

監査報告書の透明化

— KAMの記載以外の見直しとKAMの記載に関する今後の可能性 —

北海道大学大学院教授 よしみ ひろし
吉見 宏

1. はじめに

2018年の監査基準改訂では、国際監査基準 (ISA) や米国監査基準における監査報告書の透明化プロジェクトを、わが国の監査基準へ反映することが柱となった。その最大の注目点は、いうまでもなく、監査報告書への監査上の主要な検討事項 (KAM: Key Audit Matters) の記載である。しかし、監査報告書の透明化のためになされた監査基準の改訂は、KAMにかかるものだけではない。監査報告書の記載内容の明瞭化、充実化を図るために、KAMの記載以外にも監査報告書の見直しがなされている。本稿では、それらの点を検討するとともに、KAMの記載およびそれ以外の論点について、今回は監査基準改訂には盛り込まれなかったものの、今後の課題となる可能性があるものについてもあわせて検討する。

2. 監査報告書の記載区分等の改正による明瞭化

ISA700「財務諸表の監査報告書」では、その改訂に伴い、監査報告書における記載区分等の変更が行われている。このうち、今般の監査基準の改訂にあたり、以下の3点が監査基準にも反映されることとなった。

第一は、監査意見の記載順序の変更である (監査基準第四報告基準二1項)。周知のように、監査意見は、従来は監査報告書の後半に設けられた意見区分において表明されていたが、これが監査報告書の冒頭に移された。標準化された短文式報告書とはいえ、ここまで次第に長文化してきた範囲区分や責任区分の後に意見区分があることで、監査の結論である意見が監査報告書全体の中で埋没し、換言すれば、わかりにくくなっていた。監査報告書の中で最も重要な監査意見を明瞭に示すために、まず冒頭で監査意見を表明する形式としたのである。この改訂は、米国監査基準においてもなされており、国際的にも合意を得たものであると考えられる。

第二は、「経営者の責任」区分を「経営者及び監査役等の責任」区分に変更し、ここに「監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があること」を記載することとした改訂である (監査基

準第四報告基準三(3))。これは、ISA700において、経営者の責任に関する記載に、統治責任者の責任に関する記載を加える改訂があったことに対応するものである。ただし、財務報告プロセスの監視は、わが国では、そもそも監査役等がその監査の中で行っていることであって、もちろん、改訂監査基準により監査役等に新たな責任を負わせるものではない。監査人の立場から、監査報告書上で監査役等の責任を記載することにより、監査報告書の明瞭化を行ったものと理解されるべきであろう。

第三は、「意見の根拠」の区分が設けられたことである (監査基準第四報告基準三(2))。無限定適正意見の場合には、ここには「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」が記載される。つまり、従前は「監査人の責任」区分に記載されていた内容が、「意見の根拠」区分に分離されることになる。一方、通常とは異なる監査意見が表明された場合、すなわち限定付適正意見や不適正意見が表明される場合には、「意見の根拠」区分には、それぞれ、「除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響」、「財務諸表が不適正であるとした理由」を記載しなければならない (監査基準第四報告基準四)。これもまた、表明された意見について説明するという、監査報告書の明瞭化の一環であると考えられる。

一方、ISA700で求められる、監査人の責任に関する記載に、独立性その他の職業倫理に関する事項の遵守の記載を追加することは、企業会計審議会監査部会において議論の俎上に上ったものの、監査基準では改訂に盛り込まれなかった。この点は、米国監査基準の改訂において、監査人が企業から独立した立場である旨の記載が追加されたことに相当するものと考えられる。わが国の監査基準では、従前から「監査人の責任」区分において「監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること」の記載が求められており、米国基準の改訂内容はすでにわが国では織り込み済みとも考えられる。

3. 継続企業の前提に関する事項の改訂

ISA570「継続企業」およびISA700の改訂に応じて、わが国の監査基準においても、今般、同様の改訂がなされた。これらは、いずれも継続企業の前提に関する評価と開示にあたっての、経営者と監査人の対応、その責任を明確化する目的を持つ¹。

第一に、継続企業の前提に重要な不確実性が認められる場合、監査報告書では独立した区分を設けて記載されることとなった。周知のように、これは、従来は追記情報における強調事項の1つとして記載された事項である。

