81-82.

7. ロバートソンの所論

ロバートソン (J. C. Robertson) は、財務諸表を証明するものとしての独立監査人により提出される報告書は、種々の形式があるとし、監査人は、一般に認められた監査基準のもとでの報告義務を明らかにする。独立監査人は、報告書証明の手段を通じて財務諸表の公共の利用への社会的業務を課され受け入れる

ものである¹⁾。

報告書を作成するに当たって必要とされる意思決定は、監査人が利用者の意思決定について、報告書の影響を目的的に評価しなければならない場合に、そして、監査人が、一般に認められた会計原則および職業専門的な基準を認識しなければならない場合には、その意思決定は、技術的意思決定の特長を持つものとなる。

短形式報告書の基本的内容としては、一般および実施基準は、範囲区分において絶対的なものであり、そしてつぎのことを包含する²⁾。(1)監査人は、訓練され熟練されている。(2)監査人には、独立性がある。(3)職業専門家としての正当の注意が、行使された。(4)業務執行は、計画され、監督された。(5)内部統制は、正式に検討され、評価された。(6)十分な合理的な証拠資料が、収集された。

このような一般および実施基準の一つあるいはそれ以上が監督期間中に実際に満足され得ない場合には、範囲区分は、限定されなければならないこととなる。

報告と重要性の問題に関しては、報告の意思決定に関連して「より小さい」および「より大きい」重要性の理論が存在する。より小さい重要性は、単につぎのことを意味する。すなわち問題の項目が、重要なものであり、開示される必要がありそしてあるいは、また限定意見として処理される。

より大きな重要性は、問題となっている項目には、大変重要性があり、報告の意見決定について極度の重要性をもっている。より小さな重要性かより大きな重要性かは、その大きさ、不正確性、誤謬の可能性、監査人の経験、浸透力のある影響、およびその項目の性質の検討を包含するものとなる。

SAS No. 2 (509) の監査された財務諸表に対する報告書は、標準的な無限定報告書からの離脱を結果し得る 8 つの状況に言及している。その項目が「より小さい重要性」の場合には、限定意見報告書となり、その項目が「より大きい重要性」である場合には、意見差控報告書あるいは反対意見報告書となる。

継続性の限定については、報告の第二の基準（継続性の基準）は、会計基準が

前期より今期に継続して適用されているかどうかを報告書が表示するものであろう³⁾。

重要性の問題は、この報告基準の目的のなかで、つぎのように明白なものとなる。

継続性の基準の目的は、(a)財務諸表の期間比較可能性が、会計原則の変更によって重要に影響されておらず、会計原則および実務のみならず、それらを適用する方法において包含されているものであるかを確認するものであり、あるいは(b)もし比較可能性が変更によって、その影響が重要であるならば、その変更に関する独立監査人による適切な報告を必要とすることになる。

GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) からの乖離という原因からは、限定意見、たぶん反対意見が適切になるであろう。継続性の限定は、十分に適切な証拠に基礎を置いた知識から生ずる。明白な限定事項を表明するためには、監査人は、それについて、明確に知っていなければならないし、その影響の大きさ(量的重要性)の証拠を有していなければならない。

SAS No. 1 は、監査報告書における継続的な除外事項を必要とするかしないかという状況を説明している。除外事項を必要とする状況は、次表のようである。これらの状況は、APB No. 20 の会計と密接なものである⁴⁾。

しかしながら、FASB 解説 No. 20 (APB No. 20 解説) は、つぎのように提案している。

「AICPA 意見書の勧告と合致する会計原則における変更をなす企業は、財務諸表において特記してその変更を報告しなければならない。もし AICPA 意見書が、その勧告と一致する会計原則における変更を報告することが特記されていないならば、その意見書の勧告と合致する会計原則における変更をなす企業は、APB No. 20 によって変更を特記することによって報告されなければならない。変更に対する会計の特記をなす方法にもかかわらず、FASB 会計基準あるいは AICPA 意見書における場合には、監査人を統制する基準は、つぎのようなものである：財務諸表へ重要に影響を与える会計原則の変更は、継続性に関する独立監査人の意見における認識を必要とする (SAS No. 1)。

1978年の「監査人の責任委員会」は、継続性の報告の必要性を、短文式報告書からはずすということを勧告した。その委員会の理由は、継続性という用語が、監査人をして、財務諸表情報の原始作成者とするということであった。委員会は、経営者によって提示された財務情報への証明書としての役割を厳密に監査人にみる。一般に認められた会計原則が、変更に対する会計の方法を指示する場合には、委員会は、意見における継続性の局面を記載することを監査人に要求しないとするのである。

もし、企業が、一般に認められた会計原則に合致しておらず、その変更を開示するならば、報告規制における継続性の表現なくして、監査人は、会計の変更を除外して限定意見を記載するであろう。しかし、1978年以降、監査基準委員会は、この勧告を受け入れてはいない⁵⁾。

監査報告書における重要性の影響および継続性の報告の要約は(表1)および(表2)のとおりである。

利用者とのコミュニケーションについては、監査人の報告義務は、継続的なものであり、1978年監査人の責任委員会の意見書に関して述べた最後の報告、結論、および勧告は3つの異なった領域を設定した。以下に示した勧告はAICPAにより研究中であり、このプロジェクトは、長時間にわたると予期される⁶⁾。

