

「監査報告書の透明化」についての主な論点（2）

【前回の監査部会で提示した論点】

1. 監査報告書における KAM の位置付け
2. 適用範囲・対象
3. 企業による開示との関係

【本日の監査部会で議論いただきたい論点】

4. 無限定適正意見以外の場合の KAM の記載

- 監査上の主要な事項（Key Audit Matters:KAM）は、監査人が会計監査の過程で特に着目した会計監査上のリスク等と位置付けられると考えられる。

無限定適正意見以外（限定付適正意見、不適正意見、意見不表明）の場合、当該意見に至った理由等については、根拠区分を設けて記載することとされていることから、根拠区分に適切に理由等が記載されていることを前提とすれば、当該理由等を KAM として重複して記載する必要はないとの指摘が考えられるがどうか。

また、根拠区分に記載した事項以外に KAM として記載すべき事項があると監査人が判断した場合には、KAM として記載する必要があるとの指摘が考えられるがどうか。

意見不表明の場合、国際監査基準では KAM の記載が禁止されている一方、米国監査基準では KAM の記載を要しないとされている点についてどう考えるか。

（参考 1）国際監査基準では、意見不表明の場合は、重要な事項について監査証拠を得たとの誤解を避けるため、KAM の記載は禁止されている。不適正意見の場合は、最も重要な事項は「不適正意見の根拠」に記載されることから KAM に記載すべき事項がないことも想定されているが、KAM の記載は求められている。

（参考 2）米国監査基準では、意見不表明及び不適正意見の場合、監査上の重要な事項（Critical Audit Matters:CAM）の記載は要しないとされている（不適正意見の場合、不適正意見に至った理由が財務諸表利用者にとって最も重要であるため）。

5. 経営者・監査役等・監査人の対応等

- 「監査報告書の透明化」（以下「透明化」）が期待される意義・効果を発揮していくためには、経営者・監査役等・監査人といった関係者が「透明化」の趣旨を十分に理解し、会計監査に関する情報が財務諸表利用者に適切に伝わるような運用を図っていくことが重要であるとの指摘があった。
このような指摘を踏まえ、以下の各関係者の対応等について、どのように考えるか。

（1）経営者・監査役等の対応等

① 企業による開示との調整

- 監査人が KAM に記載しようとする事項について企業が情報を開示していない場合、監査人から追加の開示を促すことが考えられるとの指摘があった。この場合、経営者は当該事項を開示することが求められる一方、企業が開示できないセンシティブな情報もあるとの指摘があったが、具体的にどのような情報が開示できないセンシティブな情報であると考えられるか。

また、監査人が KAM として選定した事項について、開示できないセンシティブな情報であると経営者が考えたとき、経営者と監査人はどのような対応を取ることが求められるか。

（参考）国際監査基準では、「KAM と決定された事項について、監査報告書において記載されない場合は極めてまれである。これは、利用者に対して、監査に関するより高い透明性が提供されることは、公共の利益に資すると推定されるためである。したがって、KAM の記載をしないという判断は、記載の結果、企業又は社会にもたらされる不利益が、KAM の記載によりもたらされる公共の利益を上回ると合理的に見込まれる程、重要である場合にのみ適切である」（ISA701・A53 項）とされている。

- 監査人が、KAM の記載に関連して企業に追加の開示を促す場合、監査役等も経営者に追加の開示を促す役割を果すべきとの指摘があったが、どのように考えるか。

② 監査役等の監査報告における対応

- 監査役等と監査人との双方向のコミュニケーションについての透明性を向上させる観点から、監査役等が監査人からの報告にどのように対応したか、監査役等の監査報告に記載すべきとの指摘があった。

この点も含め、監査人からの報告・指摘に対する監査役等の対応についての透明性を高めていくことについてどう考えるか。

(2) 監査人の対応等

○ 監査人は、①リスク・アプローチに基づく監査計画の策定段階から、KAMに該当する可能性の高い事項について経営者・監査役等とコミュニケーションを行うとともに、②監査期間を通じて経営者・監査役等と継続的に認識の共有を図った上で、③期末において経営者・監査役等に対して監査結果の報告を行い、④その結果報告の内容をベースとして、当該監査に固有の情報を KAM として記載することが求められることとなる。

①～③については、仮に KAM の記載が導入されたとしても、これまでの監査手続を大きく変更するものではないと考えられるがどうか。

また、④については、監査人は、職業的専門家としてどのような注意を払うことが求められていると考えられるか。

6. KAM の記載以外の監査報告書の記載等の見直し

○ 国際監査基準では、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ること等を目的として、KAM の記載以外にも、以下のような監査報告書の記載等の改訂が行われている（別紙参照）。

