

監査の機能と監査報告書の意義

The Functions of Auditing and the Audit Report

鉛 山 友紀子*

Yukiko NAMARIYAMA

第1節 はじめに

2018年7月、企業会計審議会によって「監査基準の改訂に関する意見書」が公表された。これにより、監査報告書の記載区分、記載順序の見直し、および「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters: 以下、引用等を除いては「KAM」という)の導入という、監査報告書の大きな改訂が行われることとなった。監査報告書は、利用者¹に対し、監査の結果を伝える唯一の伝達手段である。したがって、監査人が実施する監査の結果が監査報告書の利用者に矛盾なく誤解のないように伝達されなければならない。従来、我が国で採用されてきた短文式監査報告書は、専門的知識のない一般投資家による利用を前提にしていることから誤解を招くことがないように、その様式と内容は標準化されてきたのである(伊豫田 [2019] p.17)。しかし、近年、簡潔に監査意見を述べる監査報告書では、監査意見に至る監査人の手続や判断がブラックボックスであり分かりにくく、また監査品質を判断する情報がないと批判されるようになってきた(企業会計審議会 [2017], 日本公認会計士協会 [2018], 日本公認会計士協会 [2025])。そのため、このような批判に対応すべく、監査報告書において監査意見形成に至るまでのプロセスを開示するといった取り組みを含めた新しい監査報告書の導入が複数の法域ならびにグローバルな規模で行われるようになったのである。

「意見書」にて監査報告書にKAMを記載することにより「財務諸表利用者に対して監査のプロセスに関する情報が、監査の品質を評価する新たな検討材料として提供されることで、監査の信頼性向上に資する」(企業会計審議会 [2018] p.1) ことが示されている。このKAMが記載された監査報告書による情報について論じるためには、従来、監査報告書に対する情報をどのように捉えてきたのかを明確にした上で、KAMが記載された監査報告書の情報はどのように捉えるべきであるのかについて検討されなければならない。

従来、監査報告書における情報の解釈については、大きく二つの立場から議論されてきた。一つは、監査報告書は監査意見を表明するためのものであり、それ以外の情報は監査人からの二次的情報であるとして、意見表明機能に主眼を置くオピニオン・レポートとするものである。二つ目は、監査報告書は、情報提供のためのものであり、監査意見以外に記載された内容自体にも監査人からの情報が含まれているとして、情報提供機能を重視しインフォメーション・レポートとするものである。

* なまりやま ゆきこ 経営学研究科経営学専攻博士後期課程

指導教員：工藤 栄一郎

¹ 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する。

本章では、監査が有する批判的機能および指導的機能、並びに監査報告書が有する意見表明機能と情報提供機能という、それぞれの機能の結びつきに着目し、これらの機能を受けた監査報告書は、オピニオン・レポートであるのか、インフォメーション・レポートであるのかを先行研究の概観を通じて考察する。そのために、これまでどのような議論が示されてきたのか、そしてその背景には何があったのかに対し先行研究を整理し、そこから導きだされる監査報告書がどのような性格を持つのかを明らかにする。

第2節 監査報告書の概要

第1項 様式および利用目的による分類

監査報告書は、監査意見を述べるものであるが、その様式は次のように分けられる。

- ① 短文式監査報告書
- ② 長文式監査報告書

短文式監査報告書は、監査人が実施した監査の概要と監査意見のみを簡潔明瞭に記載した報告書であり、これが財務諸表に添付されて一般に公表されるものとなる。通常、監査報告書といえば、短文式監査報告書を指す。一方、長文式監査報告書とは、依頼人である経営者に提出されるもので、監査の結果だけでなく監査人が実施した監査手続きの詳細な説明や必要な助言等を記載するものである。その記載内容は、種々多様であるが、たとえば、監査範囲・監査手続および監査人の結論・営業活動・財政状態・内部統制組織・財務諸表上の重要項目等に関する詳細な記載がなされたものであり、外部に公表されるものではない（岩田 [1954] p.115; 高田 [1975] pp.27-28; 鳥羽 [2009a] p.303）。

我が国で採用されている短文式監査報告書は、記載文言を標準化して内容を簡潔明瞭に記載するという標準監査報告書²が採用されている。これは、監査に対する専門的知識を欠くことが多い一般投資家に対し、監査の結果を判りやすく伝えるために、簡潔かつ明瞭に記載する必要があるとされてきたからである（伊豫田 [2019] p.17）。そのため、監査の過程に関する情報は記載されておらず、適正か否かといった監査意見のみが監査報告書に記載されてきたのである。つまり、短文式監査報告書においては、監査人が行った監査の結論としての意見が記載されるものであり、監査意見形成に至るまでのプロセスに関する情報は開示されておらず、ブラックボックス化されてきたのである。

第2項 監査報告書の記載区分

監査報告書に記載すべき事項は、監査基準等により規定されているが、大きく分類すると、(1) 範囲区分 (2) 意見区分 (3) 説明区分に分けられる。監査報告書に記載される内容の一部をこの三つ基本構造³で整理すると次のようになる。

