

改訂監査基準及び監査基準委員会報告800及び805（公開草案）の概要（その1）

ゆう き ひでひこ
公認会計士 結城 秀彦

1. はじめに

企業会計審議会は、平成26年2月18日付監査基準の改訂に関する意見書（以下、「改訂意見書」という。）により、監査基準を改訂した。改訂監査基準は、平成27年4月1日以後開始事業年度から適用されるが、早期適用を妨げないものとされている。

改訂監査基準は、改訂前監査基準の建付けを維持しつつも、その監査の対象とする財務諸表には一般目的の財務報告に準拠して作成された財務諸表（以下、「一般目的の財務諸表」という。）のみならず、特別目的の財務報告に準拠して作成された財務諸表（以下、「特別目的の財務諸表」という。）が含まれることを明らかにし、さらに監査意見の種類として適正性に関する意見（以下、「適正表示意見」という。）の他、準拠性に関する意見を明らかにした。

また、従来のような一般目的の財務諸表のみならず、様々な財務報告の枠組みに準拠して作成された特別目的の財務諸表に対する監査のニーズが生ずることに対応して、監査対象財務諸表に適用される財務報告の枠組みが監査の規準として受入可能かどうか、十分な検討を監査人に求めている。又、特別目的の財務諸表に対する監査報告書においては、その誤用を防ぐため、会計の基準、財務諸表の作成の目的及び想定される主な利用者の範囲、会計の基準が

適合する特別の利用目的以外の他の目的には適合しないことがある旨の記載を行うこととされている。

なお、改訂意見書では、これらの監査基準改訂を受けて、日本公認会計士協会（以下、「JICPA」という。）が実務指針を早急に作成することを求めている。

JICPAでは本稿執筆時点（平成26年3月14日現在）において既に監査実務指針案として「監査基準委員会報告書800『特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査』（以下、「監基報800」という。）、監査基準委員会報告書805『個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査』（以下、「監基報805」という。）及び関連する監査基準委員会報告書（以下、「監基報」という。）の改正のそれぞれに関する公開草案（平成25年12月13日付）」を公表している。

また、研究報告案として、「『監査基準委員会報告書800『特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査』及び監査基準委員会報告書805『個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査』に係るQ&A』（以下、「Q&A」という。）に関する公開草案（平成26年1月27日付）」も公表されている。

さらに、JICPAは、今後、業種別等の監査実務指針の改訂に取り組む予定である。

<図表1>改訂監査基準等の概要（平成26年3月14日現在）（筆者作成）

企業会計審議会監査部会
監査基準の改訂に関する意見書（平成26年2月18日）
日本公認会計士協会
監査基準委員会報告書800 「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」（公開草案）
監査基準委員会報告書805 「個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査」（公開草案）
上記関連の監査基準委員会報告書の適合修正（公開草案）
監査基準委員会研究報告『監査基準委員会報告書800『特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査』及び監査基準委員会報告書805『個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査』に係るQ&A』（公開草案）

本稿では、こうした改訂監査基準等の動向の理解に資するように、上記の改訂監査基準等のみならず、すでに発効済みの監基報において関連する要求事項・適用指針をも参照して解説を進めることとした。

まずは本号において財務報告の枠組みやその受入可能性の検討について解説を加え、次号以降では、財務報告の枠組みの分類の考え方や「その他の監査」（会社法監査又は金商法監査以外の監査）における財務報告の分類の適用の事例等について、解説を進めていく予定である。

なお、本稿においては、改訂監査基準並びに監基報800及び監基報805の公開草案において見られる同義異語（例えば、「会計の基準」と「財務報告の枠組み」、「適正性意見」と「適正表示意見」等）については、原則として、監基報公開草案の用語を用いる。

また、本稿の記載のうち、意見にわたる部分は筆者の私見であり、筆者の所属する法人等の見解ではないことを予め、申し添える。

2. 適用される財務報告の枠組み

適用される財務報告の枠組みとは、財務諸表の作成と表示において、企業の特性と財務諸表の目的に適合する、又は法令等の要求に基づく、経営者が採用する財務報告の枠組みをいう（監基報200「財務諸表監査における総括的な目的」）。なお、財務報

