

第3章 監査報告

第2節 監査報告書の記載事項

○学習のポイント

- ・それぞれの意見の類型ごとに、監査報告書に何を書くのか、というのを徐々に暗記してください。
 - ・監査報告書の記載事項が標準化され記載される趣旨については、
 - ①利害関係者の理解の促進、②監査人の責任の明確化で覚えてください。
- (以下、理解の仕方のパターン(例))
- 「監査報告書の記載事項を××と定めることは、利害関係者に▲▲についての理解を促し(①)、(もって)監査人の責任をより明確にする(②)」といった役立ち(意義)がある。」

1 監査報告書総論

(1) 監査報告書の文例(短答:A、論文:A)

いわゆる「無限定適正意見」の監査報告書のひな形(標準様式)です。
他の関連する頁と互に行き来しながら構造を掴んでいきましょう。

(2) 監査報告書の記載区分(短答:A、論文:A)

基本的に、利用者にとって重要な順に記載しますが、180頁の(※2)に注意してください。
監査人の意見、意見の根拠の区分の順を除き、この順に記載することは要求事項ではありません。

①がテキスト29頁の保証機能、②が同様に情報提供機能のことを意味しています。

②については論文問題集3-2-1参照のこと

また、②の(1)から順に、243頁②、252頁、206頁、283頁で学習します。

(3) 監査報告書の記載区分の順列(短答:A、論文:A)

○180頁の図について、次の通り書き込みをしてください。

-  : 基本的な記載区分(=保証機能・保証の枠組みにおける記載【白抜き】)
 : 追加的な記載区分(=情報提供機能・保証の枠組みの外における記載【網掛け】)

また  について、次の通り書き込みをしておいてください。

- | | |
|--------------------|--------------------|
| (a) 継続企業の前提に関する事項 | あれば必ず記載(243頁②) |
| (b) 監査上の主要な検討事項 | ない場合にはない旨を記載(252頁) |
| (d) 追記情報 | あれば監査人の判断で追記(206頁) |
| (c) その他の記載内容に関する事項 | ない場合にはない旨を記載(283頁) |

2 監査報告書の記載事項(短答:A、論文:A)

全体的に、①利害関係者の理解の促進、②監査人の責任の明確化、という2大ポイントで押さえましょう。
182頁以降は、口囲みの上段が「監査基準」の規定、下段が監基報の「監査報告書のひな形」です。
下段の「監基報」の監査報告書の記載文例が、上段の「監査基準」の規定を具体化したものになります。
両者を見比べながら、なぜ、これらの事項が監査報告書に記載されるのか暗記していきましょう。
※「監査基準」の規定はテキストの181頁に対応、「監査報告書のひな形」はテキストの176頁に対応しています。

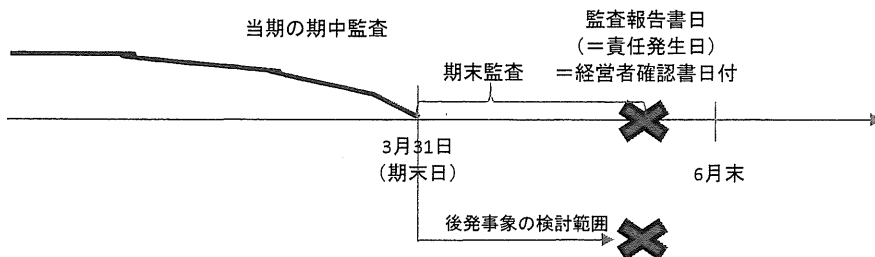
(その他注意点)

(2) 意見の根拠

①は監査業務の品質の水準を伝達するために記載が必要とされます(監査プロセスの信頼性を伝達)。
また、②は当該業務の結果得られた、監査意見の保証の水準を伝達するために記載が必要とされます
(監査結果の信頼性を伝達)。この内容を立証するものが「監査調書」でした(テキスト136頁参照)。

3 監査報告書の形式要件(短答:A、論文:D(ただし、(2)のみB)

176頁の監査報告書のひな形を見ながら理解を進めてください。論文上は(2)、それ以外は短答です。
(2)については、あとで学習する後発事象(211頁、276頁)との関係で重要になります。



(4)について、日本では、監査法人名、監査事務所名、個人名のいずれも記載することとされていますが、このうち署名が求められるのは「個人名」のみです。

(参考)利害関係の記載(短答:A、論文:C)

公認会計士法上の要請事項であること、追加情報のうち「その他の事項」に相当するものであることが短答上のポイントです。

第3章 監査報告

第3節 除外事項と監査報告

○学習のポイント

- ・まず、191頁の図で除外事項の類型2つとそれぞれの特徴を押さえましょう。
- ・除外事項となるケース(192頁)を何個か覚えてください。
- ・無限定適正の場合の監査報告書(176頁)の文言とどう異なるかがポイントです。

1 除外事項総論

(1)除外事項とは(短答:A、論文:A)

監査報告書による信頼性の保証水準や保証範囲を制限するための監査報告書上の記載をいいます。

監査人にとって、(※1)の姿勢が大切です。

監査人の本質的役割は「適正な財務諸表を資本市場に流通させる」ことにありますので、

監査範囲の制約事項については、「代替的な監査手続の実施」により十分な監査証拠を得ること、

意見に関する除外事項については、そうならないように「事前に指導」し、重要な虚偽表示については

「修正を指導」し、重要な虚偽表示のない状態とするよう指導的機能を発揮することが期待されています。

(2)除外事項の種類(短答:A、論文:A)

