

改訂監査基準並びに監査基準委員会報告書800及び805の概要（その6）

公認会計士 ゆうき ひでひこ 結城 秀彦

10. 監査報告書における追記情報—財務諸表の作成目的の記載及び監査報告書の配布又は利用制限

(1) 財務諸表の作成目的及び配布又は利用の制限の追記の趣旨

改訂監査基準は、特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報（改訂監査基準第三 八）を定めており、これに対応して監基報800においても、次のような要求事項が定められている。

- 特別目的の財務諸表に対する監査報告書には、監査報告書の利用者の注意を喚起するため、例えば「財務諸表作成の基礎」等の適切な見出しを付した強調事項区分を設け、財務諸表は特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されており、したがって、他の目的には適合しないことがある旨を監査報告書に記載することが求められる（監基報800第13項参照）。
- 監査人は、上記のような注意喚起に加えて、監査報告書が特定の利用者のみを想定しており、監査報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると判断する場合には、適切な見出しを付してその旨を記載することが求められる（監基報800第14項参照）。

特別目的の財務諸表は、例えば、規制当局が特別目的の財務諸表を企業に公表することを要求する等、想定されていない目的に利用されることがある。

特別目的の財務諸表は、特別目的の枠組みを十分に理解している特定の利用者を想定して作成されている。想定外の者が、何らかの事情で当該財務諸表を入手した場合に、閲覧のみにとどまることなく、意思決定や判断において財務諸表に記載された情報を利用した場合には誤った判断を行うことがある。

監査人は、このような想定外の利用者の誤解を避けるため、監査の対象とする財務諸表が特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されており、したがって、他の目的には適合しないことがある旨を監査報告書に記載し、その利用者に対する注意を喚起することとなる。

また、そのような注意喚起として、さらに、適用

されている財務報告の枠組みの内容が一般目的の財務報告の枠組み（例えば、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準）と異なる旨を記載する場合もある（監基報800 A14項参照）。

しかしながら、このような注意喚起を記載してもなお監査報告書が想定外の者に利用された場合に、誤解を十分に避けられないと監査人が考える場合には、監査報告書に配布又は利用の制限を付すこととなる。

(2) 財務諸表の作成目的及び配布又は利用の制限の追記の文例

監査報告書に記載される適用される財務報告の枠組みに関する注意喚起は、例えば、会計監査人非設置会社が、中小企業の会計に関する基本要領に基づいて策定した会計の基準を適用して作成した計算書類に対する監査報告書の場合には次のように記載される（監基報800付録特別目的の財務諸表に対する監査報告書の文例の文例1参照及び図表22参照）。

図表22 監査報告書に記載される注意喚起の文言（強調事項）の記述の例示（監基報800に基づいて筆者が作成）

〈計算書類等作成の基礎〉

注記Xに記載されているとおり、計算書類及びその附属明細書は、株式会社〇〇銀行との銀行取引約定書の財務報告条項を遵守するため、会計監査人設置会社に適用される「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」によらず、中小企業のための一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行として認められている「中小企業の会計に関する要領」に基づき、注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されている。同要領においては、一定の場合には会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が容認されているため、上記以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

また、配布又は利用の制限の監査報告書への記載は、適用される財務報告の枠組みに関する注意喚起と併せて、例えば、次のように行われる（監基報800付録の文例1参照及び図表23参照）。

図表23 監査報告書に記載される注意喚起の文言（強調事項）並びに配布及び利用制限の記述の例示（監基報800に基づいて筆者が作成）

〈財務諸表作成の基礎並びに配布又は利用制限〉
 注記Xに記載されているとおり、財務諸表は、上記の契約書第X条において定められている財務報告に関する取決めに基づき匿名組合出資者に提出するために営業者により作成されており、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。
 本報告書は、営業者と匿名組合出資者のみを利用者として想定しており、営業者及び匿名組合出資者以外に配布及び利用されるべきものではない。

(3) 配布又は利用の制限の実効性を勘案した監査報告書へのさまざまな追記

監査報告書の配布又は利用の制限は監査契約書において定められることがあるが、そのような監査契約上の取決めは、監査契約の当事者（財務諸表の作成者及び想定される利用者）でなければ知りえないものであり、監査契約書上の取決めだけでは想定外の者が財務諸表を入手した場合には監査報告書の誤用を防止する手立てとしては十分ではない。したがって、監査報告書の配布又は利用を制限して財務諸表の誤用を防ぐことを意図するのであれば、監査契約書上において取り決めを行うのみならず、監査報告書上にその旨を記載することが実効ある対応となることに留意が必要である。

