

《参考資料 1》 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 公表 (2015 年 1 月 15 日)

## 監査報告書の透明化に関する「国際監査基準 (ISA)」の改訂 (抜粋)

I. 適用時期 2016 年 12 月 15 日以後終了する事業年度から適用

II. 監査上の主要な事項 (Key Audit Matters = KAM カム) の定義

監査上の主要な事項とは、監査人が「統治責任者」<sup>(注)</sup>に、コミュニケーションを行った事項から選択され、当事業年度の財務諸表監査において監査人の職業的専門家としての判断によって最も重要と判断された事項である。 なお、米国では「CAM <キャム>」(Critical Audit Matters) と呼称。

III. KAM の決定方法

1. 監査人は、「統治責任者」にコミュニケーションを行った事項の中から、監査人が特に注意を払った事項を決定する。監査人は、この決定に際し、以下を考慮することが求められる。
  - 重要な虚偽表示リスクが高いと評価された又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域
  - 重要な経営者の判断を伴う領域 (例えば、見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積り) に関連する重要な監査人の判断
  - 重要な事象又は取引が監査に与える影響
2. 監査人は監査人が特に注意を払った事項を決定した後、当事業年度の財務諸表の監査において最も重要な事項を KAM として決定する。

IV. 監査報告書の新たな記載事項

1. 監査人が「統治責任者」にコミュニケーションを行った事項の内、監査の実施上、特に注意を払った事項「監査上の主要な事項」の区分において、個々の KAM について見出しを付けて記載。
2. 個々の KAM の記載には、次について記載。
  - (1) 当該事項を KAM と 決定した理由
  - (2) 当該事項に対する 監査人の対処
  - (3) 財務諸表に関連する開示事項が有れば参照箇所

V. 意見不表明などの場合の KAM 記載 (意見不表明の場合は、KAM の記載を 禁止)

VI. その他の監査報告書に係る改訂事項

1. 監査報告書の記載順序 (監査意見を 冒頭に記載)
2. 継続企業の前提に関する記載 (独立した区分を設け記載)
3. 財務諸表以外の情報に関する監査人の手続 (重要な相違の有無について必ず記載)

※日本公認会計士協会資料より抜粋

(注) 「統治責任者」: 企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織をいう。

《参考資料 2》

## 現行の監査報告書（例）

（金融商品取引法監査、連結財務諸表、無限定適正意見）

### 独立監査人の監査報告書（例）

株式会社 ○○○○

平成○○年○月○日

取締役会 御中

××××監査法人

業務執行役員 指定有限責任社員 公認会計士 △△△△ ㊟

業務執行役員 指定有限責任社員 公認会計士 △△△△ ㊟

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、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結財務諸表注記表並びにその連結附属明細書について監査を行った。

#### 1. 計算書類等に対する経営者の責任

*※計算書類等の第一義的な責任は経営者にあることを明示している。*

経営者の責任は、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連結財務諸表を作成し適正に表示することにある。

これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない連結財務諸表を作成し適正に表示するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

#### 2. 監査人の責任

*※監査人は、監査に対する責任を此処で表明し上記 1 に加えて「二重責任の原則」を表している*

当監査法人の責任は、当監査法人が実施した監査に基づいて、独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人に連結財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、連結財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、当監査法人の判断により、不正又は誤謬による連結財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。 *※試査（サンプル）による監査を示唆している*

財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないが、当監査法人は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、連結財務諸表の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。

また、監査には、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め、全体としての連結財務諸表の表示を検討することが含まれる。

当監査法人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

**3. 監査意見** ※今回の改訂では、この監査意見を冒頭に記載することを求めている。

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、株式会社〇〇〇〇及び連結子会社の平成〇〇年 3 月 31 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。 ※(所謂、無限定適正意見の決まり文句)

**4. 追記事項 (強調事項・その他の事項)**

※強調することが適当と判断した事項を記載し、且つ、当該事項は当監査法人の意見に影響を及ぼさないことを明記する。強調事項については、監査人の意見に影響を及ぼさない旨の記載をする。

