

第3章 監査報告

第4節 追記情報

○学習のポイント

- ・監査報告書利用者への「情報提供機能」です。
- ・監査報告書利用者への注意喚起、財務諸表等の理解促進のために行われるものです。
- ・必ず、「二重責任の原則」との関係の思い浮かべるようにしましょう。

1 追記情報総論

(1) 追記情報の意義と種類(短答:A、論文:A)

テキスト29頁の情報提供機能のことです。なぜ記載するか理由と記載する際の留意点が必要です。監査基準の規定を必ず覚えてください。「次に掲げる強調すること」が例示の(1)～(3)です。つまり、「その他説明すること」について監査基準上例示はありません。

次に、短答対策として①強調事項、②その他の事項の定義(ゴシック部分)を覚えましょう。

①強調事項

報告基準九の(1)～(3)のことです。

監査対象会社の開示資料(例: 有価証券報告書)における「財務諸表の注記」があって、そのうえで監査報告書における「追記情報」があるという構図です(「二重責任の原則があるから」)。

②その他の事項

監査基準に具体的な例示はありませんが、監査報告書の末尾の(イ)利害関係の有無のほか、実務的に可能性のある次の2つを合わせた、計3パターンを知っておいてください。

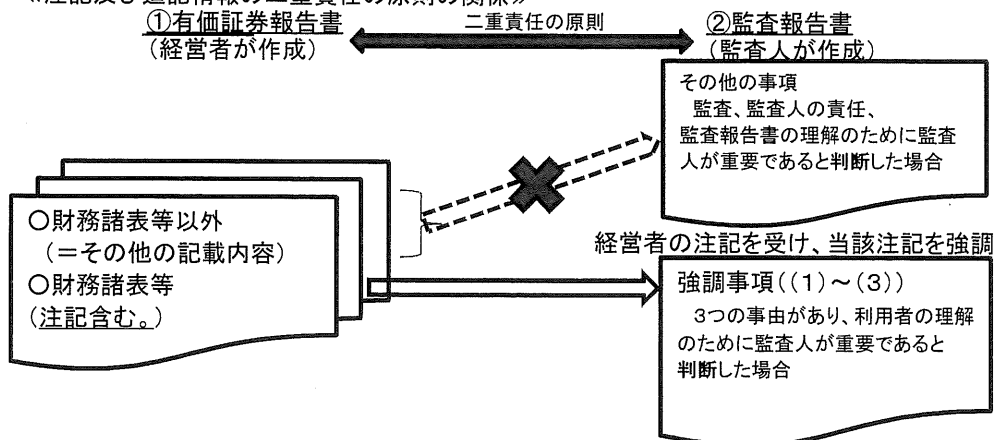
(ロ) 前年度以前に公認会計士による監査が行われていない場合(テキスト279頁(※6))

前年度の財務諸表の対応数値の監査は行われていない旨

(ハ) 監査人交代の場合(テキスト279頁(※2))

前年度の財務諸表は前任監査人により監査が行われている旨、監査報告の類型、監査報告書日

《注記及び追記情報の二重責任の原則の関係》



監査人は、経営者が本来財務諸表に表示・開示すべき事項を、独自に監査報告書に追記することで、(経営者に代わって)財務諸表等の利用者に情報提供をしてはなりません。あくまで財務諸表等の情報は(監査人ではなく)経営者が提供しなければなりません。

なお、(※2)の内容が短答、論文ともに重要です(テキスト209頁(※5)とセットで理解しましょう)。強調事項を記載するのは前提としてその事項が適切に財務諸表上記載されている必要があり、もし適切に記載されていないければそもそもそれは虚偽表示であることから、強調事項にはできない、という内容です(すなわち、網掛けの強調事項とするのではなく白抜きの除外事項とななければならない。))。

(2) 追記情報の記載方法(短答:A、論文:B)

それぞれの要求事項の内容を知るとともに、意義を理解しておきましょう。

なお、(※5)について、監査人の意見が限定されているわけではないというのは除外事項ではない、という意味です。

(参考)監査上の主要な検討事項との関係(短答:C、論文:C)

2 追記情報の記載対象

3つの類型の上段が「経営者が作成する財務諸表上の注記」です。

一方、下段が「監査人が作成する監査報告書上の追記(強調事項)」です。

(1)会計方針の変更(短答:A、論文:A)

