

初年度監査の期首残高

平成23年12月22日
 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68号）

項番号

本報告書の範囲及び目的	
2. 本報告書の範囲	1
2. 本報告書の目的	2
3. 定義	3
要求事項	
1. 監査手続	
(1) 期首残高	4
(2) 会計方針の継続性	7
(3) 前任監査人の監査報告書	8
2. 監査の結論と報告	
(1) 期首残高	9
(2) 会計方針の継続性	11
(3) 前任監査人の監査報告書において監査意見が除外事項付意見である場合	12
適用指針	
1. 監査手続	
期首残高	A1
2. 監査の結論と報告	
(1) 期首残高	A6
(2) 前任監査人の監査報告書において監査意見が除外事項付意見である場合	A7
適用	
付録 除外事項付意見の監査報告書の文例	

《 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、初年度監査における期首残高に関する実務上の指針を提供するものである。期首残高には、財務諸表に計上されている金額に加えて、期首に存在する偶発債務等の開示が必要な事項も含まれる。

財務諸表に比較情報が含まれる場合には、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」における要求事項と適用指針も併せて適用する。監査基準委員会報告書300「監査計画」には、初年度監査の開始前に実施する事項に関する追加的な要求事項と指針、監査基準委員会報告書900「監査人の交代」には、監査人の交代に際して倫理規則第16条に基づいて実施する監査業務の引継に関する指針が記載されている。

《 2 . 本報告書の目的》

- 2 . 本報告書における監査人の目的は、初年度監査の実施において、期首残高に関する以下の事項についての十分かつ適切な監査証拠を入手することである。

- (1) 期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうか。
- (2) 期首残高に適用した適切な会計方針が当年度の財務諸表に継続して適用されているかどうか、又は会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、その表示及び開示が妥当かどうか。

《 3 . 定義》

- 3 . 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 「初年度監査」 - 監査人が初めて締結する監査契約であり、以下のいずれかの場合がある。

前年度の財務諸表が監査されていない場合

前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合

- (2) 「期首残高」 - 会計期間の開始時点に存在する勘定残高をいう。

期首残高は、前年度の期末残高に基づいており、過年度の取引及び事象の影響と前年度に採用した会計方針を適用している。期首残高には、期首に存在する偶発債務等の開示が必要な事項も含まれる。

- (3) 「前任監査人」 - 前年度の財務諸表の監査報告書を提出したか、又は当年度の財務諸表の監査に着手したものの監査報告書を提出していない別の監査事務所に属する監査人のことをいう。なお、前任監査人は、複数存在する場合がある。

《 要求事項》

《 1 . 監査手続》

《(1) 期首残高》

- 4 . 監査人は、開示を含む期首残高に関連する情報を入手するために、直近の財務諸表及び前任監査人の監査報告書が存在する場合はそれを通読しなければならない。

5. 監査人は、以下の事項を通じて、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

(1) 前年度の期末残高（訂正報告書が提出されている場合には、訂正後の残高）が当年度に正しく繰り越されているかどうか、又は、修正再表示が行われている場合は、当該修正再表示後の残高が当年度に正しく繰り越されているかどうかについて確かめること

(2) 期首残高に適切な会計方針が適用されているかどうかについて確かめること

(3) 以下の手順のうち、一つ又は複数の手順を実施すること（A1項からA5項参照）

前年度の財務諸表が監査されている場合、期首残高に関する監査証拠を入手するため、前任監査人の監査調書を閲覧すること

当年度に実施した監査手続によって期首残高に関する監査証拠を入手できるかどうかについて評価すること

期首残高に関する監査証拠を入手するために特定の監査手続を実施すること

6. 監査人は、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある虚偽表示が含まれているという監査証拠を入手した場合、当年度の財務諸表に対する影響を判断するために、個々の状況に応じた適切な追加的監査手続を実施しなければならない。

監査人は、当年度の財務諸表にそのような虚偽表示が存在すると判断した場合、監査基準委員会報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」に従って、当該虚偽表示について適切な階層の経営者及び監査役若しくは監査役会又は監査委員会に報告しなければならない。（監基報450第7項及び第11項参照）

監査人は、監査期間中に、当年度の財務諸表にそのような虚偽表示が存在すると判断した場合には、その事項に関し、前任監査人を含め三者間で協議するよう会社に対し求めなければならない。

《(2) 会計方針の継続性》

7. 監査人は、期首残高に適用した適切な会計方針が当年度の財務諸表に継続して適用されているかどうか、又は会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、その表示及び開示が妥当かどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

