

監査報告書作成に関する実務指針

	平成15年 1月31日
改正	平成15年 9月 2日
改正	平成16年 3月17日
改正	平成16年 7月 5日
改正	平成17年 4月25日
改正	平成18年 6月28日
改正	平成18年11月10日
改正	平成20年 3月25日
最終改正	平成21年 4月21日
	日本公認会計士協会

- 目 次 -

	頁
はじめに	1
全般的事項	1
1 . 形式要件	1
(1) 表 題	1
(2) 日 付	2
(3) 宛 先	2
(4) 署 名	3
(5) 住 所	4
2 . 他の監査人の監査結果の利用	4
3 . 利害関係	4
金融商品取引法監査における監査報告書	5
1 . 年度財務諸表に関する監査報告書	5
(1) 連結財務諸表に関する監査報告書	5
(2) 財務諸表に関する監査報告書	22
2 . 中間財務諸表に関する中間監査報告書	24
(1) 中間連結財務諸表に関する中間監査報告書	24
(2) 中間財務諸表に関する中間監査報告書	29
会社法監査における監査報告書	31
1 . 計算書類に関する監査報告書	31
(1) 無限定適正意見	31
(2) 意見に関する除外	32
(3) 監査範囲の制約	33
(4) 会計監査人が、会計監査報告の内容を会社計算規則第158条第1項各号に規定する 日までに、特定監査役及び特定取締役へ通知しない場合の取扱い	33

(5) 継続企業の前提	34
(6) 追記情報	35
(7) 企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記	36
2 . 連結計算書類に関する監査報告書	37
(1) 無限定適正意見	37
(2) 意見に関する除外	38
(3) 監査範囲の制約	38
(4) 継続企業の前提	38
(5) 追記情報	39
(6) 企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記	39
3 . 臨時計算書類に関する監査報告書	39
(1) 臨時計算書類の作成	39
(2) 臨時計算書類の監査	40
4 . 過年度事項について	42
適 用	42

はじめに

本報告は、平成14年1月25日、企業会計審議会により公表された「監査基準の改訂に関する意見書」(以下「監査基準」という。)に基づき、平成15年1月31日付けで中間報告として公表した後関係諸法令等の改正に併せて数次の改正を行ってきたが、今回、平成19年6月27日公布の改正公認会計士法及び平成19年12月7日公布の関連する政令・内閣府令等の改正並びに平成19年3月27日に四半期レビュー基準の設定に関する意見書が公表されたことに伴う中間監査基準の一部改正を受け、ここに改めて公表するものである。

なお、上場会社等については、平成18年6月7日に成立した金融商品取引法において平成20年4月1日以後開始する事業年度から内部統制報告書及び四半期財務諸表等に対する監査証明が義務付けられたため、監査人は財務諸表監査報告書と内部統制監査報告書の一体型の監査報告書及び四半期レビュー報告書の作成に当たっては、監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」及び同第83号「四半期レビューに関する実務指針」を、それぞれ参照していただきたい。

全般的事項

1. 形式要件

監査報告書は、基本的に「監査の対象」、「実施した監査の概要」及び「財務諸表に対する意見」という三つの区分に分けて記載されることとなるが(監査基準「第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分」)、これらの区分に記載される事項以外に日付及び署名等も監査報告書に記載される。

監査基準の改訂について(平成14年1月25日)「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (4) 監査報告書の日付及び署名」では、監査報告書の日付について、「監査人が自らの責任において監査が終了したと判断したときに監査報告書を作成することが基本であると考えられる。」としながらも、「財務諸表の開示制度上あるいは監査の終了をどう捉えるか等の問題であり、改訂基準においては特定の時点を示すことはしなかった。」としており、また、署名についても、個人名や捺印が必要か否か等について「監査に関わる責任主体についての法律制あるいは制度的な問題」であることから、「監査人の具体的な記名方法を示すことはしなかった。」としている。

本報告では、監査基準で取扱いが示されなかった監査報告書の日付及び署名等上記三つの区分に記載される事項以外の事項を監査報告書の形式要件として捉え、監査報告書に関する国際的な動向も踏まえて記載内容等の検討を行った。

(1) 表題

金融商品取引法監査及び会社法監査(以下「法定監査」という。)においては、監査報告書の表題を明示する特段の明文規定はない。

監査証明府令における監査報告書及び会社計算規則における会計監査報告の文言が表題の具体的な名称までを規定しているのではなく、また、監査証明府令において、監査報告書の文言が中間監査報告書に対して年度財務諸表の監査証明に関する報告書を意味しているのであれば、例えば、表題を「独立監査人の監査報告書」等の名称とすることは可能であり、かつ「独立監査人」という名称を入れることに

より、独立した監査人と同様の倫理規範を要求されない内部監査人等の監査報告書と区別することが可能となり、財務諸表の利用者に監査報告書への信頼感を与えることが可能となるものと考えられる。また、国際的にも“Independent Auditor”、“Independent Public Accountants”あるいは“Independent Registered Public Accounting Firm”のように「独立の」を意味する“Independent”が挿入される場合が通常である。

なお、独立した監査人と同様の倫理規範を要求されない内部監査人等の監査報告書と区別するという目的を果たすためには、利害関係の記載（公認会計士法第25条第2項及び第34条の12第3項、監査証明府令第4条第1項1号ホ及び2号ホ）によっても可能であると考えられるが、利用者に対し監査人の独立性を簡潔明瞭に想起させるためには独立した監査人による監査報告書であることを示す表題とすることがより効果的と考えられる。

したがって、監査報告書の表題を原則として「独立監査人の監査報告書」とする。

なお、「利害関係の記載」に関しては、「3. 利害関係」を参照のこと。

(2) 日付

監査報告書の日付は、監査基準の改訂について「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (4) 監査報告書の日付及び署名」に記載されているように後発事象の範囲等を含めて監査人の責任に係る重要問題であり、監査人が自らの責任において監査が終了したと判断した時の日付とすべきである。監査報告書日付は、通常、関与先での監査作業終了日（財務諸表の表示の検討を含む。）となる。

(3) 宛先

法定監査においては、監査報告書に宛先を記載することの要否及び記載する場合に誰を宛先とするかについて特段の明文規定はない。

しかし、監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段であるという本質に鑑みると、その宛先は「株主各位及び取締役会」、「株主各位」、「取締役会」又は「監査役会」のように会社の機関宛てとすることが考えられる。

国際監査基準（ISA）は、契約内容及び各国の法令に従うこととしているものの、通常、“Shareholders”あるいは“Board of directors”が宛先となるとしている。我が国においては、「株主各位」又は「取締役会」がこれに該当する。

金融商品取引法に基づく監査人の選任は、通常、取締役会で行われ、会計監査人は、株主総会において選任されるため、金融商品取引法監査及び会社法監査それぞれについて、宛先を定めることも考えられるが、両監査人には同一の監査法人あるいは公認会計士が選任されるのが通例であることから、監査報告書の宛先も同一とすることが合理的であり、かつ、我が国におけるコーポレート・ガバナンスの観点からは、「取締役会」が望ましいと考えられる。

したがって、金融商品取引法及び会社法により提出する監査報告書の宛先は、原則として「取締役会」とする。監査役会に提出する監査報告書（又は監査委員会に

提出する監査報告書)については、取締役会宛の監査報告書謄本を提出することを想定しているものと考えられるが、「監査役会」(又は「監査委員会」)を宛先とすることもできる。ただし、監査報告書の宛先については、監査意見の内容にかかわるものではないことから、「代表取締役」等他の宛先とすることも差し支えない。また、任意の会計監査人設置会社で取締役会を設置していない会社の場合には、「代表取締役」等を宛先とする。

なお、会社法監査においては、会計監査人の会計監査報告の内容について、会社計算規則第130条第1項において特定監査役(会社計算規則第130条第5項に定める者をいう。)及び特定取締役(会社計算規則第130条第4項に定める者をいう。)に通知する旨の規定があるので、宛先が「取締役会」又は「代表取締役」等でも事務的には監査報告の内容をそれぞれの規定に従い特定監査役及び特定取締役に通知するものとする。通知に際して送り状を付けるなどの方法によれば、監査報告書の宛先と通知先の事実関係がより明確になるものとする。

(4) 署名

監査法人が会社その他の者の財務書類について証明をする場合には、当該証明に係る業務を執行した社員は、当該証明書にその資格を表示して自署し、かつ、自己の印を押さなければならないとされている(公認会計士法第34条の12第2項)。なお、金融商品取引法監査においては、監査報告書を作成した公認会計士又は監査法人の代表者が自署し、かつ、自己の印を押さなければならないものとされ、また、監査人が監査法人の場合は、監査法人の代表者のほか、当該監査証明に係る業務を執行した社員(以下「業務執行社員」という。)が自署し、かつ、自己の印を押さなければならないものとされている(監査証明府令第4条第1項)。

