

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7）

公認会計士 ゆうき ひでひこ 結城 秀彦

13. 監基報805—個別の財務表又は財務諸表項目等に対する意見表明

(1) いわゆる「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」

個別の財務表又は財務諸表項目等に対して表明される意見は、「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」と呼ばれることがある。

我が国においては、いわゆる「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」についての確立された語義は見当たらず、さまざまな使われ方をしているようであるが、私見によれば、これらは、完全な一組の財務諸表に対する監査意見を表明するか否かを問わず、その構成部分である個別の財務表又は財務諸表項目等に対して表明されるものであり、また、完全な一組の財務諸表の構成部分である個別の財務表又は財務諸表項目等ごとにさらに意見を（分割して）表明することを含むものと解される。

改訂監査基準等の公表前においては、完全な一組の財務諸表に対して表明する監査意見との関係が明らかでないことから、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見の表明について、以下の点から否定的に取り扱い、その否定的な見解を称する呼称として「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」を用いる見解が存在していたように思われる。

- ① 完全な一組の財務諸表に対して意見が表明されている場合に、個別の財務諸表又は財務諸表項目等に対して表明した意見との整合性が維持されない
- ② 適用される枠組みが明らかではない
- ③ 内部統制の整備等、監査証拠を入手するための前提条件が満たされない、又は、重要性の基準値の設定の考え方が明らかではないため、適切かつ十分な監査証拠が入手されない

(2) 監基報805—個別の財務表又は財務諸表項目等に対する意見表明への対応

上記（1）のように、従前においては、「完全な一組の財務諸表全体に対する意見」と「個別の財務表又は財務諸表等項目等に対する意見」を分割して

表明したり、「個別の財務表ごと」に意見を分割して表明することは、「スプリット・オピニオン」として一律に否定的に取り扱う見解が見受けられた。しかしながら、改訂監査基準等は、上記（1）①から③に掲げる諸点について、次のように一定の条件を付した上で、「完全な一組の財務諸表に対して意見を表明し、かつ、表明されている意見が否定的意見又は意見不表明の場合」を除き、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見（「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」）の表明が認められることを明らかにした。

① 完全な一組の財務諸表に対する監査意見表明との関係の明確化

ア) 完全な一組の財務諸表全体に対して意見を表明していない場合、企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において、経営成績及びキャッシュ・フローの状況（関連する場合）に関して意見不表明とし、財政状態に関して無限定意見を表明すること（各財務表に対する「スプリット・オピニオン」等の表明）が認められる（監基報805第14項及びA18項、監基報705のA15項参照）。

監基報805第14項は、監査人が完全な一組の財務諸表全体に対して意見を表明していることを前提とし、表明されている意見が否定的意見又は意見不表明である場合の取扱いを示しているが、監基報805 A18項に見られる通り、監査人がそもそも完全な一組の財務諸表全体に対して意見を表明していない場合の取扱いまでを拘束するものではない。

例えば、監査人が完全な一組の財務諸表全体に対して意見を表明していない場合には、監基報805 A18項に見られるとおり、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関して意見不表明とし、財政状態に関して無限定意見を表明することが認められている。

これに併せて、改訂監査基準等の公表に伴い、監査基準委員会報告書510「初年度監査の期首残高」（以下、「監基報510」という。）が改訂され、個別の財務表に対する監査意見の表明として、期首残高を示した貸借対照表（前期末の貸借対照表）に対して監査意見を表明できることが明らかにされている。この場合、前期末の全体としての財務諸表に対

して監査報告書を発行せず、監査意見を表明していない場合には、前期末の貸借対照表のみを対象として監査報告書を発行して監査意見を表明することができる他、前期末の財務諸表を構成する複数の財務表に対して1枚の監査報告書を発行し、個別の財務表それぞれに対して監査意見を表明できる（監基報510のA6項及び付録の文例2参照）。

イ) 完全な一組の財務諸表に対して監査報告書を発行している場合、監査報告書に記載された監査意見の整合性を確保した上で、個別の財務表又は財務諸表項目等に対して監査報告書を発行して監査意見を表明すること（「ピース・ミール・オピニオン」等を表明すること）が認められる（監基報805第15項及び第16項）。

