

監査報告書の記載事項の見直しについて

金 融 庁

平成31年3月28日(木)

目 次

1. 中間監査報告書・四半期レビュー報告書の記載内容について 2
2. 会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会について 7
3. 「その他の記載内容」について 13

1. 中間監査報告書・四半期レビュー 報告書の記載内容について

監査基準の改訂に関する意見書(平成30年7月5日)(抄)

二 主な改訂点とその考え方

2 報告基準に関わるその他の改訂事項について

国際的な監査基準では、「監査上の主要な検討事項」の記載以外にも、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂が行われている。

当審議会は、我が国においても、財務諸表利用者の監査及び財務諸表への理解を深めるとともに、国際的な監査基準との整合性を確保する観点から、これらの点についても監査基準の改訂を行うこととした。

なお、中間監査基準及び四半期レビュー基準についても、今後、同様の観点からの改訂を検討することが必要である。

(1) 監査報告書の記載区分等

現行の我が国の監査基準では、監査報告書には、監査の対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の意見を区分した上で記載することが求められている。

この点に関して、以下の通り改訂を行うこととする。

- ・ 監査人の意見を監査報告書の冒頭に記載することとし、記載順序を変更するとともに、新たに意見の根拠の区分を設ける
- ・ 経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し、監査役等の財務報告に関する責任を記載する

(2) 継続企業の前提に関する事項

現行の我が国の監査基準では、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、監査人は、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に注記されていることを確かめた上で、当該事項について監査報告書に追記することが求められている。

この点について、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより明確にするため、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監査人が監査報告書に記載する要件は変更することなく、独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載することとした。あわせて、経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し、監査人はその検討を行う責任を有することを、経営者の責任、監査人の責任に関する記載内容にそれぞれ追加することとした。

また、経営者は、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が存在する場合、その旨及びその内容を有価証券報告書の「事業等のリスク」に、経営者による対応策を「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に記載することとされている。監査人は、監査の過程で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の有無及びその内容を確かめることとされている。この点に関し、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が存在する場合には、経営者による開示について検討することとなる。

監査報告書の記載例

監査報告書

【改訂前】

独立監査人の監査報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指定社員
業務執行社員 公認会計士〇〇 印

当監査法人は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の連結財務諸表…について監査を行った。

経営者の責任 (略)

監査人の責任 (略)

監査意見 (略)

(追記情報) (略)

利害関係 (略)

以上

【改訂後】

独立監査人の監査報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指定社員
業務執行社員 公認会計士〇〇 印

監査意見 (略)

意見の根拠 (略)

(継続企業の前提) (略)

監査上の主要な検討事項 (略)

(追記情報) (略)

経営者及び監査役等の責任 (略)

監査人の責任 (略)

利害関係 (略)

以上

中間監査報告書の記載例(案)

中間監査報告書

【現行】

独立監査人の中間監査報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員
業 務 執 行 社 員 公認会計士〇〇 印

当監査法人は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表…について中間監査を行った。

経営者の責任 (略)

監査人の責任 (略)

中間監査意見 (略)

(追記情報) (略)

利害関係 (略)

以 上

【改訂案】

独立監査人の中間監査報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員
業 務 執 行 社 員 公認会計士〇〇 印

中間監査意見 (略)

意見の根拠 (略)

(継続企業の前提) (略)

(追記情報) (略)

経営者及び監査役等の責任 (略)

監査人の責任 (略)

利害関係 (略)

以 上

四半期レビュー報告書の記載例(案)

四半期レビュー報告書

【現行】

独立監査人の四半期レビュー報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員
業務執行社員 公認会計士〇〇 印

当監査法人は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づき、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の第×四半期連結会計期間及び第×四半期連結累計期間に係る四半期連結財務諸表…について四半期レビューを行った。

経営者の責任 (略)

監査人の責任 (略)

監査人の結論 (略)

(追記情報) (略)

利害関係 (略)

以 上

【改訂案】

独立監査人の四半期レビュー報告書

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員
業務執行社員 公認会計士〇〇 印

監査人の結論 (略)

結論の根拠 (略)

(継続企業の前提) (略)

(追記情報) (略)

経営者及び監査役等の責任 (略)

監査人の責任 (略)

利害関係 (略)

