

# 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8）

公認会計士 結城 秀彦 ゆうき ひでひこ

## 15. 個別の財務表又は財務諸表項目等に適用する財務報告の枠組み

### (1) 「一般目的/特別目的」「適正表示/準拠性」の枠組みの分類

個別の財務表又は財務諸表項目等を作成する場合においても、財務諸表（完全な一組の財務諸表）の場合と同様に、適用される財務報告の枠組みは「一般目的/特別目的」及び「適正表示/準拠性」の分類の組合せに沿って分類される。

ただし、一般目的の財務報告の枠組みは、通常、完全な一組の財務諸表の作成を取り扱うものであり、個別の財務表又は財務諸表項目等のみを作成することは想定していない。したがって、実務上、個別の財務表に適用される枠組みを一般目的の財務報告の枠組みとして取り扱うことができるのは、一般目的の財務報告の枠組みのうち個別の財務表に該当する枠組みが明らかな場合に限定されると考えられ、特に財務諸表項目等についてはほとんど想定されないと考えられる。

また、適正表示の枠組みも、通常、完全な一組の財務諸表の作成を前提としているため、部分的な情報のみが提供される場合には、企業の経済的資源若しくは義務の適正表示を達成しているかどうかは明確ではないのが通常である。したがって、実務上は、個別の財務表に適用される枠組みを適正表示の枠組みとして取り扱うことができる場合は限定的であり、特に財務諸表項目等についてはほとんど想定されないと考えられる（Q&AのQ16参照）。

これらを勘案すると、個別の財務表又は財務諸表項目等に適用される枠組みは「特別目的」「準拠性」の枠組みとして分類される場合が多く、その場合には、適用される財務報告の枠組みを「財務諸表作成の基礎」として個別の財務表又は財務諸表項目等に記載し、監査報告書においては強調事項として注意喚起を行うこととなる（監基報700第11項（5）、及び監基報805のA15項）。

### (2) 個別の財務表に適用される枠組みが「一般目的/適正表示」の場合—限定的な場合

個別の財務表に適用される枠組みが「一般目的」又は「適正表示」の枠組みとして取り扱われる限定

的な場合とは、以下をともに満たす場合である。

- 当該財務表が一部を構成する「完全な一組の財務諸表」自体が、「一般目的」又は「適正表示」の枠組みで作成されていること
- 当該財務表に適用される財務報告の枠組みが、当該「完全な一組の財務諸表」に適用されている枠組みのうち、当該財務表に関連して要求されるすべての事項から構成されること

なお、この場合、「完全な一組の財務諸表に適用されている財務報告の枠組みのうち、その個別の財務表に関連する要求事項」から構成される枠組みとは、「完全な一組の財務諸表に適用されている財務報告の枠組みから、その個別の財務表に明らかに関連しない事項を除外したもの」であると解される。言い換えれば、「完全な一組の財務諸表に適用されている財務報告の枠組み」のうち、「その個別の財務表に明らかに関連する事項」のみから構成されるのではなく、「その個別の財務表に関連するかもしれない明らかではない事項」をも含むものであると考えられる。

例えば、会社計算規則に基づき作成した個別の財務表としての貸借対照表を「一般目的/適正表示」の枠組みに基づいて作成する場合、会社計算規則第98条第1項第7号に「貸借対照表の注記事項」として定められた事項以外の事項（関連当事者取引の注記事項など）についても、貸借対照表に明らかに関連しない事項を除き、開示することが必要と考えられる（図表29及びQ&AのQ16参照）。また、初年度監査において期首残高に対して適正表示意見を表明する場合にも、貸借対照表に明らかに関連しない事項を除き、注記事項を適切に行うことが求められる（監基報510のA6項（1）及び（2）並びに付録の文例1及び2参照）。

監基報510付録の文例に示された監査報告書は、「一般目的/適正表示」の枠組みが適用されることを前提としており、特別目的の財務諸表に関する追記情報は記載されていない。したがって、そのような監査報告書の発行を想定した監査業務において、貸借対照表に「貸借対照表の注記事項」のみが注記され、貸借対照表等に明らかに関連しないとは言えない事項のうち重要なものが注記されていない場合には、除外事項付意見の表明が検討されることとなる。

