

The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

第89回監査役全国会議

第2分科会

「監査役等を巡る最近の制度改革への対応
—KAM等、開示制度の充実に関して—」

2019年10月

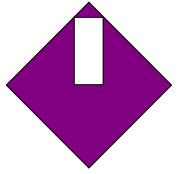
日本公認会計士協会常務理事

志村 さやか

構成

- I 日本公認会計士協会 (JICPA)
監査基準委員会研究報告第6号「監査報告書に係るQ&A」

- II 監査上の主要な検討事項 (KAM) の試行



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

I 日本公認会計士協会 (JICPA) 監査基準委員会研究報告第6号 「監査報告書に係るQ&A」

監査報告書に係るQ&A

- 2019年7月18日付けで、JICPAから、「監査基準委員会研究報告第6号「監査報告書に係るQ&A」」が公表

[公表の背景]

- 2018年7月、監査報告書の記載順序・記載区分の変更や監査上の主要な検討事項(KAM)の記載を求める改訂監査基準の公表
 - 2019年2月、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」等の公表
- ⇒ 新しい監査報告書の実務の定着を支援するために
Q&Aを公表

JICPA会長声明(2019年7月)

会長声明「監査上の主要な検討事項」の適用に向けて

- KAMは、監査の透明性及び監査報告書の情報価値の向上を目的とするものであるが、関係者におけるリスク認識の共有により会社のリスクマネジメントの強化に資するものであることについて、会社の理解を得ることが重要
- KAMを円滑かつ有意義に導入するためには、個々の監査人が、KAMの趣旨について十分理解し、能動的に取り組むことが肝要
- 監査人は、以下の点に留意して、十分な対応を図っていただきたい。
 - KAMの候補の選定(監査計画段階から)
 - KAMに関連する会社の開示状況の確認
 - 経営者及び監査役等との協議の頻度及び時期に及ぼす影響
 - グループ監査の場合、重要な構成単位の監査人とのコーディネーション
 - 決算及び監査スケジュールに及ぼす影響
- 調整に時間を要することが想定されるため、直ちに取り組む必要がある。早期適用を検討中の監査人は、経営者及び監査役等と協議し、一層の準備をお願いしたい。

「監査上の主要な検討事項」の適用に向けて

2018年7月5日付けで企業会計審議会により改訂された監査基準に基づき、2020年3月決算の監査から、「監査上の主要な検討事項」の早期適用が始まります。

「監査上の主要な検討事項」は、監査人が実施した監査の透明性及び監査報告書の情報価値の向上を目的とするものですが、上場企業のガバナンスや開示制度の様々な取組と連動して、関係者におけるリスクに関する認識の共有により会社のリスクマネジメントの強化に資するものであることについて、会社の理解を得ることが重要と考えます。

「監査上の主要な検討事項」を円滑かつ有意義に導入するためには、何より、個々の監査人が、監査上の主要な検討事項の趣旨について十分理解し、能動的に取り組むことが肝要です。監査における重点項目を外部に説明することを通じて、監査人は、自らの監査を改めて見直す様々な気づきが得られる可能性があります。この監査報告の変革の機会を中長期的な監査品質の向上に生かしていくという監査人の意識と取組が、将来の監査の価値に大きく影響するものと考えます。

新年度の監査の開始に当たっては、上場企業の監査人は、このような期待されている効果を実現するために、以下の点に留意して、十分な対応を図っていただけますようお願いいたします。

- ・ 監査上の主要な検討事項の候補の選定(監査計画段階から)
- ・ 監査上の主要な検討事項に関連する会社の開示状況の確認
- ・ 経営者及び監査役等との協議の頻度及び時期に及ぼす影響
- ・ グループ監査の場合、重要な構成単位の監査人とのコーディネーション
- ・ 決算及び監査スケジュールに及ぼす影響

このような対応は調整に時間を要することが想定されるため、早期適用の有無にかかわらず、円滑な導入に向けて直ちに取り組む必要があります。早期適用を検討中の監査人は、会社の経営者及び監査役等と協議し、一層の準備を進めていただけますようお願いいたします。

以上

監査報告書に係るQ&A(目次)

《 I はじめに》

《1. 適用範囲》

《2. 背景》

- (1) 経緯
- (2) 監査上の主要な検討事項の目的、期待される効果及び性質
- (3) 中長期的視点での対応の必要性

《 II Q&A》

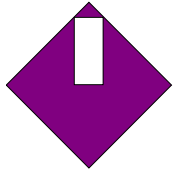
《1. 監査報告書全般のQ&A》

- Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点及び共通点
- Q1-2 監査報告書における監査役等の財務報告に関する責任の記載
- Q1-3 監基報700とISA700に基づく監査報告書の記載内容の差異
- Q1-4 日本の監査の基準に基づいて英文で監査報告書を作成する場合の留意点
- Q1-5 監査事務所の所在地の記載
- Q1-6 除外事項の重要性と広範性及び除外事項の記載上の留意点
- Q1-7 継続企業の前提に関する注記又は開示の検討における変更点

監査報告書に係るQ&A(目次)

《2. 監査上の主要な検討事項関係のQ&A》

- Q2-1 監査上の主要な検討事項の適用範囲
- Q2-2 監査上の主要な検討事項の決定プロセス
- Q2-3 監査上の主要な検討事項と特別な検討を必要とするリスク
- Q2-4 監査上の主要な検討事項と内部統制の重要な不備
- Q2-5 監査上の主要な検討事項と未修正の虚偽表示
- Q2-6 監査上の主要な検討事項がない状況
- Q2-7 監査上の主要な検討事項の個数及び記載量
- Q2-8 個別財務諸表の監査上の主要な検討事項
- Q2-9 監査上の主要な検討事項における固有の情報の記載
- Q2-10 監査上の主要な検討事項の経年比較
- Q2-11 監査上の主要な検討事項の記載順序
- Q2-12 監査人が行った手続の結果や監査人の主要な見解の記載
- Q2-13 監査上の主要な検討事項における専門家又は構成単位の監査人への言及
- Q2-14 会社に対する財務諸表における注記の拡充の要請
- Q2-15 会社の未公表情報の記述と監査人の守秘義務との関係
- Q2-16 監査上の主要な検討事項を監査報告書において報告しない場合
- Q2-17 訂正監査報告書における監査上の主要な検討事項の取扱い
- Q2-18 監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションにおける留意点
- Q2-19 株主総会における対応
- Q2-20 監査上の主要な検討事項の監査人の法的責任に及ぼす影響



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

(1) 監査報告書全般のQ&A

Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点 及び共通点

これまでの監査報告書と新しい監査報告書の変更点、共通点は何か。

利用者にとって関心の高い情報から記載

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)
(該当事項する場合)

財務諸表に対する経営者及び監査役等の責任

財務諸表監査における監査人の責任

被監査会社に固有の情報
標準化された文言

- 監査意見を監査報告書の冒頭に記載
- 監査意見の根拠区分の新設
 - 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、監査人としての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
- KAM区分の新設
- 継続企業の前提に関する経営者及び監査人の責任に関する記載の追加
- 「経営者の責任」区分が「経営者及び監査役等の責任」区分に拡張(Q1-2)
- 監査人に関する責任の記載の拡充

Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点 及び共通点

監査人の責任区分に記載が追加された項目

- 重要性の概念の説明
- 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
- 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
- 継続企業の前提の評価
- 財務諸表の表示及び注記事項の検討
- グループ監査が適用となる場合の監査人の責任
 - 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
- 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
- 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

Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点 及び共通点

[監査・保証実務委員会実務指針第85号「監査報告書の文例」(会社法連結)]

独立監査人の監査報告書

×年×月×日

〇〇株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人
〇〇事務所

指定社員 公認会計士 〇〇〇〇 印

業務執行社員

指定社員 公認会計士 〇〇〇〇 印

業務執行社員

監査意見

当監査法人は、会社法第444条第4項の規定に基づき、〇〇株式会社の×年×月×日から×年×月×日までの連結会計年度の連結計算書類、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及び連結注記表について監査を行った。

当監査法人は、上記の連結計算書類が、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、〇〇株式会社及び連結子会社からなる企業集団の当該連結計算書類に係る期間の財産及び損益の状況を、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。

監査意見の根拠

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。監査の基準における当監査法人の責任は、「連結計算書類の監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社及び連結子会社から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。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。

Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点 及び共通点

連結計算書類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、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計算書類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計算書類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。

連結計算書類を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき連結計算書類を作成することが適切であるかどうかを評価し、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における取締役の職務の執行を監視することにある。

連結計算書類の監査における監査人の責任

監査人の責任は、監査人が実施した監査に基づいて、全体としての連結計算書類に不正又は誤謬による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て、監査報告書において独立の立場から連結計算書類に対する意見を表明することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、連結計算書類の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

監査人は、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従って、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して以下を実施する。

- ・ 不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する。また、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施する。監査手続の選択及び適用は監査人の判断による。さらに、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。
- ・ 連結計算書類の監査の目的は、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、監査人は、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、監査に関連する内部統制を検討する。
- ・ 経営者が採用した会計方針及びその適用方法の適切性、並びに経営者によって行われた会計上の見積りの合理性及び関連する注記事項の妥当性を評価する。

Q1-1 従来の監査報告書と新しい監査報告書の変更点 及び共通点

- ・ 経営者が継続企業を前提として連結計算書類を作成することが適切であるかどうか、また、入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して重要な不確実性が認められるかどうか結論付ける。継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、監査報告書において連結計算書類の注記事項に注意を喚起すること、又は重要な不確実性に関する連結計算書類の注記事項が適切でない場合は、連結計算書類に対して除外事項付意見を表明することが求められている。監査人の結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づいているが、将来の事象や状況により、企業は継続企業として存続できなくなる可能性がある。
- ・ 連結計算書類の表示及び注記事項が、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いるかどうかとともに、関連する注記事項を含めた連結計算書類の表示、構成及び内容、並びに連結計算書類が基礎となる取引や会計事象を適正に表示しているかどうかを評価する。
- ・ 連結計算書類に対する意見を表明するために、会社及び連結子会社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。監査人は、連結計算書類の監査に関する指示、監督及び実施に関して責任がある。監査人は、単独で監査意見に対して責任を負う。

監査人は、監査役及び監査役会に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項、及び監査の基準で求められているその他の事項について報告を行う。

監査人は、監査役及び監査役会に対して、独立性についての我が国における職業倫理に関する規定を遵守したこと、並びに監査人の独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、及び阻害要因を除去又は軽減するためにセーフガードを講じている場合はその内容について報告を行う。

利害関係

会社及び連結子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

監査契約書の文例の改正

監基報210「監査業務の契約条件の合意」の改正

- 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)

法規委員会研究報告第16号「監査及びレビュー等の契約書の作成について」の改正

- KAMの任意適用(早期適用)する場合に対応

「1. 本業務の目的及び範囲」に、「金融商品取引法監査の監査報告書において、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従って監査上の主要な検討事項を報告する」旨を追加
- 契約の委嘱者(会社)及び受嘱者(監査人)の責任を監査報告書の記載内容に合わせて拡充
- 倫理規則の改正を反映(守秘義務解除の正当な理由に、法令又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より必要となる場合を追加)

Q1-2 監査報告書における監査役等の財務報告に関する責任の記載

新しい監査報告書において、監査役等の財務報告に関する責任を記載することになった背景は何か。また、従来からの監査役等の責任に変更があるのか。

- ⇒ 監査役等の責任として、財務報告プロセスの整備及び運用における取締役又は執行役の職務執行を監視することにある旨が記載される。
- ⇒ 監査役等の財務報告プロセスにおける監視責任の重要性についての認識が高まっていることが背景にある。
- ⇒ 監査役等の責任の拡大又は変更をもたらすものではない。

Q1-2 監査報告書における監査役等の財務報告に関する責任の記載

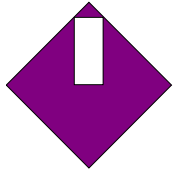
財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任

