

独立監査人の監査報告書における除外事項付意見

平成23年7月1日
 改正 平成23年12月22日
 改正 平成26年4月4日
 最終改正 平成27年5月29日
 日本公認会計士協会
 監査基準委員会
 (報告書：第61号)

項番号

| | | |
|-----|------------------------------------------------------|----|
| I | 本報告書の範囲及び目的 | |
| 1. | 本報告書の範囲 | 1 |
| 2. | 除外事項付意見の種類 | 2 |
| 3. | 本報告書の目的 | 3 |
| 4. | 定義 | 4 |
| II | 要求事項 | |
| 1. | 除外事項付意見の表明が必要とされる場合 | 5 |
| 2. | 除外事項付意見の種類の決定 | |
| (1) | 限定意見 | 6 |
| (2) | 否定的意見 | 7 |
| (3) | 意見不表明 | 8 |
| (4) | 監査人が監査契約を締結した後に経営者による監査範囲の制約によつて十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合 | 10 |
| (5) | 否定的意見又は意見不表明に関するその他の考慮事項 | 14 |
| 3. | 除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式と内容 | |
| (1) | 除外事項付意見の根拠区分 | 15 |
| (2) | 意見区分 | 21 |
| (3) | 監査人が限定意見又は否定的意見を表明する場合における監査人の責任の記載 | 25 |
| (4) | 監査人が意見を表明しない場合における監査人の責任の記載 | 26 |
| 4. | 監査役等とのコミュニケーション | 27 |
| III | 適用指針 | |
| 1. | 除外事項付意見の種類 | A1 |
| 2. | 重要な虚偽表示の性質 | A2 |
| (1) | 選択した会計方針の適切性 | A4 |
| (2) | 選択した会計方針の適用 | A6 |
| (3) | 財務諸表の開示の適切性又は十分性 | A7 |

| | |
|------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. 十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合 | A8 |
| 4. 監査人が監査契約を締結した後に経営者による監査範囲の制約により十分 かつ適切な監査証拠が入手できない場合 | A13 |
| 5. 否定的意見又は意見不表明に関するその他の考慮事項 | A15 |
| 6. 除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式と内容 | |
| (1) 除外事項付意見の根拠区分 | A16 |
| (2) 意見区分 | A20 |
| 7. 監査役等とのコミュニケーション | A24 |
| IV 適用 | |
| 付録 除外事項付意見の監査報告書の文例 | |

《 I 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、監査人が、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」に基づく監査意見の形成を行う際に、財務諸表に対して除外事項付意見を表明する必要があると判断する場合に、適切な監査報告書を発行するための実務上の指針を提供するものである。

《 2. 除外事項付意見の種類》

2. 本報告書における除外事項付意見には、限定意見、否定的意見、及び意見不表明の三つの種類がある。
除外事項付意見を表明する場合にどの種類の意見を選択するのが適切かについては、以下の事項に基づいて決定される。(A1項参照)
 - (1) 除外事項付意見を表明する原因が、以下のいずれの性質を有しているか。
 - ・ 財務諸表に重要な虚偽表示がある場合
 - ・ 十分かつ適切な監査証拠が入手できず、重要な虚偽表示の可能性がある場合
 - (2) 除外事項付意見を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうかという監査人の判断

《 3. 本報告書の目的》

3. 本報告書における監査人の目的は、以下の場合において、財務諸表に対して除外事項付意見を適切かつ明瞭に表明することである。
 - (1) 監査人が、自ら入手した監査証拠に基づいて、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合
 - (2) 監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

《 4. 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) 「広範」－虚偽表示が財務諸表全体に及ぼす影響の程度、又は監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できず、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響の程度について説明するために用いられる。
財務諸表全体に対して広範な影響を及ぼす場合とは、監査人の判断において以下のいずれかに該当する場合をいう。
 - ① 影響が、財務諸表の特定の構成要素、勘定又は項目に限定されない場合
 - ② 影響が、特定の構成要素、勘定又は項目に限定される場合でも、財務諸表に広範な影響を及ぼす、又は及ぼす可能性がある場合
 - ③ 虚偽表示を含む開示項目が、利用者の財務諸表の理解に不可欠なものである場合
 - (2) 「除外事項付意見」－限定意見、否定的意見又は意見不表明をいう。
適正表示の枠組みの場合は、限定意見は限定付適正意見、否定的意見は不適正意見という。

