

<研究ノート>

レビュー制度の研究(2)

飯 岡 透

目 次

- 4 中間財務情報に対するレビューの実施と
SSARS 第1号の公表
- 5 「監査の国際的ガイドライン」における
レビュー契約

4 中間財務情報に対するレビューの実施と SSARS 第1号の公表

アメリカにおける中間財務情報が、幾多の紆余曲折を経て四半期報告書として制度化されたのは、SECがウィート報告書⁽¹⁾による勧告に従って1955年様式9-K (Form 9-K) の半期報告書を改正して様式10-Q (Form 10-Q) の四半期報告書の作成を規定した1970年10月のことである。

SECはその後74年12月と翌75年4月にそれぞれ有価証券法通牒第5549号及び第5579号を公表して、四半期報告書の改正を提案し、広く意見を求めたが、これを受けて75年9月には、(1)四半期報告書の開示内容を大幅に拡張すること、(2)四半期主要財務データを決算財務諸表の脚注として記載すること、(3)四半期報告書が監査人のリミテッド・レビューの対象となることなどを骨子とする会計連続通牒第177号 (Notice of Adoption of Amendments to Form 10-Q and Regulation S-X Regarding Interim Financial Reporting, 以下、ASR 第177号という) を公表した⁽²⁾。

本稿に即してこの通牒の注目すべき点は、SECが四半期報告書に対して

会計士によるリミテッド・レビューの実施を要求したことである。

SECは1955年に導入した半期報告書については会計士の監査を受ける必要はないとし⁽³⁾また1970年の改正による様式10-Qの四半期報告書についても監査を要求しなかった⁽⁴⁾が、ASR 第177号では決算財務諸表の脚注で開示される四半期主要財務データは会計士のレビューを受けなければならず、また各四半期ごとの様式10-Qに含まれる四半期報告書についてはSECへの提出前に会計士のレビューを受ける必要はないが、SECはそれについてもできる限りレビューを受けることが望ましいとした。そして四半期報告書の提出前に会計士のレビューを受けた場合には、レビューを受けている旨をその四半期報告書に開示することもできるが、開示するかどうかは企業の判断に委ねられた。またレビューを受けた旨を開示する場合で、しかも会計士が必要と認めた修正記入または追加的開示項目があった場合には、それが当四半期報告書に織り込み済であるかどうか開示することが必要とされた。そしてこの場合、会計士の意見に従わなかったときには、その旨と理由も併せて開示することも必要であるとされた⁽⁵⁾。

またSECはこの通牒の公表と同時に1933年証券法通牒第5612号として質問と分析的吟味を主な内容とするレビュー基準及び手続の草案⁽⁶⁾を公表したが、アメリカ公認会計士協会監査基準制定委員会(AudSEC)が75年12月10日までに中間財務情報に対する会計士の関与について準拠すべき基準や手続を公表し、しかもその内容が投資家の利益を保護するためのものと認められる場合にはさきの草案を撤回するとの意向を表明した⁽⁷⁾。そしてアメリカ公認会計士協会はこの意向を受けて同年12月に「中間財務情報のリミテッド・レビュー」(“Limited Review of Interim Financial Review”)と題する会計基準書(Statement on Auditing Standards, 以下, SAS という)第10号を公表した。そしてSECはこのSAS第10号を妥当なものと認め、76年2月9日に1933年証券法通牒第5684号を公表して、同通牒第5612号を撤回したのである。

SAS第10号によれば、リミテッド・レビューの目的は、「会計士が質問と分析的手続を通じて把握した重要な会計事実に、客観性と会計士の財務報

告実務についての知識とを適用した結果に基づき、取締役会の注意を喚起させるべきであると会計士が信ずる事実について取締役会に報告するための根拠を会計士に与えること⁽⁸⁾」であり、その具体的手続は(a)会計組織と内部統制組織の変更に関する質問、(b)中間財務情報の体系的な比較、財務情報項目の相互関係の調査、会計上の修正事項の分析、(c)株主総会や取締役会の議事録の閲読、(d)中間財務情報の閲読、(e)他の会計士からの書簡の入手、(f)中間財務情報の会計原則への準拠性・継続性、後発事象その他についての役員及び責任者に対する質問などから構成されるとした⁽⁹⁾。

このようにリミテッド・レビューの具体的手続は主として質問と分析的吟味からなり、「内部会計統制の調査を評価、実査、立会または確認を通じて確実な証拠を入手することによる会計記録の吟味や、質問に対する回答の検討、及び通常監査中に実施されるそのほかの手続を実施することを意図⁽¹⁰⁾」せず、監査した財務諸表について意見表明するための根拠を与えることを目的とする財務諸表監査とは著しくその性格を異にしている。

SAS 第10号によればこうした手続によるリミテッド・レビューの結果の報告は取締役会宛になされるべきであり、その報告書には少なくとも次の事項が記載されるべきであるとしている⁽¹¹⁾。

- (a) レビューを受けた中間財務情報の確認
- (b) 実施された手続の記載または契約書に記載された手続との照合
- (c) 一般に認められた監査基準に従った検証は行なわれなかったこと、ならびに意見は差控える旨の言明
- (d) リミテッド・レビューは必ずしもすべての重要な事実を明らかにするものではない旨の言明
- (e) レビューの結果の記述
- (f) この報告書は企業の取締役会が利用することを目的としたものであるが、その他の経営管理のために利用することもできる。しかし、それ以外の目的には利用してはならないという記述

こうして、SAS 第10号において、AICPA は初めてリミテッド・レビュー

ーについてその目的、具体的手続及び報告内容について詳細に規定し、会計情報に対して通常の監査とは異なる新しい会計士の関与方式を示したが、さらに76年5月にはSAS第13号⁽¹²⁾「中間財務情報のレビュー報告書」(“Reports on Limited Review of Interim Financial Information”)を公表し、さきのSAS第10号がリミテッド・レビュー報告書はあくまでも取締役会の利用を目的としていたのに対して、この報告書の宛先を株主とすることも認めるとともにリミテッド・レビューの対象とした情報に関して保証を与えるようないかなる表現も含めるべきでなくまた中間財務情報の各ページには明瞭に「未監査」(“unaudited”)と記載されるべきであるとして、リミテッド・レビューを一般に認められた監査基準に準拠して実施される通常の監査とは明確に区別している点は注目しなければならない。

AICPAは1979年3月にSAS第10号及び第13号を廃止して新たにSAS第24号「中間財務情報のレビュー⁽¹³⁾」(“Review of Interim Financial Information”)を公表したが、そこではレビュー手続についてはSAS第10号の規定をほぼ踏襲しているものの中間財務情報に対する会計士の保証については著しい変更がみられた。つまり、SAS第13号では会計士は中間財務情報に関して保証を与えるいかなる表現も含めるべきではないと規定していたが、SAS第24号では中間財務情報の各ページには「未監査」と明記しなければならないとしながらも、中間財務情報に対する会計士の報告書には「一般に認められた会計原則に準拠するよう、添付した中間財務情報に対して実施すべき重要な修正について会計士が気づいたかどうかについての説明⁽¹⁴⁾」を記載しなければならないとして、いわゆる「消極的保証」(negative assurance)を要求した。

