

# 「監査上の主要な検討事項」の 導入等に関する監査基準の改訂について

金融庁企画市場局企業開示課 課長補佐 高橋 敦子  
課長補佐 井上健太郎  
専門官 林 健一

本年7月、企業会計審議会は、「監査上の主要な検討事項」の導入等を内容とする監査基準の改訂を行った。本稿では、監査基準の改訂の経緯及びその内容を紹介したい。なお、意見にわたる部分はすべて私見である。

## I. 経緯

会計監査は財務諸表の信頼性を担保するための重要なインフラであるが、近年、大手上場企業や上場間もない企業における不正会計事案などを契機として会計監査の信頼性が改めて問われている状況にある。こうした背景の下、金融庁では、「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言を受け、「監査法人の組織的な運営に関する原則(監査法人のガバナンス・コード)」の策定(平成29年3月)や、監査法人のローテーション制度に関する調査(平成29年7月に第一次調査報告を公表)など、会計監査の信頼性確保に向けた取組みを進めてきた。この提言においては、これらの取組みに加え、会計監査に関する情報提供を充実させる必要性についても指摘されており、特に、諸外国で進められている「監査報告書の透明化」について我が国でも検討を進めるべきであるとされていた。

我が国を含め、国際的に採用されてきた従来

の意見を簡潔明瞭に記載する、いわゆる短文式の監査報告書であった。これに対しては、かねてより、監査意見に至る監査のプロセスに関する情報が十分に提供されず、監査の内容が見えにくいとの指摘があった。

こうした中、主に世界的な金融危機を契機に、会計監査の信頼性を確保するための取組みの一つとして、監査意見を簡潔明瞭に記載する枠組みは維持しつつ、監査人が当年度の財務諸表の監査において特に重要であると判断した事項(いわゆる「KAM(Key Audit Matters)」。我が国の監査基準では「監査上の主要な検討事項」としている。以下「監査上の主要な検討事項」という。)を監査報告書に記載する監査基準の改訂が国際的に行われてきている。

このような国内外の動向を踏まえ、企業会計審議会及び同監査部会においては、昨年9月から「監査上の主要な検討事項」の導入等を内容とする監査基準の改訂について審議を行い、本年5月の公開草案に対する意見募集を経て、本年7月、監査基準の改訂を行った。

「監査上の主要な検討事項」は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることにその意義があり、これにより、

・ 財務諸表利用者に対して監査のプロセスに

関する情報が、監査の品質を評価する新たな検討材料として提供されることで、監査の信頼性向上に資すること

- ・ 財務諸表利用者の監査や財務諸表に対する理解が深まるとともに、経営者との対話が促進されること
- ・ 監査人と監査役等間のコミュニケーションや、監査人と経営者間の議論を更に充実させることを通じ、コーポレート・ガバナンスの強化や、監査の過程で識別した様々なリスクに関する認識が共有されることによる効果的な監査の実施につながること

等の効果が期待されている。

## II. 「監査上の主要な検討事項」について

### 1. 「監査上の主要な検討事項」の監査報告書における位置付け

我が国では、監査基準設定当初より、監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段であることから、その内容を簡潔明瞭に記載して報告する、いわゆる短文式の監査報告書が採用されている。今般の監査基準の改訂に

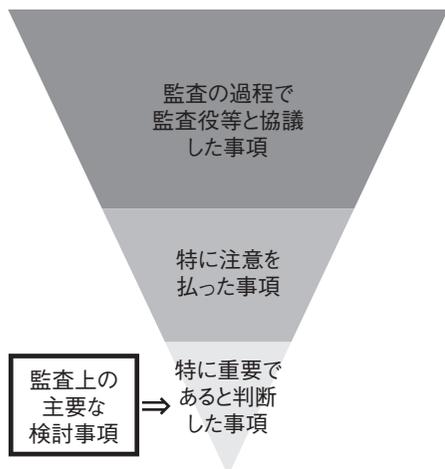
より導入される「監査上の主要な検討事項」は、財務諸表利用者に対し、監査人が実施した監査の内容に関する情報を提供するものであり、監査意見とは明確に区別しなければならない。すなわち、今般の改訂は、これまでの監査報告書における監査意見の位置付けを変更するものではなく、いわゆる長文式の監査報告書を志向するものではない。

### 2. 「監査上の主要な検討事項」の決定

下記図表のとおり、監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から特に注意を払った事項を決定し、当該決定を行った事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み、「監査上の主要な検討事項」として決定することとなる。

