

解説



日本公認会計士協会研究員

か い さ ち こ

甲斐 幸子

米国公開企業会計監視 委員会再公開草案 「無限定適正意見の監査 報告書」②

I はじめに

2016年5月11日に、米国公開企業会計監視委員会(PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board)は、再公開草案「無限定適正意見の監査報告書」(以下「再公開草案」という。)を公表し、コメントを募集している(コメント期限: 8月15日)¹。再公開草案には、監査基準(AS)3101「無限定適正意見の監査報告書」及び関連する他の監査基準の適合修正の提案のほか、議論の背景等の説明が含まれている。

前稿及び本稿の2回に分けて、再公開草案の主な内容及び関連する動向を紹介している。第2回目の本稿では、PCAOBの再公開草案と、国際監査・保証基準審議会(IAASB)及び他の主要国でのイニシアチブとの関係について紹介する。前稿と合わせ、参考にさせていただきたい。

なお、本稿は、PCAOBの再公開草案及び関連する各国の公表物等を基礎として作成しているが、筆者による解釈が含まれることを申し添える。

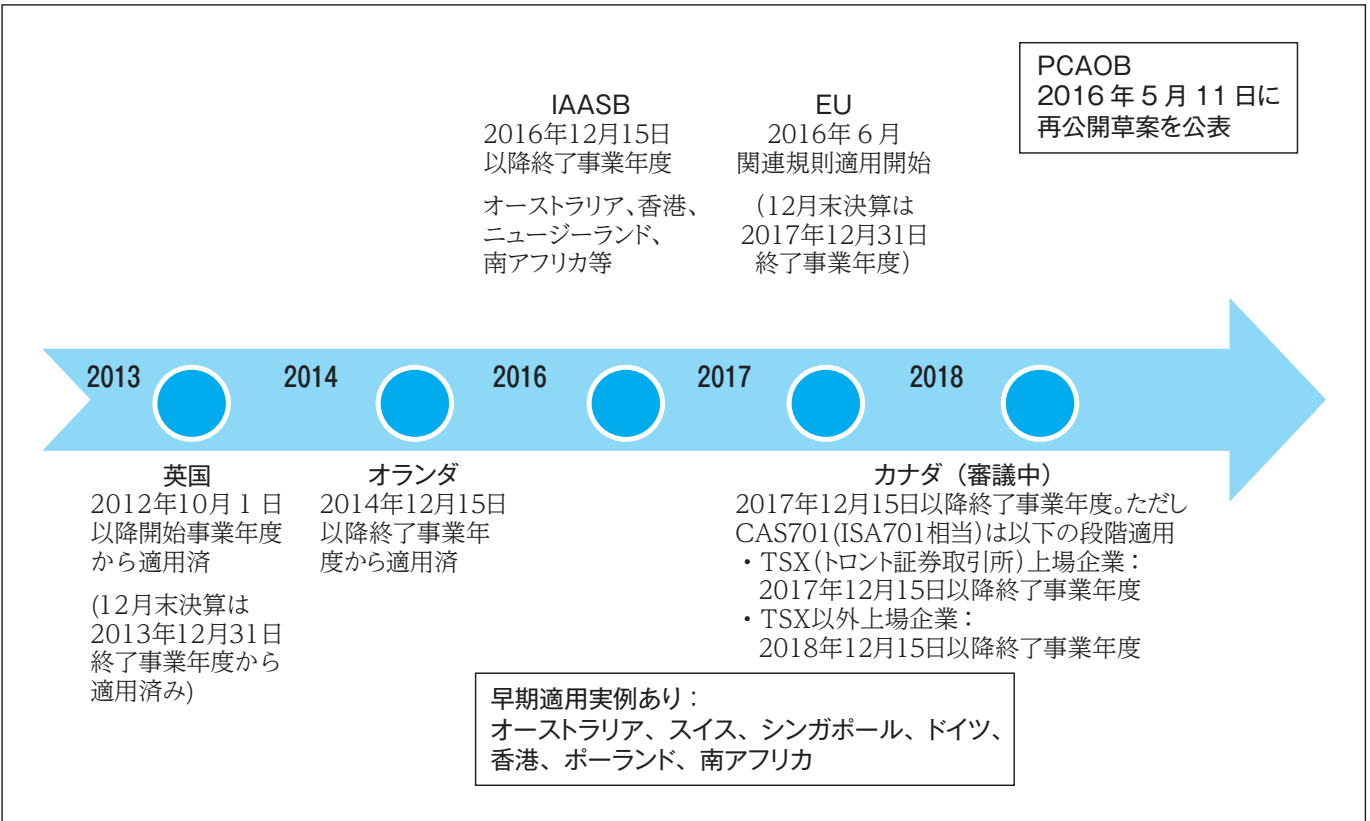
II PCAOBの再公開草案と他の規制当局及び 基準設定主体の取組みとの関係

監査報告書の様式や内容の変更に関する議論は世界中で進行している。そして、一部の国では、新しい監査報告の適用が開始されている。また、適用開始前であるが、早期適用が認められ、早期適用の実例が生じている国もある。次頁の図表は、筆者が、関連公表物を参考に主要各国の導入状況を時系列で示したものである。

それぞれの取組みによって要求事項の詳細は異なるが、「監査報告書において監査に関する特有の情報のコミュニケーションを行う」というテーマは共通している。また、いずれの取組みも、監査報告書に記載する情報を拡充することに加え、監査報告書の様式に関する変更を行っている点が共通する。

PCAOBの2013年の公開草案に対して、一部の回答者から、PCAOBは他の規制当局や基準設定主体と連携するべきとのコメントがあった。PCAOBは、再公開草案において、米国と他の国で規制環境は異なるため、米国に特有の状況に対処する必要があると認識している一方で、他の国の取組みについても慎重に検討を行ったと説明している。また、それぞれの取組みによって、監査報告書に新たに記載が求められる事項(例えば、IAASBの監

【図表：新しい監査報告 主要各国の導入状況】



参考文献：IAASB 公表物「新しい監査報告書：ISAと米国 PCAOB の再公開草案の比較」、各国の関連監査基準及び公開草案

