産業競争力強化法に基づく会計監査に係る監査上の取扱い

平成 25 年 6 月 4 日
改正 平成 26 年 6 月 3 日
日本公認会計士協会

はじめに

1. 平成 15 年 4 月 9 日に「産業活力再生特別措置法の一部を改正する法律」が公布され、産業活力再生特別措置法（以下「産業活力再生法」という。）の改正が行われた。この改正では、従来から支援対象であった「事業再構築計画」のほか、過剰供給構造解消のための「共同事業再編計画」及び事業早期再生のための「経営資源再活用計画」が新たに支援対象に加えられるとともに、各計画の認定基準と支援措置が明らかにされた。また、債権放棄を含むこれらの計画の実施状況について、産業活力再生法に基づき、半期及び事業年度終了後 3 か月以内に、公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）の監査を受けた貸借対照表及び損益計算書を添付して主務大臣に半期報告及び年次報告を行うことが義務付けられた。
 2. これを受け当協会は、公認会計士等が、当該年次報告及び半期報告において添付される貸借対照表及び損益計算書に係る監査を行う場合に留意すべき事項を明らかにするとともに、監査報告書の文例を示すことを目的として、平成 15 年 12 月 9 日付けで監査委員会報告第 80 号「産業活力再生法に基づく会計監査に係る監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 80 号」という。）を公表した。
 3. その後も産業活力再生法は改正されており、平成 21 年 4 月の改正時には産業活力再生法は「産業活力の再生及び産業活動の革新に関する特別措置法」（以下「産活法」という。）と名称が変更されるとともに、「共同事業再編計画」が廃止されたことにより、年次報告及び半期報告において監査を受けた貸借対照表及び損益計算書の添付が必要となる計画は、債権放棄を含む「事業再構築計画」及び「経営資源再活用計画」の 2 計画となった。一方で、新たな会計基準の公表や監査基準の改訂等もなされており、これらの関係法令等の改正等を踏まえ、監査委員会報告第 80 号を見直した結果、新たに監査・保証実務委員会実務指針第 89 号「産業活力の再生及び産業活動の革新に関する特別措置法に基づく会計監査に係る監査上の取扱い」として公表した。
- 3-2. 平成 26 年 1 月 20 日に産活法が廃止され、同日付けで産活法と同様の措置が講じられた産業競争力強化法（以下「強化法」という。）が施行されたことにより、年次報告及び半期報告において監査を受けた貸借対照表及び損益計算書の添付が必要となる計画は、債権放棄を含む「事業再編計画」及び「特定事業再編計画」の 2 計画と

なった。本指針が従来対象としていた産活法が廃止され、新たに対象とされる強化法が施行されたことを踏まえ見直しを行った結果、本指針を改正し、監査・保証実務委員会実務指針第 89 号「産業競争力強化法に基づく会計監査に係る監査上の取扱い」として公表することとした。

- 4．強化法の適用に当たり、従来から会社法監査又は金融商品取引法監査（以下「法定監査」という。）を受けている会社は、当該法定監査を受けた貸借対照表及び損益計算書を添付することとなる。したがって、本指針は、強化法の適用により初めて監査を受ける会社を対象としたものである。
- 5．なお、会社法監査のみを受けている会社においては、強化法の適用により半期報告に添付される貸借対照表及び損益計算書の監査に当たり、本指針を適用することとなる。

監査対象となる貸借対照表及び損益計算書と監査の実施時期等

- 1．監査対象となる貸借対照表及び損益計算書
- 6．主務大臣から債権放棄を含む計画の認定を受けた会社は、認定を受けた債権放棄を含む計画（以下「認定計画」という。）の実施期間の各事業年度における実施状況、及び事業年度開始以後 6 か月間の実施状況について主務大臣に報告するに当たり、公認会計士等の監査を受けた貸借対照表及び損益計算書を添付することとされている（産業競争力強化法施行規則（以下「法施行規則」という。）第 54 条第 5 項）。また、「債権放棄を含む計画 Q&A」（以下「Q&A」という。）Q 4 によれば、法定監査を受けていない会社が年次報告を行うに当たっては、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、会社法の会計監査人設置会社に対して求められる計算書類を作成することとされており、当該計算書類が監査の対象となる。さらに、金融商品取引法に基づく中間監査を受けていない会社が半期報告を行うに当たっては、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、会社法の臨時計算書類を作成することとされており、当該臨時計算書類が監査の対象となる。会社は半期報告に当たり、事業年度開始日以後の 6 か月間を臨時計算書類の作成に係る期間として臨時計算書類を作成することとなる。以下、本指針において、臨時決算日は事業年度開始日以後 6 か月を経過する日とする。
- 2．監査の実施時期等
- 7．強化法に基づく監査は、強化法適用の申請及び認定という手続を受けて行われるため、その監査委嘱の時期及び監査の実施時期は通常の監査とは異なる場合が想定される。
- (1) 強化法の認定スケジュール

