

シリーズ「監査報告書の透明化」(2)

国際監査基準 (ISA) 701の仮訳の解説

公認会計士 こが ゆういちろう 古賀 祐一郎

シリーズの第1回では、「監査報告書の透明化」について、なぜ検討が進められているのか、その背景について解説を行った。今後この動向を受けて、監査基準や監査基準委員会報告書が更新・発行されると考えられるが、これに備えて現時点において先行国の採用する国際監査基準 (ISA) 701を予め理解しておくことは有用と考えられる。「ISA701」の理解のために日本公認会計士協会が作成し、ホームページにおいて公表している仮訳を用いてその概要を解説していくこととしたい。なお、同協会も断り書きを記載しているとおり、正確な理解の

ためには英語のオリジナル文書の理解が最善ではあることに留意されたい。

ISA701の全体構成

ISA701の全体構成は以下のとおり、序説、要求事項、適用指針及びその他の説明資料の三部構成になっており、公表されている他の国際監査基準 (ISA) と同様の構成となっている。

■序説	■要求事項	■適用指針及びその他の説明資料
<ul style="list-style-type: none"> ・本ISAの範囲 ・適用日 ・目的 ・定義 	<ul style="list-style-type: none"> ・監査上の主要な事項の決定 ・監査上の主要な事項のコミュニケーション ・統治責任者とのコミュニケーション ・文書化 	<ul style="list-style-type: none"> ・本ISAの範囲 ・監査上の主要な事項の決定 ・監査上の主要な事項のコミュニケーション ・統治責任者とのコミュニケーション ・文書化

序説

本ISAの範囲

2. 監査上の主要な事項のコミュニケーションの目的は、実施された監査に関する透明性を強化することにより、監査報告書の情報価値を高めることにある。監査上の主要な事項のコミュニケーションは、当年度の財務諸表監査において監査人が職業的専門家として最も重要な事項と判断した事項を、想定される財務諸表利用者（以下「想定される利用者」という。）が理解できるように、追加の情報を提供する。さらに、監査上の主要な事項のコミュニケーションは、企業及び監査済み財務諸表における重要な経営者の判断を伴う領域を、想定される利用者が理解するのに役立つことがある。(A1-A4項参照)
3. また、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、想定される利用者には、企業、監査済み財務諸表、又は実施された監査に関する特定の事項について、経営者及び統治責任者と更なる対話を行う基礎を提供することがある。

第2項では、監査上の主要な事項 (Key Audit Matters : KAM) のコミュニケーションを行う目的は、「実施された監査に関する透明性を強化することにより、監査報告書の情報価値を高めること」にあると明示されている。我が国におけるKAMの導入が、不正会計事案を契機に設置された「会計監査の在り方懇談会」により導入が提案されたという背景とも整合するものと考えられる。

また、第2項及び第3項ではKAM導入し情報提供を拡充する効果として、以下の3点を挙げている。

- 監査人が最も重要な事項と判断した事項を、想定される利用者が理解できる。
- 重要な経営者の判断を伴う領域を、想定される利用者が理解するのに役立つ。
- 想定される利用者には、経営者及び統治責任者と更なる対話を行う基礎を提供する。

これらは、いずれも財務諸表利用者の目線から記載されている効果であり、監査報告書を通じて利用者にとって有用な情報を提供するという、監査報告書の改善の方向性が明示されているといえる。

本ISAの範囲

4. 監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、監査人が財務諸表全体に対

する意見を形成した上で行われる。監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、以下には該当しない。

- (a) 適用される財務報告の枠組みが経営者に要求する財務諸表における開示、又は適正表示を達成するために必要な開示の代替
- (b) ISA705（改訂）に従って特定の監査業務の状況において必要な、監査人が表明する除外事項付意見の代替
- (c) 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に関する重要な不確実性が存在する場合の、ISA570（改訂）に従った報告の代替
- (d) 個々の事項に関する個別の意見（A5-A8項参照）

標準化された短文式監査報告書に比べると、長文式監査報告書では会社固有の事象等をKAMとして記載するため、記述の量や自由度が大きく増加すると考えられる。そのため、第4項では、その性質について誤解のないように冒頭で以下のような断り書きがなされている。

- KAMは本来経営者が実施すべき開示の代替ではない。
- 除外事項付意見の代替ではない。
- 継続企業の前提に関する開示の代替ではない。
- 個別事項の個別意見ではない。

