

監査基準の改訂について（公開草案）

平成 30 年 ○ 月 ○ 日
企業会計審議会監査部会

一 経 緯

公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査は、財務諸表の信頼性を担保するための制度であり、その規範となる監査基準は、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラストラクチャーである。こうした観点から、当審議会では、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて監査基準の改訂を行ってきた。

しかしながら、近時、我が国では、不正会計事案などを契機として監査の信頼性が改めて問われている状況にあり、その信頼性を確保するための取組みの一つとして、財務諸表利用者に対する監査に関する情報提供を充実させる必要性が指摘されている。

我が国を含め、国際的に採用されてきた従来の監査報告書は、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、監査の結果である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、監査人の監査手続が見えにくいとの指摘がされてきた。

こうした中、主に世界的な金融危機を契機に、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基本的に維持しつつ、監査プロセスの透明性を向上させることを目的に、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（以下「主要な監査上の検討事項」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。

当審議会は、こうした国際的な動向を踏まえつつ、我が国の監査プロセスの透明性を向上させる観点から、監査報告書において「主要な監査上の検討事項」の記載を求める監査基準の改訂について審議を行い、このたび、監査部会において「監査基準の改訂について」（公開草案）をとりまとめたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

監査報告書における「主要な監査上の検討事項」の記載は、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、

- ・ 財務諸表利用者や監査役等が監査の品質を評価するための情報が提供されること
- ・ 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

等の効果が期待される。

このような効果が発揮されるためには、監査人、監査役等、経営者といった各関係者において、今回の改訂の趣旨を十分に理解の上、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運用を図っていくことが重要である。

二 主な改訂点とその考え方

1 「主要な監査上の検討事項」について

(1) 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。監査報告書における「主要な監査上の検討事項」の記載は、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い。このため、監査人による「主要な監査上の検討事項」の記載は、監査意見とは明確に区別しなければならないことを明確にした。

(2) 「主要な監査上の検討事項」の決定

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、「主要な監査上の検討事項」として決定することとなる。

監査人は、リスク・アプローチに基づく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協議を行うなど、適切な連携を図ることが求められており、「主要な監査上の検討事項」は、そのような協議を行った事項の中から絞り込みが行われ、決定されるものである。

(3) 「主要な監査上の検討事項」の記載

監査人は、「主要な監査上の検討事項」であると決定した事項について、監査報告書に「主要な監査上の検討事項」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、

- ・ 「主要な監査上の検討事項」の内容
 - ・ 監査人が、当年度の財務諸表の監査における特に重要な事項であると考え、「主要な監査上の検討事項」であると決定した理由
 - ・ 監査における監査人の対応
- を記載することとなる。

「主要な監査上の検討事項」の記載を有意義なものとするためには、監査人は財務諸表の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、当該財務諸表の監査に固有の情報を記載することが重要である。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。

(4) 監査意見が無限定適正意見以外の場合の取扱い

財務諸表に重要な虚偽の表示があること、又は重要な監査手続を実施できなかったこと等により無限定適正意見を表明することができない場合には、監査人はその理由、影響等について、根拠区分を設けて記載しなければならないとされている。

不適正意見の場合には、重要かつ広範な事項について虚偽の表示があることから、通常、当該意見に至った理由が最も重要な事項であると想定されるが、当該理由以外の事項を「主要な監査上の検討事項」として記載する場合には、根拠区分に記載すべき内容と明確に区別しなければならない。

なお、意見不表明の場合において、その根拠となった理由以外の事項を「主要な監査上の検討事項」として記載することは、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができていないにも関わらず、当該事項について部分的に保証しているかのような印象を与える可能性がある。このため、意見不表明の場合には、「主要な監査上の検討事項」は記載しないことが適当である。

(5) 「主要な監査上の検討事項」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にあり、監査人による「主要な監査上の検討事項」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「主要な監査上の検討事項」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。この際、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てもなお経営者が情報を開示しない場合に、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「主要な監査上の検討事項」に含めることは、監査基準上の守秘義務が解除される正当な理由に該当する。

監査人は、「主要な監査上の検討事項」の記載により企業又は社会にもたらされる不利益が、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上回ると合理的に見込まれない限り、「主要な監査上の検討事項」として記載することが適切である。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、「主要な監査上の検討事項」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、「主要な監査上の検討事項」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。「主要な監査上の検討事項」の記載に関する経営者及び監査役等との協議は、監査人が、当該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する経営者の見解を理解するために役立つと考えられる。

2 報告基準に関わるその他の改訂事項について

国際的な監査基準では、「主要な監査上の検討事項」の記載以外にも、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂が行われている。

当審議会は、我が国においても、財務諸表利用者の監査及び財務諸表への理解を深めるとともに、国際的な監査基準との整合性を確保する観点から、これらの点についても監査基準の改訂を行うこととした。

なお、中間監査基準及び四半期レビュー基準についても、今後、同様の観点からの改訂を検討することが必要である。

(1) 監査報告書の記載区分等

現行の我が国の監査基準では、監査報告書には、監査の対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の意見を区分した上で記載することが求められている。

この点に関して、以下の通り改訂を行うこととする。

- ・ 監査人の意見を監査報告書の冒頭に記載することとし、記載順序を変更するとともに、新たに意見の根拠区分を設ける
- ・ 経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し、監査役等の財務報告に関する責任を記載する

(2) 継続企業の前提に関する事項

現行の我が国の監査基準では、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は、監査人は、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に注記されていることを確かめた上で、当該事項について監査報告書に追記することが求められている。

この点について、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要件は変更することなく、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。

あわせて、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。

また、経営者は、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が存在する場合、当該疑義が存在する旨及びその内容を有価証券報告書の「事業等のリスク」に、経営者による対応策を「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に記載することとされている。監査人は、監査の過程で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の有無及びその内容を確認することとされている。この点に関し、監査人は、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が存在する場合には、経営者による開示について検討することとなる。

((P) その他の記載内容に関する監査人の責任)

三 実施時期等

- 1 改訂監査基準中、「主要な監査上の検討事項」については、平成 33 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から適用する。ただし、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を妨げない。
- 2 改訂監査基準中、報告基準に関わるその他の改訂事項については、平成 32 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から適用する。
- 3 改訂監査基準の実施に当たり、関係法令において、「主要な監査上の検討事項」の適用範囲その他の基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。
- 4 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については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

以 上