平成〇〇年〇月〇日開催の取締役会において完全子会社である株式会社△△△△を吸収合併することを決議し、同日付で合併契約書を締結した。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

**5. 利害関係**

会社と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以上

監査意見には、以下の 4 種類がある。

**無限定適正意見**

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準にしたがって、会社の財務状況を「すべての重要な点において適正に表示している」旨を監査報告書に記載する。

**限定付適正意見**

一部に不適切な事項はあるが、それが財務諸表等全体に対してそれほど重要性がないと考えられる場合には、その不適切な事項を記載して、会社の財務状況は「その事項を除き、すべての重要な点において適正に表示している」と監査報告書に記載する。

**不適正意見**

不適切な事項が発見され、それが財務諸表等全体に重要な影響を与える場合には、不適正である理由を記載して会社の財務状況を「適正に表示していない」と監査報告書に記載する

**意見不表明**

重要な監査手続が実施できず、結果として十分な監査証拠が入手できない場合で、その影響が財務諸表等に対する意見表明ができないほどに重要と判断した場合には、会社の財務状況を「適正に表示しているかどうかについての意見を表明しない」旨及びその理由を監査報告書に記載する。

《参考資料 3》 日本会計基準と IFRS (国際財務報告基準)・米国会計基準 (概要)

我が国の IFRS 採用企業は、任意適用を開始した 2010 年 12 月末では 3 社であったが、2016 年 6 月末には 116 社を数え、最近の東証の資料では、大手企業を中心に 168 社が採用若しくは採用予定を公表している。上場企業が約 3,600 社であるからシェア 4.6% と言うのが状況だ。

なお、会計基準の考え方であるが、IFRS と米国基準との共同開発の結果、両者の違いは程度の差になって来ているという。実際に IFRS を採用している企業担当者に聞いてみると、意外に原則だけに留まらず、細かいルールが定められている部分が多く、「それほど原則主義ではない」という印象を強く持ったようだ。ご承知の通り、我が国でも 2015 年 6 月、IFRS との共通化が図られ、修正国際基準を公表しており、今般も「収益認識基準」を IFRS に概ね合わせるなど、これら三基準は、順次収斂の方向に進んでいる。(なお、収益認識基準は、2021 年 4 月以降から強制適用)

会計というのは経営の言語であるから利用者(投資家)にとってみれば、統一した方が、国際的な「比較検討性」も高まり利便性が向上することは明白である。

原則主義と細則主義のどちらが良いかというのは永遠の課題であり、言ってみれば、会計基準の覇権争いではないかと感じている。エンロン事件等が無ければ、当時、米国は、米国基準を国際基準とすべく世界制覇を狙っていたわけであるから…。IFRS が世界統一を目指し、日本や米国などが、共に共同開発(収斂)の道を進むなら、いずれ一本化となる可能性が高い。

	日本会計基準	IFRS (国際財務報告基準)	米国会計基準
基本的考え方	<u>細則主義</u> (ルール・ベース) 広範囲にわたり会計処理のために詳細な判断基準や数値基準を示し、それらに沿って会計処理をする。なお、修正国際基準などが公表され IFRS との共通化も試みられている。	<u>原則主義</u> (Comply or Explain) 原則的な会計処理方法のみが示される。但し、企業には合理的な説明を求める。 <i>※判断に幅があり悪用の懸念</i> 最近では米国との共同開発で必要に応じ細則まで規定した基準を開発している。	細則主義⇒原則主義 エンロン事件などを踏まえ原則主義への模索を始めている。 <i>※細則主義の弱点を利用</i> し規則に記載していないことは、何をしても良い、あるいは数値基準等を悪用し違反を繰り返す。
開示姿勢	金商法並びに取引所における開示基準がある。 IFRS と比較すると、開示への対応は慎重。	開示が大前提。経営者の将来予想を記述するなど、広範かつ詳細な開示を求めているので、「ひな型」はない。	IFRS に同様
代表的な相違点 <u>暖簾の償却</u>	最大 20 年、定額法その他合理的な方法により規則的に償却する。減損については定期的なテストは不要だが、減損の兆候がある場合のみ実施し、特別損失に計上処理。	基本的に、定期償却を実施しないが、毎年、特定日に「減損テスト」を実施し、減損が生じた時には、営業経費として計上処理する。	IFRS に同様

