

シリーズ「監査報告書の透明化」(5)

監査基準の改訂（公開草案）

公認会計士 結城 秀彦 ゆうき ひでひこ

企業会計審議会監査部会におけるこれまでの議論の概要については前号において概説したところであるが、その後、2018年4月24日に第42回監査部会が開催され、2018年5月8日付で「監査基準の改訂について（公開草案）」が公表されている（コメント期限：2018年6月6日）。本号においては、この公開草案に示された改訂の概要及びその検討が行われた第42回監査部会における「その他の記載内容」への対応手続の見直し、適用範囲及び適用時期の議論について解説を試みる。

1. 「監査基準の改訂について（公開草案）」の概要

「監査基準の改訂について（公開草案）」に示される主要な改訂は、以下の通り、監査基準第四 報告基準において、監査報告書の記載に関する事項について行われることが提案されている。

- 無限定意見の場合も含め、常に意見の根拠区分を記載することが求められる。なお、意見の根拠区分には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行ったこと、監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであることを記載することが求められる（監査基準第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分1、同三無限定適正意見の記載事項(2)）。
- 継続企業の前提に関する事項を記載する場合には、財務諸表の記載事項について強調する必要がある事項（以下、「強調事項」という。）及び説明を付す必要がある事項（以下、「その他の事項」という。）といった追加情報とは、別に区分を設けて記載する。（監査基準第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分2(1)、同六継続企業の前提1）。
- 当年度の財務諸表の監査の過程で監査役等と協議した事項のうち、特に注意を払った事項を決定した上で、さらに職業的専門家として当該監査において特に重要であると判断した事項（以下「監査上の主要な検討事項」という。）を記載することが求められる（監査基準第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分2(2)、同七 監査上の主要な検討事項1）。

本連載において、前号まで「監査上の主要な事項」と

呼称していたKey Audit Matters:KAMは、監査基準に「監査上の主要な検討事項」として導入されることが予定されている。

- 監査上の主要な検討事項を記載する場合、当該事項の内容、監査上の主要な検討事項として決定した理由及び当該事項への対応を記載することが求められる。また、関連する財務諸表上の開示がある場合には、当該開示への参照が求められる。（監査基準第四 報告基準 七 監査上の主要な検討事項2）。
- 監査上の主要な検討事項に関する記載は、意見を表明する場合にのみ行うことが求められる。監査報告書において意見不表明とする場合には、監査上の主要な検討事項及び関連する事項については、記載しないものとされる（監査基準第四 報告基準 七 監査上の主要な検討事項2）。
- 無限定適正意見の場合の監査報告書の記載事項については、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任、監査人の責任の順に記載し、監査人の意見は監査の対象とした財務諸表の範囲と併せて冒頭に記載することが想定されている（監査基準第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項）。
- 経営者の財務諸表作成責任及び内部統制の整備・運用責任のみならず、監査役等の財務報告プロセス監視責任についても記載することが求められる。また、経営者の責任に関する記載の一部として、継続企業の前提に関する評価責任及びその開示責任を記載することが求められる（監査基準第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項(3)）。
- 監査人の責任に関する記載の一部として、継続企業の前提に関する経営者評価の検討の責任、監査役等との連携の責任、監査上の主要な検討事項の決定と監査報告書への記載の責任を記載することが求められる（監査基準第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項(4)）。

これらの改訂の提案を総括すれば、国際監査基準（International Standards on Auditing:ISA）701にKey Audit Matters:KAMに対応して「監査上の主要な検討事項」の監査報告書への記載を求めるとともに、ISA700 Forming an Opinion and Reporting on

Financial Statements等の最近の改訂内容を踏まえ、監査報告書における記載事項の記載順序の変更、意見の根拠区分の常置記載、継続企業の前提に関する区分の設置と経営者評価責任・監査人の検討責任の明示、監査役等の財務報告プロセス監視責任の明示、監査人の責任の記載の具体化を図るものと言えよう。

2. 「その他の記載内容」への対応手続の見直しの取扱い

前述の通り、「監査基準の改訂について（公開草案）」において提案されている改訂内容は、最近のISAの新設又は改訂の内容を踏まえたものであるが、ISA720The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereonの最近の改訂に相当する事項は織込まれていない。

