

シリーズ「監査報告書の透明化」(1)

# 「監査報告書の透明化」の背景

公認会計士 こが ゆういちろう 古賀 祐一郎

## はじめに

平成28年3月に公表された「会計監査の在り方に関する懇談会」からの提言に含まれる「監査報告書の透明化等」について、本年10月より企業会計審議会監査部会において我が国への制度導入に向けた検討が開始されている。本稿では、監査報告書の透明化の背景、国際監査・保証基準審議会（IAASB）の公表する国際監査基準（ISA）701の概要解説、先行する諸外国の状況等を連載で解説する。

## 監査報告書の透明化について

平成29年10月より、企業会計審議会監査部会において「監査報告書の透明化」の検討が始められている。また、これに先立って日本公認会計士協会による「監査上の主要な事項」（Key Audit Matters:KAM）の試行も実施されている。監査報告を巡る制度改革は、会計監査の透明性を高めることが目的であるが、特に、財務諸表の適正性についての意見表明に加えて、KAM、すなわち、監査人が会計監査において特に注意を払った事項のうち

重要なものを監査報告書に記載することが検討されている。

KAMの記載を主眼とする監査報告に関する制度は、英国においては2012年10月1日以降に開始する事業年度から、ISA701の適用国では2016年12月15日以降に終了する事業年度から、欧州連合（EU）では2016年6月17日以後に開始する事業年度から、それぞれ導入が開始されている。また米国においても、SEC登録企業のうち時価総額7億ドル以上の大規模会社について、2019年6月30日以降に終了する事業年度から趣旨を同じくする基準の適用が開始されることが決定されている（図表2参照）。

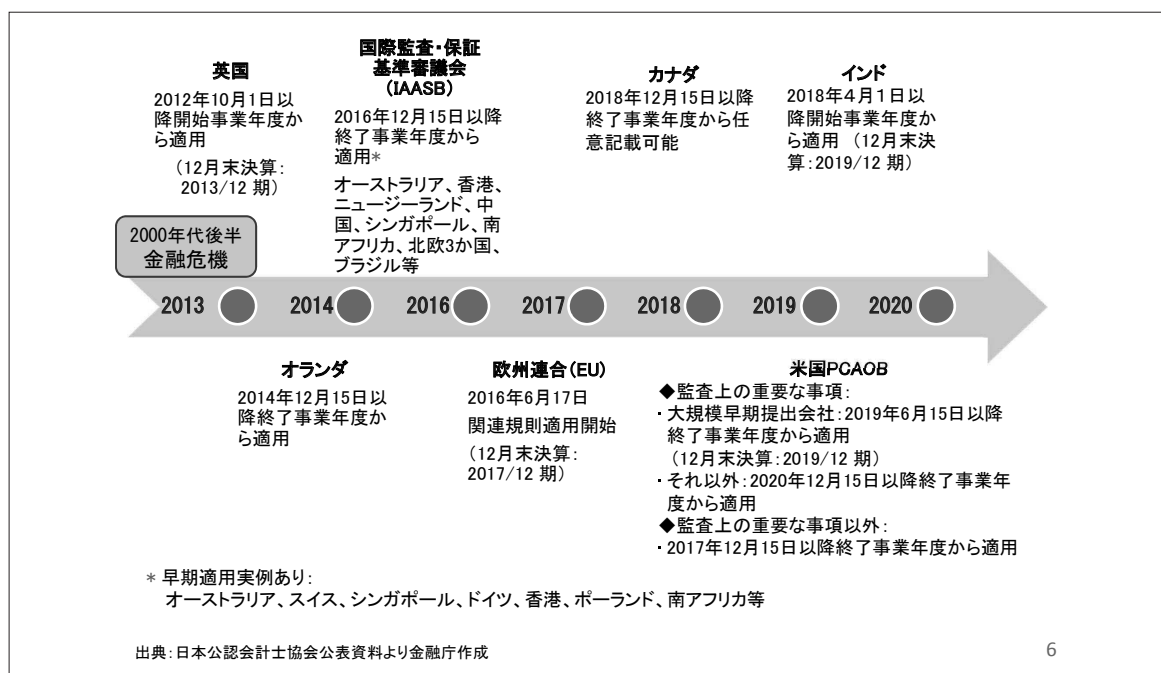
この制度が我が国において導入される場合、監査基準の改訂により、現行の監査報告書の記載内容を変更するものと考えられるが、特にKAMの記載は、独立監査人の監査報告書の単なる記載事項の追加ではなく、財務諸表利用者に監査報告書を通じて提供する情報の価値を高め、経営者及び監査役等と監査人とのより深度あるコミュニケーションを促進することとなる。そのため、財務諸表監査の実務に携わる関係者は、その動向を注視しておくことが必要であると考えられる。

