

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9）

公認会計士 ゆうき ひでひこ 結城 秀彦

17. 総括と補足

前回（2015年1月号 Vol.461号）まで、改訂監査基準等の概要について、適用される財務報告の枠組みとは何かを皮切りに、枠組みの分類と監査の受入可能性、監査報告書の記載、個別の財務表及び財務諸表項目等に対する監査等について解説を進めてきた。

本連載の掉尾として、本セクションでは今般の改訂監査基準等が今後の実務にもたらすことが想定される影響及び留意事項について過去の解説を参照しながら取りまとめるとともに、いくつかの論点について補足を加えていきたい。

(1) 改訂監査基準等の影響—適用される財務報告の枠組みに対する認識及び関心の向上

改訂監査基準等の公表は、監査人に、財務諸表の作成目的及び適用される財務報告の枠組み（改訂監査基準にいう「会計の基準」）を的確に把握し、その枠組みに応じた監査報告を行うように求めることを通じて、監査人に対して適用される財務報告の枠組みの重要性を改めて認識させる契機となったのではないかと考えられる。

我が国における監査が、法定監査を中心に、一般目的の財務諸表に対する監査を想定した監査基準の下で発展してきた歴史的経緯に鑑みると、従来の実務においては、適用される財務報告の枠組みは、法令等に定められたいわば自明なものであり、財務報告の枠組みの内容が適切なものであるかどうかについて、殊更に関心を寄せるものではなかったと言える。

しかしながら、すでに解説した通り、改訂監査基準等においては、広範な利用者の財務情報に対するニーズを満たすために、認知された会計基準の設定主体が公表した会計の基準のみならず、特定の財務情報の利用者のニーズを満たすためにカスタマイズされた財務報告の枠組みが適用されることが想定されている。また、改訂監査基準等の下においては、適用される財務報告の枠組みが「一般目的」「特別目的」のいずれであるかによって、監査報告書において特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報（財務諸表の作成の目的を含む）の記載の有無

を生じさせる（本誌2014年5月号 Vol.453 「5. 一般目的の財務報告の枠組みvs特別目的の財務報告の枠組み」参照）。

したがって、監査人は、監査報告書において求められる追記情報の記載を適切に行う上で、監査の対象とする財務諸表がどのような財務情報の利用者のニーズを満たす目的で作成され、どのような財務報告の枠組みが適用されるのかについて、従来よりも財務報告の枠組みの内容について関心を寄せ、深度のある検討を行うこととなるものと思われる。また、このような監査人の認識の変化は、監査実務における監査人と経営者とのコミュニケーションを通じて、財務諸表の作成者である監査人と先の財務報告の枠組みの内容についての認識や関心の向上を促すものとなるものと思われる。

(2) 改訂監査基準等の影響—適用される財務報告の枠組みの機能に関する認識の向上

改訂監査基準等の公表は、監査人に、適用される財務報告の枠組みが監査において財務諸表の当否を判断する尺度（監査の規準）として適切なものであるかどうか、又、その内容がどのようなものであるのかに関する検討を求めることによって、監査人に対して適用される財務報告の枠組みの重要性を新たに認識させる契機となったのではないかと考えられる。

我が国における監査が、法定監査を中心として発展してきた歴史的経緯に鑑みると、財務報告の枠組みの内容がどのようなものであるかについて、殊更に関心を寄せるものではなく、「適正表示意見」を表明することが自明のように考えられていたものと思われる。

しかしながら、改訂監査基準等の下においては、適用される財務報告の枠組みが「適正表示」「準拠性」のいずれであるか、監査において適用される判断の尺度（「監査の規準」、いわば「モノサシ」）が異なるため、表明する意見の種類が異なることとなる（本誌2014年6月号 Vol.454 「6. 適正表示の枠組みvs準拠性の枠組み（1）枠組みの分類の峻別の重要性—適正表示及び準拠性」参照）。

監査人は、監査報告書において意見を表明する上で、監査の対象とする財務諸表が企業の財政状態や

経営成績等に関する所定の事項を表示することが求められるのか、又は、全体として財政状態及び経営成績を理解する情報を提供することが求められるのか、監査において適用される「モノサシ」はいずれであるのか等、従来よりも財務報告の枠組みの内容について関心を寄せ、深度のある検討を行うこととなるものと思われる。また、このような監査人の認識の変化は、(1)と同様に財務諸表の作成者である監査関と先に、監査意見の種類についての認識や関心の向上を促すものとなると思われる。