ISA720は、監査の対象とする財務諸表が綴込まれる年次報告書における財務諸表以外の記載内容（本稿において「その他の記載内容」という。）に関する監査人の対応手続を取扱うものである。「その他の記載内容」の通読を監査人に求めるものであり、従前においては、「その他の記載内容」と財務諸表との整合性を検討し、財務諸表に起因する重要な相違については財務諸表の修正の要請又は除外事項付監査意見の表明を検討し、「その他の記載内容」に起因する重要な相違が発見された場合には、「その他の記載内容」の修正を要請し、拒絶された場合には、監査報告書において追記情報を記載する等の対応を求めている。この点に関しては、我が国の監査基準も同様の取扱いであり、監査報告書における追記情報のひとつとして「監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違」を記載して注意喚起を図る旨が定められている（監査基準第四 報告基準 七 追記情報(4)）。

また、ISA720では、「その他の記載内容」の内容自体に事実の重要な虚偽記載がある場合には経営者・監査役等との協議が求められており、監査の実務指針には当該要求事項が定められている（監査基準委員会報告書（以下「監基報」という。）720第13項から第15項）。

しかしながら、ISA720の最近の改訂においては、対応手続の対象範囲は監査人が監査の過程で入手した理解（必ずしも財務諸表に開示される事項に限らない）との整合性にまで及び、整合しているかどうかの記載を監査報告書において常に行うことが求められている。

例えば、KAM：監査上の主要な検討事項は、監査人が監査の過程で入手した理解に基づき記載するものであり、監査した財務諸表には開示されていないがその他の媒体により公表済みの情報や、場合によっては企業の未公表の情報を含むものとされている。したがって、例えば、監査した財務諸表には開示されていないが「その他の記載内容」に記載されている事項に関して、監査人が

監査上の主要な検討事項として取上げて監査報告書に記載することがある。その場合に、監査上の主要な検討事項の記載内容と監査した財務諸表の綴込まれた年次報告書の「その他の記載内容」との間に事実の重要な虚偽記載又は判断並びに見解の相違に起因する重要な相違が生ずることがあり得る。

このような重要な相違が生じた場合には、前述の監基報720第13項から第15項に従い、その解消のために協議を行うが、判断又は見解の相違により、最終的に重要な相違が解消されない場合に、当該重要な相違について追記情報（「その他説明することが適切と判断する事項」として監査報告書に記載することが考えられる。しかしながら財務諸表と「その他の記載内容」の重要な相違のように具体的事項としての定めがなく、取扱いが必ずしも明らかにされていないため、実務において、追記が行われず、年次報告書内で整合しない重要な相違が何ら説明なく並存し、結果として情報の信頼性に疑義を生じさせることが懸念される。

したがって、「その他の記載内容」に関する規定についても見直しを行い、ISA720のように、監査の過程で入手した理解と「その他の記載内容」との間の重要な相違に関する取扱いを明確に定めておくことが重要であると思われる。

しかしながら、「監査基準の改訂について（公開草案）」においては、「その他の記載内容」に関する見直しは含まれていない。同公開草案が検討された第42回監査部会資料別紙4-1によれば、「本件については今回の監査基準の改訂には含めず、引き続き検討を行うこととしてはどうか。」とされており、この所見を踏まえ、「監査基準の改訂について（公開草案）」に「その他の記載内容」に関する事項は盛り込まれなかったものと思われる。

確かに、監査部会のこれまでの議事録を見ても、上記のような監査上の主要な検討事項が監査報告書に記載される場合の「その他の記載内容」との関係及び対応手続の見直しの要否はほとんど議論されておらず、議論が尽くされていない。したがって「その他の記載内容」への対応手続の見直しは時期尚早であると考えられよう。ただし、第42回監査部会資料別紙4-1は引き続き検討を行う理由としてこのような状況について言及せず、以下の意見があることを挙げられている。

- 「非財務情報の重要性が高まる中、監査人が、「その他の記載内容」について財務諸表の表示及び監査の過程で得た知識に照らして検討を行うことは、財務諸表の信頼性だけでなく、非財務情報に対する信頼性を高める反射的效果も期待される」
- 「監査意見の対象はあくまで財務諸表であるため、今回の改訂により、非財務情報に関して監査人がどのような責任を負うこととなるのか、慎重に検討する必要がある」
- 「監査意見の対象ではない事項を監査報告書の記載内容に含めるべきではない」