また、監査報告書の配布又は利用の制限は、想定外の者が財務諸表を入手した場合に、財務諸表に適用される財務報告の枠組みを理解せずに誤った意思決定や判断を行うことを防止するために、適用される枠組みに関する通常の注意喚起（特別目的の枠組みが適用されており、他の目的に適合しない旨）をさらに補強する必要がある場合に行われるものである。したがって、適用される枠組みに関する通常の注意喚起が付される場合に必ず配布及び利用制限が付されるものではなく、配布または利用制限の実効性を判断した上で制限が付されることとなる。

例えば、監基報805における災害義援金等の資金収支計算書に対する監査報告書の文例においては、特別目的の枠組みが適用されており他の目的に適合しない旨は記載されているが、配布又は利用の制限が監査報告書に記載されていない（監基報805付録2の文例3及び図表24参照）。

監査報告書及び一体として利用される資金収支計算書は特定の資金提供者による利用を想定したものであり、特別目的の財務表に対する監査に係るものである。しかしながら、災害義援金の資金提供者は多数に及んでおり、その利用に当たって資金収支計算書作成者がWebやマスコミ発表による開示の方法を取らざるを得ない。したがって、このような場合には、配布及び利用の制限を付しても実効性が希薄

であるため、適用される枠組みに関する通常の注意喚起の記載のみを行っているものと解される。

図表24 特別目的の財務表に対する監査—監査報告書に配布又は利用の制限が記載されていない事例（監基報805に基づいて筆者が作成）

〈資金収支計算書作成の基礎〉
 注記Xに記載されているとおり、資金収支計算書は、〇〇に関する資金収支の結果について資金提供者に報告・開示するために注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

監査報告書の配布制限は監査報告書の物理的な利用を制限するものであるのに対して、監査報告書の利用制限は必ずしも監査報告書の物理的なアクセスの制限を意味するものではなく、当該監査報告書にアクセスした者が監査意見に基づいて意思決定や判断を行うことを排除する意図で付されるものに過ぎない。

例えば、監基報800における金融機関からの要請に基づいて作成された完全な一組の財務諸表に対する監査報告書の文例（監基報800付録の文例3及び図表25参照）は、監査報告書の利用制限が付されているが配布は制限されていない事例を示しており、〇〇株式会社及び株式会社〇〇銀行のみを利用者として想定しているものの、これら以外の者が物理的にこの監査報告書にアクセスし閲覧することを妨げてはならないことに留意が必要と考える。

なお、監査報告書の配布制限は、監査報告書の物理的な利用を制限する趣旨で記載されるものであるが、必ずしも紙媒体による配布のみを制限する意図で行われるものではない。

したがって、私見によれば、物理的な利用制限の趣旨をより明確にするために、例えば、監査報告書上の表現を「開示及び利用の制限」とすることもありうるものとする。

図表25 特別目的の財務表に対する監査—監査報告書に利用制限のみが記載され、配布制限が記載されていない事例（監基報800に基づいて筆者が作成）

〈財務諸表作成の基礎及び利用制限〉
 注記Xに記載されているとおり、財務諸表は、株式会社〇〇銀行へ提出するために注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。
 本報告書は、〇〇株式会社及び株式会社〇〇銀行のみを利用者として想定しており、〇〇株式会社及び株式会社〇〇銀行以外に利用されるべきものではない。

11. 特別目的の財務諸表に対する監査等を実施する上でのその他の留意事項

(1) 監査契約の新規締結及び更新—適用される財務報告の枠組みの受入可能性の検討

財務報告の枠組みの受入可能性及び監査報告書における対応の検討は、原則として、監査契約の新規締結及び更新にあたって実施するものである。

とくに、9. 適用される財務報告の枠組みの理解—監査報告書及び財務諸表への記述において既に記した（本誌2014年8月号（Vol.456）参照）通り、一般目的の枠組みを適用した財務諸表に対する任意監査や特別目的の財務諸表に対する監査においては、適用される財務報告の枠組みは法定されたものではないことがほとんどであり、枠組みが受入可能であるかどうかについて、監査契約の新規締結又は更新時に慎重に検討することが求められる。

監査契約の新規締結の場合には、契約締結後、監査を実施する段階になって初めて、適用される財務報告の枠組みが受入可能でないことが判明し、監査契約が継続できないということがないように、予め

枠組みの内容を明らかにし、受入可能性を十分に検討しておくことが必要である。例えば、監査契約において、適用される財務報告の枠組みが取り決められていたとしても、その解釈により財務諸表に表示される情報に重要な差異が生じるような重要な解釈（監基報800第9項参照。）について、どのように解釈するかが具体的に定まっていない場合、監査の実施段階において採用した解釈では財務報告の枠組みが受入可能ではないと判断することがありうる。また、例えば、監査契約において、適用される財務報告の枠組みが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と定められていても、どのような財務諸表の表示及び開示に関する規則を適用するのかが明らかではない場合には、表示及び開示が適切かどうか判断できないこともありうる。

