

# 「監査報告書の透明化」に関する 監査証明府令等の改正について

金融庁企画市場局企業開示課 課長補佐 神保勇一郎  
係長 伊神 智江

## I. はじめに

2018年(平成30年)11月30日に「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令及び企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」(平成30年内閣府令第54号)が公布・施行された。

これは、2018年(平成30年)7月5日付で企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」を踏まえ、以下の内閣府令等について、所要の改正を行ったものである。

- \* 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令(以下、「監査証明府令」という)
- \* 企業内容等の開示に関する内閣府令(以下、「開示府令」という)
- \* 「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について(以下「ガイドライン」という)

本稿は、これら改正内閣府令等の主な内容について解説を行うものであるが、意見にわたる部分については、筆者らの私見であることをあらかじめ申し添えておく。

## II. 改正の経緯・概要

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

業や上場後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(2017年(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(同年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。また、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。

これまで我が国を含め、国際的に採用されてきた監査報告書は、記載文言を標準化して監査人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、2017年(平成29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、2018年(平成30年)7月、監査基準の改訂を行った。

こうした経緯を踏まえ、2018年(平成30年)9月26日に改正内閣府令案を公表し、10月25日まで意見募集を行い、11月30日に公布・施行した。

### Ⅲ. 改正の内容

#### 1. 監査上の主要な検討事項

##### ① 監査報告書の記載事項

監査上の主要な検討事項とは、監査を実施した公認会計士又は監査法人が、当該監査の対象となった事業年度に係る監査の過程で、監査役等(監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会をいう。以下同じ。)と協議した事項のうち、監査及び会計の専門家として当該監査において特に重要であると判断した事項をいう(監査証明府令第4条第5項)。

監査人は、監査上の主要な検討事項について、意見不表明の場合を除き、監査報告書に次の事項を記載する(監査証明府令第4条第1項第1号ニ第5号)。

- \* 財務諸表等において監査上の主要な検討事項に関連する開示が行われている場合には、当該開示が記載されている箇所
- \* 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

- \* 監査上の主要な検討事項に対する監査における対応

当該開示が記載されている箇所の対象範囲は、監査証明府令第3条第1項に規定する「財務諸表等」、すなわち「財務諸表、財務書類又は連結財務諸表」である。なお、監査上の主要な検討事項に関連する開示を参照することにより、財務諸表等利用者の理解を深めることが目的であり、開示が行われている箇所を記載する際は、必ずしも関連する開示箇所の全てを一字一句記載する必要はないが、どの箇所が参照されているか明確となるように記載する必要があると解される。

##### ② 適用範囲等

監査上の主要な検討事項を記載しなければならない監査報告書の範囲は、監査証明を受けようとする者が、監査証明府令第3条第4項各号に掲げる者(注)であって、当該者が提出する以下の届出書又は有価証券報告書に記載された財務諸表等に添付される監査報告書となる(監査証明府令第4条第9項)。なお、これに該当しない場合であっても、任意で監査上の主要な検討事項を記載することはできる。

- ・ 金融商品取引法(以下「金商法」という。)第5条第1項(同法第27条において準用する場合を含む。)の規定により提出される届出書(訂正届出書を含む。)
- ・ 金商法第24条第1項(同法第27条において準用する場合を含む。)の規定により提出される有価証券報告書(訂正報告書を含む。)

したがって、例えば投資信託の受益証券等のいわゆるファンド自体は、金商法の特定期有価証券に該当し、同法第5条第5項等の規定に基づき、届出書、有価証券報告書等を提出することから、当該届出書、有価証券報告書等に含まれ

るファンド自体の財務諸表等に添付される監査報告書には、監査上の主要な検討事項の記載は不要となる。

なお、投資信託の受益証券等のいわゆるファンドの委託会社等が、監査証明府令第3条第4項各号に掲げる者に該当する場合であれば、①委託会社等自らが提出する届出書、有価証券報告書等に記載される財務諸表等に添付される監査報告書、②ファンドが提出する届出書、有価証券報告書等の「委託会社等の経理状況」に記載される財務諸表等に添付される監査報告書には、監査上の主要な検討事項を記載する必要がある。

(注)次に掲げる者をいう。

- ・ 金商法第24条第1項第1号又は第2号に該当することにより、有価証券報告書を提出しなければならない会社(金融商品取引所に上場している会社等)(監査証明府令第3条第4項第1号参照)

- ・ 金商法第24条第1項第3号又は第4号に該当することにより、有価証券報告書を提出しなければならない会社(ただし、最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が五億円未満又は最終事業年度に係る損益計算書による売上高(事業収益及び営業収益その他これに準ずるものを含む。)の額若しくは直近三年間に終了した各事業年度に係る損益計算書による売上高の額の合計額を三で除して得た額のうちいずれか大きい方の額が十億円未満であり、かつ、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が二百億円未満である会社を除く。)(監査証明府令第3条第4項第2号参照)

### ③ 連結財務諸表の監査報告書に監査上の主要な検討事項が記載される場合の個別財務諸表の監査報告書における取扱い

監査上の主要な検討事項については、連結財務諸表の監査報告書に同一の内容が記載されて

## 【図表】 監査報告書の文例

### 【改正前】

独立監査人の監査報告書	
〇〇株式会社 取締役会 御中	〇〇監査法人 指 定 社 員 公 認 会 計 士 〇 〇 印 業 務 執 行 社 員
<b>監査の対象</b> 当監査法人は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の連結財務諸表…について監査を行った。	
<b>経営者の責任</b> (略)	
<b>監査人の責任</b> (略)	
<b>監査意見</b> 当監査法人は、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、〇〇株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。	
<b>利害関係</b> (略)	
以上	