(1) 範囲区分

監査意見の根拠

財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任

財務諸表監査における監査人の責任

² 本稿では、監査報告書と標準監査報告書を同義のものとする。

³ 監査報告書には、日付、宛先、監査法人および監査人名等の記載項目もあるが、ここでは監査の実施と結果に関わる主たる記載内容のみを取り上げる。

(2) 意見区分

監査意見

(3) 説明区分

その他の記載事項（補足的説明事項、特記事項、追記情報等含む）

(1) の範囲区分は、監査意見の基礎に関わる記載区分であり、監査対象とかかる根拠法、合理的証拠の入手の有無に関する記載等、実施した監査の概要を記載する区分となる。次に(2)の意見区分は、監査の結論として財務諸表に対する意見を記載する区分である。最後に(3)である説明区分は、追加的、強調的、情報提供区分でもあり、補足的説明事項、特記事項、追記情報等の財務諸表を読む上で必要と考える情報を記載する区分となる。

監査報告書は、監査意見を述べるものである。しかし、(1) (2) (3) が記載された監査報告書の解釈は、様々である。そこで、次節以降では、先行研究を通して監査研究者の見解を概観し、これまで提示されてきた議論の内容と、その背景にある事象を整理することで、監査報告書からどのような性格が導きだされるのかを明らかにする。

第3節 監査報告書の意義

監査報告書における情報に対する捉え方に関しては、多くの議論が行われてきた。かかる議論は、大きく次の二つに識別される。

- (1) 監査報告書は、監査意見に関する報告書であり、かかる意見に情報の価値を見出すことから意見表明機能に主眼を置いてオピニオン・レポートであるとする解釈
- (2) 監査報告書は、情報提供のためのものであり、監査意見とそれ以外に記載された内容自体にも監査人からの情報が含まれるとし、情報提供機能を重視したインフォメーション・レポートであるとする解釈

なぜこのように異なる見解が存在するのであろうか。監査報告書は、監査意見が記載された報告書を公表することで、財務情報の信頼性を高めるものである。したがって、財務諸表監査における信頼性の保証は、監査報告書の記載を通して行われることとなる。つまり監査報告書は、監査の意義を具体化し、利用者に伝える重要な役割を果たすものである。そのため、監査報告書の意義を論じるためには、監査の意義を理解することが必要不可欠となる。そこで、監査の意義について監査の機能の視点から整理した上で、監査報告書の意義について考察を加える。

第1項 監査の機能

監査がどのような機能を有しているかについては、利用者に対する機能と財務諸表の作成企業に対する機能という、二つの視点から論じることができる（長吉他 [2014] p.6）。

(1) 利用者に対する機能：意見表明機能と情報提供機能

- ① 意見表明機能：監査人は経営者が作成した財務諸表が適正であるかどうかに関して監査意見を表明することで利用者の意思決定のための情報として財務諸表の信頼性を保証するというものであり、保証機能とも言われる。
- ② 情報提供機能：監査人が監査意見を表明する手段である監査報告書において企業の状況に対し利害

関係者の判断に役立つような情報を提供することで、利用者の意思決定に資するための機能である。

これらの機能に対する議論は、監査報告書の性格をどのように捉えるのかという議論と密接に関係している論点となるものである。したがって、これらに関する詳細な議論は、次項において取り上げることとする。

(2) 財務諸表作成者に対する機能：監査の批判的機能と指導的機能

- ① 批判的機能：監査人が企業の作成・公表する財務諸表の適否について、批判的に検討し、その結果を職業的専門家としての監査意見を表明すること。
- ② 指導的機能：監査人が財務諸表の監査を実施する企業に対して、会計処理上の誤りや誤表示について適切な助言や勧告を行うことで、企業が適正な財務諸表を作成・公表するように指導すること。

この財務諸表作成者に対する二つの機能の存在は、我が国において監査基準が設定された当初より認められる。まず、批判的機能であるが、監査基準の前文である「財務諸表の監査について」「二 監査の必要性」において「監査は会計記録の正否を確かめるばかりでなく、さらに『企業会計原則』に照し、公正不偏の立場から経営者の判断を批判するもの」（経済安定本部 企業会計審議会 [1950]）であることが示されている。これは、まさに批判的機能を表しているといえる。

一方、指導的機能においては、「監査の目的は、財務諸表が『企業会計原則』に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき、監査人が、職業的専門家としての意見を表明して、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである。・・・監査人が財務諸表に対して助言勧告を与え、又は自らその作成に当ることがあるにしても、その採否は企業の経営者が決定するものであり、監査人はこれを強制することはできない」（経済安定本部 企業会計審議会 [1950]）ことが示されている。この「助言勧告」の部分が指導的機能を表している部分であろう。