191頁のゴシックの記載事項は一言一句正確に覚えてください。

監査範囲の制約は××?、意見に関する除外は○○×と覚えてください、以下がまとめです。

種類	十分かつ適切な監査証拠	意見表明のための基礎	重要な虚偽表示
監査範囲の制約	ないものがある(手続不足のため)(×)	完全ではない(×)	あるかどうか不明(?)
意見に関する除外	ある(○)	ある(○)	ある(×)

【参考】除外事項の原因事由の具体例(短答:B、論文:B)

それぞれの3タイプのうち、1つは漠然とでいいので知っておいてください。

「記載すべき注記が漏れているあるいは間違っている場合」にも虚偽表示となる点に注意しておいてください。

②は、171頁①～③のいずれを充足しておらず虚偽表示がある状況になります。

(3)除外事項が監査報告に及ぼす影響(短答:A、論文:A)

論文問題集 3-3-1 参照のこと

表に「除外事項付意見(適正表示の枠組み)」とタイトルを付しておきましょう。

当該除外事項となりうる事象の①重要性を判断し、重要性がある場合には②(影響の)広範性を検討します。

②において、財務諸表全体に対して広範な影響があると判断した場合意見不表明or不適正意見となります。

【研究】影響の「重要性」と「広範性」(短答:B、論文:C)

①の前半は「未発見の虚偽表示」が存在する可能性があり、後半は「未修正の虚偽表示」が存在した状態です。

②の広範性について、3つの要因があること、いずれかに該当する場合広範ということを知っておいてください。

特に、②のb)やc)が広範性に該当することがある、というのが短答対策上重要です。

(参考)除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式(短答:B、論文:C)

198頁、202頁とそれぞれ対比させて徐々に内容の把握に努めてください。

【研究】限定付適正意見の根拠の記載～監査基準の令和元年度改訂～(短答:C、論文:C)

本文末尾3行目の結論とその理由を知っておいてもらえれば十分です。

重要性はあるが広範性はないと判断し限定付適正意見とした理由を記載することが明確にされました。

2 監査範囲の制約

(1) 監査範囲の制約と監査報告書上の判断(短答:A、論文:A)

監査基準の規定を必ず覚えてください。

監査基準上意見不表明は意見ではないという整理をしているので、「意見の根拠の区分」ではなく、「別に区分を設けて」という規定とされています。

(2) 監査範囲の制約の文例(短答:B、論文:C)

無限定適正意見(テキスト176頁・177頁)の場合とどこがどう異なるかが短答用のポイントです。

[参考]意見不表明の場合の記載(短答:B、論文:C)

無限定適正意見(テキスト176頁・177頁・183頁)の場合とどこがどう異なるかが短答用のポイントです。
183頁がどう198頁②に変形しているかがポイントです。

①についての考え方は次のとおりです。

a) 意見を表明しないので、ことさら「監査人の責任」を強調しない為に記載しない

b) 十分かつ適切な監査証拠を入手しておらず意見表明の基礎を得ていないため記載しない

②については次の点に注意です。

a) 本来は、というニュアンスを込めるために一部を修正して「監査人の責任」区分に記載する
つまり、監査の基準に準拠して監査を実施できていないため、実施することにある、と修正する

b) は同じ文言で「監査人の責任」区分に記載する

3 意見に関する除外

(1) 意見に関する除外と監査報告書上の判断(短答:A、論文:A)

監査基準の規定を必ず覚えてください。

(2) 意見に関する除外の文例(短答:B、論文:C)

無限定適正意見(テキスト176頁・177頁)の場合とどこがどう異なるかが短答用のポイントです。

【研究】不適正意見又は意見不表明に関する追加的な留意事項(短答:C、論文:D)

テキスト351頁を学習したあとに振り返りましょう。過去1度だけ短答式に出題されました。

② 監査報告書の記載区分^(*) ～基本的な記載区分と追加的な記載区分

監査報告書の記載区分は、①保証機能に根ざした記載を行う基本的な記載区分と②情報提供機能に根ざした記載を行う追加的な記載区分とに分けて捉えることができる。

① 監査報告書の基本的な記載区分 ～保証のための記載 (保証機能) p29

監査基準・第四 報告基準・二 監査報告書の記載区分

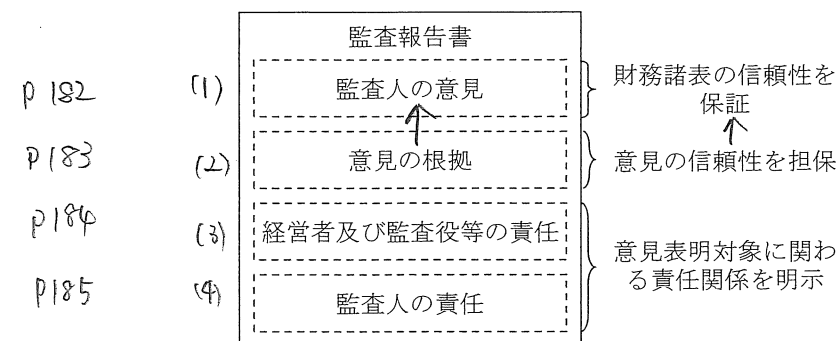
- 1 監査人は、監査報告書において、⁽¹⁾監査人の意見、⁽²⁾意見の根拠、⁽³⁾経営者及び監査役等の責任、⁽⁴⁾監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれを区分した上で、記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を監査報告書に記載しなければならない。

(2) 監査報告書には、意見表明による保証に関わる基本的な区分として、⁽¹⁾監査人の意見、⁽²⁾意見の根拠、⁽³⁾経営者及び監査役等の責任及び⁽⁴⁾監査人の責任が記載される^(*)。