査上の主要な事項(KAM)及びPCAOBの監査上の重要な事項(CAM))の決定プロセスに関する規定自体は異なるが、決定プロセスにおける考慮要因及び決定した個々の事項について監査報告書に記載が求められる内容は類似しており、したがって、いずれのアプローチによっても、監査報告書においては同様の内容のコミュニケーションが行われる結果となると想定していると説明している。

以下に、世界各国の主な取組みについて、簡単に説明する。

1 IAASB

IAASBは、2015年1月に新しい監査報告に関連する国際監査基準を公表し、2016年12月15日以降終了事業年度から適用が開始される²。新しい監査報告に関連する国際監査基準においては、上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表に対する監査人に対して、監査上の主要な事項のコミュニケーションを行うことが要求されている。監査上の主要な事項は、統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択され、当年度の財務諸表監査において監査人の職業的判断によって特に重要であると判断された事項と定義されている。監査上の主要な事項の記述に

は、(1)当該事項が監査上の主要な事項として決定された理由、(2)当該事項に対する監査上の対応、(3)該当する場合、関連する財務諸表の開示への参照が含まれる。

また、監査上の主要な事項のほかに、IAASBが行った監査報告書に対する変更であり、PCAOBの再公開草案でも扱われている内容として、以下が挙げられる。

- 監査人は、適用される職業倫理に関する規定に準拠して企業から独立しており、その他の倫理上の責任を果たした旨の記述を含めることを要求
- 監査人の責任区分の記述の拡充
- 監査意見を監査報告書の最初の区分に記載することを要求

IAASBは、PCAOBが再公開草案を公表したことを受け、2016年5月23日に、公表物「新しい監査報告書：国際監査基準(ISA)と米国PCAOBの再公開草案の比較」(以下「比較文書」という。)を公表した³。比較文書では、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準と、PCAOBの再公開草案の主な類似点や相違点(主に、IAASBの監査上の主要な事項とPCAOBの監査上の重要な事項について)が説明されているほ

か、すでに適用が開始されている国（英国、オランダ等）や欧州の動向についても簡単に触れられている。また、比較文書の冒頭では、IAASBとPCAOBのアプローチの類似性について、「監査報告書の強化に関してIAASB及びPCAOBが採用したアプローチは相対的に類似している。これは前向きなことであり公益に資する。いずれも、監査に関連する事項について投資家等により一層の透明性を提供し、また、監査の過程を通じて行われる統治責任者（例えば、監査委員会）との双方向のコミュニケーションを基礎としている。」と記載されている。

