

## 義援金収支計算書に対して公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告

平成 23 年 12 月 5 日

日本公認会計士協会

### 1. 本研究報告の目的

平成 23 年 3 月に発生した東日本大震災等、特定の災害の発生後に、非営利法人又はその他の機関・団体等（以下「団体等」とする。）が、災害義援金を広く一般に募集して受け付け、地方公共団体等に送金する事例が多く見受けられる。

このような団体等は、災害義援金の寄託者に対する説明責任に應えるために、財務諸表とは別個に災害義援金の収支に関する財務数値のみを記載した計算書（以下「義援金収支計算書」という。）を任意に作成して開示・報告し、当該計算書に対する保証業務の提供を公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）に求めることがある。

しかしながら、そのような災害義援金を取り扱う団体等に対して義援金収支計算書の作成及び開示を義務付ける法令はなく、義援金の収支の状況の開示方法や様式について定めたものもない。

本研究報告は、このように団体等が任意に作成した義援金収支計算書に対して公認会計士等が保証業務を実施し、保証報告書が開示・報告される場合に、その業務の特質を勘案し、保証報告書の利用者の誤解や業務実施上のリスクを軽減して適切に業務を実施するための留意事項を提供し、日本公認会計士協会の会員の業務の参考に資するために、取りまとめたものである。

なお、本研究報告は当面の取扱いを示すものであり、今後、特定の財務数値等のみを記載した計算書に対する監査又は保証業務に関する他の基準又は実務指針等が公表された場合には、本研究報告についての改廃が想定されることを念のために付言しておく。

### 2. 義援金収支計算書が開示される場合の保証業務に係る留意事項

#### (1) 適切な保証業務の種類の設定（限定的保証業務の選択）

義援金収支計算書は、財務諸表とは別個に義援金の収支のみを報告するために、特別の目的で作成される財務情報であり、財務諸表の要素によって構成される計算書である。我が国においては、そのような特定の財務数値のみを示した計算書の監査に関する取扱いを示す実務指針等については、現時点においては未公表の段階であり、その他にも公認会計士等が義援金収支計算書に対して保証業務を実施する場合に特有の業務実施基準として確立されたものはない。

このような状況において、公認会計士等が義援金収支計算書に対して保証業務を実施する場合には、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」（平成 21 年 7 月 1 日公表）（以下「監査・保証実務

委員会研究報告第 20 号」という。)を参照して、主題、主題情報、規準を適切に定め、適切な計画を策定して業務を実施し、保証報告書において結論を報告することが考えられる。

監査・保証実務委員会研究報告第 20 号は、財務諸表監査等以外の保証業務について公認会計士等が関与し、一定の信頼性を付与する業務に対応するために公表されているものであり、公認会計士等が実施する保証業務によって付与される信頼性の程度(保証水準)の相違に基づき、保証業務を合理的保証業務(「すべての重要な点において、規準に照らして適正性や有効性等を認めるかどうか」)についての結論を報告する業務)と限定的保証業務(「すべての重要な点において、規準に照らして適正性や有効性等がないと信じさせる事項が認められなかったかどうか」)についての結論を報告する業務)に分類している。

例えば、国際監査基準においては、財務情報に対して合理的保証を付与する業務は、監査と同等の業務であると位置付けられているため、前述のように特定の財務数値のみを記載した計算書に対する監査の取扱いを示す実務指針等が未整備の状況下では、監査と同等の合理的保証水準の保証を付与するような業務を監査・保証実務委員会研究報告第 20 号に従って実施することは時期尚早であり、合理的保証以外の水準の保証業務として実施すべきものとする。

したがって、このような我が国の現状においては、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号を踏まえて、公認会計士等が義援金収支計算書に対して保証業務を実施する場合には、業務に関連するリスクを勘案して、限定的保証業務として実施することが望ましいと考えられる。

