

「その他の記載内容」に関する監査人の作業内容及び範囲に係る 周知文書

2021 年 10 月 12 日

改正 2022 年 10 月 13 日

日本公認会計士協会

監査・保証基準委員会

(周知文書：第 22 号)

はじめに

企業会計審議会は、2020 年 11 月 6 日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」を公表し、「その他の記載内容」に関する監査人の手続を明確にするとともに、監査報告書に必要な記載を求めることとした。これを受け、日本公認会計士協会は、2021 年 1 月 14 日に、監査基準報告書 720 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」及び関連する他の監査基準報告書の改正を公表している。

「その他の記載内容」を通読し、その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討する等、新たに改正後の監査基準報告書 720 において求められる「その他の記載内容」への対応は法定監査又は任意監査にかかわらず求められており、監査人はそれぞれの監査業務における「その他の記載内容」の範囲、また「その他の記載内容」に対して監査人に求められる作業内容等を正しく理解した上で業務を実施する必要がある。

本周知文書は、改訂された監査基準及び監査基準報告書 720 に基づく監査業務を実施するに当たって理解が必要と思われる事項、特に「その他の記載内容」に対する監査人の作業内容及び「その他の記載内容」の範囲に関する論点について、会員の実務の参考に資するために、監査上留意すべき事項を提供するものである。

本周知文書は、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成するものではなく、会員が遵守すべき基準等にも該当しない。また、2021 年 10 月 12 日時点の最新情報に基づいている。

I 「その他の記載内容」に関する監査人の作業について

1. 基本的な考え方

監査基準報告書 720 では、監査人はその他の記載内容を通読し、また、その通読の過程において、以下を行わなければならないとされています（監基報 720 第 13 項）。

その他の記載内容の通読の過程における監査人の作業

- ◆ その他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうか検討すること
- ◆ その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうか検討すること

加えて

- ◆ 財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤りがあると思われる兆候に注意を払わなければならない（監基報 720 第 14 項）

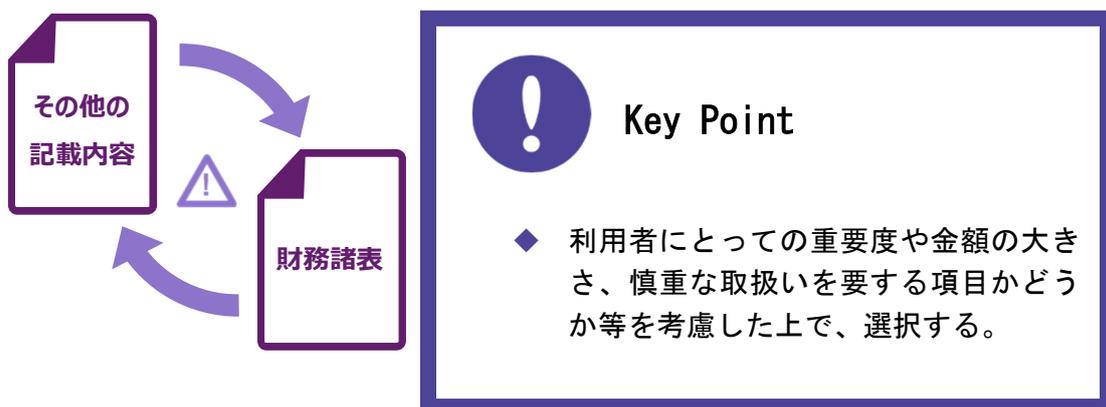
このように監査人が監査の過程で得た知識との相違を識別する等の必要性から、通読は、経験豊富で監査の主要な部分に精通している監査チームの上位者が実施することが重要と考えられます。

