

平成 25 年 11 月 13 日  
国際監査・保証基準審議会 関口智和

## **国際監査・保証基準審議会による監査報告書の改訂に関する公開草案**

### 1. はじめに

2013 年 7 月、国際監査・保証基準審議会（IAASB<sup>1</sup>）は、2012 年 6 月におけるコメント募集文書「監査報告書の改善」（以下「2012 年のコメント募集文書」という。）の公表を含めたこれまでの検討結果<sup>2</sup>を踏まえ、監査報告書の改訂に関して、次の公開草案（以下、これらを総称して「本公開草案」という。）を公表している（コメント期限：2013 年 11 月 22 日）。

- ISA701（公開草案）「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」
- ISA570（改訂公開草案）「継続企業」
- ISA260（改訂公開草案）「統治責任者とのコミュニケーション」
- ISA700（改訂公開草案）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- ISA705（改訂公開草案）「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
- ISA706（改訂公開草案）「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」
- その他の適合修正

以下、本公開草案における提案について、概要を記載する。

### 2. 監査上の主要な事項に関する提案

#### (1) 概要

IAASB は、本公開草案において、ISA701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」を新設し、上場企業の監査人に対して、監査報告書において、「監査上の主要な事項(Key Audit Matters 又は KAM)」についてコミュニケーションを行うことを要求する提案を行っている。

ISA 701（公開草案）では、監査人の目的について、「財務諸表に対する意見を形成した上で、監査上の主要な事項を決定するとともに、監査報告書において、当

<sup>1</sup> 国際監査・保証基準審議会（IAASB：International Auditing and Assurance Standards Board 「アイ・ダブル・エー・エス・ビー」と発音）は、国際会計士連盟（IFAC）の中に置かれた国際監査基準（ISA）や国際レビュー業務基準（ISRE）、国際保証業務基準（ISAE）等を開発する審議会。

<sup>2</sup> IAASB は、これまで、次のような方法で監査報告書の改訂について検討を行ってきた。

- 標準監査報告書への利用者の見解に関する米国公認会計士協会（AICPA）との共同による国際的な学術研究委託調査の実施（2009 年 9 月に IAASB のウェブサイトに掲載）
- 協議文書「監査報告の価値の向上：変更の選択肢の模索」の公表（2011 年 5 月に公表）
- コメント募集文書「監査報告書の改善」の公表（2012 年 6 月に公表）
- コメント募集文書に関する円卓会議の開催、政策決定者や各国基準設定主体との協議等

該事項についてコミュニケーションを行うこと。」としている。また、監査上の主要な事項について、「監査人の職業的専門家としての判断において、当年度の財務諸表監査で最も重要(that were of most significance)な事項」と定義するとともに、監査上の主要な事項は、監査人が統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択するとされている。

当該提案は、2012年のコメント募集文書で示した「監査人によるコメント(auditor commentary)」に対して寄せられたコメントを踏まえ検討されたものであり、財務諸表利用者が財務諸表を理解するに当たって、最も重要と考えられる事項について情報を提供することを意図するものでなく、監査人が当年度の財務諸表監査で最も重要と考える事項に関する情報を提供しようとするものである。IAASBは、当該提案は、さらに、財務諸表利用者が、企業及び監査済財務諸表において経営者が重要な判断を行った領域について理解することに資するとともに、財務諸表利用者に対して、企業及び監査済財務諸表に関連する一定の事項について経営者及び統治責任者と議論を行う際の基礎を提供することになると考えている。

## (2) 監査上の主要な事項として記載すべき事項の決定

監査上の主要な事項として記載すべき事項は、企業の状況によって異なるはずであるため、その選択は監査人の判断によるものとされている。ただし、ISA701（公開草案）では、監査上の主要な事項として記載すべき事項を決定するに当たって、監査人は、次の事項を含め、監査の実施において特に注意を払った領域(areas of significant auditor attention)について考慮しなければならない旨を提案している。

- 特別な検討を必要とするリスクが識別された領域又は監査人の重要な判断を伴う領域
- 監査において、十分かつ適切な監査証拠の入手を含め、重要な困難に直面した領域
- 内部統制の重要な不備が識別されたことによるものを含め、監査について計画したアプローチの重要な変更が必要となった状況

ISA701（公開草案）では、上記に加え、監査上の主要な事項の決定に関するガイダンスが示されている。これは、2012年のコメント募集文書に対して、類似企業の監査報告書の間で整合性を向上させるために、適切なガイダンスが必要とのコメントが示されたことを踏まえたものである。

## (3) 監査上の主要な事項として記載すべき内容

監査上の主要な事項として記載すべき内容（性質及び程度）に関して、ISA701（公開草案）では、①関連する財務諸表における開示への参照（該当がある場合）、及び、②監査人が当該事項を監査において最も重要な事項の1つであると考えた理由を必ず記載することが提案されている。また、当該理由を説明するために必