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における取締役の職務執行を監視することにある。



- 財務報告において監査役等が重要な役割を担っていることを示す。
- 法令を超える責任を意図するものではない。

※ なお、経営者の責任として、継続企業の前提に関する評価責任が追加されている。



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

(2) 監査上の主要な検討事項関係のQ&A

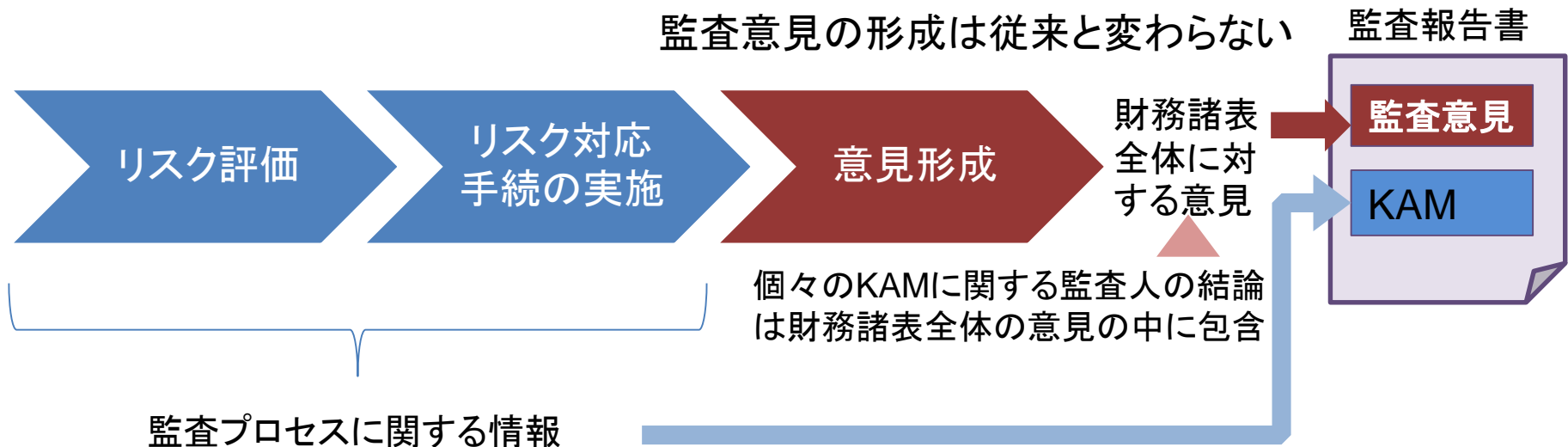
監査上の主要な検討事項(KAM)の目的

監査上の主要な検討事項(KAM)とは

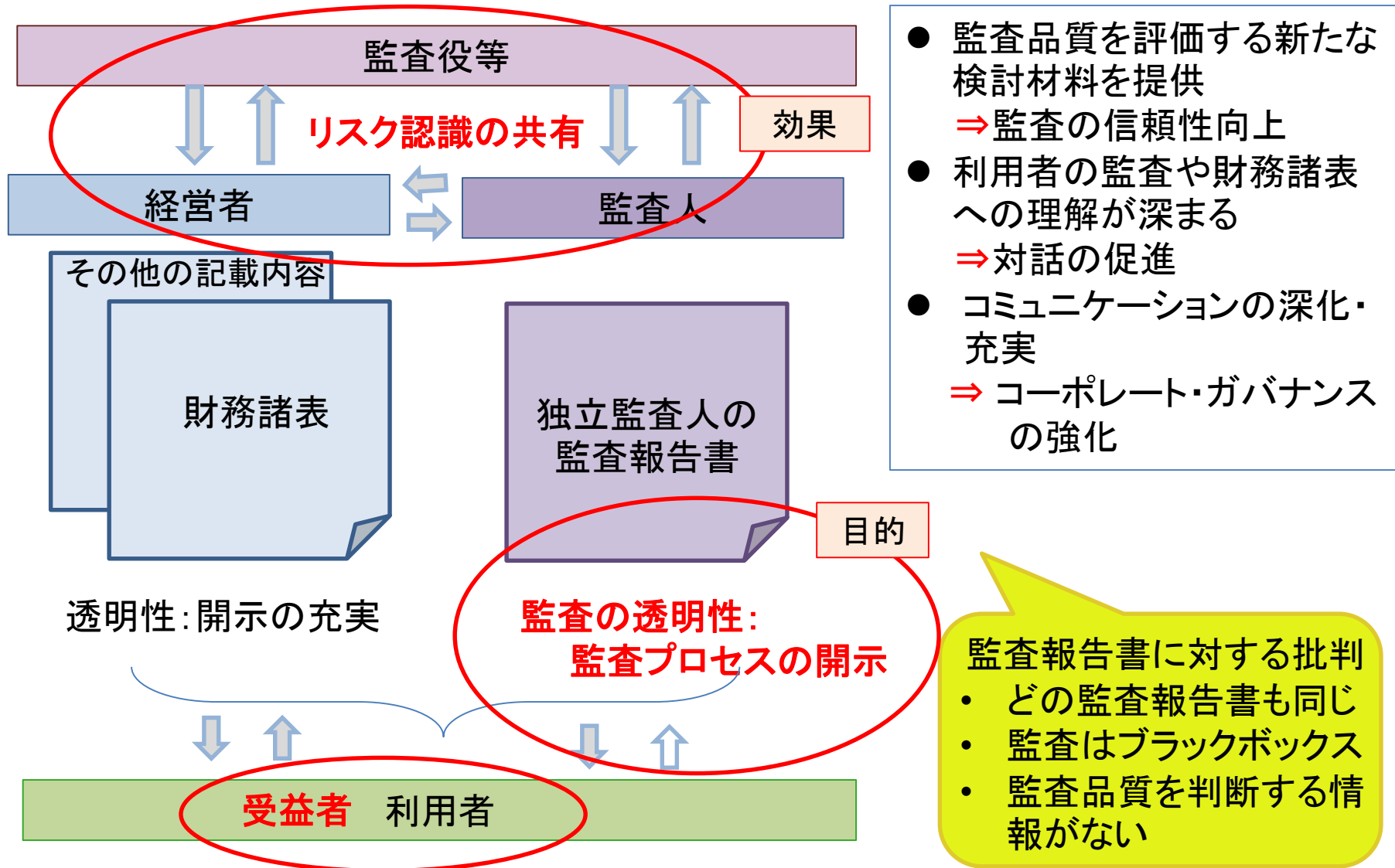
当年度の財務諸表の監査の過程で監査役等と協議した事項のうち、職業的専門家として当該監査において特に重要であると判断した事項
(改訂監査基準 第四 報告基準 二2(2))

目的

監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めること



KAMの目的、受益者及び想定される便益



KAMの目的、効果及び性質

■ KAMの目的と期待される効果、性質

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。

監査報告書におけるKAMの記載(概要)

独立監査人の監査報告書

監査意見

⋮

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、当事業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対応した事項であり、当監査法人は、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。

xxx (KAMの内容を表す見出し)

財務諸表に関連する注記事項がある場合は、当該情報に参照を付した上で、以下を記載

- 監査上の主要な検討事項の内容
- 当該事項を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

xxx (KAMの内容を表す見出し)

xxxxxx

固有
の
情報

■ KAMの区分を設け、KAMの一般的な説明文を記載

■ 個々のKAMの記載事項

- ✓ それぞれに小見出しを付す
- ✓ 記載順序は職業的専門家としての判断による【Q2-11参照】
- ✓ 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可【Q2-8参照】

以下を組み合わせて記載

- ①KAM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
- ②手続の簡潔な概要
- ③手続の結果に関連する記述
- ④監査人の主要な見解

【 Q2-9、Q2-12、Q2-13参照】

監査報告書におけるKAMの記載(概要)

監基報701

【財務諸表の注記事項への参照】(監基報701第12項(1))(A40~A41)

- KAMは財務諸表に注記されている内容を繰り返し記載することを意図するものではないが、利用者の利便性を考慮して財務諸表に注記がある場合は注記に参照を付す。(A40)
- 注記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(A41)

【監査上の主要な検討事項に決定した理由】(監基報701第12項(3))(A42~A45)

- KAMにより、監査及び監査人の判断についての利用者の理解が深まる場合、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)
- 企業の特定の状況に直接関連付けて記載する。当該企業の特有の状況を記載する。(A44)
- KAMの選定理由の記述において、特に重要であるかどうかを決定する際に考慮した事項(例:監査証拠の入手可能性に影響を与えた経済の状況、見解の定まっていない事象の会計方針、戦略やビジネスモデルの変更等)に言及することがある。(A45)

【監査上の主要な検討事項に対する監査上の対応】(監基報701第12項(4))(A46~A50)

- 監査上の対応の記載にあたり、KAMとして記載した事項への対応が未完了であるという印象や、個別の意見を表明しているという印象を与えないように留意する。汎用的な表現を避け、具体的な状況に直接関連付ける。(A47)
- 個々の企業における監査アプローチの特徴的な面を記載すると有益(A48)
- 特定の監査手続を記述する場合は、概括的に記述する。(A50)

