

付録3．国際基準及び各国別の監査報告書記載例

国際基準

1．継続企業の前提に関する疑念について満足すべき解決に至っていない場合

(1) 適切な開示が行われている場合（強調区分を加えた無限定適正意見の文例）

私たちは、意見の限定を行わないが、財務諸表の注記Xに注意を喚起する。会社は、19X1年12月31日をもって終了する事業年度にXXXの純損失を計上した。また、同日における会社の流動負債は流動資産をXXX超過し、総負債は総資産をXXX超過している。これらの要因は、注記Xで説明されている事項とともに、会社が継続企業として存続し得ることについての重大な不確実性を生じさせている。

(2) 適切な開示が行われていない場合（限定意見の文例）

会社は、銀行からの借入金の再交渉に関して、銀行と合意することができなかった。かかる資金援助がない限り、会社が継続企業として存続する可能性について重大な疑念が存在することになる。その結果として、計上された資産の金額及び負債の分類については、修正が求められるかもしれない。財務諸表（及びその注記）には、その旨が開示されていない。

私たちの意見では、前文節で言及した情報の脱漏を除き、同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローを真実かつ公正に表示している（又は、「すべての重要な点において適正に表示している」とする。）。

アメリカ

1．合理的期間にわたって継続企業として存続する能力に関して重大な疑問がある場合の監査報告書の説明区分（意見区分の次）の文例

添付された財務諸表は、会社が継続企業として存続することを前提に作成されたものである。財務諸表の脚注Xに記載されたように、会社は、経常的な営業損失を計上し、資本の欠損が生じ、それは継続企業として存続する能力に重大な疑問が発生していることを示している。これに関する経営計画は同様に脚注Xに記載されている。当該財務諸表には、この未確定事項によってもたらされる可能性のある修正は織り込まれていない。

なお、SAS第77号においてSAS第59号の一部改訂が行われ、説明区分の記載上「If」や「Unless」を用いて、「もし、会社の資本欠損状況が継続するとしたならば、継続企業として存続する能力に重大な疑問が生ずるものであり、…」や「借入金返済日延期の交渉が進まず財務的な支援が得られないと

したならば、継続企業として存続する能力に重大な疑問が生ずることとなり…」のような記載は認められないこととされている。これは、実務上見受けられた事例を検討した結果、条件を強調した記載は仮定に基づくものとの印象を与え、監査人の責任を不明確にするため認めるべきでないとの結論に至ったものと考えられる。

イギリス

1. 財務諸表の開示が不十分な場合（限定意見）

私たちの意見では、財務諸表に次の事項を開示すべきであると考えます。

会社は日々の運転資金需要を当座借越契約からの調達によって賄っており、それは当座借越契約に共通することであるが、要求払いとなっている。取締役は、会社が現在締結している資金調達契約の範囲内で、事業の継続が可能であり、また将来の契約更新に対しても対応可能であると考えている。取締役によれば、取締役の見通しは事業計画及び金融機関との話し合いに基づいているが、これらの見通しについては、本来、確実性は存在しないということである。

上記の開示すべき事項が開示されていないことを除き、私たちは、財務諸表が会社法(Companies Act 1985)に準拠して作成され、また19XX年12月31日現在の会社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を真実かつ公正に表示しているものと認める。

2. 企業継続能力問題が財務諸表に開示されている場合 - 監査報告書で財務諸表の開示に言及して適正意見

私たちは意見形成に当たり、会社が既存の主要顧客に対して行った2年契約の入札結果の不確実性に関し、財務諸表の注記2の開示内容の十分性について検討した。当該確実性の重大性の観点から、私たちは財務諸表の読者の注意を喚起しなければならないと考えるが、私たちはこの事項に関しては監査意見を限定しない。

3. 企業継続能力問題が財務諸表に開示されている場合が、その内容が不十分かつ会計原則（表示）違反の場合（限定意見）

私たちは意見形成に当たり、借入金の借換え及び増資に関する取締役の活動状況に関し、財務諸表の注記1の開示内容の十分性について検討した。当該事項が予定どおり行われるとの仮定の下に、財務諸表は会社が継続企業として存続し得るという前提で作成されているという重大性の観点から、私たちは財務諸表の読者の注意を喚起しなければならないと考える。私たちはこの事項に関しては監査意見を限定しないが、以下に述べる財務諸表の開示の観点から監査意見を限定する。

私たちの意見では、会社及び幾つかの子会社の財務諸表上の借入金の一部が契約違反となっているという事実を財務諸表に開示すべきである。借入金契約書によれば、これらの財務諸表の公表によってグループの一部の借入金の返済が要求払いとなっている場合には、グループの他の借入金の

一部に債務不履行問題が生じている。これらのグループの一部の借入金は、1年内返済の借入金として、組み替えて表示すべきであり、これによって財務諸表の正味運転資本及び1年超の債務はXXXポンド減少することになる。

上記の開示すべき事項が開示されていないこと及び借入金の組替え表示が行われていないことを除き、私たちは、財務諸表が会社法(Companies Act 1985)に準拠して作成され、また19XX年12月31日現在の会社及びグループ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を真実かつ公正に表示しているものと認める。