まず、⁽¹⁾監査人の意見は、監査人本来の役割として財務諸表の信頼性について保証を与える意義がある。

また、⁽²⁾意見の根拠は、そのような意見の形成に至った背景を示すことで監査人の意見に対する信頼性を担保する意義がある。

さらに、⁽³⁾経営者及び監査役等の責任及び⁽⁴⁾監査人の責任は、監査人の意見が表明される対象となる財務諸表に関わる責任関係を示し、⁽¹⁾利用者の理解を促すとともに⁽²⁾監査人の責任を明らかにする意義がある。



② 監査報告書の追加的な記載区分 ～情報提供のための記載 (情報提供機能)

監査基準・第四 報告基準・二 監査報告書の記載区分

- 2 監査人は、次に掲げる事項を監査報告書に記載するに当たっては、別に区分を設けて、意見の表明とは明確に区別しなければならない。⁽⁴⁾
- (a) 継続企業の前提に関する事項
- (b) 当年度の財務諸表の監査の過程で監査役等と協議した事項のうち、職業的専門家として当該監査において特に重要であると判断した事項（以下「監査上の主要な検討事項」という。）^{KAM}
- (c) 監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下「その他の記載内容」という。）に関する事項
- (d) 財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項

監査報告書には、状況に応じて基本的な記載区分とは別に区分を設けて、a)継続企業の前提に関する事項、b)監査上の主要な検討事項、c)その他の記載内容に関する事項、又はd)追記情報（強調事項又はその他の事項）が追加的に記載される^(*)。

監査報告書の基本的な記載区分には、通常、標準化された定型的な記載が行われるのに対し、追加的な記載区分には、被監査会社又はその監査固有の事項が記載され、その記載は監査ごとに異なるものとなる。

これらは、意見表明による保証の枠組みの外における監査人からの情報提供として記載されるものである^(*)。

本来、意見表明に関する監査人の責任は自らの意見を通しての保証の枠組みのなかで果たされるべきものであり、その枠組みから外れる事項を意見の表明と明確に区別しない場合には、監査人の意見表明責任が曖昧になるおそれがある。そのため、上記基準は、これらの記載に当たっては、意見の表明とは明確に区別することを求めている。

(*1) a)継続企業の前提に関する事項は第4章第2節、b)監査上の主要な検討事項は第4章第3節2、c)その他の記載内容に関する事項は第4章第5節3、d)追記情報は本章第4節で扱う。

なお、監査報告書の追加的な記載区分に関する取扱いの相違については、後述p.284参照。

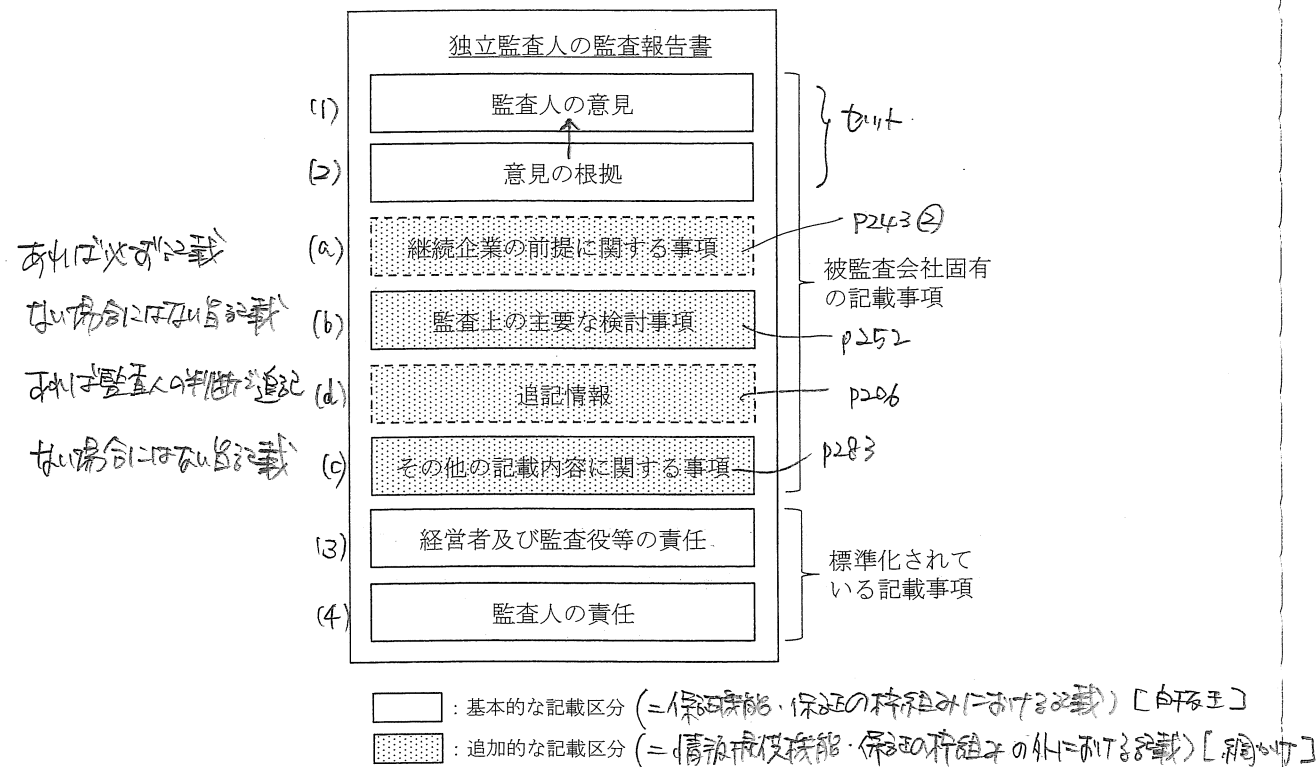
(*2) これらは、意見表明による保証とは別に、監査人からの情報として記載されるものであり意見表明による保証の枠組みにおいて除外すべき事項（「除外事項」という。詳細は後述p.190参照）を追加的な記載区分に記載することはできない（保証の枠組みのなかで扱うべき事項を情報提供として扱うことは認められない。除外事項は、基本的な記載区分において扱わなければならない。）。