Q2-1 KAMの適用範囲

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」の適用範囲はどこまでか。

- ⇒ **金商法**に基づいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。）の財務諸表監査が対象。不正リスク対応基準と同じ範囲
- ⇒ 連結財務諸表及び個別財務諸表のいずれも対象
 - 現行の株主総会のスケジュールを前提とすると、KAMを会社法上の監査報告書に記載することに実務的な負荷が大きいと考えられるため、当面、会社法上の監査報告書に記載することは求められていない。
 - ただし、会社法上の監査報告書に任意でKAMを記載することは可能であるため、KAMの導入後何年か経過した後は、株主からの要請により、会社法上の監査報告書に記載することも考えられる。

Q2-1 KAMの適用範囲

⇒ 法令又は任意でKAMを記載する場合、監査契約書にKAMを適用する旨を記載

JICPA法規委員会研究報告第16号

「監査及びレビュー等の契約書の作成について」(2019年3月29日改正)における任意適用(早期適用)する場合の文例

「なお、受嘱者は、金融商品取引法監査の監査報告書において、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従って監査上の主要な検討事項を報告する。」

■ 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)
- 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覚書等の書面を取り交わす。(A32)

Q2-2 KAMの決定プロセス

KAMは、どのように決定されるのか。

⇒ 以下の二つのステップを経て絞り込みを行うことにより決定される。

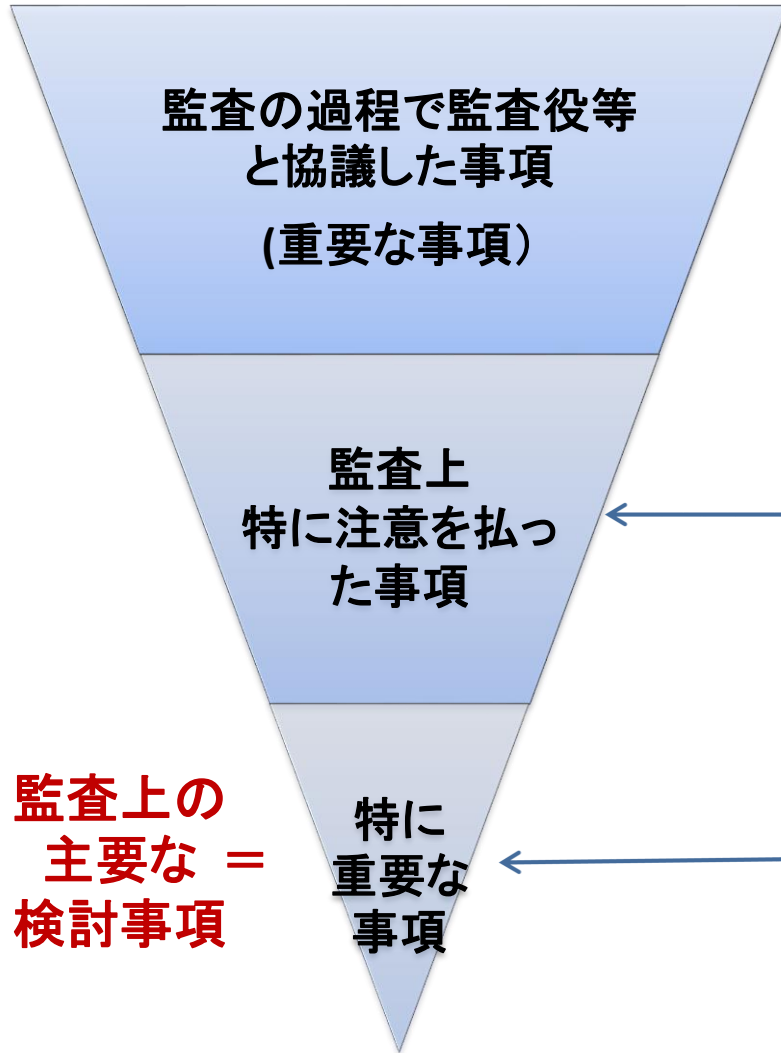
(1) 特に注意を払った事項の決定

- 監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から、財務諸表の監査において、特に注意を払った事項を決定
- 決定に当たり、以下の項目等を考慮
 - ① 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領域
 - ② 見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断
 - ③ 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等

(2) 特に重要であると判断した事項の決定

- 上記(1)の特に注意を払った事項の中から、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項をKAMとして決定

Q2-2 KAMの決定プロセス



■ 特に注意を払った事項の決定- 以下を考慮

- ① 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
- ② 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
- ③ 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

※ 複数の項目に該当する場合には、当該事項をKAMとして識別する可能性が高まる

※ ①～③に該当しない項目が特に注意を払った事項となることもある。

■ KAMの決定

- 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
- KAMの個数が多い場合は、絞込みが適切かどうか再検討(Q2-7)
- 上場企業の監査の場合、少なくとも1つは存在すると想定(Q2-6)

Q2-2 KAMの決定プロセス

監査役等にコミュニケーションを行うことが要求されている項目のうち、KAMに関連する可能性のある主な項目

- 計画した監査の範囲とその実施時期(特別な検討を必要とするリスクを含む)
- 監査上の重要な発見事項
 - 会計実務の質的側面のうち重要なものに関する監査人の見解
 - 監査期間中に直面した困難な状況
 - 経営者と協議・伝達した重要な事項
 - 監査役等の財務報告プロセスに対する監視にとって重要と判断した事項
- 識別された不正又は不正の疑い
- 識別された違法行為又はその疑い
- 内部統制の重要な不備
- 未修正の虚偽表示、過年度の未修正の虚偽表示
- 関連当事者に関する重要な事項
- 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況
- 経営者による監査範囲の制約、財務諸表に必要な開示がなされていない場合、除外事項付意見を表明する場合等
- 強調事項又はその他の事項
- 前任監査人が監査した前年度の財務諸表に影響を及ぼす重要な虚偽表示
- その他の記載内容の虚偽記載