監査・保証実務委員会研究報告第 20 号の保証業務の定義(監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「2. 保証業務の概要(1)保証業務の定義」)を踏まえると、義援金収支計算書に対する限定的保証業務とは、団体等(「主題に責任を負うもの」)が、団体等が適用する義援金収支計算書の作成基準(「一定の規準」)によって義援金の収支の状況(「主題」)を測定した義援金収支計算書(「主題情報」)について、義援金寄託者(「想定利用者」)に対して限定的な信頼性を付与するために、公認会計士等(「業務実施者」)が自ら入手した限定的な証拠に基づき、団体等が適用する財務報告の枠組み(「規準」)に照らして判断した結果を消極的形式による結論として報告する業務を指すこととなる。

## (2) 限定的保証業務における業務実施基準

義援金収支計算書に対する限定的保証業務に特有の業務実施基準はない。したがって、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号に記載された一般的な留意事項、例えば、業務の受嘱、独立性、重要性、重要な虚偽表示のリスク、証拠収集手続、確認書、保証報告書の記載内容を参照して対応することになるが、同研究報告は、義援金収支計算書に対する保証業務に特有の業務実施基準を必ずしも具体的かつ十分に示すものではないため、その趣旨を十分に理解し、業務の状況に照らして適切に適用する必要がある。

(3) 限定的保証業務実施の規準としての義援金収支計算書の作成基礎(適用した財務報告の枠組み)の利用可能性及び適切性

監査・保証実務委員会研究報告第 20 号においては、保証業務の信頼性を確保するためには、主題を評価又は測定するための規準が必要であり、どのように評価又は測定されたかを理解するために規準が想定利用者に利用可能であることが求められる(監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「7. 保証業務に関する規準の必要性とその要件(1)主題を評価又は測定するための基準、(2)想定利用者の利用可能性」)。

義援金収支計算書に対する限定的保証業務において、このような規準に相当するのが、義援金収支計算書の作成に適用する財務報告の枠組みであるが、我が国においては、一般目的の財務諸表(完全な一組の財務諸表)と異なり、義援金収支計算書に係る一般に公正妥当と認められる会計基準や実務指針等は公表されていない。

義援金収支計算書は義援金の収支を報告する目的で作成されるが、その作成に当たって適用する財務報告の枠組みは、当該計算書の利用者による意思決定の合理的な結論を導き出すために、当該計算書の作成者自らが決定・適用するものである。したがって、当該計算書の対象とする義援金の範囲を含め、財務報告の枠組みは個別の義援金収支計算書ごとに異なる可能性がある。

このような状況においては、義援金収支計算書の利用者は、当該計算書の作成のための財務報告の枠組みが開示されないと当該計算書がどのような財務報告の枠組みを適用して作成されているのかについて理解できず、当該計算書を適切に利用することが困難である。したがって、義援金収支計算書の作成者は、自らが決定・適用した財務報告の枠組みの内容を当該計算書に具体的に記述し、規準としての財務報告の枠組みを当該計算書の利用者が利用可能にすることが必要である。

また、義援金収支計算書の利用者が当該計算書作成の目的を十分に考慮する必要があること、団体等の全体の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を表示することを目的としていないことについても併せて記述することが適切である。

限定的保証業務の実施に当たって、業務実施者は、義援金収支計算書に適用された財務報告の枠組みが当該計算書に記載されていることを確かめるとともに、適切に記載されていない場合には、当該計算書の作成者に対して、適用された財務報告の枠組みに関する事項を適切に記載するように要請する。

このような義援金収支計算書に適用された財務報告の枠組みについての当該計算書への具体的な開示例が、付録 1「義援金収支計算書において適用する特定の財務報告の枠組みを開示する場合の文例」に示されている。

また、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号においては、業務実施者は規準の適切性を評価することが求められる(監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「12. 十分かつ適切な証拠を収集するための保証業務の手続(1)一般的留意事項 基準の適切性の評価」)。規準の適切性の評価は、目的適合性、完全性、信頼性、理解可能性、客観性といった要件に基づき行うが、義援金収支計算書に適用される財務報告の枠組みは制度として確立されたものではなく、特別の目的のために作成されたも