今回の監査基準改訂においては、報告基準の中で「監査上の主要な検討事項」の決定及び記載についての規定を新設しているものの、実施基準については改訂していない。改訂前の監査基準においても、監査人は、リスク・アプローチに基づく監査を行うことや、監査計画の策定段階から監査の過程を通じて監査役等と適切な連携を図ることなどが求められており、「監査

#### 「監査上の主要な検討事項」の決定プロセス



#### 【「監査基準の改訂について」 二 主な改訂点とその考え方】

監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、

- ・ 特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
- ・ 見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度
- ・ 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響

等について考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、当該決定を行った事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み、「監査上の主要な検討事項」として決定する。

上の主要な検討事項」は、こうした監査の過程を通じて決定されることとなる。

したがって、従来から求められている監査手続が適切に実施されていれば、「監査上の主要な検討事項」の導入によって監査手続が大きく変わることはないと考えられる。今回の監査基準の改訂を契機に、監査人と監査役等の間のコミュニケーションや、監査人と経営者との議論を更に充実させることを通じて、より効果的な監査が実施されることが期待される。

### 3. 「監査上の主要な検討事項」の記載

監査人は、「監査上の主要な検討事項」であると決定した事項について、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」の区分を設け、関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照を付した上で、

- ・ 「監査上の主要な検討事項」の内容
  - ・ 「監査上の主要な検討事項」であると決定した理由
  - ・ 監査人の対応
- を記載することとなる。

企業会計審議会監査部会では、監査人による「監査上の主要な検討事項」の記載がボイラープレート化するのではないかと懸念に対し、「監査上の主要な検討事項」の記載を有意義なものとするため、監査人は監査の過程を通じて監査役等と適切な連携を図った上で、監査人が監査役等に対して行う報告内容を基礎として、当該監査に固有の情報を記載することが重要であるとの議論があった。また、財務諸表利用者にとって有用なものとなるように、監査人は、過度に専門的な用語の使用を控えて分かりやすく記載するよう留意する必要があるとの指摘もあった。

### 4. 「監査上の主要な検討事項」の適用範囲

適用範囲についての監査部会での整理は、以下のとおりである。

#### (1) 「監査上の主要な検討事項」の記載を求める監査報告書の範囲

「監査上の主要な検討事項」の記載は、監査意見とは明確に区別された追加的な情報提供であり、その記載を求める趣旨が、我が国資本市場の透明性、公正性を確保することにあることを踏まえ、すべての監査報告書に記載を求めるのではなく、主として、財務諸表及び監査報告書について広範な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業(非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。)の財務諸表の監査報告書において記載を求めることとした。

なお、これは「監査における不正リスク対応基準」の適用範囲と同様である。

#### (2) 会社法上の監査報告書における取扱い

上記(1)に該当する企業においては、金融商品取引法監査と会社法監査が行われており、それぞれについて監査報告書が作成されている。このため、監査部会では、その双方において「監査上の主要な検討事項」を記載すべきかが論点の一つとなった。

監査部会の審議では、株主等と企業との間の対話の実効性を高める観点から、株主総会前に「監査上の主要な検討事項」が提供されることが望ましいことや、金融商品取引法監査と会社法監査は実務上一体として実施されることを踏まえれば、双方の監査報告書において「監査上の主要な検討事項」を記載するべきとの指摘があった。他方、制度導入当初においては、記載内容についての監査人と企業の調整に一定の時間を要すると想定されることから、現行実務のスケジュールを前提とすれば、会社法上の監査報告書に記載するには課題があるとの指摘もあった。このため、監査部会では、当面、金融商品取引法上の監査報告書においてのみ記載を求

めることとした。

なお、会社法上の監査報告書においても任意で「監査上の主要な検討事項」を記載することは可能であると考えられる。

### (3) 個別財務諸表に係る監査報告書における取扱い

個別財務諸表の監査報告書に「監査上の主要な検討事項」の記載を求めることについては慎重であるべきとの指摘がある一方、単体そのものの信用力に対して高い関心を持つ社債権者に対する情報提供の観点や、配当可能利益に影響のある事項、連結財務諸表には表れない親子間取引等に関する情報提供の観点等から、個別財務諸表は連結財務諸表と同様に重要であるとの指摘があることから、個別財務諸表の監査報告書においても「監査上の主要な検討事項」の記載を求めることとした。

もっとも、連結財務諸表の監査報告書において同一内容の「主要な監査上の検討事項」が記載されているときには、個別財務諸表の監査報告書において当該事項の記載を省略することができると考えられる。