Q2-3 KAMと特別な検討を必要とするリスク

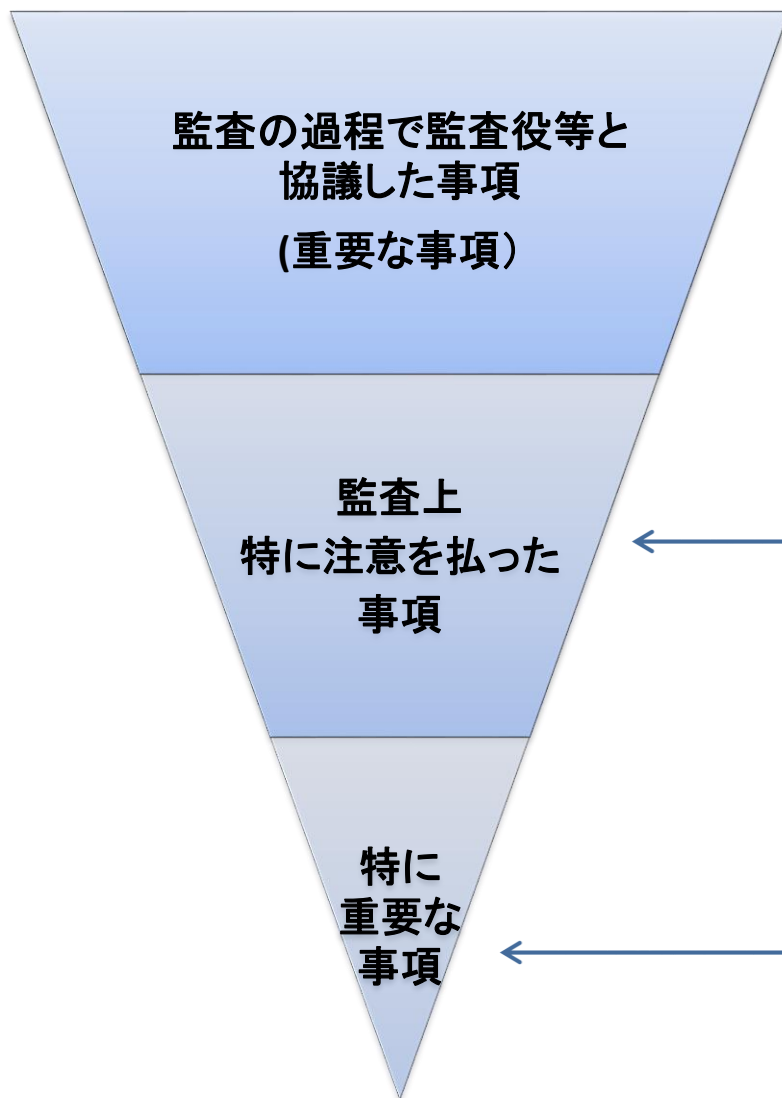
特別な検討を必要とするリスクは、必ずKAMに該当するのか。反対に、特別な検討を必要とするリスクでないものから、KAMを選定することはあるのか。

- ⇒ 特別な検討を必要とするリスクは、監査人が特に注意を払う必要がある領域となることが多いが、全ての特別な検討を必要とするリスクがKAMとなるわけではない。
- ⇒ 特別な検討を必要とするリスクではない場合でもあっても、相対的重要性に基づきKAMとして選定されることもある。

[特別な検討を必要とするリスク]

- ✓ 識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の対応が必要と監査人が判断したリスク
- ✓ 監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。

Q2-3 KAMと特別な検討を必要とするリスク



- 特に注意を払った事項の決定- 以下を考慮
 - ① 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
 - ②③ 省略

※「経営者の重要な判断に依存している事項」や「重要かつ通例ではない取引」の領域は、特別な検討を必要とするリスクとして識別されることが多く、同時に監査人が特に注意を払う領域であることが多い。

※特別な検討を必要とするリスクとして扱われることが求められている領域(例えば、収益認識への不正リスクの推定、経営者による内部統制の無効化)については、KAMの候補となり得るが、個々の状況によっては、監査人が特に注意を払った事項に該当しないこともある。

- KAMの決定
 - 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

Q2-4 KAMと内部統制の重要な不備

内部統制の重要な不備がKAMとなるのか。内部統制報告制度における開示すべき重要な不備とKAMとの関係はどのようになるのか。

⇒ 内部統制の重要な不備は、監査役等にコミュニケーションを行うことが求められているため、KAMを選定する際の母集団に含まれる。

ただし

⇒ KAMは、内部統制の重要な不備を報告することを目的とするものではないため、内部統制の重要な不備の存在そのものがKAMとなるわけではない。

⇒ 内部統制の重要な不備又は開示すべき重要な不備は、監査人が特に注意を払った事項に該当することがあり、関連する事項がKAMと判断されることがある。

⇒ その場合、KAMとして選定した理由や監査上の対応において、内部統制に関する記述が含まれることがある。

[内部統制の重要な不備]

財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として、監査役等の注意を促すに値するほど重要と判断した内部統制の不備又は不備の組合せ

Q2-4 KAMと内部統制の重要な不備

[内部統制に関する記述が含まれる状況の例示]

- ・ 会社の内部統制が脆弱で内部統制に依拠できないため、より強力な監査証拠が得られる実証手続を追加したり、実施範囲を拡大するなどの対応が必要となった場合、KAMの決定理由に内部統制の状況の説明が含まれることがある。
- ・ 期中に、内部統制の大幅な変更を伴う組織再編やITシステムの新規導入・大幅な変更が行われ、新しい内部統制の整備状況の理解と運用状況の評価に特に注意を払った場合、KAMの決定理由になり、監査上の対応において内部統制の評価手続について言及することがある。
- ・ 当初のリスク評価において内部統制の整備状況は有効であり、内部統制に依拠できると判断していたが、運用評価手続の実施過程で内部統制が意図したとおりに運用されていないことが判明し、追加の監査手続が必要になった場合、KAMの決定理由に内部統制の記述が含まれることがある。
- ・ 会社の事業内容がITに大きく依存しており、ITを含む内部統制の整備及び運用状況の評価に多くの監査時間を投入している場合、事業特性の背景とともに、ITに関する記述がKAMの決定理由や監査上の対応に含まれることがある。

Q2-5 KAMと未修正の虚偽表示

未修正の虚偽表示はKAMになるのか。

⇒ 監査の過程で識別した未修正の虚偽表示及び過年度の未修正の虚偽表示が当期の財務諸表に与える影響について、監査役等に報告することが要求されているため、これら未修正の虚偽表示は、KAMを検討する際の母集団に含まれる。