ここに「消極的保証」とは「所定の手続を適用した結果として、特定の事項が特定の基準に準拠していないということ(例えば、未監査の財務諸表が一般に認められた会計原則に継続して、準拠して作成されていなかったこと)を会計士に信じさせるような事実は何にも認められなかった⁽¹⁵⁾」旨を会計士の報告書に記載することを要求するもので、こうした記載事項はSAS第24号で

レビュー制度の研究(2) (飯岡)

はじめて要求されたものである⁽¹⁶⁾。そして SAS 第 24号が会計士に対して、中間財務情報のレビューの結果について、こうした保証をはじめて求めることとしたのは、AICPA が1978年12月に会計及びレビュー業務基準書(Statements on Standards for Accounting and Review Services, 以下, SSARS という)第 1号として「財務諸表の調製とレビュー」(“Compilation and Review of Financial Statements”)を公表し⁽¹⁷⁾、非公開会社の未監査財務諸表に対するレビューの結果について、「消極的保証」をすることを要求したことに伴い、SAS 第 13号を修正しなければならなくなったためである。

ところで、SEC が1981年に ASR 第286号を公表し⁽¹⁸⁾「企業内容開示制度に関する諮問委員会」(Advisory Committee on Corporate Disclosure)の勧告⁽¹⁹⁾に基づく「統合開示制度⁽²⁰⁾」の導入したことに伴い、AICPA はこの SAS 第24号に代わる同36号を公表した⁽²¹⁾が、そこにおいても中間財務諸表のレビュー手続の中心は質問と分析的吟味であり、またレビューの結果については「消極的保証」を要求するものであった。

ところで、SSARS 第 1号はさきに述べた1136テナント社事件をはじめとする会計士の未監査業務に対する告訴事件の続発及び未監査財務諸表に対する関与方式に関する意見の不一致などの理由⁽²²⁾から1960年代から1970年代にかけてのこの問題をめぐる激しい論争を受けて、AICPA に1975年に設けられた「会計及びレビュー業務委員会」(Accounting and Review Service Committee)によって公表された未監査財務諸表に対する新たな基準である。

この基準書は非公開会社の調製(compilation)とレビュー業務に携わる公認会計士に対する指針を示すものであるが、この基準書においては監査以外の会計情報に対する会計士の関与方式として調製とレビューの概念を明確にし、「従来、監査レベル以外の監査人の関与形態として未監査レベルのみ想定されていたものが、さらにレビューとコンピレーションとに分岐させられる⁽²³⁾」ことになったのである。

このように SSARS 第 1号は、会計士の監査以外の業務を調製業務とレビ

ユー業務に大別し、まず調製について「経営者（所有主）の陳述書である情報を財務諸表の形式で提示することで、その財務諸表に対してなんらの保証を表明しようとするものではない⁽²⁴⁾」とし、会計士が調製業務を行なう場合に適用される次の指針を掲げている⁽²⁵⁾。

(1) 会計士は企業が営業活動を行なっている業種に適合した様式の財務諸表を調製できるように、その企業が営業活動を行なっている業種の会計原則及び会計実務について一定の知識をもつ必要がある。この基準は会計士がこれまで経験しなかった業種に属する企業と調製契約を結ぶことを妨げるものではない。しかし会計士は必要な一定の知識を得る責任を負っている。それには、例えば AICPA の指針、業界の出版物、その業種に属する他企業の財務諸表、その業界に関する参考図書、雑誌あるいは個人的知識などを考参にする必要がある。

(2) 財務諸表を調製するために、会計士は当該企業の営業取引の性格、会計記録の形式、会計担当役員の権限、財務諸表を調製する場合の会計基準、財務諸表の様式と記載内容などについて理解しなければならない。通常、会計士はこうした問題についての知識を経験や当該企業の役員に対する質問を通じて入手する。そして会計士はこうした理解に基づいて財務諸表を調製するに当たって元帳の修正やその他会計問題について助言したり協議するといった会計業務を行なう必要があるかどうかを検討する。

(3) 会計士は企業から提示された情報について検証、確認あるいはレビューするために質問その他の手続を実施する必要はない。しかしながら、会計士は質問その他の手続を実施するかもしれない。こうした質問や手続の結果、以前の契約あるいは取扱った財務諸表から得た知識により、会計士は企業によって提供された情報が不正確、不完全あるいは財務諸表作成の目的に照らして不十分であるということに気づくことになるかも知れない。こうした状況においては、会計士は情報の追加や修正を求めるべきであり、企業がそれを拒む場合に、会計士は調製契約を破棄すべきである。

(4) 会計士の報告書を発行する前に、会計士は調製した財務諸表を閲読し、

レビュー制度の研究(2) (飯岡)

この財務諸表が形式上妥当であるかまた明らかに重大な誤謬がないかどうかを検討すべきである。ここで誤謬とは、数字上の誤りや事務上の誤り、会計原則の適用上の誤り、不適切な開示などを含む財務諸表の調製上の誤りをいう。

(5) 会計士により監査あるいはレビューを受けずに調製された財務諸表には、次の事項を記載した報告書が添付されるべきである。

- (a) 調製は AICPA によって設定された基準に準拠して実施されたこと
- (b) 調製は経営者（所有主）の陳述書である情報を財務諸表の様式で提示することに限定されること
- (c) 財務諸表は監査またはレビューされたものではなく、従って会計士は意見の表明、その他いかなる形式の保証をするものでもないこと

会計士が調製契約以前または契約期間中に実施したいかなるその他の手続も報告書には記載すべきではない。

(6) 報告書の日付は調製終了の日とすべきである。

(7) 会計士によって調製された財務諸表の各ページには、例えば「コンピレーション報告書参照」と明記しなければならない。

このように、SSARS 第 1 号は調製について会計士が企業に関する情報を財務諸表の形式により提示することを目的とする会計業務をいい、それは財務諸表にいかなる保証を与えるものでもないとしたが、これに対して財務諸表のレビューについては、財務諸表に対して限定保証 (limited assurance) を与えることを目的とするものであるとして、次のように述べている⁽²⁶⁾。

「財務諸表が一般に認められた会計原則あるいはそれ以外の包括的な会計基準に準拠しているといえるようになるために、当該財務諸表に重大な修正 (material modifications) をする必要はないという限定保証を表明するための合理的な基礎を提供できるよう質問及び分析的手続を実施することである。

レビューの目的は調製の目的とは著しく異なる。レビューをするに当たって実施される質問と分析的手続は財務諸表に重大な修正をする必要はないという限定保証を表明するための合理的基礎を得なければならない。これに対して、調製においては何らの保証も予定していない。

またレビューの目的は一般に認められた監査基準に準拠して実施する財務諸表の監査の目的とも著しく異なる。監査の目的は財務諸表の全体について意見を表明するための合理的基礎を得ることにある。これに対してレビューは内部統制の調査と評価、実査、立会、確認、その他通常の監査手続によって立証するための証拠を入手して会計記録の検証及び質問に対する回答の検証を行わないため、レビューによってはそのような意見を表明する基礎は得られない。レビューの結果、会計士は財務諸表に重大な影響を与える事項に気づくかもしれないが、監査を実施した場合に明らかになるであろう重要な事項のすべてに会計士が気づくという保証はない。」

