

## 2. 監査基準の改訂の背景

【短答:A 論文:A】

従来、監査基準では、幅広い利用者に共通するニーズを満たすべく一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された財務諸表（以下「一般目的の財務諸表」という。）に対して、公認会計士（監査法人を含む。）が監査を行う場合を想定してきた。そして、当該一般目的の財務諸表に対する監査では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されているかに加え、財務諸表全体としての表示が適正表示を担保しているかといった判断も含めた意見（以下「適正性に関する意見」という。）が表明されている。

一方で、近時、公認会計士に対して、**特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表**（以下「特別目的の財務諸表」という。）に対しても、**監査という形で信頼性の担保を求めたい**、との要請が高まってきている。

ここで、**特別目的の財務諸表**は、一般目的の財務諸表と異なり**利用目的が限定されている**ことに加え、例えば、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって必要となる追加的な開示を求める規定（以下「追加的な開示要請の規定」という。）が**会計の基準にないことが多い**ことなどから、公認会計士が監査意見を表明するに当たっては、必ずしも、**適正性に関する意見を表明することが馴染まない場合が多いもの**と考えられる。また、**一般目的の財務諸表であっても法令により一部の項目について開示を要しない**とされている場合等には、**適正性に関する意見を表明することは馴染まない場合もある**と考えられる。

このような**特別目的の財務諸表に対する監査の場合**、適正性に関する意見を表明する場合と同様、財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得て監査意見を表明しなければならないことには変わりはない（**保証水準は変わらない**）が、その**会計の基準に追加的な開示要請の規定がない**こと等を踏まえると、財務諸表が当該財務諸表の作成に当たって**適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうか**についての**意見**（以下「**準拠性に関する意見**」という。）を表明することが、より適切であると考えられる。

なお、国際監査基準では、財務報告の枠組みについて、財務諸表の利用者のニーズに応じて、「一般目的の財務諸表に係る財務報告の枠組み」と「特別目的の財務諸表に係る財務報告の枠組み」に分類され、また、どちらの財務報告の枠組みに分類される場合であっても、「**適正性に関する意見**」と「**準拠性に関する意見**」のいずれかの意見が表明されることが既に規定され、実際に適用されている。

以上のことから、監査基準において、従来の「**適正性に関する意見**」の表明の形式に加えて、「**準拠性に関する意見**」の**表明の形式を規定**し、併せて、監査実務における混乱や財務諸表利用者の誤解等を避けるため、**特別目的の財務諸表に対する監査意見の表明の位置付けを明確**にした。

なお、監査基準においても、国際監査基準を踏まえ、「**一般目的の財務諸表**」と「**特別目的の財務諸表**」とのそれぞれについて、「**適正性に関する意見**」の表明と「**準拠性に関する意見**」の表明があり得ることを明らかにしているが、一般目的の財務諸表を対象とした**適正性に関する意見の表明を中心とした従来の我が国の監査基準の枠組みとの整合性**にも十分に配慮している。

また、**準拠性に関する意見を表明する場合であっても、適正性に関する意見を表明する場合と保証水準は変わらない**ので、監査人は、平成26年の監査基準の改訂により導入された**準拠性に関する意見を表明するに当たっても、適正性に関する意見を表明する場合に準じた対応**（監査手続など）が必要となる。