強化法の認定に際しては、主務官庁に対して計画認定の要件等に関する事前相談が行われる。事前相談には、通常、1 か月程度を要し、その後、会社から主務大臣

に対して計画の認定を受けるための申請が行われる。申請後、主務大臣により審査が実施され、1か月以内に主務大臣により計画の認定が行われる。

(2) 強化法に基づく監査の実施時期

強化法に基づく監査は、その認定時期により次の計算書類の監査が必要となる。

前期末決算日以後、臨時決算日より前に強化法の認定を受けた場合

会社が、前期末決算日以後、臨時決算日より前に強化法の認定を受け、認定された計画の実施期間の開始日が当該臨時決算日より前の日となっている場合には、当該臨時会計年度に係る臨時計算書類から監査が必要となる。

臨時決算日以後、期末決算日より前に強化法の認定を受けた場合

会社が、臨時決算日以後、期末決算日より前に強化法の認定を受け、認定された計画の実施期間の開始日が当該期末日より前の日となっている場合には、当該会計期間の期末決算に係る計算書類から監査が必要となる。

監査契約に係る予備的な活動

8. 監査契約に係る予備的な活動として、監査契約の十分な理解に関して、監査基準委員会報告書 210「監査業務の契約条件の合意」において要求される事項など、監査基準委員会報告書 300「監査計画」第5項及び第12項の規定に基づき実施する必要がある。強化法の適用により初めて監査を受けることとなる会社と新規に監査契約を締結する場合において、監査契約の締結に伴うリスクを評価する際には、特に以下の点について留意しなければならない。

(1) 監査契約に係る予備的な活動の実施及び時間的制約

9. 第7項(1)のとおり、計画の認定にはおおむね2か月程度を要し、その後遅滞なく監査を実施することが必要となる場合がある。強化法の認定には監査契約の締結は要件となっていないため、強化法の認定後に会社からの要請により監査契約の締結の可否を判断し、直ちに監査を実施することとなる場合がある。監査が実施できない場合には、計画の認定が取り消されることとなる。

したがって、監査契約の締結の可否の判断に当たっては、時間的制約に十分留意しなければならない。予備的な活動を迅速かつ効果的に実施する必要がある。

(2) 監査契約に係る予備的な活動における留意事項

10. 監査契約の締結の可否の判断に当たっては、まず、主務大臣から債権放棄を含む計画の認定を受けた会社(同計画の認定を受けようとする会社を含む。以下「認定事業者」と総称する。)について予備的な活動を行い、監査契約の締結に伴うリスクを認識し、評価しなければならない。なお、予備的な活動を行うに当たっては、主として以下の事項に留意する必要がある。

利害関係に関する調査

11. 監査人は、独立性を含む関連する職業倫理に関する規定に従わなければならない

め、監査契約の締結の可否を判断するに当たっては、認定事業者との間の利害関係の有無について調査しなければならない。職業倫理に関する規定とは、公認会計士法・同施行令・同施行規則、日本公認会計士協会が公表する会則、倫理規則、独立性に関する指針その他の倫理に関する規定をいう。

特に、認定事業者が強化法の申請を行うに当たって、公認会計士等は認定事業者からの依頼により次の報告書の作成を求められる場合がある。

ア．資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書（法施行規則第12条第3項第1号及び第17条第3項第1号）

イ．専門家による調査報告書（法施行規則第12条第3項第6号及び第17条第3項第6号）

これらの報告書を作成した公認会計士等が監査契約の締結の可否を判断するに当たっては、当該報告書の内容が計算書類の監査との関係で独立性の保持に疑念を抱かせていないかどうか慎重に検討しなければならない。アの業務に関しては日本公認会計士協会から監査・保証実務委員会研究報告第27号「産業競争力強化法における事業再編計画及び特定事業再編計画の認定申請書に添付する「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」に関する研究報告」が公表されている。当該研究報告では、「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」において公認会計士法の規定に準じて利害関係に係る記載を行うこととしており、当該研究報告によりアの業務を行った場合には監査人の独立性を阻害することにはならないものと考えられる。一方、イの業務に関しては、Q&A Q2に報告書の内容や専門家の資格に係る記載がある。企業再建の専門家として助言していたような場合には、監査人の独立性を阻害する可能性があると考えられるため留意する必要がある。

