

The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

<資料2-2>

参考資料

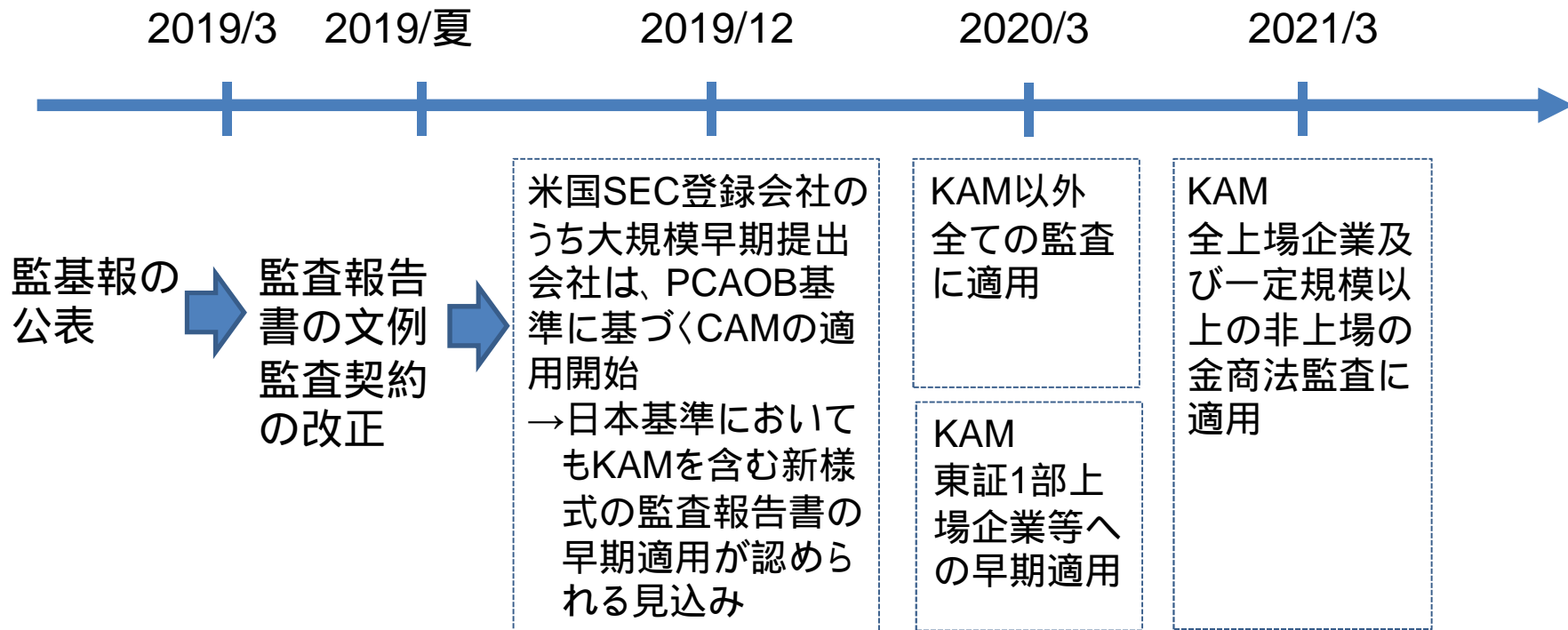
監査基準委員会報告書(公開草案) 改正の概要

2018年10月

改訂監査基準の適用時期

改訂監査基準前文 三

- 1 改訂監査基準中、「監査上の主要な検討事項」については、2021年(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。
- 2 改訂監査基準中、報告基準に関わるその他の改訂事項については、2020年(平成32年)3月決算に係る財務諸表の監査から適用する。



国際監査・保証基準審議会 (IAASB)

クレンジング後に完了した国際監査基準 (ISA) 改正プロジェクト

	プロジェクト名及び改正対象のISA (赤字は新設ISA)	公表	適用時期
1	内部監査業務の利用 (ダイレクト・アシスタンス) ISA610, 315他	2012年3月	2014年12月15日以後開始の会計期間
2	監査報告書関連 (KAM) 700, 701 , 705, 706, 710, 210, 220, 230, 260, 510, 570	2015年1月	2016年12月15日以後終了の会計期間
3	監査済財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の情報に関する監査人の責任 720, 700, 701 , 705, 706, 710, 210, 450, 510, 560, 570	2015年4月	
4	開示プロジェクト (注記の監査) 200, 210, 240, 300, 315, 320, 330, 450, 580, 700, 705他	2015年7月	
5	監査報告書の修正 800, 805	2016年1月	
6	報告書の修正 810	2016年3月	
7	財務諸表監査における法令の検討 (NOCLAR) 250, 210, 220, 230, 240, 260, 265, 315, 500, 580他	2016年9月	2017年12月15日以後開始の会計期間
8	会計上の見積りの監査	2018年9月	2019年12月15日以後開始の会計期間