《(3) 前任監査人の監査報告書》

8. 前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されており、前任監査人の監査意見が除外事項付意見の場合、監査人は、監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に従って当年度の財務諸表の重要な虚偽表示リスクを評価する際、除外事項付意見の原因となった事項がリスク評価に及ぼす影響を評価しなければならない。

《2. 監査の結論と報告》

《(1) 期首残高》

9. 監査人は、期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できず、その影響が重要である場合には、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」に従って、監査範囲の制約に関する限定意見を表明するか又は意見を表明してはならない。（A6項参照）

10. 監査人は、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれており、

かつ当該虚偽表示の影響が適切に処理されていない又はその表示若しくは開示が妥当でない判断した場合には、監査基準委員会報告書705に従って、限定意見を表明するか又は否定的意見としなければならない。

《(2) 会計方針の継続性》

11. 監査人は、以下のいずれかの影響が重要であると判断した場合には、監査基準委員会報告書705に従って、限定意見を表明するか又は否定的意見としなければならない。

(1) 適用される財務報告の枠組みに準拠して、期首残高に適用した会計方針が当年度の財務諸表に継続して適用されていない場合

(2) 会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理されていない、又はその表示若しくは開示が妥当でない場合

《(3) 前任監査人の監査報告書において監査意見が除外事項付意見である場合》

12. 前年度の財務諸表に対する前任監査人の監査報告書において、除外事項付意見が表明されており、除外事項付意見の原因となった事項が当年度の財務諸表に関連し重要な影響を及ぼしている場合には、監査人は、監査基準委員会報告書705及び監査基準委員会報告書710に従って、当年度の財務諸表に対する監査意見を除外事項付意見としなければならない。(A7項参照)

《 適用指針 》

《 1 . 監査手続 》

《期首残高》(第5項(3)参照)

A1. 期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な監査手続の種類と範囲は、以下のような事項によって決定される。

- ・ 企業が適用する会計方針
- ・ 取引種類、勘定残高、開示等の特性、及び当年度の財務諸表の重要な虚偽表示リスク
- ・ 当年度の財務諸表における期首残高の重要性
- ・ 前年度の財務諸表が監査されているかどうか、もし監査されている場合、前任監査人の監査意見が除外事項付意見かどうか。

A2. 前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合、監査人は、前任監査人の監査調書を閲覧することによって、期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できることがある。特に実査、立会、確認等に関連する監査調書の閲覧は有用であることが多い。

当該閲覧により十分かつ適切な監査証拠を入手できるかどうかは、前任監査人の専門的能力と独立性に影響を受ける。

A3. 倫理規則等及び職業的専門家としての要求事項は、現在の監査人が前任監査人とコミュニケーションを行う際の指針となる。

A4. 流動資産及び流動負債については、期首残高に関する監査証拠を当年度の監査手続により入手できることがある。例えば、期首に残高のある売掛金又は買掛金が当年度中に回収又は支払われることによって、売掛金又は買掛金の期首残高の実在性、権利と義務、網羅性及び評価に関する監査証拠を入手できることがある。

しかしながら、棚卸資産の場合、期末の棚卸資産残高に対する当年度の監査手続によって期首の実地棚卸数量についての監査証拠をほとんど入手できない。したがって、追加的監

査手続が必要となることがあり、以下のうち一つ又は複数の監査手続を実施することによって十分かつ適切な監査証拠を入手できることがある。

- ・ 当年度の実地棚卸に立ち会い、その結果から期首の棚卸数量に遡って調整する。
- ・ 期首の棚卸資産残高の評価に対する監査手続を実施する。
- ・ 売上総利益と期間帰属に対する監査手続を実施する。

A5．有形固定資産、投資等の固定資産、長期債務等の固定負債に関しては、期首残高の基礎となる会計記録やその他の情報を検討することによって、監査証拠を入手できることがある。例えば、長期債務や投資といった特定の勘定の場合には、第三者に対する確認によって、期首残高に関する監査証拠を入手できることがある。他の勘定科目の場合、追加的監査手続を実施することが必要となることもある。

《 2 . 監査の結論と報告》

《(1) 期首残高》(第9項参照)

A6．監査基準委員会報告書705は、財務諸表に対する監査意見を除外事項付意見とする場合の指針を提供しており、さらに個々の状況に応じた適切な監査意見の類型、及び除外事項付意見とする場合の監査報告書の記載内容について説明している。