- ・ 監査報告書の記載順序の変更等（ISA700）
 - － 監査意見を冒頭に記載（従来は後半部分に記載）
 - － 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追加
 - － 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についての記載を追加
- ・ 継続企業の前提に関する事項（ISA570、700）
 - － 継続企業の前提に重要な不確実性がある場合、独立した区分を設けて記載（従来は追記情報における強調事項の1つとして記載）
 - － 監査報告書に継続企業の前提の評価・開示についての経営者の責任に関する記載及び監査人の対応に関する記載を追加
 - － 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検討を監査人に要求

- ・ その他の記載内容（ISA720）

- － 企業の財務諸表及びそれに対する監査報告書以外の財務情報・非財務情報に関し、経営者・統治責任者の責任や重要な虚偽記載があるか否かについて、独立した区分を設けて常に記載（従来は重要な相違がある場合のみ追記情報として記載）

（参考）米国監査基準における CAM の記載以外の改訂

- ・ 「監査意見」を監査報告書の冒頭において記載するよう変更
- ・ 監査報告書の宛先を「株主及び取締役会」等とする旨を明確化
- ・ 監査人が企業から独立した立場である旨の記載を追加
- ・ 監査人の在任期間に関する記載の追加

このような国際的な動向も踏まえ、KAM の記載以外の監査報告書の記載等の見直しについて、どのように考えるか。

7. 適用時期

- 仮に、我が国においても、KAM の記載及びその他の監査報告書の記載等の改訂を行うこととする場合、実施時期についてどのように考えるか。

（参考）諸外国における「透明化」の適用時期

- ・ 国際監査基準 : 2016 年 12 月 15 日以降終了事業年度（2015 年 1 月 15 日公表）
- ・ EU : 2016 年 6 月 17 日以降開始事業年度（2014 年 6 月 16 日公表）
- ・ 米国 : 大規模企業については 2019 年 6 月 30 日以降終了事業年度、それ以外については 2020 年 12 月 15 日以降終了事業年度（2017 年 6 月 1 日公表）

以 上

KAMの記載以外の監査報告書の記載等 に関する国際監査基準の改訂①

別紙

監査報告書の記載順序の変更等 (ISA700)

監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図るため、以下の改訂を実施。

- 利用者にとって最も重要な情報である監査意見について、監査報告書の冒頭に記載
(現状、「監査の対象」、「経営者の責任」、「監査人の責任」、「監査人の意見」の順に記載)
(注) ISA701では、KAMは監査意見の近くに記載することが想定されている。
- 経営者の財務諸表の作成責任を記載する「経営者の責任」について、「経営者及び統治責任者の責任」に表題を変更し、統治責任者による財務報告プロセスの監視責任を記載内容に追加
- 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規則の遵守に関する事項等を追加

KAMの記載以外の監査報告書の記載等 に関する国際監査基準の改訂②

継続企業の前提に関する事項 (ISA570、700)

世界金融危機を踏まえ、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより関心が高まったことから、以下の改訂を実施。

※ 今回の改訂は、継続企業の前提に関する監査報告書への記載要件等を変更するものではない。

- 被監査会社について、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合、独立した区分を設けて監査報告書に記載(現状、強調事項の1つとして記載)
- 監査報告書において、以下の記載内容を追加
 - 経営者が継続企業の前提の評価と開示に関する責任を有すること
 - 継続企業の前提に関する経営者の評価に対する監査人の対応
- 継続企業の前提についての重要な疑義があるものの、重要な不確実性はないと監査人が判断した場合、企業が適用される財務報告の要求事項に従って適切に開示しているかについて検討することを監査人に要求

(注) 我が国では、継続企業の前提に重要な疑義がある場合には、有価証券報告書の「事業等のリスク」に当該疑義が存在する旨及び内容を記載するとともに、「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に経営者による対応策を記載することとされている。

また、継続企業の前提についての重要な疑義があり、経営者が当該状況を解消・改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に重要な不確実性がある場合には、財務諸表注記が求められている。

KAMの記載以外の監査報告書の記載等 に関する国際監査基準の改訂③

【ISA720】その他の記載内容 ※「その他の記載内容」とは、企業の財務諸表及びそれに対する監査報告書以外の財務情報及び非財務情報をいう。

近年、企業による「その他の記載内容」の充実化が図られ、利用者の関心も高まっており、当該内容について監査人の責任と利用者の期待の調和を図るため、以下の改訂を実施。

※「その他の記載内容」が監査対象には含まれないという点は維持されている。

➤ 監査報告書に新たに「その他の記載内容」に関する区分を設け、以下を記載

- 「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(年次報告書等)
- 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」における重要な虚偽記載の有無

(現状、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」との重要な相違がある場合にのみ、監査報告書に記載)

(参考) 米国監査基準における監査報告書の記載事項等の改訂

- ・ 「監査意見」を監査報告書の冒頭において記載するよう変更
- ・ 監査報告書の宛先を「株主及び取締役会」等とする旨を明確化
- ・ 監査人が企業から独立した立場である旨の記載を追加
- ・ 監査人の在任期間(当該会社の監査人になった年)に関する記載を追加
(注) 企業が任意に監査人の在任期間を開示している事例あり