

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

平成23年7月1日
改正 平成23年12月22日
最終改正 平成26年4月4日
日本公認会計士協会
監査基準委員会
(報告書：第62号)

項番号

本報告書の範囲及び目的	
1．本報告書の範囲	1
2．本報告書の目的	3
3．定義	4
要求事項	
1．監査報告書における強調事項区分	5
2．監査報告書におけるその他の事項区分	7
3．監査役等とのコミュニケーション	8
適用指針	
1．監査報告書における強調事項区分	
(1) 強調事項区分が必要となる可能性がある場合	A1
(2) 監査報告書における強調事項区分の性格	A3
2．監査報告書におけるその他の事項区分	
(1) その他の事項区分が必要となる可能性がある場合	A5
(2) 監査報告書におけるその他の事項区分の性格	A9
3．監査役等とのコミュニケーション	A11
適用	
付録1 強調事項区分の要求事項を含む監査基準委員会報告書	
付録2 その他の事項区分の要求事項を含む監査基準委員会報告書	
付録3 強調事項区分が設けられた監査報告書の文例	

《 本報告書の範囲及び目的》

《 1 . 本報告書の範囲》

- 1 . 本報告書は、以下の場合における監査報告書の追記情報に関する実務上の指針を提供するものである。
 - (1) 財務諸表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ため、当該事項を強調し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合
 - (2) 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ため、当該事項を説明し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合
- 2 . 付録 1 及び付録 2 には、それぞれ、監査報告書に強調事項区分及びその他の事項区分を設けることを監査人に求めている監査基準委員会報告書を記載している。これらの場合においては、監査報告書における強調事項区分及びその他の事項区分の様式と記載箇所に関する本報告書の要求事項が適用される。

《 2 . 本報告書の目的》

- 3 . 本報告書における監査人の目的は、財務諸表に対する意見を形成した上で、監査人が必要であると判断する場合に、監査報告書に明瞭に追記することによって、以下の事項について利用者の注意を喚起することである。
 - (1) 財務諸表に適切に表示又は開示されている事項のうち、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要である事項
 - (2) 必要に応じて、財務諸表に表示又は開示されていない事項のうち、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事項

《 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。

《 要求事項》

《 1 . 監査報告書における強調事項区分》

- 5 . 監査人は、財務諸表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ため、当該事項を強調して利用者の注意を喚起する必要があると判断し、かつ当該事項について財務諸表の重要な虚偽表示がないという十分かつ適切な監査証拠を入手した場合、監査報告書に強調事項区分を設けなければならない。

当該区分は、財務諸表に表示又は開示された情報のみを記載するものでなければならない。
(A1項からA2項参照)

6. 監査人は、監査報告書に強調事項区分を設ける場合、以下に従って記載しなければならない。
- (1) 当該区分を監査報告書の意見区分の次に設ける。
 - (2) 「強調事項」又は他の適切な見出しを付す。
 - (3) 当該区分に、財務諸表における記載箇所と関連付けて、強調する事項を明瞭に記載する。
 - (4) 強調事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではないことを記載する。(A3項からA4項参照)

《 2 . 監査報告書におけるその他の事項区分》

7. 監査人は、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ため監査報告書において説明する必要があると判断した場合、「その他の事項」又は他の適切な見出しを付した区分を設けて、当該事項を記載しなければならない。ただし、法令等によって監査報告書に記載することが禁止されていない事項でなければならない。

監査人は、監査報告書の意見区分と強調事項区分の次、又は、その他の事項区分の内容が「法令等が要求するその他の事項に対する報告」に関連している場合には監査報告書の他の適切な箇所に、その他の事項区分を設けなければならない。(A5項からA10項参照)

《 3 . 監査役等とのコミュニケーション》

8. 監査人は、監査報告書に強調事項区分又はその他の事項区分を設けることが見込まれる場合、その旨と当該区分の文言の草案について、監査役若しくは監査役会又は監査委員会(以下、「監査役等」という。)に報告しなければならない。(A11項参照)

《 適用指針》

《 1 . 監査報告書における強調事項区分》

《(1) 強調事項区分が必要となる可能性がある場合》(第5項参照)

- A1. 監査人は、例えば、会計方針の変更、重要な偶発事象、重要な後発事象について強調事項区分に追記する場合がある。以下は、強調事項区分が必要と監査人が判断する可能性がある場合の例である。

会計方針の変更

- ・ 財務諸表に広範な影響を及ぼす新しい会計基準の早期適用(早期適用が認められている場合)

重要な偶発事象又は重要な後発事象

- ・ 重要な訴訟や規制上の措置の将来の結果に関する不確実性
- ・ 企業の財政状態に重大な影響を及ぼした、又は今後も引き続き及ぼす大きな災害

- A2. 強調事項区分を多用すると、強調事項の記載の有効性を損ねることになる。

また、第5項は強調事項区分の使用を財務諸表に表示又は開示されている事項に限定している。これは、財務諸表に表示又は開示されている事項以外の情報を強調事項区分に含めると、財務諸表に当該事項が適切に表示又は開示されていないことを示す可能性があるためである。