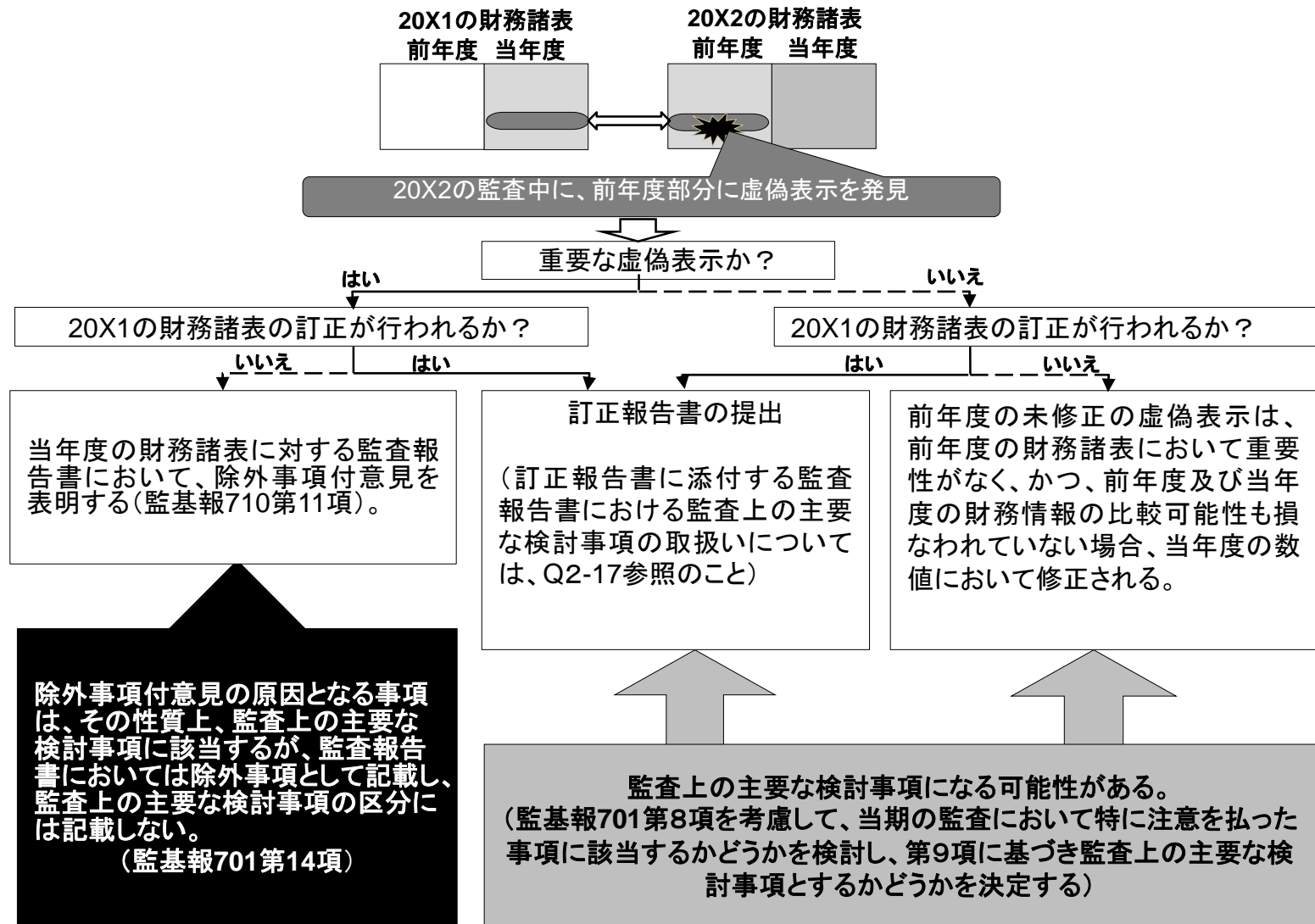
ただし、

⇒ 未修正の虚偽表示は、KAMとなることもあるが、ならないこともある。

未修正の虚偽表示がKAMに該当するかどうかの検討に際しては、監査人は、監査の過程で虚偽表示が識別され、修正されたかどうかの事実に着目するのではなく、虚偽表示の内容や発生状況が当期の監査において特に注意を払った事項に該当するかどうかを検討し、他に識別している事項との相対的重要性に基づきKAMの決定を行う。

Q2-5 KAMと未修正の虚偽表示

[前年度の財務諸表の虚偽表示を当年度の監査において識別した場合における、当該虚偽表示とKAMの関係]



Q2-7 KAMの個数及び記載量

KAMは監査人の判断で決定するとあるが、個数及び記載量について、目安等はあるのか。

[個数]

⇒ 個数についての目安は設けられていない。

- ✓ KAMの数は、一般に、企業の規模及び複雑性、事業及び環境、並びに監査業務の状況により影響を受ける。
- ✓ KAMは、監査役等にコミュニケーションを行った項目の中から、二つのステップを経て絞り込みを行うことにより決定されるため、個数はある程度必然的に絞られていく。
- ✓ KAMとして選定した項目が多い場合は、監査において特に重要でない項目が含まれている可能性があるため、監査人は、KAMに該当するかどうかについて、再度慎重な検討が必要

Q2-7 KAMの個数及び記載量

[記載量]

- ⇒ 記載量に関する制限はないが、財務諸表利用者が理解できるように、詳細さと簡潔さのバランスを保つことが重要
- ✓ KAMの複雑性や監査上の対応内容によって、記載量は変化すると考えられるが、財務諸表利用者が理解できるよう簡潔に記載することが想定されている。
 - ✓ 一方、個々の会社の監査に固有の情報を記載するためには、ある程度の詳細さを伴った具体的な記述が必要

KAMは、同じ規模や業種であっても、当年度の監査における相対的な重要性によって判断されるため、個数や記載量から単純に監査の品質や企業の財務報告の質を判断することは適切ではない。監査人は、このような点を経営者及び監査役等に十分説明を行い、理解を得ておくことが重要。

Q2-9 KAMにおける固有の情報の記載

KAMにおける、企業の特定の状況に直接関連付けた記載とは、どのようなものか。

- ⇒ KAMの対象となっている領域や金額を特定した上で、どの企業にも共通する一般的な要因だけでなく、対象となる企業の事業内容及び事業環境に紐づいた固有の要因を含めて記載することが適切
- ⇒ 個々の企業の状況を踏まえ、何に重点をおいて監査を実施したのか、どのような領域で監査人の重要な判断が行われたのかについて、利用者の理解が深まるようにKAMを記述することが極めて重要

Q2-9 KAMにおける固有の情報の記載

◆ KAMの対象となっている領域や金額を特定

- ✓ 対象領域や金額が曖昧な記述は、財務諸表の利用者に当該監査の重点が適切に伝わらず、対象としている範囲が広範に及んでいるかのような誤った憶測につながる可能性もある。
- ✓ 例えば、KAMに関連する勘定科目のみを記載し、対象となった領域の名称（例えば、セグメント名や事業名等）や金額がKAMの記述に含まれていない場合、どの取引内容に関連して言及しているかが不明瞭になる。その結果、KAMが勘定科目全体に及ぶのか、その一部のみに限られるのか、財務諸表の利用者はその影響の大きさを正しく理解することができず、監査人の意図が適切に伝わらない可能性がある。

Q2-9 KAMにおける固有の情報の記載

◆ 個々の状況に即してポイントをよく検討した上で記述

- ✓ KAMの決定理由や監査上の対応が、財務報告の枠組みや監査基準で利用される文言のみで記述されると、過度に専門用語が多用され、分かりにくくなる可能性があるだけでなく、どの企業の監査報告書にも当てはまる特徴のない記述となり、KAMの趣旨に合致しない。
- ✓ 単に「見積りが複雑である」、「経営者の主観的判断に大きな影響を受ける」等の記述では、会計上の見積りにどのような企業固有の不確実性に関連する要因が含まれているのか、監査人は会計上の見積りに使用されたどの要素に対して重点的な対応を行ったのかを利用者は理解することができない。
- ✓ 例えば、会計上の見積りに関連する項目はKAMとして選定されることが多いが、次頁に例示した点を参考に、どのような点が決定理由になっているのかを個々の状況に即してポイントをよく検討した上で、記述することが適切

