

第5章 (その他の)保証業務

第3節 保証業務の概念的枠組み

○学習のポイント

- ・日本語とはとても思えない難解な用語が続きます。
338頁の図を、財務諸表監査、内部統制監査に置き換えながら読み進めてください。
- ・短答のみ論点で、毎年1問は出題されますが、出題はワンパターンなので過去問で慣れましょう。

1 保証業務の定義と分類

(1)保証業務の定義(短答:B、論文:D)

図を内部統制評価・報告制度に置き換えた場合、どうなるか考えてみましょう！

まず、欄外に、次の補足を記載してください。

内部統制監査の場合、主題(内部統制の有効性)、一定の規準(内部統制の評価の基準)、主題情報(内部統制報告書)

その他は財務諸表監査の場合としてテキストに記載されているものと同じです。

そのうえで、定義を財務諸表監査制度、内部統制評価・報告制度に置き換えたらどうなるか考えてみましょう。

(※3)もよく出題されます。登場人物が3人というのがポイントです。

- ・①主題に責任を負う者＝③唯一の想定利用者の場合、登場人物が2人になるので保証業務の定義を満たしません。
- ・②業務実施者≠①だと二重責任違反、②≠③想定利用者だと自己監査になりいずれも独立性に問題が生じるためです。

(2)保証業務の分類(短答:A、論文:D)

①保証業務リスクの程度による分類

以下の結論を知っておいてください。

日本の財務諸表監査及び内部統制監査 →合理的保証業務(監査リスクを合理的に低い水準に抑えたうえで意見表明)

日本の四半期レビュー →限定的保証業務(不適切な結論を表明するリスクを適度な水準に抑えたうえで結論表明)

②結論の報告方法による分類

日本の財務諸表監査、内部統制監査及び四半期レビュー →主題情報に対する保証(アサーション・ベース)

アメリカの内部統制監査 →主題そのものの保証・直接報告による保証(ダイレクト・レポーティング)

2 (日本の)公認会計士の提供する保証業務(短答:A、論文:C)

結論だけ覚えればいいです。また、その理由についてはこれまでの理解の確認にさらっと読んでおけば十分です。

①財務諸表監査

アサーション・ベースの合理的保証業務

②四半期レビュー

アサーション・ベースの限定的保証業務

③内部統制監査

アサーション・ベースの合理的保証業務

【研究】保証業務の定義に合致しない業務(短答B:、論文:D)

結論として、税理士業務、コンサル業務、AUP(合意された手続)、財務諸表等の調製は保証業務ではないことを知っておきましょう。AUPについては監査人の判断ではなく事前に依頼者との合意によって決定した手続のみを実施することが保証業務と大きく異なる点ですのでこの点も知っておきましょう。

第5章 (その他の)保証業務

第4節 特殊な監査業務

○学習のポイント

- ・適正表示の枠組みに基づく意見表明と準拠性の枠組みに基づく意見表明の違いをしっかりと理解しましょう。
- ・準拠性の枠組みに基づき作成されることが多い特別目的の財務諸表のイメージを掴みましょう(どんなケースで作成されるか)。

1 特別目的の財務諸表と準拠性に関する意見

(1) 財務報告の枠組み(≒会計基準)の分類(短答:A、論文:B)

論文問題集 5-4-1 参照

①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の枠組

主に誰を想定した会計基準か、という視点による分類です。

②適正表示の枠組みと準拠性の枠組み

利害関係者の追加的な情報ニーズを加味して意見を表明するかどうかの分類です。

日本はa)の方式で、アメリカはb)の方式です。(※3)の末尾に(追加情報)と記載しておいてください。

【表1】一般目的の監査と特別目的の監査の違い

監査の利用目的	利用者	情報ニーズ	監査の意見形式	例
一般目的	不特定多数・広範囲	広範	適正表示の枠組みが多い	金商法(投資家向け)、会社法(債権者・株主向け)
特別目的	特定少数・限定的	限定	準拠性の枠組みが多い	借入に伴う任意監査(金融機関向け)

※ 一般目的の監査報告書例は176頁、特別目的の監査報告書例は349頁参照

なお、特別目的の監査の枠組みが導入された趣旨は論文問題集5-4-2 参照のこと

【表2】適正表示の枠組みでの監査と準拠性の枠組みでの監査の違い

監査の意見の形式	意見の形式	例
適正表示の枠組み	～に準拠して、適正に表示しているものと認める(176頁)。	金商法(投資家向け)、会社法(債権者・株主向け)
準拠性の枠組み	～に準拠して作成されているものと認める(349頁)。	借入に伴う任意監査(金融機関向け)