本稿の最後（28頁）に、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準とPCAOBの再公開草案に含まれる主な点を筆者が簡易的に比較した表を掲載しているため、参考にしていただきたい。

2 欧州連合（EU）

2014年4月、EUは改正法定監査指令及び社会的影響度の高い事業体の法定監査に関する規則（以下「PIE法定監査規則」という。）を採択した⁴。改正法定監査指令及びPIE法定監査規則は、2016年6月16日に発効するため、監査報告に関する規定は、2017年6月終了事業年度以降の財務諸表に対する監査報告書から適用が開始される。

PIE法定監査規則で規定されている監査報告書の要記載項目のうち、PCAOBの再公開草案に類似する提案が含まれる項目として、例えば、以下が挙げられる。

（重要な虚偽表示リスク）

- 財務諸表の重要な虚偽表示リスクのうち最も重要と評価したものの説明
- 当該リスクに対する監査人の対応の要約
- （該当あれば）当該リスクに関する監査人の主要な見解（key observations）
- 当該リスクに関連して監査報告書に記載した上記の情報に関連する場合、財務諸表の関連する開示への参照

（その他）

- 法定監査人又は監査事務所は禁止非監査業務を提供し、被監査企業から独立している旨の宣誓
- 法定監査人又は監査事務所が選任された日付、及び在任期間

3 英国（財務報告評議会（FRC））⁵

英国財務報告評議会（FRC）は、2013年6月、改訂版のISA 700（英国及びアイルランド）（以下「2013年改訂版のISA 700（英

国及びアイルランド）」という。）を公表し、2012年10月1日以降開始事業年度の監査から適用されている。2013年改訂版のISA 700（英国及びアイルランド）には、英国コーポレート・ガバナンス・コードが適用となる企業⁶の財務諸表に対する監査報告書に関する追加の要求事項が含まれている。例えば、監査人が識別し評価した重要な虚偽表示リスクのうち、監査の基本的な方針、監査資源の配置、及び監査チームの作業の方向性に最も重要な影響を与えたものについての記述を含めること、また、監査の範囲の概要として、記載した重要な虚偽表示リスクにどう対応したかの説明を含めることが要求されている。加えて、監査の計画及び実施において重要性の概念をどう適用したのかの説明（重要性の基準値の記述を含む。）を含めること、監査の範囲の概要として、重要性の概念の適用により監査の範囲がどのような影響を受けたのかの説明を含めることが要求されている。

また、FRCは、2016年4月に、改訂版のISA（英国）⁷（以下「2016年改訂版のISA（英国）」という。）を公表している。2016年の改訂は、EUの改正法定監査指令及びPIE法定監査規則、並びにIAASBが近年行った国際監査基準の改訂（新しい監査報告に関連する国際監査基準を含む。）を、ISA（英国）に組み込むために行われた。FRCは、2016年改訂版のISA（英国）において、IAASBのISA 700（改訂）及びISA 701を採用している。ISA 701（英国）では、IAASBの監査上の主要な事項の定義が用いられた上で、当該定義に関連する適用指針が設けられ、監査上の主要な事項には、2013年改訂版のISA 700（英国及びアイルランド）及びPIE法定監査規則の要求事項に従って、監査報告書に記載するものとして決定される重要な虚偽表示リスクに関する事項が含まれることが説明されている。FRCは、公開草案（2015年9月公表）の説明覚書において、2016年改訂版のISA（英国）には、英国の現行の要求事項及びPIE法定監査規則の要求事項が組み込まれているが、2016年改訂版のISA（英国）に準拠した場合、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準に準拠した場合に比して、監査報告書においてコミュニケーションが行われる監査上の主要な事項の数が増えることは想定していないと説明している。

4 オランダ

オランダ勅許会計士協会（NBA）は、基準702N「PIEの完全な一組の一般目的の財務諸表に対する報告に関する追加」を公表し、2014年12月15日以降終了事業年度から、PIEの完全な一組の一般目的の財務諸表に対する監査に対して適用されている⁸。基準702Nは、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基

準、EUのPIE法定監査規則、及び英国の2013年改訂版のISA 700(英国及びアイルランド)の規定を組み合わせる形で策定され、監査報告書において、監査上の主要な事項のほかに、重要性の基準値及びグループ監査の範囲について記載することが求められている。