図表1：監査上の主要な事項の事例

監査上の主要な事項の内容と選定理由	監査上の対応
<p>固定資産の減損 A社</p> <p>会社は、子会社S社の保有する固定資産について、収益性が低下し投資額の回収が見込めなくなったため、当事業年度においてXXX千円の減損損失を計上した。</p> <p>S社は2期連続営業赤字を計上しており、減損の兆候ありと判断された。減損損失の測定に用いられる固定資産の使用価値は、将来の事業計画という仮定に影響され、当該仮定は主観性が伴うものである。</p> <p>当監査法人は、当該事象の連結財務諸表における金額的重要性、及び経営者による将来キャッシュ・フローの見積り・判断の複雑性等を考慮し、監査上の主要な事項であると判断した。</p>	<p>当監査法人は、S社の構成単位の監査人（注）と協議し、S社の経営者が会計上の見積りを行う方法及びその基礎データを理解した。</p> <p>構成単位の監査人は、使用価値算定の基礎となる、将来見積キャッシュ・フローについては、元となる事業計画の合理性に関して、仮定の前提の理解、根拠資料との突合、経営者の見積りに対して批判的な視点を保持して討議を行ったこと等に加えて、市場及び企業における経済環境との比較、過年度に行われた見積りと実績との比較、感応度分析等の監査手続を実施した。</p> <p>当監査法人は、構成単位の監査人が実施した上記の手続に係る監査調書の要約等を査閲し、構成単位の監査人と討議して、S社の経営者が会計上の見積りを行った方法及びその基礎データについて評価した。</p> <p>（注）構成単位の監査人とは、グループ財務諸表（≒連結財務諸表）の監査のために、グループ監査チームの依頼により、グループを構成する会計単位（例えば、子会社）の財務情報に関する作業を実施する監査人をいう。</p>