監査契約に係る予備的な活動における制約

12．監査契約に係る予備的な活動を実施するに当たっては、時間的制約のほか、認定事業者に監査を受けるための体制が整備されていない可能性があることに十分留意しなければならない。

監査契約の締結に伴うリスクの認識及び評価のための調査

13．監査契約の締結に伴うリスクの認識及び評価を行うために予備的な活動を行うこととなるが、当該リスクの認識及び評価に当たっては、例えば、次のような事項について調査する。

< 認定事業者に内在する特有のリスク >

- ・ 債権放棄を受ける会社であることから、検討すべき継続企業の前提に関する問題事項
- ・ 会社が属する産業の動向、会社の社会的信用力の悪化
- ・ 競争の激化
- ・ 製品・サービスに関連する技術革新や消費者の需要動向の変化等への対応の十

分性

- ・ 特定の株主による支配又は複雑な資本関係の存在
- ・ 関連当事者との間の重要な取引
- ・ 内部統制の不備
- ・ 一部の経営者への権限の集中
- ・ 取締役会の監督又は監査役（会）の監査機能の形骸化
- ・ 経営者の誠実性
- ・ 経営者の会計・開示制度に関する知識の程度
- ・ 主要な取引及びその会計処理に関するプロセスの有無
- ・ IT（情報技術）の利用の程度
- ・ 記帳業務・決算業務の外部委託

資産の評価その他の会計処理

1．認定事業者の特徴と会計処理

- 14．認定計画においては、企業再生のための抜本的な事業の見直しや今後事業に供さない資産の処分等の計画が織り込まれる。

認定計画の実行に当たっては、財務内容の健全化を行い企業再生に繋げるため、資産に係る評価損の計上を必要とする場合が多いと考えられるが、強化法の適用により提出される計算書類（臨時計算書類）は、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することが求められており（Q&A Q 4）、含み損等についての会計処理はこれに準拠して行われることが必要である。

2．個別項目の会計処理に関する留意事項

- 15．前項の考え方に基づく、認定事業者の会計処理に関する留意事項は、次のとおりである。

なお、各項目は、認定事業者の会計処理上、特に留意が必要と思われるものを例示列挙したものであり、従来の会計基準と異なる新たな処理方法等を示したものではない。

(1) 固定資産の減損及び耐用年数等の見直し

- 16．固定資産は、認定計画の中で、事業の選択と集中が行われ、不採算事業に属する資産、処分予定資産、事業廃止資産等に分類されるが、固定資産につき、減損の兆候があると判断される場合には、減損損失を認識するかどうかの判定を行う必要がある。債権放棄を含む計画を立案する会社においては、固定資産の減損会計の適用に当たって用いられる割引率については、特に将来収益の見積りに係る乖離リスクを検討することが必要である。

また、正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定に当たって予見することのできなかつた機能的原因等により著しく不合理となった場合には、

減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額の修正の検討が必要である。

(2) 棚卸資産の評価

17. 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下「棚卸資産会計基準」という。)に基づき処理することとなるが、認定計画において、棚卸資産の処分、事業廃止等の計画がある場合には、当該処分予定又は事業廃止関連の棚卸資産の評価につき、特に留意が必要である。

(3) 販売用不動産の評価

18. 販売用不動産についても、棚卸資産会計基準に基づき処理することとなるが、認定計画の中で処分等の計画がある場合には、当該資産の評価につき、特に留意が必要である。なお、販売用不動産の評価に当たっては、監査・保証実務委員会報告第69号「販売用不動産等の評価に関する監査上の取扱い」にも留意する。

(4) 有価証券の評価

19. 認定計画の中で、保有資産の見直しにより、含み損を抱えている有価証券の処分等が行われる。この場合、次のとおり必要な評価損の計上を行う。

処分予定の有価証券の評価

処分予定の有価証券については、その売却が認定事業者の意思決定機関において決定され、損失の計上が合理的に見込まれる場合には、当該有価証券の帳簿価額と合理的な正味売却価額等の処分価額との差額を損失として計上する。