《Ⅱ 要求事項》

《1. 除外事項付意見の表明が必要とされる場合》

5. 監査人は、以下の場合、監査報告書において除外事項付意見を表明しなければならない。
- (1) 監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合（A2項からA7項参照）
 - (2) 監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合（A8項からA12項参照）

《2. 除外事項付意見の種類の決定》

《(1) 限定意見》

6. 監査人は、以下の場合、限定意見を表明しなければならない。
- (1) 監査人が、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要であるが広範ではないと判断する場合
 - (2) 監査人が、無限定意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できず、かつ、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が、重要であるが広範ではないと判断する場合

《(2) 否定的意見》

7. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要かつ広範であると判断する場合には、否定的意見を表明しなければならない。

《(3) 意見不表明》

8. 監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できず、かつ、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が、重要かつ広範であると判断する場合には、意見を表明してはならない。
9. 監査人は、複数の不確実性を伴う極めてまれな状況において、たとえ個々の不確実性については十分かつ適切な監査証拠を入手したとしても、それらが財務諸表に及ぼす可能性のある累積的影響が複合的かつ多岐にわたるため、財務諸表に対する意見を形成できないと判断する場合には、意見を表明してはならない。

《(4) 監査人が監査契約を締結した後に経営者による監査範囲の制約によって十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合》

10. 監査人は、監査契約を締結した後に、経営者による監査範囲の制約に気付き、財務諸表に対する限定意見の表明又は意見不表明につながる可能性が高いと判断する場合、経営者に当該制約を取り除くように要請しなければならない。
11. 経営者が、第10項に記載した制約を取り除くことを拒否した場合、監査人は、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）に当該事項を報告するとともに、十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替手続を実施できるかどうかを判断しなければならない。

12. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、以下に従って、その取扱いについて判断しなければならない。
- (1) 監査人は、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が、重要であるが広範ではないと判断する場合には、監査意見を限定しなければならない。
 - (2) 監査人は、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響は重要かつ広範であり、その状況を伝達するためには監査意見の限定では不十分であると判断する場合には、以下のいずれかを行わなければならない。(A13項参照)
 - ① 現実的な対応として可能であれば、監査契約を解除する。
 - ② 監査報告書を発行する前に監査契約を解除することが現実的に不可能な場合、財務諸表に対して意見を表明しない。
13. 監査人は、第12項(2)①に従い監査契約を解除する場合には、監査契約を解除する前に、監査の過程で識別した除外事項付意見の原因となる虚偽表示に関する事項を、監査役等に報告しなければならない。(A14項参照)

《(5) 否定的意見又は意見不表明に関するその他の考慮事項》

14. 監査人が、全体としての財務諸表に対して否定的意見を表明する、又は意見不表明とすることが必要であると判断する場合、監査報告書に、個別の財務表又は財務諸表項目等が適用される財務報告の枠組みに準拠しているという無限定意見を併せて表明してはならない。これは、一つの監査報告書にそのような無限定意見を含めることは、全体としての財務諸表に対する否定的意見又は意見不表明と矛盾するためである。(A15項参照)

《3. 除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式と内容》

《(1) 除外事項付意見の根拠区分》

15. 監査人は、財務諸表に対して除外事項付意見を表明する場合、監査報告書に、監査基準委員会報告書700が要求する特定の記載事項に加えて、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。
- 監査人は、この区分を監査報告書の意見区分の直前に設け、状況に応じて「限定意見の根拠」(適正表示の枠組みの場合は「限定付適正意見の根拠」)、「否定的意見の根拠」(適正表示の枠組みの場合は「不適正意見の根拠」)又は「意見不表明の根拠」という見出しを付して記載しなければならない。(A16項参照)
16. 定量的な注記情報を含め、財務諸表の特定の金額に関連する重要な虚偽表示が存在する場合、監査人は、金額的な影響額を算定することが困難でない限り、除外事項付意見の根拠区分に、当該虚偽表示による金額的な影響額とそれに関する説明を記載しなければならない。
- 監査人は、金額的な影響額を算定することが困難な場合、除外事項付意見の根拠区分にその旨を記載しなければならない。(A17項参照)
17. 財務諸表に、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、監査人は、除外事項付意見の根拠区分に、当該虚偽表示の内容について記載しなければならない。
18. 財務諸表に開示することが必要な情報が開示されていない場合、監査人は、以下を行わなければならない。
- (1) 監査役等と、必要な情報が開示されていないことについて協議する。
 - (2) 除外事項付意見の根拠区分において、どのような情報が開示されていないかについて記載する。