図表29 個別の財務表に適用される枠組みが「一般目的／適正表示」の場合—限定的な場合

ある個別の財務表（例：貸借対照表）に適用する枠組みを構成する場合		
「一般目的／適正表示」の枠組み（例：会社計算規則）のうち、...		
ある個別の財務表に明らかに関連する事項 （例：貸借対照表の注記）	ある個別の財務表に明らかに関連しない事項以外の事項 （例：関連当事者の注記）	ある個別の財務表に明らかに関連しない事項 （例：損益計算書の注記）

※これら双方の事項が含まれて初めて、この個別の財務表に適用される枠組みは「一般」「適正表示」の枠組みとして取り扱われる。

### （3）財務諸表項目等に適用される枠組みが「一般目的／適正表示」の場合—ほとんど想定されない場合

「財務諸表項目等」について適用される枠組みを「一般目的」又は「適正表示」の枠組みとして取り扱うことができる場合はほとんどないものと考えられる。「一般目的」又は「適正表示」の完全な一組の財務諸表に適用される枠組みのうち、当該財務諸表項目等に関連して要求される全ての事項を適用して当該財務諸表項目等を作成することは可能である。しかしながら、個別の財務表とは異なり、次の点から、その枠組みは「一般目的」の特性を満たさず、「適正表示」を達成できないと考えられるためである。

①財務諸表項目等（関連する注記を含む）に関する財務情報の提供のみによって広範囲の利用者に共通するニーズを満たすことは通常想定されない。完全な一組の財務諸表に加えて財務諸表項目等が作成され開示される場合、通常は、財務諸表項目等の内訳等の詳細情報が追加される等、完全な一組の財務諸表に適用される財務報告の枠組みに要求される事項に加えて、その他の事項の開示が追加され、結果として一般目的の財務報告の枠組みが修正されることが多い。

②財務諸表項目等は個別の財務表に比べてさらに部分的な情報のみを提供しており、そのような一部項目の情報のみで企業の経営資源及び義務の状況を適正に表示できる可能性は極めて低い。

したがって、財務諸表項目等について適用される財務報告の枠組みは、通常、「特別目的／準拠性」の枠組みとして取り扱われる（Q&AのQ16参照）。

### （4）キャッシュ・フロー計算書

連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準（企業会計審議会 平成10年3月13日）（以下「キャッシュ・フロー作成基準」という。）及び財務諸表等規則に基づいて作成されたキャッシュ・フロー計算書は財務表のひとつであるが、金融商品取引法監査の対象とならない会社においては法定監査の対象

とならない。

しかしながら、例えば、非上場会社において、金融機関や取引先からの要請に基づき作成された個別のキャッシュ・フロー計算書について任意監査が行われることがある。また、非上場会社において、会社計算規則に基づく計算書類と財務諸表等規則に基づくキャッシュ・フロー計算書を併せた完全な一組の財務諸表を対象として任意監査が行われることがある。これらの事例について適用される財務報告の枠組みは、次のように分類される。

#### ① 非上場会社において作成された個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く）

キャッシュ・フロー計算書の作成に適用される「一般目的／適正表示」の財務報告の枠組みとしては、キャッシュ・フロー作成基準及び財務諸表等規則が想定される。同作成基準によれば、キャッシュ・フロー計算書は、通常、貸借対照表及び損益計算書とともに完全な一組の財務諸表として作成され、利用されることが想定されていると解される。このことは、例えば、連結キャッシュ・フロー計算書の注記事項として現金及び現金同等物の期末残高に係る連結貸借対照表科目別の内訳が求められていることからである（キャッシュ・フロー作成基準 第四注記事項参照）。

しかしながら、既に12.監基報805の理解の前提（2）に記したように、Q&AのQ14においては、個別の財務表に対して任意監査を行う場合、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を必ずしも求めるものではないと解されている（本誌2014年9月号（Vol.457）28頁）。したがって、例えば非上場会社において個別の連結キャッシュ・フロー計算書に対して任意監査を行う場合、当該非上場会社の連結貸借対照表が必ず作成されることが想定されるわけではない。非上場会社が連結各社において作成されたキャッシュ・フロー計算書を連結して連結キャッシュ・フロー計算書を作成し、連結貸借対照表を作成しないこともある。その場合には連結貸借対照表が未作成であるため、キャッシュ・フロー作成基準等において