これらの機能に対し、岩田 [1954] は、「会計士が監査をした結果、妥当でないという判定が下されたとする。この場合財務諸表を直さないでそのまま発表されたのでは、これを見る人が当惑するのである。外部の利害関係者は正しくないという意見のついた財務諸表を報告されても、困るのであつて、それでは正しいのはどうかと当然聞きかえしてくるであろう。間違つたものをそのまま出されたのでは、見るほうでこれを利用したり、参考にすることができない。だから、正しくなければ、正しいものに直すように導いて行くことが必要である。そこで指導勧告ということが当然会計士の任務となつてくるのである。会計士は批判をするばかりでなく、指導するものであることを我々は忘れてはならない。よしあしを判断批判するという消極的な機能ばかりでなしに、さらにこれをよくするように指導して行くという積極的な機能を会計士は果たすもの」（pp.7-8）であると述べ、監査には、消極的機能と積極的機能があると述べる。つまり、岩田 [1954] は、間違つたままの財務諸表と間違っていると指摘した監査報告書が提出されることは、利用者の混乱を招くだけであり、監査人の指導勧告を通じて修正された財務諸表とそれに対する指摘のない監査報告書が提出されることでこそ利用者の理解を得られるものであるとするのである。批判的機能とは、「よしあしを判断批判する消極的な機能」であり「会計士は会社の会計帳簿や証憑書類を調べて見て、会社の財務諸表がその経理内容すなわち財政状態や営業成績を公正妥当に示すかどうかにつき職業的専門家としての判断の結果を表明することになる。つまり、会計士監査は、会社の会計書類を調べて、そのよしあしを批評すること」（岩田 [1954] p.6）である。言い換えると、批判的機能とは、財務諸表の適正性について批評的視点から監査意見を述べることである。一方、指導的機能とは、「会計士が妥当

でない点を発見したならば、これを訂正するように勧め・・・正しい適正な決算報告書を作つて発表するように指導する」(岩田 [1954] p.7) ことである。つまり、監査人が監査を実施する企業に対し、会計処理上の誤りや誤表示について適切な助言や勧告等を行うことで、企業が適正な財務諸表を作成・公表するように指導する機能のことである。我が国に監査制度が導入された当初より、監査には批判的機能と指導的機能があり、これらは監査における不可欠な構成要素である(岩田 [1954] p.8) とする。

このような監査の機能と監査報告書との関係性を朴 [2015] は、次のように表している (p.99)。

図表 1-1 監査概念マトリックス

監査の付加価値低	被監査側に対する機能	監査報告書の本質	監査報告書の性格
	指導性	情報提供機能	インフォメーションレポート
	批判性	意見表明機能 (保証機能)	オピニオンレポート

朴 [2015] p.99

監査概念には、被監査側に対する批判的機能と指導的機能、また、監査の本質に関わる意見表明機能と情報提供機能、監査報告書の性格を表すオピニオン・レポートとインフォメーション・レポートは対立的に取り上げられることがある。しかし、これらの概念は必ずしも、二律背反ではなく、同時並行的に存在する概念でもあることを指摘する(朴 [2015] p.105)。つまり、監査の機能とは何であるのかという議論と監査報告書の意義に対する議論は切り離すことができない議論である。そこで次項において、監査の機能である批判的機能および指導的機能と監査報告書の性格について、監査研究者の見解⁴を概観し、整理した上で検討を加える。

第2項 先行研究におけるオピニオン・レポートと監査の機能に関する見解

オピニオン・レポートであるとする見解は、意見表明の部分のみが重要であるとするものである。これは、監査報告書は監査人独自の情報を提供するものではなく、財務諸表の適正性に対する監査意見こそが重要な情報であり、監査実施内容の記載および補足的説明事項等は、監査人の表明する監査意見を補足する第二次的な情報であるとする。そして、このような第二次的な情報は、利用者に対する啓蒙ないしは、サービスとして記載されるにすぎないとするのである(大矢知 [1992] p.177)。その背景には、財務諸表そのものに対する責任は経営者にあり、監査人は財務諸表について監査意見を表明することに対して責任をもつにすぎないからである。この考え方を主張する研究者として、岩田 [1954]; 日下部 [1962]; 近沢 [1967]; 佐藤 [1966,1968]; 山榘 [1971]; 高柳 [1979,1980]; 鳥羽 [2009a,2009b] 等が挙げられる。

1. 岩田巖教授の見解

岩田 [1954] は、「監査ということが単に会計の正否乃至当否を批判することだけに留まるならば、帳簿が締切られ、財務諸表が作成されてから監査を始めても差支あるまい・・・会計士監査は、単に批評するばかりではなく、忠言勧告も併せて行うものである。悪いところがあれば訂正を勧告して修正せしめるのである。会計士監査においては被監査会社と対立的立場にたつものではない。むしろ会社と同じ側に立つて財務諸表の信頼性を高めるために協力するものである」(p.25) と述べ、積極的により良い方向へ指導

⁴ 本稿では、監査の機能および監査報告書に対する見解の両方について議論を展開している代表的な研究者にのみ焦点を当てて論じることとする。

していく指導的機能を本質とし、その手段として批判的機能を捉えているのである。その上で、監査報告書は、会計士の意見を書くものであり、その監査意見に関して会計士は責任を負うものであるとする（岩田 [1956] p.13）。つまり、指導的機能の発揮を本質として批判的機能があり、その結果が監査報告書において意見として表明されるべきであるとするものである。言い換えると、監査の機能は、指導的機能を本質として、監査報告書はオピニオン・レポートであるとする見解を示している。