- (3) 法令等で禁止されていない場合、実務的に困難でなく、かつ監査人が開示されていない情報について十分かつ適切な監査証拠を入手したときは、監査人は、除外事項付意見の根拠区分に、開示されていない情報を記載しなければならない。(A18項参照)
19. 無限定意見の表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないために除外事項付意見を表明する場合、監査人は、除外事項付意見の根拠区分に十分かつ適切な監査証拠を入手できない理由を記載しなければならない。
20. 監査人は、財務諸表に対して否定的意見を表明する、又は意見を表明しない場合に、否定的意見又は意見不表明の原因となる事項以外に除外事項付意見の原因となる事項を監査人が識別している場合には、当該事項についても全て、除外事項付意見の根拠区分に、その内容及びそれによる影響を記載しなければならない。(A19項参照)

《(2) 意見区分》

21. 監査人は、除外事項付意見を表明する場合、状況に応じて「限定意見」(適正表示の枠組みの場合は「限定付適正意見」)、「否定的意見」(適正表示の枠組みの場合は「不適正意見」)、又は「意見不表明」という見出しを意見区分に付して記載しなければならない。(A20項、A22項及びA23項参照)
22. 監査人は、財務諸表の重要な虚偽表示により限定意見を表明する場合、意見区分に以下を記載しなければならない。
- (1) 適正表示の枠組みの場合、財務諸表が、限定付適正意見の根拠区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、適用される財務報告の枠組みに準拠して、すべての重要な点において適正に表示している旨
- (2) 準拠性の枠組みの場合、財務諸表が、限定意見の根拠区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されている旨
- 無限定意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないために除外事項付意見を表明する場合、監査人は、除外事項付意見において、「…事項の…に及ぼす可能性のある影響を除き」という文言により記載しなければならない。(A21項参照)
23. 監査人は、否定的意見を表明する場合、意見区分に以下を記載しなければならない。
- (1) 適正表示の枠組みの場合、財務諸表が、不適正意見の根拠区分に記載した事項の及ぼす影響の重要性に鑑み、適用される財務報告の枠組みに準拠して、適正に表示していない旨
- (2) 準拠性の枠組みの場合、財務諸表が、否定的意見の根拠区分に記載した事項の及ぼす影響の重要性に鑑み、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていない旨
24. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠が入手できず意見を表明しない場合、意見区分に以下を記載しなければならない。
- (1) 監査人は、意見不表明の根拠区分に記載した事項の及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、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
- (2) したがって、監査人は、財務諸表に対して意見を表明しない旨

《(3) 監査人が限定意見又は否定的意見を表明する場合における監査人の責任の記載》

25. 監査人は、限定意見又は否定的意見を表明する場合、監査人の責任に関して、入手した監査証拠が監査人の除外事項付意見の基礎を得るために十分かつ適切なものであると判断した旨を記載しなければならない。

《(4) 監査人が意見を表明しない場合における監査人の責任の記載》

26. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できないため意見を表明しない場合であっても、監査報告書の冒頭において、監査人は財務諸表について監査を行った旨を記載しなければならない。

また、監査人は、監査人の責任と監査範囲について、以下の事項を記載しなければならない。

「当監査法人の責任は、当監査法人が、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。しかしながら、「意見不表明の根拠」に記載した事項により、当監査法人は、意見表明の基礎となる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。」

《4. 監査役等とのコミュニケーション》

27. 監査人は、監査報告書において除外事項付意見の表明が見込まれる場合、その原因となる状況と、除外事項付意見の文言の草案について、監査役等に報告しなければならない。(A24項参照)

《Ⅲ 適用指針》

《1. 除外事項付意見の類型》 (第2項参照)

