

監査報告書の記載内容

1. 検討事項（第 28 回監査部会において了承された「主な検討項目」より）

- 強調事項等（強調事項及びその他説明事項）の活用の可能性
- 義務的記載事項（監査の過程で把握した被監査会社の会計処理に係るリスクなど）の拡充の是非の検討 等

2. 現状

(1) 国内

○ 追記情報の活用状況

平成 24 年 3 月期決算の東証 1 部上場会社 1, 267 社

・ 強調事項 162 社

（内訳）（重複計上あり）

- ① 正当な理由による会計方針の変更 28 社
- ② 重要な偶発事象 15 社
- ③ 重要な後発事象 124 社
- ④ 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違 0 社

○ 継続企業の前提に関する事項 2 社

※継続企業の前提に関する事項は、強制追記情報

・ その他説明事項 0 社

(2) 海外

○ 追記情報の活用状況

強調事項及びその他事項は、記載が強制されている項目を除き、稀にしか利用されていない」（2012 年 6 月 22 日、IAASB 公表：監査報告書の改訂に関する市中協議文書(第 41 項)）とされている。

- このような点も踏まえ、現在、海外では、監査報告書に義務的記載事項を設けるとする方向で議論が行われている。

3. 海外の議論

○ IAASB（国際監査保証基準審議会）

2012 年 6 月 22 日 市中協議文書「監査報告書の改善」公表

【主な論点】

- ・ 例えば、以下のような項目等について、どこまでの記載を義務化するのか
- 複雑かつ量も多い財務諸表の中で、どのような事項が重要かに関する指針を与える。
- なぜその事項が監査上重要だったかに関して追加的な説明を行う（必要に応じて実

施した監査手続や監査上の発見事項を記載する)。

- 監査上の重要な意思決定に関して説明を行う。
- ・各企業の個別の状況について、監査報告書にどこまで細かい記載を求めるのか（ある会計上の論点に対して複数会社間で同様の記載が行われることを容認するのか、各企業の固有の情報の記載を求めるのか）。
- ・基準に添付される記載例に、各企業の固有の情報をどこまで細かく記載するか。
- ・記載内容は個々の監査人の判断に委ねるのか、記載項目に関してガイダンスを細かく決めるか。

○ PCAOB（米国・公開会社会計監督委員会）

2011年6月21日 監査報告書の改訂に関するコンセプトリリース

【主な論点】

- ・監査人の検討と分析（Auditor's Discussion and Analysis）の記載を新たに求めるのか。この場合、どこまでの記載を行うこととするのか。
- ・結果的に財務諸表に反映された問題点も含めて記載を行うのか。
- ・会計基準には形式的には準拠していたとしても、監査人の見解において、その開示により、当該事項及びその財務諸表への影響についての投資家の理解を高められる可能性があるものについても記載を行うのか。

4. これまでの部会における主な議論

- 世界の動向にマッチさせるためには、それは枠組みとしては無限定と除外事項付限定なんだけれども、この除外事項のところにもう少し丁寧な書きぶりをする。そして、ほんとうに無限定適正の場合には、正真正銘納得してやったんですよということの気概と自負、責任感を監査人に持たせる。こういう方向もあっていいのかなと思っています。

- 本会議の主要議論は監査報告書の内容の変更でした。PCAOBが監査報告書の変更の議論を進めていると同様に、国際監査・保証基準審議会におきましても、監査報告書の改訂作業を進めており、その主要内容は、PCAOBと同じように監査について利用者の理解に重要であると監査人が判断した事項などを、監査報告書に新たに記載させるという方向での検討であります。

こうした監査報告書の改訂内容は、ステークホルダーに大きな影響を与える可能性もあり、非常に重要な内容を持ちますので、国際監査・保証基準審議会は、今後のスケジュールとして、公開草案を公表して、広く世界の利害関係者の意見を聞くという予定にしております。我が国の監査基準は、国際監査基準も参考に見直しを行ってきておりますので、我が国としましても監査報告書のあり方について検討を行って、必要に応じて国際監査・保証基準審議会における監査基準の検討に対しても、意見発信をしておくことが非常に重要ではないかと考えております。

