

本文書は、監査報告適用ワーキング・グループにより作成されたものである。国際監査・保証基準審議会(IAASB)による規範性のある公表物ではなく、国際監査基準を修正したり、それに優先するものではない。また、本文書は網羅的なものでなく、本文書を読むことが、国際監査基準を読むことの代替にはならない。

財務諸表の利用者は、監査意見には価値が見出しているが、監査報告書の情報価値をより高める余地があることを指摘し、監査人に対し、監査報告書において、実施した監査に基づき、企業特有で目的適合性のある情報を提供することを求めている。IAASB は、当該ニーズに応えるため、新しい国際監査基準(ISA)である ISA 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」を策定した。ISA 701 は、IAASB の監査報告に関連する新規及び改訂版の国際監査基準から生じる監査報告書の強化の最も重要な部分を扱っている。本文書は、投資家、財務諸表の作成者、統治責任者(TCWG)及びその他の利害関係者が、ISA 701 に記載された KAM の主な特徴を理解するのに資するために作成された。

監査上の主要な事項 (KAM) とは、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であると判断された事項である。

監査報告書における KAM のコミュニケーションは、国際監査基準に準拠して実施される上場企業の財務諸表の監査の場合に要求される。

監査報告書において KAM のコミュニケーションを行うことにより想定される便益は何か？

監査報告書は、監査した財務諸表の利用者に対し、監査プロセスの結果を伝える主たる伝達手段である。監査した財務諸表の利用者から、監査における重要な事項に関する追加の情報に対するニーズが指摘されている。監査における重要な事項は、経営者及び監査人による重要な判断が伴う財務諸表における領域に関連することが多い。

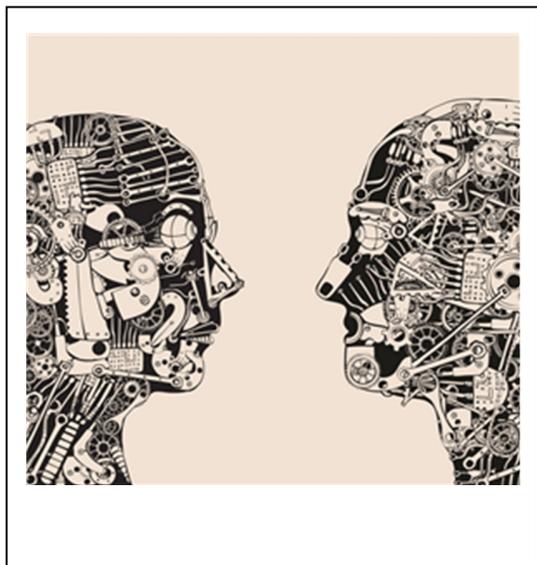
KAM のコミュニケーションは、適切なリスク評価を行い、当該リスクに対応した手続を立案、実施し、入手した監査証拠に基づき意見を形成するという、ISA に準拠した監査人の責任を変更するものではない。また、経営者及び統治責任者による、適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表（適切な開示を含む）の作成及び表示の責任を変更するものでもない。監査報告書における KAM の記述は、「監査人の目」を通じて、実施した監査における最も重要な事項をハイライトすることを意図したものである。監査報告書において KAM を記載することは、監査品質の向上、及び監査品質に対する利用者の認識の高揚に良い効果をもたらす可能性がある。これにより、利用者の監査及び財務諸表に対する信頼性が向上し、公益に資する結果となる可能性がある。

IAASB は、パブリック・コンサルテーションやアウトリーチ活動を行った結果、投資家、規制・監督当局、監査事務所、各国の監査基準設定主体を含めた利害関係者から、KAM の概念に対して、広い支持があることが分かった。KAM を記載することにより、上場企業の財務諸表に対する監査報告書に新たな活気が吹き込まれ、監査報告書を、投資家（特に、機関投資家）にとってより目的適合性のある情報価値の高いものとするができる。