A1. 以下の表は、除外事項付意見を表明する原因の性質と、それが財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範かどうかという監査人の判断が、監査人の表明する意見の類型に対しどのように影響を及ぼすかを示している。

| 除外事項付意見を表明する原因の性質 | 除外事項付意見を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうかという監査人の判断 | |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|------------------|
| | 重要だが広範でない | 重要かつ広範である |
| 財務諸表に重要な虚偽表示がある | 限定意見 (限定付適正意見) | 否定的意見 (不適正意見) |
| 十分かつ適切な監査証拠が入手できず、重要な虚偽表示の可能性がある | 限定意見 (限定付適正意見) | 意見不表明 |

括弧内は適正表示の枠組みの場合の意見の類型を示している。

《2. 重要な虚偽表示の性質》 (第5項(1)参照)

A2. 監査基準委員会報告書700第9項は、財務諸表に対する意見を形成するため、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうか判断することを監査人に求めている。

監査人は、この判断において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」第10項に従った財務諸表における未修正の虚偽表示に関する評価を考慮する。

A3. 監査基準委員会報告書450において、虚偽表示とは、適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表項目の金額、分類、表示又は開示と実際の財務諸表に含まれる財務諸表項目の金額、分類、表示又は開示との差異として定義されている。

したがって、財務諸表の重要な虚偽表示は、以下に関連して生ずることがある。

(1) 選択した会計方針の適切性

- (2) 選択した会計方針の適用
- (3) 財務諸表の開示の適切性又は充分性

《(1) 選択した会計方針の適切性》

- A4. 経営者が選択した会計方針の適切性に関する財務諸表の重要な虚偽表示は、以下を原因として生ずることがある。
- (1) 選択した会計方針が、適用される財務報告の枠組みに準拠していない。
 - (2) 関連する注記を含む財務諸表が、基礎となる取引や会計事象を表しておらず、適正に表示していない。
- A5. 適用される財務報告の枠組みには、会計方針の変更における会計処理と開示に関する要求事項が含まれている。企業が重要な会計方針の変更を行う際にこれらの要求事項に準拠していない場合、財務諸表の重要な虚偽表示となることがある。

《(2) 選択した会計方針の適用》

- A6. 選択した会計方針の適用に関する財務諸表の重要な虚偽表示は、以下を原因として生ずることがある。
- (1) 経営者が、選択した会計方針を、適用される財務報告の枠組みに準拠して一貫して適用していない。これには、選択した会計方針を、各期間において継続的に適用していない場合や、類似の取引及び会計事象の間で一貫して適用していない場合が含まれる。(適用における一貫性)
 - (2) 選択した会計方針の適用方法 (例えば、適用の際の意図的でない誤り)

《(3) 財務諸表の開示の適切性又は充分性》

- A7. 財務諸表の開示の適切性又は充分性に関する財務諸表の重要な虚偽表示は、以下を原因として生ずることがある。
- (1) 財務諸表において、適用される財務報告の枠組みが求める開示の全部又は一部が含まれていない。
 - (2) 財務諸表の開示事項が、適用される財務報告の枠組みに準拠して表示されていない。
 - (3) 財務諸表において、適正表示のために必要な開示が行われていない。

《3. 十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合》 (第5項(2)参照)

- A8. 監査人は、以下を原因として、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合がある。(監査範囲の制約)
- (1) 企業の管理の及ばない状況
 - (2) 監査人の作業の種類又は実施時期に関する状況
 - (3) 経営者による監査範囲の制約
- A9. 監査人が特定の手続を実施できない場合においても、代替手続の実施により十分かつ適切な監査証拠を入手できる場合には、監査範囲の制約とはならない。代替手続の実施によっても十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合には、必要に応じて第6項(2)及び第8項が適用される。
- 経営者による監査範囲の制約により、例えば、不正リスクの評価や、監査契約の更新についての検討など、他に検討すべき事項が生じる場合がある。
- A10. 企業の管理の及ばない状況には、例えば、以下が含まれる。