Q2-9 KAMにおける固有の情報の記載

- 経営者が適用している見積りの手法は複雑かどうか。複雑な手法となっている要因は何か。
- 経営者が採用している重要な仮定はどの程度主観的か。なぜ、主観性が高いのか。
 - 例えば、過去の実績データが利用できない場合、新規のビジネスである場合、事業環境が大きく変わることが予想されている場合など、主観性を高める要因は何か。
- 重要な仮定を左右する要因は何か。
 - 例えば、将来キャッシュ・フローの見積りの基礎となっている将来の事業計画等に影響を与える要因として、市場の成長率、顧客の定着率等、どのようなものが大きな影響を与えているか。
- 見積りには、どのような分野の、どの程度の専門的な知識が必要か。

Q2-9 KAMにおける固有の情報の記載

【例】 のれんの評価に関するKAMの記述

	固有の情報を含まないKAMの例	固有の情報を含むKAMの例
内容及び理由	貸借対照表に計上されているのれんの残高XX百万円は重要であり、のれんの減損テストに必要な将来キャッシュ・フローの見積りは経営者の判断により重要な影響を受けるため、監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。	貸借対照表に計上されているのれん(残高XX百万円)には、 <u>〇〇〇に関連するのれん(XX百万円)が含まれており、総資産のXX%を占めている。当該のれんの減損テストに必要な将来キャッシュ・フローの見積りには、収益予想に影響を及ぼす〇〇〇の市場成長率の見込、既存顧客に関する定着率の推移見込、……、及び割引率などの重要な仮定が用いられており、経営者の判断により重要な影響を受けるため、監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。</u>
監査上の対応	会社の将来キャッシュ・フローの見積り方法に関連する内部統制の整備・運用状況を評価した。また、経営者が見積りに使用した重要な仮定及びデータが適切かどうかを批判的に検討した。	将来キャッシュ・フローの見積りに経営者が用いた重要な仮定について、以下の検討を実施した。 <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>〇〇〇の市場成長率については、外部の複数の機関が公表しているデータと比較した。</u> ・ <u>既存顧客の定着率の推移見込については、過去の実績に基づく分析を行うとともに、今後の新規参入動向等を含む〇〇〇の将来動向について、〇〇〇が属するセクターの複数の専門家のレポートを参考に、監査人の予測との比較を行った。</u>

Q2-14 会社に対する財務諸表における注記の拡充の要請

監査人がKAMを記載するために、会社に対して、財務諸表における注記の拡充を要請しなければならないのか。

- ⇒ 企業に関する情報を開示する責任は経営者にあるため、監査人は、KAMに会社の未公表情報を含める必要があると判断した場合には、利用者が財務諸表を適切に理解するための情報が十分に提供されているかどうかという観点から、経営者に対して追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切
- ⇒ 経営者が財務諸表に追加情報の注記は必要ないと判断した場合、適正表示を達成していると監査人が判断したときは、KAMを記載することを理由として、経営者に注記の拡充を強要することはできない。
- ✓ 監査人及び経営者は、適用される財務報告の枠組みに照らして、財務諸表の適正表示が達成されているかどうかの検討は、これまで以上に必要になる。
- ✓ 経営者に追加開示を要請する際、財務諸表において追加情報として注記する方法に限定する必要は必ずしもない。財務諸表以外の区分における開示を含め、財務報告の枠組み又は法定開示書類の開示規則を踏まえた情報開示を促していくことが考えられる。

Q2-14 会社に対する財務諸表における注記の拡充の要請

(監基報701第12項) (A34~A39)

- KAMの記述が適切かどうかは監査人の判断。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)を踏まえて判断する。会社の未公表情報を不適切に記載することを回避し、簡潔で理解可能で、有用な情報を提供(A34)
- 未公表情報には、会社が財務諸表以外の手段(例えば、書面又は口頭で提供するIR情報)で公表しているものは入らない。(A35)
- 未公表情報に触れる必要があると判断した場合(A36)
 - ⇒ 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する。
 - ⇒ 企業に関する情報開示に責任を有する経営者は、監査人からの要請に積極的に対応することが期待されている。
 - ⇒ 経営者の職務執行を監視する責任を有する監査役等は、経営者に追加の開示を促す役割が期待されている。
- 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)

追加情報の記載の要請(財務報告の枠組み)

財務報告の枠組み— 適正表示の枠組み(監基報200第12項(13)、監基報700第6項(2)参照)

財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求され、かつ、財務諸表の適正表示を達成するため、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組み

- ① 財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があること(追加情報の開示)の明示的又は黙示的規定がある。
- ② 財務報告の枠組みからの離脱規程が明示的に認められている。

連結財務諸表規則第15条(追加情報の注記)

この規則において特に定める注記のほか、連結財務諸表提出会社の利害関係人が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならない。

(単体⇒財務諸表等規則第8条の5)

会社計算規則第116条(その他の注記)

その他の注記は、第100条から前条までに掲げるもののほか、貸借対照表等、損益計算書等及び株主資本等変動計算書等により会社(連結注記表にあっては、企業集団)の財産又は損益の状態を正確に判断するために必要な事項とする。

IAS第1号「財務諸表の表示」

17 ほとんどすべての状況において、企業は、IFRSへの準拠により適正な表示を達成する。適正な表示には、企業が次のことを行うことも必要となる。

(中略)

(c) IFRSの特定の要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を利用者が理解するのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すること。

19 IFRSの中のある要求事項に従うことが「フレームワーク」に示されている財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいて、関連する規制上の枠組みがそのような離脱を要求しているか又はそのような離脱を禁じていない場合には、企業は第20項に示す方法により当該IFRSの要求事項から離脱しなければならない。

「企業内容等の開示に関する内閣府令」の改正

金融審議会ディスクロージャーWG報告書(2018年6月公表)の提言を受けて公表された
有価証券報告書の開示内容の拡充に関する改正(2019/1/31公表)

○ 建設的な対話の促進に向けたガバナンス情報の提供

- ・ 役員の報酬について、報酬プログラムの説明(業績連動報酬に関する情報や役職ごとの方針等)、プログラムに基づく報酬実績等の記載
- ・ 政策保有株式について、
 - ✓ 保有の合理性の検証方法等について開示
 - ✓ 個別開示の対象となる銘柄数を現状の30銘柄から60銘柄に拡大

2019(H31)年
3月31日以後に
終了する事業
年度に係る有
報から適用

○ 財務情報及び記述情報の充実

- ・ 経営方針・経営戦略等について、市場の状況、競争優位性、主要製品・サービス、顧客基盤等に関する経営者の認識の説明
- ・ 事業等のリスクについて、顕在化する可能性の程度や時期、リスクの事業へ与える影響の内容、リスクへの対応策の説明
- ・ 会計上の見積りや見積りに用いた仮定について、不確実性の内容やその変動により経営成績に生じる影響等に関する経営者の認識の記載

2020(H32)年
3月31日以後に
終了する事業
年度に係る有
報から適用
(2019(H31)年
3月31日以後に
終了する事業
年度に係る有
報から適用可)

○ 情報の信頼性・適時性の確保に向けた取組

- ・ 監査役会等の活動状況
- ・ 会計監査に関する情報
 - ✓ 監査法人による継続監査期間
 - ✓ ネットワークファームに対する監査報酬等の開示

出所:金融庁HP 企業内容等の開示に関する内閣府令の公表ページより

記述情報の開示に関する原則

金融審議会ディスクロージャーWG報告書の提言を受けて、記述情報について、望ましい開示の考え方、開示の内容、開示に対する取り組み方をまとめたもの(2018/12/21ED公表、2019/3/19公表)