要と監査人が判断した場合には、当該事項の監査への影響（例えば、実施した監査手続やその結果）についても記載することとされている。

IAASBは、監査上の主要な事項の記載において、実施した手続又はその結果（発見事項や結論等）に関する記載を要求すべきか否かについて様々な観点から検討を行った。検討の結果、実施した手続やその結果に関する記載について、個別項目に対する意見(piecemeal opinion)として受け止められるおそれがある、監査手続を明確かつ簡潔に要約することに困難を伴う可能性がある、結果として決まり文句(boilerplate)の記載になってしまうおそれがあるといった見解を踏まえ、必ず記載すべき事項とはしない旨が提案されている。

なお、2012年のコメント募集文書に対して、監査人が企業の情報に関する一次的な提供者となるべきでないとのコメントが多く示された。このため、ISA701（公開草案）では、適用指針において、監査人は企業に関する一次的な情報を提供しないように努めることが適切である（但し、主要な監査上に関する監査人の記載にとって監査人が追加的な情報を提供することが極めて重要であり、当該情報の提供が法令で禁止されていない場合にはその限りではない。）とされている。その他、監査上の主要な事項として記載すべき内容については、次にに関する適用指針も提案されている。

- 監査上の主要な事項を企業固有のものとするために、監査人が含めるかもしれない領域
- 監査人が監査上の主要な事項の記載を決定する上で、役立つかもしれない要素等
- 監査上の主要な事項についてコミュニケーションを行う上で、考えられる困難（監査上の主要な事項として記載すべき事項が不正リスク要因等、慎重な取扱いが必要な事項に関連している場合の対応等）
- 監査上の主要な事項の監査への影響(effect on the audit)について記載する際に考えられるアプローチ
- 監査上の主要な事項の記載が財務諸表注記の性質や程度によって、どのように影響され得るか

#### (4) その他

##### ① 監査上の主要な事項がない場合

ISA701（公開草案）では、監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項として、相対的な概念とされている。このため、監査上の主要な事項は、どの監査業務においても存在する可能性が高い。しかし、IAASBは、限定的な状況において、監査報告書で監査上の主要な事項として記載すべき事項がないと監査人が判断することもあり得ると考えている。このような場合、本公開草

案では、統治責任者や審査担当者との議論を行うとともに、監査報告書において、「監査上の主要な事項がない」旨の記載を要求することが提案されている。

## ② 意見不表明の場合

本公開草案では、監査上の主要な事項は、無限定意見を表明する場合のほか、限定意見や否定的意見を表明する場合においても、監査報告書に記載する旨を要求することが提案されている。しかし、意見不表明の場合に、監査上の主要な事項を記載するとした場合、記載された事項の信頼性の程度に誤解が生じる可能性を考慮して、監査上の主要な事項を記載することを禁止する旨が提案されている。なお、意見不表明の場合には、後述する継続企業に関する記載やその他の記載内容に関する記載についても、監査報告書に含めることを禁止する旨が提案されている。

## ③ 強調事項区分やその他の事項区分との関係

現行の ISA706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」における強調事項区分やその他の事項区分の定義は、監査上の主要な事項の定義と一部重複するところがある。このため、IAASB は、両者の関係をどのように整理すべきかについて検討を行った。検討の結果、本公開草案において、監査上の主要な事項に関するコミュニケーションは上場企業の監査以外に要求していないこと等を考慮し、ISA706（改訂公開草案）において、これらの定義を維持することが提案されている。ただし、本公開草案では、ISA 701(公開草案)に従って監査上の主要な事項と判断した事項を強調事項区分やその他の事項区分に含めることを禁止するとともに、監査上の主要な事項と強調事項がともに監査報告書に含まれる場合、強調事項区分において、監査上の主要な事項とは別に、該当事項を強調するものである旨の記述を含めること等を要求することが提案されている。

## ④ 比較財務情報の取扱い

本公開草案では、監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項とされており、比較財務情報が表示されていたとしても、表示されている全ての年度に関する監査上の主要な事項について記載を要求しているわけではない。IAASB では、議論において、比較可能性の向上等の観点から、比較財務情報についても監査上の主要な事項を記載すべきとの見解も示されたが、監査報告書が長くなりすぎる可能性があること、前期の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合における取扱いが複雑になる可能性があること等も考慮して、当年度の財務諸表監査において最も重要なものに対象を限定する旨を提案している。

## ⑤ 監査調書に関する要求事項

ISA701（公開草案）では、監査人が監査上の主要な事項とする事項、及び当該判断に至る重要な職業専門家としての判断について、ISA230「監査調書」に準拠して監査調書に記載することが要求されている。こうした判断を監査調書に記載することは、統治責任者とコミュニケーションを行った他の事項が監査上の主要な事項に該当しない旨を示すことになり得る。しかし、当該要求事項は、統治責任者とコミュニケーションを行ったが、監査上の主要な事項としなかったものについて、個別に理由を監査調書に記載することまで想定しているものではない。

## ⑥ ISA260「統治責任者とのコミュニケーション」の改訂

ISA701（公開草案）では、監査上の主要な事項について、統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択されるものとしているため、IAASB は、ISA260 について限定的な修正を行うことが必要と考えた。