以 上

2. 会計監査についての情報提供の充実に 関する懇談会について

意見の根拠(無限定適正意見以外の場合)

○ 監査報告書の記載に関する考え方

無限定適正意見以外の場合の監査報告書については、上記のとおり、意見の種類に応じ、除外事項の内容・財務諸表に与える影響や、監査人の判断の理由などを記載することが求められている。監査人としては、監査報告書の「意見の根拠」区分において、これらの記載事項に関し、わかりやすく具体的な説明を行うことが求められる。

例えば、以下のような点について、財務諸表利用者が理解できるよう、可能な限り明確に記載する必要がある。

- ・ 表明された意見と除外事項との間の関係
- ・ 除外事項の具体的な内容(意見限定の場合は具体的にどの部分が適正でなかったのか、範囲限定の場合はどの範囲で監査証拠を確認できなかったのか)
- ・ 除外事項に係る具体的な影響額、又は具体的な影響額を示すことが困難な場合にはその合理的な根拠

○ 限定付適正意見の場合

財務諸表に重要な虚偽表示が存在しており、かつ、その影響が広範で、財務諸表全体が虚偽表示に相当すると認められる場合、不適正意見が表明される。また、重要な監査手続が実施できず、かつ、その影響が広範で、財務諸表全体に対する意見表明の基礎が得られなかった場合、意見不表明となる。他方、虚偽表示や監査範囲の制約はあるものの、その影響が広範でないと判断される場合、限定付適正意見が表明される。

限定付適正意見の場合の監査報告書の記載に関しては、なぜ不適正ではなく限定付適正と判断したのかについての説明が不十分との指摘がある。このため、監査人は、監査報告書の「意見の根拠」区分を記載するに際し、除外事項の影響が財務諸表全体に及ばないことも含め、限定付適正意見を表明する根拠について、十分かつ適切な説明を行うことが求められる。

無限定適正意見以外の意見における監査報告書の記載事項①

	監査報告準則(平成3年)	監査基準(平成14年)※	監査基準(平成22年)	監査基準委員会報告書705(平成23年)
限定付適正意見	<p>監査概要</p> <p>通常実施すべき監査手続のうち重要な監査手続が実施できなかつたときは、その旨及びその理由</p>	<p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・除外した不適切な事項 ・財務諸表に与えている影響 	<p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・除外した不適切な事項 ・財務諸表に与えている影響 	<ul style="list-style-type: none"> ・除外事項付意見を表明する原因となる事項について記載する区分を設けなければならない。
	<p>総合意見</p> <p>財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示していると認められるときは、その旨</p>	<p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・実施できなかった監査手続 ・当該事実が影響する事項 	<p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・実施できなかった監査手続 ・当該事実が影響する事項 	<p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・当該虚偽表示による金額的な影響額、それに関する説明 ・金額的な影響額を算定することが困難な場合その旨 ・金額以外の文章による記述に重要な虚偽表示が存在する場合、当該虚偽表示の内容
	<p>個別意見</p> <p>企業の採用する会計方針が、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠していないと認められるとき</p> <p>（ ・その旨及び理由 ・その事項が財務諸表に与えている影響 ）</p> <p>企業が前年度と同一の会計方針を適用していないと認められるとき</p> <p>（ ・その旨及び理由 ・その変更が不正な理由に基づくものであるかどうか ・その変更が財務諸表に与えている影響 ）</p> <p>財務諸表の表示方法が、一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準に準拠していないと認められるとき</p> <p>（ ・その旨 ・準拠したときにおける表示の内容 ）</p>	<p>⇒ 限定付適正意見の場合の「意見の根拠」区分の記載に関し、現行監査基準(第四 報告基準)を以下のように変更。</p> <p>四 意見に関する除外</p> <p>1 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項、財務諸表に与えている影響及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由を記載しなければならない。</p> <p>五 監査範囲の制約</p> <p>1 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、実施できなかった監査手続、当該事実が影響する事項及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由を記載しなければならない。</p>	<p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・十分かつ適切な監査証拠を入手できない理由 	