2. 日下部興市教授の見解

日下部 [1962] は、批判的機能は、「会社の経理または財務諸表の適否を会計原則に照らして批評し批判することをいい、本源的な監査機能である」（p.19）とした上で、監査の主要機能としては批判的機能を第1とするべきであるが、指導的機能を適当に活用することで監査目的を完遂し監査効果を高める必須条件であると述べている（日下部 [1962] pp.19-20）。また、監査報告書に対し、「opinion report たる点にあるのか、それとも information report たる点にあるのかをめぐって若干の論争がみられる。たしかに、監査報告書には、利害関係者に対して『判断の資料』を提供するという一種のインフォメーション的要素があることは否定しえない・・・しかし、これらは監査意見を補足補充するにすぎず、監査報告書の中心部分を占めるものではない。利害関係者が監査人に期待しているのは実に専門家としての責任ある意見なのであつて、監査報告書は、究極的には意見表明の手段以外のなにものでもないというべきである」（日下部 [1962] p.300）との見解を示している。つまり、監査の機能は、批判的機能を本質として、監査報告書はオピニオン・レポートであるとする見解を示している。

3. 近澤弘治教授の見解

近沢 [1967] は、監査の機能を「会計士監査人の果す本来的機能は企業から身分的にも経済的にも独立した第三者の立場から企業の会計を批判的に監査するという監査上の機能に求められるのであつて、経営者のために、あるいは広く経営のために指導を行うという経営管理上の機能はこの場合には監査上の機能の単なる属性としてのみ存在の意義があり、いわば監査上の機能が目的であつて、経営管理上の機能はその一手段にすぎない」（p.14）と述べている。つまり、会計士監査は、企業外部から独立的立場から批判するという批判的機能を本質とし、指導的機能はそれを補完する手段にすぎないとの見解を示している（pp.10-11）。その上で、監査報告書は、職業的専門家としての立場からの客観的にして公正不偏の意見を述べることに意義があるとする（近沢 [1967] pp.89-90）。つまり、監査の機能は、批判的機能を本質として、監査報告書はオピニオン・レポートであるとする見解を示している。

4. 佐藤孝一教授の見解

佐藤 [1968] は、「監査の最も重要な特質は、それが第三者による検討批判という点である」（p.4）と述べ、その本質は、批判的機能にあることを示している。そして、「意見表明に主眼をおきつつも、情報提供的な色彩や役目がある程度まで加味した折衷方式をとらざるをえないのではないか」（佐藤 [1966] p.128）との見解を示している。つまり、監査の機能は、批判的機能を本質として、監査報告書は、オピニオン・レポートではあるが、インフォメーションの部分も必要であるとの見解を示している。

5. 山榎忠恕教授の見解

山榎 [1971] は、「近代監査の場合には、指導性こそを重視し、批判性のほうがむしろその手段にすぎない・・・いかにその欠点のすべてを克明に指摘しきびしく批判した監査報告書が添付されていたところで、かんじんの財務諸表それ自体が、第三者的に見て遺憾な点のない十分に整ったものになっていないことには、利害関係者層の利害の調整や、それら利害関係者層への意思決定情報の提供、といった近代監査

の主目的が完遂されているとは看做しがたい。そこに、監査の指導性こそを重視しようとするわれわれの主張の根拠がある」(pp.8-9)と述べている。そして、「短文式の監査報告書というのは、監査人としての意見の表明を主眼とするものにほかならない」(p.219)との見解を示している。つまり、監査の機能は、指導的機能を本質として、監査報告書は、オピニオン・レポートであるとするのである。

6. 高柳龍芳教授の見解

高柳 [1979] は、「企業に対する社会からの情報提供要求は、法や規則の改正を置き去りにして、益々増大していくであろう。このような情報提供要求に対してまず応えていかねばならないのは企業である。社会的に必要とされる情報の提供を企業が拒絶した場合、監査人がこれに代ってその情報を提供するに当っては、それなりのルールが必要であって、必ずしも、無限定にこれを実施するわけにはいかない。すなわち、企業の肩代りとして監査人が第一次的責任をおってこの情報を提供すべき義務はないのである。企業が提供する情報の真実性に対して判定を下すことこそが監査人の第一義的な責任なのである」(p.17)と述べている。つまり、批判的に判定を下すこと、すなわち批判的に監査意見を述べることにこそ監査の本質はあるとするのである。その上で、「監査報告書の本質は意見報告書であって、情報提供とは一種のサービスとして記載されるところの、二義的な意味を持つものにすぎない」(高柳 [1980] pp.303-304)とする。しかし、「法や原則に律せられた情報の範囲でしか企業が情報を提供しない現実が存在する限り、社会的責任を果さねばならぬ監査人は、法定の『監査意見』のみならず、企業判断のために必要とみなされる、より多くの『情報』を公共のために提供しなければならない立場におかれることがある。このような社会的要請に応える能力を監査人は持っていることを社会から期待されている」(高柳 [1980] pp.306-307)と述べている。つまり、監査の機能は、批判的機能であり、監査報告書は、オピニオン・レポートであるとしながらも、利用者のためには、インフォメーションの部分も忘れてはならないとの見解を示しているのである。