減損処理

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」に従って処理することとなるが、特に次の点に留意する。

ア. 売買目的有価証券以外の有価証券のうち時価のあるもの

時価の下落率が50%未満であっても、財務内容の健全化の観点から、著しく下落したと判断するための合理的な基準を設定し、当該基準に基づいて処理を行う。

イ. 時価を把握することが極めて困難と認められる株式

株式の実質価額の下落率が50%未満であっても、財務内容の健全化の観点から、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したと判断するための合理的な基準を設定し、当該基準に基づいて処理を行う。

(5) 事業構造の変更に伴う損失

20. 認定計画では、事業の廃止、工場の閉鎖等の意思決定により、資産の整理を行うケースが想定されるが、これらを実施するに当たってリストラ関連の損失を「事業構造改革損失」等として特別損失として計上する。なお、対応する債務は、見積計上となる場合には、引当金の計上要件を満たす場合に限り引当金として計上することとなる。主な事業構造の変更に伴う損失の内容としては、次のものが考えられる。

- ・ 事業の廃止又は工場の閉鎖に伴う設備の削減・処分

- ・ 工場閉鎖等に伴う土壌及び地下水汚染の原状回復に係る費用
- ・ 認定前の契約を解除することを関係者に計画認定までに伝えたため、負担が生じた場合における当該契約の解約損
- ・ 子会社及び関連会社の整理等に伴う損失

なお、工場閉鎖等に伴う土壌及び地下水汚染の原状回復に係る費用については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」(以下「資産除去債務会計基準等」という。)に基づく対応が必要な場合があることに留意する。認定事業者が、従来から資産除去債務会計基準等を適用していない場合には、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」(以下「過年度遡及会計基準等」という。)に基づき処理する。

(6) 退職給付会計

退職給付制度の終了

21. 認定事業者は、リストラ策として認定計画の中で、退職給付制度間の移行、退職給付制度の改訂、大量退職等を行い、退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴って減少する場合がある。この場合、退職給付制度の終了の会計処理を行う(企業会計基準適用指針第1号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び実務対応報告第2号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」参照)。

従来から退職給付会計を適用していない会社

22. 過去において未計上の退職給付引当金については、過年度遡及会計基準等に基づき処理する。

また、新たに退職給付会計を適用する場合、従業員が比較的少ない小規模企業等にあっては、退職給付の期末自己都合要支給額を用いる等簡便な方法を用いて退職給付債務を計算することも認められる。この場合の具体的な取扱いは、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」によることとなる。

(7) 税効果会計

23. 繰延税金資産の回収可能性については、税効果会計に係る会計基準に基づき判断することとなるが、認定事業者は、過去連続して重要な税務上の繰越欠損金を計上している会社と判断される場合が多いものと考えられるため、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、慎重に対応することが必要である。

3. 会計方針の変更に関する取扱い

24. 認定計画の下で、財務内容の健全化の観点から会計方針の変更が行われる場合がある。この場合、次の点に留意しなければならない。

- (1) 会計方針の変更が「正当な理由」に基づくものであること。

(2) 採用した方法をみだりに変更することなく継続適用すること。

監査手続に関する留意事項

1．初年度の監査に特有の留意事項

25．法定監査を受けていない会社は、強化法の適用により初めて監査を受けることとなるが、監査人は次の点に留意することが必要となる。なお、監査基準委員会報告書 510「初年度監査の期首残高」にも併せて留意が必要である。

(1) 監査契約の締結に伴うリスクの評価

26．監査人は監査契約の締結に当たって、「監査契約に係る予備的な活動」に記載された活動を実施し、監査契約の締結に伴うリスクを低い水準に抑えることができるか否かについて検討する必要がある。この過程で監査の実施可能性に疑義が生じた場合は、監査契約の締結について慎重に検討する。

特に強化法の申請に至った経緯を十分検討し、監査契約の締結に伴うリスクを評価する。

(2) 監査アプローチ

27．監査人は監査計画の策定に際し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することとなる。固有リスクを識別するとともに内部統制の状況を把握し統制リスクを評価し、その統制リスクの程度に相応した運用評価手続を実施して内部統制の有効性を確かめなければならない。内部統制が存在しない場合又は統制リスクが高く内部統制に依拠しないアプローチを採用する場合は、企業規模、取引の複雑性、IT（情報技術）の利用状況等を考慮し、実証手続の実施可能性を慎重に検討する。