オーストラリア

1. 継続企業の関連で修正される監査報告書の文例

(1) 重要な未確定事項が財務諸表に開示されている場合

上記の意見を限定するものではないが、以下の点につき注意を喚起しておく。注記Xに記載された事項の結果、会社が継続企業として存続し得るか否か、そして会社の資産や負債が通常の営業過程において財務諸表に計上されている金額で回収され返済されるかについて、重要な未確定事項が存在する。しかし、私たちは、このような未確定事項の存在を認めた上で、この財務諸表が継続企業を前提に作成されている事実を適当と考える。

(2) 重要な未確定事項が存在し、それが財務諸表に適切に開示されていない場合

会社は財務諸表作成日までに銀行との借入継続交渉を成功させることができなかった。銀行からこの資金援助が得られない場合には、会社が継続企業として存続し得るか否かについて重要な未確定事項が存在する。会社が継続企業として存続し得ない場合には、資産や負債が通常の営業過程において、財務諸表に計上されている金額で回収又は返済されない可能性が生じる。会社の財務諸表において、この事実は一切記載されていない。また、会社が継続企業として存続し得ない場合には、計上されている資産の回収可能額と表示科目及び負債の金額と表示科目に関する修正が必要になると考えられるが、会社の財務諸表にはこれらの修正事項が一切含まれていない。

私たちは、会社の財務諸表を適切に理解するためには、会社が継続企業として存続し得るか否かに影響を与える重要な未確定事項に関する知識を提供することが必要であると考えます。

私たちの意見では、上記の限定事項に記載されている事項が財務諸表に与える影響を除き、財務諸表は会計基準及びその他の表示に関する要件に準拠して、X Y Z 会社の19X1年6月30日における財政状態並びに19X1年6月30日に終了する事業年度の経営成績及び資金収支の状況を適正に表示している。

2. 継続企業の前提が適当でない場合

会社が継続企業として存続し得るか否かにつき影響を及ぼす多数の問題が注記Xに掲載されている。当該注記において、（支配団体のメンバー）は、財務諸表の作成に当たり会社が継続企業として存続することを前提としていることについて、適切であると述べている。

しかし、私たちは、会社が継続企業として存続し得る可能性は極めて低く、財務諸表の作成に当たって継続企業の前提を採用すべきではないと考える。

継続企業の前提を使用しない場合には、会社の資産及び負債が通常の営業過程において財務諸表に計上されている金額で回収又は返済されない可能性があることを反映させるため、計上されている資産の回収可能額と表示科目及び負債の金額と表示科目に関する修正を行うことになる。

私たちの意見では、上記の限定事項に記載されている事項の財務諸表に与える影響に鑑み、財務諸表は会計基準及びその他の表示に関する要件に準拠して、X Y Z社の19X1年6月30日における財政状態及び19X1年6月30日に終了する事業年度の経営成績及び資金収支の状況を適正に表示していない。

カナダ

1. 継続企業として存続する能力に影響を及ぼす事項の開示が不十分な場合

私たちの意見では、上記の財務諸表は、通常の営業過程でその資産を実現し、その負債を返済する会社の能力に関する疑問に対して明示的に注意を喚起していない。これらの疑問は、過去5年間の継続的な営業損失の発生から見て会社が19X2年に期限の到来するXXXドルの長期債務及び19X1年X月XX日現在のXXXドルの運転資本不足を再調達することができるかどうか不確実であることから生じている。再調達が実行できなければ、会社が計上価額XXXドルを実現するに足る価額でそのホテル施設を売却し、その長期債務を返済するに必要な資金を入手することができるかどうか不明である。

私たちの意見では、前節で述べた事項の開示がなされていないことを除き、上記の財務諸表は、すべての重要な点において、一般に認められた会計原則に準拠し、会社の19X1年X月XX日現在の財政状態並びに同日をもって終了した事業年度の経営成績及び財政状態の変動を適正に表示している。

2. 公開草案の中には記載例はみられないが、1991年の研究報告の中に説明区分を設けた記載例が、次のとおり掲載されている（なお、現行規定では説明区分の記載は要求されていない。）。

継続企業の前提の妥当性に重要な疑問がある場合の監査報告書での説明区分の例

上記の財務諸表は会社が継続企業として存続することを前提に作成されている。財務諸表注記Xに記載されているとおり、会社は継続して営業損失を計上しており、運転資本が不足している。さらに、会社は銀行の信用供与に関連した契約条項に違反しており、元本返済スケジュールを満たしていない。これらの状況は、上記の財務諸表を作成するに際して使用された継続企業の前提の妥当

性に関し、重要な疑問を呈するものである。これらの問題に対する経営者の計画は、注記Xに記載されている。上記の財務諸表は、この未確定事項の結果から生ずる可能性のある修正を含んでいない。継続企業の前提が上記の財務諸表に対して適切でない場合には、資産及び負債の計上価額、収益及び費用の金額並びに貸借対照表の表示に対して修正が必要となる。

ドイツ

国際監査基準及び他の調査国と異なり、監査上の取扱いにおいて監査報告書記載例が揚げられていないため、記載していない。

ドイツの監査実務では、長文式監査報告書において、監査意見の種類に応じて補足的説明又は意見限定の理由若しくは意見の拒絶の理由が詳細に記載されることとなる。

以 上