※ 日本公認会計士協会が作成した監査委員会報告においても同様の規定

無限定適正意見以外の意見における監査報告書の記載事項②

	監査報告準則(平成3年)	監査基準(平成14年)	監査基準(平成22年)	監査基準委員会報告書705(平成23年)
不適正意見	<p>総合意見 財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示していないと認められるときは、その旨及び理由</p> <p>個別意見 限定付適正意見と同じ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表が不適正である旨 ・その理由 	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表が不適正であると した理由 	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表が適正に表示していない旨 ・当該虚偽表示による金額的な影響額、それに関する説明 ・金額的な影響額を算定することが困難な場合その旨 ・金額以外の文章による記述に重要な虚偽表示が存在する場合、当該虚偽表示の内容
意見不表明	<p>意見の表明差控</p> <ul style="list-style-type: none"> ・意見の表明を差控える旨 ・その理由 	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表に対する意見を表明しない旨 ・その理由 	<ul style="list-style-type: none"> ・意見を表明しない旨 ・その理由 	<ul style="list-style-type: none"> ・意見表明の基礎を得るための十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった旨 ・したがって意見を表明しない旨 ・十分かつ適切な監査証拠を入手できない理由

守秘義務

○ 現行制度の概要

公認会計士法第27条は、公認会計士の守秘義務に関し、「正当な理由がなく、(中略)秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない」と定めており、日本公認会計士協会の自主規制として、倫理規則においても、同様の定めが置かれている(倫理規則第6条第1項)。監査証明業務における監査人の守秘義務については、監査基準に定められている(監査基準第二8)。

監査の実施過程で企業の重要な機密事項を知り得る立場にある監査人が守秘義務を負うことは当然であるとともに、公認会計士が業務上知り得た秘密を漏らしてはならないことは、監査証明業務を行う場合に限られることなく、職業的専門家としての職業倫理上当然に求められている。

もともと、いずれの規定においても、「正当な理由」がある場合は、守秘義務違反を問われないこととされており、倫理規則においては、「正当な理由」の具体的な内容が列挙されている(倫理規則第6条第8項)。

○ 守秘義務についての考え方

我が国では、通常とは異なる監査意見等が表明された場合を含め、監査人の守秘義務が過度に強調され、監査人が財務諸表利用者に対して説明・情報提供を行う上で障害となっている可能性があるとの指摘がある。例えば、我が国では、一般的に、企業に関する未公表の情報について、あらゆるものが守秘義務の対象になり得ると考えられる傾向があるとの指摘がある。

しかしながら、公認会計士法においては、守秘義務の対象となるのは、企業の「秘密」に当たるものとされており、未公表の情報すべてが含まれるわけではない。

また、仮に「秘密」に該当する情報についても、財務諸表利用者に対して監査人が必要な説明・情報提供を行うこと、特に、無限定適正意見以外の場合に、監査人の職業的専門家としての判断の根幹部分である当該意見に至った根拠を説明する上で必要な事項を述べることは、「正当な理由」に該当する。(以下略)

公認会計士の守秘義務(公認会計士法等)

◎ 公認会計士法(昭和23年法律第103号)(抄)

(秘密を守る義務)

第二十七条 公認会計士は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。公認会計士でなくなつた後であつても、同様とする。

◎ 監査基準(平成30年7月5日改訂)(抄)

第二 一般基準

8 監査人は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。

⇒ 監査基準と公認会計士法の用語の整合性の確保
(「業務上知り得た事項」を「業務上知り得た秘密」に変更)

◎ 日本公認会計士協会・倫理規則(抄)

(基本原則4 守秘義務の原則)

第6条 会員は、正当な理由なく、業務上知り得た情報を他の者に漏洩し、又は自己若しくは第三者の利益のために利用してはならない。

◎ 国際会計士倫理基準審議会倫理規程 (International Code of Ethics for Professional Accountants)

114.1 A professional accountant shall comply with the principle of confidentiality which requires an accountant to respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships...