このような状況が生じないように、監査契約の時点で、適切な程度まで具体的に、財務報告の枠組みの内容を明らかにしておくことが肝要である。

なお、このような監査契約の新規締結又は更新時の検討は、今般新設された監基報800及び805により新たに対応が必要となるものではなく、以下の図表26のように、監基報210に要求事項及び適用指針が従前から定められているものである。

図表26 監査契約の新規締結又は更新時の財務報告の枠組みの受入可能性の検討に関連した監基報210の要求事項及び適用指針

財務報告の枠組みの受入可能性に関する検討事項	監基報210の要求事項又は適用指針
監査の前提条件—財務報告の枠組みの受入可能性の判断	第4項、A2項からA10項
法令等により財務報告の基準が補完されている場合	第14項（※）、A32項
法令等により財務報告の枠組みが規定されている場合	第15項及び第16項（※）、A33項
法令等により監査報告書の様式又は用語が規定されている場合	第17項（※）、A34項

※監基報210第14項から第17項については、該当する監査業務に関する日本公認会計士協会による実務上の指針（例えば、業種別委員会実務指針や非営利法人委員会実務指針等）が公表されている場合にはこれに基づくこととされている。

(2) 適用される監査基準等

監査人は、特別目的の財務諸表に対する監査においても、一般目的の財務諸表に対する監査と同様の監査の基準が適用され、必要な手続を実施することに何ら変わりはない。

特別目的の財務諸表に対する監査の実施に当たっては、監査基準、法令により求められる場合には、監査における不正リスク対応基準、日本公認会計士協会が公表する監査実務指針（監基報を含む）のうち、個々の監査業務に関連するものはすべて遵守することが求められている（監基報800第8項、監基報

200第17項）。

また、この取扱いは、準拠性意見を表明する監査業務においても同様である。準拠性意見を表明する監査業務においては、監査の対象とする財務諸表が準拠性の枠組み（財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守のみが求められ、財務諸表の全体的表示の観点からの追加開示が求められない）を適用して作成されているにすぎず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るための監査手続を実施して監査意見を表明することは適正表示意見を表明する監査業務と変

わりはない。

「特別目的の財務諸表に対する監査」「準拠性意見」というと、「一般目的の財務諸表に対する監査」「適正表示意見」よりも実施する監査手続が省略された何かしら格下の監査であるかのような誤解を抱くこともあるようだが、監査人はそのような誤解を解消して監査に取り組むことが必要であり、また、監査報告書の想定利用者が特定されており、アクセス可能な場合、想定利用者の誤解を解消するように図ることも必要であると思われる。

(3) 経営者確認書の記載

特別目的の財務諸表に対する監査や準拠性意見を表明する監査においては、経営者の財務諸表に対する責任が一般目的の財務諸表に対する監査や適正表示意見を表明する監査とは異なるものとなるため、監査報告書における「経営者の財務諸表に対する責任」の記載も異なるものとなることは、既に解説したとおりである（本誌2014年8月号（Vol.456）参照）。

したがって、特別目的の財務諸表に対する監査や準拠性意見を表明する監査においては、例えば、以下の事項については、経営者確認書における確認の内容が異なるものとなることが想定される。

- 準拠性意見に関する意見を表明する場合の経営者の責任の確認
- 経営者に財務報告の枠組みの選択肢がある場合の経営者の責任の確認
- 財務報告の枠組みに関して経営者が行った「重要な解釈」が財務諸表の利用者のニーズを勘案したものである旨の確認

これらについて、改訂監査基準等は特別目的の財務諸表に対する監査や準拠性意見を表明する監査において特有の具体的な要求事項又は適用指針を定めていないため、監査報告書の文例における経営者の責任区分の記述を参考する等、個々の状況に応じて職業的専門家としての判断に基づき、経営者確認書の記述を定めることとなることに留意する（「監査基準委員会報告書の公開草案に対するコメントの概要及び対応について」No.12（日本公認会計士協会 平成26年4月4日）参照。）

(4) 審査の簡略化

特別目的の財務諸表等の監査は任意監査として実施されることが多いと考えられる。品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」（以下、「品基報第1号」という。）においては、任意監査は一定の要件に合致する場合は審査を要しないことができるとされているため、特別目的の財務諸表等の任意監査に対する審査を要しないものとするかどうかを監査事務所ごとに決定できると解される。しかしながら、以下の場合については、監査リスクを勘案して審査を要しない監査業務の範囲について、監査事務所は審査に関する方針及び手続に明確に定めなければならないとされている（品基報第1号第34-2項参照）。

- 監査契約締結後に監査の前提条件（とくに適用される財務報告の枠組みの受入可能性）が満たされていないことを示唆する情報を入手した場合
- 新規契約を締結する際に、過去に類似した財務報告の枠組みを適用した財務諸表等に対する監査の経験がない場合