さらに、財務諸表の作成者にとっては、適用される財務報告の枠組みは、「財務諸表の作成の基準」である。したがって、「財務諸表の作成の基準」と「監査の規準」(モノサシ)は同一であり、適用される財務報告の枠組みがこれら2つの役割をともに担うこととなる(本誌2014年4月号 Vol.452 「2. 適用される財務報告の枠組み」参照)。この点に関して、監査人及び財務諸表の作成者である監査関と先相互の認識が深まることも期待されると思われる。

(3) 改訂監査基準等の影響—監査報告書のカスタマイズ(適用される財務報告の枠組み及び配布又は利用制限)

改訂監査基準等の公表は、監査人に、監査報告書及び一体として利用される財務諸表において適用される財務報告の枠組みに関する記述を適切に行わせるとともに、財務報告の枠組みに関する理解の程度に応じて監査報告書の配布又は利用制限を付すように促す契機となったものと思われる。

一般目的の財務諸表に対する監査を想定した監査基準の下で発展してきた我が国の監査実務においては、適用される財務報告の枠組みは法令等に定められ、広範な利用者に周知されているため、財務報告の枠組みの内容が財務諸表の利用者に誤解を生じさせないものであるかどうかについて、殊更に関心を寄せるものではなかったと言えよう。したがって、監査報告書についても、所定の様式に沿って作成し、発行すれば足りる場合が多かったものと思われる。

しかしながら、改訂監査基準等においては、特定の財務情報の利用者のニーズを満たすためにカスタマイズされた財務報告の枠組みが適用された財務諸表に対して監査を実施することが想定されている(本誌2014年5月号 Vol.453 「5. 一般目的の財務報告の枠組みvs特別目的の財務報告の枠組み」参照)。特定の利用者のニーズを満たすために策定された枠組みは、当該特定の利用者以外の者にとっては十分に理解できない場合があることに留意することが必要であり、誤解を生じさせる可能性が高い場合には、監査報告書において財務諸表に記載された財務諸表作成の目的及び適用される財務報告の枠組みについて注意喚起を行うとともに、監査報告書

の配布又は利用の制限を付すことを検討することが必要となる(本誌2014年8月号 Vol.456 「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(4) 特別目的の財務報告の枠組み—財務諸表の作成者と利用者間で枠組みを取決める場合」及び本誌2014年9月号 Vol.457 「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監査報告書の配布又は利用制限の追記の趣旨」参照)。

監査人には、財務報告の枠組みがどのようなものであるか、又、監査報告書の利用者の枠組みに対する理解がどの程度のものであるかについて従来よりも関心を寄せ、必要に応じて監査報告書の記載内容のカスタマイズ(財務報告の枠組み、強調事項、配布又は利用の制限の各記載)についてより慎重に検討することが求められることとなる。なお、監査報告書の記載内容にカスタマイズが必要な場合には、予め、監査契約の新規締結または更新の段階で、監査契約書に記載する「監査報告書の想定される様式及び内容」に財務報告の枠組み、強調事項、配布又は利用の制限等の記載を反映しておくことが求められる。

法定監査を中心に発展してきた我が国の監査実務においては、監査契約書の「監査報告書の想定される様式及び内容」の記載については、日本公認会計士協会の該当する実務指針に示された監査報告書の文例を参照するのが一般的であった。しかしながら、今後、特別目的の財務諸表に対する監査を実施する場合には、監査契約書の「監査報告書の想定される様式及び内容」の記載において、当該文例をそのまま参照するのではなく、適用される財務報告の枠組み及び配布又は利用制限等に関するカスタマイズの要否を検討することが必要となることに留意しておくことが必要と考えられる。

(4) 改訂監査基準等の影響—完全な一組の財務諸表の適切な識別

法定監査を中心として発展してきた我が国の監査実務においては、多くの場合、監査の対象とする財務諸表を構成する財務表の内容は法令等に定められ、広範な利用者に周知されていたため、監査の対象とする財務諸表を構成する財務表がどのようなものであるかについて、殊更に疑念を抱くこともなく、監査実務が行われていたものと思われる。

今般の改訂監査基準等においては、完全な一組の財務諸表に対する監査のみならず、個別の財務表及び財務諸表等項目等に対する監査の実施が想定されているとともに、完全な一組の財務諸表を構成する内容については、適用される財務報告の枠組みによって定められることが明らかにされた(本誌2014年9月号 Vol.457 「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」参照)。

