

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。

本文書は、監査上の主要な事項(KAM)の概念が、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」に準拠して、実務においてどのように適用され得るかについて例示するために作成された。本文書は、2015年1月に公表した「監査報告-監査上の主要な事項」に記載されている事項に基づいている。本文書に含まれているKAMの文例は、例示の目的で作成されている。ISA 701は、投資家その他の監査報告書の利用者にとって目的適合性があり有益な(relevant and meaningful)情報を提供するように、個々の監査業務及び企業における事実や状況に合わせたKAMの記述が行われることを要求している。よって、監査報告書に記載されるKAMの数、KAMとして選択される事項、KAMの記述の内容は、様々になることが想定されている。

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。本文書に含まれるKAMの文例は、オランダ(ISA701に類似した概念が監査基準に導入され既に適用されている)及び英国(長文化された監査報告書が導入され2年目を迎えている¹⁾)において発行された監査報告書、並びにIAASBの公開草案「財務諸表に対する監査報告：提案する新規及び改訂版の国際監査基準」(2013年7月公表)に含まれる文例に基づいている。

KAMに関連して監査報告書に記載することが要求される説明情報

監査人は、KAMのコミュニケーションを行う場合、法令が規定する場合を除き、監査報告書の独立した区分として、「監査上の主要な事項」という見出しを付し、以下のKAMの性質に関する説明の文言を記載することが要求されている²⁾。

監査上の主要な事項

監査上の主要な事項とは、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のことをいう。監査上の主要な事項は、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、私たちは、監査意見と別に、これらの事項に対して個別に意見を表明しない。

上記の記述は、定型的な文言ではあるが、KAMという新しい概念を、監査報告書の利用者が理解するために適切な、説明の情報を提供することを意図している。特に、KAMは、以下を意図するものではない。

- 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監査人によって適切に解消されていないことを示す。
- 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する。

¹ 2015年3月、英国財務報告評議会は、サーベイ「長文化した監査報告書：適用初年度の経験のレビュー」を公表した。当該サーベイでは、新しい要求事項の遵守状況と革新が行われている領域の双方について調査している。

² ISA 701 第11項参照

さらに、監査報告書の「財務諸表監査に対する監査人の責任」区分には、以下の KAM に関する記載が含まれる³。

私たちは、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、監査人の職業専門家としての判断において、当事業年度の財務諸表監査で最も重要な事項を、監査上の主要な事項と決定する。私たちは、これらの事項を監査報告書において記載する。ただし、法令によって当該事項を開示することが禁止されている場合や、極めて稀な状況において、監査報告書においてコミュニケーションを行うことにより生じる負の影響が、当該コミュニケーションにより得られる公共の利益（便益）を上回ると合理的に予想されるため、監査人が当該事項についてのコミュニケーションを行うべきでないと判断した場合は記載しない。

KAM の決定（個々の監査業務における、KAM の数の決定を含む）

KAM は、利用者に対して目的適合性があり有益な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⁴。この意思決定の枠組みは、監査人が、投資家及びその他の利用者が関心を示している領域（特に、経営者による最も重要又は複雑な判断を含む財務諸表の領域、及び ISA のリスク・アプローチに従って監査人が特に注意を払う領域）に、特に注意を払うように開発されている。

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。

³ ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第 40 項から第 41 項参照。第 40 項において、上場企業の財務諸表の監査及び ISA 701 に従って KAM のコミュニケーションが行われるその他の企業の財務諸表の監査の場合にのみ、当該記述が要求されている。ISA 700（改訂）第 41 項において、当該記述は、監査報告書の添付とすることが認められており、その場合、監査報告書には付録の場所を示すことが要求されている。また、ISA 700（改訂）第 41 項において、法令又は各国の監査基準で明示的に認められている場合には、監査報告書において、監査人の責任についての記述が含まれる適切な機関のウェブサイトにも参照することも認めている。

⁴ 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。

要求されるKAMの記載

KAMの記載においては、当該事項に関連する情報が財務諸表に開示されている場合、当該関連する開示情報への参照を記載することが要求される。加えて、以下を記載することが要求される。

- 当該事項が監査において最も重要であり、よってKAMであると判断した理由
- 当該事項に対する監査上の対応⁵

KAMの記載に関するISA701の要求事項は、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。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事実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。

財務諸表に開示されている事項と関連する、KAMに含まれる企業特有の情報の記述は、財務諸表における関連する開示情報と整合していることが想定されている。監査人が、当該事項又は企業に関する未公表の情報(original information)を不適切に提供する結果となるべきではない。

記載順序

監査報告書のKAM区分における個々のKAMの記載順序は、職業的専門家としての判断に係る事項である。例えば、監査人の判断に基づき、相対的な重要性に応じて、又は財務諸表での開示の順序に合わせて記載されるかもしれない。また、監査人は、各KAMを区別するために、それぞれに小見出しを付して記載することが要求される。