告の枠組みは、改訂監査基準においては、「会計の基準」と表現されている。

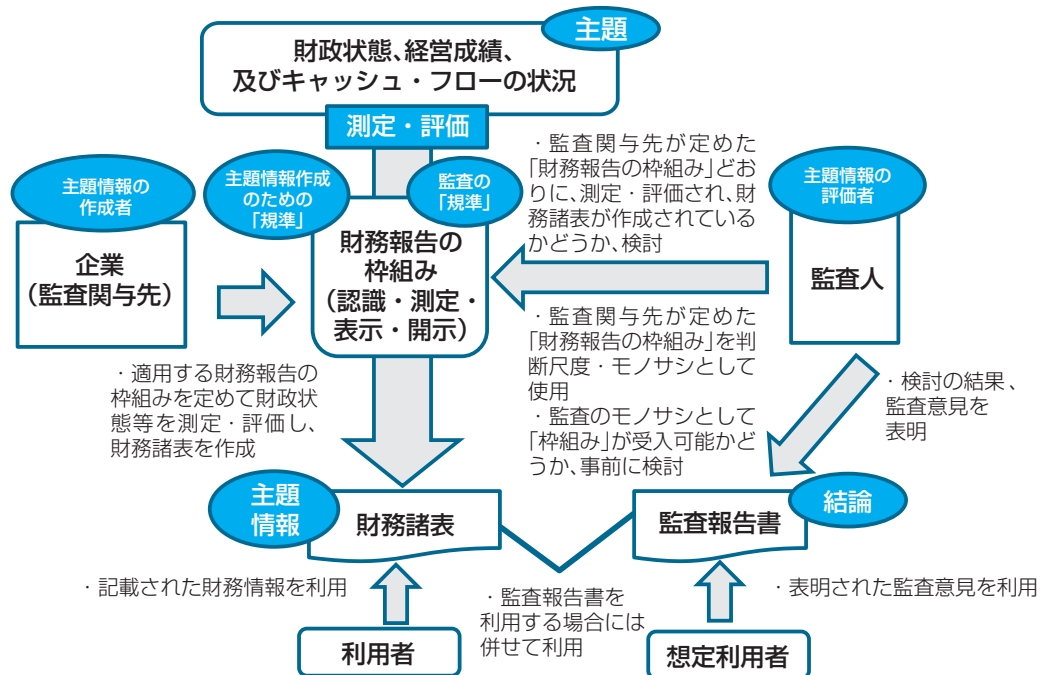
財務報告の枠組みには、財務諸表の表示（用語や様式等）や開示（注記事項等）に係る事項・方針のみならず、その財務諸表を誘導作成する基礎となった帳簿に記録される取引の認識及び測定に係る事項・方針が含まれる。

とくに注意しておかねばならないのは、財務報告の枠組みは、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準（例えば、企業会計基準委員会が設定する企業会計基準、指定国際会計基準、又は国際会計基準審議会が公表する国際会計基準）、又は法令等により要求される事項に限られるものではなく、その内容としては様々なものが想定されることである。

例えば、財務諸表の利用者が特定されている場合に、財務諸表の作成者と利用者がどのような会計処理方法や表示様式で作成するかについての取り決めを行い、これに基づき財務諸表が作成されることがある。その場合には、財務諸表の作成者・利用者間で定めた取り決めが財務報告の枠組みとして取り扱われることがある。

監査の実施にあたり、なぜ、財務報告の枠組みが重要なものとされるのか？それは、監査の実施にあたって、監査人が監査対象財務諸表の作成の当否を判断するための尺度・モノサシは、その財務諸表を作成するために財務諸表作成者が適用した財務報告の枠組みと一致するからである。

<図表2> 監査業務における財務諸表、財務報告の枠組み、作成者、監査人、想定利用者等の関係
～保証業務の枠組みに照らした場合～（筆者作成）



財務諸表に対する監査を含め、保証業務とは、ある主題（例えば、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況）の状況や態様を測定・評価した主題情報（例えば、財務諸表）について、主題情報の作成者（例えば、監査関与先）が定めた測定・評価の規準（例えば、財務報告の枠組み、会計の基準）どおりに測定・評価されているかどうかについて、結論（例えば、監査意見）を表明し、想定利用者に提供する業務を言う（監査保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」参照。）。

監査は過去財務情報に対する保証業務のひとつであるとされているため、このような保証業務の性質を勘案すると、監査意見を表明する上での当否の判断尺度（監査の規準）は、財務諸表の作成者である監査関与先が選択適用した財務報告の枠組み（財務諸表の作成基準）と一致することとなる。

端的に言えば、適用される財務報告の枠組みは監査における判断尺度（モノサシ）となるということであり、財務報告の枠組みの内容がどのようなものであるかが非常に重要となる。