7. 鳥羽至英教授の見解

鳥羽 [2009a] は、「監査人は、経営者が適正な財務諸表を作成しそれを確定するまで、財務諸表の適正表示を目指し、必要な指導や助言を積極的に行わなければならない。・・・財務諸表の適正表示が達成されるには、財務報告の重要性に対する経営者の深い理解がまず前提である。同時に、監査人の指導・助言機能の存在も不可欠である。しかしながら、残念なことではあるが、社会の人々がかかる監査人の補完的機能・役割を正しく評価することは、あまりなかったように思われる」(p.47)と述べている。しかし、指導・助言を受け入れるかどうか、どこまで受け入れるかどうかの判断は、被監査側の独立的な判断であるとする(鳥羽 [2009b] p.154)。その上で、「もともと監査には監査結果を利用者に報告(伝達)するという機能があるから、『情報提供機能』を別個に取り出すことについては問題が多い。・・・投資家に企業情報を伝達する責任は経営者にあり、監査人の責任ではないから、いかに投資家にとって重要な情報であっても、それが財務諸表等に表示されないという理由によって、それを監査人が外部に提供することはできない(二重責任の原則)」(鳥羽 [2009a] p.47)と述べている。つまり、指導的機能は重要ではあるが、補完機能であり、監査報告書は、オピニオン・レポートであるとの見解を示している。

第3項 先行研究におけるインフォメーション・レポートと監査の機能に対する見解

一方、インフォメーション・レポートとは、監査報告書は、情報提供のためのものであり、監査意見とそれ以外に記載された内容自体にも監査人からの情報が含まれているとする考え方である。監査意見も一種の情報であるが、さらに、企業の状況に関する利用者の判断に役立つような情報を提供し、財務諸表と監査情報が一体となって利用者の意思決定に役立つことを目的として、監査報告書を情報提供の手段で

あると主張するものである（大矢知 [1992] p.177）。この監査人からの情報提供も重視する立場の研究者として、森 [1962,1967]; 高田 [1976,1979]; 松本 [2010,2016] 等が挙げられる。

1. 森實教授の見解

森 [1962] は、「監査職能は、会計職能の完全な達成の指導の促進あるいは助言を目的とするので、会計職能と全体関連的に見たはたらきは指導性にあるとしなければならない。しかし、よくいわれるように監査職能は、批判的性格をもつ。小は個々の監査手続から大は総合的な意見表明にいたるまでその批判的性格は明らかで、批判的性格を失ってはそれは意味がなくなる。しかしこの批判性は監査職能をそれ自体に限って観察し、総合的な会計職能との全体関連的なはたらきを見ていない。全体関連的なはたらきは指導性にあり、このはたらきの手段の性格としての批判性を理解しなくてはならない」（pp.22-23）と述べている。その上で、「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。したがって、監査した財務諸表が適正なものであれば問題はないが、もしも不適正なものであった場合に、不適正であるという意見を表明しさえすればよいというのであれば、かれらに対する期待が十分に満たされることにはならない。監査人には、より積極的な役割、すなわち、企業の情報公開の社会的な公器とみなされるべき財務諸表を、より情報的なものにするはたらきが期待されているといわざるをえない」（森 [1967] p.189）との見解を示すのである。つまり、監査の機能には、批判的機能はあるが、指導的機能を本質として、監査報告書は、インフォメーション・レポートとしての性格を有しているとの見解を示している。

2. 高田正淳教授の見解

高田 [1976] は、「批判性説は監査のどの局面ないし次元をとりあげて批判性といっているかによって多様であるが、その批判性の内味は、監査が何であるのかということから派生する当然の性質であり、監査人が被監査企業に対して独立的であり公正不偏の立場にあることと表裏の関係にある常識ないし監査業務の前提であるにすぎない。指導性説のいう指導性は、その前提のもとであるべき監査人の被監査企業に対する態度の問題であり、これを支持し強調することによって利害関係者保護のための監査の社会的な機能ないし役割はよりよく充たされる」（p.31）とした上で、「利害関係者保護の観点から意味のある監査報告書は、監査対象である財務諸表とともに情報提供の手段であると考えることができよう。意見表明は、前段の情報（財務諸表）を肯定（または否定）するための証明の結果を示す一種の情報であって、監査報告書は、この部分を重要・不可欠な要素として内包しながら（財務諸表と一体となって情報を形成するために）全体としては情報提供を本質とする」（高田 [1979] p.242）と述べている。つまり、監査の機能においては、批判的機能を前提としつつ指導的機能が強調されるものであり、監査報告書は、インフォメーション・レポートであるとの見解を示している。

3. 松本祥尚教授の見解

松本 [2010] は、「監査においては、批判機能が主であり、指導機能が従となるという基本的な理解は否定されないものの、指導機能を否定するような財務諸表監査は、法定ディスクロージャー制度の趣旨からして必要とされないとと言える」（p.47）とする。その上で、「財務諸表利用者の意思決定の質を改善するためには、監査人が実施する監査の内容も一定程度知らしめる方が望ましい、とされた。そのためには、監査報告書のオピニオン・レポートとしての本質に監査人が拘泥することで、監査上の情報提供に過度に自己防衛的になり、インフォメーション・レポート化に消極的にならないことが必要である」（松本 [2016] p.40）と述べている。つまり、監査の機能においては、批判的機能を前提としつつ指導的機能が強

調されるものであり、監査報告書がインフォメーション・レポート化することに対し、積極的な姿勢を示している。

第4項 監査の機能と監査報告書の意義に対する考察

(1) 監査の機能に対する考察

先行研究における見解をまとめると、監査報告書の役割に関して、監査報告書を監査人の責任の視点から捉えるのか、利用者の視点から捉えるかで見解が大きく異なっているように考えられる。オピニオン・レポートであるとする見解は、主に、監査人の責任の範囲を明確にするべきであり、二重責任の観点からも監査人からの情報提供は、行われるべきでないとするものであると捉えられる。一方、インフォメーション・レポートであるとする見解は、利用者の視点から、積極的に情報を提供しようとする姿勢をとるものであると捉えられる。