第二に、継続企業の前提に関して、経営者はその評価および開示を行う責任を有し、監査人はその検討を行う責任があることの記載が、それぞれ「経営者及び監査役等の責任」区分、「監査人の責任」区分において追加された。ここで、前者については、改訂ISAが、継続企業の前提についての重要な疑義がある場合の企業の開示の適切性についての監査人の検討と、その対応の記載を求めたことに対応する。

今般の監査基準の改訂における、企業会計審議会監査部会の議論では、上記の継続企業の前提に関する事項は、国際的にも協調が必要との観点から、特に大きな異論は出ていない。

4. その他の記載内容への対応

今般の監査基準改訂にあたり、企業会計審議会監査部会において検討対象とはなったものの、監査基準の改訂には盛り込まれなかったものがある。そのうち、比較的大きな議論となった事項として、財務諸表を含む開示情報における「その他の記載内容」に関連する監査人の責任がある。

ここでいう開示情報の典型は年次報告書であるが、そこには監査済み財務諸表及び監査報告書以外の、法令に基づいた多くの情報（その他の記載内容）が開示されている。それらは、非財務情報であることもある。もとよりこれらは公認会計士監査の対象ではなく、監査証明の責任範囲にも含まれない。

しかし、その情報と、監査対象となる財務諸表に重要な相違がある場合には、監査人は財務諸表ないしその他の記載内容の修正を求める必要が生じる可能性がある。このような考え方および手続は、すでにISA720をもとに監査基準委員会報告書720としてわが国の監査の基準の体系の中に導入されている。現行の監査基準委員会報告書720は2011年に改訂されたものであるが、現行のISA720は2017年に改訂されたものであり、両者には違いが生じている。改訂ISA720によれば、監査報告書に新たに「その他の記載内容」に関する独立した区分を設け、

その他の記載内容に関する経営者の責任、監査報告書日以前に入手したその他の記載内容の名称（年次報告書など）、監査意見の対象にはその他の記載内容が含まれていないこと、その他の記載内容に関する監査人の責任、その他の記載内容における重要な虚偽記載の有無を記載することになった。すなわちこれは、監査報告書の記載の大きな変更を伴う改訂であった²。

その他の記載内容については、従来は財務諸表と重要な相違がある場合のみ追記情報として記載していたことから、わが国の監査基準においてもそのような対応となっている。

ISA720に相当する基準が米国基準にはないことも理由の1つとなり、今般の監査基準改訂には盛り込まれなかったが、わが国でもできるだけ早期にその議論を始め、監査基準上も監査人の責任範囲を明確化する必要がある。

その理由は、第一に、今日、非財務情報を含む情報開示は拡大し、統合報告書の実務が展開される中で、国際的にはその保証の議論も高まりをみせており³、そのような中で、本来は監査人の監査対象ではない情報に対する監査人の責任（責任がないこと）を明確にしておく必要があるということがある。

第二に、その他の記載内容が監査対象である財務情報と一体的に開示されることから、社会はしばしばその他の記載内容に対して監査人が監査（ないし保証）することを期待し、あるいはすでに監査しているものと誤解する傾向があるからである。たとえば、近時発生した日産自動車の事案においても、取締役の報酬にかかる情報は直接的には監査人の財務諸表監査の対象ではないが、必ずしもそのような理解がされていない場合も散見される。

そして第三に、KAMの導入に関連していえば、監査人によるKAMの決定は、監査役等とのコミュニケーションを通じて行われるが、監査役等は業務監査も行っており、そのような監査役等とのコミュニケーションで得られた、監査人にとっては「その他の記載内容」に相当する情報が、KAMの決定に影響を与える可能性があるからである。

5. 米国監査基準からみるKAMとKAMの記載以外の監査報告書透明化の可能性

わが国の監査報告書に導入されるKAMの記載は、基本的にはISAの規定に基づいたものであり、それは本稿で扱ったKAMの記載以外の監査報告書の記載内容の見直しにおいても同様である。一方で、米国公開会社会計監督委員会（PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board）が作成する米国監査基準にも、今般、わが国の監査基準の改訂に関

監査報告書の透明化について

連した、ないしはそれに相当する規定があり、近年、改訂が行われてきている。たとえば、2017年にAS3101「無限定適正意見の監査報告書」が改訂され、監査上の重要な事項(CAM: Critical Audit Matters)の監査報告書への記載が導入された。これは、KAMを規定したISA701に相当するものであり、内容についてもほぼ同等であるものの、一部については違いがみられる⁴。