しかし、監査基準報告書 720 における監査人の責任は、その他の記載内容に関する保証業務を構成するものではなく、また、監査人にその他の記載内容について保証を得て意見又は結論を表明する義務を課すものでもないとされており（監基報 720 第 8 項）、監査人に財務諸表に対する意見を形成するために要求される以上の監査証拠の入手を要求するものでもないとされています（監基報 720 第 2 項）。したがって、その他の記載内容を通読し、財務諸表や監査人が監査の過程で得た知識とそれぞれ相違があるかどうかの検討等を実施する際には、監査人は、保証業務や監査ではないということを認識した上で、作業の種類や範囲を決定するものと考えられます。

2. その他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうかの検討

(監基報 720 第 13 項(1))

その他の記載内容には、財務諸表の数値又は数値以外の項目と同一の情報、要約した情報又はより詳細な情報を提供することを意図した情報が含まれる場合があり、これらについて財務諸表との間に重要な相違があるかどうかを検討することになります(監基報 720 の A25 項)、監査人は、これらの情報の全てについて財務諸表において対応する情報との整合性の検討が求められているわけではありません(監基報 720 の A26 項)。検討の対象は、利用者にとっての重要度や金額の大きさ、慎重な取扱いを要する項目かどうか等を考慮した上で、選択することとされています(監基報 720 の A27 項)。



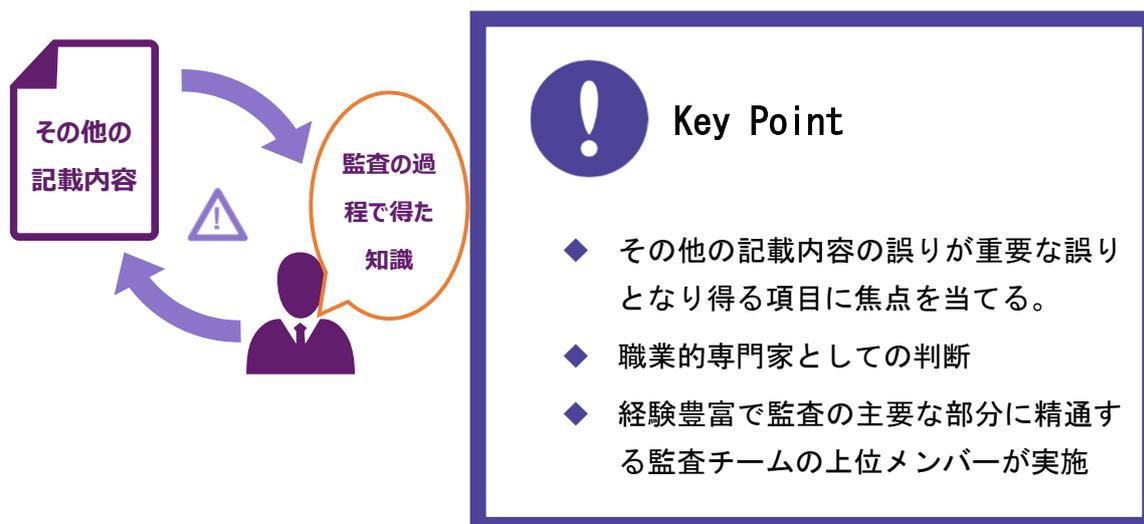
また、その他の記載内容と財務諸表との間に重要な相違があるかどうかを検討するための手続の種類及び範囲についても、監査基準報告書 720 における監査人の責任はその他の記載内容に対する保証業務を構成するものではなく、また、その他の記載内容について保証を得て意見又は結論を表明する義務を課すものでもないことを認識した上で、職業的専門家として判断して決定するものとされています(監基報 720 の A28 項)。