- ・ 企業の会計記録が滅失している。
 - ・ 重要な構成単位の会計記録が行政当局により長期にわたり差し押さえられている。
- A11. 監査人の作業の種類又は実施時期に関する状況には、例えば、以下が含まれる。
- ・ 持分法の適用が要求される関連会社の財務情報に関して、持分法が適切に適用されているかどうかを評価するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない。
 - ・ 監査人の選任の時期により、棚卸資産の实地棚卸に立ち会うことができない。
 - ・ 監査人は、実証手続の実施のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断しているが、これに関連する企業の内部統制が有効でない。
- A12. 経営者による監査範囲の制約により、十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合には、例えば、以下が含まれる。
- ・ 監査人による实地棚卸の立会を経営者が拒否している。
 - ・ 特定の勘定残高に関する外部確認についての監査人の要求を経営者が拒否している。

《4. 監査人が監査契約を締結した後に経営者による監査範囲の制約により十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合》（第12項(2)から第13項参照）

- A13. 監査契約の解除が現実的に可能かどうかは、経営者により監査範囲が制約された時点で、監査業務がどの程度完了しているのかによって決まることがある。
監査人は、監査のほとんどが完了しているような場合には、監査契約を解除せずに、実施可能な範囲で監査を完了し、監査報告書の意見不表明の根拠区分において監査範囲の制約について説明した上で、意見不表明とすることもある。
- A14. 監査人が、監査範囲の制約により監査契約の解除が必要であると判断する場合、職業的専門家としての基準又は法令等の規定に基づき監査契約の解除に関する事項を株主総会で陳述することがある。

《5. 否定的意見又は意見不表明に関するその他の考慮事項》（第14項参照）

- A15. 否定的意見又は意見不表明とした場合においても、例えば、以下の状況があり得る。
- ・ ある適用される財務報告の枠組みに基づき作成された財務諸表に対して無限定意見を表明し、かつ、同じ監査報告書において、同じ財務諸表に対し、別の適用される財務報告の枠組みに関しては否定的意見を表明する。（監基報700のA33項参照）
 - ・ 経営成績及びキャッシュ・フローの状況（関連する場合）に関しては意見不表明とし、財政状態に関しては無限定意見を表明する。（監基報510第9項参照）

《6. 除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式と内容》

《(1) 除外事項付意見の根拠区分》（第15項、第16項、第18項(2)及び第20項参照）

- A16. 監査報告書間の様式や記載内容等の一貫性は、監査報告書の利用者の理解を助けるとともに、通例でない状況が生じた場合にこれを認識することを容易にする。したがって、除外事項付意見の文言及び除外事項付意見の根拠に関する記載を同一にすることはできないにしても、監査報告書の様式と記載内容は、監査報告書間で一貫していることが望ましい。
- A17. 例えば、棚卸資産の過大表示の場合、監査人は、監査報告書の除外事項付意見の根拠区分に、重要な虚偽表示に関する金額的な影響額として、税引前当期純損益、当期純損益及び純資産への影響額を記載することがある。

A18. 財務諸表に開示されていない情報を、監査報告書の除外事項付意見の根拠区分に開示することが実務的に困難な場合とは、以下のいずれかに該当する場合である。

- (1) 当該開示を経営者が作成していない、又は監査人が容易に入手することができない場合
- (2) 当該開示を監査報告書に含めるには膨大であると監査人が判断した場合

A19. 除外事項付意見の根拠区分に記載した特定の事項に関連して、否定的意見を表明する、又は意見不表明とする場合であっても、除外事項付意見の表明が必要となるその他の事項を識別した場合には、当該事項に関する記載も行わなければならない。これは、監査人が識別したその他の事項に関する開示が、財務諸表の利用者の理解に資する場合があるためである。

《(2) 意見区分》 (第21項及び第22項参照)

A20. 意見区分にこれらの見出しを記載することによって、利用者に対し、除外事項付意見の表明が行われていることを明確にするとともに、監査意見の類型を示すことができる。

A21. 監査人が限定意見を表明する場合、意見区分において「前述の説明はあるが」や「を条件として」等の文言を使用するのは適切ではない。これは、これらの表現は十分に明瞭でない又は説得力がないためである。

《監査報告書の文例》

A22. 付録の文例1及び文例2は、それぞれ、財務諸表に重要な虚偽表示があることから、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を記載している。

A23. 付録の文例3は、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できず、限定付適正意見を表明する場合の監査報告書の文例を記載している。

付録の文例4は、財務諸表の一つの要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったことにより意見不表明となる場合の文例を記載している。