目的

7. 監査人の目的は、監査上の主要な事項を決定し、また財務諸表に対する意見を形成した上で、監査上の主要な事項を監査報告書に記載することによりコミュニケーションを行うことである。

第7項ではISA701に関する監査人の目的が明示されており、従来の短文式監査報告書同様に、財務諸表に対する意見を形成したうえで、KAMを決定し、KAMの監査報告書への記載を追加することとされている。

定義

8. 本ISAにおいて、以下の用語は以下のような意味で用いている。
監査上の主要な事項—当年度の財務諸表監査において、監査人が職業的専門家として最も重要であると判断した事項。監査上の主要な事項は、監査人が統治責任者とコミュニケーションを行った事項から選択する。

第8項ではKAMの定義が記載されている。

当年度の財務諸表監査における検討事項が対象となるため、前期に記載したKAMが自動的に継続して当期のKAMになるわけではなく、また、過年度においてKAM

でなかったとしても、当期においてKAMとなることはある。なお、仮訳においては「最も重要であると判断した事項」となっているが、オリジナルの英語では「matters」であり、複数の事項が想定され、最も重要なものを1項目のみ記載するものではない。

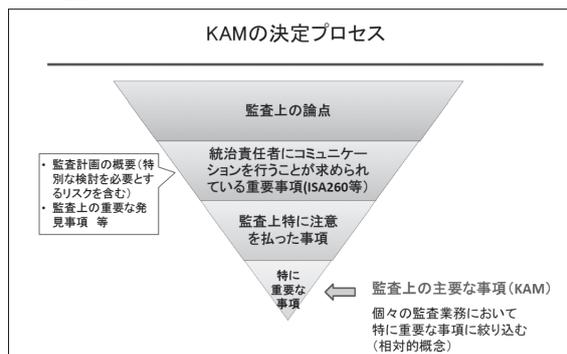
また、記載の対象は、監査の過程で、監査人が統治責任者に報告しディスカッションを実施するほどの重要性がある項目から選択されると定義されている。

要求事項

監査上の主要な事項の決定

9. 監査人は、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。この決定を行う上で、監査人は以下を考慮しなければならない。（A9項-A18項参照）
 - (a) ISA315（改訂）に従って、重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域、又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域（A19項-A22項参照）
 - (b) 見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断が伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断（A23項-A24項参照）
 - (c) 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響（A25項-A26項参照）
10. 監査人は、第9項に従って決定した事項のうち、どの事項が当年度の財務諸表監査において最も重要であるか、従って、監査上の主要な事項となるかを決定しなければならない。（A9項-A11項、A27項-A30項参照）

第9項及び第10項ではKAMの決定プロセスが説明されている。第9項では監査上特に注意を払った事項としてKAMの候補をまず決定し、第10項で候補の中から特に重要な事項に絞り込んでKAMを決定する流れとなっている。



出典：日本公認会計士協会公表資料「監査報告書の長文化（透明化）より抜粋

また、第9項ではKAMの候補を決定するにあたって、考慮すべき事項が列挙されている。「重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域」についても考慮すべき事項に含まれており、KAMは「特別な検討を必要とするリスクが識別された領域」に限定されているわけではない。

監査上の主要な事項のコミュニケーション

11. 第14項又は第15項が適用される状況を除き、監査人は、個々の監査上の主要な事項を、適切な小見出しを付して、監査報告書の「監査上の主要な事項」区分に記載しなければならない。監査報告書の当該区分の冒頭の文言には以下を含めなければならない。

- (a) 監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査において、監査人が職業的専門家として最も重要であると判断した事項である。
- (b) 監査上の主要な事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において対応した事項であり、監査人は、当該事項に対して個別に意見を提供しない。(A31項-A33項参照)

KAMに関して監査報告書で、記載すべき事項が明示されている。具体的には「監査上の主要な事項」の区分を設けて見出しを付すこと、KAMの定義と、個別意見を表明するものではない旨を冒頭に記載することが求められている。

個々の監査上の主要な事項の記載

13. 監査報告書の監査上の主要な事項区分における各監査上の主要な事項は、財務諸表に記載がある場合には、財務諸表における関連する開示へ参照を付した上で、以下を記載しなければならない。(A34項-A41項参照)