一方、無限責任監査法人は特定の証明について、1人又は数人の業務を担当する社員(特定社員を除く。)を指定することができる(公認会計士法第34条の10の4第1項)とし、指定がされた証明(以下「指定証明」という。)については、指定を受けた社員(以下「指定社員」という。)のみが業務を執行する権利を有し、義務を負う(同条第2項)こととされた。これに伴い、指定証明であるときは、当該指定証明に係る指定社員である業務執行社員が自署し、かつ、自己の印を押さなければならないものとされている(監査証明府令第4条第1項)。

さらに、平成19年6月27日公布の改正公認会計士法によって社員が出資の価額を限度として債務を弁済する責任を負う有限責任組織形態の監査法人制度(以下「有限責任監査法人」という。)が創設された。有限責任監査法人においては、すべての証明について各証明ごとに1人又は数人の業務を担当する社員(特定社員を除く。)を指定しなければならない(公認会計士法第34条の10の5第1項)こととされ、指定された証明(以下、「特定証明」という。)については、指定を受けた社員(以下「指定有限責任社員」という。)のみが業務を執行する権利を有し、義務を負う(同条第2項)こととされた。これに伴い、特定証明であるときは、当該特定証明に係る指定有限責任社員である業務執行社員が自署し、かつ、自己の印を押さなければならないものとされている(監査証明府令第4条第1項)。

上記のいずれの場合も会社法監査においては、監査証明府令の規定に相当する署

名に関する規定はないが、本報告では、整合を図るため、金融商品取引法監査においても会社法監査においても、「指定社員」、「代表社員」、「指定有限責任社員」又は「業務執行社員」という用語を使用して取りまとめた。

(5) 住 所

我が国の法定監査における監査報告書の記載について、監査人の住所の記載は求められていない。

国際監査基準（I S A）では、所在国又は都市により監査人の責任が異なる場合があることから、事務所が置かれている都市の記載が必要とされており、また、我が国の実務においても住所を記載している例がある。

我が国においては、事務所の所在地によって監査人の責任が異なることはないため、事務所の所在地を記載する意味は薄いと考えられる。したがって、監査報告書には、原則として住所の記載を要しないこととするが、各監査人の判断により住所の記載を行うこともできるものとする。

2．他の監査人の監査結果の利用

監査基準の改訂について「三 主な改訂点とその考え方 8 実施基準に関わるその他の改訂事項 (6) 他の監査人の監査結果の利用」にもあるとおり、企業活動の国際化・多角化及び連結対象会社の増加による監査範囲の拡大に伴い、他の監査人の監査結果を利用する範囲が拡大している。

他の監査人の監査の結果又は監査報告書を利用する場合の取扱いについては、監査基準委員会報告書第8号「他の監査人の監査結果の利用」に従い、他の監査人の監査結果を利用した場合も監査報告書に特別の記載を行わないものとする。

監査範囲の大半について、他の監査人の監査結果を利用しなければならない場合には、実質的には他の監査人が監査を行う結果になることから、当該他の監査人が海外提携事務所（主たる監査人が使用するグループ名と同一のグループ名を使用するいわゆる「メンバー・ファーム」）等、その監査の品質及び監査結果に関して十分な心証が得られる場合を除き、監査人として監査を実施することについて、監査契約の締結の可否を含めて慎重に判断する必要がある。

また、監査基準「第四 報告基準 五 監査範囲の制約 3」の記載にもあるとおり、他の監査人がその監査を担当している子会社等について、他の監査人が実施した監査の重要な事項について、その監査の結果を利用できないと判断したときに、更に当該事項について、重要な監査手続を追加して実施できなかった場合には、前述の監査基準委員会報告書第8号の「監査意見表明のための考慮事項」（第13項～第15項）にもあるとおり、その重要性を勘案し、監査範囲の制約の影響の程度に基づき除外事項を付した限定意見を表明するか、あるいは、意見を表明しないことになる。

3．利害関係

我が国では、監査人と被監査会社との利害関係の有無について記載を求められている（公認会計士法第25条第2項及び第34条の12第3項、公認会計士法施行規則第12条、監査証明府令第4条第1項第1号ホ及び第2号ホ）。しかし、このような事項は、国際

監査基準（ISA）において記載は求められていない。

監査基準「第二 一般基準 2」において、「監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。」とされ、また公認会計士法、監査証明府令等にも独立性に関する規定があるので、監査人は、当然に被監査会社との間で利害関係を有していないものと考えられる。言葉を変えれば、被監査会社と著しいあるいは特別の利害関係を有する監査法人又は公認会計士は、監査を行うことができない。また、監査証明との同時提供が禁止されている公認会計士法第2条第2項の業務を行っている場合は、監査証明を行うことができない（公認会計士法第24条の2及び第34の11の2第1項、公認会計士法施行規則第6条）。

したがって、監査報告書において利害関係の有無を記載する実質的な意味は小さいものと考えるが、本報告における監査報告書の文例は、現行法令に従い利害関係の有無についての記載を省略することなく作成している。

金融商品取引法監査における監査報告書

1. 年度財務諸表に関する監査報告書

(1) 連結財務諸表に関する監査報告書

監査基準「第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分」では、監査報告書は、基本的に「監査の対象」、「実施した監査の概要」及び「財務諸表に対する意見」という三つの区分に分けて記載することとしている。

監査の対象

監査基準「第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項 (1) 監査の対象」では、「監査対象とした財務諸表の範囲、財務諸表の作成責任は経営者にあること、監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること」を記載するよう規定している。

「監査対象とした財務諸表の範囲」には、連結財務諸表規則第1条の連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表が含まれる。

監査証明府令第1条には、連結財務諸表規則第15条の12第1項第12号に掲げる注記事項、すなわち企業結合にパーチェス法を適用した場合において、当該企業結合が連結会計年度の期首に完了したと仮定したときの当該連結会計年度の連結損益計算書に与える影響の概算額（以下「概算額の注記」という。）を監査証明の対象から除くこととされている。また、同条第3項により、当該概算額の注記が監査されていない場合にはその旨を連結財務諸表に併せて注記することとされている。この取扱いは、財務諸表、中間連結財務諸表及び中間財務諸表においても同様である。

監査基準では、監査の役割についての「期待ギャップ」を解消するため、「財務諸表の作成に対する経営者の責任」と「当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任」を区分する「二重責任の原則」を明確にするよう求めていることから、監査報告書には、経営者の責任と監査人の責任を明確に記載しなければならない。

実施した監査の概要

監査基準「第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項 (2) 実施した監査の概要」では、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行ったこと、監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、監査は試査を基礎として行われていること、監査は経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価を含め全体としての財務諸表の表示を検討していること、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たこと」を記載するよう規定している。

「一般に公正妥当と認められる監査の基準」の表現は、監査報告書が日本において作成されることを前提とすれば、当然「我が国において」、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」であることを疑う余地はないと考えられるが、諸外国からみた場合には、日本の監査基準と国際監査基準のいずれにより監査が行われたか等解釈に戸惑う場合も考えられることから、「我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準」という表現を用いることとした。

財務諸表に対する意見

監査基準「第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項 (3) 財務諸表に対する意見」では、「経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・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と認められること」を記載するよう規定している。

したがって、財務諸表に対する意見は監査基準に示されている無限定適正意見の文言を基本とするが、以下に述べる意見に関する除外等をも考慮して記載する必要がある。なお、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」については、「実施した監査の概要」の項で述べたことと同様の趣旨により、「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という表現を用いることとした。

監査基準は財務諸表に対する意見を、「無限定適正意見」(第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項)「意見に関する除外」(第四 報告基準 四 意見に関する除外)及び「監査範囲の制約」(第四 報告基準 五 監査範囲の制約)の3種類とし、監査意見には関係しないが、監査人の判断に関して説明を付す必要がある事項及び財務諸表の記載について強調する必要がある事項を「追記情報」(第四 報告基準 七 追記情報)として記載することを求めている。

「意見に関する除外」に関しては、その除外事項が財務諸表に与える影響の重要性により「除外事項を付した限定付適正意見」又は「不適正意見」を述べることとなる。

「監査範囲の制約」に関しては、その監査範囲の制約による影響の重要性により、「除外事項を付した限定付適正意見」を述べるか、意見を表明しない。

また、監査基準は、「継続企業の前提」に関する監査報告書において情報開示又は意見の表明を求めており(第四 報告基準 六 継続企業の前提)状況に応じて「追記情報」付きの「無限定適正意見」、あるいは「意見に関する除外」又は