要求されている「現金及び現金同等物の期末残高に係る連結貸借対照表科目別の内訳」（下線に留意）の注記を作成・開示することができない。このような場合には、単に「現金及び現金同等物の期末残高の内訳」を注記する等の対応を行うとしても、「一般目的／適正表示」の枠組みであるキャッシュ・フロー作成基準等について、厳密にはその一部を適用除外して適用せざるを得ないことになると考えられる。

また、連結キャッシュ・フロー計算書を作成し、連結貸借対照表を作成しない場合であっても、キャッシュ・フローの状況を適正に表示するためには、キャッシュ・フロー作成基準及び財務諸表等規則の求める注記事項のみでは情報が不足しており、他の財務表（貸借対照表・損益計算書等）に係る注記事項の一部についても併せて注記することが必要であるように思われる。しかしながら、他の財務表に係る注記事項のうち、何を追加開示すれば適正表示が達成されるのか、その判断は困難と思われる。

これらの点を勘案すると、個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書については、それが広範囲の利用者のニーズを満たすものとして利用されるかどうかについては、未だ社会的な合意が確立されていないように思われる。したがって、非上場会社において作成された個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書に適用される財務報告の枠組みは、「特別目的／準拠性」の枠組みとして取り扱うことが適切であると考えられる（Q&AのQ17、監基報805付録2の文例2及び図表30参照）。

なお、完全な一組の財務諸表の監査を行わない場合には、監査業務の依頼者が個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書のみについて任意監査を

依頼する理由を考慮することが重要である。また、監査手続が実務的に実行可能であるかどうかを判断することが必要とされる（監基報805第6項）。特にキャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表項目及び損益計算諸項目の金額を基礎として作成されることに鑑み、貸借対照表及び損益計算書に対して監査意見を表明すると同等の監査手続の実施が求められるものと考えられる（Q&AのQ17参照）。

## ② 非上場会社において、会社計算規則に基づく計算書類と財務諸表等規則に基づくキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く）を併せた完全な一組の財務諸表

会社計算規則に基づく計算書類と財務諸表等規則に基づくキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く）を併せた「完全な一組の財務諸表」の作成に適用される枠組みは、取引先や金融機関等、特定の利用者のニーズを満たすために、複数の一般目的の枠組みを組み合わせで策定されたものであり、そのような「組合せ」による性質から、特別目的の財務報告の枠組みとして整理されると考えられる（監基報800のA2項参照）。

なぜなら、会社計算規則及び財務諸表等規則は、いずれも適正表示達成のための追加開示規定を備えており、また、会社計算規則においては、比較情報を作成しない単年度開示ではあるが適正表示の枠組みとして取り扱うものと考えられているからである。よって、このように会社計算規則と財務諸表等規則を組み合わせで策定された枠組みは、「特別目的／適正表示」の枠組みと分類することができる（Q&AのQ17及び図表30参照）。

図表30 キャッシュ・フロー計算書に適用される財務報告の枠組みの分類（Q&AのQ17より一部引用）

想定される状況	適用される財務報告の枠組みの分類	監査報告書の文例
1. 完全な一組の財務諸表として、会社計算規則に基づく計算書類及びその附属明細書と財務諸表等規則に基づくキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く。）に対する監査報告書を発行する場合	特別目的の財務報告の枠組みであり、適正表示の枠組み	監基報800 付録文例4
2. 個別の財務表として、財務諸表等規則に基づき作成されたキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く。）に対する監査報告書を発行する場合	特別目的の財務報告の枠組みであり、準拠性の枠組み	監基報805 付録2文例2

## 16. 個別の財務表又は財務諸表等項目等に対する監査実施上の留意事項

### (1) 適用される監査基準等

特別目的の財務諸表に対する監査については、一

般目的の財務諸表に対する監査と同様に、監査基準等が適用される（監基報800第8項）。個別の財務表又は財務諸表等項目等に対する監査を実施する場合も同様であり、監査対象とする財務表等に、全体として重要な虚偽表示がないかどうか、合理的保証を入手するために監査基準等、監基報を含む日本公認会計士協会の公表する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監査人に求められる（監基報805第6項参照）。