- (a) 当該事項が財務諸表監査における最も重要な事項の1つであると考えられ、そのため監査上の主要な事項であると決定された理由 (A42項-A45項参照)
- (b) 当該事項が監査においてどのように対処されたか (A46項-A51項参照)

第13項では、個別のKAMについて、記載が要求される内容が明示されている。記載のポイントは以下の三点である。

- 財務諸表においてKAMと関連する開示を参照する。
- KAMであると決定した理由を記載する。
- KAMを監査においてどのように対応したかについて記載する。

これらのポイントを記載するにあたっては、想定される利用者が理解できるように簡潔かつバランスよく記載すること、高度に専門的な監査用語の使用を控えること

が求められており、監査の専門家ではない利用者であっても、監査人がどこに注力したのか理解できるようわかりやすく記載する必要がある。

また、適用指針A34項ではKAMを記載するにあたって、企業に関する未公表の情報を不適切に提供しないこととされているが、一方で、そのような情報がKAMの決定理由やKAMの監査上の対応を説明するにあたって必要な情報となることは否定されていない。そのような場合、監査人は監査報告書において未公表の情報を提供するのではなく、経営者又は統治責任者に追加の情報を開示するように促すことがあるとされている(適用指針A35項)。

適用指針A46項では、KAMが監査においてどのように対応されたかを記載するにあたって、監査上の対応の概要のみならず「監査人による手続の結果を示す記述」「KAMに関する主な所見」を記載することがある旨が明示されている。この記載は要求事項ではなく、本来、全体としての財務諸表に対してのみ監査意見を表明すべきところ、財務諸表の個別の要素に対する個別の意見を表明しているような印象を与える可能性があるため、監査人としては慎重な対応が必要であると考えられる。

監査報告書において監査上の主要な事項と決定された事項のコミュニケーションが行われない場合

14. 監査人は、以下の場合を除き、監査報告書に監査上の主要な事項を記載しなければならない。(A53項-A56項参照)

- (a) 法令により、当該事項を公表することが禁止されている場合 (A52項参照)
- (b) 極めて稀な状況において、監査報告書においてコミュニケーションを行うことにより生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が当該事項についてコミュニケーションを行うべきでないとして判断した場合。企業が当該事項に関する情報を公表している場合はこの限りではない。

第14項では監査報告書においてKAMが記載されないケースが明示されているが、稀な状況と考えられる。具体的には法令により禁止されている場合、極めて稀な状況においてKAMを記載する不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれる場合が挙げられている。

統治責任者とのコミュニケーション

17. 監査人は、以下に関して統治責任者にコミュニケーションを行わなければならない。

- (a) 監査人が、監査上の主要な事項と決定した事項、又は
- (b) 該当する場合、企業及び監査に関する事実及び状況により、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき監査上の主要な

事項がないという監査人の決定（A60項-A63項参照）

監査報告書においてKAMを記載する場合は、監査人がKAMと決定した事項について統治責任者とのコミュニケーションが求められる。また、監査報告書に記載すべきKAMがないと監査人が決定した場合にも、コミュニケーションが求められている。

文書化

18. 監査人は、監査調書に以下を含めなければならない。（A64項参照）

- (a) 第9項に従って決定した、監査人が特に注意を払った事項、及び第10項に従って各事項が監査上の主要な事項となるかどうかの監査人の決定の根拠
- (b) 該当する場合、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項がない、又はコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項は第15項において取扱われている状況に該当すると監査人が決定した根拠
- (c) 該当する場合、監査報告書において、監査

上の主要な事項と決定した事項のコミュニケーションを行わないと監査人が決定した根拠

監査報告書にKAMを記載する場合には、第18項の(a)の内容（第9項に従い、特に注意を払った事項として選定したKAMの候補、第10項に従って最終的にKAMを候補から絞り込んで決定した根拠）を監査調書に記載する必要がある。なお、本ISAは、統治責任者とコミュニケーションを行った事項のうち、監査人が特に注意を払った事項としなかったものについてまで、その理由を監査人が文書化することは要求していない（適用指針A64項）。

一方、第18項の(b)及び(c)に記載されている一定のケースに該当がある場合にはその決定の根拠を監査調書に記載することが求められている。具体的には監査報告書において記載すべきKAMがない場合、除外事項付意見を表明する際の除外事項がKAMに該当する場合、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に関する重要な不確実性がKAMに該当する場合、監査報告書においてKAMを記載しないと判断した場合である。

以 上