(仮訳)

114.1 職業的会計士は、専門家として業務上入手した情報の機密性を尊重することを要求する、守秘義務の原則を遵守しなければならない。(以下略)

3. 「その他の記載内容」について

「その他の記載内容」について(企業会計審議会監査部会資料(平成30年4月24日))

- 現行の我が国の監査基準では、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」に重要な相違がある場合には、監査報告書にその内容を追記することが求められている。

この点について、国際監査基準では、財務諸表の表示に加え監査人が監査の過程で得た知識と「その他の記載内容」との間に重要な相違があるか検討を行い、監査報告書に独立した区分を設けてその結果を記載する旨の改訂が行われている。この改訂は、「その他の記載内容」を監査意見の対象に含めるものではなく、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は、この改訂の趣旨について、「監査済財務情報を含む文書に含まれる様々な『その他の記載内容』の伝達・提供方法を考慮した上で、『その他の記載内容』に関する監査人の適切な責任を特定することにより、国際監査基準が引き続き財務諸表の信頼性向上に貢献することを確保することである」と説明している。

(注)「その他の記載内容」とは、国際監査基準上、企業の年次報告書(財務情報の速報や、目論見書を含む証券発行に関する文書を除く)に含まれる、財務情報及び非財務情報(財務諸表及びその監査報告書を除く。)をいうとされている。

- これまでの監査部会の審議においては、この国際監査基準の改訂について、
 - ・ 非財務情報の重要性が高まる中、監査人が、「その他の記載内容」について財務諸表の表示及び監査の過程で得た知識に照らして検討を行うことは、財務諸表の信頼性だけでなく、非財務情報に対する信頼性を高める反射的効果も期待される
 - ・ 今回の改訂は、監査人に財務諸表の監査の過程で入手した監査証拠に基づく検討を求めているのであって、追加的な監査手続を要求するものではないため、実務への影響は軽微といった意見があった一方、
 - ・ 監査意見の対象はあくまで財務諸表であるため、今回の改訂により、非財務情報に関して監査人がどのような責任を負うこととなるのか、慎重に検討する必要がある
 - ・ 監査意見の対象ではない事項を監査報告書の記載内容に含めるべきではないといった意見も出された。
- こうした意見を踏まえ、本件については今回の監査基準の改訂には含めず、引き続き検討を行うこととしてはどうか。

「その他の記載内容」についての監査人の対応【現行の監査基準】

監査(audit)の対象	「その他の記載内容」 (監査基準第四 八(4)、監査基準委員会報告書720)
○ 財務計算に関する書類 (金融商品取引法第193条の2)	○ 有価証券報告書における「財務計算に関する書類」以外の記載内容
○ 計算書類及びその附属明細書 (会社法第436条第2項第1号)	○ 事業報告(会社法第435条第2項)

「その他の記載内容」に対する監査人の対応

- 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。
(監査基準委員会報告書720第5項)

監査報告書の記載事項

- 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。
 - ✓ 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
(監査基準第四 八(4))

(参考) 監査基準の改訂に関する意見書(平成14年)

本来、意見表明に関する監査人の責任は自らの意見を通しての保証の枠組みのなかで果たされるべきものであり、その枠組みから外れる事項は監査人の意見とは明確に区別することが必要である。このように考え方を整理した上で、財務諸表の表示に関して適正であると判断し、なおもその判断に関して説明を付す必要がある事項や財務諸表の記載について強調する必要がある事項を監査報告書で情報として追記する場合には、意見の表明と明確に区分し、監査人からの情報として追記するものとした。

追記する情報には、監査報告書を添付した財務諸表を含む開示情報と財務諸表の記載内容との重要な相違を挙げているが、これは、財務諸表と共に開示される情報において、財務諸表の表示やその根拠となっている数値等と重要な相違があるときには、監査人が適正と判断した財務諸表に誤りがあるのではないかとの誤解を招く虞があるため、追記する情報として例示した。

「その他の記載内容」についての監査人の対応 【国際監査基準 (ISA720) ①】

監査 (audit) の対象	「その他の記載内容」
○ 財務諸表 (国際監査基準200“Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements”第2項)	○ 年次報告書※に含まれる財務情報及び非財務情報(財務諸表及びその監査報告書を除く。) ※ 法令等又は慣行により経営者又は統治責任者が通常年次で作成する単一又は複数の文書

「その他の記載内容」に対する監査人の対応

- 監査人は、「その他の記載内容」を通読(read)し、以下を検討(consider)
 - 「その他の記載内容」と財務諸表との間に重要な相違があるかどうか。
 - 監査において入手した監査証拠と到達した結論の観点から、「その他の記載内容」と監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか。

(注) 上記の通読に際し、監査人には、財務諸表や監査人が監査の過程で得た知識に関連しない「その他の記載内容」についても、重要な虚偽の兆候について常に注意を払う(remain alert)ことが求められる。