のであるため、特にこれらの要件を満たしているか否かについて慎重に検討することが必要である（監査・保証実務委員会研究報告第20号「7.保証業務に関する規準の必要性とその要件(1)主題を評価又は測定するための規準」）。

上記の規準の適切性の評価の要件には、目的適合性が含まれており、義援金収支計算書に適用される財務報告の枠組みが保証業務の目的に応じた当該計算書の利用者による意思決定の合理的な結論を導き出すのに役立つかどうかを検討するために、当該計算書の利用者のニーズを適切に理解することが必要である。

なお、前述のとおり、経営者の決定した財務報告の枠組みは個別の義援金収支計算書ごとに異なる可能性があるため、当該計算書の利用者である義援金寄託者に共通するニーズに照らして当該計算書が適正表示を達成しているかどうかを判断することは困難である。

したがって、限定的保証業務の実施に当たり、義援金収支計算書に適用される財務報告の枠組みを適切な規準として受け入れる上では、目的適合性の観点からは、「準拠性の財務報告の枠組み」として取り扱うべきものと考えられる。

すなわち、限定的保証業務の実施上は、義援金収支計算書に適用される財務報告の枠組みは、当該計算書の作成者が決定した事項に準拠して当該計算書が作成されることのみを求めており、当該事項からの離脱や当該事項以外の事項の開示を認めていないものとして取り扱われる。

#### (4) 限定的保証業務の受嘱に当たってのその他の留意事項

監査・保証実務委員会研究報告第20号は、業務実施者が義援金収支計算書に対する限定的保証業務を実施するに当たり、保証業務以外の広義のリスクとして法律的风险及び社会的リスクを考慮する必要があるとしている（監査・保証実務委員会研究報告第20号「8.保証業務の受嘱」）。

財務諸表監査の対象となっている団体等に対して、業務実施者が義援金収支計算書に対する限定的保証業務を受嘱する場合には、当該団体等の過去の財務諸表の監査の経験において入手した情報を利用して、倫理規則の遵守を阻害する要因、法律的风险（義援金収支計算書に対する限定的保証業務における瑕疵によって不利益を被った保証報告書の利用者から、業務を実施した業務実施者が損害賠償請求又は提訴を受けるリスク）及び社会的リスク（業務実施者が付与する保証の内容や水準と、義援金収支計算書の利用者が保証業務に期待する保証の内容や水準が乖離し、誤解や紛争が生ずるリスク）を識別し、適切な対応を行うことができる。

しかしながら、財務諸表監査の対象となっていない団体等に対して義援金収支計算書に対する限定的保証業務を新たに受嘱する場合には、阻害要因やリスク等に関する情報が過去に入手されていないため、倫理規則からの逸脱の可能性（例えば、依頼人の違法行為等への関与による業務実施者の誠実性や職業的専門家としての行動の原則の遵守に対する疑念）や法律的风险等が、財務諸表監査の対象となっている場合に比べて相対的に高いものと考えられる。

義援金収支計算書に対する保証業務の受嘱に当たっては、倫理規則に対する阻害要因、法律的风险及び社会的リスクを適切に識別し、それらの阻害要因等が財務

諸表監査の対象となっている団体等と同等の許容可能な水準にあるかどうかについて、必要な情報を入手して慎重に検討することが必要となる。

例えば、新規契約の締結に当たっては、依頼人の違法行為、不正行為又は不適切な財務報告等への関与により、業務実施者の誠実性又は職業的専門家としての行動の原則の遵守が阻害されるおそれがある。そのような阻害要因を生じさせる可能性を検討し、阻害要因に対するセーフガードとして、依頼人、株主、経営者及び監査役等に関する情報を収集し理解することや、依頼人から企業統治又は内部統制の改善に関する確約を取り付けることが求められる。また、業務契約を更新する場合にも、その適否を定期的に見直すことが必要とされる（倫理規則第 14 条及び同注解 12）。