正当な理由である(※2)の2つの点は、論文対策用にも覚えてください。

なお、正当な理由による会計方針の変更には、(※6)の場合も含まれること、変更の場合の注記には、①変更の内容、②変更の理由、③変更による影響額を財務諸表に注記しなければならない点も併せて覚えてください((※4)参照)。

(2)重要な偶発事象(短答:A、論文:B)

重要な偶発事象とありますが、日本では偶発利益の計上は認められていないので、実際は「訴訟の被告となり敗訴した場合の損害賠償」、債務保証の履行による損害などの偶発損失の計上や注記が監査実務上問題となります。ゴシックの偶発事象の定義を覚える必要はありません。引当金の4要件とセットで理解しましょう。

(3)重要な後発事象(短答:A、論文:A)

ゴシックの2つの後発事象の定義はそれぞれ必ず正確に覚えてください(監基報に定義がないため)。

a)修正後発事象、b)開示後発事象の2種類があり、追記(強調事項)の対象はb)のみです。

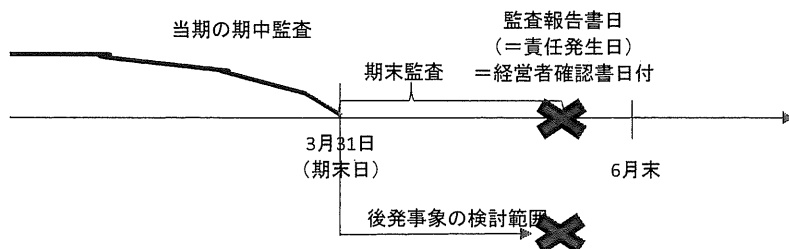
(a)は財務諸表に注記ではなく財務諸表本体を修正すべき事象、b)は注記すべき事象だから

a)・・・決算日以前から実質的に生じていた事象が確定した場合

(例)得意先の倒産(⇒貸倒引当金の修正)、裁判の敗訴(⇒損害賠償引当金の計上)

b)・・・決算日後に取締役会によって重要な事項が決議されたような場合や災害の発生

(例)増資・新株の発行の決議、ストックオプション付与の決議、子会社の買収の決議等



なお、(※4)として次の事項を211頁の末尾に加筆しておいてください。

(※4)重要な後発事象の注記(財務諸表等規則第8条の4)

貸借対照表日後、財務諸表提出会社の翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象(以下「重要な後発事象」という。)が発生したときは、当該事象を注記しなければならない。

【研究】監査報告書の記載区分等(短答:B、論文:B)

令和4年度の論文式試験に報告論が出題された場合、論文の重要性はDに下がります。

第4章 個別論点

第3節 監査上の主要な検討事項(KAM:KeyAuditMatter)の報告

○学習のポイント

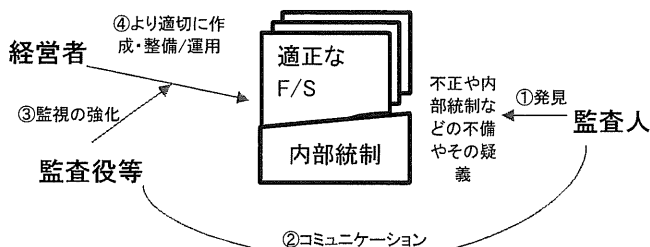
・KAMとセットで押さえるべき論点には次の論点がありますので、関連して押さえましょう。

①監査役等とのコミュニケーション、②監査人の情報提供機能、③守秘義務

1 監査役等とのコミュニケーション

(1)コミュニケーションの役割(短答:A、論文:B)

③の補足図



※①～④を通じて、経営者が内部統制をより適切に整備、運用すれば、統制リスクが低下することによって重要な虚偽表示リスクが低下するというロジックです。

(2)コミュニケーションを行うことが要求される事項(短答:A、論文:C)

テキストの関連頁とセットで押さえていきましょう。

前提として、監査役等は会計監査人の監査結果を利用して自らの会計監査の結果に代えるという点がポイントです(監査人の他の監査人と同様のイメージ(テキスト372,373頁参照))。

(3)コミュニケーション・プロセス(短答:A、論文:C)