本文書は、IAASB の公表文書の概要を理解いただくために日本公認会計士協会が作成した仮訳です。正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

IAASB は、監査報告書における KAM の記載により、以下の便益が期待されると考えている。

- ❖ 実施した監査に関する**透明性の向上**
- ❖ **重要な経営者の判断を伴い、監査人が特に注意を払った財務諸表の領域に対する、投資家及びその他の利用者の注目を促す。**これにより、投資家及びその他の利用者が、企業及び財務諸表、また、監査意見に反映されている監査の結果をより良く理解することの助けとなると想定される。



- ❖ 企業、監査した財務諸表、又は実施された監査に関して、**利用者が、経営者及び統治責任者（例えば、監査委員会）と更なる対話を行う基礎を提供する。**

- ❖ 監査において最も重要な事項に関する、**監査人及び統治責任者の間のコミュニケーションが強化され、KAM 区分において参照される財務諸表の開示情報に対して、経営者及び統治責任者が一層の注意を払うことにつながる可能性がある。**

- ❖ **監査人が、コミュニケーションを行う事項に対して新たな注意を払う結果、間接的に、監査品質の重要な要因である、職業的懐疑心の高揚につながる可能性がある。**

KAM が含まれる監査報告書は？

IAASB の監査報告に関連する新規及び改訂版の国際監査基準は、2016 年 12 月 15 日以降に終了する事業年度に対する財務諸表の監査から適用される。すなわち、2016 年 12 月 31 日終了事業年度に対する報告期間であり、2017 年初旬から、強化された監査報告書が公表されることになる。

ISA 700 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」に記載されているとおり、KAM のコミュニケーションは、上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表に対する監査（以下「上場企業の財務諸表に対する監査」という。）において要求される¹。

（各国の）法令により、上場企業以外の企業の監査において、KAM のコミュニケーションが要求されることも想定される（例えば、各国の法令において、「社会的影響度の高い事業体」と指定されている企業や、公的部門の企業）。また、例えば、経営者又は監査委員会の要請を受けて、若しくは監査人が自主的に、上場企業以外の企業の監査報告書において、KAM のコミュニケーションを任意で行うことがある。

¹ ISA 700 第 31 項参照

監査人は、KAM をどのように決定するのか？

KAM は、利用者に対して目的適合性がある情報を提供するため、当該企業及び監査にとって特有のものでなければならない。したがって、ISA701 では、監査人が、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の中から KAM を決定するのに役立つように、**判断に基づく意思決定の枠組み (judgment-based decision framework)**を導入している²。この意思決定の枠組みは、監査人が、利用者が関心を示している領域に、特に注意を払うように開発されている。よって、監査人は、この意思決定の枠組みの適用により、企業に特有で、利用者のニーズに対して有益かつ目的適合性のある KAM のコミュニケーションを行うように導かれる。

ISA 701 は、KAM の決定のための最初のステップとして、監査人に対し、**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**を決定することを要求している。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。

- ❖ ISA 315(改訂)に従って、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³
- ❖ 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

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⁴。ISA 701 は、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の相対的な重要性や KAM とするかどうかを決定する際に用いる、判断に基づく意思決定の枠組みに関して十分なガイダンスを提供しており、KAM の決定の際に、以下の考慮事項が関連することがあると記載している。

- ❖ 統治責任者とのコミュニケーションの内容及び程度。監査人は、より困難かつ複雑な事項について、統治責任者との、より深度ある、頻繁な、又は強固なコミュニケーションを行うことがある。
- ❖ 想定される財務諸表の利用者が財務諸表を理解する上での重要性
- ❖ 関連する会計方針の内容、又は、同業他社と比較して、経営者が適切な会計方針を選択する際の複雑性若しくは主観性
- ❖ 不正又は誤謬による、修正済みの虚偽表示及び集計された未修正の虚偽表示の性質及び金額的又は質的な重要性（該当する場合）
- ❖ 当該事項に対応するために要した監査作業の内容及び範囲（当該事項への対応又は実施した手続の結果の評価に必要な専門的な知識と技能の程度（該当する場合）、及び、当該事項について監査チーム外の者に行う専門的な見解の問合せの内容を含む）