《(2) 監査報告書における強調事項区分の性格》（第6項参照）

- A3．監査報告書に強調事項区分を設けることは、監査意見に影響を及ぼすものではなく、したがって以下を代替するものではない。
- (1) 監査人が、限定意見若しくは否定的意見を表明すること、又は意見不表明とすること（監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」参照）
 - (2) 適用される財務報告の枠組みにより経営者に要求される財務諸表上の開示
- A4．監査人が必要と判断した強調事項は、監査意見の類型にかかわらず記載することになる。付録3は、限定付適正意見の監査報告書に強調事項区分が含まれている文例を示している。

《2．監査報告書におけるその他の事項区分》（第7項参照）

《(1) その他の事項区分が必要となる可能性がある場合》

《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事項》

- A5．法令等又は一般に認められる実務慣行によって、財務諸表監査における監査人の責任又は監査報告書についての追加的な説明を記載することが監査人に要求されている又は認められている場合がある。例えば、我が国の場合、公認会計士法の規定により要求される利害関係の記載がこれに該当する。
- その場合、その他の事項区分の内容を示す一つ又は複数の見出しを使用することがある。

- A6．その他の事項区分は、監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に基づく財務諸表に対する監査人の報告責任に加えてその他の報告責任を有する状況（監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第35項から第36項参照）、若しくは、監査人が追加的な特定の手続を実施し報告すること、又は特定の事項について意見を表明することを依頼されている状況を扱うものではない。

《一組の財務諸表が複数作成されている場合の報告》

- A7．ある適用される財務報告の枠組み（例えば、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）に準拠して作成された一般目的の一組の財務諸表に加え、他の適用される財務報告の枠組み（例えば、国際会計基準）に準拠したもう一組の一般目的の財務諸表が作成されている場合、監査人は、両方の一組の財務諸表に対して報告する業務を依頼されることがある。
- 監査人は、二つの適用される財務報告の枠組みがそれぞれの状況において受入可能なものであると判断した場合、監査報告書のその他の事項区分において、企業が他の適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表を別に作成している旨、及び監査人が当該別の財務諸表に対して監査報告書を発行している旨を記載することがある。

《監査報告書の配布又は利用制限》

- A8．一般目的の財務諸表が、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすと特定の利用者が判断する場合には、一般目的の適用される財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表が特定の目的に利用される場合がある。この場合の監査報告書は特定の利用者を想定しているため、監査人は、その他の事項区分を設け、監査報告書は特定の利用者のみを対象としており、当該監査報告書が特定の利用者以外に配布又は利用されてはならない旨を記載する必要があると判断することがある。

《(2) 監査報告書におけるその他の事項区分の性格》

A9 . その他の事項区分は、財務諸表で表示及び開示することが要求されていない事項であることを明瞭に示す内容となる。

その他の事項区分には、法令等又は他の職業的専門家としての基準（例えば、情報の秘密保持に関する倫理基準）によって、監査人が提供することが禁止されている情報は記載しない。また、その他の事項区分には、経営者が提供することが要求されている情報も記載しない。

A10 . その他の事項区分の記載箇所は、記載する情報の内容によって決まる。

財務諸表監査の理解について利用者の注意を喚起するためその他の事項を記載する場合、その他の事項区分は、「財務諸表監査」の意見区分の次、又は強調事項が記載されている場合には強調事項区分の次に設けられる。

監査報告書に記載される法令等によるその他の報告責任に関連する事項について利用者の注意を喚起するためにその他の事項を記載する場合、その他の事項区分は、「法令等が要求するその他の事項に対する報告」に含められる場合がある。

また、財務諸表監査と法令等が要求するその他の報告責任の双方に関連する場合や、監査報告書についての理解に関連する場合には、その他の事項区分は、「財務諸表監査」と「法令等が要求するその他の事項に対する報告」の次に、別個の区分として設けられる場合がある。

《3 . 監査役等とのコミュニケーション》（第8項参照）

A11 . 監査人が強調事項区分又はその他の事項区分を含む監査報告書の草案を監査役等に表示することによって、監査役等は監査報告書で記載される特定の事項の性質について認識することができる。また、監査役等は必要に応じて監査人から追加的な説明を受ける機会を得ることができる。

継続監査において、特定の事項に関するその他の事項区分が監査報告書に每期設けられる場合、監査人は、当該コミュニケーションを每期繰り返す必要はないと判断することがある。

《 適用》

- ・ 本報告書（平成23年7月1日）は、平成23年7月1日に発効し、平成23年9月30日以後終了する中間会計期間に係る中間監査及び平成24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。
- ・ 本報告書（改正平成23年12月22日）は、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- ・ 本報告書（平成26年4月4日）は、平成27年4月1日以後に開始する事業年度又は会計期間に係る監査から適用する。ただし、監査基準委員会報告書800「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に対する監査」又は監査基準委員会報告書805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」に基づいて平成26年4月1日以後に監査報告書を発行する監査の場合には本報告書を適用する。