KAMの文例

IAASBは、ISA701を最終化した際、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の例示を作成することで同意した。以下の例示は、KAMの記載に含まれる事項の抜粋を示しており、また、監査人に柔軟性が認められていることを示すため、記載の詳細さの程度は様々な例が含まれている。

当該事項がKAMであると判断した理由

監査報告書のKAMの記載は、想定される財務諸表の利用者に、当該事項がKAMであると判断した理由(すなわち、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項であると判断した理由)についての洞察を提供することを意図している。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することを意図して策定されている⁶。

⁵ ISA 701 第13項及びA34項からA51項参照。

⁶ ISA 701 A42項からA45項参照

以下は、「当該事項が KAM であると判断した理由」の記述の例示である。:

- *のれん*

グループは、国際財務報告基準に準拠して、のれんの金額に関して年次で減損テストを実施することが要求されている。20X1 年 12 月 31 日時点での残高 XX は財務諸表において重要であり、したがって、監査上、減損テストの検討は重要であった。また、経営者の評価プロセスは複雑であり判断の度合が高く、様々な仮定が使用されている。特に、[特定の仮定を記載する]は、[国又は地理的領域の名称]における、将来の市況や経済状況に関する予測による影響を受ける。

- *金融商品の評価*

会社の金融商品への投資額総額のうち、仕組金融商品に対する投資は[x%]を占めている。仕組金融商品は、特有の構造及び条件を有しているため、活発な市場における相場価格ではなく、内部開発モデルに基づき評価されている。その結果、仕組金融商品の評価における測定の不確実性は高い。従って、監査上、仕組金融商品の評価は重要であった。

- *新しい会計基準の影響*

2013 年 1 月 1 日に、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」が適用となった。IFRS 第 10 号は、グループが、投資先に対するパワー、投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利、及び投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力を有するかどうか、すべての投資先企業を対象に評価することを要求している。各企業の構造、事業、所有権の複雑性から、グループは、多くの契約上の取決めの実態について評価し解釈することが要求されている。

- *確定退職給付資産及び債務の評価*

グループは、20X1 年 12 月 31 日現在において、年金資産の積立超過額として [金額] を計上している。退職給付資産及び債務の評価の基礎となる種々の仮定に関する判断は、積立超過額又は不足額を変動させ、グループの配当可能利益の金額に影響するため重要であり、また、当該判断は主観的なものである。経営者は、積立超過額の算定のため、数理計算の専門家からの助言を得ているが、見積りは、長期的なトレンド及び市況に対するグループの予想に基づき行われているため、不確実性が存在している。計算において使用された仮定の僅かな変化が評価額に大きく影響するため、グループが貸借対照表において認識した金額と、実際の超過額又は不足額は、大きく異なる可能性がある。

- **収益認識**

[製品の名称]について、販売及びアフターサービスを行った年度に認識する売上及び利益の金額は、個々の長期的なアフターサービス契約が、[製品の名称]の販売契約と関連しているか又は独立しているかの評価によって決定される。契約上の取決めが複雑であるため、会計処理の選択には、その都度重要な判断が伴う。グループが、[製品の名称]の販売と長期サービス契約を、会計上、1つの取決めとして不適切に処理する可能性や、通常、長期サービス契約の利益率は[製品の名称]の販売契約の利益率よりも高いため、そのような処理は売上及び利益の早期計上につながることを考慮し、我々は、監査上、収益認識に重要性があると判断した。

- **継続企業の前提の評価**

注記2に記載されているとおり、グループは、様々な自己資本規制の対象であり、自己資本規制はグループの継続企業の前提の評価の主な決定要因となっている。我々は、[重要な構成単位]の将来の収益性の予測が、資本の状況の予測の主な決定要因であり、よって、グループ及び[重要な構成単位]の継続企業の前提の評価における最も重要な仮定であると判断した。経営者は、継続企業の前提の評価を行うための計算において、高度に主観的な判断を行うことが求められ、また、[適用される規制上の枠組みの名称]における規制上の要求事項を反映するため会計数値に調整を加えることが求められる。この計算は、将来の業績の見積りに基づくものであり、また、財務諸表の作成の基礎である、継続企業の前提の適切性の評価において重要である。従って、監査上、当該仮定の妥当性の評価のために、監査チームの上位メンバーの関与時間も含め、相当の時間が投入された。

当該事項に対する監査上の対応

また、監査報告書におけるKAMの記載では、当該事項に対する監査上の対応を記載することが求められている。監査上の対応の記述の詳細さの程度は、職業的専門家としての判断に係る事項である。ISA701⁷は、監査上の対応の記載には、①当該事項に最も関連する又は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)、②実施した手続の簡潔な説明、③監査人の手続の結果を示す(indication)記述、④当該事項に関する主要な所見(key observations)、⑤①から④の組み合わせが含まれることがあるとしている。監査人は、KAMの記載において監査人の手続の結果を示す記述を行う場合、個々のKAMに対して監査意見と別に意見を表明しているのではないかとの印象を与えたり、財務諸表全体に対する監査意見に疑問を生じさせることのないように注意が必要である。