この場合、完全な一組の財務諸表に対して否定的意見又は意見不表明が付されている場合には、一枚の監査報告書に併せて監査意見を表明しない、個別の財務表に対して無限定意見を表明しない、財務諸表項目等に対して一定の条件を満たす場合についてのみ無限定意見を表明するといった配慮が必要とされている（監基報805第14項、第15項、第16項及びQ&AのQ20参照）。

ウ) 完全な一組の財務諸表の監査において他の監査人が監査を実施しているにもかかわらず、個別の財務表又は財務諸表項目等の監査業務を依頼された場合、監査人は、他の監査人が除外事項付意見を表明していないかどうかについて留意すること、又、他の監査人が指摘した除外事項がたとえ監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等に直接に関連しない状況であったとしても、監査業務の依頼の理由を慎重に検討し、誠実性の原則の阻害要因が重要なものではないことを実質面から明らかにすることが求められている（倫理規則第20条及び注解17、並びにQ&AのQ18参照）。

② 適用される財務報告の枠組みの明確化

監査の前提条件として、適用する財務報告の枠組みを監査契約書及び個別の財務表又は財務諸表項目等において明らかにすることを求めている（監基報805第7項、監基報210第4項(1)及び同8項）。又、一般に公正妥当と認められる会計の基準を参照して適用する財務報告の枠組みを策定している場合、その受入の判断において個別の財務表又は財務諸表項目等に関連する注記事項の範囲について検討することとなるが、Q&AのQ16では、キャッシュ・フロー計算書の事例を示す等によって、「一般目的／特別目的」「適正表示／準拠性」の枠組みの分類の判断指針を提供している。

③ 監査証拠を入手するための前提条件の明確化

ア) 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監

査であっても、監査基準等及び監基報を含む監査実務指針のうち、個々の業務に関連するものはすべて遵守することが求められるため、企業及び企業環境の理解、関連当事者、後発事象等、監査基準等において要求される事項のうち、該当するものについては読み替えて適用することを求め、個別の財務表又は財務諸表項目等が企業の状況に照らして企業の経営資源又は義務の状況を利用者のニーズを満たすように伝達するものであるかどうかについて適切かつ十分な監査証拠を入手するための手続を実施することを求めている（監基報805第6項、A5項、及びA6項参照）。

イ) 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査であっても、監査基準等及び監基報を含む監査実務指針のうち、個々の業務に関連するものはすべて遵守することが求められるため、監査証拠を入手するための前提条件として、当該個別の財務表又は財務諸表項目等のみを対象とするのみならず、相互に関連する項目に関する手続が必要となることがあることを考慮するとともに、個別の財務表や財務諸表項目等の集計に関する内部統制の整備・運用責任を経営者が認識し、当該内部統制の整備・運用状況を評価できるかどうかについて、留意しておくことを求めている（監基報805第9項、A13項及びQ&AのQ19参照）。

ウ) 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査においても、利用者のニーズを勘案し、個別の財務表又は財務諸表項目等に基づき重要性の基準値を定めることを求めている（監基報320第2項、第8項、A5項、及び監基報805のA14項）。

14. 監基報805—完全な一組の財務諸表に対する監査意見と個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見の関係

「13. (2) ①完全な一組の財務諸表に対する監査意見表明との関係の明確化」において説明したとおり、「完全な一組の財務諸表に対して意見を表明し、かつ、表明されている意見が否定的意見又は意見不表明の場合」を除き、一定の条件の下で、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見（「ピース・ミール・オピニオン」又は「スプリット・オピニオン」）の表明が認められている。

完全な一組の財務諸表に対して監査意見が表明されている場合、その構成部分としての個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見の内容は必ずしも一致するものではなく、図表28に示した代表的な組合せのように、いずれかに対しては無限定意見が表明されていても、他方に対しては除外事項付意見が表明されることがある。

図表28 監基報805—完全な一組の財務諸表に対する監査意見と個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見の代表的な組合せ（筆者作成）