SSARS 第1号はレビューをこのように規定し、さらに財務諸表に対するレビュー実施の指針として次の事項を掲げている⁽²⁷⁾。

(1) 会計士は質問や分析的手続を実施して企業の財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して作成できるように、その財務諸表に重大な修正をする必要はないという限定保証を表明するための合理的基礎を得るよう、当該企業が営業活動を行なっている業種の会計原則及び会計実務について一定の知識をもち、またその企業の営業活動を理解しなければならない。

(2) 会計士が当該企業の営業活動を行なっている業種の会計原則及び会計実務について一定の知識をもたなければならないという要件は、その会計士がこれまで経験しなかった業種に属する企業とレビュー契約を結ぶことを妨げるものではない。しかし、会計士は必要な一定の知識を得る責任を負っている。それには例えば、AICPAの指針、業界の出版物、その業種に属する他企業の財務諸表、その業界に関する参考図書、雑誌あるいは個人的知識などを参考にする必要がある。

(3) 企業の営業活動を理解するためには、会社の組織、営業活動の特徴、資産・負債・収益・費用の内容についての全般的理解が必要である。通常、これには企業の生産、流通及び補償方法、生産やサービスの方式、営業地域、得意先との重要な取引についての全般的理解が含まれる。通常、企業の営業活動についての会計士の理解は、当該企業や業種についての経験及び企業の

役員に対する質問によって得られる。

(4) 会計士の質問及び分析的手続は次の通りである。

- a 当該企業の採用する会計原則及び会計実務ならびにその適用方法に関する質問
- b 取引の記録・分類・要約の手続及び財務諸表で開示するための情報を集める手続に関する質問
- c 財務諸表における項目間の相互関係及び異常と思われる個々の項目を明確にすることを目的とした分析的手続

この分析的手続は、(1)当期の財務諸表と前年同期の財務諸表との比較、(2)財務諸表と予想数値(例えば、予算や予測値)との比較、(3)当該企業の過去の経験に基づき予想されるパターンと財務諸表の項目が一致しているかどうかについてその相互関係の調査からなる。この手続を適用するに当たって、会計士は前期の修正を必要とする事項も考慮に入れなければならない。予想されるパターンと財務諸表の項目が一致しているかどうかについての相互関係の事例としては、売上高の増減と通常は売上高とともに変動する受取勘定や費用勘定の増減との相互関係及び固定資産の増減と減価償却費や維持・修繕費などの費用の増減との相互関係などがある。

- d 株主総会、取締役会、取締役会の各種委員会あるいはこれらに相当する財務諸表に影響を及ぼすと思われるその他の会議で議決した事項に関する質問
- e 会計士の注意を引いた情報に基づき、財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠しているかどうかを検討するための財務諸表の閲読
- f 当該企業の子会社その他の財務諸表について監査あるいはレビューを行なった他の会計士からの報告書の入手
- g 財務及び会計の責任者に対する(1)財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠しているかどうか、(2)当該会社の営業活動あるいは会計原則及び会計実務の変更、(3)前述の手続の実施中に生じた疑問、(4)財務諸表に

重大な影響を与える後発事項，についての質問

(5) 当社の財務諸表の監査，調製あるいはその他の会計業務の実施によって得た知識からこれまで述べたレビュー手続を修正することになるかも知れない。しかし，こうした修正はレビューを実施した財務諸表について会計士が負う責任の程度を減少させるものではない。

(6) レビューは内部統制の調査と評価，確証的証拠の入手による会計記録及び質問に対する回答のテストを予定していない。こうして，レビューは会計士が監査において明らかにすることができる重要な事項のすべてについて気づくという保証はない。しかし，会計士が注意を向けた情報が不正確であるか，不完全であるかあるいは不十分であるということに気づいた場合には，財務諸表を一般に認められた会計原則に準拠させるために重要な修正をする必要はないという限定的保証をするために必要と思われる追加手続を実施すべきである。

(7) レビューの個々の契約状況が異なるために，財務諸表のレビューについて会計士が作成する調書 (working paper) の様式と記載内容を規定することは不可能であるが，調書には次の事項が記載されなければならない。

- a 会計士が質問及び分析的手続で取扱った問題
- b 会計士がレビューの実施を通じて検討した異常項目 (その処理を含む)

(8) 会計士によりレビューが実施された財務諸表には，次の事項を記載した報告書を添付しなければならない。

- a レビューは AICPA により設定された基準に準拠して実施された旨
- b 財務諸表に記載されている情報のすべては当該会社の経営者 (所有主) の陳述書である旨
- c レビューは主として会社役員に対する質問を財務データに適用した分析的手続によっている旨
- d レビューは財務諸表全体について意見表明を目的とする監査より著しく範囲が狭く，したがってこうした意見を表明するものではない旨
- e 報告書に記載されている修正事項以外には，会計士は一般に認められ

レビュー制度の研究(2) (飯岡)

た会計原則に準拠して財務諸表を作成するために、財務諸表になされるべき重要な修正事項に気づいていない旨

会計士は財務諸表の調製に関連して実施された手続を含めて、レビュー契約以前及びレビューを通じて実施したその他のいかなる手続も報告書に記載してはならない。

(9) 報告書の日付は会計士が質問及び分析的手続を終了した日とする。

(10) 会計士によってレビューされた財務諸表の各ページには「レビュー報告書参照」と明記しなければならない。

(11) レビュー報告書のひな型を例示すれば次のとおりである。

「私（私ども）はXYZ社の19××年12月31日現在の貸借対照表，同日をもって終了する事業年度の損益計算書及び財政状態変動表をAICPAによって設定された基準に準拠してレビューした。これらの財務諸表に記載されている情報のすべては，XYZ社の経営者の陳述書である。

レビューは，主として会社役員に対する質問及び財務データに適用した分析的手続によって行っている。このレビューは，財務諸表全体について意見表明することを目的として，一般に認められた監査基準に準拠して実施される監査よりも著しく範囲が狭く，したがって私（私ども）は，こうした意見表明はしない。

私（私ども）のレビューの結果，添付した財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して作成されるためになされるべき重要な修正事項には気づかなかった。」

これまでAICPAが企業の財務情報に対する会計士の関与方式としてSSARS第1号において展開した調製とレビューの内容について紹介してきたが，理解を容易にするために，監査，レビュー及び調製の特徴を要約すれば次のとおりである⁽²⁸⁾。