監査基準委員会報告書の改正予定

IAASB PJ #	プロジェクト (適用時期)	監査基準委員会報告書番号	ED 公表 予定	最終版公 表予定
7	NOCLAR関連 (2019年4月1日開始事業年度～)	240、250、265、500、900、2400	公表済み	2018年4Q
		品基報、210、220、230、260	公表済み	2019年1Q
		315、580(項番号のみ)	公表済み	2019年2Q
2	監査報告関連(1) (2020年3月期～)	品基報、210、220、230、260、510、 570、700、701、705、706、710	2018年10 月	2019年1Q
1 & 4	リスク評価関連 (2020年3月期～)	200、240、300、315、320、330、450、 580、610	2019年1Q	2019年2Q
5 & 6	監査報告関連(2) (2020年3月期～)	800、805、810		2020年2月 頃まで

KAMに関連して改正する監査基準委員会報告書

新設

- 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

改正

- 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
- 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」
- 260「監査役等とのコミュニケーション」
- 570「継続企業」

適合修正

- 210「監査業務の契約条件の合意」
- 220「監査業務における品質管理」
- 230「監査調書」
- 510「初年度監査の期首残高」
- 710「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」
- 品基報1号「監査事務所における品質管理」

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(1)

- 新設の監基報- 監査上の主要な検討事項(KAM)に関する実務指針
- KAMの目的と期待される効果(第2項及び第3項)、性質(第4項)

KAMの目的	実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報伝達手段としての価値を向上させること
期待される効果	<ul style="list-style-type: none">● 利用者が財務諸表における経営者の重要な判断が含まれる領域を理解するのに役立つ● 利用者と、経営者や監査役等との間で行われる監査済財務諸表又は実施された監査に関連する対話が促進される。
性質	<ul style="list-style-type: none">● 会社の開示を代替するものではない。● 除外事項を代替するものではない。● 継続企業の前提に関する重要な不確実性の報告を代替するものではない。● 個々のKAMについて監査意見を述べるものではない。

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(2)

■ 監査基準委員会報告書701の適用(第5項)

- 法令により監査報告書において監査上の主要な検討事項の記載が求められる監査
- 監査上の主要な検討事項を任意で報告することを契約条件により合意した場合の監査

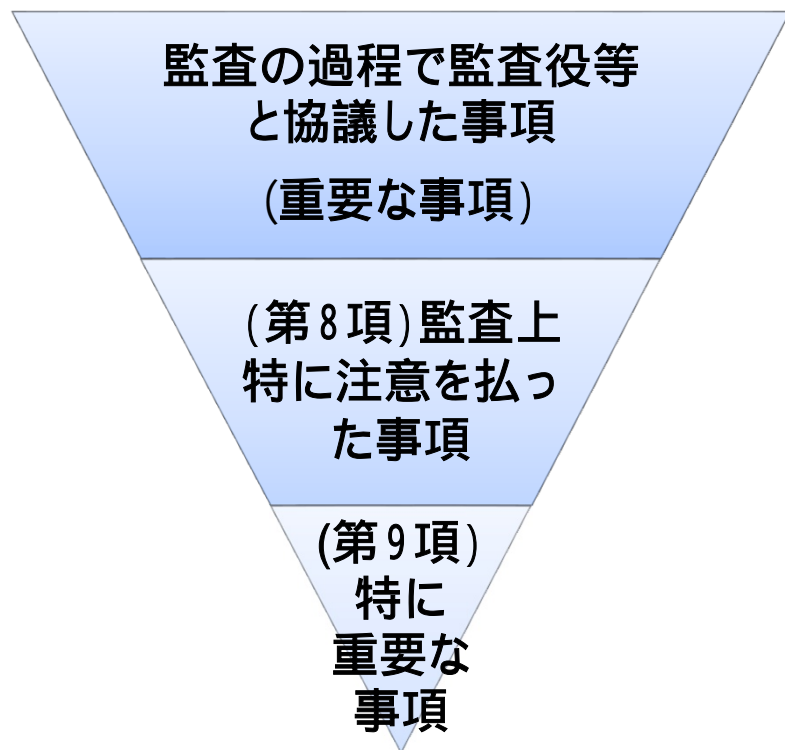
■ 監査上の主要な検討事項の定義(第7項)