組合せ#	監査意見		監査意見表明の基礎となる状況	監査報告書の想定利用者の判断に誤解を生じさせる程度
	完全な一組の財務諸表	個別の財務表又は財務諸表項目等（例えば、貸借対照表又は売上高等）		
1	無限定意見	限定意見（虚偽表示又は監査範囲の制約を原因とする除外事項付）	除外事項は完全な一組の財務諸表に対して重要ではないが、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等の一部に対して重要な影響を及ぼす場合	◎相対的に低い。 完全な一組の財務諸表と個別の財務表等のそれぞれにとっての金額規模等から、除外事項が個別の財務表又は財務諸表項目等のみにとって重要であることが十分に想定しうる。
2	無限定意見	否定的意見（虚偽表示を原因とする除外事項付）	除外事項は完全な一組の財務諸表に対して重要ではないが、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等に対して広範に重要な影響を及ぼす場合。	◎相対的に低い。 完全な一組の財務諸表と個別の財務表等のそれぞれにとっての金額規模等から、除外事項が個別の財務表又は財務諸表項目等のみにとって重要であることが十分に想定しうる。 ▲ただし、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等が完全な一組の財務諸表の大半を占める場合には、完全な一組の財務諸表に対する除外事項の影響及び無限定意見の表明に疑義を生じさせることがある。
3	無限定意見	意見不表明（監査範囲の制約を原因とする除外事項付）		
4	限定意見	無限定意見（虚偽表示又は監査範囲の制約を原因とする除外事項付）	除外事項は完全な一組の財務諸表の一部に対して重要な影響を及ぼすものであるが、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等には含まれていない場合	◎相対的に低い。 除外事項は完全な一組の財務諸表の一部に重要な影響を及ぼすに過ぎず、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等に対して影響を及ぼさないのであれば無限定意見が付されることが想定しうる。
5	否定的意見（虚偽表示を原因とする除外事項付）	無限定意見	除外事項は完全な一組の財務諸表に対して広範に重要な影響を及ぼすものであるが、監査の対象とする財務諸表項目等には含まれていない場合	★高い（個別の財務表の場合）。 除外事項は完全な一組の財務諸表に広範に重要な影響を及ぼしているため、それを構成する個別の財務表に対しても重要な影響を及ぼすことが推定される。したがって、完全な一組の財務諸表に否定的意見が表明されているにもかかわらず、個別の財務表に対して無限定意見が表明されることは矛盾した印象を与えるため、そのまま受入れる訳にはいかない。（監基報805第14項及び第16項による対応）
6	意見不表明（監査範囲の制約を原因とする除外事項付）	無限定意見		◆高い（財務諸表項目等の場合）。 除外事項が完全な一組の財務諸表に広範に重要な影響を及ぼすため、完全な一組の財務諸表に否定的意見が表明されているにもかかわらず、個別の財務表項目等に対して無限定意見が表明されることは矛盾した印象を与える。ただし、監査の対象とする財務諸表項目等に含まれず、影響を及ぼさないことも想定されるため、一定の条件の下で無限定意見の表明が受け入れられることもある（→監基報805第14項及び第15項による対応）。
7	監査業務が実施されておらず、監査意見が表明されていない。	<ul style="list-style-type: none"> 無限定意見 限定意見（虚偽表示又は監査範囲の制約を原因とする除外事項付） 否定的意見（虚偽表示を原因とする除外事項付） 意見不表明（監査範囲の制約を原因とする除外事項付） 	<ul style="list-style-type: none"> 除外事項が重要でない場合。 除外事項は完全な一組の財務諸表に対して重要ではないが、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等の一部に対して重要な影響を及ぼす場合 除外事項は完全な一組の財務諸表に対して重要ではないが、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等に対して広範に重要な影響を及ぼす場合。 	◎相対的に低い。 完全な一組の財務諸表に対して何ら監査意見を表明せず、個別の財務表又は財務諸表項目等に対してのみ監査意見を表明しているため、監査意見の整合性に疑念をもたらす可能性は低い。 ▲ただし、完全な一組の財務諸表に対して監査意見を表明しているとの誤解を生じさせた場合には、完全な一組の財務諸表に対する判断に監査報告書が誤って利用されることがある。

（注）これら以外に「完全な一組の財務諸表：除外事項付意見（限定意見）」×「個別の財務表又は財務諸表項目等：除外事項付意見（否定的意見）」等の組合せもあるが、ここでは記載していない。

このように、完全な一組の財務諸表と個別の財務表又は財務諸表項目等という「全体と個」において、虚偽表示又は監査範囲の制約を原因とする除外事項を巡るさまざまな関係が存在することを勘案すると、個別の財務表又は財務諸表項目等に対して監査を実施する場合には、完全な一組の財務諸表に対する監査の実施の有無及び監査意見の内容を把握し、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査意見の内容を適切に定めなければならないことがわかる。