監査人が期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できず、その影響が重要である場合には、監査意見は以下のいずれかとなる。

- (1) 個々の状況に応じて、監査範囲の制約に関する限定意見を表明するか又は意見を表明しない。
- (2) 法令等により禁止されていない場合に限り、経営成績及びキャッシュ・フローの状況（関連する場合）については監査範囲の制約に関する限定意見を表明するか又は意見を表明しない一方で、財政状態については無限定意見を表明する。

付録には、監査報告書の文例が記載されている。

《(2) 前任監査人の監査報告書において監査意見が除外事項付意見である場合》(第12項参照)

A7．前任監査人の監査意見が除外事項付意見である場合であっても、当年度の財務諸表に対する監査意見には関連せず、かつ重要でないことがある。例えば、前年度において監査範囲の制約が存在したが、当年度において当該監査範囲の制約が解消された場合がこれに該当する。

《 適用》

- ・ 本報告書（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 除外事項付意見の監査報告書の文例》(A6 項参照)

《文例 1》

A6項(1)で記載した文例の前提となる状況

- ・ 監査人は、当年度の期首における棚卸資産の实地棚卸に立ち会うことができず、棚卸資産の期首残高に関して十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった。
- ・ 当事業年度末の財政状態は適正に表示されている。
- ・ 棚卸資産の期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できないことが、企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に及ぼす可能性のある影響は、重要であるが広範ではないと認められる。

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Xの平成X1年 1 月 1 日から平成X1年12月31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

当監査法人は、平成X1年6月30日に監査契約を締結したため、当事業年度の期首における棚卸資産の実地棚卸に立ち会うことができず、平成X0年12月31日時点で保有する棚卸資産××百万円の数量に関して、他の監査手続によっても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。

期首の棚卸資産は、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を与えるので、当監査法人は、損益計算書に計上されている利益や、キャッシュ・フロー計算書に記載されている営業活動による正味キャッシュ・フローに関して、何らかの修正が必要かどうかについて判断することができなかった。

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及ぼす可能性のある影響を除き、[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X1年12月31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。

その他の事項

株式会社の平成X0年12月31日をもって終了する事業年度の財務諸表は、前任監査人が監査し、平成X1年3月31日に当該財務諸表に対して無限定適正意見を表明している。

< 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。

《文例2》

A6項(2)で記載した文例の前提となる状況

- ・ 監査人は、当年度の期首における棚卸資産の実地棚卸に立ち会うことができず、棚卸資産の期首残高に関して十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった。
- ・ 棚卸資産の期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できないことが、企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に及ぼす可能性のある影響は、重要であるが広範ではないと認められる。（注）

（注） 監査人の判断において、企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況に及ぼす可能性

のある影響が重要かつ広範であると考えられる場合には、監査人は、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関して意見を表明しない。

- ・ 当事業年度末の財政状態は適正に表示されている。
- ・ 経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関しては限定付適正意見、財政状態に関しては無限定適正意見を表明することが法令等により禁止されておらず、そのような意見を表明することが当該状況においては適切と考えられる。

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×年×月×日から平成×年×月×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、財政状態に対する無限定適正意見、並びに経営成績及びキャッシュ・フローの状況に対する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。

経営成績及びキャッシュ・フローの状況に対する限定付適正意見の根拠

当監査法人は、平成×年×月×日に監査契約を締結したため、当事業年度の期首における棚卸資産の实地棚卸に立ち会うことができず、平成×年×月×日時点に保有する棚卸資産××百万円の数量に関して、他の監査手続によっても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。

期首の棚卸資産は、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を与えるので、当監査法人は、損益計算書上に計上されている利益や、キャッシュ・フロー計算書に記載されている営業活動による正味キャッシュ・フローに関して、何らかの修正が必要かどうかについて判断することができなかった。

経営成績及びキャッシュ・フローの状況に対する限定付適正意見

当監査法人は、上記の損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書が、「経営成績及びキャッシュ・フローの状況に対する限定付適正意見の根拠」に記載した事項の財務諸表に及ぼす可能性のある影響を除き、[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。

財政状態に対する意見

当監査法人は、上記の貸借対照表が、[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。

その他の事項

株式会社の平成×年×月×日をもって終了する事業年度の財務諸表は、前任監査人が監査し、平成×年×月×日に当該財務諸表に対して無限定適正意見を表明している。

<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。

<文例１及び文例２に対する注>

（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。

以 上