2020年3月13日

## 2020年3月11日付監査部会資料に対するコメント　(住田　清芽)

■　「その他の記載内容」に関する監査報告書における記載内容　(前文ED案　二　1　(3)、監査基準ED案　第四　八　2)

監査報告書において、「その他の記載内容」に対して監査人は意見を表明するものではない旨の記載を求めているが、この記載のみでは、「その他の記載内容」区分において監査人が述べる「報告すべき事項の有無並びに報告すべき事項がある場合はその内容」がどのような意味を有しているのか、及び財務諸表監査において「その他の記載内容」に対する監査人の責任がどのようなものであるのかについて、監査報告書の利用者が正しく理解できない恐れが高いと考える。制度設計の時点で予想されているこのような誤解が実際に生じないようにするために、監査人は「その他の記載内容」に重要な誤りがないことについて合理的保証又は限定的保証を得て意見又は結論を表明するものではないことを、監査報告書において明確に記載すべきと考える。加えて、前文において、今回の改正は、監査人が「その他の記載内容」を対象に合理的又は限定的保証業務を行うことを求める意図ではないこと(保証業務とは峻別して捉えるべきこと)を記載すべきと考える。

＜理由＞

- 今回の改正により、常に監査報告書に「その他の記載内容」区分が設けられることとなるが、経営者や監査役等との協議を踏まえ、結果的にはほとんどの場合、実施した手続に基づき「報告すべき事項はない」という監査人の一定の結論が記載されることが予想される。この記述に関しては、これまでの監査部会においても、監査人がお墨付きを与えたと思われるのではないか、新たな期待GAPが生じるのではないかという懸念が出されている。それに対しては、新たな試みをするに当たっては、それがどのような意味であるのかについてきちんと理解されるように周知することが重要であるとの意見や、監査報告書において、その意味あい(保証業務ではないこと)をきちんと記載することで、監査報告書の利用者の誤解はある程度抑制できるのではないかという趣旨の意見が出されている(第44回)。また、会社法の観点からは、「意見を表明するものではない」というだけでは、会社法429条2項による監査人の責任の発生余地がなくなるわけではないという指摘もなされている(第45回)。監査人の「その他の記載内容」に対する責任を適切な範囲に収めるためには、制度設計時に想定されている「その他の記載内容」に関して記載する「報告すべき事項はない」という監査人の一定の結論(又は、報告すべき事項があった場合の記載)が意味するところを監査報告書において明確に説明することが不可欠である。
- 一般の監査報告書の利用者が、監査基準、ましてや監査部会の議事録等に目を通し、新しく設けられる「その他の記載内容」区分の趣旨を正しく理解したうえで、監査報告書を利用することを期待することは現実的ではない。加えて、国際監査基準に基づく監査報告書においては、「A statement that auditor's opinion does not cover the other information and, accordingly that the auditor does not express au audit opinion<u> or any form of assurance conclusion thereon</u>」と記載することが求められており、下線部において、その他の記載内容に対していかなる保証の結論を表明するものではないということが明記される。今回の監査基準の改訂は、これまでの監査部会における議論でも明らかなように、改正版ISA720を超えて監査人の責任を強化しようとするものではなく、改

正版 ISA720 と同等の内容にすることを意図していると理解している。それにもかかわらず、 その他の記載内容に対する監査人の責任を最も端的に表している上述の下線部分に相当する記述が日本基準に基づく監査報告書に記載されない場合、監査報告書の利用者(特に海外)から、日本では、その他の記載内容に関して監査人に何らかの保証業務を行うことが求められているのではないかという誤解が生じる恐れがある。「その他の記載内容」に関する監査人の責任の基本的な説明部分の省略は、監査報告書において、利用者が財務諸表監査の性質や限界を適切に理解することの努力を怠ったという批判につながりかねない。

## ■ 「その他の記載内容」の「通読及び検討」（前文 ED 案　二　１　(2)、監査基準 ED 案　第四　八　１）

「その他の記載内容」に対する監査人の手続として、英語の「consider」に当たる表現として「検討」という用語が使用されているが、本来の意味に近い「考慮」という表現の方が適切と考える。

