

企業会計審議会監査部会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

「監査基準の改訂について（公開草案）」への意見書

2018年5月8日に公表された標記公開草案（以下『改訂案』）について、当協会内の企業会計研究会で検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

記

1. はじめに

2015年1月に新設された国際監査基準（ISA）701号「独立監査人の監査報告書における監査上の重要な事項（Key Audit Matters：以下、KAM）のコミュニケーション」を受けて、既に欧州では監査報告書が拡充され、米国でも2019年12月期から Critical Audit Matters（CAM）の記載が予定されるなど、海外では監査報告書の長文化が進んでいる。「無限定適正」などの意見表明に特化した従来の短文式に比べ、KAMやCAMの導入で長文化され、内容の拡充された監査報告書では、情報提供の機能が確実に向上するであろう。

このような監査報告書の劇的な変化を会員に周知するため、当協会の機関誌『証券アナリストジャーナル』2018年4月号では、「監査報告書の拡張と監査の情報提供機能」を特集した。財務諸表の利用者がKAMに注目するのは、従来はなかった監査人の視点から、企業分析に利用できる情報の提供が期待されるためである。我が国にもKAMが導入されれば、従来はブラック・ボックスであった監査実務について、投資家やアナリストの理解が深まるだけでなく、KAMの記載内容を糸口にして、企業と投資家やアナリストの建設的な対話が促進され、資本市場の健全な発展に資するものと期待される。

そのため、2017年10月に再開された貴部会の「監査報告書の透明化」に関する議論に、我々は強い関心があった。貴部会での議論を踏まえて5月8日に公表された『改訂案』において、2021年3月期から、「監査上の主要な検討事項」の記載が義務付けられ、我が国へのKAM導入の明確な道筋が示されたことを、我々は非常に高く評価している。『改訂案』で示された「改訂監査基準」に従って、監査報告書における情報提供の機能が着実に向上していくことを期待している。

以下、『改訂案』の具体的な項目に沿って、「改訂監査基準」に関する我々の意見を述べる。

二 主な改訂点とその考え方

1 「監査上の主要な検討事項」について (1)～(3)

『改訂案』6頁以降に示された「改訂監査基準」において、**第四 報告基準の二 監査報告書の記載区分**の第1項、第2項への加筆と、第2項(1)～(3)の新設により、監査意見と「監査上の主要な検討項目」の位置づけや相違点が明確に規定された点を、我々は高く評価している。

監査に当たって特に重要と判断した事項が開示されれば、適切な要点を見据えた監査が実施されたのか、その要点について適切な手続や判断がなされたのか、我々の様な利用者にも容易に理解できるであろう。従来の短文式では監査人名と「無限定適正意見」など、監査人の最終意見しか分からなかったが、監査意見を形成した監査の質を判断する材料が大幅に増え、財務諸表に対する理解が促進されるのは大歓迎である。

「監査上の主要な検討事項」を記載する際に、「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」のは当然である。さらに、記載内容についても、監査人に利用者の視点を常に考慮していただければ、各企業の実態に即した具体的な内容を記載せざるをえないため、定型文言が羅列されるボイラープレート化の防止にも有効であろう。

記載内容の詳細は今後、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書等で規定されるものと思われるが、英国などと同等とは言わないまでも、ISA701号と同水準の内容を維持していただく様をお願いしたい。

(4) 監査意見が無限定適正意見以外の場合の取扱い

「改訂監査基準」で新設された**七 監査上の主要な検討事項**の第2項について、最終行の「ただし、意見を表明しない場合には記載しないものとする。」を再考すべきという意見があった。

『改訂案』では、「意見を表明しない場合には記載しない」理由を、「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「監査上の主要な検討事項」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。」ためとしている。

しかし、最終的に意見不表明の場合でも、監査の過程では「監査上の主要な検討事項」が存在したはずである。どのような監査を実施したかという情報は、意見不表明の企業についてこそ、監査の質や企業体質を評価するのに重要であろう。そもそも「監査上の主要な検討事項」は監査意見とは明確に区分されている上に、記載内容も、限られている。部分的に保証しているかのような印象を与える可能性を懸念するのであれば、「監査における監査人の対応」の部分に記載しないという方法も採りうるのではないかと。

(5) 「監査上の主要な検討事項」と企業による開示との関係

『改訂案』で「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。」など、監査人、経営者、監査役等の役割分担が明確に示された点を、我々は高く評価している。

2 報告基準に関わるその他の改訂事項について

(1) 監査報告書の記載区分等

「改訂監査基準」の三 無限定適正意見の記載事項に、(1) 監査人の意見、(2) 意見の根拠が新設され、監査意見とその根拠が明確に分けて示されるため、従来の短文式に比べ、監査報告書の利用者は格段に理解し易くなるであろう。さらに、(3) 経営者及び監査役等の責任への加筆で、経営者を財務諸表の作成責任者、監査役等を財務報告プロセスの監視責任者と明記し、両者の役割分担を明確にした点も高く評価したい。監査人を含む3者がそれぞれの役割を良く自覚して協議すれば、各企業に固有の記載内容が増えると思われるため、「監査上の主要な検討事項」のボイラープレート化の防止に役立つことを期待している。

三 実施時期等

既に諸外国で監査報告書の長文化が進んではいるが、短文式から長文式への様な劇的な変更には当然、一定の準備期間が必要であろう。従って、「監査上の主要な検討事項」に関する「改訂監査基準」を、「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、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。」のは妥当な実施時期であり、『改訂案』に賛成する。

ただし、3月期決算の中には、例えば3月20日に事業年度・連結会計年度が終了する企業もあるため、趣旨が3月31日決算ということであれば、「3月決算」を「3月31日に終了する事業年度・連結会計年度」へ変更した方が、誤解が少ないであろう。

我々は、1社でも多くの上場企業が早期適用して、2019年12月期～2020年3月期に「監査上の主要な検討事項」が記載されることを期待している。利用者にとっても「監査上の主要な検討事項」を企業分析に利用するのは初めての経験であり、少しでも多くの実例を早く見せていただければ大変ありがたい。健全な資本市場の形成・維持には、全ての上場企業においてガバナンスの強化と、会計監査の品質向上が必要であろう。そのためには、「監査上の主要な検討事項」の完璧な記載を目指して準備に時間をかけるよりも、経営者、監査役等、監査人の3者の協議体制が整った企業や、例えば無形資産（のれんを含む）の減損金額が大きいなど、監査上の主要な検討事項が明確な企業から前向きに取り組んでいただけることを期待している。

既に導入した国々の企業が公表しているKAMを時系列で見ると、年々、記述内容が変化

し、洗練されていった印象が強い。監査報告書の歴史的な大転換に際して、「監査上の主要な検討事項」の記載内容について利用者と企業が対話を重ねることで、その品質と情報提供の機能が着実に向上していくことを期待している。

最後に、貴部会の審議で結論の出なかった会社法上の取扱いについては、上場会社等の会社法上の監査報告書においても「監査上の主要な検討事項」を任意適用できるものと理解している。実務上は両法に基づく監査が一体として実施されており、「監査上の主要な検討事項」は監査役等と協議した事項の中から、監査役が株主総会の席上で言及することも期待される。このため、少しでも多くの企業が会社法上の監査報告書にも「監査上の主要な検討事項」を記載されることを期待している。併せて、上場会社等については可及的速やかに、会社法上の監査報告書にも記載を義務付けていただきたい。

以 上