だが、監査の機能の捉え方は様々であり、批判的機能および指導的機能のどちらをより重視するのかは、論者によって見解が分かれるものであった。例えば、インフォメーション・レポートを重視する見解を示す森 [1962,1967]; 高田 [1976,1979]; 松本 [2010,2016] であるが、監査の機能に対しては指導的機能を本質として捉える森 [1962,1967] と批判的機能を前提としながらも指導的機能を重要視する見解を示す高田 [1976,1979]; 松本 [2010,2016] といった具合に監査の機能に対する見解は異にしている。また、オピニオン・レポートであるとする論者も同様であるが、指導的機能を重要視する岩田 [1954] や佐藤 [1979] それに高柳 [1979・1980] のように指導的機能を重視した上で批判的機能を本質とする見解を示している。一方、山榊 [1971] は、指導的機能を本質として、批判的機能はその手段にすぎないとの見解を示す。このように監査報告書の情報に対する見解は同じであったとしても監査の機能に対する見解は様々である。なぜ、このように見解の違いがあるのだろうか。

図表1-2 批判的機能と指導的機能の変遷

	時期および関連する歴史的背景	批判的機能と指導的機能の関係
1	1950年代 財務諸表監査制度の導入期	指導性の必要性から、指導的機能が重視
2	1960年代～ 財務諸表監査制度の定着 1960年代半ばの粉飾決算事件	財務諸表監査の厳格化の必要性から、批判的機能が本源的な機能であることを強調
3	1970年代後半～ 商法特例法監査制度の導入 連結または中期財務諸表等の監査対象の拡大	批判的機能と指導的機能が対置
4	2000年代末～ 複雑な会計基準 ⁵ の公表 内部統制報告制度の導入	指導的機能が再び重視され、制度上も要請 ⁶

町田 [2025] p.60をもとに筆者作成

このような見解の背景には、我が国における監査制度発展の過程が影響していると考えられる。我が国における監査制度の導入初期には、監査への抵抗感や監査の受け入れ体制の不十分さから指導的機能が重要視されていた。だが、制度化が進み、監査に対する理解や整備体制が進むにつれ、批判的機能は指導的

⁵ 例えば、税効果会計に関する会計基準・企業結合に関する会計基準等が挙げられるが、本稿の趣旨とは異なるため詳細については取り上げない。

⁶ 2011年3月に改訂された内部統制制度に関する意見書において「指導的機能の適切な発揮」が求められるようになった(企業会計審議会 [2011])。

機能と並ぶ重要な監査の機能として認識されるようになってきたのである。その後、一般投資家を保護するという場合に、その保護の意義や積極性ないし消極性を問題提起し、本質的機能は批判的機能であるのか指導的機能であるのかといった議論が行われてきた（高田 [1976] p.17; 可児島 [2002] p.4）。つまり、監査制度の成熟度の違いが、様々な見解や議論を生み出してきたといえる。町田 [2025] は、これらの議論を図表1-2のように4つのフェーズに分け見解の違いを分析している（pp.59-60）。

1. 1950年に我が国において、はじめて監査基準が設定され、監査制度の導入・定着させる過程で、指導的機能の強調ないし優先する議論が展開された。
2. 1960年代において頻発する粉飾決算事件⁷とそれに伴う監査基準の見直しの中で、批判的機能を本質的な監査の機能とする議論が展開されるようになった。
3. 1970年代後半では、批判的機能と指導的機能を対置し、財務諸表を批判的に検証するという文脈で論じられるようになった。
4. 近年では、新たな制度の導入、あるいは、内部統制報告制度等の既存の制度であってもさらに監査人を企業の財務報告等に協力的な存在として位置付ける意味で「指導性の発揮」が求められるようになってきた。

このように当然の帰結かもしれないが、監査の機能は、監査制度の成熟度により機能が変わってきたことになる。朴 [2015] は、現在の複雑化する会計や、会計上の見積りの拡大および測定の不確実性が高まっている中、監査人が単なる財務諸表の適正性に関する意見表明、すなわち保証機能の発揮だけにとどまれば、財務諸表監査の意義は損なわれる可能性があることを指摘する（p.103）。つまり、変化の激しい現在の社会環境において意見表明、つまり、批判的機能の発揮だけにとどまるのではなく、指導的機能の発揮も重要となるのである。

監査の機能を批判的機能に求めるべきであるのか、それとも指導的機能に見出すべきであろうかということであるが、筆者は、指導的機能を重視し、批判的機能をその手段であるとする立場をとる。なぜならば、監査人は利用者のために指導することでさらによくしていくという積極的役割を担うべきであると考えられるからである。指導的機能による助言を受入れて会社の帳簿を直すかどうかは、監査人が強制できるのではなく経営者が決めることである。そのため、監査人の勧告を受け入れるか否かは経営者の自由である。もし経営者が受け入れなかった場合には、限定付適正意見や不適性意見といった無限定適正意見以外の監査意見を監査報告書に記載することになる。つまり、指導的機能を受け入れなかった場合には、批判的機能行使するという意味で批判的機能をその手段と考えるのである。