計画・実施・監査意見の形成の3段階でのコミュニケーションの注意事項が定められています。

計画段階→133頁[参考]②、154頁(※3)、220頁(※1) など

実施段階→223頁(5)、232頁(4)(5)① など

意見形成段階→128頁(※3)、251頁(※5) など

コミュニケーションの方法について上場企業の独立性及び品質管理システムの状況は必ず口頭ではなく書面又は電磁的記録、それ以外も通常上場企業では書面又は電磁的記録によりますが口頭も可、ただしその場合には(※6)のとおり監査調書に内容等を記録することが必要、という点がポイントです。

2 監査上の主要な検討事項(KAM:KeyAuditMatter)

令和3年度の論文式試験で大問で出題されたので大問での大々的な出題は当分考えにくいです。

前書き(短答:A、論文:B)

論文問題集4-3-1参照

キーワード: 監査の信頼性、監査のプロセスに関する情報、監査プロセスの透明性(見える化)

ポイント:

KAMはあくまで監査報告書において監査の実施プロセスに関する情報を提供するものであり、企業の情報自体を提供することを主眼とするものではありません、これまで提供されてこなかった監査の実施プロセスについて監査報告書において情報として提供するものです。

監査報告書の保証とは異なる情報提供を通じて、監査報告書の情報価値を高めるものです。

なお、KAMの導入により以前より監査報告書は長文化しましたが、依然短文式構造です(169頁①参照)。

(1)監査上の主要な検討事項とは(短答:A、論文:C)

キーワード: 監査の透明性(見える化)、監査報告書の情報価値

論文問題集4-3-2、4-3-3参照

以下の3つの効果・役割・意義を押さえてください。

①監査の実施プロセスに関する情報＝監査の品質を評価する新たな検討材料→監査の信頼性向上

②財務諸表利用者の監査や財務諸表に対する理解、財務諸表利用者と経営者との建設的対話の促進

③監査役等や経営者との間のリスクに関する認識の共有→CGの強化、効果的な監査の実施

(テキスト248頁(1)の③の補足図参照)

なお、KAMの記載が求められるのは主に上場企業の年度財務諸表の監査報告書(連単とも)です。

第4章 個別論点

第3節 監査上の主要な検討事項(KAM:KeyAuditMatter)の報告

○学習のポイント

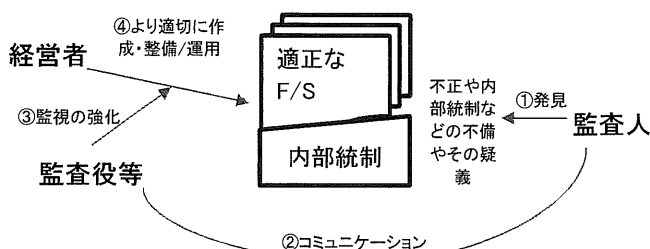
・KAMとセットで押さえるべき論点には次の論点がありますので、関連して押さえましょう。

①監査役等とのコミュニケーション、②監査人の情報提供機能、③守秘義務

1 監査役等とのコミュニケーション

(1)コミュニケーションの役割(短答:A、論文:B)

③の補足図



※①～④を通じて、経営者が内部統制をより適切に整備、運用すれば、統制リスクが低下することによって重要な虚偽表示リスクが低下するというロジックです。

(2)コミュニケーションを行うことが要求される事項(短答:A、論文:C)

テキストの関連頁とセットで押さえていきましょう。

前提として、監査役等は会計監査人の監査結果を利用して自らの会計監査の結果に代えるという点がポイントです(監査人の他の監査人と同様のイメージ(テキスト372,373頁参照))。

(3)コミュニケーション・プロセス(短答:A、論文:C)

計画・実施・監査意見の形成の3段階でのコミュニケーションの注意事項が定められています。

計画段階→133頁[参考]②、154頁(※3)、220頁(※1) など

実施段階→223頁(5)、232頁(4)(5)① など

意見形成段階→128頁(※3)、251頁(※5) など

コミュニケーションの方法について上場企業の独立性及び品質管理システムの状況は必ず口頭ではなく書面又は電磁的記録、それ以外も通常上場企業では書面又は電磁的記録によりますが口頭も可、ただしその場合には(※6)のとおり監査調書に内容等を記録することが必要、という点がポイントです。