⁷ ISA 701 A46 項から A51 項参照

以下は、「当該事項に対する監査上の対応」の記述の例示である。

- **のれん**

私たちは、グループが使用した仮定及び手法（特に、[事業の内容]の売上の成長及び利益率の予想）の評価に際して、評価の専門家を利用した。私たちは、減損テストの結果の感応度が最も高く、よってのれんの回収可能価額の決定に最も重要な影響を与える仮定に関する、グループの開示の適切性にも特に注意を払った。
- **収益認識**

収益認識を、特別な検討を必要とするリスクであると評価し、収益認識に関する重要な虚偽表示リスクに対応するため、以下を含めた監査手続を行った。

 - 内部の IT 専門家を利用した、内部統制の運用評価手続の実施。特に、個々の広告キャンペーンの契約条件及び価格決定に関するインプット、当該契約条件及び価格データと広告会社との関連する包括的な契約との比較、及び広告対象者のデータとの関連性に関する内部統制に対して実施している。
 - 監査人が有する業種に関する知識及び外部の市場データから算定される推定値に基づく、収益及びその認識のタイミングの詳細な分析（推定値との差異の追加的な調査を含む）
- **構成単位の処分**

私たちは、当該事項への対応として、評価、金融商品及び税務の専門家を利用し、以下の作業に特に注意を払った。

 - 第三者のデータが利用可能なものについて、第三者のデータと比較し、受領した対価の各要素に配分した公正価値の適切性の評価
 - 販売・購入契約に含まれる組込デリバティブに対する経営者の判断の評価
 - 利用された主要な仮定を評価することによる、[構成単位の名称]の公正価値並びに取得資産及び取得負債に対する購入価格の配分についての批判的な評価

また、私たちは、連結財務諸表における処分取引の表示及び開示についても評価した。

- リストラクチャリング引当金及び組織変更

私たちは、費用及び引当金の妥当性及び認識の時期の適切性について、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づき評価した。グループが費用及び引当金を認識するための規準は詳細で、また、現地でのコミュニケーションや固有の労働環境の影響を受け、労働組合との合意、個人への通知、又は和解に基づく場合がある。構成単位の監査チームは、当該構成単位に関するリストラクチャリング引当金の認識及び測定に関して、詳細な監査手続を実施した。グループ監査チームは、リストラクチャリング引当金の網羅性及び正確性を、特別な検討を必要とするリスクであると判断し、構成単位の監査チームが実施した手続を査閲し、また、認識の規準について構成単位の監査チームとの討議を行った。本社におけるリストラクチャリング引当金は、グループ監査チームにより監査されている。私たちは、財務諸表において認識されたリストラクチャリング引当金の決定に際し経営者が使用した規準及び仮定は、適切であると判断した。

- リストラクチャリング引当金及び鉱山の処分

私たちの監査手続には、特に、グループと[政府の名称]とのやりとりの検証と交渉の状況に関する経営者とのディスカッション、経営者の発表により、グループが現状において余剰コストの負担を約束した状況にあるかどうかの評価、鉱山閉鎖が社会に及ぼす影響並びに関連コストの内部及び第三者による調査の分析、閉鎖計画の前倒しに伴う、引当金及び鉱山の復旧コストの再計算、閉鎖計画の前倒しによりグループに求められる義務負担契約の存在に関連した、長期供給契約の再評価が含まれる。また、我々は、経営者の偏向が存在する潜在的なリスク及びグループの開示の適切性を評価した。

私たちは、仮定及び仮定に基づき算定された見積りには偏りがなく、また、グループは、当該見積りには固有の重要な不確実性があり、見積りの変更により将来の期間に影響を及ぼす可能性があることを、適切に開示していると判断した。計算には誤謬は発見されていない。

財務諸表における関連する開示情報への参照

財務諸表及び企業に関する情報を提供する責任は、経営者が有する。従って、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。監査報告書における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事項への参照が常に含まれる⁸。関連する開示情報への参照は、想定される財務諸表の利用者が、財務諸表の作成において経営者が当該事項にどのように対応したか理解するのに役立つ。監査人は、監査報告書におけるKAMの記載において、関連する開示情報への参照に加えて、当該開示情報の主な特徴(key aspects)を強調する場合がある。主な特徴について財務諸表に経営者が開示している程度は、当該事項がKAMである理由を想定される財務諸表の利用者が理解できるように、監査人が、当該特徴に監査上どのように対応したかを記載する際に役立つ場合がある。

⁸ ISA 701 第13項及びA40項からA41項参照

以下は、「財務諸表における関連する開示情報への参照」の記述の例示である。

- *金融商品の評価*

仕組金融商品に関する会社の開示は注記5に記載されている。

- *のれん*

のれんに関する会社の開示は注記3に記載されており、使用された主要な仮定の将来における僅かな変化が、のれんの減損を生じさせる可能性があることが具体的に説明されている。

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.