² ISA 701 第9項から第10項及びA9項からA30項参照。ISA 260（改訂）「統治責任者とのコミュニケーション」及びその他のISAにおいて、監査人の重要な発見事項を含めた特定の事項について統治責任者とのコミュニケーションを行うことを求める要求事項が記載されている。

³ ISA 315（改訂）「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」。ISA315（改訂）は、ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」とともに、ISAに準拠して実施される監査におけるリスク・アプローチの基盤となる基準である。

⁴ ISA 701 第10項及びA27項からA30項参照

- ❖ 監査手続の適用、手続の結果の評価、及び監査意見の基礎となる、適合性と証明力のある証拠の入手に伴う困難の内容及び程度（特に、監査人の判断がより主観的になる場合）
- ❖ 当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度

監査人は、KAM の決定プロセスにおいて、統治責任者にコミュニケーションを行った事項から、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき項目を絞り込むことが想定されている。また、ISA に基づく監査は、リスク・アプローチに基づき実施されるため、例え企業の間で関連する事実や状況が類似していたとしても、それらの類似する企業の監査が同じ方法で実施されるとは限らない。従って、監査人が採用しているアプローチによって、KAM は様々となる可能性がある。これは、個々の企業及び監査業務に特有な要因が、当事業年度の財務諸表監査において最も重要である事項を選択する際の監査人の判断に影響を及ぼす場合があるためである。

IAASB は、ISA 701 は、KAM の決定及びコミュニケーションの一貫性を促進することと、監査報告書においてコミュニケーションが行われる KAM が、可能な限り個々の企業に特有で目的適合性があるようにするためには監査人の判断に委ねる必要があることとの間の、適切なバランスを達成するように策定されていると考えている。KAM が「可能な限り個々の企業に特有で目的適合性がある」こと

とは、投資家から、本プロジェクトの成功のために不可欠であると常に主張を受けていることである。

監査報告書においてコミュニケーションが行われる KAM の数は、企業の複雑性、企業の事業及び環境の内容、並びに監査業務に関する事実及び状況によって影響を受けることがある。上場企業の監査においては、KAM が少なくとも 1 つは存在することが想定される。

監査報告書における KAM の記載の詳細さの程度は？

KAM の記載に関する ISA 701 の要求事項は、想定される財務諸表の利用者が、当該事項が監査において最も重要な事項の一つである理由と、当該事項に対する監査上の対応を理解できるように、当該事項に関する簡潔かつバランスの

とれた説明を提供することを意図して記載されている⁵。また、KAM の記載には、財務諸表に関連する開示が行われている場合は当該関連する開示情報への参照が常に含まれる。ただし、各 KAM の記載の詳細さの程度は、職業的専門家としての判断に係る事項であり、個々の監査業務の特定の実事及び状況に応じて様々となり得る。IAASB は、KAM のコミュニケーションが、すぐに標準化又は「決まり文句」的なものになるのではという投資家等の懸念を軽減するため、監査人が可能な限り個々の企業及び監査業務に特有な KAM の記載を行えるように、柔軟性が重要であると考えている。

⁵ ISA 701 第 13 項及び A34 項参照

ISA 701⁶は、KAM に対する監査上の対応として、以下の記載が含まれることがあるかと説明している。

- ❖ 当該事項に最も関連した、又は評価した重要な虚偽表示リスクに特有の、監査人の対応又はアプローチの特徴(aspects)
- ❖ 実施した手続の簡潔な説明
- ❖ 監査人の手続の結果を示す(indication)記述
- ❖ 当該事項に関する重要な所見(key observations)