- 現行制度の枠内においても、運用面に関する議論も今後していくことになるだろうと考えております。この検討項目案の中にも、強調事項というところを取りあげられていましたが、現行の監査基準でも無限定適正意見以外にも除外事項を付した限定付適正意見、不適正意見と意見不表明という類型が用意されています。ただし、現行の実務においては、特に上場会社の監査においては上場廃止に直結する可能性が高く、無限定適正意見以外の意見が非常に出しにくい状況であるということも事実かと思えます。

したがって、除外事項を付した限定意見や強調事項、あるいはその他事項の活用をするためには、監査人側の認識の変革ももちろん必要だと思っているところですが、同時にそういう除外事項付き限定意見が出たときに冷静に受けとめていただけるような市場環境の醸成ですとか、あるいは財務諸表や財務諸表以外のセクションのところにリスク情報を積極的に書くというような開示の姿勢といいますか、そういうところの手当も非常に重要になるだろうと考えております。ですから、そのような観点からも、できましたらこの部会で検討いただきたいと思っていますところです。

5. 論点

以下のような論点が考えられる。

- 監査報告書の記載内容の検討を行う目的をどのように考えるか。
 - ・ 投資家の判断により資する情報の提供
 - ・ 監査品質の向上
 - ・ 無限定適正意見と限定付適正意見の中間的な情報の提供等が考えられる。
- 強調事項等、監査人の判断で記載することが可能な項目の活用の可能性をどのように考えるか。
- 海外でも監査報告書における義務的記載事項を検討するに当たって論点とされている以下のような点について、どのように考えるか。
 - ・ どのような項目について記載を義務化するのか。
(経営者による重要な判断に関連するものや重要な、又は、非経常的な取引など)
 - ・ ある会計上の論点に対して複数会社間で同様の記載が行われることを容認するのか、各企業の固有の情報の記載を求めるのか。
 - ・ 各企業の個別の状況について、監査報告書にどこまで細かい記載を求めるのか
 - ・ 記載内容は個々の監査人の判断に委ねるのか、記載内容に関してガイダンスを細かく決めるか。
- 監査報告書の記載事項を拡充するに当たって、どのような環境整備が必要となるか。

以 上

監査基準（抄）

第四 報告基準

一～五 （略）

六 継続企業の前提

- 1 監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合において、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明するときには、継続企業の前提に関する事項について監査報告書に追記しなければならない。
- 2 監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合において、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていないと判断したときには、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、財務諸表が不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。
- 3 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して経営者が評価及び対応策を示さないときには、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめる十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがあるため、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。
- 4 監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合には、継続企業を前提とした財務諸表については不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

七 追記情報

監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項は、監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。

- (1) 正当な理由による会計方針の変更
- (2) 重要な偶発事象
- (3) 重要な後発事象
- (4) 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違

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（抄）

《 I 本報告書の範囲及び目的》

《 3. 定義》

4. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 「強調事項区分」－財務諸表に適切に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であると監査人が判断し、当該事項を強調するため監査報告書に設ける区分をいう。
- (2) 「その他の事項区分」－財務諸表に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連すると監査人が判断し、当該事項を説明するため監査報告書に設ける区分をいう。

IAASB(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コメント募集文書の概要

IAASBは、2012年、6月22日付で、監査報告書の改善に関するコメント募集文書(コメント期限2012年10月8日)を公表。

主な提案は、以下のとおり。

① 監査人のコメント

上場企業等(社会的影響度の高い事業体:PIE)の監査においては監査報告書に「監査人のコメント」の記載を求めることを提案。

記載内容に関しては、最低限、以下の事項を含むことが検討されている。

- ・ 経営者による重要な判断(例:会計方針、会計上の見積り、財務諸表注記の記載)に関連するもの。
- ・ 重要な、又は、非経常的な取引(例:重要な関連当事者取引、リステートメント等)。
- ・ 監査範囲、監査戦略における重要な問題。
- ・ 監査の過程で認識された困難な問題や議論になった問題。その他品質管理レビューや監査委員会と討議された監査上の問題。