2 監査上の主要な検討事項(KAM:KeyAuditMatter)

令和3年度の論文式試験で大問で出題されたので大問での大々的な出題は当分考えにくいです。

前書き(短答:A、論文:B)

論文問題集4-3-1参照

キーワード:監査の信頼性、監査のプロセスに関する情報、監査プロセスの透明性(見える化)

ポイント:

KAMはあくまで監査報告書において監査の実施プロセスに関する情報を提供するものであり、企業の情報自体を提供することを主眼とするものではありません、これまで提供されてこなかった監査の実施プロセスについて監査報告書において情報として提供するものです。監査報告書の保証とは異なる情報提供を通じて、監査報告書の情報価値を高めるものです。

なお、KAMの導入により以前より監査報告書は長文化しましたが、依然短文式構造です(169頁①参照)。

(1)監査上の主要な検討事項とは(短答:A、論文:C)

キーワード:監査の透明性(見える化)、監査報告書の情報価値

論文問題集4-3-2、4-3-3参照

以下の3つの効果・役割・意義を押さえてください。

①監査の実施プロセスに関する情報＝監査の品質を評価する新たな検討材料→監査の信頼性向上

②財務諸表利用者の監査や財務諸表に対する理解、財務諸表利用者と経営者との建設的対話の促進

③監査役等や経営者との間のリスクに関する認識の共有→CGの強化、効果的な監査の実施

(テキスト248頁(1)の③の補足図参照)

なお、KAMの記載が求められるのは主に上場企業の年度財務諸表の監査報告書(連単とも)です。

(2) 監査上の主要な検討事項の決定(短答:A、論文:C)

令和3年度の論文式試験で出題済み。

3Stepの規定はそのまま覚えましょう。当該規定が監査上の主要な検討事項の決定プロセスとなります。

なお、特に重要なものがKAMですが、ゼロ個から複数個となることがあります(つまり、1個とは限らない。)

(3) 監査上の主要な検討事項の報告(短答:A、論文:C)

当該規定が監査上の主要な検討事項として監査報告書に記載する事項です。

①監査上の主要な検討事項の内容、②決定した理由、③監査における監査人の対応

通常、関連する財務諸表の開示内容や注記を参照にします(※4の内容が論文問題集4-3-2に対応)。

なお、個別財務諸表の監査報告書では、連結財務諸表の監査報告書を参照し、記載を省略できます。

文例(短答:A、論文:B)→【別紙】TACの例も参照してください。

【研究】企業に関する未公表の情報と守秘義務(短答:A、論文:C)

令和3年度の論文式試験で出題済み。

これまで企業に関する未公表の情報は守秘義務があるため、監査人が情報提供の対象とはできませんでしたが、KAMとして記載するのに必要な場合には、守秘義務が解除される正当な理由に該当することになりました。

但し、まず、経営者に追加の開示を促し、監査役等にも経営者に追加の開示を促してもらったうえでのことです。

(4) 「監査上の主要な検討事項」として決定した事項を報告しない場合(短答:A、論文:C)

2点あることを短答対策に押さえておいてください。なお、b)に該当するケースは極めて稀です。

なお、意見を表明しない場合にはKAMを記載してはなりません(※3)は暗記必要です。

(5) 報告すべき監査上の主要な検討事項がない場合(短答:A、論文:D)

その旨を記載します。したがって、ない場合にも見出しを付けて監査報告書に記載することになります。

[参考]監査上の主要な検討事項の性質(短答:B、論文:A)

① 経営者が開示、注記すべき情報の代替にはできません。

② 除外事項付意見とすべきもの(白抜き)をKAM(網掛け)に記載してはなりません。

③ GCに関する重要な不確実性に関する事項をKAMに書いてはなりません(網掛け間の入り繰り禁止)。

④ 監査人からの個別意見ではありません。

→あくまで監査実施のプロセスに関しての監査人からの情報提供であり①～④の情報ではありません。

なお、文例の(該当の記載区分の見出し)という箇所には次の補足をお願いします。

② 限定付適正意見の根拠 or 不適正意見の根拠(202頁)

③ 継続企業の前提に関する重要な不確実性(243頁(3)②)