したがって、監査人には、監査の対象が完全な一組の財務諸表なのか、個別の財務表または財務諸表等項目なのか、さらに監査の対象とする完全な一組の財務諸表にはいずれの財務表が含まれるのかを適用される財務報告の枠組みに照らして吟味することが求められる。

例えば、非営利の事業体の財務諸表に対して監査を行う場合、監査人は、適用される財務報告の枠組みに照らして、完全な一組の財務諸表の構成内容を定めなければならない。仮に、財産目録や資金収支計算書に対する監査業務の実施を依頼されたが、それらが完全な一組の財務諸表に含まれていないと判断される場合には、これらの財務表に対する監査報告を、完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において「その他の報告」として行うか、又は、完全な一組の財務諸表に対する監査報告書とは別に監査報告書を発行するかについて検討することが求められる。なお、このような検討は財務報告の枠組みに照らして行われるため、適用される財務報告の枠組みの受入可能性を検討する段階、すなわち、監査の契約条件の合意の段階で行われることに留意しておくことが必要である。

(5) 改訂監査基準等の影響—個別の財務表及び財務諸表項目等に対する監査への適切な対応

我が国における監査実務は、法定監査を中心に「一般目的」「適正表示」の枠組みを適用した完全な一組の財務諸表に対する監査を想定した監査基準の下で発展してきたことに鑑みると、従来の実務においては、個別の財務表及び財務諸表等項目等に対する監査は、国内外の法令や特定の契約に基づく場合(監基報805に例示される部門別収支計算書、海外出向者国内人件費又は売上高計算書に対する監査等)を除き、広範には実施されていなかったものと思われる。

改訂監査基準等においては、完全な一組の財務諸表に対する監査のみならず、個別の財務表及び財務諸表等項目等に対する監査の実施が想定されていることが明らかにされた。今後は、改訂監査基準等の下で、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も実施していくことが想定される。

しかしながら、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査については、従来において必ずしも監査基準上の取り扱いが明らかではなかった領域である。したがって、監査対象とする財務諸表等項目について適用される財務報告の枠組みが明らかではない場合や、監査対象としない財務表等に対しても監査手続を実施しなければ、特定の個別の財務表に対して十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合が

あると思われる(本誌2015年1月号 Vol.461「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」(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)及び(4) キャッシュ・フロー計算書」参照)。また、通常、特定の財務諸表等項目の集計に関して正確性を確保するための内部統制は適切に整備・運用されておらず、重要な虚偽表示リスクが高いことも想定されるため、特定の財務諸表等項目の監査においても、十分かつ適切な監査証拠を入手するように図らなければならない。さらに、完全な一組の財務諸表に対する監査において除外事項付意見が表明されている場合には、個別の財務表又は財務諸表等項目等に対する監査意見が矛盾した印象を与え、誤解を与えないような対応についても考慮しなければならない。個別の財務表及び財務諸表項目等に対する監査においても、個々の状況に照らして必要な場合には、監査基準及び監基報において要求される事項がすべて適用されることにも留意しなければならない(本誌2014年12月号 Vol.460「14. 監基報805—完全な一組の財務諸表に対する監査意見と財務表及び財務諸表項目等に対する監査意見の関係」並びに本誌2015年1月号 Vol.461「16. 個別の財務表又は財務諸表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及び(4) 適切かつ十分な監査証拠の入手」参照)。

このように、個別の財務表及び財務諸表項目等に対する監査にあたっては、適用される財務報告の枠組みの受入可能性や監査の実行可能性を慎重に検討して、監査を実施しなければならない。例えば、特定の財務諸表項目等に対する監査は、その対象となる金額規模を一見すると、完全な一組の財務諸表に対する監査を実施する場合に比べて、監査時間及び監査報酬は非常に少ないものになるように見えることがあるが、上記のさまざまな事項を考慮した結果、適切な監査時間が必要となることがある。

特定の財務諸表項目等に対する監査の実施に当たって、とくに監査時間及びこれを基礎とした監査報酬について、このように外見と内実が乖離する状況も想定されうるため、監査依頼先に予め説明し十分な理解を求めておくことが必要であると思われる。

(6) 改訂監査基準等への対応—準拠性の枠組みについての適切な理解

改訂監査基準等においては、従来認められていた「適正表示」の枠組みに基づいて作成された財務諸表に対する監査のみならず、準拠性の枠組みに基づいて作成された財務諸表に対する監査が実施できることが明らかにされた。今後は、準拠性の枠組みを適用して作成された財務諸表に対する監査も実施していくことが想定されている。