上場企業等の監査報告書において、一般的に、2から10個程度の項目が監査人のコメントとして記載されることが適当であるとされている。

② 継続企業の前提に関するコメント

継続企業の前提に関して、以下の記載を求めることを提案。

- ・ 企業が継続企業の前提に基づき財務諸表を作成したことが適切であったか否かに関する監査人の結論
- ・ 継続企業の前提に重大な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連する重要な不確実性が認められるか否かについて、実施した監査手続に基づき記載。

③ 年次報告書に記載される財務諸表以外の記載内容(例:MD&A)と財務諸

表の整合性

年次報告書に記載される財務諸表以外の記載内容(例:MD&A)を一読し、監査済財務諸表との間の重要な不整合の有無に関して監査人の結論を記載することを求めることを提案

(事務局注)

日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書 720 号5項において、「監査人は、監査した財務諸表との重要な相違を識別するため、その他の記載内容を通読しなければならない。」とされている。

※ 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開示書類のうち、財務諸表及び監査報告書以外の法令等又は慣行に基づき作成された情報をいう。なお、その他の記載内容には財務情報及び非財務情報が含まれる。(720 号 4 項(1))

<今後の予定>

2013 年 6 月に公開草案を公表、2014 年 6 月に最終基準化を予定。

以 上

米国 PCAOB(公開会社会計監督委員会)による

監査報告書の改訂に関するコンセプトリリースの概要

PCAOB は、2011 年 6 月 21 日付で、監査報告書の改訂に関するコンセプト・リリース(コメント期限 2011 年 9 月 30 日)を公表。

監査報告書改訂の目的は、監査プロセス及び、財務諸表内外の情報に関する透明性を増すことである。

本コンセプトリリースにおいて、監査報告書に対する以下の改訂案が記載されているが、これらは相互に排他的なものではない。監査報告書の改訂は以下の要素の 1 つ以上を含むかもしれないし、それ以外の要素を含むかもしれない。

A. 監査人の検討と分析(Auditor's Discussion and Analysis)の記載を新たに求める。

○監査に関する情報

- 監査において識別した監査上のリスク
- 監査手続及びその結果
- 監査人の独立性

○企業の財務諸表に関する監査人の見解

- 経営者の判断及び見積り
- 会計方針及び実務
- 困難又は議論のあった事項(結果的に財務諸表に反映されたものを含む)
- 重要な事項
 - 会計基準には形式的には準拠している重要な事項のうち、監査人の見解において、その開示により、当該事項及びその財務諸表への影響についての投資家の理解を高められる可能性があるもの。
 - 財務諸表の作成及び表示において、経営者が別の会計及び開示を適用することができたと監査人が考える領域。

B. 強調事項パラグラフの義務付けと拡大を求める。

現行基準では強調事項パラグラフの利用は、監査人の判断に委ねられている。本案では、全ての監査報告書で、強調事項パラグラフとして財務諸表において最も重要な事項について、財務諸表において開示されている場所を参照して強調することを義務付けるもの。強調事項として記載を義務付ける領域には以下のものが考えうる。

- 重要な経営者の判断及び見積り
- 重要な測定の不確実性
- 財務諸表の表示を、より理解するために重要と監査人が判断したその他の領域

C. 財務諸表外のその他の情報に対する監査人の保証を求める。

本案では、年次報告書に含まれる財務諸表以外の情報（MD&A や non-GAAP 情報）や、決算発表（earnings release）に対して監査人が保証を提供することを求めている。

D. 標準監査報告書の文言の明瞭化を求める。

本案では、利用者の理解を促進するため、監査の意味や監査人の責任について追加の説明を行おうとするもの。例えば、以下の文言が対象となる可能性があるとしてされている。

- ・合理的な保証
- ・不正に対する監査人の責任
- ・財務諸表の開示に対する監査人の責任
- ・財務諸表の作成に関する経営者の責任
- ・財務諸表外の情報に対する監査人の責任
- ・監査人の独立性

<今後の予定>

今後公開草案を公表、2013年4月～6月に最終基準化又は再公開草案の公表予定。

以 上