又は、上記の項目の組合せ

利用者が、財務諸表監査全体における KAM の重要性や、KAM と監査報告書の他の記載項目（監査意見を含む）との関係を理解できるようにするため、監査人は、KAM の記載において、過度に専門的な表現の使用を避けるように注意する必要がある。また、以下に留意する必要がある。

- ❖ 監査人が財務諸表に対する意見を形成する上で、当該事項に関する問題が適切に解消されていないとの印象を与える表現を使用しないこと。
- ❖ 一般的又は標準化した記述は避け企業に特有な事項に関連付けること。
- ❖ （該当する場合）当該事項が財務諸表の関連する開示情報においてどのように記載されているかを考慮すること。
- ❖ 財務諸表全体に対する監査意見とは別に、財務諸表に含まれる個別の事項に対する意見（「断片的な意見（piecemeal opinion）」）を含める又はそれを暗示しないこと⁷

KAM は、当該企業に特有なものでなければならず、また決まり文句的な表現や過度に専門的な表現は避けなければならない。これにより、監査に関する深い知識を必ずしも有していない、想定される財務諸表の利用者が、KAM の記述を理解するのに役立つ。

監査報告書における KAM のコミュニケーションは、経営者が財務諸表において関連する適切な開示を行うことを代替するものではない。経営者が、財務諸表又は企業に関する情報に対する主たる責任を有する。従って、監査人は、KAM の記述において、企業に関する未公表の情報(original information)⁸の提供を行うことは避けることを模索するのが適切である。

監査報告書における KAM 区分には、KAM の性質に関する説明の文言⁹が記載される。KAM は、監査人が、財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において検討した事項であり、監査意見と別に、監査人は当該事項に対して個別に意見を表明しないことが記載される。

⁶ ISA 701 A46 項参照

⁷ ISA 701 A47 項参照

⁸ ISA 701 A35 項において、企業に関する未公表の情報(original information)とは、企業によって公にされていない当該企業に関する全ての情報であると記載されている（したがって、企業に関する未公表の情報には、例えば、財務諸表及び監査報告書日において利用可能なその他の記載内容に含まれている情報や、決算発表又は投資家向け説明資料等により、企業が口頭又は書面により提供している情報は含まれない）。

⁹ ISA 701 第 11 項参照

次のステップ

ISA 701 の導入及び有効な適用のための取組みは、実務の大きな変更を意味することになる。監査報告関連基準が最終化され公表された今、各国の監査基準設定主体は、各国の法令に照らして必要な変更についての検討を開始することになる。また、監査事務所は、適用のためのガイダンスの策定や、監査報告書において KAM のコミュニケーションを行う監査チームの教育に必要な研修やコミュニケーションのための作業を開始することになる。

これらを支援するため、現在、ISA701 の要求事項がどのように適用されうるかを説明するために、限定された数の KAM の例示が作成されている。ただし、IAASB は、投資家のニーズに対応するため KAM の概念が時を経て進化することの重要性を認識している。

IAASB は、主要な利害関係者との継続的なアウトリーチ活動を通じて、引き続き、適用のための活動のモニタリングを行い、適用日から 2 年を経過した後に、監査報告に関連する新規及び改訂版の国際監査基準の適用後レビューを実施することを予定している。

この適用後レビューは、ISA 701 に従った KAM のコミュニケーションが、想定した効果を達成し、利用者のニーズを満たしているかどうかを IAASB が評価するのに役立つ予定である。

Copyright © 2015 by the International Federation of Accountants (IFAC). すべての権利は IFAC が所有しており、許可を得て使用している。この文書の複製、保存及び転送については、permissions@ifac.org に連絡のこと。本公表物は、日本公認会計士協会(JICPA)によって英語から日本語に翻訳された。IFAC は本翻訳の正確性及び完全性に対する責任又はそれらの結果として生じる訴訟に対する責任を何ら負うものではない。

For access to the new and revised Auditor Reporting standards, more information about the changes to the auditor's report, and other Auditor Reporting Toolkit materials, please visit The New Auditor's Report webpage at www.iaasb.org/auditor-reporting.