「監査範囲の制約」の監査意見を述べることとなる。

(ア) 無限定適正意見

無限定適正意見の監査報告書の文例（無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき）は、以下のとおりである。

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監 査 法 人		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		

（注１）

当監査法人（注２）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 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、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表について監査を行った。この連結財務諸表の作成責任は経営者にあり、当監査法人（注２）の責任は独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人（注２）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人（注２）に連結財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての連結財務諸表の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注２）は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注２）は、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、 株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）の間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

（注１） 監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

監 査 法 人

代表社員 公認会計士 印
業務執行社員 公認会計士 印
業務執行社員 公認会計士 印

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員

監査人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2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(1) 意見に関する除外

監査基準「第四 報告基準 一 基本原則 2」において、監査人は、連結財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して適正に表示されているかどうかの判断に当たっては、次の事項を検討しなければならないとされている。

- a 経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうか。
- b 経営者の採用した会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか。
- c 財務諸表の表示方法が適切であるかどうか。

監査人は、上記事項を評価し、不適切な事項がある場合、その重要性を勘案して無限定適正意見、除外事項を付した限定付適正意見又は不適正意見を表明する。

除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合には、連結財務諸表に対する意見の区分において、除外した不適切な事項及び当該事項が連結財務諸表に与えている影響を具体的に記載し、当該不適切な事項の連結財務諸表に与えている影響を除き、連結財務諸表は適正に表示している旨を記載する。

不適正意見を表明する場合には、連結財務諸表に対する意見の区分において、不適正である旨及びその理由を記載し、当該不適切な事項の連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、連結財務諸表は適正に表示していない旨を記載する。不適正である理由には、除外した不適切な事項及び当該事項が連結財務諸表に与えている影響の記載が含まれる。

除外した不適切な事項が連結財務諸表に与えている影響の記載に当たっては、通常、連結損益計算書項目（営業損益、経常損益、税金等調整前当期純損益及び当期純損益）に対する影響を記載するとともに、連結貸借対照表項目又はそ

の他の項目（連結財務諸表の注記を含む。）への影響の記載については、不適切な項目の重要性、科目間の関連性を考慮して決定する。また、注記事項の記述自体が、不適切な事項となる場合もあり、当該事項が連結財務諸表に与えている影響の記載の対象となる場合があることに留意する。

除外事項を付した限定付適正意見及び不適正意見を表明する場合の監査報告書の文例（連結財務諸表に対する意見の区分）は以下のとおりである。なお、監査の対象、実施した監査の概要については無限定適正意見の監査報告書文例と同じものを記載する。

（除外事項を付した限定付適正意見の文例）

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益はそれぞれ 百万円過大に、当期純利益は百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

（不適正意見の文例）

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益はそれぞれ 百万円過大に、当期純利益は百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないものと認める。

(リ) 監査範囲の制約

監査人は、連結財務諸表に対する意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、監査計画を策定し、監査計画に従って監査手続を実施するが、監査の状況によっては重要な監査手続を実施できない場合がある。この場合、監査人は監査範囲の制約を受けたことになる。監査基準「第四 報告基準 五 監査

範囲の制約」によれば、監査範囲の制約を受けた場合は、その重要性を勘案し、監査範囲の制約の影響につき除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、あるいは、意見を表明しないことになる。

監査範囲の制約を受け、重要な監査手続を実施できないことにより監査証拠を入手できない場合に、無限定適正意見を表明することはできないが、その影響が連結財務諸表に対する意見表明ができないほどには重要で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、監査範囲の制約に係る除外事項として、次の事項を記載する。

- ・ 実施できなかった監査手続
- ・ 監査範囲の制約の事実が影響する事項

この場合において、当該影響する事項については、除外事項に係る連結財務諸表に計上されている項目の金額あるいは注記事項の金額は分かるが、監査範囲の制約によりその適正性を保証する証拠を入手できないことから、最終的な金額的影響額を算定することは通常困難である。したがって、監査範囲の制約の事実が影響する事項の金額的影響額の記載は、連結財務諸表に計上されている項目の金額あるいは注記事項の金額を記載することになる。

連結財務諸表に計上されていない事項あるいは注記されていない事項で、何らかの会計処理あるいは開示が必要と判断されるものについて監査範囲の制約があるため、当該取扱いの判断ができない場合は、その旨を記載する。

重要な監査手続を実施できないことにより監査範囲の制約を受けた場合に、その影響が連結財務諸表に対する意見表明ができないほどに重要と判断したときは、意見を表明しない旨及びその理由を記載する。なお、この場合には監査意見が付されていないため、二重責任の原則の記載については、連結財務諸表の作成責任のみを記載するものとし、意見区分において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しているか否かの記載はしないものとする。

監査範囲の制約には、例えば、次のようなことが考えられる。

- ・ 監査契約の締結時期による制約
監査人の選任前に実地棚卸が行われ立会が実施できない場合
- ・ 被監査会社の会計記録の不十分性
会社の内部統制に不備があり、会計記録が保存されていない場合
重要な事業所等の会計記録が災害等により消滅した場合
- ・ 十分かつ適切な監査証拠の入手不能
監査人が長期投資先の評価に当たって投資先の監査済財務諸表を入手できない場合
経営者確認書を入手できない場合
監査証拠の提供を拒否された場合

また、監査基準「第三 実施基準 四 他の監査人等の利用」では、他の監査人によって行われた監査の結果を利用する場合には、当該財務諸表等の重要性及び他の監査人の信頼性の程度を勘案し当該監査が適切であるかを評価して、利用する程度及び方法を決定すべきであるとしている。監査計画策定段階及び監査の実施過程において他の監査人等の監査結果を利用しようとする場合でも、

当該他の監査人等が実施した重要な子会社等についての監査の結果が、監査日程の変更などにより利用できない場合など、他の監査人等の実施した監査の重要な事項について、その監査の結果を利用できないケースがある。この場合において、さらに当該事項について、重要な監査手続を追加して実施できなかった場合には、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。

巨額な損害賠償請求訴訟や係争事件に代表されるような将来の帰結が予測し得ない事象又は状況について、財務諸表に与える当該事象又は状況の影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、意見の表明ができるか否かを慎重に判断しなければならない。

企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記については、監査証明府令により監査の対象から除かれているが、これは制度上の取扱いであることから、監査範囲の制約には当たらない。したがって、その旨は監査報告書に記載しないものとする。

(監査人の選任前に実地棚卸が行われ立会が実施できない場合に除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合の文例)

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 株式会社(以下、無限定適正意見に同じ。)について監査を行った。この連結財務諸表の作成責任は経営者にあり、当監査法人の責任は独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人は、下記事項を除き我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。 (以下、無限定適正意見に同じ。)と判断している。

記

当監査法人は、決算日後の平成×1年7月1日に監査契約を締結したため、会社の平成×1年3月31日現在の棚卸資産 百万円に関する実地棚卸に立会うことができなかった。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×2年3月31日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

(重要な事業所等の会計記録が災害等により消滅した場合に、重要な監査手続を実施できなかったことにより意見を表明しない場合の文例)

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 株式会社の・・・(以下、無限定適正意見に同じ。)・・・について監査を行った。この連結財務諸表の作成責任は経営者にある。

当監査法人は、下記事項を除き我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は・・・(以下、無限定適正意見に同じ。)・・・連結財務諸表の表示を検討することを含んでいる。

記

会社は、平成×年×月×日主要な事業所である 工場が火災により焼失し、重要な会計記録が失われたため、平成×年3月31日に終了する当該事業所に係る会計記録に関連して、連結財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかった。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、 株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについての意見を表明しない。

継続企業の前提

監査基準の改訂について(平成21年4月9日)「二 主な改訂点とその考え方
1 継続企業の前提に関する監査の実施手続」においては、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と判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、なお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なければならないこととし、経営者が行った継続企業の前提に関する評価の手順を監査人においても確認するものとしている。

監査人は、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、連結財務諸表において継続企業の前提に関する事項について適切な開示が行われているか否かを検討しなければならない。継続企業の前提についての開示が適切に行われているかどうかについては、監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」により判断することになる。

なお、監査人の当該開示の適正性についての判断は、いわゆる二重責任の原則に基づくとともに連結財務諸表に記載されているものを対象に行うことになる。

また、連結財務諸表に重要な後発事象として記載された事項が継続企業の前提に関する事項である場合、監査人は、当該後発事象としての開示の適正性に加え、継続企業の前提についての開示が適正に行われているか否かの判断を行わなければ

ばならない。

(7) 無限定適正意見の表明

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であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに、継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切であり、かつ、継続企業の前提に関する事項の開示が適切であると判断したときには無限定適正意見を表明する。その場合には、連結財務諸表における当該事項の開示について注意を喚起するため、監査報告書に追記情報を記載することが必要になる。