## 5. 「監査上の主要な検討事項」と企業による開示との関係

企業に関する情報を開示する責任は経営者であり、監査人による「監査上の主要な検討事項」の記載は、経営者による開示を代替するものではない。したがって、監査人が「監査上の主要な検討事項」を記載するに当たり、企業に関する未公表の情報を含める必要があると判断した場合には、経営者に追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切である。その際、企業に関する情報の開示に責任を有する経営者には、監査人からの要請に積極的に対応することが期待される。また、取締役の職務の執行を監査する責任を有する監査役等には、経営者に追加の開示を促す役割を

果たすことが期待される。

監査人が追加的な情報開示を促した場合において経営者が情報を開示しないときに、監査人が正当な注意を払って職業的専門家としての判断において当該情報を「監査上の主要な検討事項」に含めることは、監査基準に照らして守秘義務が解除される正当な理由に該当する。監査人は、当該判断を行うに当たり、「監査上の主要な検討事項」の記載により企業又は社会にもたらされる不利益と、当該事項を記載することによりもたらされる公共の利益を比較衡量することが求められるが、財務諸表利用者に対して、監査の内容に関するより充実した情報が提供されることは、公共の利益に資するものと推定されることから、「監査上の主要な検討事項」と決定された事項について監査報告書に記載が行われない場合は極めて限定的であると考えられる。

もっとも、「監査上の主要な検討事項」の記載は、監査の内容に関する情報を提供するものであることから、監査人はその記載に当たり、企業に関する未公表の情報を不適切に提供することとならないよう留意する必要がある、「監査上の主要な検討事項」の記載の結果生じる可能性がある不利益の重要性に関し、経営者及び監査役等と適切な協議を行うことが有益であると考えられる。

## Ⅲ. 「監査上の主要な検討事項」以外の監査報告書の記載等の見直し

### 1. 監査報告書の記載区分等

従来のが我が国の監査報告書では、監査の対象、経営者の責任、監査人の責任の区分の後に監査意見が記載されているが、「監査上の主要な検討事項」の導入に併せ、監査意見を監査報告書の冒頭に記載する記載順序の変更を行うこととした。また、新たに意見の根拠の区分を設ける

改訂も行った。

このほか、監査役等の責任として、「財務報告プロセスを監視する責任があること」を新たに監査報告書に記載する改訂も行っている。これは、取締役又は執行役等の経営者による職務の執行を監査するというこれまでも監査役等が担っている役割の一部として、財務報告プロセスを監視する責任があることについて、監査報告書においても明確に記載することとしたものである。

## 2. 継続企業の前提に関する事項

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明確にするため、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に監査人が監査報告書に記載する際、独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載することとした。併せて、経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し、監査人はその検討を行う責任を有することを、経営者の責任、監査人の責任に関する記載内容にそれぞれ追加することとした。

## IV. 適用時期等

「監査上の主要な検討事項」については、2021年3月決算に係る財務諸表の監査から適用する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査から適用することを妨げない。また、「監査上の主要な検討事項」以外の監査報告書の記載等の見直しについては、2020年3月決算に係る財務諸表の監査から適用する。

「監査上の主要な検討事項」については、監査部会の審議において、監査に関する情報提供の早期の充実や、実務の積上げによる円滑な導入を図る観点から、特に東証1部上場企業につ

いては、できるだけ2020年3月決算の監査から早期適用が行われるよう、東京証券取引所及び日本公認会計士協会等の関係機関における早期適用の実施に向けた取組みを期待するものとされた。今後、監査人と企業において早期に協議を開始するなど、円滑な導入に向けた検討を進めることが望まれる。

なお、今後、関係法令において、早期適用の開始時期を含めた適用時期の詳細や、「監査上の主要な検討事項」の適用範囲その他の監査基準の改訂に伴う所要の整備を行うことを予定している。

また、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、改訂監査基準を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針を作成することが予定されている。

## V. おわりに

今般の監査基準の改訂により、監査人は、監査基準設定当初から求められてきた監査意見の記載だけではなく、監査のプロセスに関する情報提供が求められることとなる。このことは、監査報告に関する約70年振りの大きな改正ともいえるものであり、我が国の会計監査の透明性の向上とともに、会計監査制度の信頼性の確保に資するものになると考える。「監査上の主要な検討事項」それ自体は、監査人が職業的専門家としての判断に基づき決定して記載するものではあるが、監査人だけでなく、監査役等や経営者などの企業の財務報告プロセスに関わる関係者も含めて、監査基準改訂の趣旨を十分に理解し、高い意識をもって、実施された監査の内容に関する情報が財務諸表利用者に適切に伝わるよう、コミュニケーションを重ねていくことが重要であると考えられる。