監査報告書の記載事項

- 「その他の記載内容」又は他の適切な見出しを付した区分に次の事項を記載
 - ✓ 監査報告書日より前に入手した「その他の記載内容」がある場合には、以下のいずれかを記載
 - 監査人が報告すべき事項はない旨
 - 監査人がその他の記載内容に未修正の重要な虚偽記載があると結論づけた場合、当該未修正の重要な虚偽記載の内容

(注) 上記のほか、①「その他の記載内容」については経営者が責任を負う旨、②監査意見の対象には「その他の記載内容」は含まれておらず、したがって、監査人は監査意見その他いかなる保証の結論も表明しない旨(又は表明する予定がない旨)、③本ISAで要求される「その他の記載内容」の通読・検討・報告に関する監査人の責任に関する説明、についても記載。

なぜ IAASB は ISA 720 を改訂する必要があると考えたか？

IAASB は、今日の財務報告を取り巻く環境を適切に反映して ISA 720 を改訂することにより、利用者の期待と監査人の責任の調和を一層図ることを意図した。

IAASB は、また、その他の記載内容により監査済財務諸表や監査報告書の信頼性が損なわれる可能性がある場合に、監査人の適切な対応を確保することにより、公共の利益に資することを目指している。

今日の財務報告環境に生じている変化

ここ数年、企業報告に関して著しい進展がみられる。特に、企業の年次報告書に含まれる詳細な情報が増加し、監査済財務諸表及びその監査報告書以外の年次報告書に含まれる情報を利用者が重視する傾向がみられる。

特に、今日の年次報告書には、これまでに比べ、企業のビジネスモデル、リスク・エクスポージャー、不確実性に関する説明など、記述的・定性的情報が多く含まれている。利用者は、財務諸表（開示情報を含む。）の複雑な分野についてより良い分析・理解に役立つ情報を探しており、これらの情報をますます重視するようになっている。

財務諸表、経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析（MD&A）、及び企業の公表するその他の情報を統合するより良い方法を模索する取組もある。

企業はまた、監査済財務諸表の発行に関連して、外部報告目的で（法規制に基づく場合、又は自主的に行う場合のいずれにおいても）、年次報告書以外の文書を多様に利用することが増えている。

例えば、多くの管轄区域において、経営者報告書、企業統治や内部統制及びリスク評価に関する報告書などの情報を、財務諸表を含む文書ではなく、監査済財務諸表が添付された文書において公表している。

本プロジェクトの実施にあたり、IAASB は以下を目指している。

- ・ 様々なその他の記載内容に対する監査人の考慮の方法について、グローバルに一貫性を高め、監査の品質を向上させる。
- ・ その他の記載内容に関する監査人の責任を強化することにより、監査の範囲を変えることなく、費用対効果が見合う方法で監査の価値を高める。
- ・ ISA 720（改訂）に基づく監査人の責任やその他の記載内容に関する作業の結果について、監査報告書で明確に記述することを求めることにより、透明性を向上させる。

「その他の記載内容」についての監査人の対応 【EU指令】

監査 (audit) の対象	「その他の記載内容」	
<p>○ 財務諸表 (EU会計指令第34条第1項) (※) 社会的影響度の高い事業体 (PIE)、大規模及び中規模会社が対象</p>	<p>① 経営者報告書 (事業経過・経営成績・財政状態に関する公正な概観、直面するリスク・不確実性など) (EU会計指令第19条第1項)</p>	<p>② 非財務報告書 (ビジネスモデル、CSRマネジメントの方針・結果、産業別の非財務KPIなど) (EU非財務報告・多様性指令第1条で追加するEU会計指令第19a条第1項) (※) 従業員500人超の大規模な上場会社等が経営者報告書に含めて報告</p>

「その他の記載内容」に対する監査人の対応

- ① 経営者報告書 (EU会計指令 第8章 (監査) 第34条)
 - A. 法定監査人は下記の意見 (opinion) の表明
 - ✓ 経営者報告書が財務諸表と整合しているか
 - ✓ 経営者報告書が適用される法令に従って作成されているか
 - B. 法定監査人は下記について報告 (state)
 - ✓ 監査の過程で入手した会社及びそれを取り巻く環境についての知識及び理解に照らして、経営者報告書における重要な虚偽記載 (material misstatements) を識別したか否か
- ② 非財務報告書 (EU非財務報告・多様性指令 第1条で追加するEU会計指令第19a条第5項)