監査人がその他の記載内容と財務諸表との間に重要な相違があるかどうかを検討する際には、具体的には、例えば以下のような手続を実施することが考えられます。

項目	主な手続	検討の対象となる箇所（例示）
財務諸表の数値 と同一の情報 財務諸表の数値 の要約又はより 詳細な情報	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務諸表の該当箇所との数値 や文言の一致を検討 	<ul style="list-style-type: none"> ● 主要な経営指標等の推移に記 載されている売上高、経常利益 ● 主要な経営指標等の推移に記 載されている自己資本利益率 や自己資本比率 ● 経営成績の説明に記載された （全社の）売上高や前事業年度 からの増減額
財務諸表の数値 の要約又はより 詳細な情報	<ul style="list-style-type: none"> ● その他の記載内容と財務諸表 の調整表を経営者から入手し て財務諸表と比較 ● 調整表の計算の正確性の検討 	<ul style="list-style-type: none"> ● セグメント売上の主な内訳 ● 経営成績の説明に記載された 主要な製品の売上高 ● 主要な設備の内訳
財務諸表と同じ 意味を伝えるこ とが意図された 情報	<ul style="list-style-type: none"> ● その他の記載内容に記載され た文言等を財務諸表注記等の 文言等と比較し、財務諸表利用 者に同一の意味が伝わるかど うかという観点から検討 	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営者による財政状態、経営成 績及びキャッシュ・フローの状 況の分析に記載された会計上 の見積りに関する説明 ● 事業等のリスクに記載された 重要な訴訟事件の記載 ● 経営成績の説明に記載された 減損損失の説明

3. その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかの検討

検討の際に、監査人は、その他の記載内容の誤りが重要な誤りとなり得る項目に焦点を当てることがあるとされています（監基報 720 の A33 項）。



すなわち、監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかを検討する対象や実施する手続の種類及び範囲については、その他の記載内容に対する監査人の責任も考慮の上、職業的専門家として判断して決定するものと考えられます。

その他の記載内容における多くの事項は、監査において入手した監査証拠及び結論に対する認識と照らし合わせて検討することで十分なこともあるとされており、特にその他の記載内容を通読する監査人が経験豊富で監査の主要な部分に精通しているほど、その可能性は高まります（監基報 720 の A34 項）。このため、監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかの検討は、経験豊富で監査の主要な部分に精通している監査チームの上位者が実施することが重要と考えられます。

また、重要な相違があるかどうかの検討の基礎として、関連する監査調書を参照する、又は関連する監査チームのメンバー若しくは構成単位の監査人に質問を行うことが適切と判断する場合があります（監基報 720 の A35 項）。このような手続を実施するかどうか及びその範囲は、職業的専門家としての判断に係る事項であるとされています（監基報 720 の A36 項）。したがって、監査の過程で得た知識に関連すると思われる全ての記載内容について、一律に監査調書を参照すること等は要求されていません。

監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかを検討するには、具体的には、例えば以下のような手続を実施することが考えられます。