特に、ISA701（公開草案）において、監査上の主要な事項として記載すべき事項の決定において、「特別な検討を必要とするリスク(significant risks)が識別された領域」を考慮することを要求する旨を提案していることから、ISA260 においても、計画した監査の範囲とその実施時期の概要に関するコミュニケーションにおいて、特別な検討を必要とするリスクとして監査人が識別した事項を含めることを要求する旨が提案されている。

## ⑦ ISA701（公開草案）の適用対象

ISA701（公開草案）では、適用対象について、上場企業による完全な 1 組の一般目的の財務諸表の監査に適用する旨を提案している。これは、2012 年のコメント募集文書では、監査人によるコメントに関する要求事項の適用対象を「社会的影響度の高い事業体（public interest entity 又は PIE）」とすることが提案されていたものの、PIE についてグローバルに受け入れられる定義を見出すことが困難といったコメントが示されたためである。IAASB は、基準適用後のレビューを行い、上場企業以外に適用対象を拡大することが適切か否かについて検討を行うことを予定している。

なお、本公開草案では、上場企業以外の監査人に対して、ISA701 の適用を禁止しているわけではない。このため、各国の法令や監査基準において、ISA701 の適用対象を拡大することは可能である。また、上場企業以外の監査人が監査報告書において任意で監査上の主要な事項に関するコミュニケーションを行うことも、ISA 701 に準拠することに加え、ISA210「監査業務の契約条件の合意」に新設された要求事項を満たすこと等を前提として可能とされている。

## ⑧ フィールド・テストの実施

IAASB は、ISA 701（公開草案）における提案は、実務上の困難を伴う可能性がある旨を認識している。このため、IAASB は、公開草案期間において、監査事務所に対して ISA 701 の適用のフィールド・テストを実施することを奨励しており、本公開草案とは別文書で、フィールド・テストに関するガイダンスを公表している。

### 3. 継続企業及びその他の記載内容に関する提案

#### (1) 継続企業に関する結論

本公開草案では、ISA570（改訂公開草案）「継続企業」において、継続企業の前提に関して、監査報告書に主に次の事項の記載を要求する旨を提案している。

- 適用される財務報告の枠組みにおける継続企業の会計ベース(going concern basis of accounting)に関する説明
- 財務諸表監査において、経営者が継続企業の会計ベースに基づき企業の財務諸表を作成していることについて、監査人が適切と判断したか否かの記載
- 監査人が、財務諸表監査に基づいて、企業が継続企業として存続する能力に重要な疑義(significant doubt)を生じさせるような重要な不確実性(material uncertainty)を識別したか否かについての記載

なお、IAASB は、グローバルな金融危機や欧州委員会（EC）による監査制度の改訂に関する提案を踏まえ、継続企業に関する記載について関係者が強い関心を示していることを認識している。このため、IAASB は、2012 年のコメント募集文書において、上記以外の記載についても考えられる選択肢として提示していた。しかし、2012 年のコメント募集文書に寄せられたフィードバックを踏まえ、IAASB は、国際会計基準審議会（IASB）や米国財務会計基準審議会（FASB）等の会計基準設定主体の動向を注視するとともに、必要に応じて連携し、対応を図っていくことを予定している。なお、国際財務報告基準（IFRSs）や米国会計基準において、この点に関連する改訂がされた場合、IAASB においても、ISA570 の改訂が必要か否かについて検討を行うことを予定している。

#### (2) その他の記載内容に関する結論

IAASB は、その他の記載内容に関する監査人の責任のあり方を検討するために、別個のプロジェクトを設置しており、2012 年 11 月に ISA720（改訂公開草案）「監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書が含まれる、又は、それと一緒に発行される開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」を公表するとともに、それに対して寄せられたコメントを踏まえ、基準の見直し作業を進めている。

なお、ISA720（改訂公開草案）においては、その他の記載内容に関連して、監査報告書に、次の記載をする提案を行っていた。

- その他の記載内容に関する監査人の責任
- 監査人が財務諸表監査の過程で通読して考慮した、その他の記載内容を含む開示書類の名称
- その他の記載内容を通読して考慮した結果、監査人がその他の記載内容における重要な相違を識別したか否か（その場合、その旨を含む。）
- 監査人は、その他の記載内容を監査又はレビューしておらず、よって、その他の記載内容に監査意見やレビューの結論は表明しない旨

IAASB は、その他の記載内容に関する監査報告書上の記載については、それに関する作業のあり方と密接な関連があることから、引き続き、ISA720 の改訂作業において検討を行うことを予定している。

#### 4. 上記以外の提案

##### (1) 独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載

ISA700（改訂公開草案）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」では、「監査人は関連する職業倫理に関する規定又は法令・規則の下で企業から独立しており、当該職業倫理に関する規定で定められるその他の責任を果たした。」旨とともに、「関連する職業倫理に関する要求又は法令・規則」について明示することが提案されている。なお、関連する職業倫理に関する規定又は法令・規則については、特にグループ監査の状況において一つとは限らないが、その場合、それぞれのソースについて名称を記載することが提案されている。