5 カナダ

カナダ監査・保証基準審議会(AASB)は、2015年6月にコメント募集文書(ITC)「新しい監査報告に関連する基準の適用についての検討」を公表している(コメント期限:2016年2月5日)⁹。ITCでは、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準を採用する提案を行っているが、適用日に関しては、以下のとおり、IAASBの適用日から遅延させること、特に、カナダ監査基準(CAS)701「独立監査人の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」に関しては、段階適用とすることが提案されている。

- CAS701以外のCAS:2017年12月15日以降終了事業年度の財務諸表に係る監査から適用
- CAS701:TSX(トロント証券取引所)上場企業の財務諸表に係る監査に対しては2017年12月15日以降終了事業年度に係る監査から適用、それ以外の上場企業に関しては、2018年12月15日以降終了事業年度に係る監査から適用

ITCでは、上記の提案を行うに至ったカナダ特有の状況について、以下のとおり説明している。

- 上場企業の数が多いこと:カナダは上場企業の数が多い¹⁰。したがって、新しい監査報告による便益と困難について利害関係者の理解を促し、利用者の便益となるような基準の適用に向けて連携が行われるようにするためには相当の労力がかかること想定される。

- 米国上場カナダ企業の存在:カナダ上場企業の300社近くは、米国証券取引委員会(SEC)にも上場している企業(Dual Listed Entities)である。現在、カナダの証券規制当局は、Dual Listed Entitiesに対して、PCAOB基準に準拠した監査報告書の提出も認めている。CASとPCAOB基準の間に大きな相違が生じた場合、これらの企業に大きな影響が生じる可能性がある。したがって、CASの改訂において、PCAOB基準との重要な相違を理解・検討する必要がある。
- 「上場企業」の定義:監査上の主要な事項のコミュニケーションは「上場企業(listed entities)」の財務諸表監査に適用される。「上場企業」は、ISA及びCASにおいて、「株式又は債券が、認知された証券取引所において上場若しくは値付されている、又は認知された証券取引所若しくは他の同等の機関による規制のもとで取引されている企業」と定義されている。当該定義に該当し、監査上の主要な事項のコミュニケーションが適用となるカナダの企業の範囲について、利害関係者が理解する必要がある。

III おわりに

IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準及びEUのPIE法定監査規則の発効によって、多くの国で新しい監査報告書の発行が開始される。今回、PCAOBが再公開草案を公表したことにより、この流れは世界的にますます加速すると考えられる。日本でも、2016年3月、金融庁が設置した「会計監査の在り方に関する懇談会」が公表した提言「会計監査の信頼性確保のために」において「会計監査の内容等に関する情報提供の充実」の施策が含まれ、「監査報告書の透明化」が説明されている。今後、関連する動向にますます注視が必要である。