### 【改正後】

独立監査人の監査報告書	
〇〇株式会社 取締役会 御中	〇〇監査法人 指 定 社 員 公 認 会 計 士 〇 〇 印 業 務 執 行 社 員
<b>監査意見</b> (略)	
<b>意見の根拠</b> (略)	
<b>監査上の主要な検討事項</b> 【例1】 固定資産の減損 ○ 内容: 会社は…に関して減損損失××百万円を計上している。 ○ 決定理由: …経営者による主観的な判断や重要な会計上の見積りが含まれることから、監査上の主要な検討事項と決定した。 ○ 対応: 当監査法人は、…について検討した。当監査法人の手続には…が含まれる。 【例2】 のれんの評価	
<b>経営者及び監査役等の責任</b> (略)	
<b>監査人の責任</b> (略)	
<b>利害関係</b> (略)	
以上	

※監査の対象は監査意見の冒頭に記載

いる場合には、財務諸表又は財務書類の監査報告書にその旨(連結財務諸表の監査報告書に記載されている旨)を記載することにより、財務諸表又は財務書類の監査報告書における記載を省略することができる(監査証明府令第4条第10項)。

なお、「同一の内容」とは、完全に同一の文言となる場合に限定されるわけではなく、例えば「連結会計期間」と「会計期間」といった、形式的な文言は異なるが実質的に同一である場合については、財務諸表又は財務書類の監査報告書における記載を省略することができるものと解される。一方、記載される金額が相当程度異なるなど、実質的に内容が異なる場合には、それぞれ記載する必要があると解される。

## 2. その他の改正

### ① 監査報告書の記載区分等

改訂後の監査基準においては、監査上の主要な検討事項の導入に併せて、監査人の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、監査役等に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。

これらを踏まえ、監査証明府令においては、監査人の意見を監査報告書の冒頭に記載することとし(第4条第1項第1号イ)、その後に意見の根拠を記載することとした(同号ロ、第4条第4項)。また、経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し、「財務報告に係る過程を

監視する責任があること」を明記することとした(同号へ、第4条第7項)。

従来から規定されている公認会計士又は監査法人の責任については、監査上の主要な検討事項が導入されたことにより、これまで以上に監査役等と適切な連携を図ることが重要となることから、「監査役等と適切な連携を図ること」を明記することとした(第4条第8項第8号)。

さらに、継続企業の前提に関する事項については、改訂後の監査基準において独立した区分を設けて記載することとされたことから、従来、追記情報の一部としていた継続企業の前提に関する注記の記載(財務諸表等規則第8条の27(連結財務諸表規則第15条の22において準用する場合を含む。))を独立した区分とし(監査証明府令第4条第1項第1号ハ)、さらに、経営者の責任として「継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること」(第4条第7項第1号ハ)及び公認会計士又は監査法人の責任として「継続企業の前提に関する経営者の評価について検討すること」(第4条第8項第7号)を明記した。

なお、今後、これらの改正に併せた監査報告書のひな型が日本公認会計士協会の実務指針である監査基準委員会報告書において規定される予定である。

### ② その他

監査報告書の記載事項の変更に併せ、監査概要書においても、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及び監査上の主要な検討事項に対する監査における対応を記載することとした(監査証明府令第一号様式)。

このほか、企業内容等の開示に関する内閣府令第19条(臨時報告書の記載内容等)においては、監査証明府令の条文を引用していることから、

所要の改正を行った。また、ガイドラインについても監査証明府令の改正に伴い、所要の改正を行った。

#### IV. 適用時期

改訂後の監査基準では、監査上の主要な検討事項は2021年(平成33年)3月決算に係る財務諸表の監査から適用するが、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とされている。これを踏まえ、監査証明府令においては、監査上の主要な検討事項は2021年(平成33年)3月31日以後に終了する連結会計年度等の監査証明から適用することとし、早期適用時期を2020年(平成32年)3月31日以後に終了する連結会計年度等の監査証明としている。

また、監査上の主要な検討事項以外の改正については、改訂後の監査基準において、2020年(平成32年)3月決算に係る財務諸表の監査から適用することとされている。したがって、監

査上の主要な検討事項の記載の有無にかかわらず、2020年(平成32年)3月31日以後に終了する連結会計年度等の監査証明に係る監査報告書は、監査意見を冒頭に記載するなど新たな様式で作成する必要がある。

なお、米国においては、2019年12月15日以降に終了する事業年度の監査から監査上の重要な事項(Critical Audit Matter:CAM)の記載が求められることから、米国式連結財務諸表を米国証券取引委員会に登録している会社(米国上場会社等)については、全ての規定を2019年(平成31年)12月31日以後に終了する連結会計年度等の監査証明から適用することができる。

また、改正後の企業内容等の開示に関する内閣府令第19条の規定(臨時報告書の記載内容等)は、2020年(平成32年)3月31日(米国上場会社等)については2019年(平成31年)12月31日以後に終了する事業年度に係る監査証明を行う監査公認会計士等の異動から適用される。