(3) 棚卸資産の期首残高の妥当性

28．棚卸資産が計算書類において重要である場合には、実地棚卸の実施が必要である。事業年度開始後に監査契約を締結し、期首棚卸資産の実地棚卸の立会が実施不能の場合、信頼できる帳簿の継続記録があるときは帳簿の継続記録に基づく期中残高の実地棚卸の立会による検証を行う等の代替的な監査手続を実施し、棚卸資産の期首残高の妥当性を検証する。

(4) 固定資産の帳簿価額の妥当性

29．固定資産残高の帳簿価額の妥当性を検証する。特に有形固定資産等の償却資産において、過去の償却過不足が存在する場合には、過年度遡及会計基準等に従って処理する必要があることに留意する。

2．一般的な留意事項

30．強化法に基づく監査における監査手続の実施に当たっては、以下の点に留意する。

(1) 認定計画

31．資産の実在性、評価の妥当性、負債の網羅性等に十分注意して監査手続を実施することとなるが、特に認定計画に基づく資産の処分計画、リストラ計画等に関連し発生

する事象が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づいて適正に処理されていることを確かめる必要がある。

(2) 不正、誤謬及び違法行為

- 32．強化法の申請に至る過程で不正、誤謬及び違法行為が発生しているリスクが高い可能性がある。特に内部統制が整備されていない場合等においては不正、誤謬及び違法行為の存在の有無を慎重に検討する必要がある。

(3) 経営者確認書

- 33．監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」に基づき経営者確認書を入手するが、特に認定計画に基づき実施された資産の評価、損失の計上等に係る会計処理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いる旨の確認は重要である。

また、認定計画に基づく業務遂行が監査意見形成の前提となっていることから、当該計画に基づく業務の遂行に関する確認が必要となる。

(4) 継続企業の前提

- 34．監査人は監査意見の表明に当たり、継続企業の前提に関する検討結果を踏まえ、最終的に経営者が継続企業の前提に基づき計算書類を作成することが適切であるか否かについて判断を行う。

強化法の認定は継続企業を前提としたものであるが、債務超過等継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在するか否かについて慎重な検討が必要な場合が多いと考えられる。債務免除により債務超過が解消されたとしても、債務超過に陥った原因が解消されているとは限らず、直ちに継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が解消したとはならない点に留意する必要がある。

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在している場合であって、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か否かについての判断に当たり、認定計画の基礎となった重要な計画の具体的な内容及び実行可能性等を慎重に検討する。

3．監査範囲の制約

- 35．監査範囲の制約が存在する場合には、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」に基づき対応することとなる。例えば、事業年度開始後に監査契約を締結したため、期首棚卸資産の实地棚卸の立会が実施できず、さらに他の合理的な手続の実施ができない等、重要な監査手続を実施できず十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつたが、計算書類（臨時計算書類）に及ぼす可能性のある影響は、重要であるが広範でないと判断する場合には、監査範囲の制約による限定付適正意見を表明する。重要な監査手続を実施できず十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつたことにより、仮に未発見の虚偽表示があるとすれば、その計算書類（臨時計算書類）に及ぼす可能性のある影響が、重要かつ広範であり、計算書類（臨時計算書類）全体に対する意見表明のための基礎を得ることができ

なかったと判断する場合には、意見を表明しない。

4．監査人の責任

- 36．監査人の責任は、第6項の計算書類又は臨時計算書類について、独立の立場から、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に準拠して監査を行い、監査意見を表明することにある。監査報告書は、認定事業者の認定計画における将来予測の正確性や適正性を保証するものではないことに留意する。

監査報告書上の取扱い

1．監査報告書の文例

- 37．法施行規則第54条第5項の規定に基づき公認会計士等が作成する監査報告書の文例は、文例1から文例4に掲げるとおりである。

文例1は計算書類に係る無限定適正意見の監査報告書の文例であり、文例2は臨時計算書類に係る無限定適正意見の監査報告書の文例である。また、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、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場合で、このことが会社の損益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ないと認められ、監査初年度の計算書類及び監査初年度の臨時計算書類に対し限定付適正意見を表明する場合について、それぞれを文例3及び文例4として示している。

また、そのほかの除外事項付意見の監査報告書の記載方法については、監査・保証実務委員会実務指針第85号「監査報告書の文例」に基づくこととなる。

2．継続企業の前提との関連

- 38．経営者及び監査人の検討対象となる継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況については、監査基準委員会報告書570「継続企業」(以下「監基報570」という。)のA1項に例示されているとおりであるが、認定事業者は債権放棄を受けて、事業構造の変更及び事業承継に取り組むことから、通常、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる複数の事象又は状況が発生又は発現していると考えられる。したがって、監査人は、継続企業を前提として計算書類(臨時計算書類)を作成することが適切であるか否かを慎重に判断しなければならない。