(1) 追記情報の内容

継続企業の前提について追記情報を記載する場合には、次の事項を監査報告書に記載しなければならない。

- a 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旨及びその内容
- b 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- c 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- d 連結財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を連結財務諸表に反映していない旨

(注) bの対応策及びcのうち継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる理由については、内容を記載する方法に代え、財務諸表における該当部分を参照する方法によることができる。

(継続企業の前提に関する追記情報の文例1)

追記情報

継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、会社は・・・の状況にあり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在している。当該状況を解消し、又は改善するため・・・をしてもなお・・・のため、現時点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。連結財務諸表は継続企業を前提として作成されており、このような重要な不確実性の影響は連結財務諸表に反映されていない。

(継続企業の前提に関する追記情報の文例 2 : 対応策及び継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる理由について、財務諸表における該当部分を参照する方法)

追記情報

継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、会社は・・・の状況にあり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、現時点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。なお、当該状況に対する対応策及び重要な不確実性が認められる理由については当該注記に記載されている。連結財務諸表は継続企業を前提として作成されており、このような重要な不確実性の影響は連結財務諸表に反映されていない。

(り) 意見に関する除外

監査人は、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おいて、継続企業の前提に関する事項が連結財務諸表に適切に記載されていないと判断したときは、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、不適正意見を表明しその理由を監査報告書に記載する。

なお、除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合、監査報告書において、除外事項とした継続企業の前提に関する事項の内容及び除外した理由を記載する。

また、不適正意見を表明する場合、監査報告書において、不適正意見の原因となった継続企業の前提に関する事項の内容及び不適正であると判断した理由を記載する。

(継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるにもかかわらず、継続企業の前提に関する事項の開示が不足しており、その内容の連結財務諸表に与える影響を勘案し限定付適正意見を表明する場合の文例)

記

継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、会社は 百万円の債務超過の状況にあり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、現時点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。

当該状況に対する対応策及び重要な不確実性が認められる理由については、当該注記に記載されているが、・・・という状況が存在しており、会社は当該事実を十分に開示していない。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

(継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるにもかかわらず、会社が何らの開示を行っておらず、かつ、その事象又は状況が連結財務諸表に重要な影響を及ぼしており、不適正意見を表明する場合の文例)

記

連結財務諸表によると、会社は 百万円の債務超過の状況で、かつ、一年以内償還予定の社債が 百万円あり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、・・・のため、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるが、会社は連結財務諸表に何ら記載していない。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないものと認める。

監査人は、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかであり、継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切でない場合において、連結財務諸表が継続企業を前提として作成されているときは、不適正意見を表明し、その理由を監査報告書に記載する。その場合には、監査報告書において、継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切でない状況を説明し、それにもかかわらず連結財務諸表が継続企業を前提として作成されている旨を記載する。

なお、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことを明らかとする一定の事実とは、会社更生手続開始決定の取消し、更生計画の不認可や会社整理開始後の破産宣告、破産法の規定による破産の申立てなどが該当すると考えられる。

(自己破産の申立てという継続企業の前提が成立していない場合において、継続企業の前提に基づいて連結財務諸表を作成しているときに、不適正意見を表明する場合の文例)

記

継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、会社は返済期日が平成×年×月×日に到来する借入金について返済不能となり、平成×年4月10日に自己破産の申立てを 裁判所に行った。このような状況にもかかわらず上記の連結財務諸表は、継続企業を前提として作成されている。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、 株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないものと認める。

(I) 監査範囲の制約

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と判断した場合で、当該事象又は状況に関して経営者が評価及び一定の対応策を示さないとき（示された対応策が示されないものと同等の場合や経営者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合を含む。）には、監査範囲の制約とし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意見表明をしない。

除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合、監査報告書において、除外事項とした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内容及び除外した理由を記載する。

また、意見表明をしない場合、監査報告書において、意見表明をしない原因となった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内容及び意見を表明しない理由を記載する。なお、この場合には監査意見が付されていないため、二重責任の原則の記載については、連結財務諸表の作成責任のみを記載するものとし、意見区分において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しているか否かの記載はしないものとする。

追記情報

(ア) 定義

監査基準の改訂について（平成14年1月25日）「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (3) 追記情報」の中で追記情報は、監査人が「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」ものであると述べられている。

追記情報は、意見の表明には当たらないため、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であり、除外すべき事項を追記情報とし

て記載することはできない。

(イ) 監査人の責任

監査基準の改訂について（平成14年1月25日）「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (3) 追記情報」の中で、「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」とされている。追記情報は財務諸表の表示に関して適正であると判断した上で、監査人からの情報として財務諸表の利用者へ提供されるものであり、上記保証の枠組みの外にあるものである。

(ウ) 追記情報の記載対象

監査基準「第四 報告基準 六 継続企業の前提 1」では、「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」とされている。また、監査基準「第四 報告基準 七 追記情報」では、追記情報の対象として「次に掲げる事項その他説明又は強調することが適当と判断した事項」と規定しており、下記に例示されている事項のほか追記情報として記載すべきものがあるとの見解が示されている。

- a 正当な理由による会計方針の変更（会計基準の変更に伴う会計方針の変更を含む。）
- b 重要な偶発事象
- c 重要な後発事象
- d 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

これら以外に追記情報として記載すべき具体的な項目は示されていないが、監査基準に「二重責任の原則」が明示されたことにより、連結財務諸表による開示責任は経営者にあること、及び監査人は経営者が行う開示についての判断と連結財務諸表の利用者に対する補足的説明義務が課されていると解釈できることから、連結財務諸表に開示されていない情報を監査人が経営者に代わって提供することは予定されていないと解される。

したがって、追記情報の記載対象を連結財務諸表に記載のある項目に限定し、この範囲で監査人が表明した意見の内容について、連結財務諸表の利用者の判断を誤らせないようにするために説明又は強調することが適当と判断した事項を記載するものとする。

(I) 追記情報の記載における重要性

追記情報を記載するか否かは、専門家としての監査人の判断による。その記載の目的は利害関係者への情報の提供であり、監査対象である連結財務諸表に関する利害関係者の判断に資するものでなければならない。

記載するか否かの重要性の判断基準を一律に示すことはできないが、実務上の一応の目安を示すならば、以下の要件に該当する場合にはそれらを追記情報として記載すべきか否かを検討することになる。

a 経営者が連結財務諸表に必要な注記を行わないとしたら、不適正意見を表明することとなるほど連結財務諸表に著しい影響を与える事項又は事象が生じている場合

b 連結財務諸表と共に開示される情報と連結財務諸表の表示やその根拠となっている数値との間に生じている相違が、連結財務諸表を適正とした監査人の判断に疑念を与えるほどの重要性がある場合

また、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに、継続企業の前提に関する事項が連結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場合には、継続企業の前提に関する事項を追記情報として必ず記載することになるので注意を要する。

上記の結果、追記情報の記載を行う場合でも、追記情報の記載の仕方いかんによっては利害関係者に誤解を与える可能性があるため、監査人は追記情報の記載に当たり慎重に対処しなければならない。

(オ) 監査報告書における記載箇所

監査報告書に追記情報を記載する場合は、連結財務諸表に対する意見区分と利害関係の記載の間に「追記情報」の見出しを付して記載する。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

追記情報

注記事項××に記載されているとおり、・・・・・・・・・・。

会社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より記載すべき利害関係はない。

(カ) 正当な理由による会計方針の変更（会計基準の変更に伴う会計方針の変更を含む。）

監査基準の改訂について（平成14年1月25日）「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書（3）追記情報」の中で、「従来、除外事項とされていた正当な理由による会計方針の変更は、不適切な理由による変更と同様に扱うことは誤解を招くことから、除外事項の対象とせず、追記する情報の例示とした」と述べられている。これは、これまで会計方針の変更が正当な理由の有無に関係なく除外事項とされ、連結財務諸表に対する意見の表明に含まれていたことが、連結財務諸表の利用者に誤解を与える要因となっていたとの判断から、「正当な理由による会計方針の変更」を除外事項の対象とせず、意見の表明とは明確に区分される追記情報の例示としたと解される。

この記載に当たり、監査人は会計方針の変更が行われた旨を記載するものとするが、これは利害関係者に対し、連結財務諸表における当該変更の記載を強

調することを意図するものである。したがって、その変更の詳細を記述している連結財務諸表注記を利害関係者が参照できるように明記する必要がある。なお、正当な理由については記載を要しない。