《参考資料 4》 一般的な公開会社決算スケジュール（概要） ※斜字は金商法関係

日時	法定期限	実施事項
3月31日	決算日	
4月初旬	決算作業開始	社内で決算 PT 組成
4月中旬	(会計) 監査人が被監査企業に滞在	財務会計担当が、計算書類等作成 計算書類・付属明細書及び 事業報告・付属明細書
4月下旬～ 5月初旬	(会計) 監査人に計算書類並びに付属明細書の全部を提出 (※4週間を経過した日)	(会計) 監査人が、3週間ほど滞在、経理データ及び計算書類・付属明細書など経理担当とやり取りを行い監査する。
5月10日頃	会計監査人から会社法に基づく会計監査報告書受領	(会計) 監査人から特定監査役などへの会計監査報告の説明。この際、内部統制監査の経過報告も併せ口頭で報告させ、議事録に必ず記録する。
5月20日頃	(※1週間を経過した日) 監査役監査報告	
5月下旬～ 6月上旬	取締役会の承認 (※総会開催の2週間前) 定時株主総会招集通知の発送	招集通知書の等の校正・印刷手配
6月20～25日	定時株主総会 開催	→会社法監査報告書と約1カ月のずれ。 (期ずれ問題)
6月中旬～ 下旬	(※決算日から3カ月以内) 監査人から金商法に基づく監査報告書などを受領 金商法監査の取締役会の承認	・会計監査の検討時間の多寡が生じる ・監査人監査報告書との不整合の懸念 ・当該期間中における重大事象発生懸念
6月30日	有価証券報告書(財務諸表監査)及び内部統制監査報告書金融庁へ届出 ※提出期限は、事業年度終了後、3か月以内	

<監査人の動き>

- 監査人は、四半期ごとの会計監査と内部統制監査を何回かに分けて実施するのが通例。
- 監査人は、長期滞在する時期に関係部署や工場・事業所などにヒアリングを行い、内部統制監査を実施しており監査役等は、それに同席して自らの監査と併せ会計監査人の監査の状況を確認する。

《参考資料 5》 国際監査基準 (ISA) に基づく独立監査人の報告書 (例)

※日本公認会計士協会資料より抜粋

被監査企業名 株式会社△△△△

1. 監査意見 ※冒頭に記載、従来は後半部分に記載、以下の表現は、無限定適正意見

当監査法人は国際監査基準に従って監査を実施した。  
全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。

2. 意見の根拠

当監査法人は、意見表明の基礎となる十分且つ適切な監査証拠を入手したと考えている。

3. 監査上の主要な事項 ※ (新設)

※KAMの性質などを説明し、項目を列挙する 英国での実績では各社 4 件ほど記載された  
監査上の主要な事項とは、当監査法人の職業的専門家の判断により、当年度の連結財務諸表監査に  
おいて最も重要であると判断される事項。

4. 具体的な監査上の主要な事項

※上記 3 の具体的な内容を記載し、当該事項に関する監査人の対応を記載する。

5. その他の情報 ※ (常設) 財務諸表以外の財務情報及び非財務情報の扱い

経営者は「その他の情報」に対して責任を負う。(略)  
連結財務諸表に対する当監査法人の意見は、その他の情報は対象としておらず、よって当監査法人  
は、その他の情報に対していかなる種類の保証となる結論も表明しない。(略)

6. 連結財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任

経営者は、(略) 内部統制の整備について責任を負う。  
※統治責任者は、企業グループの財務報告プロセスを監視する責任を負う。(新設)

7. 連結財務諸表に対する監査人の責任

当監査法人の目的は、(略) 国際監査基準に準拠して実施した監査が、存在する全ての重要な虚偽表  
示を常に発見することを確約するものではない。(略) 当監査法人は職業的専門家としての判断を行使  
し、監査を通じて常に職業的専門家としての懐疑心を保持することに加え、以下を実施する。

(以下、略)

8. 監査の責任者の名前 (署名) ○○ ○○○

9. 監査法人の住所、日付など