個別の財務表又は財務諸表項目等の場合、監査対象とする範囲が限定的であるため、一見すると、実施する監査手続はそれほど多いものとならず、監査の時間・費用はそれほど少ないように見える。しかしながら、このように監査基準等において要求される監査手続がそのまま求められることを考慮すると、監査の実施が実務的ではないことがある。例えば、財務諸表項目等に対する監査を行う場合にも、監査人は、監基報240「財務諸表監査における不正」、監基報550「関連当事者」、監基報570「継続企業」の要求事項を読み替えて適用しなければならない。

個別の財務表又は財務諸表項目等の監査の実施に当たって、監査人はこのような監基報の取り扱いについて業務依頼者である企業の経営者に説明し、理解を得ることが必要であると考えられる。また、監査基準等に要求される事項を実施する場合に、監査の実施が実務的でないと判断されるときには、合意された手続業務等、他の種類の業務契約の実施が実務的であるかどうかについて協議することがあると思われる（監基報805のA5項及びA6項参照）。

## （2）監査契約の新規締結又は更新

監査人は、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査契約の新規締結又は更新において倫理規則の遵守に配慮することが求められ、とくに誠実性の原則の遵守を阻害する要因がないかどうかについて留意することが必要となる。

完全な一組の財務諸表に対する監査が実施されている場合に、それに併せて個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告を行う場合には、当該監査業務を別の業務として実施し、監査意見を表明しなければならない（監基報805第11項）とされるが、当該完全な一組の財務諸表に対して実施した監査手続及び手続実施結果を転用又は共用できることがあるため（監基報805のA12項）、通常は、完全な一組の財務諸表に対する監査を実施する監査人が個別の財務表又は財務諸表等項目の監査も実施することが有効かつ効率的であると思われる。

しかしながら、それにもかかわらず、構成する個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査の実施を、完全な一組の財務諸表に対する監査を担当する監査人とは異なる監査人に依頼する場合には、依頼者である企業の経営者に特別な理由や意図があるものと思われる。例えば、完全な一組の財務諸表に対する監査において除外事項となりうるような重要な虚偽表示等が個別の財務表等に含まれていることを関知している場合に、企業の経営者は個別の財務表又は財務諸表項目等の監査について無限定意見が表明された監査報告書を手入することを意図して別の

監査人に業務を依頼することが考えられる。このような状況において個別の財務表又は財務諸表項目等の監査を実施する監査人は、監査対象とする情報に重要な虚偽表示等が含まれているにもかかわらず、監査人がそのような情報の開示に関与してしまうこととなる。そのような場合には、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査の実施は、「重要な虚偽表示又は誤解を招く陳述が含まれる情報」や「必要な情報を省略する又は曖昧にすることにより誤解を生じさせるような場合において、当該情報を省略又は曖昧にする情報」であると認識しながら、その作成や開示に関与することを禁止する条項（日本公認会計士協会 倫理規則第3条「誠実性の原則」）に抵触する可能性が高い。

したがって、完全な一組の財務諸表の監査において別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、別の監査人が除外事項付意見を表明する予定ではないか、又は表明していないかどうかについて留意することが必要となる。又、別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明らかにすることが必要であると考えられる。さらに、このように完全な一組の財務諸表の監査人を別の監査人が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に対する監査の実施を依頼された場合には、セカンド・オピニオンに関する規定（倫理規則20条及び注解17）を考慮することが必要となる場合もあることに留意が必要である（Q&AのQ18参照）。

なお、完全な一組の財務諸表の監査人を別の監査人が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に対する監査の実施を依頼された場合、ただちに当該業務が倫理規則上の誠実性の原則に抵触するわけではない。例えば、技術援助契約やライセンス契約等において、技術又はライセンスの供与元のニーズに応じて実施される売上高等の財務諸表項目等の監査においては、当該供与元の判断に基づき、完全な一組の財務諸表の監査人とは別の監査人に監査業務が依頼されることがある。そのような場合には、監査業務の依頼に合理性があるものと判断し、監査契約の新規締結又は更新ができるものと考えられる（Q&AのQ18参照）。

## （3）重要性の基準値

監査人にとって、監査の実施に当たって適用する重要性の基準値は「財務諸表において重要であると判断する虚偽の表示の金額」であり、財務諸表の利用者のニーズを勘案し、監査の対象とする財務諸表に基づいて算定する（監基報320第2項、第8項及

