

解説

国際監査・保証基準審議会（IAASB） による監査報告書の改訂等

前・国際監査・保証基準審議会メンバー せきぐち ともかず
関口 智和

I はじめに

国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）は、国際会計士連盟（IFAC）の中に置かれた国際監査基準（ISA）や国際レビュー業務基準（ISRE）、国際保証業務基準（ISAE）等を審議、開発する基準設定主体である。IAASBは、監査報告及びその他の記載内容に関する基準の改訂に関する審議を最近、最終化しており、本稿においては改訂基準の概要について紹介する。なお、文中、意見に関する部分については、私見であることをあらかじめお断りしておく。

II 背景

監査報告書については、以前より、多くの関係者が、監査人が実施した監査に基づき、利用者にとってより目的適合性の高い情報を提供するように要請していた。また、IAASBは、関係者から、監査報告書の変更を行うことについて様々な課題はあるものの、変更を行うこと自体は必要であるという指摘を受けてきた。こうした要請等を踏まえ、IAASBはこれ

まで、監査報告書について改善を図ることが可能か、その場合、どのような改善が考え得るかについて、主に次のような方法で検討を続けてきた。

- 標準監査報告書への利用者の見解に関する米国公認会計士協会（AICPA）との共同による国際的な学術研究委託調査の実施（調査結果は2009年12月にIAASBのウェブサイトに掲載）
- 協議文書「監査報告の価値の向上：変更の選択肢の模索」の公表（2011年5月）
- コメント募集文書「監査報告書の改善」（以下「2012年のコメント募集文書」という。）の公表（2012年6月）
- コメント募集文書に関する円卓会議の開催、政策決定者や各国基準設定主体との協議等（2012年下期）
- 監査報告に関する一連の基準を改訂するための公開草案（以下「2013年の公開草案」という。）の公表（2013年7月）

IAASBは、2013年の公開草案に対して寄せられたコメントを踏まえ、基準の最終化に向けた審議を続けてきた。IAASBは、当該審議の結果、2014年9月の会議において、次の基準について最終化の議決を行って

る。

- ISA701（新規）「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」
- ISA570（改訂）「継続企業」
- ISA260（改訂）「統治責任者とのコミュニケーション」
- ISA700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- ISA705（改訂）「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
- ISA706（改訂）「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」
- その他の適合修正

これらの基準については、2014年12月の公益監視委員会（PIOB）会議において、デュー・プロセスが踏まれた旨の確認を受け、2015年1月に公表されている。また、IAASBは、並行して進めていたISA720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」（改訂）についても、2014年12月会議において最終化の議決を行っている。ISA720（改訂）は、2015年3月のPIOB会議の承認決議を経て、2015年4月に公表される予定である。以下において、上記の基準（以下「今回の最終基準」という。）について、概要を解説する。

III 監査上の主要な事項

1. 概要

ISA701「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」では、上場企業の監査人に対して、監査報告書において、「監査上の主要な事項（Key Audit Matters。略称「KAM」）」についてコミュニケーションを行うことが新たに要求されており、監査人の目的について、「監査上の主要な事項を決定するとともに、財務諸表に対する意見を形成した上で、監査報告書において、当該事項についてコミュニケーションを行うこと。」とされている。また、監査上の主要な事項について、「監査人の職業的専門家としての判断において、当年度の財務諸表監査で最も重要（that were of most significance）な事項であるとされており、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するもの」と定義されている。

監査上の主要な事項に関する要求事項は、2012年のコメント募集文書で示した「監査人によるコメント（auditor commentary）」に対して寄せられたコメントを踏まえて検討されたものであり、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書のコミュニケーション価値を高めることを意図するものである。すなわち、監査上の主要な事項に関するコミュニケーションは、監査人が当年度の財務諸表監査で最も重要と考える事項に関する財務諸表利用者の理解に資する情報を提供しようとするものであり、財務諸表利用者が財務諸表を理解するに当たって最も重要と考えられる事項につい

て、監査人から情報を提供することを意図するものではない。また、監査上の主要な事項に関するコミュニケーションは、企業及び監査済財務諸表における経営者の重要な判断の領域に関する財務諸表利用者の理解に資するとともに、財務諸表利用者が、企業、監査済財務諸表及び実施された監査に関連する一定の事項について、経営者及び統治責任者と議論を行う際の基礎を提供することになると考えられる。