※ 適正表示の達成手法には、a)追加情報の開示規定 b)離脱容認規定がある、日本はb)方式は不可だがa)規定があるので適正表示が一般的。

つまり、適正表示の枠組みでは、日本ではa)追加情報の開示が求められる(344頁(※3))

なお、b)離脱容認を認めているのがアメリカ(トランプさんを思い出せば理解しやすい)

※ 適正な表示を達成するのに追加的な情報を求めるのがa)の対応、場合によっては決められたルールから逸脱するのがb)の対応

※ 追加情報の定義は344頁(※3)参照(覚える必要はなし)、なおイメージを実際の事例でつかんでおく

イメージ: 具体的に定められた注記ではなく、企業が自らで考えて財務諸表利用者目線で必要だと考えた注記

例: :コロナ感染症が会計上の見積りに与える影響に対する経営者の考えの注記(追加資料参照)

(2)「一般目的」及び「特別目的」と「適正表示」及び「準拠性」の関係～監査基準の平成26年改訂(短答:B、論文:B)

【表1】及び論文問題集 5-4-2 参照

テキストの通常の線が一般的ですが、点線もありうる、という関係性です。

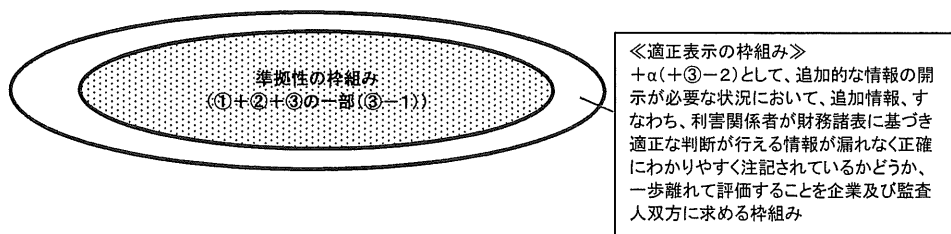
また、準拠性の枠組みであっても重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る必要があります(356頁(※1))。

(3)「一般目的」及び「特別目的」と「適正表示」及び「準拠性」の関係～監査基準の平成26年改訂(短答:B、論文:B)

違いをまとめたテキストの表を暗記してください。なお、論文問題集5-4-3参照。

また、③-2の補足として次の文章を補足しておいてください。

「具体的に、日本の場合は、追加情報の注記が必要な状況において当該事項が適切に注記されているかどうかの観点での財務諸表の検討をいう。」



(4)特別目的の財務諸表の監査上の考慮事項(短答B:、論文:C)

①監査契約の締結における考慮事項

特別目的の財務諸表の監査においては、特定の依頼主からの依頼に基づき準拠すべき会計基準が指定されるため、そもそもその会計基準を監査人として受け入れることができるかどうかを考慮する必要があるとされます。

②意見の形成と監査報告における追加的な考慮事項

強調事項として4つの必須記載事項のほか、必要であれば、利用制限や配布制限が付される点を覚えておけば十分。なお、349頁の監査報告書ですが、176頁、177頁の適正表示の枠組みに基づくものとの違いを把握していきましょう。

- ・意見の形式は(適正に表示しているものと認めるではなく)「準拠して作成されているものと認める。」
- ・適用される財務報告の枠組みは(一般に公正妥当と認められる企業会計の基準ではなく)「指定された会計基準」
- ・金商法上の上場企業等の監査ではないことから、KAM(監査上の主要な検討事項)の報告はない。

2 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査(短答:C、論文:D)

はじめて令和2年度第2回の短答式試験で出題されましたが、当時はできなくて全く問題のない問題でした。

特別目的の監査であることから、一般に公正妥当と認められる監査の基準が適用されます。

(イメージ)

- ・個別の財務表に対する監査 …貸借対照表のみ、損益計算書のみ、キャッシュ・フロー計算書のみに対する監査です。
- ・個別の財務諸表項目等に対する監査 …売上高のみ、売掛金のみに対する監査です。

【研究】個別の財務表又は財務諸表項目等に対する意見の表明(短答:C、論文:C)

同じ監査報告書のなかで矛盾する意見を表明することはできませんが、

一定の条件付きで、別の監査業務契約に基づき、別々の監査報告書であれば一見矛盾する意見を表明することができます。