手続の例

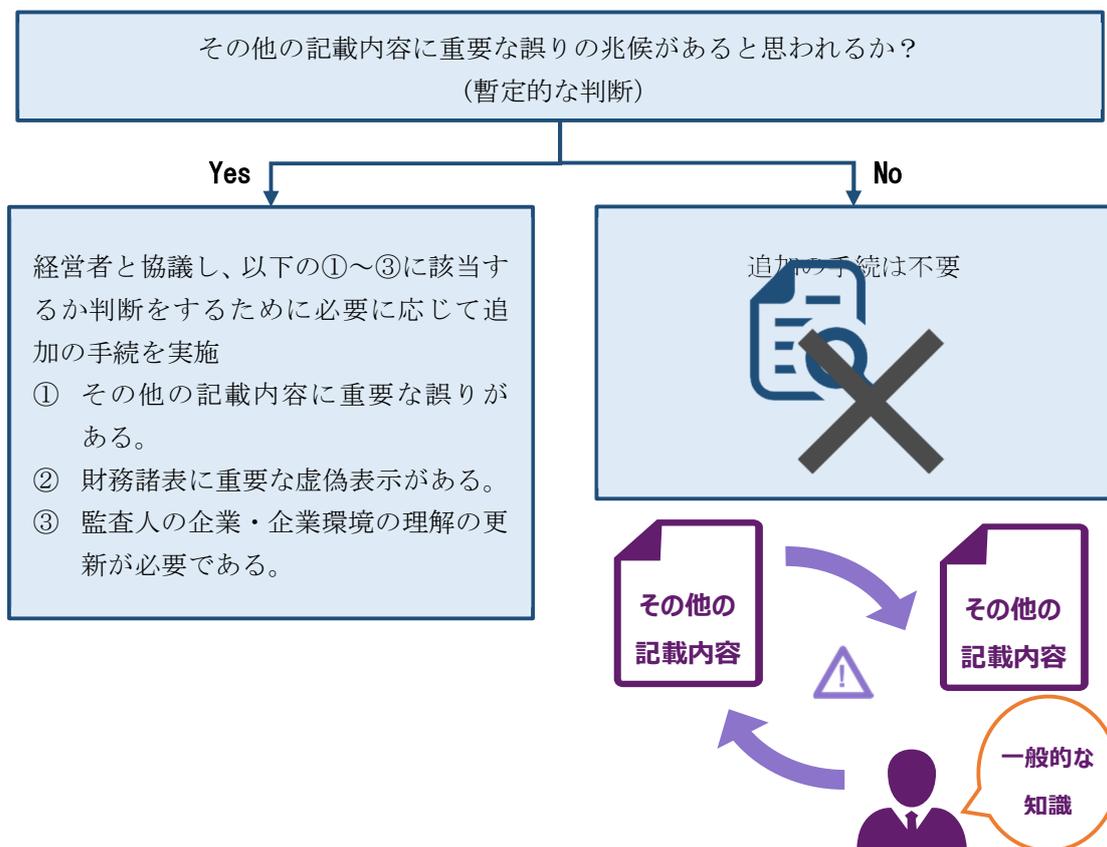
- 経営方針や経営環境の記述について、監査期間中に実施した経営者若しくは監査役等との協議又は取締役会議事録等の閲覧で得た情報に関する監査人の認識と照らし合わせて検討する。
- 主要な製品の製造中止計画の記述について、監査の過程で得た知識と重要な相違がないかどうかに関する裏付けを得るため、当該領域の監査手続を実施した監査チームメンバーに質問をする。
- 訴訟の重要な詳細の記述について、監査人の記憶が曖昧な場合、自らの認識を裏付けるためにその詳細が要約された監査調書を参照する。
- 重要な海外事業の詳細な記述について、監査の過程で得た知識と重要な相違がないかどうかに関する裏付けのため、当該領域の監査を実施した構成単位の監査人に質問を行う。
- 財務諸表の数値とは直接関連ないが、会社が目標とする主たる経営指標（例えば、新規出店店舗数、新規顧客獲得数等）の記述について、企業及び企業環境の理解で得た知識と照らし合わせて検討する。
- 調整後 EBITDA などの財務諸表の数値を調整した経営指標について、企業及び企業環境の理解で得た知識と照らし合わせて検討する。また、調整に使用された財務諸表数値との整合性を確認する（この整合性の確認手続は上記 2 に該当する。）。

4. 財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤りがあると思われる兆候への注意 (監基報 720 第 14 項)

その他の記載内容には、財務諸表に関連しておらず、また、監査人が監査の過程で得た知識の範囲を超える事項に関する記述が含まれることがあります。これらの財務諸表又は監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容については、監査人は一般的な知識との相違やその他の記載内容における不整合などに注意しながら、重要な誤りの兆候に注意を払うことになると考えられます (監基報 720 の A38 項)。

この点、監査基準報告書 720 における監査人の責任は、その他の記載内容に関する保証業務を構成するものではなく、また、監査人にその他の記載内容について保証を得て意見又は結論を表明する義務を課すものでもないとされており (監基報 720 第 8 項)、監査人に財務諸表に対する意見を形成するために要求される以上の監査証拠の入手を要求するものでもないとされているため (監基報 720 第 2 項)、重要な誤りの兆候に注意を払って通読した結果、重要な誤りがあると思われる兆候がないと考えられる場合には、追加の監査証拠を入手するなどの手続を実施することは求められていません。