びA5項)。個別の財務表又は財務諸表項目等の監査においてもこれらの規定を読み替えて対応するため、監査人は、財務諸表の特定の利用者のニーズを勘案し、監査の対象とする個別の財務表又は財務諸表項目等に基づいて重要性の基準値を算定することとなる（「監査基準委員会研究報告の公開草案に対するコメントの概要及び対応について（平成26年4月4日 日本公認会計士協会）」のNo.19参照）。例えば、ロイヤリティ契約の定めに基づき、ある企業の特定の商品に係る売上高計算書のみを対象として監査を実施する場合（監基報805付録2の文例6参照）、重要性の基準値は監査対象である同計算書に示された特定の商品に係る売上高を指標として算定されるのが通常である。監査の対象はあくまで特定の商品に係る売上高計算書であるため、当該特定の商品の売上高が含まれる企業の全体としての財務諸表やその一部を構成する損益計算書の数値等に基づいて算定されるものではないと考えられる。

また、個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書に対する監査における重要性の基準値についてもキャッシュ・フロー計算書それ自体に基づいて算定されるものであり、当該キャッシュ・フロー計算書とその導出のための基礎数値を同一とする貸借対照表及び損益計算書等に基づいて算定されるものではない。

しかしながら、個別の財務表としての財務表又は財務諸表項目等が完全な一組の財務諸表とともに利用されることが想定利用者に明らかであり、完全な一組の財務諸表に対して付与した保証（監査意見）を基礎とし、その構成要素である特定の財務表又は財務諸表項目等に対して保証を追加して付与するという位置付けで監査意見が表明される場合には、完全な一組の財務諸表に対する監査において適用された重要性の基準値と同様の基準値が適用されることは合理的であり、必ずしも否定されるべきものではないと考えられる。

例えば、個別の財務表としてのキャッシュ・フロー計算書に対する監査報告書の発行（監基報805付録2の文例2参照）と併せて、基礎数値を同一とする計算書類等に対する監査報告書が利用されることが想定される場合、当該計算書類等及びキャッシュ・フロー計算書に対するそれぞれの監査は、会社計算規則と財務諸表等規則を組み合わせで策定された枠組みに基づいて策定された一組の財務諸表に対して監査報告書を発行する（監基報805付録の文例4参照）のと実質的に同等である。したがって、完全な一組の財務諸表（例：計算書類等）に対する監査に係る監査報告書が発行され、個別の財務表又は財務諸表項目等（例：キャッシュ・フロー計算書）に対する監査報告書と併せて利用されることが想定される場合には、監査報告書はそれぞれ別個に発行されていても、完全な一組の財務諸表と個別の財務

表等を一体として作成する枠組みを適用した財務諸表（例：計算書類等+キャッシュ・フロー計算書を組み合わせた財務諸表）に対して監査報告書を発行する場合と同様に、個別の財務表又は財務諸表項目等（例：キャッシュ・フロー計算書）と完全な一組の財務諸表（例：計算書類等）に対するそれぞれの監査に共通する単一の重要性の基準値を適用することが合理的であるように思われる。

また、このような考え方は、従前の実務において、規制当局の要求に基づき事業部門別収支計算書に対する検証業務においても見受けられるように思われる（例えば、日本公認会計士協会業種別委員会実務指針第43号『電気通信事業者が作成する基礎的電気通信役務損益明細表等に関する公認会計士等による証明書発行業務に係る実務指針』参照。同実務指針においては、役務損益明細表等に対する監査に適用する重要性の基準値を、計算書類等に対する監査における重要性の基準値と同一としている。）。

ただし、このような取扱いは実務として一般に確立されたものではなく、その採否については、職業的専門家としての慎重な判断に基づき行われることが必要である。また、さらにその採否の検討に当たっては、個別の財務表を完全な一組の財務諸表と併せて利用することが想定されているかどうか、想定利用者が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を全体として一体なものと捉えて利用されているかどうかについて、例えば次のような措置が講じられるかどうかについても検討しておくことが必要と考えられる。

- 完全な一組の財務諸表及び個別の財務表とそれぞれに対する監査報告書が併せて綴じ込まれて利用されるかどうか
- 個別の財務表又は財務諸表項目等の作成基礎において、それらを構成要素の一部として含む完全な一組の財務諸表と併せて利用することが想定されている旨（必要に応じて、当該完全な一組の財務諸表が監査を受けている旨）が記載されているかどうか
- 個別の財務表又は財務諸表項目等の監査報告書に、追記情報として完全な一組の財務諸表に対して監査を実施している旨が記載されているかどうか