したがって、適用される財務報告の枠組みが監査におけるモノサシとして受入れられるものかどうか、受入可能性の評価が必要となる。

又、監査人が、監査のモノサシとして受入れた財務報告の枠組みに規定されている内容がどのようなものであるか（例えば、必要な場合には、要求されている内容を超越して企業の経済資源の状況を表すことが監査人に求められているかどうか等）、その分類に応じて、監査人が表明する監査意見の種類が異なることにもなる。

さらには、適用される財務報告の枠組みを理解していると想定される監査報告書の利用者（以下、「想定利用者」という。）以外の者が利用した場合に、監査報告書が誤用される可能性が高い場合には、監査報告書において誤用を防ぐための記載を行う必要がある。

例えば、特別目的の財務諸表の監査においては、財務報告の枠組み（会計の基準）、財務諸表作成の目的及び想定利用者の範囲の記載が求められ、また、適用される財務報告の枠組みの内容等について注意喚起するため、監査報告書に強調事項を付すとともに、必要な場合には配布又は利用制限の記載を行うこととなる。

以下においては、こうした監査の実施に当たっての受入可能性の検討、財務報告の枠組みの分類に基づく監査意見の種類、監査報告書における誤用を防ぐための記載について、それぞれ見て行きたい。

3. 受入可能性の検討

改訂監査基準では、特別目的の財務諸表の監査を

行う場合、監査人は適用される財務報告の枠組みが受入可能であるかどうかを検討することが求められることとなった（改訂監査基準第三実施基準—基本原則8）。

しかしながら、このような受入可能性の検討は、特別目的の財務諸表の監査に限らず、従前から監査全般に求められているものである。

契約締結にあたって満たされるべき監査の前提条件のひとつとして、財務報告の枠組みが監査の規準（モノサシ）として受入可能かどうかを判断して契約を締結し監査を実施することが監査人に求められている（監基報210「監査業務の契約条件の合意」（以下、「監基報210」という。）第4項）。

しかしながら、従前の監査実務では、財務報告の枠組みの受入可能性については、その他の監査業務の契約締結の可否（監査業務の受入可能性）の検討事項（例えば、業務実施が監査人のレピュテーションに及ぼす影響や業務遂行能力等）に比べて、それほど意識されていなかったことも多いと思われる。これは、従前の監査実務においては法定監査又は法定監査に準じた任意監査が多く、監査に適用又は準用される法令等に財務諸表作成のために適用される枠組みが明示されていたことに由来するものであると考えられる。

しかしながら、前述の通り、財務報告の枠組みは、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準又は法令等により要求される事項のみではない。

特定の利用者のみが財務諸表を利用する場合（すなわち、特別目的の財務諸表の場合）には、財務諸表の利用者・作成者の間の財務諸表の作成に関する取り決めが財務報告の枠組みとなることがある。

このような特別目的の財務諸表に対して監査を行う場合には、財務諸表の利用者・作成者の間の財務諸表の作成に関する取り決めを監査の規準として財務諸表の当否が判断されることとなる。

したがって、改訂監査基準は、とくに特別目的の財務諸表の監査について受入可能性の検討を行うことを監査人に求めているものと考えられる。

なお、特別目的の財務諸表の監査においては、財務諸表の作成及び監査に関する、いわゆる二重責任の原則の下、監査人のみならず、財務諸表作成者も受入可能性の検討を行うことが想定されている。

経営者が財務報告の枠組みの選択肢を有する場合、特別目的の財務諸表の監査報告書の財務諸表に対する経営者の責任区分において、経営者は適用される財務報告の枠組みが 個々の状況において受入可能なものであることを判断する責任を有する旨を記載すること求めている（監基報800公開草案第12項）。