##### (2) 監査責任者の名前の開示

IAASB は、2012 年のコメント募集文書において、監査責任者の名前を監査報告書に開示することについて、関係者の見解を求めていた。これに対して、一部の関係者からは、監査報告書の透明性が高まるほか、監査責任者の説明責任に対する意識が高まることが期待されるとして支持する見解が示された一方、監査人が負う債務(liability)に対して影響があり得るとして、これを支持しない見解も示された。

こうした点を踏まえ、ISA700（改訂公開草案）では、上場企業の財務諸表監査において、監査報告書に監査責任者の名前を含める旨を要求しつつも、当該開示によって個人に重大な危害が及ぶことが合理的に予想される場合には、その限りではないとしている。

##### (3) 監査人の責任、並びに財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任に関する記載

ISA700（改訂公開草案）では、監査人の責任及び監査の主な特徴について、一層の説明を行うことが提案されている。ただし、これらについては、監査報告書

の別紙(appendix)とする旨を許容するとされているほか他、法令において認められている場合には、ISA700の文言と不整合にならない限り、監査人の責任についての記載を含む適切な機関のウェブサイトを参照することも許容するとされている。

また、ISA700（改訂公開草案）では、財務諸表に対する責任として、財務諸表作成に責任を有する者の責任に加え、財務報告プロセスの監視に責任を有する者の責任についても記載することが提案されている。

#### **(4) その他の修正提案**

IAASBは、2012年のコメント募集文書において、監査意見を監査報告書の冒頭に記載することを提案していたが、これに対して、国によっては文化的な理由により監査意見を監査報告書の末尾に記載することが選好されるというフィードバックを受けた。このため、ISA700（改訂公開草案）では、監査報告書における各項目の記載順序について、原則として定めていない。ただし、本公開草案では、監査報告書の文例で示している順序と同じ方法でISA700の要求事項を記載しているほか、各項目が認識されやすいように、監査報告書において項目ごとに見出しを設けて表示する旨を要求することが提案されている。

### **5. その他**

#### **(1) 発効日**

IAASBは、通常、基準公表後、12ヶ月から15ヶ月後を基準の発効日としている。このため、仮に2014年第4四半期に改訂基準が公表される場合、2016年度の報告期間（例えば、2016年12月31日に終了する報告期間）に係る監査業務から適用することが想定される。

#### **(2) 適用後レビュー**

IAASBは、基準適用から2年経過後に、基準の適用後レビューを行うことを予定している。これは、上場企業の監査業務だけでなく社会的影響度の高い事業体にもISA701を適用すべきか、基準について実務上の経験や各国における導入のあり方を踏まえて改善すべき点がないか等について検討することを意図するものである。

#### **(3) ISA800 シリーズへの影響**

IAASBは、本公開草案において、ISA800「特別な考慮事項—特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」、ISA805「特別な考慮事項—単独の財務諸表及び財務諸表の特定の要素、勘定又は項目の監査」、及びISA810「要約財務諸表に対する報告業務」（以下、「ISA800シリーズ」という。）について改訂を提案していない。IAASBは、本公開草案における改訂を行う場合、ISA800シリ



ーズについても改訂を検討する必要がある旨を認識している。しかし、IAASBは、リソースの制約等も考慮した上で、本公開草案に対するフィードバックを入手した後に、別個の公開草案によってISA800シリーズに関する改訂を提案することを予定している。

#### (4) 参考資料

- 参考1：本公開草案の提案に基づく監査報告書の文例
- 参考2：2012年のコメント募集文書の提案と本公開草案の提案との比較
- 参考3：米国公開企業会計監視委員会（PCAOB）による公開草案「無限定適正意見の監査報告書」及び「監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる特定の開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」の概要

以 上

## (参考1) 監査報告書の文例

### 独立監査人の監査報告書

ABC 社 株主御中[又はその他の適切な宛先]

#### 連結財務諸表監査に関する報告

##### 意見

私たちは、添付の連結財務諸表が、国際財務報告基準に準拠して、ABC 社及び連結子会社（以下、「ABC グループ」という。）の 20X1 年 12 月 31 日現在の連結財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の連結経営成績及び連結キャッシュ・フローの状況を、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

私たちは、20X1 年 12 月 31 日現在の連結貸借対照表、同日をもって終了する連結会計年度の連結包括利益計算書、連結株主資本変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針の要約が含まれる連結財務諸表に対する注記から構成されている ABC グループの連結財務諸表の監査を行った。

##### 意見の基礎

私たちは、国際監査基準に準拠して監査を行った。本基準のもとでの私たちの責任は、本報告書の「連結財務諸表監査に対する監査人の責任」区分に詳述されている。私たちは、[職業倫理に関する規定又は法令・規則の名称]の下で ABC グループから独立しており、当該職業倫理に関する規定で定められるその他の責任を果たした。私たちは、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