また、監査基準の改訂について（平成14年1月25日）「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (3) 追記情報」の中で、「この改訂に伴い、会計基準の変更に伴う会計方針の変更についても、正当な理由による会計方針の変更として取り扱うこととすることが適当である」と述べられている。この「会計基準の変更に伴う会計方針の変更」とは、従来、追加情報とされてきた「法令の改正等によりある方法の採用が強制され、他の方法を任意に採択する余地がないケース」が想定されている。この場合、監査上は会計方針の変更として取り扱われず、実務上、監査報告書の文言を補充する追加記載が行われてきたが、「正当な理由による会計方針の変更」が連結財務諸表に対する意見の表明の枠外で行われる追記情報の対象とされたことに伴い、今後、「正当な理由による会計方針の変更」の一形態として、追記情報に記載することとされた。

（初めて監査報告書を作成する場合の取扱い）

初めて監査報告書を作成する場合、正当な理由による会計方針の変更は次のように取り扱う。

会社設立初年度の場合

会計方針採用の初年度であることから、正当な理由による会計方針の変更は該当がない。

初めて連結財務諸表を作成する場合

連結財務諸表を初めて作成する場合、比較する前連結財務諸表が作成されていないため、正当な理由による会計方針の変更の記載は要しないものとする。

監査人の交代による場合

連結財務諸表は継続して作成されているため、正当な理由による会計方針の変更の記載が必要となる。

（※）重要な偶発事象

偶発事象は、利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が貸借対照表日現在既に存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるものをいう。このような偶発事象は偶発利益と偶発損失とに分類できる。偶発損失はその発生の可能性の程度に応じて次のように分類される。

a 発生の可能性の高い場合

）金額の見積りが可能な場合

）金額の見積りが不可能な場合

b 発生の可能性がある程度予想される場合

c 発生の可能性が低い場合

現行制度上、上記 a) については引当金が計上され、それ以外については必要な注記が行われることになる。

これらの事象を追記情報として記載するか否かの判断に当たっては、その記

載が企業経営に与える影響の重大さに鑑み、監査人は将来発生する可能性の程度及び損失の見込額又は予測額の重要性を慎重に検討する必要があるが、この重要性の判断については、(I)と同様とする。

(ク) 重要な後発事象

監査対象となる後発事象とは、決算日の翌日から監査報告書作成日までの間に発生した会社の財政状態及び経営成績に影響を及ぼす会計事象をいうが、それは「財務諸表を修正すべき後発事象(修正後発事象)」と「財務諸表に注記すべき後発事象(開示後発事象)」に分類される。

修正後発事象は、決算日後に発生した事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない事象である。したがって、重要な事象については、財務諸表の修正を行うことが必要となる。

開示後発事象は、決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす事象である。したがって、重要な事象については、会社の財政状態及び経営成績に関する的確な判断に資するため、当該事業年度の財務諸表に注記を行うことが必要となる。

追記情報の記載に当たっては、開示後発事象のうち、その事象が翌事業年度以降の財務諸表に著しく重要な影響を及ぼすものであるため、監査人がそれを監査報告書に追記することにより財務諸表の利用者に特に注意を喚起することが必要と判断されるものを対象とする。

なお、これらの事象を追記情報として記載するか否かの判断に当たって、監査人は、翌事業年度以降の財務諸表に及ぼす影響の重要性を慎重に検討する必要があるが、この重要性の判断については、(I)と同様とする。

(ケ) 監査した連結財務諸表を含む開示書類における当該連結財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違

監査基準の改訂について(平成14年1月25日)「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (3) 追記情報」の中で、「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」と述べられている。これは、本来、連結財務諸表と共に開示される情報に対する監査上の責任はないが、当該情報と連結財務諸表との間に重要な相違があるときには、監査人が適正と判断した連結財務諸表に誤りがあるのではないかと誤解を招く虞があるため、諸外国の監査基準との整合性も考慮して追記情報に記載することとされたものである。

連結財務諸表と共に開示される情報には様々な種類のものが想定されるが、追記情報の記載対象となる“重要な相違”の範囲に経営者の記述情報を含むことは、いたずらに監査人の責任を広げることになる。したがって、客観的に“重要な相違”の有無が確認できる数値情報(金額、数値、割合等)のみを記載の対象とする。

なお、“重要な相違”の有無は監査人の注意義務として開示書類の全体を読

む中で確認されるものであり、特段の監査手続が要請されるものではない。

(1) 追記情報の記載例

(会計基準の変更に伴い会計方針の変更を行う場合の文例)

追記情報

連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項に記載されているとおり、会社は当連結会計年度より改訂後の連結財務諸表原則が適用されることとなるため、この原則により連結財務諸表を作成している。

連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項

連結財務諸表原則の改訂により、当連結会計年度から・・・を適用して連結財務諸表を作成しております。この結果、従来の方法によった場合に比べ、当連結会計年度の営業利益は××百万円、経常利益は××百万円、税金等調整前当期純利益は××百万円、当期純利益は××百万円それぞれ増加しております。

(他社に対する損害賠償支払の可能性が生じている場合の文例)

追記情報

注記事項(連結貸借対照表関係)に記載されているとおり、会社は特許権の侵害に関する損害賠償請求訴訟の被告となっている。当該訴訟の最終的な結論は現在のところ得られていないため、その判決により生ずるかもしれない負担金額については、連結財務諸表に計上されていない。

注記事項(連結貸借対照表関係)

当社は米国内で販売した製品が特許権を侵害しているとして、A社より損害賠償請求訴訟を提起されております。

(以下省略)

(貸借対照表日後に合併契約の調印が行われた場合の文例)

追記情報

重要な後発事象に記載されているとおり、会社は平成×年×月×日A社との合併契約に調印した。

重要な後発事象

当社は、平成×年×月×日を合併期日とするA社との合併契約書を平成×年×月×日に締結しました。

(以下省略)

(有価証券報告書における財務諸表の表示(売上高)とその他の記載内容に重要な相違が生じている場合の文例)

追記情報

有価証券報告書における「第2事業の状況 1.業績等の概要」において、会社は連結財務諸表を作成していないため事業部門別の販売実績を記載しているが、その合計金額と財務諸表との表示(売上高)との間には、・・・により重要な相違が生じている。

第2事業の状況 1.業績等の概要

××事業部の売上高は・・・

事業部の売上高は・・・

第5 経理の状況 財務諸表等

損益計算書

売上高 ×××

(注)上記追記情報は、財務諸表において当該相違内容が適切に注記されている場合は、記載を要しない。

(2) 財務諸表に関する監査報告書

個別財務諸表に関する監査報告書の文例(無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき)は、以下のとおりである。なお、文例は「無限定適正意見」を表明する場合のものであり、「意見に関する除外」等「無限定適正意見」以外の記載方法に関しては、「(1) 連結財務諸表に関する監査報告書」に準じて取り扱うものとする。

(初めて監査報告書を作成する場合の取扱い)

初めて監査報告書を作成する場合、正当な理由による会計方針の変更は次のように取り扱う。

会社設立初年度の場合

会計方針採用の初年度であることから、正当な理由による会計方針の変更は該当がない。

会社設立後初めて監査報告書を作成する場合

監査を初めて受ける場合であっても、会社の財務諸表はその前から継続して作成されているため、比較する前財務諸表が存在することから、正当な理由による会計方針の変更の記載は必要となる。

監査人の交代による場合

財務諸表は継続して作成されているので、正当な理由による会計方針の変更の記載は必要となる。

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監 査 法 人		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		

(注1)

当監査法人(注2)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 株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書(注3)及び附属明細表について監査を行った。この財務諸表の作成責任は経営者にあり、当監査法人(注2)の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人(注2)は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人(注2)に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表の表示を検討することを含んでいる。当監査法人(注2)は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人(注2)は、上記の財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、 株式会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する事業年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況(注3)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。

会社と当監査法人又は業務執行社員(注2)との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(注1) 監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有 限 責 任 監 査 法 人

指定有限責任社員 業務執行社員	公認会計士	印
指定有限責任社員 業務執行社員	公認会計士	印

監査人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2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注3) 連結財務諸表を開示している会社の場合

連結財務諸表を開示している会社は、個別ベースのキャッシュ・フロー計算書を作成しない。したがって、財務諸表に対する監査報告書の文例のうち、監査対象となった財務諸表の範囲は、「貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び附属明細表」とし、意見の表明の範囲は、「株式会社の平成×年×月×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」とする。

2. 中間財務諸表に関する中間監査報告書

(1) 中間連結財務諸表に関する中間監査報告書

中間監査基準「第三 報告基準」では、中間監査報告書は、年度財務諸表に関する監査報告書と同様、基本的に「中間監査の対象」、「実施した中間監査の概要」及び「中間財務諸表に対する意見」という三つの区分に分けて記載することとしている。

中間監査の対象

中間監査の対象は、中間監査基準「第三 報告基準 3(1)中間監査の対象」に従い、二重責任の原則に関する記載も含め、「1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 監査の対象」に準じて記載する。