当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項をいう。監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等のコミュニケーションを行った事項から選択される。

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(3)

監査上の主要な検討事項の決定 (第8項及びA9項からA26項、第9項及びA27項からA30項)

- 比較情報が財務諸表に含まれている場合も、当期の監査上の論点からKAMを選択(A10項)
- 前年度のKAMの更新は求められていない。(A11項)



■ 特に注意を払った事項 – 以下を考慮

特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、
経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度

当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響

- 計画段階から検討。監査役等とKAMの候補を協議し、監査実施後に最終決定(A16項)
- 特別な検討を必要とするリスクとの関係(A21項)

■ 特に重要である事項(第9項)

- 特に重要であるかどうかは当該監査における相対的な重要性に基づく(A28項及びA29項)
- KAMの個数が多い場合は、絞り込みが適切かどうか再検討(A30項)

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(4)

監査上の主要な検討事項の報告 (第10項から第12項)

- KAMの区分を設け、KAMの一般的な以下の説明文を記載(第10項及びA31項からA33項)
 - 監査上の主要な検討事項は、当年度の財務諸表監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。
 - 監査上の主要な検討事項は、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監査人が対応した事項であり、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。
- 除外事項付意見を表明しなければならない状況において、KAMを代替的に利用してはならない。(第11項)
- 個々のKAMの記載事項(第12項)
 - 関連する財務諸表における開示がある場合は、当該開示への参照
 - 個々の監査上の主要な検討事項の内容
 - 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由(A42項からA45項参照)
 - 当該事項に対する監査上の対応(A46項からA51項参照)

ただし、連結財務諸表の監査報告書に同一内容のKAMを記載している場合は、個別財務諸表の監査報告書において記載を省略することができる。

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(5)

監査上の主要な検討事項の報告 (第10項から第12項)

■ 個々のKAMの記載事項(A34項からA51項)

- 会社の未公表情報を不適切に記載することを回避、過度に専門的な監査用語の使用を控え、利用者に理解できるように記載。監査人により提供される情報の内容及び範囲は経営者と監査人のそれぞれの責任(二重責任の原則)を踏まえて判断(A34項)
- 未公表情報の範囲(A35項)
- 未公表情報に触れる必要があると判断した場合、まずは経営者に開示を促し、必要に応じて監査役等と協議(A36項)
- 経営者は財務諸表又はその他の記載内容において追加開示することがある。(適正表示を達成するための追加情報のバスケット条項を想定)(A37項)
- 財務諸表における開示との関係(注記は、その詳細さの程度によっては、監査人の対応をよりの確に記述するのに役立つことがある)(A40項及びA41項)
- 利用者が監査及び監査人の判断をより理解することができる場合、当該情報は利用者にとって目的適合性があることとなる。(A43項)
- 企業の特定の状況に直接関連付けて記載する。企業の監査に特有の情報を記載(A44項)
- 監査上の対応は、KAMに最も適合又はリスクに焦点を当てた監査アプローチの側面、手続の簡潔な概要、手続の結果に関連する記述、監査人の主要な見解を組み合わせることで記載(A46項)

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(6)

報告すべき監査上の主要な検討事項の有無 (第13項及び第14項)

■ KAMを監査報告書上報告しない場合(第13項)

法令等で開示が禁止されている、又は開示による不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれる場合を除いて、KAMを記載する。



開示による不利益 > 公共の利益となるケースは極めて限定的

- 開示による不利益について、経営者及び監査役等とコミュニケーションを通じて、経営者の見解を理解し、検討。開示することへの懸念が特定の側面に限定されている場合は、それ以外の側面に関して開示可能なことがある。経営者の見解に関して経営者確認書を入手することがある。(A54項)
- 監査基準に基づき正当な注意を払って報告するKAMは、監査人の守秘義務が解除される正当な理由に該当する。(A55項)