このような監査報告書の記載は、財務報告の枠組みが受入可能かどうかを判断して選択適用して財務

諸表を作成する責任は財務諸表作成者にあることを示すものと解される。

は、その枠組みが受入可能な特性を示しており、財務諸表の利用者にとって利用可能であるかどうかについて検討することが必要となる。

4. 受入可能な枠組みの特性と分類

財務報告の枠組みの受入可能性を検討する際に

具体的には、例えば、図表3に示すような要素を考慮することとなる（監基報210A4項及び付録の3. 及び4.）。

<図表3>受入可能性を検討する際に考慮する要素の例示（筆者作成）

項目	受入可能性を検討する際に考慮する要素の例示
企業の特性	例えば、財務報告の枠組みを適用する企業は営利企業か非営利組織か
財務諸表の特性	例えば、完全な一組の財務諸表であるか、個別の財務表であるか
財務報告の枠組みの目的	例えば、財務報告の枠組みは広範囲の利用者に共通するニーズを満たすことを目的としているか、又は特定の利用者のニーズを満たすことを目的としているか
財務報告の枠組みの特性	例えば、 <ul style="list-style-type: none"> ・提供される財務情報に適用される財務報告の枠組みが認知された会計基準設定主体又は法令等に規定されているかどうか ・企業の事業活動等と財務諸表の目的に適合しているか（目的適合性） ・財務諸表利用者の結論に影響を及ぼす可能性がある勘定残高等が省略されていないかどうか（完全性） ・提供される財務情報が事象及び取引の経済実態を反映しているかどうか（信頼性） ・類似の状況において首尾一貫した評価、測定、表示及び開示がなされるかどうか（信頼性） ・偏向のない情報が提供されるかどうか（中立性） ・明瞭かつ総合的な情報が提供され、著しく異なる解釈をもたらさないかどうか（理解可能性）

なお、前述の通り、適用される財務報告の枠組みは監査に用いる規準となる。そのため、監査において表明する意見の種類を定めることとなり、例えば、適用される財務報告の枠組みが適正表示の枠組みの場合には適正表示の規準となり、監査において適正表示意見が表明され（監基報210A2項）、また特別目的の枠組みの場合には、監査報告書において、適用される財務報告の枠組み、財務諸表の目的及び必要な場合には想定利用者が記載される（改訂監査基準第四報告基準八特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報、及び監基報800公開草案第12項）。

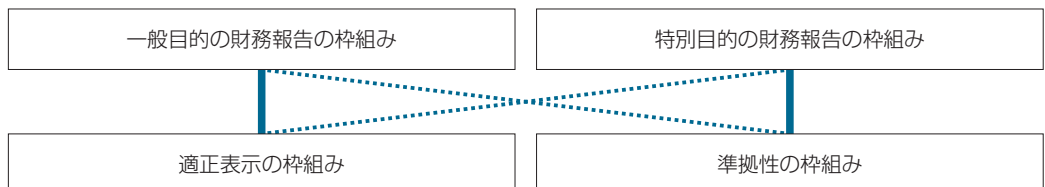
したがって、財務報告の枠組みの受入可能性を検討するに当たっては、適用される財務報告の枠組みがどのようなものに分類され、どのような監査意見を表明することとなるのかを検討することも必要となる。

改訂監査基準及び監基報においては、財務諸表作

成に適用される財務報告の枠組みは、次のように分類される。

- ・一般目的の財務報告の枠組み、又は特別目的の財務報告の枠組み
- ・適正表示の枠組み、又は準拠性の枠組み
- 一般目的の財務報告の枠組み及び特別目的の財務報告の枠組みは、いずれも、適正表示の枠組みであることもあれば、準拠性の枠組みであることもある（監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第6項（1）、監基報800公開草案第5項）。
- したがって、改訂監査基準及び監基報において、これらの枠組みは図表4に示すとおり、次の4つに分類されることとなる。
- ・一般目的の財務報告の枠組みx適正表示の枠組み
- ・一般目的の財務報告の枠組みx準拠性の枠組み
- ・特別目的の財務報告の枠組みx適正表示の枠組み
- ・特別目的の財務報告の枠組みx準拠性の枠組み

<図表4>適用される財務報告の枠組みの分類（Q&A公開草案 Q7より引用）



監査業務の契約締結、とくに特別目的の財務諸表の監査契約の締結にあたって、財務報告の枠組みの受入可能性の検討を適切に行う上では、適用される枠組みがこれらのいずれの組合わせに分類されるのか、適切に理解しておくことが必要となる。

次号以降では、このように組合わされる4つの枠組みのそれぞれに見られる特性について、解説していくこととしたい。

(次号へ続く)

トーマツ Web サイトのご案内 トーマツ企業リスク研究所 季刊『企業リスク』のご案内
<http://www.tohmatsu.com/book/er/>

トーマツ企業リスク研究所では、2003年10月より、季刊誌『企業リスク』を発行しております。本誌では、毎号企業のリスク管理活動に有益でタイムリーなテーマを取り上げております。是非ともご購入賜りますようお願い申し上げます。

<最新号 第43号 (2014年4月号)>

- **特集 戦略アプローチからの統合報告**
動向解説／フレームワーク解説／見識者インタビュー／導入企業インタビュー
- **研究室**
共通価格の創造 (Creating Shared Value の解説)
企業リスクマネジメント調査 2013年の調査結果
2014年 グローバルリスクの今後の動向
- **連載**
企業リスクの現場 第4回 サイバー攻撃について考える

お問合せ先 トーマツ企業リスク研究所 Tel:03-6213-1113 E-mail:risk-magazine@tohmatsu.co.jp