【参考:IAASBのISAとPCAOBの再公開草案との比較】

(注) 以下の表は、IAASBの新しい監査報告に関連する国際監査基準と、PCAOBの再公開草案の主な点を著者が簡易的に比較した表である。

項目	IAASB	PCAOB 再公開草案
監査上の主要な事項 (IAASB) / 監査上の重要な事項 (PCAOB)		
定義	当年度の財務諸表監査において監査人の職業的判断によって特に重要であると判断された事項。監査人が統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択される。	財務諸表監査において生じ監査委員会にコミュニケーションが行われた又は行うことが要求される事項で、かつ、以下の双方に該当する事項 <ul style="list-style-type: none"> 財務諸表の重要な勘定又は開示に関連していること。 特に困難、主観的、又は複雑な監査人の判断を伴うこと。
決定プロセス	統治責任者にコミュニケーションを行った事項の中から、以下の項目を考慮して、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する。 <ol style="list-style-type: none"> 特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域 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を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断 当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響 監査人が特に注意を払った事項の中から、当年度の財務諸表監査において特に重要な事項を、監査上の主要な事項として決定する。 上記に加え、適用指針において、監査上の主要な事項の決定の際に考慮する事項が説明されている。	監査上の重要な事項の決定において、特に困難、主観的、又は複雑な監査人の判断を伴うかどうかの判断に際し、以下の要因を含めた事項を考慮する。 <ol style="list-style-type: none"> 重要な虚偽表示リスク(特別な検討を必要とするリスクを含む。)に関する監査人の評価 当該事項に対する監査手続の決定若しくは適用、又は手続の結果の評価に際する監査人の主観の程度 当該事項に対処するために求められる監査手続の種類及び範囲(必要な専門的な技能や知識の範囲又は当該事項に関して行う監査チーム外の者に対する専門的な見解の問合せの内容を含む。) 経営者の重要な判断又は見積り(重要な測定の不確実性を伴う見積りを含む。)の適用を伴う財務諸表の領域に関連した、監査人の判断の程度 重要かつ通例でない取引の内容及び時期、並びに当該取引に関連した監査手続及び判断の内容 当該事項に関して入手した監査証拠の内容
監査報告書における個々の監査上の主要な事項/監査上の重要な事項の記載	監査上の主要な事項の内容のほか、以下の3点を記載する。 <ol style="list-style-type: none"> 監査上の主要な事項として決定された理由 監査上の主要な事項に対する監査上の対応 該当する場合、関連する財務諸表の開示への参照 	監査上の重要な事項の内容のほか、以下の3点を記載する。 <ol style="list-style-type: none"> 監査上の重要な事項であるとの判断に監査人が至る際の主要な考慮事項 監査上の重要な事項に対する監査上の対応 監査上の重要な事項に関連する財務諸表の重要な勘定及び開示への参照
監査調書	以下を記載する。 <ol style="list-style-type: none"> 監査人が特に注意を払った事項の内容、及びそれが監査上の主要な事項かどうかを決定した際の監査人の判断の根拠 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はないと監査人が判断した際の根拠 該当する場合、監査上の主要な事項と決定した事項を監査報告書において報告しない場合における監査人 	監査委員会にコミュニケーションが行われた又は行うことが要求され、かつ財務諸表の重要な勘定又は開示に関連している事項のそれぞれについて、特に困難、主観的、又は複雑な監査人の判断を伴うかどうかを監査人が判断した根拠を記載する。

項目	IAASB	PCAOB 再公開草案
	の判断の根拠	
無限定意見の場合 以外の取扱い	意見不表明の場合には、監査上の主要な事項の記載が禁止されている。	否定的意見及び意見不表明の場合には、監査上の重要な事項の記載は求められていない。
監査上の主要な事項／監査上の重要な事項はないと判断した場合	<ul style="list-style-type: none"> 監査報告書において、監査人は、報告すべき監査上の主要な事項はないと判断した旨を記載する。 適用指針において、限定的な状況を除き、上場企業の財務諸表の監査人が監査上の主要な事項はないと判断することは稀である旨が説明されている。 	<ul style="list-style-type: none"> 監査報告書において、監査人は、監査上の重要な事項はないと判断した旨を記載する。 要求事項の注において、監査上の重要な事項のコミュニケーションの要求事項が適用される監査のほとんどの場合において、監査人は、特に困難、主観的、又は複雑な監査人の判断を伴う事項が最低限一個は存在すると判断すると想定していることが記載されている。
適用対象	上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表に対する監査に適用される。	PCAOB基準に準拠して実施されるすべての監査に適用となるが、以下の監査には要求されない。 <ul style="list-style-type: none"> SECルール17a-5で要求されるブローカー・ディーラーの監査 1940年投資会社法で要求される投資会社の監査 従業員株式購入、貯蓄制度及び同様の制度の監査
監査報告書に対するその他の変更		
各項目の記載順序	監査報告書の最初に、「監査意見」区分、「監査意見」区分の次に、「意見の基礎」区分を設ける。	監査報告書の最初に、監査意見を記載する「財務諸表に対する意見」区分、「財務諸表に対する意見」区分の後に、「意見の基礎」区分 ¹¹ を設ける。
職業倫理に関する規定	適用される職業倫理に関する規定に準拠して企業から独立しており、その他の倫理上の責任を果たした旨(どの国の職業倫理規定であるかがわかるように国名を記載するか、又はIESBA Codeを記載する。)を記載する。	PCAOBに登録している公開会計事務所であり、米国証券法、並びにSEC及びPCAOBの関連する規則及び法令に従って、会社から独立していることが求められる旨を記載する。
監査人の在任期間	監査人の在任期間に関する記述は要求されていない。	監査事務所が会社の監査人になった年度を記載する。
監査責任者及び他の監査人の名前	原則として、上場企業の財務諸表監査において監査責任者の名前を記載する。 他の監査人(構成単位の監査人等)の名前の記載は要求されていない。	2016年5月にSECが採択した新規規則によって、発行体の監査人は、PCAOBに対して提出する様式APにおいて、監査責任者や監査に関与する他の会計事務所の名称についての情報を開示することが要求されている。監査事務所は、当該情報を、様式APではなく監査報告書に記載することも認められている。
経営者の責任／監査人の責任区分の記述	経営者の責任及び監査人の責任の記述が拡充され、また、統治責任者の責任の記述が新たに要求されている。それぞれ、「経営者の責任」区分、「統治責任者の責任」区分、「監査人の責任」区分に記載される。	経営者の責任と監査人の責任の記述は拡充されているが、IAASBによる記述の拡充に比べると限定的である。統治責任者の責任の記述は要求されていない。経営者の責任と監査人の責任の記述は、「意見の基礎」区分に記載される。
除外事項付意見	除外事項付意見を表明する場合、意見区分の見出しは、状況に応じて、「限定付適正意見」、「不適正意見」、「意見不表明」等を使用する。 除外事項付意見を表明する原因となる事項は除外事項付意見の根拠区分に記載される。	除外事項付意見を表明する場合でも、意見区分の見出しは、意見不表明の場合を除き、「財務諸表に対する意見」を使用する。意見不表明の場合には、「財務諸表に対する意見の不表明」の見出しを使用する。 除外事項付意見を表明する原因となる事項は意見区分に記載される。