監査・レビュー・調整の比較表

	監 査	レ ビ ュ ー	調 製
内 容 説 明	<p>監査は、財務諸表全体に対する意見表明の基礎を提供するため、会社財務諸表を批判的に評価することである。</p> <p>証拠は基礎的会計記録の検査と内部会計統制の調査と評価を通じて収集される。立会（例えば、棚卸資産に対して実施される）や質問が行なわれ、分析的手続も実施される。また確認書や陳述書も入手される。これら手続の範囲は、会計士の事実と状況に対する判断に依存する。</p>	<p>レビューは、一般に認められた会計原則に準拠させるために財務諸表に対してなされるべき重要な修正は存在しないという限定保証を表明するための合理的基礎を会計士に提供するため、質問と分析的手続を実施するものである。</p>	<p>調製業務は、経営者によって提供される情報を財務諸表の形式で提示することである。</p> <p>調製は、財務諸表に対して、なんらの保証を表明しようとするものではない。</p>
保 証 形 式	<p>積極的保証— 一般に認められた監査基準は財務諸表が一般に認められた会計原則に継続的に準拠し、適正に表示されているか否かを確定するのに必要な手続を会計士が実施することを要求している。</p> <p>無限定適正意見報告書は、このような検査に基づいて、財務諸表が適正に表示されていることを会計士の意見として述べる。</p>	<p>限定保証— レビューは、財務諸表に影響を及ぼす重要な事項に会計士の注意を向けられるかもしれないが、レビューは監査で明らかになるようなすべての重要な事実にまで気づくような保証を提供するものではない。</p>	<p>無保証— 調製では、財務諸表の検査もまたレビューも行なわれない。文字通り、会計士は経営者の提供する情報を当該会社の業種に適した形式のものに作りあげることである。</p>
報 告	<p>監査済財務諸表には、次の内容の報告書が添付される。</p> <p>(1) 監査が一般に認められた監査基準に準拠して実施された旨</p>	<p>レビュー済財務諸表には、次の内容を記載した報告書が添付される。</p> <p>(1) レビューが AICPA により設定された基準に準拠して実施された旨</p>	<p>監査やレビューが実施されずに作成された財務諸表には、次の内容を記載した報告書が添付される。</p> <p>(1) 調製が実施された旨 (2) 調製は、経営者（所</p>

レビュー制度の研究(2) (飯岡)

<p>書 の 記 載 内 容</p>	<p>(2) 監査は当該状況の下 で必要と考えられるすべて の監査手続を含む旨 (3) 財務諸表が一般に認 められた会計原則に準拠 し、継続的に適用されてい るか否か(すべての重要な 点で)についての意見表明</p>	<p>(2) 財務諸表に記載され ているすべての情報は、経 営者(所有主)の陳述書で ある旨 (3) レビューは主として 会社役員に対する質問と財 務データに適用される分析 的手続によって行っている旨 (4) レビューはその範囲 が監査より著しく狭く、ま たなんらの意見表明も行な わない旨 (5) 会計士は財務諸表を 一般に認められた会計原則 に準拠させるためになされ るべきいかなる重要な修正 にも気づかなかった旨</p>	<p>有主)の陳述書である情報 を財務諸表の形式で提示す ることに限定される旨 (3) 財務諸表は監査もレ ビューもなされず、したが っていかなる意見もまたい かなる形式の保証も示され ない旨</p>
<p>報 告 書 の ひ な</p>	<p>私どもは、ABC社の19× ×年12月31日現在の貸借対 照表及び同日をもって終了 する事業年度の損益計算 書、利益剰余金計算書及び 財政状態変動表を監査し た。私どもの監査は一般に 認められた監査基準に準拠 して実施され、従って、そ れには会計記録の試査及び 当該状況の下で私どもが必 要と認めたその他の監査手 続を含むものである。私ど も意見によれば、上記財 務諸表は、一般に認められ た会計原則に継続的に準拠 しており、ABC社の19× ×年12月31日現在の財政状 態及び同日をもって終了す る事業年度の経営成績なら びに財政状態の変動を適正 に表示しているものと認め る。</p>	<p>私どもは、ABC社の19× ×年12月31日現在の貸借対 照表及び同日をもって終了 する事業年度の損益計算 書、利益剰余金計算書及び 財政状態変動表をAICPA により設定された基準に準 拠してレビューした。これ ら財務諸表に記載された情 報のすべては、ABC社の 経営者(所有主)の陳述書 である。 レビューは、主に質問と財 務データに対して適用され た分析的手続からなる。 レビューは財務諸表全体に ついての意見表明を目的と する一般に認められた監査 基準に準拠した監査よりも 著しく範囲は狭い。 私どものレビューによれ ば、添付された財務諸表を 一般に認められた会計原則</p>	<p>添付されたABC社の19× ×年12月31日現在の貸借対 照表及び同日をもって終了 する事業年度の損益計算 書、利益剰余金計算書及び 財政状態変動表は私どもに よって作成されたものであ る。 調製は経営者(所有主)の 陳述書である情報を財務諸 表の形式で提示することに 限定される。 私どもは、添付された財務 諸表について監査もレビュー も行なっておらず、した がって、それに対して意見 あるいはその他のいかなる 形式の保証も与えるもので はない。</p>

型	に準拠させるためになさるべきいかなる重要な修正にも気づかなかった。
---	-----------------------------------

- (1) Wheat, Francis M., *Disclosure to Investors-A Reappraisal of Federal Administrative Policies under the '33 and '34 Acts (The Wheat Report)*, CCH, 1969, pp.356-362. なお, ウィート・レポートの概要については, 竹内昭夫「開示に関するSEC規則の抜本的改正の方向」(『商事法務研究』第489号) 2-6頁及び盛田良久『アメリカ証取法会計』(中央経済社, 昭和62年) 18-19頁参照。
- (2) SEC, *Accounting Series Releases, Compilation of Releases to 195*, U. S. Government Printing Office, 1976, pp. 419-431. 白鳥栄一「現行の半期報告書制度と問題点—米国の四半期報告書の改正に関連して—」(『旬刊経理情報』第84号) 19頁。なお, ASR 第177号が公表されるに至る経過及びその内容の詳細については, 拙稿「アメリカにおける中間決算書の発展と現状(2)」(駒沢大学経済学会『経済学論集』第8巻3号) 143-147頁及び盛田「米国証券取引委員会の四半期報告書に対する規制—ASR177号とそれ以降の活動を中心として—」(『企業会計』第32巻1号) 89-96頁を参照。
- (3) SEC, *Accounting Series Release and Staff Accounting Bulletins as of September 1, 1977*, CCH, 1977, p.3485.
- (4) SEC, Securities Exchange Act of 1934 Release, No. 9004. Oct. 28, 1970, p. 1.
- (5) SEC, *Accounting Series Releases, Compilation of Releases to 195*, U.S. Government Printing Office, 1976, pp.421-423, pp.425-426, p. 430.
- (6) この草案の詳細については, 拙稿「前掲稿」147-149頁及び白鳥「前掲稿」ならびに田辺三夫「会計士が関与する中間業績報告書に関するSEC諸規定」(『会計ジャーナル』第8巻1号) 55-57頁参照。
- (7) SEC, *op. cit.*, pp.421-422.
- (8) AICPA, *Codification of Statements on Auditing Standards, Numbers 1 to 23*, AICPA, 1979, p.423. 日本公認会計士協会国際委員会訳『アメリカ公認会計士協会 監査基準書』(同文館, 昭和56年) 368頁。
- (9) リミテッド・レビューの手続の詳細については, AICPA, *Ibid.*, pp.423-427. 日本公認会計士協会国際委員会訳『同上書』368-372頁, 拙稿「アメリカにおける中間決算書の発展と現状(3)」(駒沢大学経済学会『経済学論集』第8巻4号) 51-54頁, 盛田「前掲稿」94-95頁, 桧田信男「リミテッド・レビューと『中間

レビュー制度の研究(2) (飯岡)