12. 監基報805の理解の前提—完全な一組の財務諸表vs財務表及び財務諸表項目等

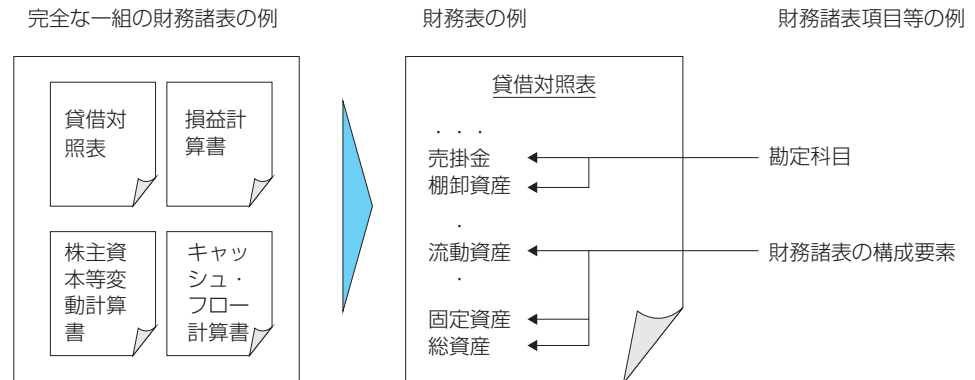
改訂監査基準等においては、監基報800において特別目的の財務諸表の監査に関する取扱いが示されているのみならず、監基報805において財務表や財務諸表項目等に対する監査に関する取扱いが示されている。

監基報において「財務諸表」とは、通常、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される「完全な一組の財務諸表」を指すとされており（監基報（序）用語集参照）、監基報は完全な一組の財務諸表を前提として理解されているのが通常である。

したがって、個別の財務表や財務諸表項目等に対して監査を実施することそれ自体に馴染みがない、また、極端に言えば、そのような監査業務を実施できるのかと考える方々もいらっしゃると思われる。

そのため、ここではまず、財務表や財務諸表項目等を監査するという発想を促し、監基報805を理解する前提として、財務表及び財務諸表項目等の概念を完全な一組の財務諸表と比較して解説し、その特徴を峻別しておくこととしたい。

図表27 完全な一組の財務諸表、財務表及び財務諸表項目等のイメージ (Q&AのQ14より引用)



(1) 完全な一組の財務諸表

財務諸表とは「企業の経済的資源若しくは義務に関する過去の一定時点又は過去の一定期間におけるそれらの変動に関する体系的な情報である」と解される。財務諸表の利用者が必要とする事業体(又は、事業体を構成する会計単位)に関する過去の財務情報を全体として提供するために、財務報告の枠組みにおいて、財政状態を示す財務表である貸借対照表、経営成績を示す財務表である損益計算書、キャッシュ・フローの状況を示すキャッシュ・フロー計算書、さらには重要な会計方針とその他の関連注記を組み合わせた一組の財務表のパッケージを提供することがある。

このように、財務情報の利用者のニーズを充足するという財務諸表目的に応じて財務表を組み合わせることで構成された一組のパッケージを「完全な一組の財務諸表」と言い、「財務諸表」とは、通常、財務報告の枠組みにおいて要求される完全な一組の財務諸表を指すとされている(監基報200第12項(9)及び図表27参照)。

ただし、我が国においては、会社計算規則のようにキャッシュ・フロー計算書の作成を求めない一般目的の財務報告の枠組みが広範に利用されている。したがって、財務諸表が我が国において完全な一組の財務諸表を構成しているかどうかを判断する場合には、最低限必要な内容として、財政状態を示す貸借対照表、経営成績を示す損益計算書、重要な会計方針及びその他の関連する注記によって構成されて

いるかどうかについて検討するものと考えられる。

(2) 財務表

財務表とは、完全な一組の財務諸表を構成する、貸借対照表、損益計算書等のそれぞれを指し、関連する注記が含まれるとされる(監基報805第5項(1)参照)。また、企業全体を対象とせず、企業活動の特定の側面のみを対象とした財務表(例えば、災害義援金等の収支結果を報告・開示するために作成される資金収支計算書)もある。

なお、上記の財務表の定義は、個別の財務表に対して監査を行う場合には、監査対象以外の完全な一組の財務諸表を構成する他の財務表が作成されていることは必ずしも求めるものではないことに留意することが必要である(Q&AのQ14及び図表27参照)。

(3) 財務諸表項目等

財務諸表項目等とは、財務諸表の構成要素、勘定又はその他の項目を意味し、関連する注記が含まれる(監基報805第5項(2)参照)。財務諸表の構成要素は、財務諸表に計上されている企業の取引その他の事象を経済的特徴に従って分類したもので、例えば、資産、負債、純資産、収益及び費用等がある(Q&AのQ14及び図表27参照)。

(つづく)