

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。
388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:A、論文:C)

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。

また、なお書きについて、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のための監査になりいずれも独立性に問題が生じま

(2) 保証業務の分類(短答:A、論文:C)

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)

[補論]保証水準の影響を受ける事項と受けない事項(短答B:、論文:C)

結論だけ(保証業務の違いによって影響を受けるものかどうか)を覚えればよいです。

	合理的保証業務	限定的保証業務
責任の対象範囲	合理的に保証すること	消極的に保証すること
リスクの検討程度	運用評価手続を実施する	運用評価手続を実施しない
証拠の量と質	十分かつ適切な監査証拠	結論の表明の基礎となる証拠

2 (日本の)公認会計士の提供する保証業務(短答:B、論文:C)

結論だけ覚えればよいです。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

[補論]保証業務の定義に合致しない業務(短答B:、論文:C)

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

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:A)

論文問題集 5-4-1/-2 参照

①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の枠組み

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。(※4)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196頁、特別目的の監査報告書例は399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5-4-1 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 →令和5年度論文式試験出題

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(196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(399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)方式は不可でa)方式によって達成される。

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(394頁(※4))

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394頁(※4)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:過去には新型コロナウイルス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

(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:A、論文:A)

【表1】及び論文問題集 5-4-1 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。

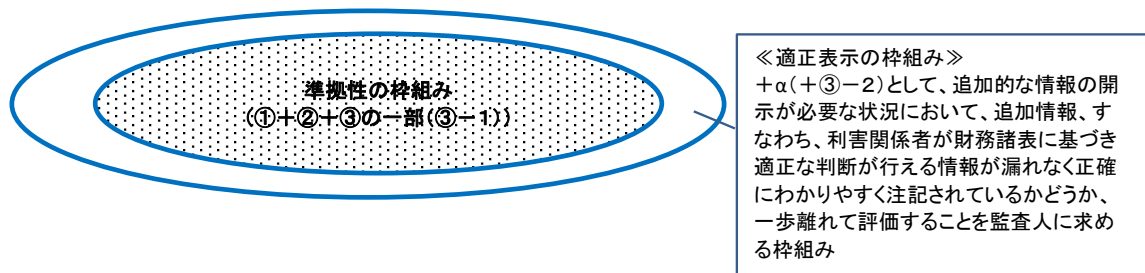
また、準拠性の枠組みであっても重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る必要があります(395頁(※1))
 あとの(3)のとおり、重要な虚偽表示がないかどうかの判断基準に若干の違いがありますが重要な虚偽表示がないことを確かめなければならない点では適正性の枠組みも準拠性の枠組みも違いはありません。

(3)準拠性に関する意見形成上の評価事項(短答:A、論文:A) →令和5年度論文式試験出題

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5-4-1参照。

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も含めて、財務諸表の利用者が理解しやすいように全体として適切に表示されているかどうかの検討をいう。」



(4) 特別目的の財務諸表に対する監査上の考慮事項(短答:A、論文:B)

上記の【表1】のとおり、監査を受けたい企業、あるいは受けてほしい関係者からの依頼に基づく任意監査として行われ、これまで学習してきた金商法監査、会社法監査等の法定監査とは異なります。

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て監査す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。

論文問題集 5-4-2 参照

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、399頁の監査報告書ですが、196頁、197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。

また、「その他の記載内容」についても検討が求められれば検討することになるが通常は求められることはない。

論文問題集 5-4-3 参照

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)

(1) 個別の財務表又は財務諸表等とは(短答:C、論文:C)

テキストの図の通り。

(2) 個別の財務表又は財務諸表等に対する監査の基準(短答:B、論文:C)

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。

特別目的であっても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
- ・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。

[補論] 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:B、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、

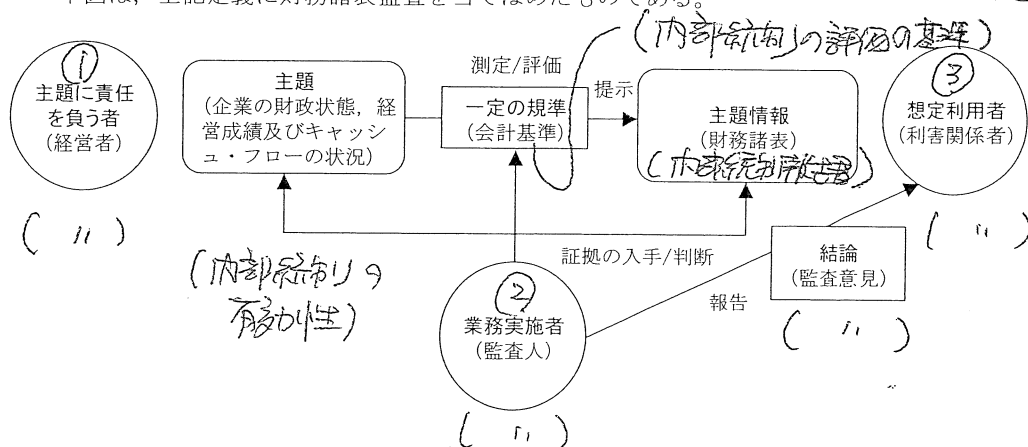
一定の条件付きで、別の監査業務契約に基づき、別々の監査報告書であれば、矛盾する意見を表明することができ、当該条件がテキストの①②③の3つの条件です。