- 監査手続』(『税経通信』第32巻13号)14-17頁, 中村忠「中間財務報告書の作成基準と監査」(『会計ジャーナル』第8巻第9号)42-44頁, 田辺三夫「AICPA監査基準書第10号」(『会計ジャーナル』1976年6月)68-70頁を参照。
- (10) AICPA, *Ibid.*, p.423. 日本公認会計士協会国際委員会訳『同上書』368頁。
- (11) AICPA, *Ibid.*, pp.428-429. 日本公認会計士協会国際委員会訳『同上書』373頁。
- (12) SAS第13号については, AICPA, *Ibid.*, pp.287-294. 日本公認会計士協会国際委員会訳『同上書』239-246頁, 拙稿「前掲稿」54-56頁, 桧田「前掲稿」を参照。
- (13) AICPA, Auditing Standards Board, SAS No.24, “Review of Interim Financial Information” J of A, June, 1979, pp.109-113. 日本公認会計士協会国際委員会訳「中間財務情報のレビュー」, 『JICPA News』, No.309, June, 1982, 39-43頁。なお, SAS第24号については, 拙稿「中間財務諸表の検閲と分析的検閲手続—AICPA SAS第24号をめぐって—」(駒沢大学経済学会『経済学論集』第11巻3・4号)399-411頁及び「中間財務情報に対する会計士の報告書—AICPA SAS第24号をめぐって—」(『企業会計』第32巻2号)126-131頁を参照。
- (14) AICPA, Auditing Standards Board, *Ibid.*, p.111. 拙稿「中間財務情報に対する会計士の報告書—AICPA SAS第24号をめぐって—」(『企業会計』第32巻2号)128頁。
- (15) AICPA, *Codification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 23*. 1979, AICPA, p.366, Note 1.
- (16) Lambert, Joyce C. and Lambert III, S.J. “Review of Interim Financial Information”, *The CPA Journal*, Sept. 1979, p.30. なお, この「消極的保証」は, 従来, 会計士の証券引受業者 (underwriters) に対するコンフォート・レター (comfort letter), その他会計士の特別な報告書に記載することが認められていたものである。SAS No. 1 “Negative Assurance” 及び “Letter for Underwriters” (AICPA, *Ibid.*, p.285 及び p.366) を参照。
- (17) AICPA, Accounting and Review Services Committee, Statement on Standards for Accounting and Review Services, No. 1 “Compilation and Review of Financial Statements”, *AICPA Professional Standards Vol. 2*, CCH, pp.3311-3337. 及び秋山純一「米国のレビュー制度をめぐって(上)(下)」(『週刊経営財務通信』No.1729, 1730)12-16頁, 11—14頁。なお, 中間財務情報に対する公認会計士の関与方式について, SAS第24号ではSAS第10号及び第13号で使用されていたリミテッド・レビュー (limited review) に代えてレビュー (review) という用語が使われているのは, SSARS第1号との関連からと考えられる。

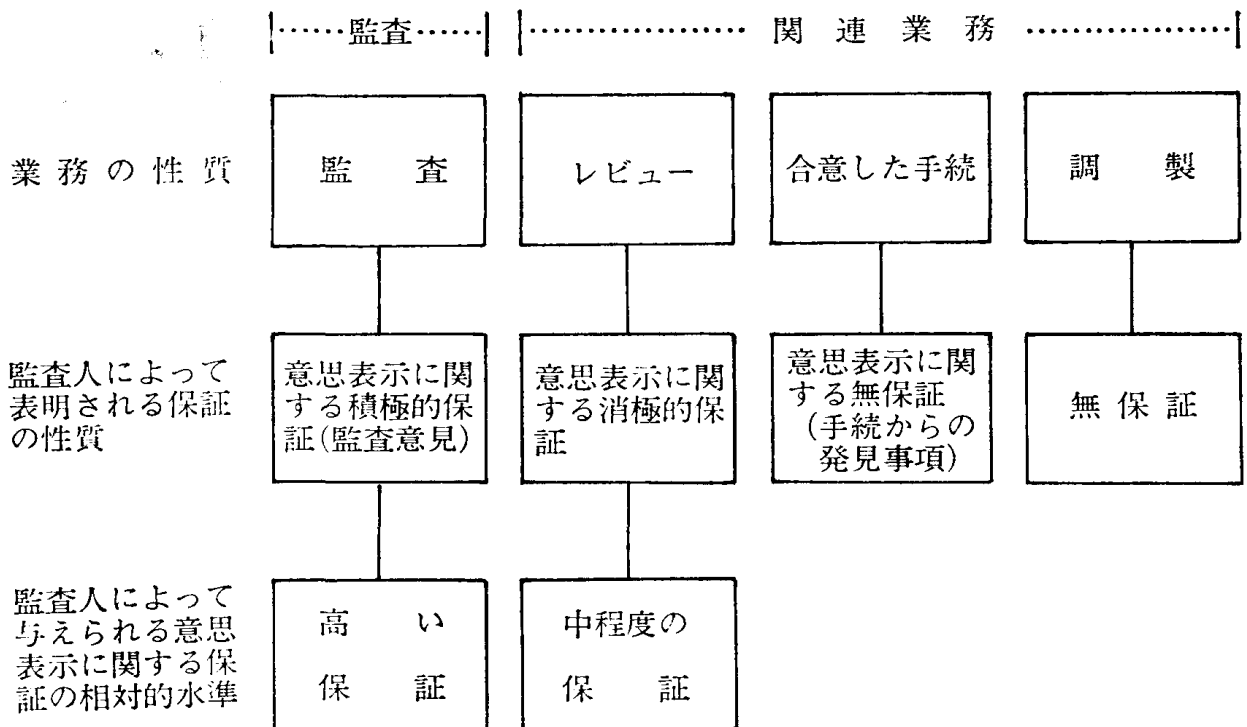
- (18) SEC, ASR. No. 286 "New Interim Financial Information Provisions and Revisions of Form 10—Q for Quarterly Reporting", Feb. 9, 1981. CCH, *SEC Accounting Rules*, CCH, pp. 3895-3906. なお, ASR第286号の概要については, 秋山純一「四半期報告書に関するSEC規則の改正」(『旬刊経理情報』第283号) 26-29頁参照。
- (19) SEC, *Report of the Advisory Committee on Corporate Disclosure to The Securities and Exchange Commission*, House Committee on Interstate and Foreign Commerce, U. S. Government Printing Office, 1977. 委員長 (A. A. Sommer, Jr.) の名をとり, ソマー報告書ともよばれている。その概要については, 盛田『前掲書』18-20頁を参照。
- (20) 「統合開示制度」については盛田『前掲書』35-45頁, 広瀬義州「SECディスクロージャー制度の新展開」(『税経通信』第36巻3号) 20-31頁, 秋山「米国SEC開示規則の改正(1)(2)」(『旬刊経理情報』第265号) 32-38頁, 秋山「SECの開示規則の改正と届出書の改正案」(『商事法務』第888号) 12-16頁を参照。また「統合開示制度」の導入に伴う四半期報告書の規定の改正については, 拙稿「SEC統合開示制度と四半期報告書」(駒沢大学経済学会『経済学論集』第14巻2号) 37-66頁, 秋山「四半期報告書に関するSEC規則の改正」(『旬刊経理情報』第283号) 26-29頁を参照。
- (21) SAS第36号については, 拙稿「中間財務諸表監査について—アメリカにおける発展と現状」(『企業会計』第35巻1号) 85-87頁参照。
- (22) Arens, Alvin A. and Loebbecke, James K. *Auditing—An Integrated Approach*, Sec. Ed., p. 743.
- (23) 古賀智敏「情報監査基準の特質と課題」(竜谷大学『経済経営論集』第27巻1号) 26頁。
- (24) AICPA, *Professional Standards*, Vol. 2, CCH, p. 3313, SSARS, No. 1, par. 04.
- (25) *Ibid.*, pp. 3314-3316. SSARS, No. 1. par. 10-16.
- (26) *Ibid.*, p. 3313. SSARS, No. 1, par. 04. 秋山「米国のレビュー制度をめぐって(上)」(『週刊経営財務通信』No. 1729) 13頁。
- (27) *Ibid.*, pp. 3318-3321, par. 24-34. 秋山「同上稿」13-14頁, 拙稿「分析的検閲について—その内容と事例研究—」(駒沢大学経済学会『経済学論集』第14巻3号) 35-36頁。
- (28) Arnold, Jerry L. and Diamond, Michael A. *The Market for compilation, Review, and Audit Services*. (Auditing Research Monograph 4) AICPA, 1981, pp. 6-9. 杉岡仁『外部報告会計と監査』(中央経済社, 昭和62年) 25-27頁。