2. 監査上の主要な事項の決定

ISA701では、監査上の主要な事項を決定するに当たって、監査人は、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、監査の実施において特に注意を払うことを要した事項（matters that required significant auditor attention）を決定するとともに、当該決定に際して、以下について考慮することが要求されている。

- 重要な虚偽表示のリスクがより高い領域、又は、特別な検討を必要とするリスクが識別された領域
- 財務諸表上の領域に関連する重要な監査上の判断のうち、重要な経営者の判断を伴うもの（不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む。）
- 当期において発生した重要な事象又は取引に関する監査への影響
さらに、ISA701では、上記で決定した監査の実施において特に注意を払うことを要した事項の中から、当期の監査において最も重要な事項（the matters of most significance）を監査上の主要な事項として絞り込むことが要求されている。

ISA701では、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に関するガイダンスが示され

ている。適用指針では、とりわけ、監査上の主要な事項として記載すべき事項の数は、企業の規模や複雑性等によって異なるであろう旨が強調されている。

3. 監査報告書に監査上の主要な事項として記載すべき内容

監査報告書に監査上の主要な事項として記載すべき内容に関して、ISA701では、①財務諸表における関連する開示への参照（該当がある場合）、②監査人が当該事項を監査において最も重要な事項の1つであると考えた理由、及び、③監査上、当該事項がどのように対処されたかを必ず記載することとされている。

また、ISA701の適用指針では、監査上の主要な事項を記載する際に、財務諸表に対する監査意見を形成するに当たって当該事項が監査人により適切に解決されなかったという含意を与えないようにすること、一般的又は標準的な表現を避けつつ企業の個別の状況に直接関連付けること、財務諸表における個別要素に対する意見としてみなされないようにすることについて、注意を要する旨が記載されている。

なお、2012年のコメント募集文書や2013年の公開草案に対して、監査人が企業の情報に関する一次的な提供者となるべきでないとのコメントが多く示された。このため、ISA701では、次に該当する場合、監査人は監査上の主要な事項に該当するものがある場合でも、当該事項を監査報告書に記載することを要しないこととされている。

- 法令において、当該事項について公表することが排除されている場合
- 極めて例外的な状況において、

監査人が監査報告書で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判断した場合。これは、コミュニケーションを行わないことによる不利益が当該コミュニケーションを行うことによる公益上の便益を上回るであろうことが合理的に予想できる場合が該当する。なお、企業が当該事項について既に情報を公表している場合には、この状況に該当しない。

4. その他

(1) 監査上の主要な事項がない場合

ISA701では、監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項として、相対的な概念とされている。このため、監査上の主要な事項が存在しない場合は、通常、想定されていない。しかし、ISA701では、限定的な状況において、監査上の主要な事項が存在しないと監査人が判断することもあり得るとしており、このような場合、統治責任者等との議論を行うとともに、監査報告書において、「監査報告書に記載すべき監査上の主要な事項がない」旨の記載を要求することとされている。

(2) 意見不表明の場合

ISA701では、監査上の主要な事項は、無限定意見を表明する場合のほか、限定意見や否定的意見を表明する場合においても、監査報告書に記載する旨を要求することとされている。しかし、意見不表明の場合に監査上の主要な事項を記載とした場合、記載された事項の信頼性の程度に誤解が生じる可能性を考慮して、監査上の主要な事項を記載することを禁止するとされている。なお、意見不表明の場合には、その他の記載内容に関する記載についても、監

査報告書に含めることを禁止することとされている。

(3) 除外事項や継続企業の前提に関する重要な不確実性との関係

除外事項や継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質から、概念上は監査上の主要な事項に該当する。しかし、ISA701では、これらの事項は、その重要性から、監査上の主要な事項区分には記載せず、別途、それぞれ、除外事項付意見の根拠区分及び継続企業の前提に関する重要な不確実性区分に記載される。

(4) 強調事項区分やその他の事項区分との関係

現行のISA706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」における強調事項区分やその他の事項区分の定義は、監査上の主要な事項の定義と一部重複するところがある。この点について、IAASBは、監査上の主要な事項に関するコミュニケーションは上場企業の監査以外に要求していないこと等を考慮し、ISA706（改訂）において、これらの定義を維持することとされた。