これらの意見は、監査上の主要な検討事項と「その他の記載内容」との関係性を考慮した「本筋」の議論に係るものではなく、「反射的効果」という語に見られるように、「その他の記載内容」の対応手続の副次的側面、「脇筋」の議論に関するものであるように思われる。

引き続き検討を行うのであれば、これら「脇筋」の議論よりも、まず「本筋」の議論として、監査上の主要な検討事項が監査報告書に記載される場合の「その他の記載内容」に関する対応手続の見直しの要否が検討されることが期待される。

3. 適用範囲及び適用時期

「監査基準の改訂について（公開草案）」においては、実施時期等として次のように記載されている。

- 提案されている改訂事項のうち、「監査上の主要な検討事項」については、2021（平成33）年3月決算に係る財務諸表の監査から適用する（ただし、早期適用可）。
- 提案されている改訂事項のうち、報告基準に関わるその他の改訂事項については、2020（平成32）年3月決算に係る財務諸表の監査から適用する。
- 提案されている改訂内容の実施に当たり、関係法令において、「監査上の主要な検討事項」の適用範囲その他の基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。
- 提案されている改訂内容を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

なお、これらのうち、監査上の主要な検討事項の適用範囲及び適用時期については、第42回監査部会資料3において、以下の考え方が示されている（一部、用語を「監査基準の改訂について（公開草案）」に合わせている）。

- 監査上の主要な検討事項の記載は、監査意見とは明確に区別された追加的な情報提供であり、その記載を求める趣旨が、我が国資本市場の透明性、公正性を確保することにあることを踏まえれば、すべての監査報告書に記載を求めるのではなく、主として、財務諸表及び監査報告について広範な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。）の財務諸表の監査報告書において記載を求めることとする。

● 会社法上の監査報告書における監査上の主要な検討事項の取扱いについては、株主等と企業との間の対話の実効性を高める観点から、株主総会前に「主要な監査上の検討事項」が提供されることが望ましいことや、金融商品取引法に基づく監査と会社法に基づく監査は実務上一体として実施されることを踏まえれば、双方の監査報告書において監査上の主要な検討事項を記載すべきとの指摘があった。他方、適用当初においては、記載内容についての監査人と企業の調整に一定の時間を要すると想定されることから、現行実務のスケジュールを前提とすれば、会社法上の監査報告書に記載するには課題があるとの指摘があった。このため、当面、金融商品取引法上の監査報告書においてのみ記載を求めるものとする。

- 金融商品取引法に基づく監査において、連結財務諸表の監査報告書及び個別財務諸表の監査報告書を作成する場合には、個別財務諸表の監査報告書においても、監査上の主要な検討事項の記載を求めるものとする。その際、連結財務諸表の監査報告書において同一内容の監査上の主要な検討事項が記載されているときには、個別財務諸表の監査報告書において当該事項の記載を省略することができると考えられる。
- 監査に関する情報提供の早期の充実や、実務の積上げによる円滑な導入を図る観点から、特に東証1部上場企業については、できるだけ2020（平成32年3月決算）の監査から早期適用が行われるよう、東京証券取引所及び日本公認会計士協会等の関係機関における早期適用の実施に向けた取組みを期待する。

これらを総括すれば、改訂内容は2020年3月期から適用するが、監査上の主要な検討事項については、2021年3月期から適用（ただし、早期適用可）することとされている。また、監査上の主要な検討事項については、金融商品取引法に基づく開示企業のうち、監査における不正リスク対応基準の適用対象企業と同様の企業に適用するものとされ、これらの対象企業のうち、一定の上場企業に対して早期適用を促すよう、東京証券取引所及び日本公認会計士協会等の関係機関が組織的な取組みを行うことが期待されている。

また、現行実務のスケジュールを勘案し、会社法上の監査報告書に記載することは直ちに求めず、当面、金融商品取引法上の監査報告書においてのみ監査上の主要な検討事項の記載を求めるものとされ、個別財務諸表の監査報告書においても当該事項を記載するが、連結財務諸表の監査報告書において同一内容の事項が記載されている場合には、その記載を省略することができるとされている。

（つづく）