5 「監査の国際的ガイドライン」におけるレビュー契約

国際会計士連盟 (International Federation of Accountants) 理事会の下部組織である国際監査実務委員会 (International Auditing Practice Committee, 以下, IAPCという。) は, 1986年10月に「監査の国際的ガイドラインの枠組み(案)」(Proposed Framework of International Auditing Guidelines) とそれに基づく「限定保証契約ガイドライン第1号」(Limited Assurance Engagement Guideline No. 1) として「限定保証契約の基本原則(案)」(Basic Principles Governing Limited Assurance Engagements) と題する公開草案を同時に公表し, 翌年2月には同第2号として「財務諸表のレビュー(案)」(Review of Financial Statements) を発表した⁽¹⁾, さらに「監査の国際的ガイドラインの枠組み(案)」は「監査及び関連業務に関する国際的ガイドラインの枠組み」(以下, 「枠組み」という。)(Framework of International Guidelines on Auditing and Related Services) また「限定保証契約の基本原則(案)」は「レビュー契約の基本原則」(以下, 「基本原則」という。)(Basic Principles Governing Review Engagements, 監査の国際的ガイドライン/関連業務第1号) として, それぞれ1988年2月に公表し, 続いて同年7月には「財務諸表のレビュー(案)」も「財務諸表のレビュー」(監査の国際的ガイドライン/関連業務第2号, (以下, 「レビュー」という。)) として正式に採択し, ここにレビューについて公式の見解を示したことは注目に値する。

「枠組み」は, (1)監査人によって実施される業務について公表されるガイドラインに関する枠組み, (2)監査人が締結する業務ならびに実施された作業から与えられる保証の水準, (3)監査人がある業務からそれより低い水準の保証を与える形態の業務に変更することを求められた場合に監査人が検討すべき事項, (4)財務情報と監査人とのかわりについての考え方を説明することを目的として公表されたものである。

「枠組み」では, まず監査人が締結する業務を監査と関連業務 (related



services) に大別し、さらに関連業務をレビュー、合意した手続 (agreed-upon procedures) 及び調製 (compilation) に分類し、それぞれを業務の性質、監査人によって表明される保証の性質及び保証の相対的水準の関連から上のように図示している⁽²⁾。

この図からも明らかなように、「枠組み」においては、監査人の引受ける契約が監査の場合、監査人は監査意見を表明し、そこでは高い水準の積極的保証(監査保証)を行なう必要がある。また監査人の引受ける契約がレビューの場合、監査人は消極的保証を表明するにとどめるため、その保証の水準は中程度の保証(限定保証)となる。さらに契約が合意した手続及び調製の場合、その報告の様式はそれぞれ発見事項の報告及び保証の差控となり、いずれも監査人の保証は行なわれない。

「枠組み」によれば、この場合の保証は、第三者の利用に供するために、ある当事者が行なった意思表示の信頼性に関する監査人の満足度に関係しているので、監査人が到達した満足度及びその結果表明される保証の水準は、実施した手続の範囲及び手続の結果によって決定されることになるとしている⁽³⁾。

そして、「枠組み」ではこの保証の相対的水準 (comparative ranking) を(1) 高い水準の保証 (監査保証), (2) 中程度の水準の保証に分け, 監査契約では監査人は監査の対象となった情報には重要な誤謬はないとの高い水準の保証を表明することになり, またレビュー契約では, 監査人はレビューの対象となった情報には重大な誤謬はないとの中程度の保証のみを表明することになるとしている⁽⁴⁾。

また合意した手続及び調製契約は監査人が意思表示に関する保証を表明できるように意図されたものでないので, 意思表示に関していかなる保証も表明しない。しかし収集した証拠を利用者に提供した合意した手続からの発見事項を報告する場合, 監査人はこの報告書の利用者自身が監査人の収集した証拠を評価できるように, また監査人の手続の結果として利用者が保証がなされているという自らの結論を引き出すことができるようにすることができるとしている⁽⁵⁾。つまり合意した手続及び調製契約において監査人は意思表示に関するいかなる水準の保証も与えないが, 監査人はこれらの契約を職業的専門家として正当な注意をもって履行しているために, 意思表示に関して監査人により保証がなされていると報告書の利用者が自らの責任において判断を下すかもしれないとしているのである⁽⁶⁾。

さらに「枠組み」では, 監査人と依頼人との間で合意した手続の実施契約においても, その手続が監査またはレビュー契約において実施する手続と同様なものであるならば, 監査人は高い水準の保証または中程度の水準の保証を与えることも認めていることは留意を要する⁽⁷⁾。

ところで, 監査契約は財務情報が会計基準に準拠して, 「真実かつ公正な概観を与えている」(又は「適正に表示されている」) かどうかについて監査人が意見表明できるようにすることを目的としているので, 監査人はその意見形成に当って第三者の利用に供するために責任を負っている意思表示の信頼性について合理的保証を得るために計画された手続を実施しなければならない。そして監査人の意見は, 例えば判断が必要とされること, 試査によっていること, 内部統制には固有の限界があることならびに監査人にとって利用

可能な証拠の大部分は確証的よりは説得的な性質をもっていることなどのため絶対的な保証を与えることはできないが、相対的に高い水準の保証を表明することにより財務情報の信頼性を確立するのに役立つのである⁽⁸⁾。

これに対して、レビュー契約は、監査において監査人が要求したすべての証拠を提供するものではない手続に従って、情報が記載された会計基準に準拠せず、「真実かつ公正な概観を与えていない」(又は「適正に表示されていない」)と監査人に信じさせるような事項があったかどうかという消極的保証を監査人が与えることができるようにすることを目的とする契約である。この場合、消極的保証は第三者の利用に供するために監査人が責任を負っている意思表示の信頼性を検討するように計画された質問と分析的吟味手続からなり、一般的に実査、確認、立会といった手続は含まれない。