なお、ISA706（改訂）では、ISA701に従って監査上の主要な事項と判断した事項を強調事項区分やその他の事項区分に含めることは禁止されているほか、適用指針において、監査上の主要な事項とされた事項が強調事項に記載すべき事項の定義にも該当する場合、監査上の主要な事項区分における記載順序を工夫したり、追加的な説明を付したりすることによって、当該事項の重要性を示すことがあり得る旨が記載されている。

(5) 比較財務情報の取扱い

ISA701では、監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項とされており、比較財務

情報が表示されていたとしても、表示されている全ての年度に関する監査上の主要な事項について記載を要求しているわけではない。IAASBでは、議論において、比較可能性の向上等の観点から、比較財務情報についても監査上の主要な事項を記載すべきとの見解も示されたが、監査報告書が長くなりすぎる可能性があること、前期の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合における取扱いが複雑になる可能性があること等も考慮して、当年度の財務諸表監査において最も重要なものに対象を限定することとした。

(6) 監査調書に関する要求事項

ISA701では、監査人は次の事項を監査調書に含めることが要求されている。

- 特に注意を要した事項、及び、監査人が当該事項のそれぞれに関して監査上の主要な事項に該当するか否かについて判断した根拠
- 監査上の主要な事項がないと判断した場合、又は除外事項付意見の根拠又は継続企業の前提に関する重要な不確実性以外に、監査上の主要な事項がないと判断した場合、その根拠
- 監査人が監査上の主要な事項に該当すると判断した事項を監査報告書においてコミュニケーションを行わないと判断した場合、その根拠

(7) ISA260「統治責任者とのコミュニケーション」の改訂

ISA701では、監査上の主要な事項について、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していることを踏まえ、IAASBは、ISA260について限定的な修正を行っている。特に、ISA701では、監査上の主要な事項の決定

において、「特別な検討を必要とするリスク (significant risks) がある」と識別された領域」を考慮することを要求していることから、ISA260 (改訂) においても、計画した監査の範囲とその実施時期の概要に関するコミュニケーションにおいて、特別な検討を必要とするリスクとして監査人が識別した事項を含めることを新たに要求することとした。

(8) ISA701の適用対象

ISA701は、上場企業による完全な1組の一般目的の財務諸表の監査に適用される。2012年のコメント募集文書において、IAASBは、監査人によるコメントに関する要求事項の適用対象を「社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity。略称「PIE」)」とすることを提案していたが、PIEについてグローバルに受け入れられる定義を見出すことが困難といったコメントが示されたこと等を踏まえ、上記の適用対象とされた。IAASBは、基準適用後のレビューを行い、上場企業以外に適用対象を拡大することが適切か否かについて検討を行うことを予定している。

なお、ISA701では、上場企業以外の監査人に対して、監査報告書において監査上の主要な事項についてコミュニケーションを行うことを禁止しているわけではなく、各国の法令や監査基準において、ISA701の適用対象を拡大することは可能である。また、上場企業以外の監査人が監査報告書において任意で監査上の主要な事項に関するコミュニケーションを行うことも、ISA701に準拠することに加え、ISA210「監査業務の契約条件の合意」(改訂) に新設された要求事項を満たすこと等を前提として可能とされている。

IV 監査報告書におけるその他の記載

1. 独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載

ISA700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」では、監査人は監査に関連する職業倫理のもとで企業から独立しており、当該職業倫理に関する規定で定められるその他の責任を果たした旨を記載することとされている。また、当該記載において、関連する職業倫理に関する規定の国名を含めること、又は、国際会計士倫理基準審議会の倫理規程 (IESBA Code) への参照を含めることが要求されている。

2. 監査責任者の名前の開示

IAASBは、2012年のコメント募集文書において、監査責任者の名前を監査報告書に開示することについて、関係者の見解を求めていた。これに対して、一部の関係者からは、監査報告書の透明性が高まるほか、監査責任者の説明責任に対する意識が高まることが期待されるとして支持する見解が示された一方、監査人が負う法的責任 (liability) に対して影響があり得るとして、これを支持しない見解も示された。