<注>

- 1 再公開草案の原文は、PCAOBウェブサイトにて入手できる。
<http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release-2016-003-ARM.pdf>
- 2 本誌2015年3月号記事「国際監査・保証基準審議会 (IAASB)による監査報告書の改訂等」(関口智和氏)参照
- 3 原文は、IAASBウェブサイトにて入手できる。
<http://www.ifac.org/publications-resources/new-auditor-s-report-comparison-between-isas-and-pcaob-reproposal>
- 4 本誌2014年9月号記事「欧州連合 改正法定監査指令及び社会的影響度の高い事業体の法定監査に関する規則について」参照
- 5 英国における監査報告に関する動向の詳細については、本誌に掲載した以下の解説記事を参照いただきたい。
 - ・ 2015年2月号「監査報告に関する国際動向② 英国における監査報告書に係る検討について—①金融危機発生前」
 - ・ 2015年5月号「監査報告に関する国際動向③ 英国における監査報告書に係る検討について—②金融危機発生以降」
 - ・ 2015年6月号「監査報告に関する国際動向④ 英国財務報告評議会「長文化した監査報告書:適用初年度の経験のレビュー」
- 6 ロンドン証券市場に上場しており、かつ、premium listingを選択している会社が含まれる。
- 7 EUの改正法定監査指令及びPIE法定監査規則を受け、2016年6月、アイルランドでは「2016年法定監査規則」が制定され、アイルランド監査・会計監督当局 (Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA))がアイルランドにおける監査基準の採択権限を有するようになった。これに伴い、FRCが発行する監査基準の名称は、ISA(英国)に変更されている (IAASAプレスリリース “IAASA Granted Increased

Powers of Inspection in Landmark Legislation on Regulation of Audit Profession”より)。

- 8 基準702Nの英訳は、NBAのウェブサイトから入手できる
<https://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Adviescollege%20voor%20Beroepsreglementering/naar%20een%20uitgebreide%20controleverklaring/Standard-702N-inclusief-voorbeeldverklaring.pdf>
- 9 ITCの原文は、AASBのウェブサイトから入手できる。
<http://www.frascanada.ca/canadian-auditing-standards/documents-for-comment/item81689.pdf>
- 10 ITCにおいて、TSXに上場する発行体の数は約1,500社(うち、10%近くは時価総額10百万ドル未満)であり、トロント証券取引所・ベンチャー (TSXV) に上場する発行体の数は約2,000社(うち、75%は時価総額10百万ドル未満)と説明されている。
- 11 ただし、PCAOBの再公開草案における「意見の基礎」区分には、経営者の責任と監査人の責任に関する記述も含まれる。【参考:IAASBのISAとPCAOBの再公開草案の比較】「経営者の責任/監査人の責任区分の記述」の欄を参照

※必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材

※『会計・監査ジャーナル』2016年8月号に掲載されている『【解説】米国公開企業会計監視委員会再公開草案「無限定適正意見の監査報告書」①』(31頁)を併読した場合に単位が付与されます。

教材コード J 0 3 0 4 0 5



研修コード 3 0 0 4

履修単位 2 単位