当委員会は、現在の報告実務に関連する領域についてつぎのような結論と勧告を行なった。これらの推進は、会計原則の選択と監査報告書の内容に関する監査人の義務のレベルを鮮明にしている。すなわち財務諸表に関する意見の形成に際して、監査人の責任の拡張について述べ、明瞭で検討する最も有効な方法の1つは、会計原則に選択の適用についてなされなければならない判断と意思決定に集中することとなる。これをなす場合には、“present fairly”という用語は不必要になり、そしてそれは、監査人の報告書から削除される。監査人は、経営者の判断が適切であったかどうかを決定するための責任がある。監査人は、財務諸表の作成に際しての経営者の判断の累積的影響の評価をなさなければならないこととなる。

(表1) 監査報告書における重要性の影響

標準的な監査報告書からの離脱の状況	要求される報告書のタイプ	
範囲の制限	除外事項の限定 意見区分が財務諸表に影響する可能性に言及する	意見差控 別区分に制限を開示する —実施した手続に言及しない
他の監査人の報告について部分的に基礎を置いた意見	無 限 定 範囲区分は、信頼性を開示し、意見区分は、他の監査人の報告に言及する	
CAAPからの乖離	除外事項の限定 別区分に実際の理由と主要な影響を開示する	反 対 意 見 別区分に実際の理由および主要な影響を開示する
公式意見書からの乖離	“	”
継続性の欠如	(表2) 参照	
監査人が独立性なし	意 見 差 控 範囲区分に監査人が独立性ないということを明白に表示する	
不 確 実 性	限 定 “subject to” 別区分で実際の理由を開示する	意 見 差 控 別区分で実際的な理由を開示する
重要事項の強調	無 限 定 別区分で重要事項を議論する	
重 要 性 の 問 題	←より小さい 重要性 (危険性) より大きい→	

報告書の勧告の基本の1つは、監査人の報告書の形式および内容を実質的に変更させる。当委員会は、財務諸表の利用者へのコミュニケーションよりも、あまり読まれないものとしての現在の標準的な短文式報告書を見ており、そして、リストされている主要な勧告は、(1)経営者からの報告と(2)監査人の報告書であるとしている⁷⁾。

ロバートソンは、短文式報告書の構成要件、重要性との関連、継続性に関する報告および監査責任委員会を引用して監査報告書で表明すべき意見の内容の変更を呈示している。

注 1) J. C. Robertson, *Auditing*, revised ed., 1979, p. 581.

2) *ibid.*, p. 583.

- 3) ibid., p.591.
- 4) ibid., p.595.
- 5) ibid., p.595-596.
- 6) ibid., p.672.
- 7) ibid., p.673.

(表2) 継続性の報告

標準的報告から乖離を必要とする可能な非継続性の性質	報告の必要とされる型		必要とされる中間区分	比較のために提示された前年度財務の修正後財務諸表
	重要な非継続性	大きい重要性の非継続性		
1. GAAP から再報告された前年度財務諸表によって報告された GAAP への変更	修正意見区分 変更への遡及的影響を与える後に継続性を表明せよ		NO	YES
2. GAAP から前年度財務諸表の再報告以外の方法によって報告された GAAP への変更	修正意見区分 「その変更を除いて継続的基礎を適用している」ことを表明せよ		NO	NO
3. GAAP から合理的な判断なく GAAP の変更	GAAP および継続性の両方に関連する except for の限定	反 対	YES	YES
4. GAAP に合致しない原則への変更	except for の限定	反 対 GAAP と合致していないので継続性について言及しない	YES	NO
5. 最初の監査状況が被監査会社の制限による場合または継続性を妨げる不適切な前年度の記録	限 定 範囲の限定は「下記の区分において示したものを除いて」と表示する		YES	NO
6. 前年度の財務諸表が現金主義によっており再報告書は実施不能	修正意見区分 中間区分は前年度財務諸表を説明しているが、継続性についての言及をなしてはいけない		YES	NO
7. GAAP と合致しない原則からの変更	修正意見区分 変更に影響する一定の遡及後の継続性の表明をせよ		NO	YES

むすびにかえて

以上、アメリカにおける監査報告書および監査意見の展開過程を管見してきたが、そこで今後検討されるべき課題は、つぎのとおりである。

(1) 監査意見の本質ないし類型化の問題である。これは、監査機能または監査責任等との関連および会計原則とかかかわっているものであり、また監査報告書の具体的内容そのものの課題でもある。

(2) 監査機能との関連で、特に監査機能の拡張化と監査報告書の問題である。近年、会計情報の理論、国際会計論、取替原価会計等の会計理論の拡張とあいまって監査責任との関連での監査対象情報と監査意見、監査報告書の問題である。

(3) 監査意見のうち、わが国において会計および監査実践上問題となっているものに継続性の原則の違反すなわち第2号限定と会計原則準拠性違反すなわち第1号限定との関連についての研究課題がある。

(4) 内部監査論および独立的経営監査論との関連での監査報告書の問題と共に解決されなければならない¹⁾。

(5) 適正表示の概念の明確化の問題であり、これは、上記のそれぞれと関連しており、一般に認められた企業会計の原則(GAAP)の本質にかかわる問題である。

以上のように、監査とりわけ財務諸表監査は、企業の社会的責任との関連でその重要性が増大しており、特にわが国においては、証券取引法監査、商法監査の近年の発展拡大化により、さらに企業会計等の情報の利用者の側からの監査論の責任と義務への要求が増加してきている²⁾。監査の最終的かつ直接的な媒体が、監査報告書であり監査意見であるが故に、さらに精緻化された論理の探究が、現代的課題となっている。

注 1) 拙稿「経営監査論の展開と課題」城西経済学会誌，第12巻，第1，2，3号 pp. 386—403. 参照。

2) 同「監査人の責任および監査制度に関する現代的課題」城西経済学会誌，第14巻，第3号 pp. 87—112. 参照。
(昭和55年12月)