1 保証業務の定義と分類

(1) 保証業務の定義 【短A 論C】

保証業務とは、主題に責任を負う者が一定の規準によって当該主題を評価又は測定した結果を表明する情報（主題情報）について（又は、当該主題それ自体について^(*)1)）それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために^(*)2)、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務をいう。

下図は、上記定義に財務諸表監査を当てはめたものである。



財務諸表監査において、二重責任の原則に基づき経営者と監査人の責任が区別されていることがその実施前提となるように、保証業務は、主題に責任を負う者と業務実施者の責任が区別されていることがその実施前提となる。すなわち、業務実施者は、主題情報又は主題それ自体に対する責任を負うものではなく、あくまで保証業務について要請される要件（能力及び独立性の保持を含む職業倫理の遵守等）及び保証業務の実施に関する基準に準拠して適切に業務を行うことについて責任を負う。

また、業務実施者は、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが最も重視されるため、自らが主題に責任を負う者及び想定利用者となることはできない。

なお、保証業務は、三当事者の存在を前提とするものであり、主題に責任を負う者のみの利用又は利益のために行う業務は、保証業務の定義を満たさない。そのため、主題に責任を負う者は、想定利用者の1人となることはできるが、唯一の利用者となることはできない^(*)3)。

(*)1 保証業務における適切な主題は、識別可能であり、一定の規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができ、かつ、業務実施者が十分かつ適切な証拠を収集できるものをいう。主題には、定量的か定性的か、客観的か主観的か、確定的か予測的か、一定時点にわたるものかといった異なる性格があり、業務実施者が結論を表明する保証報告書には、かかる主題の性格を記載する必要がある。

(*)2 保証報告書の名宛人以外であっても、当該保証報告書を入手可能な者は、想定利用者に含まれる。

(*)3 主題に責任を負う者は、必ずしも業務実施者と契約する当事者である必要はない。

原則：別の業務でモーフのA/R可 cf. p374
 例外：矛盾する意見の場合不可

〔補 論〕 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する意見の表明 [監基報805:14~16]

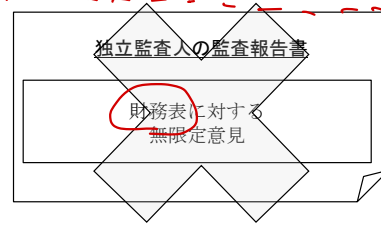
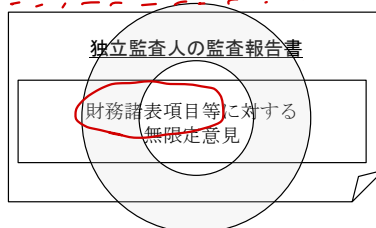
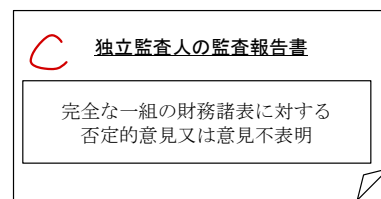
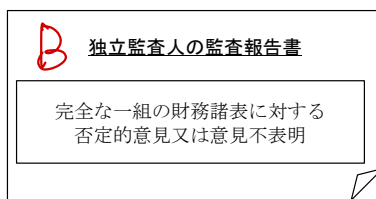
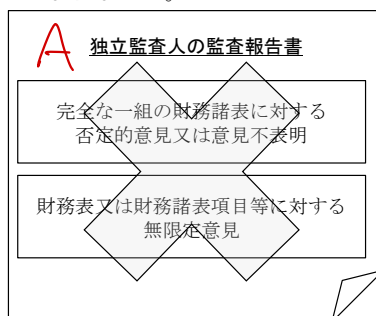
〔短B 論C〕

監査人は、企業の完全な一組の財務諸表全体に対して否定的意見を表明する、又は意見不表明とすることが必要であると判断する場合、一つの監査報告書に、当該完全な一組の財務諸表の一部を構成する個別の財務表又は財務諸表項目等に対する無限定意見を含めてはならない^(*)。

一方、監査人は、この場合においても、当該完全な一組の財務諸表に含まれる財務諸表項目等に対する別の監査業務においては、以下の状況を全て満たしているときには、当該財務諸表項目等に対して無限定意見を表明することができる。

- ① 法令等で禁止されていないこと。
- ② 当該意見が表明される監査報告書が、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こと。
- ③ 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こと。

ただし、監査報告書が、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場合であっても、当該完全な一組の財務諸表に含まれる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、一つの監査報告書にそのような無限定意見を含めることは、企業の完全な一組の財務諸表全体に対する否定的意見又は意見不表明と矛盾するためである（前述 p. 226 参照）。

(*) これは、個別の財務表は当該完全な一組の財務諸表の主要部分を構成するとみなされるためである。