(*1) 先の文例のとおり、監査報告書の記載区分は、それぞれ見出しを付して設けられる。

(*2) これらのうち、監査人の意見の区分は「意見区分」とも呼ばれる。

(3) 監査報告書の記載区分の順列

以下は、監査報告書の記載区分の順列を図示したものである（点線表記は該当がある場合に設けられる区分）。



監査報告書の記載事項のうち、利用者にとってより目的適合性があるのは、標準化されている記載事項よりむしろ、被監査会社固有の記載事項と考えられている。

この点、監査報告書の基本的な記載区分の記載のうち、監査人の意見及び意見の根拠は、監査対象年度の財務諸表を対象とした被監査会社固有の事項であり、かつ、利用者にとって最も重要な事項であることから、監査報告書の冒頭に記載するものとされる^(*)。

一方、経営者及び監査役等の責任並びに監査人の責任は、標準化されている記載事項であるのに対し、監査報告書の追加的な記載区分の記載は、いずれも監査対象年度の財務諸表又はその監査に関わる被監査会社固有の事項であることから、通常^(*)、上図の順列とされる。

(*)1 監査人の意見の区分は、利用者にとって最も重要な事項であることから監査報告書の冒頭に記載され、また、意見の根拠の区分は、監査意見の表明に関する重要な前提であることから監査人の意見の区分に続けて記載される。

(*)2 監査人の意見の区分及び意見の根拠の区分を除き、監査報告書の記載区分の記載順序は、上図のとおりとすることが要求事項として義務付けられているわけではなく、想定利用者にとっての項目の相対的な重要性に基づいて記載することが適切とされる。

2 監査報告書の記載事項

報告基準は、監査報告書の記載事項について、以下のように定めている^(*)。 (無限定適正意見)

監査基準・第四 報告基準・三 無限定適正意見の記載事項

監査人は、経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示している」と認められると判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない。この場合には、監査報告書に次の記載を行うものとする。

(1) 監査人の意見

監査対象とした財務諸表の範囲、及び経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示していると認められること

(2) 意見の根拠

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こと、監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

(3) 経営者及び監査役等の責任

経営者には、財務諸表の作成責任があること、財務諸表に重要な虚偽の表示がないように内部統制を整備及び運用する責任があること、継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること、

監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があること

(4) 監査人の責任

監査人の責任は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こと、

監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと、監査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していること、監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること、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こと、継続企業の前提に関する経営者の評価を検討すること、監査役等と適切な連携を図ること、監査上の主要な検討事項を決定して監査報告書に記載すること

(*)1 金融商品取引法に基づく監査証明において遵守することが求められる監査証明府令には、監査報告書の記載事項について、上記基準に則した規定が置かれている（同令4条）。

本項では、監査報告書の基本的な記載区分ごとに、監査基準上の規定（破線より上）とこれに対応する監査報告書の文例（破線より下）を対比しながら、監査報告書上、どのような理由から、どのような記載が行われるのかについて解説する。

❶ (1) 監査人の意見 [監基報700:21～25]

監査基準
p181

監査報告書
2134

p176

p177

監査対象とした財務諸表の範囲、及び経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示していると認められること

監査意見

当監査法人は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の×年×月×日から×年×月×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、連結包括利益計算書、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、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、その他の注記及び連結附属明細表について監査を行った。

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、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、〇〇株式会社及び連結子会社の×年×月×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、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。

① 監査対象とした財務諸表の範囲

監査対象とした財務諸表は、それ以外の企業情報とともに企業内容の開示書類に含められて公表されるが、監査人の意見によってその信頼性について保証が与えられるのは、あくまで財務諸表に限られる^(*)1)。

① そこで、監査人の意見表明による保証が及ぶ範囲に関する利用者の理解を促すとともに、
② 監査人の責任範囲を明確化するため、監査対象とした財務諸表の範囲が記載される。

② 財務諸表の表示を適正と認める旨

監査人は、財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示していると認められると判断したときは、その旨の意見を表明する^(*)2)^(*)3)。

この記載により、利用者は、財務諸表の信頼性につき保証が与えられ、財務諸表を信頼し得る意思決定情報として利用することが可能となる。

(*)1) 財務諸表以外に企業内容の開示書類に含められる事項の具体的内容については、後述 p. 360 参照。
(*)2) 監査意見においては、監査報告書の利用者に監査意見表明の判断基準について知らせるため、適用される財務報告の枠組みが「××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…」又は「国際会計基準に準拠して…」等の表現で記載される。
(*)3) 無限定適正意見を表明する場合、意見に関連して「前述の説明を前提として」又は「～を条件として」等の表現を用いることは、表明している意見に一定の条件を付したり、意見を曖昧にしたり、若しくは除外事項付意見を想起させることになるので、適切ではない（無限定適正意見と除外事項付意見については、それぞれ後述 p. 190, p. 193 参照）。

❷ (2) 意見の根拠 [監基報700:26]

監査報告書 p136

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こと、監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

監査意見の根拠

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。監査の基準における当監査法人の責任は、「連結財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社及び連結子会社から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。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したと判断している。

① 監査の基準に準拠して監査を行ったこと (監査プロセスの信頼性)

一般に公正妥当と認められる監査の基準（以下「監査の基準」という。）は、監査に対する社会的役割期待に応え得る水準・内容の監査の実践規範であり、これに準拠して監査を行う限りにおいて、監査人は、自らの責任を全うしたことを意味する。