(2) 監査報告書の意義に対する考察

「監査というのは、・・・それを利用するひとびととのあいだの、懸橋の役割を果たそうとする存在にはかならない」（山榎 [1971] p.11）と述べている。この懸橋としての役割を果たすための手段として監査報告書は利用される。だが、この懸橋に対する役割、つまり監査報告書の意義に対しての見解は論者によって異なるものであり、今日まで明確な位置づけが示されているわけではない。

この点に関し松尾 [2025] は、「監査人による情報提供について肯定的な立場の論考の多くは、利害関係者保護という観点から財務諸表の利用可能性を高める情報の必要性を主張している。しかし、『具体的何について』、『どのように』情報提供を行うかという点については、論者によって異なっていることがわかる。この原因として、情報提供機能の定義が共有されていない」（p.393）ことが要因の一つであると指

⁷ 山陽特殊製鋼事件等が挙げられる。

摘する。

情報提供機能に対し、明確な定義を示している文献に鳥羽・秋月〔2001〕があるが、情報提供機能を「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動である」(p.177)と定義している。そして、「監査人による情報提供機能を正しく議論するためには、当事者による第一次認識と監査人の第一次認識との関係を理論的に、また法制度との関連で明らかにしておく必要」(p.175)があり、「公認会計士は、たとえ会計ルールで求められていなくとも、財務諸表を分かり易く、誤解のないようにするための情報を財務諸表に追加的に記載することの意味と重要性を経営者に対して丁寧に説き、財務諸表の適正表示の達成に協力を求めるべきである。これが出発点である。一方、監査人が監査報告書に追加的な情報を記載する場合には、それを支持する積極的な理由を十分に用意するべきである。監査人による安易な情報提供は、指導機能の失敗を自ら認めることに他ならず、また、保証機能の枠組みの中で監査人としての固有の役割を果たすことの放棄でもある。一方、監査学者がこの領域の解決を安易に情報提供機能に求めることは、財務諸表監査の理論の構築に失敗したことを、あるいは、財務諸表監査の理論の構築ができていないことを自ら認めるに等しい」(pp.186-187)と述べている。つまり、監査報告書は、情報提供機能としての役割を果たすべきではなく、もしその役割としての機能が必要であるのならば、監査制度に取り込んだ上で、監査人からの情報は提供されるべきであるというのである。また、監査の機能は、指導的機能を本質とするものであり、監査人による適切な指導が行われているのであれば、経営者からの情報開示の中で必要な情報は開示されるはずであり、監査人が新たに情報を開示することは、監査の機能をうまく活用することができておらず、それは監査の失敗に該当すると指摘するのである。

我が国の監査基準において、監査報告書は監査意見を述べるものであるとされていることから、監査報告書は、意見表明機能であると言わざるを得ない。言い換えると、現在の我が国における監査基準においては、情報提供の性格は取り込まれておらず、監査報告書はオピニオン・レポートであるということになる。

監査報告書は、利用者に対し、監査の結果を伝える唯一の伝達手段である。したがって、監査人が実施する監査の結果が監査報告書の利用者に矛盾なく誤解のないように伝達されなければならない。そのためには、指導的機能を本質的機能として、正しい財務諸表になるように支援し、それに対して批判的に評価されなければならない。つまり、監査における本質的機能は指導的機能にあり批判的機能はその手段であると考えられる。また、監査報告書は、意見を述べるためのものであることから、オピニオン・レポートであると捉えられる。つまり、監査報告書の意義として、指導的機能を重要視した結果、意見表明機能としての監査報告書であると解されるのではないだろうか。

第4節 むすび

本稿では、監査が有する批判的機能および指導的機能、並びに監査報告書が有する意見表明機能と情報提供機能という、それぞれの機能の結びつきに着目し、これらの機能を受けた監査報告書は、オピニオン・レポートであるのか、インフォメーション・レポートであるのかを先行研究を概観し考察を行った。

まず、監査の機能が有する二つの機能の整理を行った。監査には、利用者に対する機能と財務諸表の作成企業に対する機能とに分けることができる。利用者に対する機能は、(1)意見表明機能(2)情報提供機能であり、財務諸表の作成企業に対する機能は、(1)批判的機能(2)指導的機能である。これらの機能は、相反する機能ではなく相互的に作用する機能である。とくに、利用者に対する機能は、監査報告書の本質をどのように捉えるかの議論と密接に連携している部分となる。監査報告書をオピニオン・レポートであるとする考えは、監査意見を批判的に捉えることで、それ以外の情報はあくまで補足的情報である

とするものである。一方、インフォメーション・レポートとする考えは、監査の機能を情報提供機能であると捉え、監査報告書全体が情報であるとするものである。

次に監査報告書が有する性格を明確にするため、これまでどのような議論が示されてきたのか、そしてその背景には何があったのかに対し先行研究を整理することで、そこから導きだされる監査報告書がどのような性格を持つのかを明らかにした。