##### 監査上の主要な事項

監査上の主要な事項とは、私たちの職業的専門家としての判断において、連結財務諸表監査で最も重要な事項である。監査上の主要な事項は、統治責任者にコミュニケーションした事項から選択されるが、統治責任者と討議したすべての事項が監査上の主要な事項であることは想定されていない。これらの事項に関する私たちの監査手続は、連結財務諸表全体に対する監査の観点から立案されている。連結財務諸表に対する私たちの監査意見は、以下に記載する監査上の主要な事項の影響を受けるものではなく、私たちは、これらの個別の項目に対しては意見を表明しない。

以下に示されている 4 つの特定の項目やその内容は、単に例示のみの目的で記載されている。本区分は、個々の監査業務や企業の状況等に応じて決められる。そこで、IAASB は、監査上の主要な事項は、その数、扱われる項目及び記載内容の点で様々であること、また、重要なこととして、企業による財務諸表における開示と整合することが想定されていることを表すように、以下の例示を意図的に作成してい

る。

#### のれん

ABC グループは、国際財務報告基準に基づき、減損についてのれんの金額を年次でテストすることが求められる。この年次の減損テストは、私たちの監査にとって重要である。これは、評価プロセスが、複雑で高度な判断を要するものであり、また、特に X 国及び Y 国における、将来の市況や経済状況の予測による影響を受ける仮定に基づいているためである。よって、私たちの監査手続には、特に、ABC グループが使用した仮定や手法（特に、[事業の名称]の収益成長率や利益率の予測に関するもの）の評価に際し評価の専門家を利用することが含まれている。私たちはまた、減損テストの結果に対する感応度が最も高い仮定（すなわち、のれんの回収可能価額の決定に最も重要な影響を及ぼす仮定）に関する ABC グループの開示の適切性に注目した。ABC グループによるのれんに関する開示は、注記 3 に含まれており、使用されている主要な仮定の小さな変化が、将来においてのれん残高の減損を生じさせる可能性があることが説明されている。

#### 金融商品の評価

ABC グループによる仕組金融商品に関する開示は、注記 5 に含まれている。仕組金融商品に対する ABC グループの投資は、当該金融商品全体の金額の X% を占めている。ABC グループの仕組金融商品は、活発な市場における公表価格に基づき評価されておらず、よって、その評価には重要な測定上の不確実性が存在する。したがって、当該金融商品の評価は私たちの監査において重要である。ABC グループは、仕組金融商品の特有の構成や条件から、自社開発した評価モデルを使用する必要があると判断している。私たちは、自社開発した評価モデルを使用することの合理性について経営者に説明を求め、統治責任者と討議し、当該モデルの使用は適切であると結論付けた。また、私たちの監査手続には、特に、モデルの開発及び調整に関する経営者の内部統制を検証すること、市場関係者が同様の状況において使用する仮定を反映するためにモデルのアウトプットに対して修正を行う必要はないという経営者の判断を確認することが含まれる。

#### XYZ 事業の取得

注記 2 に記載されているとおり、20X1 年 12 月、ABC グループは XYZ 事業の取得を完了した。XYZ 事業は、大規模な非公開会社の一部門である。20X1 年 12 月 31 日、ABC グループは、当該取得に関する会計処理を暫定的に完了した。ABC グループは、20X2 年中に、取得に関する会計処理を完了する予定であり、よって、20X1 年 12 月 31 日現在で計上されている金額は変更される可能性がある。私たちは、当該取引が連結財務諸表全体にとって重要であり、また、従来は一つの事業としての部門に価値が配分されていなかったことから、当該取引に注目した。また、[業種の名称]の性質を考慮すると、当初の取得に関する会計処理のための仮定や取得した無形資産の耐用年数の決定には重要な経営者の判断が伴う。

#### 長期契約に関する収益認識

ABC グループの[セグメントの名称]における長期契約の契約条件によって、ABC グループが会計期間に認識する収益は影響を受け、また、当該契約からの収益は、ABC グループ全体の収益にとって重要な金額を占めている。[業種の名称]において、認識する収益の測定のためのプロセス（認識の適切な時期の決定を含む）には、重要な経営者の判断が伴う。私たちは、長期契約の収益認識は、特別な監査上の検討を必要とする重要なリスクであると判断した。これは、当初の契約を変更する結果となる付帯契約が存在することがあり、これらは、不注意により記録されない、又は意図的に隠蔽されることがあるため、不正による重要な虚偽表示リスクが存在するためである。私たちは、長期契約の締結及び記録のためのプロセスに対して ABC グループが設定している内部統制を検証すること及びその他の監査手続に加えて、顧客に当該契約の契約条件を直接確認すること、また、収益認識に関して経営者が行った仕訳入力を検証することが必要であると判断した。実施した監査手続に基づき、私たちは、付帯契約が存在する証拠を発見しなかった。ABC グループによる収益認識に関する開示は、注記 1 の重要な会計方針の要約及び注記 4 に含まれている。