したがって、監査の基準に準拠して監査を行ったことの記載は、^①当該監査が広く認知されている基準に準拠して行われたことを利用者に示すことで監査報告に対する社会的信頼を確保するとともに、^②監査の基準が予定する水準・内容の監査について監査人が責任を負うことを明らかにする意義がある^(*)1)。

② 意見表明の基礎を得たこと (監査結果の信頼性)

監査人は、たとえ監査の基準に準拠して監査を行ったとしても、重要な監査手続を実施できなかったことにより、意見表明の基礎を得られない場合もある^(*)2)。

① そこで、報告基準は、意見表明の基礎を得た場合には、その記載を求めることにより、社会的信頼を受けるに足る水準の保証が得られていることを利用者に対して伝達するとともに、^②監査人の責任を明らかにするものとしている。

上記①の記載は、意見形成のために実施した業務の水準、②の記載は、当該業務の結果として監査人が得た保証の水準を示すものであり^(*)3)、これらの記載を通じて、監査人の意見に十分な根拠があることが利用者に示され、その信頼性が担保されることになる。

(*)1) 監査の基準に準拠した旨の記載には、職業的専門家としての正当な注意を払って監査を行ったことの宣誓を義務付け、もって監査人の責任意識を高める意義もあると解されている。⁽²⁴⁾
(*)2) 意見表明の基礎を得られない場合、監査人は、財務諸表に対する意見を表明しないことになる。監査人が意見を表明しないことは「意見不表明」と呼ばれる（詳細は第3節参照）。
(*)3) なお、意見の根拠の区分には、上記①及び②のほか、監査の基礎として職業倫理に関する規定を遵守することの重要性及び監査人の独立性に対する関心の高まりに鑑み、監査人が独立性その他の倫理上の責任を果たしている旨（上記文例2文目）を記載するものとされており、この記載は、監査の透明性の向上に資するものとなる。

📌 (3) 経営者及び監査役等の責任 [監基報700:30～33]

経営者には、財務諸表の作成責任があること、財務諸表に重要な虚偽の表示がないように内部統制を整備及び運用する責任があること、継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること^(*)

p235

監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があること

連結財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任

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。

連結財務諸表を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき連結財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、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基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。

監査役及び監査役会の責任は、財務報告プロセスの整備及び運用における取締役の職務の執行を監視することにある。

監査人が意見表明対象とする財務諸表については、監査人のみが保証者として責任を負うわけではなく、そもそも経営者が作成者として、内部統制の整備及び運用を含め、適正に作成し表示する第一義的な責任を負い、また、こうした経営者の責任の遂行に関連して監査役等は財務報告プロセスを監視する責任を負う。

p237

そこで、^①財務諸表に関連した責任関係についての利用者の理解に資するとともに、^②監査人の責任を明らかにするため、経営者及び監査役等の責任が記載される。

(*) 継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う経営者の責任（上記文例第2段落）について、詳細は後述 p. 235 参照。

📌 (4) 監査人の責任 [監基報700:34～38]

監査人の責任は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こと

監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと、監査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していること、監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること、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こと、継続企業の前提に関する経営者の評価を検討すること、監査役等と適切な連携を図ること、監査上の主要な検討事項を決定して監査報告書に記載すること^(*)

連結財務諸表監査における監査人の責任

監査人の責任は、監査人が実施した監査に基づいて、全体としての連結財務諸表に不正又は誤謬による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て、監査報告書にお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。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、連結財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

連結財務諸表監査における監査人の責任のより詳細な記載は、監査報告書の別紙X（必要に応じてページ数を記載）に含まれている。当該記載は、監査報告書の一部である。^(*)

① 監査人の責任は意見表明にあること（文例第1段落）

監査基準の目的基準からも理解できるように、監査人が自らの責任として果たすべき目的は、財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、財務諸表に対する意見を表明することであり、このことは二重責任の原則としても示される監査の実施前提である。

p22

p26

そこで、^①監査人の責任や監査の目的を利用者に伝達するとともに、^②監査人の責任を明らかにするため、監査人の責任が意見表明にあることが記載される^(*)。

② 監査人の責任のより詳細な記載（文例第2段落以降）

監査人が具体的にどのような内容の監査を実施するかについては、監査の基準で詳細に規定されているが、報告基準は、^①監査人の意見がどのような内容の監査を前提として形成されたものであるかについての利用者の理解に資するとともに、^②監査人の責任を明らかにするため、監査の基準に準拠して実施される監査の主要な特徴について、より詳細な記載を行うことを求めている。

(*) 継続企業の前提に関する経営者の評価を検討することについては第4章第2節、監査役等と適切な連携を図ること及び監査上の主要な検討事項を決定して監査報告書に記載することについては第4章第3節で扱う。
(*) 前掲の監査報告書の文例では、監査人の責任の区分の第2段落以降、監査人の責任のより詳細な記載が行われているが、これらは監査報告書の本文ではなく別紙に記載することも認められており、上記の文例はこの場合の記載である。
(*) 同様の趣旨から、上記文例に見るように、監査人の責任が意見表明にあることの記載に続き、監査人が意見表明のために、その有無に関して合理的な保証を得ることが求められる重要な虚偽表示の意味内容についての説明的な記述がなされる。

1 除外事項総論

(1) 除外事項とは

企業内容開示制度は、経済社会の健全な発展の基盤として、監査済み財務諸表の公表を求めることを通じて、財務諸表の利用者の自己責任に基づく経済活動を担保している。つまり、その信頼性が保証された財務諸表が開示されることにより、財務諸表の利用者は経済的意思決定を行うことが可能となり、経済社会が健全に発展することが見込まれているのである。