なお、業務契約書の作成については、法規委員会研究報告第 10 号「財務情報の保証業務等の契約書の作成について」（平成 23 年 5 月 17 日最終改正）を参照して対応するが、契約書への保証業務の業務実施基準及び義援金収支計算書の作成基準の記載については、保証報告書における経営者の責任区分及び業務実施者の責任区分と同内容の記載をする（本研究報告 2 .(6)限定的保証業務の保証報告書の記載）。

(5) 限定的保証業務における業務環境（内部統制を含む。）の理解及び証拠収集手続等の手続（確認書の入手を含む。）

監査・保証実務委員会研究報告第 20 号を踏まえて限定的保証業務を実施する場合には、業務を効果的に実施できるように、業務環境及び内部統制に関する理解が必要であるが、その範囲は、業務実施者の専門家としての判断に基づいて決定するため、一般に限定的保証業務の場合は、合理的保証業務（監査）を実施している場合と同程度の業務環境等の理解が必ずしも求められるわけではないと解される。また、限定的保証業務における十分かつ適切な証拠は、主として、質問、分析的な手続など限定された証拠収集手続によって入手される。

しかしながら、証拠収集手続は、業務の対象の特質、保証報告書の利用者のニーズ及び業務環境に応じて変化するものとされており、業務の対象とする義援金収支計算書等に重要な修正を要するかもしれないとの疑念を抱いた場合には、限定的保証の結論の基礎となる証拠収集のための手続を追加して問題を追及することとなる（監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「12 . 十分かつ適切な証拠を収集するための保証業務の手続(2)計画 主題及び業務環境の理解、(3)証拠収集手続 証拠収集手続の種類、時期及び範囲等工. 限定的保証業務における証拠収集手続」）。

義援金収支計算書に対する限定的保証業務においては、重要な虚偽表示のリスクの程度に応じて効果的に手続を実施するために、このような証拠収集のための手続を追加することが多いと考えられる。

例えば、義援金収支計算書に計上された収入又は支出の金額について、過去の金額等の情報が比較可能なものと判断できず、分析的手続から適切な証拠の入手が困難な場合に、業務実施者は、当該計算書に計上された収入又は支出金額の基礎となる帳簿記録からサンプルとなる取引を抽出し、金融機関作成の入出金記録ほかの証拠との突合を実施する。

また、義援金収支計算書に計上される収入が多数の少額取引の累積額や多数の会計単位において計上された金額の集計額によって構成されている場合には、義援金を処理するための勘定科目、金融機関口座の特定・分別管理、金融機関口座への入出金に基づく会計記録への入帳・集計手続( ITシステムに組み込まれた自動化された業務処理統制等を含む。)等、義援金取引計上の正確性・網羅性に係る内部統制を理解し、当該計算書の対象期間における運用状況を評価する。

なお、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「12. 十分かつ適切な証拠を収集するための保証業務の手続(4)確認書」に記載されている確認書の入手を行うことに留意する。

#### (6) 限定的保証業務の保証報告書の記載

##### 実施した業務の概要の記述

監査・保証実務委員会研究報告第 20 号には、保証業務の実施に当たって業務実施基準の必要性が示されている。主題又は主題情報特有の業務実施基準が存在しない場合には、保証報告書において、特有の業務実施基準がある場合と比較して、実施した業務の概要により詳細な内容を記載し、十分かつ適切な証拠を収集するための手続が実施されたかどうかを保証報告書の利用者が判断できるようにすることとされている。また、限定的保証業務の場合には証拠収集手続が限定されているため、合理的保証業務に適用する手続との違いを明示することや合理的保証業務ほど心証を得ていないことを考慮することとされている(監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「13. 保証報告書(4)保証報告書の記載事項 実施した業務の概要」)。

##### 財務報告の枠組みに関する記述

義援金収支計算書の作成に当たって適用する財務報告の枠組みは、当該計算書の利用者による意思決定の合理的な結論を導き出すために、当該計算書の作成者自らが決定・適用するため、当該計算書の対象とする義援金の範囲を含め、財務報告の枠組みは個別の義援金収支計算書ごとに異なる可能性がある。