付録の文例5は、財務諸表の複数の要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったことにより意見不表明となる場合の文例を記載している。

なお、文例4及び文例5は、いずれも、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が重要かつ広範な場合である。

《7. 監査役等とのコミュニケーション》 (第27項参照)

A24. 除外事項付意見の表明が見込まれる原因となる状況と除外事項付意見の文言の草案について監査役等に報告することにより、以下が可能となる。

- (1) 監査人は、監査役等に、除外事項付意見の表明が見込まれること、及び除外事項付意見の表明の理由又は状況を事前に知らせることができる。
- (2) 監査人は、除外事項付意見を表明する原因となる事実に関する監査役等の見解を確認することができる。
- (3) 該当する場合、監査役等は、見込まれる除外事項付意見の原因となる事項に関して、追加の情報や説明を監査人に提供できる。

《IV 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（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。
- 本報告書（平成27年5月29日）は、平成27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。

《付録 除外事項付意見の監査報告書の文例》（A22 項及び A23 項参照）

- ・ 文例 1：財務諸表の重要な虚偽表示による限定付適正意見の場合
- ・ 文例 2：財務諸表の重要な虚偽表示による不適正意見の場合
- ・ 文例 3：監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる限定付適正意見の場合
- ・ 文例 4：監査人が財務諸表の一つの要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明の場合
- ・ 文例 5：監査人が財務諸表の複数の要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明の場合

《文例 1》

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「監査業務の契約条件の合意」の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- ・ 棚卸資産に虚偽表示がある。当該虚偽表示は財務諸表にとって重要であるが広範ではないと認められる。
- ・ 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]

[〇〇監査法人]

[監査人の署名]

<財務諸表監査>（注1）

当監査法人は、〇〇株式会社の平成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、棚卸資産をXXXで計上している。会社は、棚卸資産を取得原価と正味売却価額のうちいずれか低い方の価額ではなく、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。財務諸表に計上されている棚卸資産を取得原価と正味売却価額のうちいずれか低い方の価額で評価していたならば、棚卸資産を正味売却価額までXXX切り下げることが必要であった。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XXX過大に、当期純利益及び純資産は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及ぼす影響を除き、[適用される財務報告の枠組み（注2）]に準拠して、〇〇株式会社の平成X年X月X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。

<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》

文例の前提となる状況

- ・ 適正表示の枠組みに準拠して親会社の経営者により作成された完全な一組の一般目的の連結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。

- ・ 財務諸表に重要な虚偽表示がある。これは、連結の範囲に含めていない子会社があることによるものである。
 当該重要な虚偽表示は財務諸表にとって広範であると認められる。
 この虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響を確定することは実務的に困難である。
- ・ 監査人は、連結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]

[〇〇監査法人]

[監査人の署名]

<財務諸表監査> (注1)

当監査法人は、〇〇株式会社及び連結子会社の平成X年X月X日から平成X年X月X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。

連結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)]に準拠して連結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連結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、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、当監査法人に連結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、連結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連結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、連結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連結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、不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。

不適正意見の根拠

注記Xに記載されているとおり、会社は、平成X1年度にXX株式会社の支配を獲得したが、支配獲得日においてXX株式会社が保有する重要な資産及び負債の一部の時価を確定することができないことを理由に、子会社XX株式会社を連結の範囲に含めていない。

そのため、当該投資は連結貸借対照表上、取得原価により計上されているが、[適用される財務報告の枠組み（注2）]に従えば、XX株式会社は会社により支配されているため、連結の範囲に含めなければならない。

XX株式会社を連結の範囲に含めた場合、連結財務諸表上、多岐にわたり重要な影響を及ぼすため、XX株式会社を連結の範囲に含めなかったことによる影響金額を算定できなかった。

不適正意見

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、「不適正意見の根拠」に記載した事項の連結財務諸表に及ぼす影響の重要性に鑑み、[適用される財務報告の枠組み（注2）]に準拠して、〇〇株式会社及び連結子会社の平成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。

〈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3》

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連結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。
- ・ 監査人は、在外関連会社に対する投資に関して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。十分かつ適切な監査証拠を入手することができないことが財務諸表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。
- ・ 監査人は、連結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]

[〇〇監査法人]
[監査人の署名]