しかしながら、準拠性の枠組みを適用して作成さ

れた財務諸表に対する監査については、従来において取り扱いが明らかではなかったため、ほとんどの監査人にとって実務上の経験が乏しい領域である。したがって、適用される財務報告の枠組みの受入可能性を含め、慎重に対応することが求められると考えられる。

例えば、準拠性の枠組みであるからと言って、財務諸表の作成に必要な事項が十分かつ具体的に定められておらず、企業の経済的資源及び義務の状況及び変動の表示という財務諸表の作成目的を達成しないようなものである場合には、そのような枠組みは準拠性の枠組みとしても受入可能なものではない。

準拠性の枠組みという、何かしらの事項が定められており、それらの事項に準拠して財務諸表が作成されているかどうかについて容易に監査が実施できるという誤ったイメージを持たれることもあるようだが、そもそも財務報告の枠組みとして企業の経済的資源及び義務を正しく表示することを達成しない場合には受入可能ではないと判断され、したがって、その枠組みを適用した財務諸表の監査も実施できないことに留意しておくことが必要である（本誌2014年6月号 Vol.454 「6. 適正表示の枠組みvs準拠性の枠組み（3）準拠性の枠組み②実質要件—財務諸表としての目的の達成」参照）。

また、ある企業において、予め適用される財務報告の枠組みを定めて監査を実施している過程で除外事項が発見された場合に、除外事項付意見を回避するために、適用される財務報告の枠組みから当該除外事項に係る事項を除いて財務報告の枠組みを再構成した場合に、これを準拠性の枠組みとして取扱い監査を続行することはできない。

このような監査の契約条件の不合理な変更は、監査の契約条件の合意について定めた実務指針である監基報210において認められておらず、又、日本公認会計士協会の倫理規則における誠実性の原則にも反するものであることに留意が必要である。

（7）改訂監査基準等への対応—財務諸表の様式のみを定めた規則

株式会社以外の事業体の財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みの中には、規制当局への報告を目的とし、決算関係書類の用語及び様式のみを定めた規則等が見受けられる。このような場合、当該事業体は、財務報告の枠組みのうち、表示については当該決算関係書類の用語及び様式に関する規則が適用されているが、会計処理（認識及び測定）及び重要な会計方針及びその他の注記（開示）については当該規則に具体的な定めがないため、各事業体

において経営者が選択適用した方法を適用して決算関係書類が作成されているものと思われる。また、そのような規制当局への報告目的の決算関係書類については、重要な会計方針及びその他の注記は開示されないのが通常である。

財務諸表監査を行う場合、このような決算関係書類の用語及び様式のみを定めた規則だけでは、上記（6）において解説したように、企業の経済的資源及び義務の状況及び変動の表示という財務諸表の作成目的を達成せず、適正表示の枠組みのみならず、準拠性の枠組みとしても財務報告の枠組みとして受入れることはできない。

そのような事業体の財務諸表に対して監査を行う場合には、まず、適用される財務報告の枠組み（会計の基準）について財務諸表の作成者である経営者がどのような会計処理や表示の方法さらには注記すべき事項を選択適用しているのかを明らかにすることが必要であると考えられる。さらに、監査の対象とする財務諸表がどのような財務報告の枠組みに基づくものであるかについて監査報告書の想定利用者にとって明らかでない場合には、想定利用者は財務諸表を適切に理解できないものと考えられる。したがって、監査を実施する上では、少なくとも、財務諸表の作成に適用している用語及び様式に関する規則（表示）、会計処理（認識及び測定）及び重要な会計方針（開示）について財務諸表において開示（注記）することが求められる。また、このように注記された財務報告の枠組みに基づいて財務諸表が作成されていることを注意喚起するために、監査報告書において、通常、強調事項が付されるものと思われる。

なお、規制当局への報告のみを目的とした決算関係書類においては、規則に定められた様式に沿って記載を行うため、このように適用される財務報告の枠組みを注記することができないことも想定される。そのような場合には、例えば、業種別委員会研究報告第10号「年金基金に対する監査に関する研究報告（JICPA平成25年3月29日）」で試みているように、規制当局への報告を目的とした決算関係書類から、貸借対照表及び損益計算書を写し取り、適用される財務報告を注記して、監査の対象とする財務諸表を策定し、これに対して、監査を実施するといった工夫が必要になるものと考えられる（本誌2014年6月号 Vol.454 「6. 適正表示の枠組みvs準拠性の枠組み（3）準拠性の枠組み③準拠性の枠組みの事例」参照）。

（つづく）