先行研究における見解をまとめると、監査報告書を監査人の責任の視点から捉えるのか、利用者の視点から捉えるかで見解が大きく異なっている。オピニオン・レポートであるとする見解は、主に、監査人の責任の範囲を明確にするべきであり、二重責任の観点からも監査人からの情報提供は、行われるべきでないとするものであると捉えられる。一方、インフォメーション・レポートであるとする見解は、利用者の視点から、積極的に情報を提供しようとする姿勢をとるものであると捉えられる。だが、監査の機能の捉え方は様々であり、批判的機能および指導的機能のどちらをより重視するのかは、論者によって見解が分かれているものであった。このような見解の違いの背景には、我が国における監査制度発展の過程が、様々な見解や議論を生み出してきたと考えられる。

現在の複雑化する会計や、会計上の見積りの拡大および測定の不確実性が高まっている中、批判的機能の発揮だけにとどまるのではなく、指導的機能の発揮が重要になる。指導的機能による助言を受入れて会社の帳簿を直すかどうかは、監査人が強制できるものではなく経営者が決めることである。そのため、もし経営者が受け入れなかった場合には、限定付適正意見や不適性意見といった無限定適正意見以外の監査意見を監査報告書に記載することになる。つまり、指導的機能を受け入れなかった場合には、批判的機能を行行使するという意味で批判的機能をその手段と考えるのである。

また、監査報告書が有する性格については今日まで明確な位置づけが示されているわけではない。その要因の一つは情報提供機能の定義が共有されていないことにある。鳥羽・秋月 [2001] は、情報提供機能を「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動である」と定義した上で、監査報告書は、情報提供機能としての役割を果たすべきではなく、もしその機能が必要であるのならば、監査制度に取り込んだ上で、監査人からの情報は提供されるべきであるとする。現在の我が国における監査基準では、監査報告書は監査意見を述べるものであるとされており、情報提供の性格は取り込まれていない。そのため、監査報告書はオピニオン・レポートであると言わざるを得ない。

これらのことから、監査における本質的機能は指導的機能にあり批判的機能はその手段であると考えられる。そして、監査報告書は、監査意見を述べるためのものであることから、オピニオン・レポートであると捉えられる。つまり、監査報告書の意義として、指導的機能を重要視した結果、意見表明機能としての監査報告書であると解されるのではないだろうか。

参考文献

- 岩田巖 (1954)『会計士監査』森山書店。
- 伊豫田隆俊 (2019)「監査報告書の透明化—短文式監査報告書と情報提供機能—」『会計・監査ジャーナル』763。
- 大矢知浩司 (1992)『新訂 監査論概説』白桃書房。
- 可見島俊雄 (2002)「監査における批判性と指導性—監査の批判的機能と指導的機能の類型を中心にして—」『名古屋学院大学論集 社会科学篇』38(4)。
- 企業会計審議会 (2011)「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について (意見書)」。
- 企業会計審議会 (2017)「第39回監査部会議事録」。
- 企業会計審議会 (2018)「監査基準の改訂に関する意見書」。
- 日下部興市 (1962)『会計監査詳説』中央経済社。

- 経済安定本部企業会計基準審議会（1950）『経済安定本部企業会計基準審議会中間報告 監査基準・監査実施準則』。
- 佐藤孝一（1966）「監査報告基準・準則の改正問題：監査基準および準則の改正」『産業経理』26(1)。
- 佐藤孝一（1968）『新講 監査論 新訂版』中央経済社。
- 高田正淳（1976）「監査における指導的機能と指導性説」『国民経済雑誌』134(1)。
- 高田正淳（1979）『最新監査論』中央経済社。
- 高田駒次郎（1975）『近代監査報告書論』中央経済社。
- 高柳龍芳（1979）「監査報告基準の問題点」『關西大學商學論集』24(5)。
- 高柳龍芳（1980）「第7章 監査報告書の機能とその改良」高田正淳編著『体系近代会計学IX 財務諸表の監査』中央経済社。
- 近沢弘治（1967）『会計士監査の基礎理論』森山書店。
- 鳥羽至英（2009a）『財務諸表監査：理論と制度 基礎編』国元書房。
- 鳥羽至英（2009b）『財務諸表監査：理論と制度 発展編』国元書房。
- 鳥羽至英・秋月信二（2001）『監査の論的考え方：新しい学問「監査学」を志向して』森山書店。
- 長吉眞一・伊藤龍峰・北山久恵・井上善弘・岸人・異島須賀子（2016）『監査論入門（第3版）』中央経済社。
- 日本公認会計士協会（2018）「改訂監査基準の概要 - 監査上の主要な検討事項（KAM）の導入」。
- 日本公認会計士協会（2025）「監査基準報告書 700 実務ガイダンス第1号 監査報告書に係るQ&A（実務ガイダンス）」。
- 朴大栄（2015）「二重責任の再考」『桃山学院大学総合研究所紀要』41(1)。
- 松本祥尚（2010）「監査業務における指導機能の独立性侵害可能性」『現代監査』20(3)。
- 松本祥尚（2016）「インフォメーション・レポート化する監査報告書の受容可能性」『会計』189(3)。
- 町田祥弘（2005）「第3章 監査の機能」『財務諸表監査の基礎概念』林隆敏編著 中央経済社。
- 松尾慎太郎（2025）「第21章 監査意見意外の記載事項」『財務諸表監査の基礎概念』林隆敏編著 中央経済社。
- 山榎忠恕（1971）『近代監査論』千倉書房。
- 森實（1962）「会計監査の職能に関する一試論」『香川大学経済論叢』35(1)。
- 森實（1967）『近代監査の理論と制度』中央経済社。