こうした点を踏まえ、ISA700 (改訂) では、上場企業における完全な1組の一般目的の財務諸表監査において、監査報告書に監査責任者の名前を含める旨を要求しつつも、当該開示によって個人に重大な危害が及ぶことが合理的に予想される場合には、その限りではないとしている。

3. 監査人の責任、並びに財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任に関する記載

ISA700 (改訂) では、監査人の責任及び監査の主な特徴について、一層の説明を行うことが要求されている。ただし、これらについては、監査報告書の別紙 (appendix) とする旨を許容するとされているほか、法令や監査基準において認められている場合には、ISA700の文言と不整合にならない限り、監査人の責任についての記載を含む適切な機関のウェブサイトを参照することも許容するとされている。

また、ISA700 (改訂) では、経営者の財務諸表の作成責任の記載に加え、財務報告プロセスの監視に責任を有する統治責任者の責任についても記載することとされている。

V ISA570の改訂

2013年の公開草案では、ISA570 (改訂公開草案) 「継続企業」において、継続企業の前提に関して、監査報告書に主に次の事項の記載を要求する旨を提案していた。

- 財務諸表監査において、経営者が継続企業の会計ベースに基づき企業の財務諸表を作成していることについて、監査人が適切と判断したか否かの記載
- 監査人が、財務諸表監査に基づいて、企業が継続企業として存続する能力に重要な疑義 (significant doubt) を生じさせるような重要な不確実性 (material uncertainty) を識別したか否かについての記載

しかし、上記提案に対して、「継続企業の前提に関する記載について

は、関連する会計基準の変更を含めたより包括的な施策についての検討が必要であり、監査基準のみで対処すべき問題ではない、「継続企業の前提に関して報告すべき重要な事項がある状況において、記述がかえって目立たなくなる」等、多くの懸念が示された。このため、IAASBは、ISA570（改訂）「継続企業」において、現行のISA570と整合的に、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識別された場合のみ、当該事項について監査報告書において記述を要求することとした。

一方で、継続企業の前提に関する監査人の注意を高めるべきとの意見に対応して、監査人が継続企業の前提に関して行うべき手続について一定の修正を行っている。特に、ISA570（改訂）では、企業が継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別されたものの、入手された監査証拠に基づき重要な不確実性はないと監査人が結論付けた場合、監査人は適用される財務報告の要求事項に照らして、財務諸表がこれらの事象又は状況について十分な開示を提供しているか否かについて評価を行うこととされている。

VI ISA720の改訂

1. 現行のISA720

現行のISA720「監査した財務諸表が含まれる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」では、「相違」を、「その他の記載内容が、監査した財務諸表に含まれる情報と矛盾していること」、「事実の虚偽記載」を「その他の記載内容の

うち、監査した財務諸表に記載された事項と関連しない情報が、不正確に記載又は表示されていること」と定義した上で、以下の要求事項が設けられている。

- 監査した財務諸表との重要な相違を識別するため、その他の記載内容を通読すること
- 「重要な相違」を識別した場合、監査した財務諸表又はその他の記載内容を修正する必要があるかどうかを判断した上で、状況に応じて、監査意見の修正、統治責任者へのコミュニケーション等を行うこと
- 「重要な相違」を識別するためにその他の記載内容を通読する際に「明らかな事実の重要な虚偽記載」に気付いた場合、経営者との協議等を行うこと

また、現行のISA720では、その他の記載内容に重要な虚偽表示があるか否かについて報告することは要求されていなかった。

2. ISA720（改訂）による主な変更

他方、ISA720（改訂）では、上記のように「相違」と「事実の虚偽記載」の概念が区別された上で要求事項が設けられていない。すなわち、監査人の目的では、その他の記載内容を通読した上で、以下を行うこととされている。

- その他の記載内容と財務諸表との間に重要な相違が存在するか否かを考慮すること
- その他の記載内容と監査の過程で得られた監査人の知識の間に重要な相違が存在するか否かを考慮すること
- 監査人がそのような重要な相違が存在するように思われる旨を識別した場合、又は、監査人がその他の記載内容に重要な虚偽記載が