#### 継続企業

ABC グループの連結財務諸表は、継続企業の会計ベースに基づき作成されている。継続企業の会計ベースは、経営者が ABC グループの清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、適切である。私たちは、連結財務諸表監査において、経営者が継続企業の会計ベースに基づき連結財務諸表を作成していることは適切であると結論付けた。

経営者は、ABC グループが継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を識別しておらず、したがって、ABC グループの連結財務諸表において重要な不確実性は開示されていない。私たちもまた、連結財務諸表監査において、重要な不確実性を識別しなかった。ただし、経営者も監査人も、ABC グループの継続企業としての能力について確約(guarantee)することはできない。

#### その他の記載内容

[本区分の文言は、ISA 720 の改訂プロジェクトの完了を受けて決定される。本区分には、特に、(a) その他の記載内容に対する監査人の責任の記述、(b) 監査報告書日時点で入手可能であり、監査人の責任の対象となるその他の記載内容が含まれる書類の名前、(c) その他の記載内容に対する監査人の作業の結果についての記載、(d) 監査人は、その他の記載内容を監査又はレビューしておらず、したがって、その他の記載内容に対して監査意見やレビューの結論を表明するものではない旨の記述が含まれる予定である。]

連結財務諸表に対する [経営者及び統治責任者又はその他の適切な用語] の責任

経営者の責任は、国際財務報告基準に準拠して連結財務諸表を作成し適正に表示すること、また、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない連結財務諸表を作成するために経営者が必要と判断する内部統制を整備し運用することにある。統治責任者の責任は、ABC グループの財務報告プロセスの監視を行うことにある。

### 連結財務諸表監査に対する監査人の責任

私たちの監査の目的は、全体としての連結財務諸表に、不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかに関する合理的な保証を得て、意見を含めた監査報告書を発行することにある。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して実施された監査が、存在するすべての重要な虚偽表示を常に発見することを確約(guarantee)するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬から発生する可能性があり、個別に又は集計すると、当該連結財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

本区分の以下の記述は、監査報告書の添付とすることができる（公開草案 ISA 700(改訂公開草案)第 39 項を参照）。法令等又は各国の監査基準で明示的に認められている場合には、以下の記述を、監査報告書に含めるのではなく、監査人の責任についての記述が含まれる適切な機関のウェブサイト参照することができる（公開草案 ISA 700(改訂公開草案)第 40 項を参照）。

国際監査基準に準拠した監査の一環として、私たちは、監査の計画と実施において職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を保持する他、以下を行う。

- 不正又は誤謬による連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、当該リスクに対応した監査手続を立案、実施し、監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示リスクを発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正には、共謀、文書を偽造すること、意図的な除外、虚偽の言明、及び内部統制の無効化が伴うためである。
- 状況に応じて適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を理解する。ただし、これは、企業の内部統制の有効性に対する意見を表明するためではない。
- 使用されている会計方針の適切性、並びに経営者によって行われた会計上の見積り及び関連する開示の妥当性を評価する。
- 連結財務諸表の全体的な表示、構成及び内容（開示を含む）、並びに、連結財務諸表が基礎となる取引や会計事象を適正に表しているかどうかを評価する。
- 連結財務諸表に対する意見を表明するため、グループ内の企業及び事業活動の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する。私たちは、グループ監査の指示、監督及び実施について責任を有する。私たちは、私たちの監査意見に単独で責任を負う。

私たちは、統治責任者に対して、特に、計画した監査の範囲とその実施時期、及び監査上の重要な発見事項（監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を含む）をコミュニケーションすることが求められる。

また、私たちは、統治責任者に、独立性についての職業倫理に関する規定を遵守している旨を書面で伝達し、また、独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、また該当する場合には関連するセーフガードをコミュニケーションすることが求められる。

### 法令等が要求するその他の事項に関する報告

[監査報告書における本区分の様式と内容は、各国の法令等又は監査基準に規定されているその他の報告責任の性質により様々である。各国の法令等や監査基準で規定されている事項に応じて、各国の監査基準設定主体は、法令等が要求するその他の事項に対する報告を、監査報告書上の文言は両者を明確に区分した上で、ISA が要求する事項（「連結財務諸表監査」区分として示されている）と合わせて記載することを選択する場合がある。]

本独立監査人の監査報告書による監査に対する責任を有する監査責任者は[氏名]である。

[各国の状況に応じて、監査事務所若しくは監査責任者の署名、又は双方の署名]

[監査人の所在地]

[日付]

(注) 上記監査報告書の文例は、本公開草案に含まれている文例を仮訳した上で、一部、修正したものである。IAASB は、文例の作成にあたって、特に監査上の主要な事項に関する理解を促すために、次のように異なる方法で文例を記載している。