■ 除外事項及び継続企業の前提に関する重要な不確実性がある場合、それらはKAMの定義に該当するが、KAMとして記載するのではなく、除外事項又はGCの重要な不確実性区分にそれぞれ記載する。(第14項)

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(7)

「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容 (第15項、A58項及びA59項)

- (1) KAMに該当する事項がない場合、(2) KAMを監査報告書において報告しないと監査人が判断しており、また、それ以外にKAMがないと判断している場合、(3) 除外事項又はGCの重要な不確実性に関する事項以外にKAMに該当する事項がない場合、又は(4) 連結財務諸表の監査報告書に記載されているKAMと同一内容であるため個別財務諸表の監査報告書においてKAMの記載を省略する場合は、その旨を記載

- (1)(2)(3)の場合のKAM区分の文例(A58項)

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、…(略)…個別に意見を表明するものではない。
(「除外事項付意見の根拠」区分又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載されている事項を除き)、当監査法人は監査上の主要な検討事項はないと判断した。

- (4)の場合のKAMの記載の文例

XXX(個々のKAMの小見出し)

連結財務諸表の監査報告書に記載されている監査上の主要な検討事項(参照番号xx)と同一内容であるため、記載を省略している。

- 上場企業の監査において、KAMは一つは存在することが想定されている。(A59項)

監査基準委員会報告書701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(8)

監査役等とのコミュニケーション(第16項及びA60項からA63項)

- 以下について監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。
 - KAMと決定した事項
 - 報告すべきKAMに該当する事項がないと判断した場合はその旨

- 計画段階でKAMとなる可能性がある事項を伝達し、監査結果時に更新(A60項)
- 開示することによる不利益と比較してKAMとして報告しないと決定した場合もコミュニケーションを行う。(A62項)
- 審査担当者により慎重に協議を行い、KAMがないという決定を見直すことがある。(A63項)

文書化(第17項及びA64項)

- 以下を監査調書に含めなければならない。
 - 特に注意を払った事項、それがKAMに該当するかどうかの決定の根拠
 - KAMに該当する事項がないと判断した場合、除外事項又はGCの重要な不確実性以外にKAMに該当する事項がないと判断した場合、その根拠
 - KAMに該当するが第13項に基づき監査報告書において報告しない場合はその根拠

監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 主な改正点(1)

監査報告書の記載順序と新区分

独立監査人の監査報告書

【財務諸表監査】

監査意見
監査意見の根拠

継続企業の前提に関する重要な不確実性
(該当する場合)

監査上の主要な検討事項

追記情報(強調事項又はその他の事項)
(該当事項がある場合)

財務諸表に対する経営者及び監査役等の責任

財務諸表監査に対する監査人の責任

利用者にとって関心の高い情報から記載

- 監査意見を監査報告書の冒頭に記載(第21項)
- 監査意見の根拠区分の新設(第26項)
 - 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実施した旨
 - 我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、その他の倫理上の責任を果たしている旨
 - 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旨
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性区分の新設(第27項)
- KAM区分の新設(第28項及び第29項)
 - 被監査会社に固有の情報
 - 標準化された文言

監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 主な改正点(2)

財務諸表に対する経営者及び監査役等の責任(第30項から第32項)

- 経営者の責任に、継続企業の前提に関する評価責任を追加
- 監査役等は、財務報告プロセスの整備及び運用を含む取締役の職務執行の監査する責任を有している旨を記載

財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任

経営者の責任は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して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。
財務諸表を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、[適用される財務報告の枠組み]に基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。

監査役及び監査役会の責任は、財務報告プロセスの整備及び運用を含む取締役の職務執行を監査することにある。

監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 主な改正点(3)

監査人の責任の記載内容の拡充(第34項から第37項)

- 重要性の概念の説明(第35項(2))
- 監査の過程を通じて職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持すること(第36項(1))
- 不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、対応した監査手続を立案・実施すること(第36項(2))
- 継続企業の前提の評価(第36項(2))
- 財務諸表の表示及び注記事項の検討(第36項(2))
- グループ監査が適用となる場合の監査人の責任(第36項(3))
 - グループ財務諸表に対する意見を表明するための、グループ内の構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること
 - グループ財務諸表の監査の指示、監督及び実施をすること
 - グループ監査責任者として単独で意見表明を行うこと
- 監査役等に対して、監査計画や監査上の重要な発見事項等の報告を行うこと(第37項(1))
- 上場企業の監査の場合、監査役等に独立性に関する報告を行うこと(第37項(2))
- KAMの記載が法令により求められる場合又は任意で記載する場合、KAMを報告する責任(第37項(3))