このような状況において、限定的保証業務の業務実施者は、適用された財務報告の枠組みの目的及び内容について義援金収支計算書の利用者に注意を喚起しておくことが必要である。

業務実施者は、保証報告書の冒頭において、保証業務の対象となった義援金収支計算書の特定と併せて、当該計算書の作成目的及び想定利用者について記述し、さらに、強調事項として、適用された財務報告の枠組みが当該計算書に記載されていることについて記述する。

##### 準拠性に関する結論の報告

業務実施者は、義援金収支計算書に対する限定的保証業務において、団体等が決定・適用する財務報告の枠組みに当該計算書が準拠して作成されているかどうかについて判断した結果を結論として報告する。

前述のとおり、義援金収支計算書に適用される財務報告の枠組みは、「準拠性の財務報告の枠組み」として取り扱うべきものであるため、準拠性に関する結論

を表明する。

すなわち、保証報告書においては、「すべての重要な点において、義援金収支計算書の作成基準（適用された財務報告の枠組み）に準拠していないと信じさせる事項が認められなかったかどうか」についての結論を報告する。

限定的保証業務の保証報告書の文例

本研究報告付録2「義援金収支計算書に対する限定的保証業務の保証報告書の文例」は、上記 から の留意事項を含む、限定的保証業務の保証報告書の文例を示している。

## 付録 1：義援金収支計算書において適用する特定の財務報告の枠組みを開示する場合の 文例

次の文例は、義援金収支計算書において、団体等が自ら決定して当該計算書において開示する財務報告の枠組みの記載例を示したものである。

義援金収支計算書に対する限定的保証業務の実施に当たっては、義援金収支計算書の利用者がどのように当該計算書が作成されているかを理解できるように、財務報告の枠組みを当該計算書に開示することが必要である。

### 1．東日本大震災に係る義援金の収支計算書作成の基礎

本収支計算書は、法人（以下「当法人」という。）の行った東日本大震災に関する義援金募集に係る平成×年×月×日から平成×年×月×日までの義援金の収支の結果について、義援金寄託者に、報告・開示するために作成される。

本収支計算書は、それ以外の目的に適合するものではなく、例えば、当法人の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を表示することを目的とした財務諸表に相当するものではない。

当法人の実施する東日本大震災に関する義援金募集業務においては、義援金寄託者からの入金当法人が指定した金融機関の口座において受け付け、その受け付けた金額について、義援金配分割合決定委員会からの依頼を受け、同委員会において決定された配分割合に基づき、地方公共団体に送金する。

当該入金及び支出に係る事務費用については、当法人の一般業務費として処理しており、当該義援金を充当していない。

### 2．会計方針

#### (1) 義援金収入

義援金収入は、義援金寄託者から東日本大震災に係る義援金として当法人の指定した金融機関の口座に入金された収入金額であり、入金時に義援金収入として計上している。

#### (2) 義援金支出

義援金支出は、配分決定後の支出要請に基づき、義援金収入を原資として地方公共団体に送金された支出金額であり、支出時に義援金支出として計上している。

#### (3) 義援金収支差額

義援金収支差額は、義援金募集は期末日まで継続しており、また、地方公共団体からの義援金支出の要請が数次において行われる結果、期末日現在において生ずる義援金収支差額である。

以 上

上記の記載内容については、あくまでも開示に当たっての参考として示したものであり、義援金収支計算書について一般に公正妥当と認められる作成及び開示の基準並びに会計処理を示したものではないことに留意する。

付録2：義援金収支計算書に対する限定的保証業務の保証報告書の文例

次の文例は、義援金収支計算書に対する限定的保証業務の保証報告書の記載例を示したものであり、利用に当たっては、団体等との間に定めた宛先、義援金収支計算書の記載内容、実施した業務手続の概要等を勘案して、適切な報告を行うために必要な修正を行う。なお、監査・保証実務委員会研究報告第20号に示された保証報告書に関する留意事項及び文例も併せて参照する。