3. その他の記載内容～その他の記載内容に関連する監査人の責任～

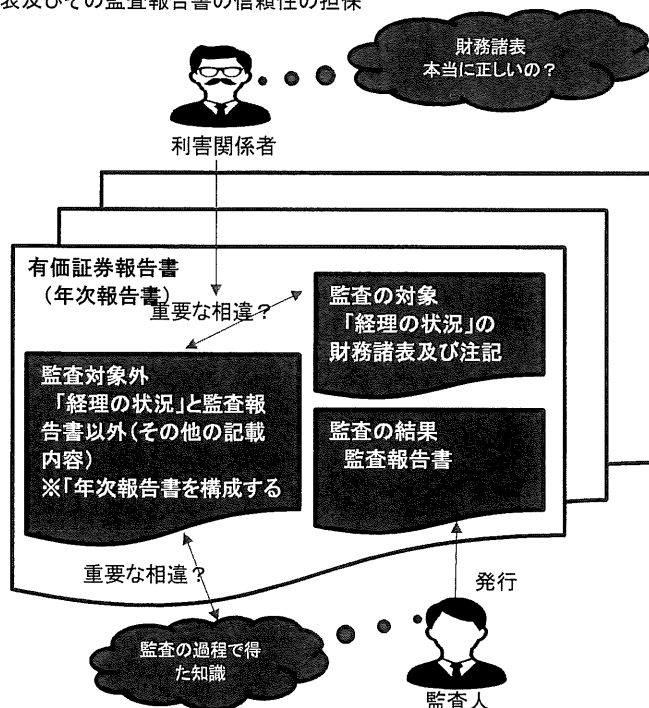
年度の財務諸表等が含まれる事業報告、招集通知、有価証券報告書等の財務諸表等や監査報告書以外の部分です。言葉は似ていますが、テキスト207頁の追記情報の「その他の事項」と異なりますので注意してください。

(1) その他の記載内容とは(短答:A、論文:C)

その他の記載内容の具体的なイメージをもちましょう。

もし以下の図のような状況があれば、可能性として次のことが考えられます。

- ① 監査対象である財務諸表が誤っている(重要な虚偽表示の可能性)
 - ② 監査対象ではないが財務諸表とともに開示されるその他の記載内容が誤っている(重要な誤りの可能性)
- ⇒いずれであっても利害関係者が財務諸表が正しいことに疑念を抱き、監査の信頼性を損なう恐れがある
⇒そこでその他の記載内容入手・通読・重要な相違の有無の検討・監査報告書における報告が必要になります。
ポイント:財務諸表及びその監査報告書の信頼性の担保



(2) その他の記載内容の入手(短答:A、論文:C)

その他の記載内容の入手のために諸々の段取り・事前準備をいいます。

- ① その他の記載内容、発行時期等(予定)を特定する
- ② その他の記載の最終版の入手時期を協議する
- ③ (もし監査報告書発行までにその他の記載内容入手できない場合)
追ってその他の記載内容を監査人に提供する旨を経営者確認書に記載し、経営者から入手する

(3) その他の記載内容の通読及び検討(短答:A、論文:B)

上記の図のとおり、その他の記載内容が、財務諸表and監査人の知識と相違していないか検討するために、その他の記載内容を通読し、重要な相違がないか検討する必要があります。

(4) 重要な相違があると思われる場合(短答:A、論文:B)

経営者と協議します。また、必要に応じて次の①～③に該当するか判断するためのその他の手続を実施します。

	その他の記載内容	財務諸表	結論	対応
①	×	○	その他の記載内容に誤り(財務諸表は正)	(4) 末尾、(※2)
②	○	×	財務諸表に誤り⇒監査のやり直し	(※1)
③	?	?	財務諸表に誤りの可能性⇒リスク評価から監査をやり直し	(※1)

(注)○:正しい、×:誤り

なお、(※1)の監査の基準に従って適切に対応するとは、リスク評価手続から監査を実施し直しすることを意味します。

(5) その他の記載内容に関する報告(短答:A、論文:B)

監査基準の規定は284頁の実際の文例と関連付けて覚えていきましょう。

監査基準以外の本文については監基報720に記載がありますので論文上暗記は不要です。

(まとめ) 監査報告書の追加的な記載区分の比較(短答:A、論文:A)

テキスト180頁と関連づけてまとめていきましょう。

(※2)については、ややこしい書き方をしていますが主に上場企業と覚えてください。