監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 主な改正点(4)

監査報告に関するその他の改正点

- 監査人の責任の記載場所(第38項)
 - 第36項及び第37項に記載されている部分は、監査報告書の本体に記載する方法の他、別紙に記載する方法を示している。

- 財務諸表の表示や注記事項の検討を強調
 - 用語の見直し(財務諸表の開示 財務諸表の注記事項)
 - 利用者にとって財務諸表の情報が目的適合性を有するか、理解に資するような適切な開示が行われているかどうかの検討(A6項)
 - 適正表示の枠組みの場合、適正表示を達成しているかどうかに関する評価(A7項からA9項)

- その他
 - 監査事務所の所在地として、例えば、監査責任者が執務する事業所の都市名又は登記されている事業所名を記載することに変更(A56項)

監基報700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 主な改正点(5)

《付録 財務諸表に対する監査報告書の文例》

	監査対象	財務報告の 枠組み	グループ監査 適用の有無	上場・非上場	被監査会社 の機関設計	監査上の主要 な検討事項
文例1	財務諸表	一般目的/ 適正表示	適用なし	上場	監査役会	記載あり
文例2	連結 財務諸表	一般目的/ 適正表示	適用あり	上場	監査委員会	記載あり
文例3	財務諸表	一般目的/ 準拠性	適用なし	非上場	監査役会	記載なし
監査報 告書へ の影響	<ul style="list-style-type: none"> 独立性 利害関係 の記載 	<ul style="list-style-type: none"> 監査意見 の文言 	<ul style="list-style-type: none"> 監査人の責 任区分 	<ul style="list-style-type: none"> 監査人の責 任区分 	<ul style="list-style-type: none"> 経営者及び 監査役等の 責任区分 監査人の責 任区分 	<ul style="list-style-type: none"> KAM区分の 有無 監査人の責 任区分

監基報705「独立監査人の監査報告書における 除外事項付意見」 主な改正点

- 「広範」の定義の表現の見直し(第4項)
- 意見不表明の場合の「監査人の責任」区分の記載(第27項及びA24項)
- 意見不表明の場合、KAM区分を設け、KAMを記載してはならない旨を明記(第28項及びA25項)
- 財務諸表の表示及び注記事項
 - 用語の見直し(財務諸表の開示→財務諸表の注記事項)
 - 経営者が選択した会計方針の適切性に関する財務諸表の重要な虚偽表示の説明を拡充(A4項)
 - 財務諸表の注記事項の適切性又は十分性に関する財務諸表の重要な虚偽表示の説明を拡充(A7項)

【参考】H22年改訂監査基準前文 二 主な改訂点とその考え方 2 (1)

また、監査人による監査意見の形成過程そのものは、実質的に従前とは変わらないものの、意見に関する除外及び監査範囲の制約に関して、従来の我が国の監査基準では、重要な影響として一括して扱っていた、「重要性」と「広範性」について、国際監査基準では2つの要素を明示的に示すことになっており、今般の改訂においては、当該影響について、「重要性」と財務諸表全体に及ぶのかという「広範性」の2つの要素から判断が行われることを明確にした。

監基報706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」 主な改正点(1)

■ 強調事項とKAMとの関係

- 強調事項の定義は変わらず。
- KAMと同時に強調事項にも該当すると判断する場合
KAMとして記載。当該事項をKAM区分の最初に記載したり、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であることを示唆する追加の情報を、監査上の主要な検討事項の記載に含める。(A2項)
他の監基報で強調事項として記載することを求めている事項がKAMに該当する場合には、KAM区分及び「強調事項」区分の両方に記載する。(A4項)
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性に関する報告の代替にはならない。(A7項)
- 強調事項の記載場所(A16項)
財務報告の枠組みに関連する場合、監査意見の根拠の区分の後に記載することが適切
「強調事項」区分に含まれる情報の相対的重要性に関する監査人の判断に基づいて、「強調事項」区分は、「監査上の主要な検討事項」区分の前後いずれかに記載する。
強調事項をKAM区別するため、「強調事項」の見出しに追加的な情報を加えることがある。

監基報706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」 主な改正点(2)