監基報800及び805では、完全な一組の財務諸表と個別の財務表又は財務諸表項目等に対してそれぞれに監査報告書が発行されており、完全な一組の財務諸表において除外事項付意見が表明される場合（図表28の組合せのうち、組合せ#4から6）の監査意見の表明について次のように規定している。

① 完全な一組の財務諸表に対して除外事項付意見又は強調事項が付されている場合、当該除外事項が個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告書に与える影響を判断しなければならない（監基報805第14項及び図表28参照）。

② 上記①の除外事項の影響が重要であり、完全な一組の財務諸表に対して否定的意見又は意見不表明が付されている場合には、監査報告書の発行について、以下のア）からウ）の取扱いが行われ、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する無限定意見の表明が大きく制限されることとなる。

ア）一つの監査報告書において、完全な一組の財務諸表に対する否定的意見又は意見不表明とともに、財務表又は財務諸表項目等に対する無限定意見を表明してはならない。

これは、ひとつの監査報告書の中に、全体としての財務諸表に対する否定的意見と財務諸表の一部の情報に対する無限定意見を併せて表明することは矛盾した情報を提供しているとの誤解を監査報告書の利用者にも与える可能性が高いためである（監基報705第14項、監基報805第14項、図表28の組合せ#5及び#6を参照）。

イ）完全な一組の財務諸表に対する監査報告書とは別の監査業務において財務諸表項目等に対する監査報告書が発行する場合においても、当該財務諸表項目等に対して無限定意見を表明できる場合は以下の条件を満たす場合に限定されている（監基報805第15項、図表28の組合せ#5及び#6の◆印の箇所を参照）。

- i) 法令等で禁止されていない
- ii) 監査報告書が、完全な一組の財務諸表に対する否定的意見又は意見不表明が含まれる監査報告書とともに発行されない
- iii) 財務諸表項目等が、企業の完全な一組の財務諸表の主要部分を構成しない

なお、これらに加えて、二つの矛盾した意見を

提供している印象を与える、又は財務諸表等と監査報告書に対する信頼性を損なう可能性が低いかどうかについても検討する必要がある（Q&AのQ20）。

ウ）完全な一組の財務諸表に対する監査報告書とは別個に個別の財務表に対して監査報告書が発行されている場合であっても、完全な一組の財務諸表に対して否定的意見又は意見不表明が付されているときには、個別の財務表に対して無限定意見を表明してはならない。

これは、完全な一組の財務諸表を構成する財務表は企業の完全な一組の財務諸表の主要な部分を構成するとみなされるためである（監基報805第16項、図表28の#5及び#6の★印の箇所を参照）。

なお、この取扱いに関して、企業活動の特定の側面のみに関する財務表であるものの完全な一組の財務諸表の主要な部分を構成しないことがあると判断される例外的な場合には、個別の財務表であっても財務諸表項目等と同様に取り扱うことがある。例えば、完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において否定的意見が表明されている場合であっても、災害義援金に関する収支計算書等に対して別個に監査報告書を発行し、無限定意見を表明するような場合である（Q&AのQ20参照）。

エ）完全な一組の財務諸表に対して監査業務が実施されず、監査意見が表明されていない場合に、個別の財務表又は財務諸表項目等に対してのみ監査意見を表明している場合（図表28における組合せ#7の場合）には、通常は、監査意見の整合性に疑念をもたらす可能性は低い。

ただし、例えば、完全な一組の財務諸表全体に対して意見を表明していないが、その一部を構成する貸借対照表に対してのみ無限定意見を表明する場合、貸借対照表に対して表明した無限定意見が完全な一組の財務諸表全体に対する監査意見であるとの誤解を生じさせてしまうことがある。この場合、完全な一組の財務諸表に対して監査意見を表明していないにもかかわらず、あたかも無限定意見を表明しているように、貸借対照表に対する監査報告書が誤って利用されてしまうこととなる。したがって、貸借対照表に対してのみ監査報告書が発行している場合であっても、例えば、経営成績やキャッシュ・フローの状況について監査の対象とするものではないことを監査報告書における財務諸表作成の基礎等の記載の中で明らかにする等の措置により、監査意見の利用者に明確に伝達することが必要であると考えられる。

（つづく）