

2020年3月決算に係る監査から

監査報告書に限定付適正意見を付した場合はその理由を記載へ

企業会計審議会監査部会が5月21日に開催され、「監査基準の改訂について（公開草案）」等を了承した。一部修正した上で1か月程度意見募集を行う予定だ。今回の監査基準の見直しは、説明が不十分との指摘を踏まえ、限定付適正意見を付した理由を記載することを明確化するもの。また、公認会計士法に合わせ、監査基準の「業務上知り得た事項」を「業務上知り得た秘密」に改訂する。そのほか、中間監査報告書及び四半期レビュー報告書に関しては、昨年の監査報告書の記載区分等の見直しを踏まえ、監査人の意見を冒頭に記載するなどの見直しを行う（本誌782号参照）。改訂監査基準については令和2（2020）年3月決算に係る財務諸表の監査から、改訂中間監査基準は令和2（2020）年9月30日以後終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から、改訂四半期レビュー基準は令和2（2020）年4月1日以後開始する事業年度に係る四半期財務諸表の監査証明から適用される。

監査範囲の制約でも限定付適正意見とした理由を記載

今回の改訂は、1月22日にまとめられた「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会報告書」を踏まえたもの。限定付適正意見とした場合の理由の記載もその1つだ。

現行の監査基準では、意見の除外により限定付適正意見を表明する場合には、監査報告書の意見の根拠の区分において、「除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響」を記載する中で、不適正意見ではなく限定付適正意見と判断した理由についても説明がされることを想定しているが、実際には説明が不十分な事例が見受けられると指摘されている。このため、財務諸表利用者にも分かりやすく説明するよう、監査基準上、意見の根拠の区分の記載事項として、「除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響」とともに、「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

ければならないことを明確化する（表参照）。これに加えて、監査範囲の制約により限定付適正意見を表明する場合も、意見の根拠の区分において、除外事項を付した限定付適正意見とした理由を記載することを明確化する。

「業務上知り得た秘密」に変更

また、監査基準における「業務上知り得た事項」（監査基準第二 一般基準 8）を公認会計士法との整合性を図るため、「業務上知り得た秘密」に変更する。前述の報告書によると、公認会計士法では、守秘義務の対象となるのは企業の「秘密」に当たるものとされており、未公表の情報すべてが含まれるわけではないからである。

なお、これらの見直しは、中間監査基準及び四半期レビュー基準についても行われる。

監査報告書と同様、中間や四半期も見直し

そのほか、昨年7月5日に改訂された監査

【表】 限定付適正意見における監査報告書の記載事項

	監査報告準則(平成3年)	監査基準(平成14年)*	監査基準(平成22年)	監査基準委員会報告書705(平成23年)
限定付適正意見	<p>監査概要</p> <p>通常実施すべき監査手続のうち重要な監査手続が実施できなかつたときは、その旨及びその理由</p> <p>総合意見</p> <p>財務諸表が企業の財政状態及び経営成績を適正に表示していると認められるときは、その旨</p> <p>個別意見</p> <p>企業の採用する会計方針が、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠していないと認められるとき</p> <p>・その旨及び理由 ・その事項が財務諸表に与えている影響</p> <p>企業が前年度と同一の会計方針を適用していないと認められるとき</p> <p>・その旨及び理由 ・その変更が不正な理由に基づくものであるかどうか ・その変更が財務諸表に与えている影響</p> <p>財務諸表の表示方法が、一般に公正妥当と認められる財務諸表の表示方法に関する基準に準拠していないと認められるとき</p> <p>・その旨 ・準拠したときにおける表示の内容</p>	<p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 除外した不適切な事項 財務諸表に与えている影響 <p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 実施できなかった監査手続 当該事実が影響する事項 	<p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 除外した不適切な事項 財務諸表に与えている影響 <p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 実施できなかった監査手続 当該事実が影響する事項 	<ul style="list-style-type: none"> 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。 <p>意見限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 当該虚偽表示による金額的な影響額、それに関する説明 金額的な影響額を算定することが困難な場合その旨 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、当該虚偽表示の内容 <p>範囲限定</p> <ul style="list-style-type: none"> 十分かつ適切な監査証拠を入手できない理由
	<p>⇒限定付適正意見の場合の「意見の根拠」区分の記載に関し、現行監査基準（第四報告基準）を以下のように変更。</p> <p>四 意見に関する除外</p> <p>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、除外した不適切な事項、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。</p> <p>五 監査範囲の制約</p> <p>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、実施できなかった監査手続、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。</p>			

*日本公認会計士協会が作成した監査委員会報告においても同様の規定

(出典：金融庁)

基準に合わせ、中間監査基準及び四半期レビュー基準も改訂する。例えば四半期レビュー基準では、監査人の結論を四半期レビュー報告書の冒頭に記載することとし、記

載順序を変更。新たに結論の根拠区分を設けるほか、経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し、監査役等の財務報告に関する責任を記載するなどの見直しを行う。