認定事業者の計算書類(臨時計算書類)においては、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる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は、その旨、その内容等が注記されることとなり、これを受けて監査人は、監査報告書に強調事項区分を設けて記載することとなる。

継続企業の前提に係る監査人の検討については、監基報570に基づくこととなる。

- 39．また、強化法の認定を受け、決算日(臨時決算日)が到来した後に債権放棄が確定する場合には、監査基準委員会報告書560「後発事象」及び監査・保証実務委員会報

告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」に基づいて後発事象に関する検討を行うこととなる。

3. 初めて監査を受けることとなった決算期（臨時会計年度）の取扱い

40. 監査契約の締結時期により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、又は意見を表明しないこととなる。

【文例 1】（年次報告）

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、産業競争力強化法施行規則第 54 条第 5 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）について監査を行った。

計算書類に対する経営者の責任

経営者の責任は、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計算書類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計算書類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（注 2）の責任は、当監査法人（注 2）が実施した監査に基づいて、独立の立場から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）に計算書類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、計算書類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、当監査法人（注 2）の判断により、不正又は誤謬による計算書類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。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、当監査法人(注2)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、計算書類の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。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計算書類の表示を検討することが含まれる。

当監査法人(注2)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したと判断している。

監査意見

当監査法人(注2)は、上記の計算書類が、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、当該計算書類に係る期間の財産及び損益の状況を全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。

利害関係

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) 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、「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」を「貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、重要な会計方針及びその他の注記」とする。

* (注1) (注2) 及び (注3) は、以下の文例においても同様とする。

【文例 2】(半期報告)

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、産業競争力強化法施行規則第54条第5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、臨時損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記について監査を行った。

臨時計算書類に対する経営者の責任

経営者の責任は、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臨時計算書類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臨時計算書類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(注2)の責任は、当監査法人(注2)が実施した監査に基づいて、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、臨時計算書類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、当監査法人(注2)の判断により、不正又は誤謬による臨時計算書類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。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、当監査法人(注2)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、臨時計算書類の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。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臨時計算書類の表示を検討することが含まれる。

当監査法人(注2)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したと判断している。

監査意見

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

の状況を全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。

利害関係

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

【文例3】（初年度 年次報告 限定付適正意見）

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、産業競争力強化法施行規則第54条第5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）について監査を行った。

計算書類に対する経営者の責任

経営者の責任は、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計算書類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計算書類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（注2）の責任は、当監査法人（注2）が実施した監査に基づいて、独立の立場から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）に計算書類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、計算書類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、当監査法人（注2）の判断により、不正又は誤謬による

計算書類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。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、当監査法人(注2)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、計算書類の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。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計算書類の表示を検討することが含まれる。

当監査法人(注2)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(注2)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実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、損益の状況に影響を与えるので、当監査法人(注2)は、損益計算書に計上されている利益に関して、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(注2)は、上記の計算書類が、「限定付適正意見の根拠」に記載した事項の計算書類に及ぼす可能性のある影響を除き、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、当該計算書類に係る期間の財産及び損益の状況を全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。

利害関係

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

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、産業競争力強化法施行規則第54条第5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、臨時損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記について監査を行った。

臨時計算書類に対する経営者の責任

経営者の責任は、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臨時計算書類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臨時計算書類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(注2)の責任は、当監査法人(注2)が実施した監査に基づいて、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、臨時計算書類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、当監査法人(注2)の判断により、不正又は誤謬による臨時計算書類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。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、当監査法人(注2)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、臨時計算書類の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。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臨時計算書類の表示を検討することが含まれる。

当監査法人(注2)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(注2)は、平成×年×月×日に監査契約を締結したため、当臨時会計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、損益の状況に影響を与えるので、当監査法人（注2）は、臨時損益計算書に計上されている利益に関して、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（注2）は、上記の臨時計算書類が、「限定付適正意見の根拠」に記載した事項の臨時計算書類に及ぼす可能性のある影響を除き、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、当該臨時計算書類に係る期間の財産及び損益の状況を全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。

利害関係

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

適用

41．本指針は、認定計画の実施状況に関する年次報告又は半期報告に添付して平成25年6月4日以後提出される計算書類又は臨時計算書類に係る監査から適用する。

41-2．平成26年6月改正の本指針は、平成26年6月3日以後適用する。

以 上