したがって、制度が予定する最も理想的な監査報告は、前掲の監査報告書のように、監査人が何ら制限を課すことなく財務諸表の表示を適正と認める意見を表明することである。

しかし、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を全て満足に実施できるとは限らず、また、財務諸表の一部について虚偽表示が発見される場合もある。このような場合において、その事実を明らかにしないときには、信頼性が不確か若しくは否定される財務諸表上の記載が利用者の経済的意思決定を誤導するおそれがある。

そこで、監査人は、当該事項が利用者の経済的意思決定に与える影響の程度を考慮し、監査報告書上、必要に応じて当該事項を明らかにすることとなる。

このように監査意見の表明によって与える保証を制限（限定）するための監査報告書上の記載は、除外事項と呼ばれる^(*)。

除外事項を付しつつも、全体としての財務諸表の表示については適正と認める意見は、限定付適正意見と呼ばれる。これに対して、除外事項を付さずに（何ら制限を課すことなく）財務諸表の表示を適正と認める意見は、無限定適正意見と呼ばれる。

(*)1 監査人には、財務諸表の表示が適正であることについて何ら制限を課すことなく保証することが期待されている。そのため、予定していた監査手続が実施できない場合には代替的な監査手続を実施して十分かつ適切な監査証拠を入手するよう努め、また、虚偽表示については指導的機能を発揮し、経営者に対して修正を求めなければならない。しかし、こうした対応によっても問題が解消されない場合には、除外事項として監査報告書に記載する必要性を検討することとなる。

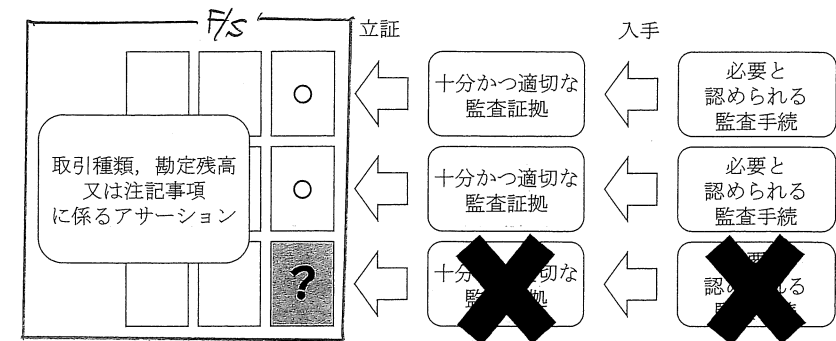
(2) 除外事項の種類

除外事項は、その性質により、①監査範囲の制約と②意見に関する除外とに区別される。

① 監査範囲の制約 X X ?

監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、十分かつ適切な監査証拠が入手できず、財務諸表に重要な虚偽表示の可能性がある場合、財務諸表の表示を適正と認めるうえで、監査人として与えることのできる保証の程度^(いさむらうが不明)の面で制限を受けることとなる。^(案2)

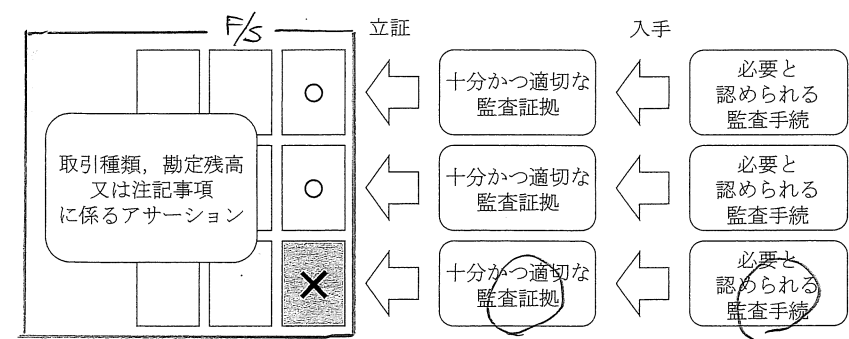
このように監査上の問題に起因して監査人として与え得る保証の程度が低下している場合には、監査範囲の制約の問題として取扱うこととなる。



② 意見に関する除外 O O X

監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、財務諸表に重要な虚偽表示がある場合、財務諸表の表示を適正と認めるうえで、財務諸表の信頼性の面で制限を受けることとなる。

このように会計上の問題に起因して財務諸表の情報としての信頼性の程度が低下している場合には、意見に関する除外の問題として取扱うことになる。



?! 重要な虚偽表示があるかどうか不明

X: 重要な虚偽表示がある

〔参 考〕 除外事項の原因事由の具体例

以下、参考までに除外事項の原因事由について、除外事項の種類ごとに具体例を示す。

① 監査範囲の制約 [監基報705:A10～A12]

- [企業の管理の及ばない状況]
 - ・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。
- [監査人の作業の種類又は実施時期に関する状況]
 - ・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、棚卸資産の実地棚卸に立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。
- [経営者による監査範囲の制約]
 - ・監査人による実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。 p63(3)

② 意見に関する除外 [監基報705:A4～A7] p171 ①～③ 参考

- [選択した会計方針の適切性]
 - ・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。
 - ・財務諸表において、貸借対照表、損益計算書、包括利益計算書、株主資本等変動計算書、又はキャッシュ・フロー計算書に関する重要な会計方針が適切に記載されていない。
 - ・財務諸表において、基礎となる取引や会計事象について適正表示を達成する表示又は注記が行われていない。
- [選択した会計方針の適用]
 - ・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（適用における一貫性）。
 - ・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）
- [財務諸表の注記事項の適切性又は十分性]
 - ・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注記事項の全部又は一部が含まれていない。
 - ・財務諸表の注記事項が、適用される財務報告の枠組みに準拠していない。
 - ・財務諸表の適正表示のために、適用される財務報告の枠組みによって具体的に要求されている以上の追加的な注記が行われていない。