■ その他の事項

- 定義は変わらず。
- KAMと同時にその他の事項にも該当すると判断する場合
他の監基報でその他の事項として記載することを求めている事項がKAMに該当する場合には、KAM区分及び「その他の事項」区分の両方に記載する。(A9項)
- その他の事項の記載場所
報告書において、KAM区分とともに、「その他の事項」区分の記載も必要と考えられる場合、監査人は、「その他の事項」の見出しに追加の情報を加えることによって、個々のKAMと区別することがある。(A16項)

監基報260 「監査役等とのコミュニケーション」 主な改正点

- 用語の見直し
 - 「統治責任者」「ガバナンスに責任を有する者」(第9項)
 - 「企業統治」「ガバナンス」
- 監査役等とコミュニケーションを行う項目に以下を追加
 - (KAMが適用になる監査の場合)監査人の責任に関するコミュニケーション項目に、KAMの報告に関連する責任を追加(A8項)
 - 監査計画の概要に、KAMとなる可能性がある事項に関する監査人の見解や、適用される財務報告の枠組みの改正、並びに企業環境、事業活動及び財務状況における重要な変更が個々の財務諸表や注記事項に与える影響に対する、監査人が計画した監査アプローチを追加(A13項)
- 特別な検討が必要となるリスク、監査上の重要な発見事項に関する監査役等とのコミュニケーションは、KAMを決定する際、特に有用(A17項)
- コミュニケーションの方法に影響を及ぼす事項の例に、KAMを追加(A47項)
- コミュニケーションの実施時期に、以下を追加(A48項)
 - 計画した監査の範囲と実施時期についてコミュニケーションを行う際に、KAMとなる可能性がある事項についてもコミュニケーションを行うことがある。また、当該事項について、監査上の重要な発見事項を報告する際、深度ある協議を行うため、頻繁にコミュニケーションを行うことがある。
- 監査役等に伝達する品質管理のシステムの整備・運用状況に、「規制当局又は日本公認会計士協会による懲戒処分等の内容」を追加(第16項)

監基報570 「継続企業」 主な改正点

- 監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けなければならない旨を明確化(第16項)
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない場合における財務諸表の注記又はその他の記載内容における開示の適切性の検討(第19項)
- 重要な不確実性について財務諸表に適切な注記がなされている場合、監査人は無限定意見を表明し、財務諸表における注記事項について注意を喚起するために、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設け、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及び当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨を記載しなければならない。(第21項)

従来の強調事項から、別区分へ

- 継続企業の前提に重要な不確実性がある場合の監査報告書の文例を追加

【適合修正】 監基報210及び監基報220

監基報210 「監査業務の契約条件の合意」

- 監査契約書の様式及び内容 (KAM 関連)
 - 法令により又は任意でKAMを報告する場合は、監査の基準に基づきKAMを報告する旨を監査契約書に記載する。(A25項)
 - 期中において任意でKAMを報告することに合意したときは、契約条件の変更として扱う。(A32項)
- 監査の前提条件: 監査人に提供する情報に以下が含まれることを明確化
 - 注記事項に関連する情報(第4項)
 - 総勘定元帳や補助元帳以外から経営者が入手した情報(A11項)
 - その他の記載内容に関する情報を追加的に依頼することがある。(A20項)

監基報220 「監査業務における品質管理」

- 定義の見直し(第6項) 品基報第1号の改正案と同じ
 - 監査事務所
 - 我が国における職業倫理に関する規定
- 審査の内容、時期及び範囲
 - KAMが適用となる場合、審査員は監査報告書案を検討する際に、報告すべきKAMが記載されているか、KAMを記載しないと判断した場合の根拠の妥当性、KAMがない場合の判断の妥当性、KAMの記述の検討を行う。(A24-2項)

【適合修正】監基報230、監基報510及び監基報710

監基報230 「監査調書」

- 重要な事項及び関連する職業的専門家としての重要な判断の文書化(A10項)
 - 監基報701に従い、KAMとなるかどうかの決定根拠、報告すべきKAMがないと判断した場合の根拠

監基報510 「初年度監査の期首残高」

- 用語の見直し（開示 注記事項）
- 監査報告書の文例を更新

監基報710 「過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表

- 用語の見直し（開示 注記事項）
- 前年度の財務諸表が監査されていない場合の適用指針を追加
 - 期首残高について十分かつ適切な監査証拠の入手が困難な場合、KAMに該当すると判断することがある(A8項及びA13項)
- 監査報告書の文例を更新