また、監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」(平成23年7月8日最終改正)に示されている四半期レビュー報告書の文例の記載内容が参考になることがある。

独立した監査法人(注1)の保証報告書

平成×年×月×日

法人  
理事会 御中

監 査 法 人  
代 表 社 員                      公 認 会 計 士                      印  
業 務 執 行 社 員  
業 務 執 行 社 員                      公 認 会 計 士                      印

(注2)

当監査法人(注3)は、法人(以下「法人」という。)の委嘱に基づき、法人の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの東日本大震災に係る義援金の収支計算書(以下「義援金収支計算書」という。)について限定的保証業務を行った。義援金収支計算書は、東日本大震災に関する義援金寄託者に対して義援金収支の結果を明らかにするために作成されたものである。

義援金収支計算書に対する経営者(注4)の責任

経営者(注4)の責任は、義援金募集に関する収支の結果を明らかにするために適切な財務報告の枠組みを決定して義援金収支計算書に記載し、これに準拠して義援金収支計算書を作成することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない義援金収支計算書を作成するために経営者(注4)が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

業務実施者としての当監査法人(注3)の責任

当監査法人(注3)の責任は、独立の立場から義援金収支計算書に対する限定的保証業務の結論を報告することにある。当監査法人(注3)は、日本公認会計士協会が公表している監査・保証実務委員会研究報告第23号「義援金収支計算書に対して公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告」に従って限定的保証業務を行った。

限定的保証業務においては、関連する職業倫理に関する規定を遵守し、主として経営者(注4)、財務及び会計に関する事項に責任を有する者等に対して実施される質

問、分析的手続その他の証拠収集手続が実施される。

当監査法人（注3）は、限定的保証業務の結論の表明の基礎となる証拠を入手したと判断している。

なお、限定的保証業務において実施される手続は、義援金収支計算書に対して監査を実施した場合に比べて限定された手続であり、監査意見を表明するものではない。

また、当監査法人（注3）は、義援金収支計算書の対象期間を含む事業年度に係る法人の財務諸表について、いかなる結論の報告も、また保証の提供も行わない。

#### 限定的保証業務の結論

当監査法人（注3）が実施した限定的保証業務において、上記の義援金収支計算書が、当該計算書に記載されている財務報告の枠組みに準拠して作成されていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった。

#### 強調事項（注5）

義援金収支計算書の注記「1.東日本大震災に係る義援金の収支計算書作成の基礎」及び「2.会計方針」に法人が義援金収支計算書の作成に当たって適用した財務報告の枠組みが記載されている。

義援金収支計算書は法人の東日本大震災に関する義援金募集に係る平成×年×月×日から平成×年×月×日までの義援金の収支の結果について義援金寄託者に開示・報告するために作成されたものであり、それ以外の目的に適合しないことがある。

当該事項は、当監査法人（注3）の結論に影響を及ぼすものではない。

（注6）

以 上

（注1） 業務実施者が公認会計士の場合には、「独立した公認会計士」とする。

（注2） 業務契約において業務実施者が特定されている場合又は監査法人において報告書署名者に関する内規がある場合には、これらに応じて代表社員の肩書きを省略するなど、適宜必要な修正を行う。

業務実施者が公認会計士の場合には、以下とする。

公認会計士事務所

公認会計士 印

公認会計士事務所

公認会計士 印

（注3） 業務実施者が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

（注4） 「理事者」など、適宜必要な修正を行う。

（注5） 義援金収支計算書において、適用された財務報告の枠組み及び当該計算書の作成目的など、当該計算書の利用者が当該計算書を理解するために重要であると業務

実施者が判断する事項が記載されている旨を保証業務の結論の後に「強調事項」又はその他の適切な見出しをつけて記載する。

(注6) 必要と認める場合には、公認会計士法に準じた利害関係の有無に関して、保証報告書の末尾に、例えば以下の記載をすることができる。

利害関係

法人と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定に準じて記載すべき利害関係はない。

以 上