❶ (3) 除外事項が監査報告に及ぼす影響

除外事項の原因事由がある場合に、それを除外事項として記載するか否か及びどのような監査報告を行うかは、無限定適正意見を表明できないかという①「重要性」と財務諸表全体に及ぶのかという②「広範性」の2つの要素から判断して決定される。

以下は、除外事項の種類とその影響に応じてどのような監査報告を行うこととなるかを表にまとめたものである^(*)。 [監基報705:A1]

< 除外事項は重要 > (適正表示の枠組み)

除外事項の種類	財務諸表に及ぼす(可能性のある)影響 ^(*)	
	① 重要だが広範でない	② 重要かつ広範である
監査範囲の制約	限定付適正意見	意見不表明 p173
意見に関する除外	限定付適正意見	不適正意見

上記の無限定適正意見以外の監査報告（限定付適正意見、不適正意見及び意見不表明）は、除外事項付意見と総称される。
(注) ① ② ③ ④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮ ⑯ ⑰ ⑱ ⑲ ⑳ ㉑ ㉒ ㉓ ㉔ ㉕ ㉖ ㉗ ㉘ ㉙ ㉚ ㉛ ㉜ ㉝ ㉞ ㉟ ㊱ ㊲ ㊳ ㊴ ㊵ ㊶ ㊷ ㊸ ㊹ ㊺ ㊻ ㊼ ㊽ ㊾ ㊿

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^(*)、監査報告書上、意見の根拠の区分に、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。

以降では、監査範囲の制約及び意見に関する除外のそれぞれについて、その原因事由がある場合に、どのような判断過程を経てどのような監査報告を行うこととなるかを見ていく。

(*)1 「無限定適正意見」、「限定付適正意見」、「不適正意見」は、適用される財務報告の枠組みが適正表示の枠組みであることを前提とした表現であり、財務報告の枠組みの種類を問わない一般的な表現として、それぞれ「無限定意見」、「限定意見」、「否定的意見」とされることもある（適正表示の枠組みを含め、財務報告の枠組みの種類について、詳細は後述 p. 344 参照）。

(*)2 監査範囲の制約がある場合には、意見に関する除外とは異なり、虚偽表示が発見されているわけではないため、当該事項の財務諸表に対する潜在的な影響として、財務諸表に及ぼす「可能性のある」影響を検討する。

(*)3 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について、監査役等に報告しなければならない。

2 監査範囲の制約

④ (1) 監査範囲の制約と監査報告上の判断

予定した監査手続を実施できなかった場合^(*)、まず、当該事項が財務諸表に及ぼす可能性のある影響が無限定適正意見を表明できないほどに重要かどうかを検討される。

無限定適正意見を表明できないほどに重要でないと判断した場合には、監査報告書上、除外事項としない。

しかし、無限定適正意見を表明できないほどに重要であると判断した場合、さらに、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどに広範にわたるものであるかどうかを検討することとなる。

その影響が広範にわたるものではないと判断した場合には、監査範囲の制約に係る除外事項を付した限定付適正意見を表明する。

他方、その影響が広範にわたるものであり、財務諸表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い場合には、意見不表明とすることとなる^(**)。