＜財務諸表監査＞（注1）

当監査法人は、〇〇株式会社及び連結子会社の平成X年X月X日から平成X年X月X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。

連結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）]に準拠して連結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連結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、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、連結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連結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、連結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連結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

〇〇株式会社は、当連結会計年度中にXYZ社の株式を取得し、在外関連会社として当該会社の投資に対し持分法を適用している。XYZ社に対する投資は、平成X1年12月31日現在の連結貸借対照表上XXXで計上され、XYZ社の当期純利益のうち〇〇株式会社の持分相当額であるXXXが、同日に終了した連結会計年度の〇〇株式会社の当期純利益に含まれている。

当監査法人は、XYZ社の財務情報を入手することができず、また、XYZ社の経営者及び監査人とのコミュニケーションが認められなかったため、XYZ社に対する平成X1年12月31日現在の〇〇株式会社の持分法による投資簿価及び同日に終了した連結会計年度の当期純利益のうち関連する持分法投資利益について、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。

したがって、当監査法人は、これらの金額に修正が必要となる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、上記の連結財務諸表が、「限定付適正意見の根拠」に記載した事項の連結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、〇〇株式会社及び連結子会社の平成X年X月X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。

<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4》

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連結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。
- ・ 監査人は、財務諸表の一つの要素について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。
すなわち、監査人は、会社の純資産の90%超に相当する共同支配企業に対する投資に関して、当該共同支配企業の財務情報について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。
十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響は、重要かつ広範であると認められる。
- ・ 監査人は、連結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]

[〇〇監査法人]

[監査人の署名]

<財務諸表監査>（注1）

当監査法人は、〇〇株式会社及び連結子会社の平成X年X月X日から平成X年X月X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。

連結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）]に準拠して連結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連結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、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実施した監査に基づいて、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。

しかしながら、「意見不表明の根拠」に記載した事項により、当監査法人は、意見表明の基礎となる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。

意見不表明の根拠

会社の共同支配企業XYZ社（X国）に対する投資は、会社の連結貸借対照表上XXXで計上されており、これは、平成X 1年12月31日現在の会社の純資産の90%超に相当する。

当監査法人は、XYZ社の経営者及び監査人とのコミュニケーションが認められず、また、XYZ社の監査人の監査調書の閲覧も認められなかった。

その結果、当監査法人は、共同支配企業であるXYZ社の資産、負債及び損益に係る持分相当額、並びに連結株主資本等変動計算書と連結キャッシュ・フロー計算書を構成する数値に修正が必要となるか否かについて判断することができなかった。

意見不表明

当監査法人は、「意見不表明の根拠」に記載した事項の連結財務諸表に及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、監査意見の基礎を与える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ため、連結財務諸表に対して意見を表明しない。

<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。

《文例5》

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。
- ・ 監査人は、財務諸表の複数の要素について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。
すなわち、監査人は、企業の棚卸資産と売掛金について監査証拠を入手することができなかった。
十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響は、重要かつ広範であると認められる。
- ・ 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]
[〇〇監査法人]
[監査人の署名]

<財務諸表監査> (注1)

当監査法人は、〇〇株式会社の平成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、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。

しかしながら、「意見不表明の根拠」に記載した事項により、当監査法人は、意見表明の基礎となる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。

意見不表明の根拠

当監査法人は、平成X1年12月31日より後に監査契約を締結したため、当事業年度の期首及び期末の棚卸資産の実地棚卸に立ち会うことができず、平成X0年及び平成X1年12月31日現在において貸借対照表にそれぞれXXX及びXXXで計上されている棚卸資産の数量に関して、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。

また、平成X1年9月に新しい売掛金システムを導入したことにより、売掛金に多数の誤謬が生じている。監査報告書日現在においても、システムの不具合を是正し誤謬を修正している過程にあった。

当監査法人は、平成X1年12月31日現在の貸借対照表に計上されている売掛金残高XXXを、他の方法によって確認又は検証することができなかった。

これらの結果、当監査法人は、棚卸資産及び売掛金残高、関連する損益項目、並びに、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書を構成する要素に関して、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。

意見不表明

当監査法人は、「意見不表明の根拠」に記載した事項の財務諸表に及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、監査意見の基礎を与える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ため、財務諸表に対して意見を表明しない。

＜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。

《文例1から文例5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