レビュー契約において収集した証拠は監査人が消極的保証を表明できるよう十分なものでなければならず、そのため監査人はすべて重要な事項を掌握するよう試みるが、限定されたレビュー手続では信頼性を与えるという目的の達成度は監査契約の場合に比べて低く、与えられる保証水準もこれに対応して監査によって与えられる保証よりも小さい。そのため監査人は報告書では財務情報における意思表示について中程度の保証を与えるにとどめ、さらに監査人の手続の結果として中程度の保証も与えることができないときには、監査人はいかなる保証も表明すべきではないとしている⁽⁹⁾。

また合意した手続の実施契約は、監査人が依頼人と合意した監査の性質をもった手続を遂行する契約で、この手続は特定の情報に関する依頼人の必要性を満たすために、監査人と依頼人との間で合意されたものである。その報告書の受領者は実施した合意した手続と監査人が報告した発見事項から、自らの結論を導かなければならない。監査人の発見事項は、合意した手続に関してその理由を承知していないものは報告書に記載された結果を誤って解釈することがあるので、実施されるべき手続について合意した関係者に限定して報告されるべきである⁽¹⁰⁾。

最後に、調製契約では、監査人は監査の専門能力を用いるのではなく、財

務情報を収集し、分類し、そして要約するという会計に関する専門能力を用いる。これには、通常、詳細なデータを利用可能で理解しやすい形で集約することが含まれるが、その情報の基礎となっている意思表示を検証する必要はない。この契約で採用された手続は、監査人が財務情報について何らかの保証を表明するには計画されておらずまたそれを行なうには不十分であるが、この業務が正当な職業専門家としての技能と注意をもって履行しているため調製された財務情報の利用者は監査人が関与している結果として保証がなされていると判断するかもしれないとしている⁽¹¹⁾。

以上のように、「枠組み」においては、監査人によって行なわれる業務を監査人によって表明される保証の性質から、まず監査業務と関連業務に分け、さらに関連業務をレビュー、合意した手続、調製に細分し、それぞれの業務の特質を指摘しているが、さきにも述べたように「枠組み」の発表と同時にIAPCは「基本原則」を公表した。この場合、レビュー契約とは、さきの「枠組み」でもふれたように、「監査によって与えられる水準の保証に比べれば低いが、財務情報について中程度の水準を提供する手続が、監査人により遂行される契約⁽¹²⁾」であり、具体的には中間財務諸表や私的所有会社の財務諸表に対する業務として実施される。

この「基本原則」は、(1)監査人の職業専門家としての責任について規定した「レビュー契約の基本原則」、(2)レビュー契約の実施手続を規定した「一般的ガイドライン」、(3)レビュー契約に関する報告書の記載事項を定めた「報告書に関するガイドライン」から構成されている。第一の基本原則では「監査基準」における一般基準とほぼ同じように監査人の人格・公正不偏な態度・独立性、秘密保持、十分な研修・経験・能力、専門家としての当然な注意などを規定するほか、補助者の作業及び他の監査人の作業を利用する場合の責任、重要な事項の文書化、作業計画の必要性、質問及び分析的吟味による証拠の入手などを規定している。

次にレビュー契約の具体的目的としては、さきの「枠組み」でも指摘されていたように、「レビューの結果、当該情報は、記載された会計基準に準拠

せず真実かつ公正な概観を与えていない（又は「適正に表示されていない」）、と監査人に信じさせるような事項があったかどうか⁽¹³⁾、つまり消極的保証をするための適切な基礎を監査人に与えることにあるとしている。

このようにレビュー契約における監査人の目的は、財務情報の信頼性について中程度の水準の保証を表明することであり、監査契約の場合のように財務情報の信頼性について絶対的ではないが高い水準の保証を表明することは目的としていないので、レビュー契約を実施するための具体的な手続も主として質問と分析的吟味からなり、監査契約において実施されるような広範囲な手続を適用しない。例えば、内部統制の調査・評価、会計記録についての試査及び質問に対する回答を実査、立会または確認を通じて入手する確証的な証拠資料に基づいて確かめるという手続ならびに監査において通常実施されるその他の手続はレビュー契約の下で必ず行なわれるとは限らない。

こうして、「基本原則」はレビュー契約を履行するために監査人は次の手続を実施すべきであるとしている⁽¹⁴⁾。

- (1) 事業体が属している業界の会計原則及び会計実務についての知識を得ること
- (2) 事業体の業務を理解すること
- (3) 質問及び分析的吟味手続を実施すること

そしてこうした手続を実施した結果によって、監査人の報告の対象となっている情報が適正に表示されていないと信じる根拠がある場合や不完全もしくは不満足であると信ずる根拠を持っている場合で、消極的な保証を表明する上でまたは限定事項の必要性を確認する上で必要と認める場合には、監査人は手続を追加または拡張して実施しなければならない⁽¹⁵⁾。

さらにレビュー契約に関する報告書では監査人の実施した作業の性質を報告書の読者が理解できるように、当該契約の範囲を説明しなければならない。またこの報告書の作成に当っては、監査は実施されていないのであるから監査意見は表明されていないことが明らかにされなければならないので、レビュー契約には積極的な用語で表明される監査意見とは明らかに区別され、監

査意見よりも低い水準の保証を伝える消極的保証として知られる報告様式が適しているとしている⁽¹⁶⁾。

こうして、レビュー契約における報告書には、通常次の事項が記載されなければならないとされている⁽¹⁷⁾。

(1) 名称

(2) あて先 (通常、作業の実施を監査人に求めた依頼人)

(3) 当該レビュー契約の対象となる財務情報の明示

(4) 当該保証契約のためのガイドラインへの言及といったように、実施された作業についての適切な説明ならびにレビュー契約は主として質問及び分析的吟味手続に限定されることの記述

(5) 監査は実施されていないこと、また実施された手続は監査の場合と比較して低い保証を与えるものであることならびに監査意見は表明されないことについての記述

(6) 消極的保証の記述

(7) 署名

(8) 監査人の住所

(9) 報告書の日付

そしてこの場合の「消極的保証の記述」には次のいずれかが記載されなければならないとしている⁽¹⁸⁾。

(1) レビューの結果、当該情報は記載された会計基準に準拠せず真実かつ公正な概観を与えていない (又は「適正に表示されていない」) と監査人に信じさせるような事項は何も認められなかったこと

(2) かかる事項が発見された場合には、記載された会計基準に準拠せず適正に表示されていない事項及びその金額的影響、あるいはそれらを容易に決定し得ない場合にはその旨を記載し、次のいずれかを選択しなければならない。

(i) 中程度の保証に限定事項を付す

(ii) 当該情報は記載された会計基準に準拠せず真実かつ公正な概観を与え

ていない（又は「適正に表示されていない」）旨の否定的な記述をする

また契約の範囲に制限があるために監査人が中程度の保証を与えることができないと結論する場合に、報告書には当該制限事項を説明するとともに、もし制限がなかった場合に財務諸表の修正が必要と判断されたかもしれない旨の除外事項を記載しなければならない。さらに制限事項の及ぼす影響が重大であるため、いかなる保証も与えることができないし、またいかなる保証も与えるべきではないと監査人が結論するような状況が存在することもあるとしている⁽¹⁹⁾。