他方、重要な誤りがあると思われる場合には、経営者と協議し、必要に応じて追加の手続を実施することが求められます (監基報 720 第 15 項)。



また、その他の記載内容に記載される事項の中には、通常監査人が監査の過程で知識を得る可能性が低い項目もあると考えられますが、そのような項目についても個々の監査の状況によっては監査の過程で知識を得ていることも考えられます。

例えば、監査基準報告書 720 の A37 項では、財務諸表や監査の過程で得た知識の範囲を超える情報として温室効果ガスの排出に関する記述が例示されていますが、個別の企業の状況により重要な虚偽表示リスクに関連する場合（例えば、気候関連のリスクが固定資産やのれんの減損の検討における回収可能価額の算定において使用する将来キャッシュ・フローに反映されているような場合や温室効果ガスの排出量に関連した課税制度が存在する場合）には、監査の過程で企業の温室効果ガスの排出に関する知識を得ている場合も考えられ、そのような場合には監査の過程で得た知識との相違（上記 I 3 参照）として検討されることになると考えられます。

継続企業の前提に関する開示と監査基準報告書 720

なお、我が国においては、「企業内容等の開示に関する内閣府令」において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず、注記を開示するまでには至らない場合であっても、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、有価証券報告書の「事業等のリスク」にその旨及びその内容等を開示することを求めており、会社法に基づく事業報告においても、会社法施行規則第 120 条第 1 項第 4 号、第 8 号及び第 9 号等に基づき、適切な開示をすることが望まれるとされています。（監査・保証実務委員会報告第 74 号「継続企業の前提に関する開示について」）

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するか否か、及び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は、監査の過程において監査基準報告書 570「継続企業」に従って検討を実施することになりますが、財務諸表等以外になされた上記の開示については、監査基準報告書 720 に従って通読を行い、財務諸表又は監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか検討するとともに、財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤りがあると思われる兆候に注意を払うことになると考えられます。（監基報 570 第 19 項及び監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る実務ガイダンス」Q1－7）



Key Point

- ◆ 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するか否か、及び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は監査基準報告書 570 に従って検討する。
- ◆ 上記の検討の結果として、財務諸表以外に開示された継続企業の前提に関する記載について、監査基準報告書 720 の 2～4 の作業を実施する。

II 「その他の記載内容」の範囲について

1. 統合報告書等

統合報告書は一般的には企業がその財務資本の提供者に対して、組織がどのように長期にわたり価値を創造するかを説明することを目的として公表される文書を指します。統合報告書は各企業においてさまざまな名称、形式及び時期により公表されています（以下「統合報告書等」といいます）。

No.	統合報告書等のパターン	その他の記載内容の範囲
①	財務諸表及び監査報告書が含まれていない場合	統合報告書等の中には、企業の財政状態や経営成績等を所有者に報告することを主な目的とせず、財務諸表及びその監査報告書が含まれていないか、又は添付されていないケースがあります。このような場合には、たとえ財務諸表監査を受けている旨が統合報告書等内に記述されていたとしても、統合報告書等そのものには財務諸表及びその監査報告書が含まれていない又は添付されていないため、統合報告書等の記述がその他の記載内容に該当することはないと考えられます。
②	統合報告書等に財務諸表及び任意監査の監査報告書が含まれる場合	統合報告書等に財務諸表及びそれに対する任意監査の監査報告書が含まれているか、又は添付されている場合には、統合報告書等に含まれる情報のうち財務諸表とその監査報告書を除く部分はその他の記載内容に該当すると考えられます。ここで財務諸表及び監査報告書が含まれているか、又は添付されている場合とは、例えば、統合報告書等とともに、財務諸表及びその監査報告書が含まれる資料が統合報告書から参照される附属資料として公表され、それらが一つの報告書を構成するものと判断されるような場合も含まれると考えられることから、このような場合には、当該統合報告書等及びその附属資料における情報のうち財務