実施した中間監査の概要

中間監査基準「第三 報告基準 3(2)実施した中間監査の概要」では、「中間監査の基準に準拠して中間監査を行ったこと、中間監査の基準は監査人に中間財務諸表には全体として中間財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、中間監査は分析的手続等を中心とした監査手続に必要に応じて追加の監査手続を適用して行われていることその他財務諸表の監査に係る監査手続との重要な相違、中間監査の結果として中間財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得たこと」を記載するよう規定している。

上記の実施した中間監査の概要は、年度財務諸表に関する監査報告書とは異なる記載となっている。

中間財務諸表に対する意見

中間財務諸表に対する意見は、中間監査基準「第三 報告基準 3(3)中間財務

諸表に対する意見」に従い、意見に関する除外等をも考慮して、「1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 財務諸表に対する意見」に準じて記載する。

(ア) 有用意見

中間財務諸表が有用な情報を表示している旨の意見(以下「有用意見」という。)の中間監査報告書の文例(無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき)は、以下のとおりである。

独立監査人の中間監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

(注1)

当監査法人(注2)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 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(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)に係る中間連結財務諸表、すなわち、中間連結貸借対照表、中間連結損益計算書、中間連結株主資本等変動計算書及び中間連結キャッシュ・フロー計算書について中間監査を行った。この中間連結財務諸表の作成責任は経営者にあり、当監査法人(注2)の責任は独立の立場から中間連結財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人(注2)は、我が国における中間監査の基準に準拠して中間監査を行った。中間監査の基準は、当監査法人(注2)に中間連結財務諸表には全体として中間連結財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。中間監査は分析的手続等を中心とした監査手続に必要な応じて追加の監査手続を適用して行われている。当監査法人(注2)は、中間監査の結果として中間連結財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人(注2)は、上記の中間連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に準拠して、 株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する中間連結会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示しているものと認める。

会社と当監査法人又は業務執行社員(注2)との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(注1) 監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人		
指定有限責任社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定有限責任社員	公認会計士	印
業務執行社員		

監査人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2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(1) 意見に関する除外

中間監査基準「第三 報告基準」によれば、不適切な事項がある場合には、その重要性を勘案し、有用意見、除外事項を付した限定付意見又は中間連結財務諸表が有用な情報の表示をしていない旨の意見を表明することとなるが、意見に関する除外がある場合の中間監査報告書の具体的な取扱いについては、年度監査報告書と基本的に同様であり、年度財務諸表に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

除外事項を付した限定付意見及び中間連結財務諸表が有用な情報の表示をしていない旨の意見の中間監査報告書の文例（中間連結財務諸表に対する意見の区分）は以下のとおりである。なお、監査の対象、実施した中間監査の概要については有用意見の中間監査報告書文例と同じものを記載する。

(除外事項を付した限定付意見の文例)

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税金等調整前中間純利益はそれぞれ 百万円過大に、中間純利益は 百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の中間連結財務諸表が、上記事項の中間連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する中間連結会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示しているものと認める。

(中間連結財務諸表が有用な情報の表示をしていない旨の意見の文例)

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税金等調整前中間純利益はそれぞれ 百万円過大に、中間純利益は 百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の中間連結財務諸表が、上記事項の中間連結財務諸表に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する中間連結会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示していないものと認める。

(ウ) 監査範囲の制約

中間監査基準「第三 報告基準 6及び7」によれば、監査範囲の制約を受けた場合は、その重要性を勘案し、監査範囲の制約の影響につき除外事項を付した限定付意見を表明するか、あるいは、意見を表明しないことになる。

監査範囲の制約があった場合の中間監査報告書の具体的な取扱いについては、年度監査報告書と基本的に同様であり、年度財務諸表に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記の取扱いは、年度財務諸表に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

継続企業の前提

中間監査基準の改訂について(平成14年12月6日)「三 主な改訂点 4 継続

企業の前提」は、継続企業の前提に関する中間財務諸表への注記を求めるとともに、その開示が適切に行われているか否かの判断を、年度監査に準じて対処することを監査人に求めている。したがって、監査人は、前事業年度の決算日において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在していた場合には、当中間会計期間末までの状況の変化を検討し、その開示の妥当性を判断するとともに、当中間会計期間に発生したものについては、新たにその開示の妥当性を検討することとなる。

この中間監査の取扱いについては、四半期レビュー基準の設定に関する意見書「三 実施時期等 3」によれば、中間監査においては、前事業年度の決算日における継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に特段の変化がなければ、少なくとも当該中間会計期間の属する事業年度末までの期間における合理的な経営計画等の提示を求め検討することになる。また、前事業年度の決算日における継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に大きな変化がある場合、あるいは、前事業年度の決算日において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在していなかったものの、当該中間会計期間に継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が発生した場合については、少なくとも当事業年度の下半期から翌事業年度の上半期までの期間における合理的な経営計画等の提示を求め検討することとするようになる。

継続企業の前提に関する中間監査報告書の取扱いについては、年度財務諸表に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

追記情報

中間監査基準「第三 報告基準 2」の中で追記情報は、「監査人が中間財務諸表が有用な情報を表示していると判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項及び中間財務諸表の記載について強調する必要がある事項を中間監査報告書において情報として追記する」ものであると述べられている。

追記情報の考え方は中間監査報告書と年度監査報告書とで基本的に異なるものではないので、中間財務諸表に関する中間監査報告書における追記情報の取扱いは、年度財務諸表に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

(2) 中間財務諸表に関する中間監査報告書

中間財務諸表に関する中間監査報告書の文例（無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき）は、以下のとおりである。なお、文例は「有用意見」を表明する場合のものであり、「意見に関する除外」等「有用意見」以外の記載方法に関しては、「(1) 中間連結財務諸表に関する中間監査報告書」に準じて取り扱うものとする。

独立監査人の中間監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

(注1)

当監査法人(注2)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 株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の中間会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)に係る中間財務諸表、すなわち、中間貸借対照表、中間損益計算書、中間株主資本等変動計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書(注3)について中間監査を行った。この中間財務諸表の作成責任は経営者であり、当監査法人(注2)の責任は独立の立場から中間財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人(注2)は、我が国における中間監査の基準に準拠して中間監査を行った。中間監査の基準は、当監査法人(注2)に中間財務諸表には全体として中間財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。中間監査は分析的手続等を中心とした監査手続に必要な応じて追加の監査手続を適用して行われている。当監査法人(注2)は、中間監査の結果として中間財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人(注2)は、上記の中間財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して、 株式会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する中間会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の経営成績及びキャッシュ・フローの状況(注3)に関する有用な情報を表示しているものと認める。

会社と当監査法人又は業務執行社員(注2)の間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(注1) 監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人		
指定有限責任社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定有限責任社員	公認会計士	印
業務執行社員		

監査人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2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注3) 中間連結財務諸表を開示している会社の場合

中間連結財務諸表を開示している会社の場合には個別ベースの中間キャッシュ・フロー計算書を作成しない。したがって、中間財務諸表に対する監査報告書の文例のうち、監査対象となった中間財務諸表の範囲は「中間貸借対照表、中間損益計算書及び中間株主資本等変動計算書」とし、意見の表明の範囲は「株式会社平成×年×月×日現在の財政状態及び同日をもって終了する中間会計期間(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の経営成績」とする。

会社法監査における監査報告書

1. 計算書類に関する監査報告書

(1) 無限定適正意見

無限定適正意見の監査報告書の文例（無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき）は、以下のとおりである。

<u>独立監査人の監査報告書</u>			
		平成×年×月×日	
株式会社			
取締役会 御中			
監 査 法 人			
指 定 社 員	公認会計士		印
業 務 執 行 社 員			
指 定 社 員	公認会計士		印
業 務 執 行 社 員			
（注1）			
<p>当監査法人（注2）は、会社法第436条第2項第1号の規定に基づき、株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表（注3）並びにその附属明細書について監査を行った。この計算書類及びその附属明細書の作成責任は経営者にあり、当監査法人（注2）の責任は独立の立場から計算書類及びその附属明細書に対する意見を表明することにある。</p>			
<p>当監査法人（注2）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人（注2）に計算書類及びその附属明細書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての計算書類及びその附属明細書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注2）は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。</p>			
<p>当監査法人（注2）は、上記の計算書類及びその附属明細書が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（注4）に準拠して、当該計算書類及びその附属明細書に係る期間の財産及び損益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。</p>			
<p>会社と当監査法人又は業務執行社員（注2）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。</p>			
以 上			