すなわち、AS3101では、KAMに比べるとCAMの定義において、監査人がCAMを絞り込む際に、監査人の主観的判断がより強調されている。そしてCAMの選定に際して考慮すべき事項とは、その主観的判断にあたって考慮すべきこととされ、たとえば、監査人の主観の程度であるとか、監査チーム外の専門家の利用などが示されている。

国際基準と米国基準、あるいはISAとASは、本来はその内容の統一が図られることが望ましく、課題でもあるが⁵、ことKAMないしCAMの決定、記載については、監査人の判断によってそれぞれの企業に固有と考えられる事項が選ばれるという基本は、KAMもCAMも同質であると考えられる。とすれば、わが国でKAMを記載する実務において、CAMについての規定も参考になるであろう。たとえば、CAMにおける、他の専門家の利用による財務諸表上の金額についての判断を、KAMとして記載することも否定されるものではないからである。

KAMの記載以外については、米国監査基準では監査報告書に監査人の在任期間(当該会社の監査人になった年)に関する記載の追加が求められた。この点は、わが国の改訂監査基準には盛り込まれていない。監査人の在任期間については、監査法人のローテーションの導入の議論とも関連することから、わが国の規制の動向によって検討が行われる可能性があるものと思われる。

6. KAMを記載する監査の拡大

KAM記載の導入にあたっての企業会計審議会監査部会での議論では、その対象となる監査の範囲についての議論があった。特にそれは、会社法監査の監査報告書への適用についてのものが主となった。

もとより、監査基準は単に金融商品取引法監査のみに適用されるものではなく、公認会計士が行う監査のための基準として機能するものであって、すなわち、それは、一般的には会社法監査のみならず、公認会計士による他の監査にも適用されていくものと考えられる。

公認会計士による法定監査は、学校法人監査(私学振興助成法監査)、独立行政法人監査など多岐にわたっている。近年で

は、社会福祉法人監査、医療法人監査にみるように、その対象はさらに拡大する傾向にある。そしてその拡大は、主として非営利組織にみられている。

多様な法規により求められている公認会計士および監査法人による監査において、その監査報告書にKAMを記載する実務も、監査人が監査過程を説明するというKAMの主旨からすれば、今後当然に検討されていかねばならない課題であろう。

7. おわりに

今般の監査基準の改訂は、監査報告書を大きく変えるものとなった。監査がブラックボックスとならないように、監査報告書の利用者が監査をより理解できるようにという趨勢は、国際的なものでもあり、今後も継続するであろう。KAMについては、監査人の姿勢が、その記載の目的、すなわち、監査過程の説明による監査報告書の透明化の達成の成否を左右する。また、監査報告書の透明化は、KAMの記載のみでなされるものではなく、本稿でみたような、様々なKAMの記載以外の改訂を通じても行われていくことになるだろう。

【参考文献】

- 甲斐幸子(2013)「米国企業会計監視委員会 公開草案『無限定適正意見の監査報告書』及び『監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる特定の開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任』」『会計・監査ジャーナル』第25巻第11号、23-34頁
- (2017)「米国企業会計監視委員会 監査報告に関する新しい監査基準—監査の透明性の向上に向けて—」『会計・監査ジャーナル』第29巻第9号、32-43頁
- 高橋敦子・井上健太郎・伊神智江(2018)「『監査上の主要な監査事項』の導入等に関する監査基準の改訂について」『企業会計』第70巻第11号、42-47頁
- 吉見 宏(2014)「無形項目にみる保証業務の対象の拡大可能性」、内藤文雄(編著)『監査・保証業務の総合研究』第5章所収、中央経済社、71-81頁

〈注〉

- 「監査基準の改訂について」二二(2)(平成30年7月5日、企業会計審議会)
- 日本公認会計士協会は、改訂ISA700および改訂ISA720に基づき作成した監査報告書雛型の仮訳を示している(https://jicpa.or.jp/news/information/docs/reference-20170323_2.pdf 最終参照日2018年11月30日)。
- 無形項目に対する保証と監査報告書の改善(透明化)との関係、経緯については、吉見(2014)、77-80頁を参照されたい。
- 甲斐(2017)、41-42頁
- 本稿では直接の検討から外しているが、国際基準および日本基準では、意見不表明の場合にはKAMの記載が禁止されるのに対し、米国基準では否定的意見および意見不表明の場合にはCAMの記載を求めないものとするなどの違いもみられる。