No.	統合報告書等のパターン	その他の記載内容の範囲
		<p>諸表とその監査報告書を除く部分はその他の記載内容に該当するものと考えられます。</p>
③	<p>統合報告書等に財務諸表及び法定監査の監査報告書が含まれる場合</p>	<p>統合報告書等に会社法や金融商品取引法等の法定監査の監査報告書が含まれることがあります。これに関連して、監査報告書は、対象である財務諸表等と一体となって利用されることが想定されており、監査契約書には監査報告書のみで利用されることのないよう監査の対象となった財務諸表等と一体で利用するものであることを明記することに留意するとされています（法規・制度委員会研究報告第1号「監査及びレビュー等の契約書の作成例」Ⅲ 2 (5) ②）。したがって、監査人は、統合報告書等に含まれた監査報告書等が対象となった財務諸表等と一体で掲示されているかどうかについて留意する必要があります。</p> <p>なお、この場合には、統合報告書等の財務諸表及び監査報告書以外の部分はその他の記載内容として手続の対象となっていないことから、利用者の誤解を招かないような対応（例えば、脚注における、計算書類等及び監査報告書は転載であることの記載）がなされているかに留意することが望まれます。</p>

2. 英文アニュアルレポート等

企業は、我が国の法令等に基づく年次報告書のほかに、主として外国人投資家向けに、例えば英語又はその他の言語による年次報告書を任意で作成し、監査を受け、公表することがあります。英文アニュアルレポートは、任意の形式で作成される場合と、有価証券報告書等を直訳して作成される場合があります。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実施し、監査報告書を作成する場合は、作成する言語にかかわらず、監査の基準に従う必要があります。

No.	英文アニュアルレポートのパターン	その他の記載内容の範囲
①	英文アニュアルレポート等に財務諸表及び任意監査の監査報告書が含まれる場合	「1. 統合報告書等」の場合と同様に、英文アニュアルレポート等に財務諸表及びそれに対する任意監査の監査報告書が含まれているか、又は添付されている場合には、英文アニュアルレポート等を構成すると考えられるもののうち財務諸表及びその監査報告書以外の内容は、通常、その他の記載内容に該当し、英文アニュアルレポート等にその他の記載内容が含まれると考えられます。
②	有価証券報告書等を直訳して作成される場合	企業は、有価証券報告書又は（連結）計算書類等及びその監査報告書並びに事業報告等全体を英語等に直訳し、任意に公表する場合があります。この場合、公表された監査報告書は日本語で発行された監査報告書を忠実に翻訳したものにすぎず、新たな監査報告書を発行したことにはなりません。そのため、英語等に直訳された有価証券報告書等のうち監査報告書と監査報告書が対象とする財務諸表を除く部分について、監査基準報告書 720 に定める手続を実施する必要はないと考えられます。なお、この場合においても、翻訳に誤りがないかについての検討を実施すること、直訳された有価証券報告書等にその他の記載内容が含まれるかのような誤解を与えないように、有価証券報告書等の全体及び監査報告書について、日本語で発

No.	英文アニュアルレポートのパターン	その他の記載内容の範囲
		<p>行されたものの英語等への直訳である旨を付記すること等の対応が望まれます。</p> <p>また、有価証券報告書等の全体ではなく、会社法監査や金融商品取引法監査の対象となった財務諸表等及びその監査報告書が直訳されて英文アニュアルレポート等に含まれているか、又は添付されている場合においても、上記と同様に、翻訳に誤りがないかについての検討を実施すること、英文アニュアルレポート等にその他の記載内容が含まれるかのような誤解を与えないように、財務諸表等及び監査報告書について、日本語で発行されたものを英語等に直訳して転載したものである旨を付記すること等の対応が望まれます。</p>

このように、統合報告書等や英文アニュアルレポート等におけるその他の記載内容の取扱いについては、それらに財務諸表やその監査報告書が含まれる又は添付される予定があるか否か、法定監査とは別に任意監査を要請されるか等により様々であることが考えられるため、それらを構成する文書の内容、発行方法及び発行時期について、事前に経営者と協議して確認しておくことに留意が必要と考えられます。

以 上

- 本週知文書（2022年10月13日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」（2022年7月21日改正）