法定監査人は非財務報告書が提供されているかを確認 (check)

(注) 加盟国において、非財務報告書その他の報告書に含まれる情報について、独立の保証サービス提供者による検証を義務付けることは妨げられない。

監査報告書の記載事項

- ① Aの意見 (opinion) 及びBの報告 (statement) を記載
(EU会計指令第35条で改訂するEU法定監査指令第28条)

EU会計指令: Directive 2013/34/EU
EU非財務報告・多様性指令: Directive 2014/95/EU

「その他の記載内容」についての監査人の対応 【米国①】

監査(audit)の対象

- 財務諸表(証券取引所法第13条(a))

「その他の記載内容」

- 財務諸表及びその監査報告書以外の開示書類に含まれる情報(AS2710第1項)

「その他の記載内容」に対する監査人の対応

- 監査人は、「その他の記載内容」を通読(read)し、当該情報やその表示方法が、財務諸表に表示されている情報やその表示方法との間で重要な不整合があるか否かを検討(consider)しなければならない。(AS2710第4項)

監査報告書の記載事項

- 監査報告書における追加的な説明文言：
 - ✓ 監査済財務諸表が含まれる文書に記載された「その他の記載内容」と財務諸表との間に重要な相違がある場合には、それに関する説明の文言(AS3101第18項)

PCAOB 提案された監査基準「監査済財務諸表及び関連する監査報告書が含まれる書類におけるその他の記載内容に関する監査人の責任」 2013年8月13日

4. 監査人は、その他の記載内容を通読し、入手した関連する監査証拠及び監査において到達した結論に基づき、以下を評価(evaluate)しなければならない。
 - その他の記載内容の金額、定量的な記述、それらの表示方法と、財務諸表やそれに関連する監査証拠との一致
 - 財務諸表と直接関連しないその他の記載内容と入手した関連する監査証拠及び監査において到達した結論との比較

監査報告書における報告

13. 監査報告書を発行する場合、監査人は、「その他の記載内容に関する監査人の責任」という別の見出しを設けて、以下を記載しなければならない。
 - e. 評価に基づいた以下のいずれかの記載
 - (1) 監査人は、その他の記載内容に重要な不一致又は事実に関する重要な虚偽記載を識別しなかったこと
 - (2) 監査人が、その他の記載内容において修正されていない重要な不一致、事実に関する重要な虚偽記載又は双方を識別した旨とその内容

「その他の記載内容」についての監査人の対応 【米国②】

PCAOB 基準設定の状況の更新

主任監査人室 2018年3月31日

3. その他の記載内容及び企業の業績評価指標(非GAAP財務指標を含む)に関する監査人の役割

(中略)

2013年8月、PCAOBはAS2710における監査人の責任を高めることになる新基準の提案を行った(追加的な情報は、Rulemaking Docket No.034参照)。この提案に寄せられたコメントを踏まえ、PCAOBは、この領域の基準を改正する必要があるかどうか、もしそうであれば、監査した財務諸表に付随するその他の記載内容に関連する現在の監査人の手続や報告内容をどのように変更すべきか、再評価を行っている。同時に、PCAOBは、AS2710の範囲外でしばしば開示される企業の業績指標の資本市場への重要性に関する意見を考慮している。

このリサーチプロジェクトは、とりわけ、2013年の公開草案について寄せられたコメント、SAG及びIAGの意見、17年10月に行われたIAGでの議論、2017年11月に行われたSAGの議論を含む)、本トピックに関する他の当局や基準設定主体の活動、現在の実務、学術的な側面を検討している。PCAOBのスタッフは、現在の実務及び監査人の責任の改善の必要性に関する意見を求めるべく、他の関係者に接触を行っている。

PCAOB その他の記載内容及び企業の業績評価指標(非GAAP財務指標を含む)に関する監査人の役割

2018年10月1日

目的

その他の記載内容及び企業の業績評価指標(非GAAP財務指標を含む)に関する監査人の役割を評価し、ガイダンス、PCAOB基準の変更、その他の制度的対応が必要かどうかを調査すること。