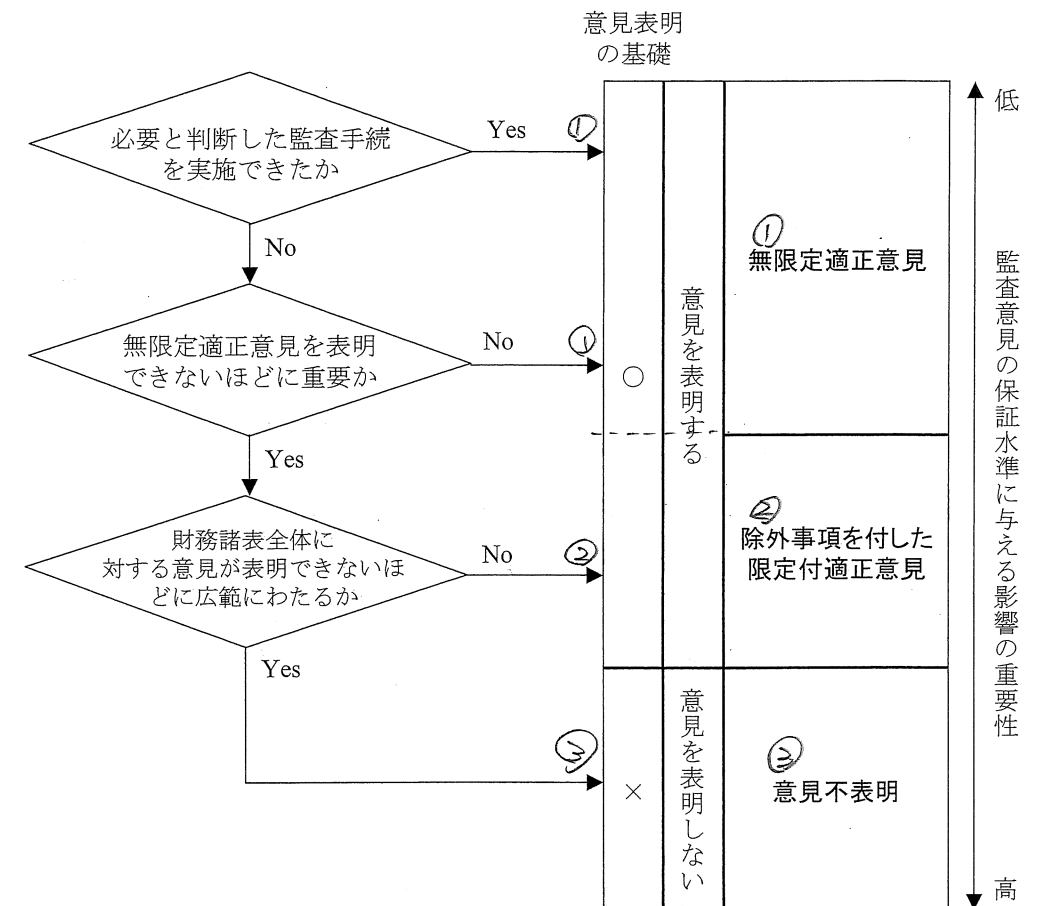
以上の判断過程について、報告基準は、以下のように規定している。

監査基準・第四 報告基準・五 監査範囲の制約

- 1 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、^①実施できなかった監査手続、^②当該事実が影響する事項及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由を記載しなければならない。
- 2 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表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きには、意見を表明してはならない。この場合には、別に区分を設けて、^①財務諸表に対する意見を表明しない旨及び^②その理由を記載しなければならない。

p195

監査範囲の制約に係る監査報告上の判断過程は、以下のように示すことができる。



○: 意見表明の基礎を得た

×: " " 得られなかった

(*)1 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。

(*)2 経営者による監査範囲の制約によって意見表明の基礎が得られない場合、現実的な対応として可能であれば、監査契約を解除し、監査契約を解除することが現実的に不可能なときに意見を表明しないこととされる。なお、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。

3 意見に関する除外

① (1) 意見に関する除外と監査報告上の判断

財務諸表に虚偽表示がある場合、まず、当該事項が財務諸表に及ぼす影響が無限定適正意見を表明できないほどに重要かどうかを検討される。

無限定適正意見を表明できないほどに重要でないと判断した場合には、監査報告書上、除外事項としない。

しかし、無限定適正意見を表明できないほどに重要であると判断した場合、さらに、その影響が財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどに広範にわたるものであるかどうかを検討することとなる。

その影響が広範にわたるものではないと判断した場合には、意見に関する除外事項を付した限定付適正意見を表明する。

他方、その影響が広範にわたるものであり、財務諸表が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合には、不適正意見を表明することとなる。

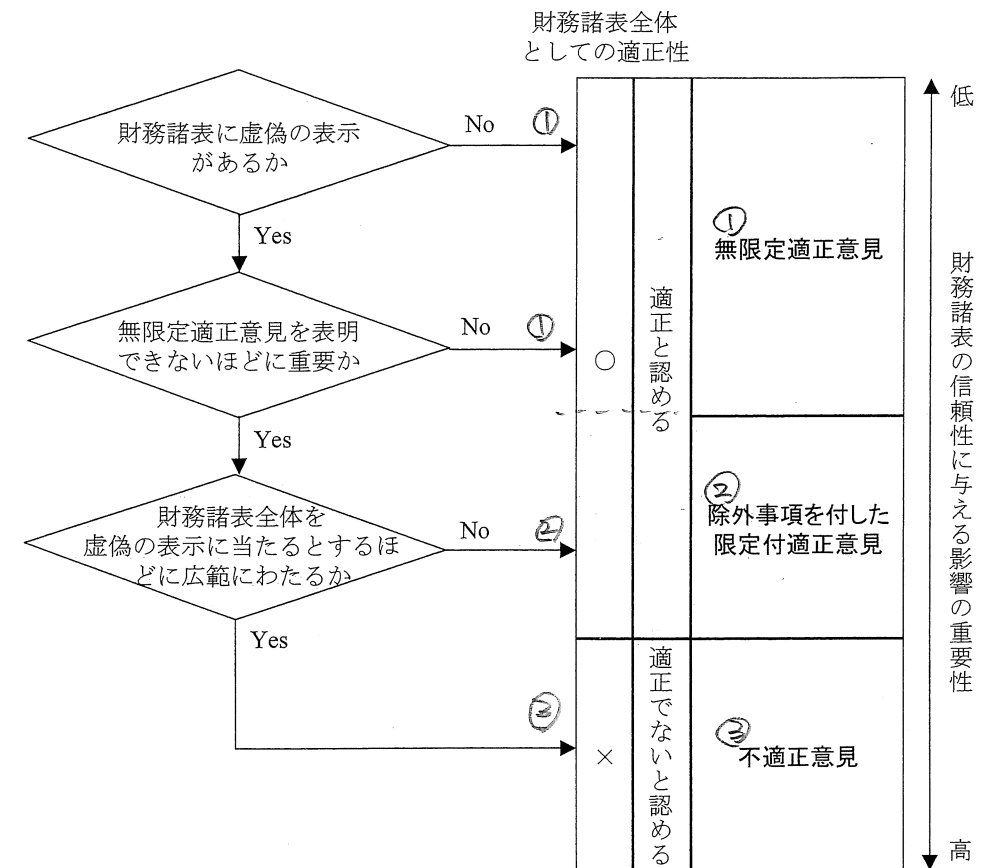
以上の判断過程について、報告基準は、以下のように規定している。

監査基準・第四 報告基準・四 意見に関する除外

1 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、①除外した不適切な事項、②財務諸表に与えている影響及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由を記載しなければならない。

2 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、財務諸表が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、①財務諸表が不適正であるとした理由を記載しなければならない。

意見に関する除外に係る監査報告上の判断過程は、以下のように示すことができる。



○：財務諸表全体として虚偽の表示に当たらない

×：財務諸表全体として虚偽の表示に当たる