（注1） 会計監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

会計監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員

会計監査人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2) 会計監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。
- (注3) 会社計算規則第57条第3項の規定に基づき、個別注記表と題する計算関係書類を作成していない場合には、「計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表並びにその附属明細書」を「計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書並びにその附属明細書」とする。
- (注4) 会社計算規則第126条では、会計監査人は監査の対象となった計算関係書類が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、当該計算関係書類に係る期間の財産及び損益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か否かについて意見を表明することを求め、会計監査人が監査を行うに当たっての判断の拠り所を「企業会計の慣行」という用語により規定している。

同規定の趣旨は、会計監査報告の内容について監査基準等に即した表現や内容を求めるものであると考えられることから、本報告では金融商品取引法監査に係る監査報告書の文言と整合するよう、この会計監査人が監査を行うに当たっての判断の拠り所を文中「企業会計の基準」として示した。

(2) 意見に関する除外

会社法監査報告書の意見については、会社計算規則第126条第1項第2号によれば、無限定適正意見、除外事項を付した限定付適正意見、不適正意見とされている。意見に関する除外がある場合の会社法監査報告書の具体的な取扱いについては、金融商品取引法監査における監査報告書と基本的に同様と考えられ、金融商品取引法監査における監査報告書の取扱いに準ずるものとする。なお、監査の対象、実施した監査の概要については無限定適正意見の監査報告書文例と同じものを記載する。

(除外事項を付した限定付適正意見の文例)

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税引前当期純利益はそれぞれ 百万円過大に、当期純利益は 百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の計算書類及びその附属明細書が、上記の除外事項を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、当該計算書類及びその附属明細書に係る期間の財産及び損益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。

(不適正意見の文例)

記

会社は、・・・・・・・・・・について、・・・・・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従えば・・・・・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税引前当期純利益はそれぞれ 百万円過大に、当期純利益は 百万円過大に表示されている。

当監査法人は、上記の計算書類及びその附属明細書が、上記の除外事項が計算書類及びその附属明細書に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、当該計算書類及びその附属明細書に係る期間の財産及び損益の状況を適正に表示していないものと認める。

(3) 監査範囲の制約

監査範囲の制約により、重要な監査手続を実施できなかった場合には、その重要性を勘案し、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は意見を表明しないことになる。具体的な記載内容については、「金融商品取引法監査における監査報告書 1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 財務諸表に対する意見 (ウ) 監査範囲の制約」に準じて記載する。

(4) 会計監査人が、会計監査報告の内容を会社計算規則第130条第1項各号に規定する日までに、特定監査役及び特定取締役へ通知しない場合の取扱い

会社計算規則第130条第3項では、会計監査人が会計監査報告の内容を、特定監査役及び特定取締役に対し、同条第1項各号に規定する通知をすべき日までに通知しない場合には、当該通知をすべき日に、計算関係書類については会計監査人の監査を受けたものとみなすとされている。

同条第3項は、何らかの事由により当該監査期日までに監査が終了せず、かつ、計算関係書類の作成者側との間で通知期限延長の合意が成立しない場合に、その後の総会招集手続を継続できるようにするための規定であり、この場合には、結果的

に会計監査人は「意見を表明しない」ことになる。

なお、この同条第3項は、監査意見の表明が可能である場合に、意図的に会計監査報告の内容を通知しないことを予定したものではないと考えられる。

(5) 継続企業の前提

会社計算規則第98条第1項第1号は、計算書類において継続企業の前提に関する注記をすることを規定している。したがって、会計監査人は、会社法監査においても、金融商品取引法の監査と同様に、継続企業の前提に関する開示の妥当性について判断を行わなければならない。

会社法監査における監査上の判断の枠組み

会社法監査における継続企業の前提に関する監査上の判断の枠組みは、基本的に金融商品取引法に基づく財務諸表監査の判断のそれと変わらない。すなわち、会計監査人による継続企業の前提に関する検討は、二重責任の原則に基づき、経営者による継続企業の前提に関する評価を踏まえて行われることとなる。

計算書類による継続企業の前提に関する開示と無限定適正意見

継続企業の前提に関する開示は、計算書類において行われる。

会計監査人は、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であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに、継続企業を前提として計算書類を作成することが適切であり、かつ、継続企業の前提に関する事項の開示が適切であると判断したときには無限定適正意見を表明する。その場合には、計算書類における当該事項の開示について注意を喚起するため、監査報告書に追記情報を記載することが必要になる。

なお、継続企業の前提に関する追記情報は、「金融商品取引法監査における監査報告書 1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 継続企業の前提 (イ) 追記情報の内容」の取扱いに準ずるものとする。

意見に関する除外

会計監査人は、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、継続企業の前提に関する事項が計算書類に適切に記載されていないと判断したときは、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、不適正意見を表明しその理由を監査報告書に記載する。具体的には、「金融商品取引法監査における監査報告書 1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 継続企業の前提 (イ) 意見に関する除外」の取扱いに準ずるものとする。なお、当該不適正意見を付すかどうかの重要性の判断基準は、金融商品取引法監査で適用される継続企業の前提に関する開示の重要性の判断基準と同一である。

(継続企業の前提に重要な不確実性が認められるにもかかわらず、継続企業の前提に関する事項の開示が不足しており、その内容の計算書類に与える影響を勘案し不適正意見を表明する場合の文例)

記

計算書類によると、会社は 百万円の債務超過の状況で、かつ、一年以内償還予定の社債が 百万円あり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、・・・のため、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるが、会社は計算書類に何ら記載していない。

当監査法人は、上記の計算書類及びその附属明細書が、上記の除外事項が計算書類及びその附属明細書に与える影響の重要性に鑑み、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、当該計算書類及びその附属明細書に係る期間の財産及び損益の状況を適正に表示していないものと認める。

監査範囲の制約

会計監査人は、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と判断した場合で、当該事象又は状況に関して経営者が評価及び一定の対応策を示さないとき（示された対応策が示されないものと同等の場合や経営者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合を含む。）には、監査範囲の制約とし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意見表明をしない。

具体的には、「金融商品取引法監査における監査報告書 1. 年度財務諸表に関する監査報告書 (1) 連結財務諸表に関する監査報告書 継続企業の前提 (I) 監査範囲の制約」の取扱いに準ずるものとする。

(6) 追記情報

追記情報の記載対象

会社法上の追記情報については以下のように取り扱う。

会社計算規則第126条第2項において追記情報として記載されている事項のうち、継続企業の前提に係る事項については(5)に定めるとおりである。また、これ以外の事項については、金融商品取引法監査における監査報告書に準じた取扱いとなる。

なお、監査基準で追記情報とされている「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」については、会社法では特段の要請が行われていないが、金融商品取引法監査との関係から、会社法監査における監査報告書においても追記情報として記載を行うものとする。

監査報告書における記載箇所

監査報告書に追記情報を記載する場所は、監査結果に関する記載区分の後で、利害関係の記載の前に「追記情報」の見出しを付して記載する。

追記情報

に記載されているとおり、・・・・・・・・・・。

会社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より記載すべき利害関係はない。

(7) 企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記

金融商品取引法監査においては、概算額の注記については、監査されていない旨を併せて記載することにより監査証明の対象から除くこととされている。会社法では計算書類の注記表に記載された事項について監査の対象から除くという解釈はないとされているため、会社法の計算関係書類に記載された注記事項は、すべて監査の対象としなければならない。そのため、会社が会社法の計算関係書類へ概算額の注記を行った場合、監査の対象としなければならないことになる。しかし、金融商品取引法監査においては、概算額の注記を監査対象としないという取扱いをしていることから、会社法の計算関係書類へ概算額の注記を行い、会計監査人が監査対象とすることは事実上困難であることを、被監査会社に説明する必要があることに留意する。

2. 連結計算書類に関する監査報告書

(1) 無限定適正意見

無限定適正意見の監査報告書の文例（無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき）は、以下のとおりである。

<u>独立監査人の監査報告書</u>			
			平成×年×月×日
株式会社			
取締役会 御中			
	監 査 法 人		
	指 定 社 員	公認会計士	印
	業務執行社員		
	指 定 社 員	公認会計士	印
	業務執行社員		
			（注1）
<p>当監査法人（注2）は、会社法第444条第4項の規定に基づき、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計算書類、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注記表（注3）について監査を行った。この連結計算書類の作成責任は経営者であり、当監査法人（注2）の責任は独立の立場から連結計算書類に対する意見を表明することにある。</p> <p>当監査法人（注2）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人（注2）に連結計算書類に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての連結計算書類の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注2）は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。</p> <p>当監査法人（注2）は、上記の連結計算書類が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（注4）に準拠して、株式会社及び連結子会社から成る企業集団の当該連結計算書類に係る期間の財産及び損益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。</p> <p>会社と当監査法人又は業務執行社員（注2）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。</p>			
			以 上

（注1） 会計監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

会計監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員
指定有限責任社員 公認会計士 印
業務執行社員