背景

(略)

状況

スタッフは調査結果の要約を行っており、また、次のステップとしてボードが検討するための勧告を開発中である。

ISA720の新旧規定比較(1/2)

	ISA720(旧) 2009.12適用	ISA720(改訂) 2016.12適用
定義	<p>「その他の記載内容」</p> <ul style="list-style-type: none"> 法令、規則又は慣習のいずれかにより、監査済み財務諸表及びそれに対する監査報告書を含む書類上の(財務諸表及びそれに対する監査報告書以外の)財務及び非財務情報 	<p>「その他の記載内容」</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業の年次報告書に含まれる、財務又は非財務情報(財務諸表及びその監査報告書を除く)
対象書類	<p>「監査済み財務諸表を含む書類」</p> <ul style="list-style-type: none"> 「監査済み財務諸表を含む書類」は、所有者に発行される、監査済み財務諸表及びそれに対する監査報告書を含む、年次報告書(又は同様の書類)をいう。 本ISAは、その状況における必要に応じて適応され、監査済み財務諸表を含むその他の書類、例えば有価証券の売出しの際に用いられる書類にも適用されることがある。 	<p>「年次報告書」</p> <ul style="list-style-type: none"> 法令等又は慣行により経営者又は統治責任者が通常年次で作成する単一又は複数の文書であり、企業の事業並びに財務諸表に記載されている経営成績及び財政状態に関する情報を所有者(又は同様の利害関係者)に提供することを目的としているものをいう。 年次報告書には、(中略)、通常、企業の動向、将来の見通し、リスク及び不確実性に関する情報、統治機関による記述、並びにガバナンスに関する報告が含まれる。 本ISAは以下には適用されない。 <ul style="list-style-type: none"> 財務情報の速報 目論見書を含む証券発行に関する文書
監査人の対応	<p>「その他の記載内容の通読」</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人は、監査済み財務諸表等との重要な相違がもしあれば、それを識別するためにその他の記載内容を通読しなければならない。 	<p>「その他の記載内容の通読及び考慮」</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人は、その他の記載内容を通読し、 <ul style="list-style-type: none"> その他の記載内容と財務諸表との間に重要な相違があるかどうか考慮する。 その他の記載内容と、監査において入手した監査証拠と到達した結論に照らして、監査の過程で得た監査人の知識との間に重要な相違があるかどうか考慮する。

ISA720の新旧規定比較(2/2)

	ISA720(旧) 2009.12適用	ISA720(改訂) 2016.12適用
監査人の対応 (続き)	<p>「監査報告書日以前に入手したその他の記載内容に識別された重要な相違」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ その他の記載内容の修正が必要であり、経営者がその修正の実施を拒否した場合、監査人は、統治責任者のすべてが事業体経営に参与している場合を除き、当該事項を統治責任者に伝達するとともに、以下を行わなければならない。 <p>(a) ISA第706号に従って重要な相違を記載する「その他の事項」区分を監査報告書に含める。</p> <p>(b) 監査報告を差し控える。</p> <p>(c) 適用される法令又は規則の下で可能な場合、契約を解除する。</p>	<p>「その他の記載内容に重要な虚偽記載が存在すると結論付けた場合の対応」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者がその他の記載内容の修正を拒否した場合、監査人は統治責任者とコミュニケーションを行い、修正が行われるよう要求しなければならない。 ・ 統治責任者と協議してもその他の記載内容が修正されない場合、監査人は以下のような適切な行動をとらなければならない。 <p>(a) 監査報告書に記載するか検討し、監査報告書において重要な虚偽記載をどのように取り扱うことを予定しているのか統治責任者と協議する。</p> <p>(b) 適用される法令又は規則の下で可能な場合、契約を解除する。</p>
監査報告書への記載	<p>(再掲)</p> <p>ISA第706号に従って重要な相違を記載する「その他の事項」区分を監査報告書に含める。</p>	<p>「報告」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査報告書には「その他の記載内容」その他の適切な見出しを付した区分を設けなければならない。 ・ 監査報告書日以前に入手したその他の記載内容がある場合には、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> － 監査人が報告する事項はないこと 又は － 監査人がその他の記載内容に未修正の重要な虚偽記載があると結論付けた場合、当該未修正の事項