こうして、「基本原則」はレビュー契約における監査人の要件、この契約を履行するための実施手続及び報告書の記載内容について説明しているが、さらに「レビュー」ではレビュー契約にあたって監査人が契約書に記載することを検討しなければならない事項、主たる項目の例示を含むレビュー手続及びレビュー報告書の様式及び内容を具体的例示を掲げて詳細な説明を加えているので次にその内容を紹介しよう⁽²⁰⁾。

まずレビュー契約書については、実施される業務の目的、レビューの範囲などを記載すべきことを要求しているほか、特に監査は実施されないこと及び監査意見は表明されないことを明確に記述しまた混乱を避けるためにレビュー契約は監査に対するいかなる法律上の要件または第三者の要求も満足するものではないことを指摘しなければならないとして、レビュー契約書を例示している⁽²¹⁾。

次にレビュー契約の下では、「監査人は、質問及び分析的吟味を含む手続を実施し、当該情報は、記載された会計基準に準拠せず真実かつ公正な概観を与えていない（又は「適正に表示されていない」）、と監査人に信じさせるような事項があったかどうかを述べるための合理的な基礎を得なければならない⁽²²⁾」と述べ、そのためレビュー契約に当って必要とされる一般的な手続として、(1)質問 (inquiries), (2)分析的吟味手続 (analytical review), (3)閲覧 (reading), (4)入手 (obtaining) に分けて具体的に次の手続を例示している⁽²³⁾。

(1) 質問

(イ) 事業体の採用している会計原則及び手続に関する質問

(ロ) 取引の記録、分類及び要約のためにまた財務諸表に開示する情報を収集し、財務諸表を作成するために、事業体が採用している手続に関する質問

(ハ) 財務諸表上のすべての重要な意思表示に関する質問

(ニ) 株主総会、取締役会、取締役会の各種委員会または同様の会議において採択された事項で、財務諸表に影響を及ぼす可能性のあるものについての質問

(ホ) 次の事項に関する財務及び会計上の責任者に対する質問

(i) すべての取引が記録されているかどうか

(ii) 財務諸表は記載された会計基準に準拠して作成されているかどうか

(iii) 事業体の企業活動または事業体の採用している会計原則及び手続の変更の有無

(iv) 以上の手続を適用する過程において疑問が生じた事項

(ヘ) 後発事象に関する質問

(2) 分析的吟味手続

異常と思われる関係及び項目を明らかにすることを目的とした次の分析的吟味手続

(イ) 当該財務諸表と過年度の財務諸表との比較

(ロ) 当該財務諸表と予想した経営成績及び財政状態との比較

(ハ) 事業体の過去の実績または業界の標準を基に予測したものと合致すると思われる財務諸表上の科目間の相互関係の調査

(ニ) 上記の手続の適用にあたって、監査人は過去に必要とされた会計上の修正事項の内容を検討しなければならない

(3) 閲覧

監査人が知り得た情報に基づき、財務諸表が記載された会計基準に準拠しているかどうかを検討するための財務諸表の閲覧

(4) 入手

(i) 必要と考えられる場合には、事業体の一部についての財務諸表を監査
またはレビューした監査人からの報告書の入手

(ii) 必要と認めた場合には、経営者からの陳述書の入手

監査人は特定の契約において、こうしたレビュー手続のうちいかなる手続
を選択適用するかは監査人の判断の問題であるが、その判断は次の事項に左
右されるとしている⁽²⁴⁾。

(1) 過年度の財務諸表の監査またはレビューにより、監査人が得ることの
できた知識

(2) 事業体の業務に関する監査人の理解

(3) 事業体が属している業界で採用されている会計原則および手続に関す
る監査人の知識

(4) 事業体の会計組織

(5) 経営者の判断によって影響される個々の項目の範囲

(6) 取引及び勘定残高の重要性

こうして「レビュー」は財務諸表をレビューする場合の具体的手続を、全
般的手続、現預金、受取勘定、棚卸資産、投資、有形固定資産及び減価償却、
前払費用、無形固定資産及びその他の資産、借入金、買掛金、未払費用及び
偶発債務、法人税及びその他の税金、後発事象、訴訟、株主持分、損益項目
の各項目について詳細に説明している。

最後にレビュー報告書については、さきに述べた「限定保証契約の報告
書」の記載要件に準拠して、消極的保証を記述しなければならないとしてそ
のひな型を例示している⁽²⁵⁾。

- (1) これら3つの公開草案については、『JICPA News』No.374, Feb. 1987. 日本
公認会計士協会, 17-19頁, 14-16頁及び『JICPA News』No. 377, Apr. 1987.
日本公認会計士協会, 19-24頁に訳出されているほか、五十嵐則夫「限定保証契約
の基本原則(案)の解説」(『経理情報』No. 483, 20-27頁)及び同「財務諸表のレ
ビュー(案)の解説」(『経理情報』No. 488, 24-34頁)で詳細な紹介がなされて

いる。

- (2) 国際会計士連盟 (I F A C) ・ 国際監査実務委員会 (I A P C) 「監査及び関連業務に関する国際的ガイドラインの枠組み」 (『JICPA News』 No. 392, Jun. 1988, 日本公認会計士協会) 28頁。
- (3) 「同上稿」 29頁。
- (4) 「同上稿」 29頁。
- (5) 「同上稿」 29頁。
- (6) 国際会計士連盟 (I F A C) ・ 国際監査実務委員会 (I A P C) 「監査の国際的ガイドラインの枠組み (案)」 (『JICPA News』 No.374, Feb. 1987, 日本公認会計士協会) 18頁。
- (7) 国際会計士連盟 (I F A C) ・ 国際監査実務委員会 (I A P C) 「監査及び関連業務に関する国際的ガイドラインの枠組み」 (『JICPA NEWS』 No.392, Jun. 1988. 日本公認会計士協会) 29頁。
- (8) 「同上稿」 29頁。
- (9) 「同上稿」 29頁。
- (10) 「同上稿」 29頁。
- (11) 「同上稿」 29頁。
- (12) 「国際会計士連盟 (I F A C) ・ 国際監査実務委員会 (I A P C) 「監査の国際的ガイドライン／関連業務第1号 レビュー契約の基本原則」 (『JICPA News』 No.392, Jun. 1988. 日本公認会計士協会) 31頁。
- (13) 「同上稿」 32頁。
- (14) 「同上稿」 33頁。
- (15) 「同上稿」 32頁。
- (16) 「同上稿」 33頁。
- (17) 「同上稿」 33頁。
- (18) 「同上稿」 33頁。
- (19) 「同上稿」 33頁。
- (20) 国際会計士連盟 (I F A C) ・ 国際監査実務委員会 (I A P C) 「監査の国際的ガイドライン／関連業務第2号 財務諸表のレビュー」 (『JICPA News』 No.394, Aug., 1988. 日本公認会計士協会), 48-51頁。
- (21) 「同上稿」 49頁。
- (22) 「同上稿」 50頁。
- (23) 「同上稿」 49頁。
- (24) 「同上稿」 49頁。
- (25) 「同上稿」 49頁, 52頁。