会計監査人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2) 会計監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。
- (注3) 会社計算規則第57条第3項の規定に基づき、連結注記表と題する計算関係書類を作成していない場合には、「連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注記表」を「連結貸借対照表、連結損益計算書及び連結株主資本等変動計算書」とする。
- (注4) 会社計算規則第126条では、会計監査人は監査の対象となった計算関係書類が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、当該計算関係書類に係る期間の財産及び損益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か否かについて意見を表明することを求め、会計監査人が監査を行うに当たっての判断の拠り所を「企業会計の慣行」という用語により規定している。

同規定の趣旨は、会計監査報告の内容について監査基準等に即した表現や内容を求めるものであると考えられることから、本報告では金融商品取引法監査に係る監査報告書の文言と整合するよう、この会計監査人が監査を行うに当たっての判断の拠り所を文中「企業会計の基準」として示した。

(2) 意見に関する除外

連結計算書類に関する意見に関する除外の記載は、計算書類に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

(3) 監査範囲の制約

連結計算書類に関する監査範囲の制約の記載は、計算書類に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

(4) 継続企業の前提

連結計算書類に関する監査報告書における継続企業の前提に関する記載は、計算

書類に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

(5) 追記情報

連結計算書類に関する監査報告書における追記情報の記載は、計算書類に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

(6) 企業結合にパーチェス法を適用した場合の概算額の注記

連結計算書類に関する監査報告書における概算額の注記の取扱いは、計算書類に関する監査報告書の取扱いに準ずるものとする。

3. 臨時計算書類に関する監査報告書

会社法第441条第1項は、株式会社の臨時決算日における財産の状況を把握するため、臨時計算書類を作成することができるとともに、会計監査人設置会社においては、当該臨時計算書類についての監査を義務付けている（会社法第441条第2項）。

したがって、会計監査人は、臨時会計年度の臨時計算書類、すなわち臨時決算日における貸借対照表（以下「臨時貸借対照表」という。）及び臨時決算日の属する事業年度の初日から臨時決算日までの期間に係る損益計算書（以下「臨時損益計算書」という。）の監査を実施し、監査報告書を作成することが必要になる。

(1) 臨時計算書類の作成

臨時計算書類は、利害関係者への適時な情報開示を行うことに加え、期中損益等を分配可能額に反映させることを主な目的として作成される。一方、臨時計算書類の作成基準は、会社法等には明確な規定が存在しない。ただし、会社計算規則第3条は、いわゆる斟酌規定として「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌」しなければならないとしていることから、臨時計算書類の作成に関する一般的な指針等が公表されている場合には、当該指針等により臨時計算書類を作成することになると考えられる。この点に関し、臨時計算書類の作成基準として、会計制度委員会研究報告第12号「臨時計算書類の作成基準について」（以下「研究報告」という。）が公表され、臨時計算書類の作成について実務の参考に資するものとされ、現時点における作成の指針の一つとなっていると考えられる。

臨時計算書類は、臨時貸借対照表及び臨時損益計算書から構成され、会社法上、臨時計算書類に関する注記表の作成は要請されていないが、研究報告は、重要な会計方針に係る事項（会計方針の変更を含む。）や継続企業の前提に関する事項等、臨時計算書類を投資者が判断する上で重要と認められる事項を注記として例示している。したがって、その情報の重要性に鑑み、それら注記についても適正に開示する必要があることに留意すべきである。

継続企業の前提に重要な疑義があるにもかかわらず、その注記が行われていない場合や、記載されていてもその注記に不備があると認められる場合等重要な注記が適正に記載されていない場合には、会計監査人は、意見に関する除外とする必要があるか否かについて、検討することになると考えられる。

(2) 臨時計算書類の監査

先に記載のとおり、会計監査人設置会社においては臨時計算書類の監査が必要であるが、臨時計算書類に対する監査の基準は現在公表されていない。しかし、臨時計算書類が、主に臨時決算日における分配可能額の算定のために作成されることに鑑みると、臨時計算書類に対する監査は、計算書類及びその附属明細書に対する監査と同様、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施することが必要になると考える。

臨時計算書類に関する監査報告の内容は会社計算規則第126条第1項に規定されており、それは、計算書類及びその附属明細書の監査報告と同一とされている。したがって、臨時計算書類に関する監査報告書は、年度の計算書類及びその附属明細書の監査報告書に準じて作成することになる。

無限定適正意見

無限定適正意見の監査報告書の文例（無限責任監査法人の場合で、指定証明であるとき）は、以下のとおりである。

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監 査 法 人

指 定 社 員	公認会計士	印
業務執行社員		
指 定 社 員	公認会計士	印
業務執行社員		

（注１）

当監査法人（注２）は、会社法第441条第２項の規定に基づき 株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの臨時会計年度の臨時計算書類、すなわち、臨時貸借対照表及び臨時損益計算書について監査を行った。この臨時計算書類の作成責任は経営者にあり、当監査法人（注２）の責任は独立の立場から臨時計算書類に対する意見を表明することにある。

当監査法人（注２）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人（注２）に臨時計算書類に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての臨時計算書類の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注２）は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注２）は、上記の臨時計算書類が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、当該臨時計算書類に係る期間の財産及び損益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。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

（注１） 会計監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

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

会計監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有 限 責 任 監 査 法 人

指定有限責任社員 業務執行社員	公認会計士	印
指定有限責任社員 業務執行社員	公認会計士	印

会計監査人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2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

意見に関する除外

臨時計算書類に関する意見に関する除外の記載は、計算書類に関する監査報告書に準ずるものとする。

監査範囲の制約

臨時計算書類に関する監査範囲の制約の記載は、計算書類に関する監査報告書に準ずるものとする。

追記情報

会計監査人は、臨時計算書類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臨時計算書類の記載について強調する必要がある場合には、監査報告書に追記情報を記載することになる。このように追記情報は、会計監査人の行う意見の表明と区分されながらも、会計監査人からの情報提供を行うものとして期待されている。

なお、具体的記載事項を含め、監査報告書に記載する追記情報は、「 会社法 監査における監査報告書 1 .計算書類に関する監査報告書 (6)追記情報」の内容に準じて判断することとなる。

4 . 過年度事項について

会社計算規則第133条第3項において、「当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項」(以下「過年度事項」という。)を、提供計算書類に併せて提供することができる旨が規定された。

しかしながら、過年度事項に関する会計処理の基準は未だ明らかにされていないため、監査報告書上の取扱いについては、当該会計処理の基準の公表を待つて明らかにするものとする。

適 用

- 1 . 本報告は、平成 15 年 3 月 1 日以降終了する連結会計年度及び事業年度から適用する。なお、中間監査報告書に関しては、改訂後の中間監査基準が適用されるまで本報告を適用する。
- 2 . 「監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針(中間報告)」の改正について」(平成 15 年 9 月 2 日)は、平成 15 年 9 月 1 日以後終了する連結会計年度

及び事業年度に係る監査から適用する。ただし、「証券取引法監査における監査報告書」の「2. 中間財務諸表に関する中間監査報告書」については、平成 15 年 9 月 1 日以後終了する中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間監査から適用し、「商法監査における監査報告書」の「2. 連結計算書類に関する監査報告書」については、平成 15 年 4 月 1 日を含む事業年度の次の事業年度に係る連結計算書類の監査から適用する。

3. 「監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 16 年 3 月 17 日) は、平成 16 年 3 月 17 日以後提出する監査報告書から適用する。
4. 「監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 16 年 7 月 5 日) は、平成 16 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度に係る監査並びに同年 4 月 1 日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間監査から適用する。
5. 「監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 17 年 4 月 25 日) は、平成 17 年 4 月 25 日から適用する。ただし、「商法監査における監査報告書」の「1. 計算書類に関する監査報告書」については、平成 17 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る計算書類の監査から適用するが、同日前に終了する事業年度に係る計算書類の監査から適用することを妨げない。
6. 「監査・保証実務委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 18 年 6 月 28 日) は、平成 18 年 5 月 1 日以後終了する連結会計年度及び事業年度に係る監査並びに連結中間会計期間及び中間会計期間に係る中間監査から適用する。
7. 「監査・保証実務委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 18 年 11 月 10 日) は、平成 18 年 11 月 10 日以後終了する臨時会計年度に係る臨時計算書類の監査から適用する。ただし、平成 18 年 11 月 10 日前に終了する臨時会計年度に係る臨時計算書類の監査から適用することができる。
8. 「監査・保証実務委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 20 年 3 月 25 日) は、平成 20 年 4 月 1 日以後に発行する監査報告書及び中間監査報告書から適用する。ただし、2. (1) については、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間監査から適用する。
9. 「監査・保証実務委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」の改正について」(平成 21 年 4 月 21 日) は、平成 21 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。

以 上