- ・ のれん・・・本文例は、国や事業ラインに関する企業固有の要因がのれんの減損テストに与えた影響について説明するものである。本文例では、関連する注記への参照、監査上の主要な事項とした理由、一定の監査手続（評価専門家の利用を含む。）について記載する一方、結論や発見事項については記載していない。
- ・ 金融商品の評価・・・本文例は、金融商品の評価において使用されたモデルに関する説明を行うものである。本文例では、関連する注記への参照、監査上の主要な事項とした理由とともに、統治責任者とのコミュニケーション、一定の監査手続、及び、その結論（企業が開発したモデルの利用に関する適切性）について記載している。
- ・ XYZ 事業の取得・・・本文例は、重要な買収が監査において困難な領域である旨を説明するものである。本文例では、関連する注記への参照、監査上の主要な事項とした理由について記載しているが、監査手続やその結果については記載していない。
- ・ 長期契約に関する収益認識・・・本文例は、収益認識に関連する不正に起因する重要な虚偽表示リスクに関する説明を行うものである。本文例では、関連する注記への参照、監査上の主要な事項とした理由とともに、当該リスクに対応して実施された一定の監査手続（顧客への契約条件の直接確認）、及び、その結論（付帯契約の存在に関する点）について記載している。

**(参考 2) 2012 年のコメント募集文書の提案と本公開草案の提案との比較**

以下の表は、2012 年のコメント募集文書における提案と本公開草案における提案の主な点について比較したものである。

項目	2012 年のコメント募集文書	本公開草案
監査上の主要な事項	社会的影響度の高い事業体の財務諸表監査について、「監査人によるコメント」の記載を要求	上場企業の財務諸表監査に対して「監査上の主要な事項」の記載を要求
職業倫理に関する規定	職業倫理に関する規定（独立性に関するものを含む）を遵守した旨の記載を要求	監査人が企業から独立している旨、職業倫理に関する責任を果たした旨の記載（規定のソースの明記を含む。）を要求
監査責任者の名前	すべての企業の監査において、監査責任者の名前の開示を要求	上場企業の財務諸表監査において監査責任者の名前の開示を要求（「危害が及ぶ場合における例外規定」を設置）
各項目の記載順序	監査意見を監査報告書の冒頭に記載し、監査意見の基礎等をこれに続けて記載する旨を要求	監査報告書における記載順序は、望ましいと考えられるものを記載例で示すものの、特定の順序に従うことを義務付けない。
監査意見及び企業特有の情報	監査意見及び企業特有の情報について、監査報告書に目立つように記載することが重要である旨を説明	
継続企業の会計ベース	継続企業に関する監査人による報告（経営者が継続企業の会計ベースに基づき企業の財務諸表を作成していることの適切性、継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を識別したかどうかに関する結論を含む。）を要求	
その他の記載内容	その他の記載内容に関する監査人による報告（別途、ISA 720 の改訂プロジェクトで最終化する予定）を要求	
監査人の責任及び監査の主な特徴	監査人の責任及び監査の主な特徴に関する記載を拡充することを要求	

(参考3) 米国公開企業会計監視委員会による提案

2013年8月、PCAOBは、公開草案「無限定適正意見の監査報告書」及び「監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる特定の開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」を公表し、コメントを募集している（コメント期限：2013年12月11日）。PCAOBの公開草案は、IAASBの公開草案と多くの点において類似している。以下の表は、IAASBの公開草案における提案とPCAOBの公開草案における提案について特に重要と考えられる点を比較したものである。

項目	IAASBの提案	PCAOBの提案
<b>監査上の主要な事項(IAASB)/監査上の重要な事項(PCAOB)に関する提案</b>		
定義	<p><u>監査上の主要な事項(Key Audit Matters)</u></p> <p>監査人の職業的専門家としての判断において、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項。監査人が統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択される。</p>	<p><u>監査上の重要な事項(Critical Audit Matters)</u></p> <p>監査人が、財務諸表監査の過程で対処した事項であり、</p> <p>(1)監査人の最も困難な、又は主観的若しくは複雑な判断が伴ったもの、</p> <p>(2)十分かつ適切な監査証拠の入手が監査人にとって最も困難であったもの、又は</p> <p>(3)財務諸表に対する意見形成が監査人にとって最も困難であったもの</p>
決定のためのクライテリア	<p>以下の事項を含め、監査の実施において特に注意を払った領域について考慮することが要求されている。</p> <p>(1) 特別な検討を必要とするリスクが識別された領域又は監査人の重要な判断を伴う領域</p> <p>(2) 監査において、十分かつ適切な監査証拠の入手を含め、重要な困難に直面した領域</p> <p>(3) 内部統制の重要な不備が識別されたことによるものを含め、監査について計画したアプローチの重要な変更が必要となった状況</p>	<p>監査上の重要な事項は、通常、その重要性から、以下に該当するものとされている。</p> <p>(1) 監査結果メモランダムへの記載、</p> <p>(2) 審査担当者との協議</p> <p>(3) 監査委員会へのコミュニケーションが要求される事項、又は</p> <p>(4) (1)から(3)の複数に該当するもの</p>