出典：KAM試行の取りまとめ（日本公認会計士協会）より抜粋

図表2：監査報告書の透明化に関する海外の状況



出典：金融庁公表資料より抜粋

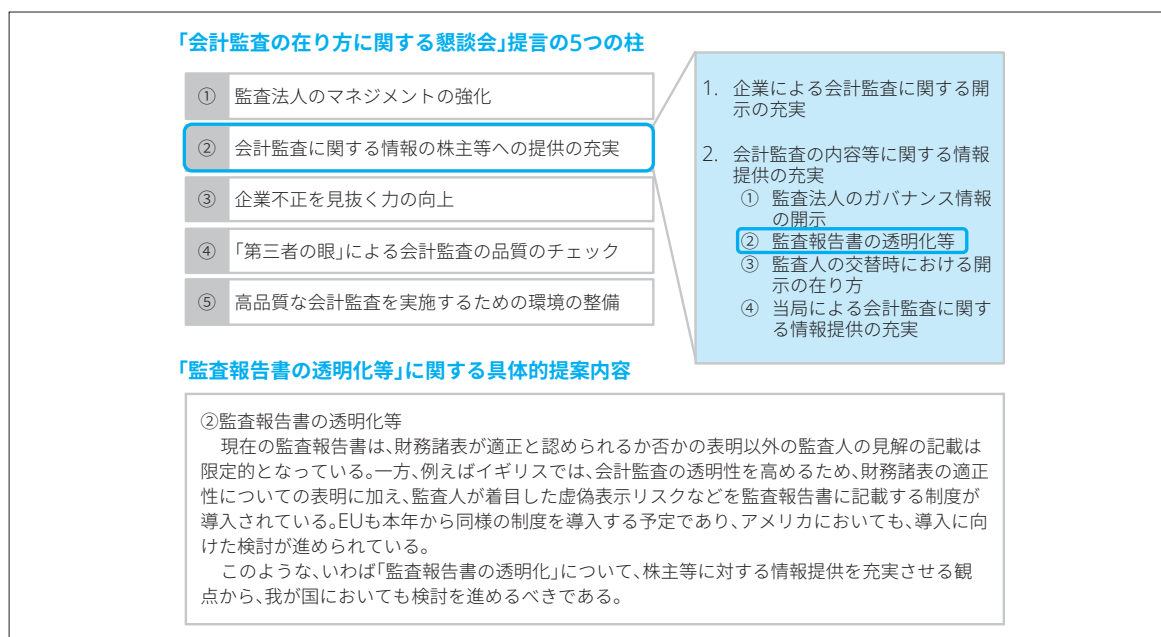
## 「会計監査の在り方に関する懇談会」提案

このような我が国における監査報告に係る制度改革は突然に始まったものではない。過去の企業会計審議会監査部会において、先行する諸外国の動向に関する検討が行われており、既に平成26年の監査基準改定の前文では継続的に検討を行う旨が示されていた。このような改革の方向性をより現実のものとしたのは、平成27年10月に不正会計事案を契機に、会計監査の信頼性を確保するための取り組みを議論するための場として設置された「会計監査の在り方に関する懇談会」であろう。平成28年3月に示された同懇談会の提言においては、監査法人のガバナンス情報の開示等、5つの柱からなる具体的な施策が提案されており（図表3参照）、監査報告書の透明化もこれらに含まれているが、監査法人のガバナンスコードのように監査法人ごとに「会計監査の内容等

に関する情報提供」の充実を図るのではなく、個々の監査報告の局面において、会計監査の内容についてさらなる情報提供の充実を図ろうとするものであるといえよう（図表3参照）。現行の監査報告書では財務諸表が適正に表示されているかどうかの意見表明を含め監査人の情報提供は定型化され、限定されているが、会計監査の透明性向上施策の一つとして、監査人が監査報告書において着目した虚偽表示リスク他、特に注意を払った事項についてどのように対応したか株主等に情報提供することが提案されている。

なお、監査報告書におけるKAMの記載は、監査報告書の「拡張化」「長文化」といった呼称もみられるが、当該提案では株主等に対する情報提供を充実させる観点から「透明化」としており、企業会計審議会監査部会による呼称も「透明化」とされている。

図表3：「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言（抜粋）



出典：「会計監査の在り方に関する懇談会」提言より筆者作成

## ISA701

我が国における監査報告書の透明化検討の背景及び状況は上述のとおりであるが、今後、監査報告の制度改革がどのように具体的に進められることが見込まれるか、その理解を深めるにあたって改革の中核となるKAMについて十分に理解しておくことが肝要である。そのためには、ISAにおいてKAMを規定しているISA701の概要をまず理解することが有用と考えられる。

ISA701は、2011年12月に監査報告プロジェクトを正式決定し、2015年1月に関連する基準と合わせて最終版が公表され、2016年12月15日以降終了事業年度から適用が始まっているが、国際監査・保証基準審議会（IAASB）は初期的な検討を世界金融危機前の2006年か

ら開始しており、実務への導入までにおおよそ10年の時間を要したことになる。

2006年に実施された初期段階の検討では、短文式監査報告書に関する利用者の認識に関する学術研究を、米国公認会計士協会と共同で複数の学者に委託している。2009年に最終調査報告書が公表されているが、当時の監査報告書の記載内容が有用とみなされていない、あるいは実施された監査、保証の水準に関して情報が不足している等、短文式の監査報告書に対する批判的な結論に至っている。また、世界金融危機においては監査報告が十分な役割を果たさなかったことについて、世界の金融当局等から批判を浴び、公開企業のガバナンスに対する期待役割が高まったことも監査報告書の見直しが進んだ背景の一つの要因として挙げられる。

図表4：IAASBの監査報告書プロジェクト

2006/6	標準監査報告書に対する利用者の認識に関する学術研究をAICPAと共同委託（最終調査報告書は2009年に公表）
2009/12	ISA720（その他の記載内容）の改正プロジェクトの承認・開始
2011/5	1回目のコンサルテーション・ペーパー「監査報告の価値の強化：変更の選択肢の模索」公表
2011/12	1回目のコンサルテーション・ペーパーの結果、他の団体・国における動向を踏まえ、監査報告書の改正に関するプロジェクトを開始
2012/6	2回目のコンサルテーション・ペーパー「監査報告書の改善」を公表
2012/11	ISA720（その他の記載内容）の改正の公開草案を公表
2013/7	ISA700、701、705、706、260、570等の公開草案を公表
2014/4	ISA720（その他の記載内容）の改正の再公開草案を公表
2015/1	ISA700、701、705、706、260、570等の最終版を公表
2015/4	ISA720及び適合修正の最終版公表

出典：監査報告書の長文化（日本公認会計士協会）より抜粋

（以下、次回に続く）