《付録1 強調事項区分の要求事項を含む監査基準委員会報告書》（第2項参照）

本付録は、特定の状況において監査報告書に強調事項区分を設けることを監査人に要求している他の監査基準委員会報告書を記載している。

強調事項区分を設けるか否かは個々の状況に応じて判断されるものであり、以下に限定されないことに留意する。

- ・ 監査基準委員会報告書210「監査業務の契約条件の合意」第15項(2)（財務報告の枠組みが受入可能ではないと監査人が判断したが、法令等により財務報告の枠組みが規定されている場合で、監査契約締結の条件として経営者が合意した追加的な開示が行われた場合）
- ・ 監査基準委員会報告書560「後発事象」第11項(2)（事後判明事実に限定して監査手続を実施した場合）、第15項（訂正後の財務諸表に対する監査報告書における財務諸表の訂正理由への参照と以前に発行した監査報告書について記載）
- ・ 監査基準委員会報告書570「継続企業」第18項（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）
- ・ 監査基準委員会報告書800「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に対する監査」第13項（財務諸表が特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されていることについて）

《付録2 その他の事項区分の要求事項を含む監査基準委員会報告書》（第2項参照）

本付録は、特定の状況において監査報告書にその他の事項区分を設けることを監査人に要求している他の監査基準委員会報告書を記載している。

その他の事項区分を設けるか否かは個々の状況に応じて判断されるものであり、以下に限定されないことに留意する。

- ・ 監査基準委員会報告書560第11項(2)（事後判明事実に限定して監査手続を実施した場合）、第15項（訂正後の財務諸表に対する監査報告書における財務諸表の訂正理由への参照と以前に発行した監査報告書について記載）
- ・ 監査基準委員会報告書710「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」第12項（対応数値方式において、前年度の財務諸表が前任監査人により監査されており、前任監査人が対応数値を監査している旨及びその意見を監査報告書に記載することにした場合）、第13項（対応数値方式において、前年度の財務諸表が未監査の場合）、第15項（比較財務諸表方式において、前年度の財務諸表に前年とは異なる意見を付す場合）、第16項（比較財務諸表方式において、前任監査人が前年度の財務諸表に係る監査報告書を再発行しない場合）、第18項（比較財務諸表方式において、前年度の財務諸表が未監査の場合）
- ・ 監査基準委員会報告書720「監査した財務諸表が含ま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」第9項(1)（監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に修正が必要であるが経営者が修正に同意しなかった場合）

《付録3 強調事項区分が設けられた監査報告書の文例》（A4項参照）

文例の前提となる状況

- ・ 適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。
- ・ 監査契約書において、監査基準委員会報告書210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- ・ 係争中の重要な訴訟に関する不確実性が存在する。

- ・ 適正表示の枠組みに準拠していない事項が存在するため、限定付適正意見となっている。
- ・ 監査人は、財務諸表の監査に加えて、法令等が要求するその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

[宛先]

[監査報告書の日付]

[監査法人]

[監査人の署名]

< 財務諸表監査 > (注 1)

当監査法人は、株式会社平成X年X月X日から平成X年X月X日までの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・フロー計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の説明情報について監査を行った。

財務諸表に対する経営者の責任

経営者の責任は、[適用される財務報告の枠組み(注2)]に準拠して財務諸表を作成し適正に表示することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表を作成し適正に表示するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

監査人の責任

当監査法人の責任は、当監査法人が実施した監査に基づいて、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、当監査法人に財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、監査人の判断により、不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないが、監査人は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、財務諸表の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する(注3)。また、監査には、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も含め全体としての財務諸表の表示を検討することが含まれる。

当監査法人は、限定付適正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。

限定付適正意見の根拠

会社は、貸借対照表上、売買目的有価証券をXXXで計上している。会社は、これらの有価証券を時価でなく取得原価で計上している。これは、[適用される財務報告の枠組み(注2)]に準拠していない。売買目的有価証券を時価で計上した場合、当事業年度の損益計算書において有価証券評価損失XXXを計上することが必要であった。この結果、貸借対照表に計上さ

れている有価証券の帳簿価額は平成×年×月×日現在で同額過大に表示されており、経常利益及び税引前当期純利益はそれぞれXXX過大に、当期純利益はXXX過大に表示されている。

限定付適正意見

当監査法人は、上記の財務諸表が、「限定付適正意見の根拠」に記載した事項の財務諸表に与える影響を除き、[適用される財務報告の枠組み（注２）]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。

強調事項

注記Xに記載されているとおり、会社はXYZ会社から提訴されており、当該訴訟の最終結果には不確実性がある。（注４）

当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

<法令等が要求するその他の事項に対する報告>

（省略）

利害関係

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。

（注１）「<法令等が要求するその他の事項に対する報告>」がない場合は、「<財務諸表監査>」は不要である。

（注２）適用される財務報告の枠組みの名称を具体的に記載する。

（注３）監査人が、財務諸表監査に併せて内部統制の有効性に対して意見を表明している場合においても、財務諸表監査の目的は変わらないため、当該記載の変更は必要ない。

（注４）不確実性を強調するに当たって、監査人は、財務諸表の注記で使用されているのと同じ用語を使用する。

以 上