

視点

Point of View



筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授

や な が ま さ お
弥永 真生



KAMと監査役等との コミュニケーション

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は、2015年1月に、国際監査基準 (ISA) 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」を公表した。ISA701は、上場会社の一般目的の財務諸表に対する監査報告書において監査上の主要な事項 (Key Audit Matters: KAM) を報告することを要求している。ここで、KAMは、財務諸表監査において監査人の職業的専門家としての判断によって最も重要であると判断された事項と定義されているが、KAMは、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ものとされている。

そして、KAMを報告することを要求することによって、利用者に対する情報伝達手段としての価値が向上する、監査報告書の利用者、監査人および統治責任者の間の連携およびコミュニケーションが強化される、監査報告書のKAM区分において言及される開示情報に対して、経営者および統治責任者が一層の注意を払うようになると期待される、KAMとして選定した領域に対して、監査人がその職業的懐疑心を高めることができる、監査品質の向上および監査品質に対する利用者の認識が改善されることなどの効果が期待されるといわれている。

KAMの報告が、投資者など、その投資・与信の意思決定に財務諸表 (そして、監査報告書) を利用する者に重要な情報を提供できる可能性があることはもちろんのことであるが、同時に、会社法あるいはコーポレート・ガバナンスという視点からは、監査人と統治責任者 (日本では、多くの場合、監査役・監査委員会・監査等委員会がこれにあたる。以下、監査役・監査委員会・監査等委員会をまとめて「監査役等」という) との間の連携およびコミュニケーションが強化されるという点はきわめて重要である。

わが国においては、従来から国際監査基準をふまえた日本公認会計士協会の実務指針 (監査基準委員会報告書) では取り扱われていたが、平成25年3月13日に、『監査における不正リスク対応基準』の制定とともに『監査基準』が改訂され、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。」(第三、一、7) とされたことなどを背景として、監査役等とのコミュニケーションの重要性はますます高まっている。

たしかに、現在でも、会計監査人は監査役等に対して監査計画を説明し、監査結果の概要を報告しているのに、KAMの報告は不要なのではないかという見方もあるかもしれない。しかし、監査役等の会計あるいは財務についての経験や知識、会計について

の関心の度合いも1人ひとり異なるはずである。このような状況の下で、監査役等の知見等に合わせてコミュニケーションしようとすると、監査役等に対する報告はしばしば簡単なものとなり、本来、監査役等の注意が喚起されてもおかしくない事項が伝達されていないということもあり得る。監査役等が的確に理解できないだろう、あるいは誤解する結果になるかもしれないという理由で監査のプロセスにおいて発見し、または注意を払った事項が伝達されないということが生じ得る。個々の監査役等のレベルに合わせて合わせるということは、ミクロ的・短期的にはとても大切なことであるが、マクロ的・中長期的には監査役等の現実の能力に合わせてコミュニケーションの内容を切り下げということは必ずしも望ましいこととはいえないかもしれない。

この点で、KAMの報告が、——少なくとも、中長期的には——第1に、その報告を理解できるように監査役等がその能力を高めるようにするというインセンティブを与えるか、その報告を理解できるような方が1人以上監査役等に選任されるようになる——『コーポレートガバナンス・コード』原則4-11では「監査役には、財務・会計に関する適切な知見を有している者が1名以上選任されるべきである」とされている——ということにつながるものが期待できそうである。

第2に、監査役等が適切に質問する端緒になることが期待できる。多くの監査役等にとっては、会計監査人が監査結果の報告の概要を説明してくれても、それに対して、どのような質問をすればよいのか、すべきなのか迷うことが多いのではないかと推測される。これに対して、KAMおよびそれに対する監査人の対応が記載されていれば、——KAMとして記載されている事項は純然たる会計上の問題にとどまらないことが十分にあり得ることからも——これを手掛かりに質問し、監査人と監査役等との間の質疑応答・ディスカッションがこれまでよりは活発に行えるのではないかと期待される。

第3に、株主をはじめとする利害関係者にとって、会計監査人の監査はブラックボックスであり、無限定適正意見にはいかなる限界があるのかは全くわからないし、とりわけ、重要性の判断がどのようになされているのかもわからない。これが、無限定適正意見に対する過度の期待をもたらしているかもしれない。また、監査役等と会計監査人との間でどのようなコミュニケーションがなされ

たかを推測する手掛かりもない。この点で、KAMの報告は透明性を高めることになる。また、少なくともKAMは監査役等とコミュニケーションされた事項なのであるから、株主等としては、監査役等がそれにどのように対応したのかに着目できるようになる(必要に応じて、株主総会で質問することもできるかもしれない)。監査役等としても、自己の対応を説明しなければならないのであれば、監査人から知らされた事項に真摯に取り組む意欲が高まるというものであろうし、監査役等がさらに取締役会に報告した場合に取締役会が適切に対応することを動機付ける可能性もある。たとえば、「会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告しなければならない」とされているのであるが(会社法397条1項)、万一、会計監査人が報告したにもかかわらず、監査役が漫然と対応を怠った場合であっても、それが外側からは明らかになる仕組みはない。

第4に、KAMの記載をめぐるのは、監査人と監査役等、監査役等と経営者との間で綿密な協議がなされると予想されるし、KAMに該当する事項が監査報告書に含められないことはきわめて例外的なものと位置付けられているので、企業がある事項を公表するかどうかに関しても同様に考えられる。そうであれば、KAMの報告は監査人と監査役等、監査人と経営者とのコミュニケーションを促進することにつながると期待できそうである。

なお、EU法定監査規則は、法定監査の結果のみならず、監査の範囲とタイミング、どの貸借対照表項目について実証手続を行い、どの項目についてシステムとコンプライアンスの試査に基づいて検証したかについての説明、定量的な重要性の基準、監査の過程で認識した継続企業として継続する事業体の能力に重要な疑義をいだけさせるような事象および状況ならびにそれらが重要な不確実性に当たるかどうかについての報告とそれに関する判断についての説明などを含む監査委員会に対する追加的監査報告書を要求しており、KAM報告とは別に、——とりわけ、典型的に非公式な情報入手ルートを持たない、社外取締役が増加すると予想され、そのような者が情報を確保する仕組みが必要であることに鑑み——監査役等に対する長文式報告書の導入の検討も今後の課題の1つとしてよいのではないか。