あると思われるその他の状況に気付いた場合、適切に対応すること

- 本基準に従って報告すること
また、ISA720（改訂）では、その他の記載内容に関連して、監査報告書に、次の記載をすることとされている。
- 監査人が監査報告日以前に入手したその他の記載内容の名称
- 上場企業の財務諸表監査の場合、監査報告書日より後に入手することが予定されているその他の記載内容の名称
- 監査意見はその他の記載内容を対象としておらず、よって、監査人は、その他の記載内容に対して監査意見やその他のいかなる形式の保証に関する結論も表明しない旨
- その他の記載内容に関する監査人の責任
- その他の記載内容が監査報告日以前に入手されている場合、特に報告する事項はないという記述（又は、監査人がその他の記載内容に修正されていない重要な虚偽記載があると判断する場合、その他の記載内容における修正されていない重要な虚偽記載に関する記述）

VII その他

1. 発効日

今回の最終基準は、2016年12月15日以後に終了する期間に関する財務諸表の監査（例えば、2016年12月31日に終了する報告期間）にかかわる監査業務から適用することとされている。

2. 適用後レビュー

IAASBは、基準適用から2年経過後に、基準の適用後レビューを行うことを予定している。これは、ISA

701の適用範囲を上場企業の監査業務以外に拡大すべきか、基準について実務上の経験や各国における導入のあり方を踏まえて改善すべき点がないか等について検討することを意図するものである。

3. ISA800シリーズの修正

IAASBは、2014年12月会議において、完全な1組の一般目的の財務諸表の監査における監査報告書に関する一連の改訂を踏まえ、ISA800（改訂）「特別な考慮事項－特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」、ISA805（改

訂）「特別な考慮事項－単独の財務諸表及び財務諸表の特定の要素、勘定又は項目の監査」に関する公開草案の公表を議決している。また、ISA810「要約財務諸表に対する報告業務」については、別途、改訂の検討が行われている。

（参考1） 2013年の公開草案と今回の最終基準との比較

以下の表は、2013年の公開草案¹における提案と今回の最終基準における要求事項の主な点について比較したものである。

項目	2013年の公開草案	今回の最終基準
監査上の主要な事項	上場企業の財務諸表監査に対して「監査上の主要な事項」の記載を要求する。	同左
監査上の主要な事項を記載しない場合	監査上の主要な事項について、監査報告書において必ず記載を要求する。	監査上の主要な事項が識別された場合でも、一定の場合、監査報告書において記載を行わないこととする。
職業倫理に関する規定	監査人が企業から独立している旨、職業倫理に関する責任を果たした旨の記載を要求する。また、記述において規定のソースの記載を要求する。	規定のソースの記載は要求しないが、国名又はIESB A Codeの記載を要求する。
監査責任者の名前	上場企業の財務諸表監査において監査責任者の名前の開示を要求（「危害が及ぶ場合における例外規定」を設置）する。	同左
各項目の記載順序	監査報告書における記載順序は、望ましいと考えられるものを記載例で示すものの、特定の順序に従うことを要求しない。	法令によって別段の定めがない限り、監査意見、監査意見の根拠を監査報告書の冒頭に記載する旨を要求する。
継続企業の会計ベースに関する記載	新たに、以下について監査人による報告を要求する。 ・ 経営者が継続企業の会計ベースに基づき企業の財務諸表を作成していることの適切性 ・ 継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を識別したかどうかに関する結論	現行基準と同様、継続企業として存続する能力に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性を識別した場合に限り、監査報告書における記載を要求する。
その他の記載内容	新たに、以下について監査人による報告を要求する。 ・ 監査人が監査報告書日以前に入手したその他の記載内容の識別（名称） ・ その他の記載内容に未修正の重要な虚偽表示がないと判断した場合、報告すべき事項がない旨 ・ その他の記載内容に未修正の重要な虚偽記載があると判断した場合、当該重要な虚偽記載に関する記述	上場会社の財務諸表監査において、監査報告書日より後に入手することが予定されているその他の記載内容についても報告を要求する。
監査人の責任及び監査の主な特徴	監査人の責任及び監査の主な特徴に関する記載を拡充することを要求する。	同左

〈注〉

1 その他の記載内容に関する公開草案における記述については、2014年4月に公表された再公開草案「監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書が含まれる、又は、それと一緒に発行される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」における監査報告に関する要求事項の提案をベースに記載している。