＜理由＞
「検討」は、国語辞典によれば、「物事を詳しく調べ考えること。よいかどうかを調べ考えること」となっており、「考える」前に「詳しく調べる」ということを含意している。今回の改訂は、あくまで財務諸表監査の一環として行われるものであり、「その他の記載内容」に重要な誤りがないかどうかについて「詳しく調べる」ことを意図するものではない。財務諸表に対する監査意見を形成するために必要な監査証拠以上に、新たな監査証拠の入手が求められるものではないことを示すためにも、積極的な意味を含む「検討」より「考慮」の方が、財務諸表監査を通じて得た知識を有する監査人による「intelligent read」（"Basis for conclusions:ISA720(Revised)" Para.23. ）を意図する今回の改訂の趣旨を、より正確に伝達できるものと考える。

## ■ 特別な検討を必要とするリスク （前文 ED 案　二　２　(3)、監査基準　第三　５）

前文案においては、「そのため、‥‥固有リスクが最も高い領域に存在すると評価したリスクを特別な検討を必要とするリスクと定義することとした」という説明が付されている。一方、監査基準案においては、「監査人は、不正の疑いのある取引や、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。特に、特別な検討を必要とするリスクは、監査人が‥‥固有リスクを最も高い領域に存在すると評価したものとする」と記載されている。

前文の記載から、「特に」以下の 2 文目が特別な検討を必要とするリスクの定義として新たに加えられたものと思われるが、1 文目の「不正の疑いのある取引や、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合」との関連が不明瞭であり、不正の疑いのある取引や特異な取引についても、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価した場合にのみ、特別な検討を必要とするリスクとして扱うことに緩和された誤解を招きかねない。1 文目と 2 文目の関係が明確にわかるような文章構成にすべきと考える。

＜理由＞

「特別な検討を必要とするリスク」は、H17 年の監査基準改訂時に当時の ISA315 等を参考に取り入れられたものであり、リスクアプローチの監査において、監査人が特に注意を払って、より重点的に対応するリスクを識別し、重要な虚偽表示をもたらす要因に適合するリスク対応手続の立案・実施（リスクに対応する内部統制の整備状況を確かめ、必要に応じて運用評価手続を実施したうえで、実証手続を実施すること）を求めるものである。従来は、「特別な検討を必要とするリスク」という名称が概念を表しているため、どのようなものが該当するのかについて、例示する方式を採用していたものと思われる。今回新たに、固有リスクが最も高い領域に存在するものを「特別な検討を必要とするリスク」として定義するため、ED 案で既存の例示を引き継いだ「不正の疑いのある取引」や「特異な取引」は、従来通り、固有リスクが最も高い領域にあるかどうかにかかわらず、特別な検討を必要とするリスクとして取扱うことが想定されていることが不明瞭になると思われる。また、今回、削除されている「会計上の見積りや収益認識」は不正リスクに関連付けて例示されていたものであり、特段の説明なく削除されることにより、その扱いに変更があったとの誤解が生じる懸念がある。

今回の監査基準の改訂は、ISA315 の改訂を背景にしていることが監査部会において説明されているが、ISA315（Revised） を読まなければ、改訂の趣旨が分からないような監査基準の改訂は、監査人だけでなく、関係者の監査に対する理解を阻害するものと考える。

## ■　実施時期等 （前文 ED 案　三）

「その他の記載内容」の改訂の適用時期については、2022 年 3 月期から適用とし、2021 年 3 月期から早期適用可とされている。

2020 年 3 月期より、金商法において開示府令が改正され、既に記述情報の充実が図られようとしていること、2021 年 3 月期より、監査上の主要な検討事項（KAM）の強制適用が始まり、KAM の記述に関連する説明が「その他の記載内容」に記載される可能性が高いことから、少なくとも、KAM の適用に合わせて「その他の記載内容」の改訂監査基準の適用が望ましいことを示すべきと考える。

以上