項目	IAASB の提案	PCAOB の提案
監査報告書でのコミュニケーション	<p>以下の記載が要求されている。</p> <p>(1) 監査人が当該事項を監査で最も重要な事項の一つであると考えた理由の説明（及び、当該説明において必要と監査人が判断した場合には、当該事項の監査への影響の説明）</p> <p>(2) 該当がある場合には、財務諸表の関連する開示への参照</p>	<p>以下の記載が要求されている。</p> <p>(1) 監査上の重要な事項であるとの判断に監査人が至る際の考慮事項</p> <p>(2) 該当する場合、監査上の重要な事項に関連する財務諸表項目及び開示への参照</p>
監査上の主要な事項／監査上の重要な事項はないと判断した場合	<p>報告すべき監査上の主要な事項はないと判断した旨を監査報告書に記載することが要求されている。（稀な状況）</p>	<p>監査上の重要な事項はないと判断した旨を監査報告書に記載することが要求されている。（大部分の監査において、監査上の重要な事項があると判断することが想定されている）</p>
無限定意見の場合以外の取扱い	<p>意見不表明の場合には、監査上の主要な事項の記載が禁止されている。</p>	<p>否定的意見及び意見不表明の場合には、監査上の重要な事項の記載は求められていない。</p>
比較財務情報の取扱い	<p>監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項と定義され、比較財務情報が表示されていたとしても、表示されている全ての年度に関する監査上の主要な事項についての記載は要求されていない。</p>	<p>当年度の財務諸表監査における監査上の重要な事項のコミュニケーションが要求されており、財務諸表に表示されたすべての期間に関する監査上の重要な事項のコミュニケーションは要求されていない。</p> <p>ただし、IPO 等、過年度の財務諸表が初めて公表される場合、又は過年度の財務諸表の訂正に伴い過年度の監査報告書を発行する場合には、過年度に関する監査上の重要な事項をコミュニケーションするか検討す</p>

項目	IAASB の提案	PCAOB の提案
		ることが求められている。
<b>その他の提案</b>		
継続企業	<p>現行の ISA 570 に基づく作業の結果として、以下についての監査人の結論の記載が要求されている。</p> <p>(1) 財務諸表監査において、経営者が継続企業の会計ベース (going concern basis of accounting) に基づき企業の財務諸表を作成していることが適切であると判断したかどうか</p> <p>(2) 財務諸表監査に基づき、企業の継続企業の前提に関する重要な不確実性を識別したかどうか</p>	継続企業に関する記述の提案は含まれていない <sup>3</sup> 。
その他の記載内容	<p>ISA 720 の改訂プロジェクトにおいて、以下の記述を要求することが検討されている。</p> <p>(1) その他の記載内容に対する監査人の責任</p> <p>(2) 監査報告書日時点で入手可能であり、監査人の責任の対象となるその他の記載内容が含まれる書類の名称</p> <p>(3) その他の記載内容に対する監査人の作業の結果</p> <p>(4) 監査人は、その他の記載内容を監査又はレビューしておらず、したがって、その他の記載内容に対して監査</p>	<p>その他の記載内容に関する公開草案に従って、以下の記述を含めることが要求されている。</p> <p>(1) その他の記載内容に対する監査人の責任についての記述</p> <p>(2) その他の記載内容、監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる年次報告書の名称</p> <p>(3) 監査人は、その他の記載内容を監査しておらず、その他の記載内容に対する意見を表明しない旨</p> <p>(4) その他の記載内容の重要な相違及び事実の重要な虚偽記載を識別したかどうか</p>

<sup>3</sup> プロジェクト計画表 (2013 年 9 月 30 日付) によれば、PCAOB は、2013 年 10 月から 2014 年 3 月の間に、継続企業に関する公開草案を公表する予定であるが、公表の時期は、米国財務会計基準審議会(FASB)が行っている関連するプロジェクトの動向により変更が見込まれるとしている。FASB は、2013 年 6 月、公開草案「財務諸表の表示(Topic 205)：企業の継続企業の前提に関する不確実性の開示」(コメント期限：2013 年 9 月 24 日)を公表している。

項目	IAASB の提案	PCAOB の提案
	意見やレビューの結論を表明するものではない旨	
職業倫理に関する規定	監査人が企業から独立している旨、職業倫理に関する責任を果たした旨を記載すること、記述において、規定のソースを記載することが要求されている。	監査人は PCAOB に登録している公開会計事務所であり、米国証券法、並びに SEC 及び PCAOB の関連する規則及び法令に従って、会社から独立していることが求められる旨の記述が要求されている。
監査人の在任期間	監査人の在任期間に関する提案は含まれていない。	監査事務所が企業の監査人として在任している年数についての記載が要求されている。
監査責任者の名前	原則として、上場企業の財務諸表監査において監査責任者の名前を開示することが要求されている。	本公開草案においては含まれていないが、2011 年 10 月に公表された公開草案「監査の透明性の向上：PCAOB 監査基準及び様式 2 の改訂の提案」において、監査報告書において監査責任者の名前の開示を要求することが提案されている。
各項目の記載順序	IAASB が望ましいと考えられるものを記載例で示すものの、特定の順序に従うことは要求していない。	監査上の重要な事項区分は監査意見と説明区分の後に記載することが規定されている。それ以外の基本的な要記載項目に関しては、特定の順序に従うことは要求していない。

以上