#### (4) 適切かつ十分な監査証拠の入手

個別の財務表又は財務諸表項目等の監査を実施する場合においても、監査基準等や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監査人に求められることは既述の通りであるが、個別の財務表又は財務諸表項目等の金額は、完全な一組の財務諸表と異なり、複式簿記において集計されていることが必ずしも維持されない（会計帳簿における貸方、借方の金額のすべてを財務表等に

転記するものではない)ことから、計上される金額の集計の網羅性について、いわゆる固有の虚偽表示リスクが識別されると考えられる。

監査人は、このような虚偽表示リスクに対応し、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、留意しておくことが必要と考えられる(監基報805のA13項、及びQ&AのQ19参照)。

特に、監査対象が特定の財務諸表項目等である場合には、その対象は勘定残高(完全な一組の財務諸表の作成において適用される帳簿記録の集計単位)に限られず、その一部(例えば、特定の事業若しくは相手先又は特定の期間に係る金額)とされることがあり、後者の場合には、特定の項目の作成のための内部統制の整備・運用の責任を経営者が十分に認識しているかどうか(例えば、現行の会計システムにおいて当該特定項目の金額が正しく記録・集計できるような仕組みが整えられているかどうか)について、監査契約の新規締結又は更新に当たって協議しておくことが必要となることがある。

また、個別の財務表又は財務諸表項目等において完全な一組の財務諸表において開示されていない情報が独自に開示されている場合(例えば、ある勘定残高の内訳項目等が独自に開示されている場合)には、完全な一組の財務諸表に対する監査に比べて個別の財務表又は財務諸表項目等の監査において適用される手続実施上の重要性は通常小さくなるため、完全な一組の財務諸表に対する監査において実施されている手続によって当該内訳項目の実在性、正確性、網羅性等のアサーションについて十分かつ適切な証拠が入手されていない場合には、個別の財務表又は財務諸表項目等の監査において当該内訳項目についてさらに詳細な監査手続を追加実施することが必要となることがあることに留意が必要である。

### (5) 経営者確認書の記載

個別の財務表又は財務諸表項目等の監査においては、一般目的の財務諸表を前提として定められた監査基準等の規定を読み替えて対応することとなり、経営者確認書についても個別の財務表又は財務諸表

項目等の監査に即して記載されたものを企業の経営者から入手することとなる(監基報805のA11項)。

個別の財務表又は財務諸表項目等の監査において、一般目的の財務諸表の監査の場合と比べて、経営者確認書においてどのような加除が必要となるかについては、監査基準等及びQ&Aには具体的に示されていない。

経営者確認書の記載については、状況に応じた監査人の職業的専門家としての判断が求められているが、改訂監査基準等の要求事項等に照らして検討した場合、個別の財務表又は財務諸表項目等の監査においては、とくに財務報告の枠組みが一般目的の財務諸表の監査と異なるものと考えられるため、例えば、以下の事項を追加して記載することが考えられる。

- 経営者に財務報告の枠組みに選択肢がある場合の経営者の責任に関する確認
- 財務報告の枠組みにおける重要な解釈に関する受入責任の確認

なお、これらの事項については、「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(日本公認会計士協会 平成26年4月4日)」のNo.10において、財務報告の枠組みの受入責任等については監査報告書の文例の経営者の責任区分を参考として記述し、また、財務報告の枠組みに関する重要な解釈の記載についても、監基報580のA9項を参照して対応することが示されている。

### (6) 監査報告書の配布又は利用の制限

既に「14.財務表又は財務諸表項目等に適用する財務報告の枠組み(本誌2014年12月号(Vol.460))」において解説したように、財務表又は財務諸表項目等に適用する財務報告の枠組みの多くは、「特別目的」「準拠性」として分類される。

したがって、「10.監査報告書における追記情報—財務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(本誌2014年9月号(Vol.457))」において解説したように、適切であると判断する場合には、適切な見出しを付して監査報告書の配布又は利用の制限を行うことが必要となる場合があることに留意することが必要となる。

(つづく)