1. 企業の情報開示における記述情報の役割

- 記述情報は、財務情報を補完し、投資家による適切な投資判断を可能とする。
- 記述情報の開示⇒投資家との建設的な対話⇒企業の経営の質の向上、持続的な企業価値の向上

2. 記述情報の開示に共通する事項

記述情報の開示に共通する事項	期待される取組
記述情報(経営方針・経営戦略等、MD&A、リスク情報、ガバナンス情報等)に、取締役会や経営会議の議論(資本コスト等の議論を含む)を適切に反映する。	<ul style="list-style-type: none"> 開示書類作成の早期から経営者が積極的に関与し、開示に関する基本方針を示す。 一貫した開示資料の作成を可能とするため、役員が経営企画、財務、法務等の各部署を統括するなどして、関係部署の適切な連携を図る。
投資家の投資判断に重要な情報が過不足なく提供されるよう、重要性(マテリアリティ)という評価軸をもつ。	<ul style="list-style-type: none"> 重要性は、企業価値や業績等に与える影響を考慮して判断する。将来情報の重要性は、発生 of 蓋然性も考慮して判断 情報の重要性を理解できるような工夫(記載の順番など) 提出日現在の重要性の評価を反映
投資家が企業の事業選択の適切性を理解できるよう、事業セグメントを適切に区分し、深度ある情報を開示する。	<ul style="list-style-type: none"> 経営方針・経営戦略等の説明に適した区分(事業セグメントや地域セグメント)ごとの情報を開示することが有用(多角化によるシナジー効果、経営資源の配分状況、事業選択の適切性などを理解できるよう、各事業の経営方針等における位置付け、不採算事業への対応などを含めて説明することが期待される)
分かりやすく記載する。	<ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書における図表、グラフ、写真等を用いた説明、前年からの変化の明確な説明、記述情報間の相互参照など

Q2-15 会社の未公表情報の記述と監査人の守秘義務との関係

KAMを記載するに当たり、会社の未公表情報に言及した場合、監査人の守秘義務との関係はどのように考えるのか。企業の未公表情報の記述に当たり、監査人はどのような点に留意する必要があるか。

⇒ 監査人が未公表情報をKAMに含める必要があると判断した場合には、監査報告書で不適切に言及しないように、経営者に追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切。

[未公表情報]

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をいう。

財務諸表又は監査報告書日において利用可能なその他の記載内容（監査基準委員会報告書720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」第4項(1)参照）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等は企業によって公にされている情報であるため、企業に関する未公表の情報には含まれない。

Q2-15 会社の未公表情報の記述と監査人の守秘義務との関係

⇒ 協議を経た上で、経営者が情報を開示しない場合、監査人が監査基準に基づき正当な注意を払っている限り(※)、職業的専門家としての判断において、未公表情報をKAMとして記載することは、守秘義務が解除される正当な理由に該当する。

※ 企業内容等の開示制度全体の目的に照らして判断

- 例えば、日本の開示制度において認められている、広く受け入れられている他の一般目的の財務報告の枠組み(IFRSや米国会計基準)で注記が求められている内容は、KAMの記述内容を検討する際に参考になると考えられる。
- 以下は開示制度の目的から、監査基準に準拠する上で必要な範囲には入らないと考えられる。
 - 取引先と守秘義務を負っている情報(製造工程や製品に関する情報、特許申請に関連する情報、新製品開発に関する情報、取引価格の情報等)
 - 係争事案等で、会社に不利益な影響を及ぼすほどに詳細な内容
 - 取引先などの第三者の権利を不当に侵害する内容

Q2-15 会社の未公表情報の記述と監査人の守秘義務との関係

■ 守秘義務に関する規定

[公認会計士法]

(秘密を守る義務)

第27条 公認会計士は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。公認会計士でなくなつた後であつても、同様とする。

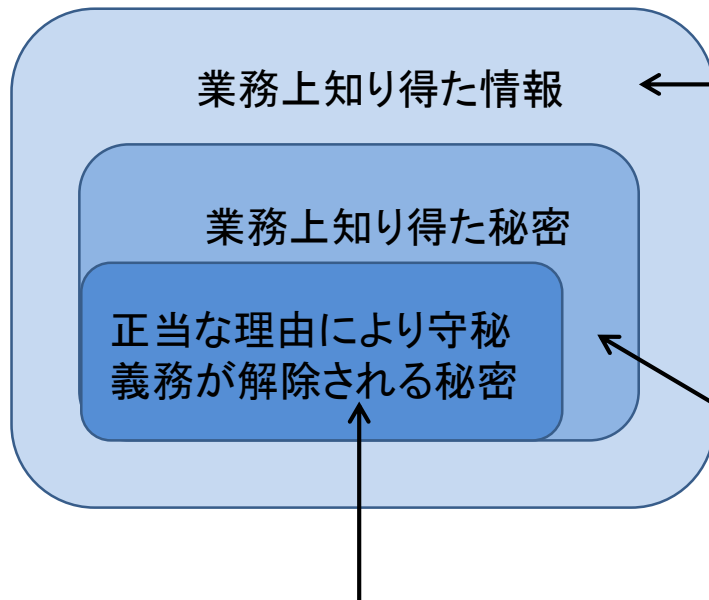
[監査基準](2019年9月改訂)

(第二 一般基準)

8 監査人は、業務上知り得た秘密を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。

Q2-15 会社の未公表情報の記述と監査人の守秘義務との関係

[監査人の守秘義務の対象と正当な理由による解除]



監査の過程で知り得た情報であっても、監査人に開示された時点で既に公知となっていたものや既に監査人が保有していたもの、監査人に開示された後に監査人の責めに期すべき事由によらず公知となったもの、監査人が守秘義務を負うことなく第三者から正当に開示されたものは、守秘義務の対象にはならない。(現行の監査約款より)

監査人の守秘義務の対象: 守秘義務は、会社が監査人に対して、監査に必要な情報を提供することを確保するための不可欠な前提

守秘義務が解除される正当な理由(倫理規則第6条第8項を基に要約、組替)

- ・ 法令等によって要求されている場合(訴訟手続の過程で文書を作成又は証拠を提出するとき、法令等による質問・調査・検査に応じるとき、法令違反等事実を当局に申し出るとき等)
- ・ 職業上の義務又は権利がある場合(監査の基準に基づくとき、JICPAの会則に基づく品質管理レビューや質問・調査に応じるとき、訴訟手続において自己の職業上の利益を擁護するとき等)
- ・ 会社の了解が得られている場合

★ 守秘義務が解除される理由ごとに、解除される範囲は異なる。法令の規定、監査の基準、JICPAの会則等、それぞれの趣旨に照らして守秘義務が解除される秘密の範囲は判断される。

Q2-16 KAMを監査報告書において報告しない場合

監査人がKAMとして決定した事項を監査報告書において報告しない場合とは、どのような場合が想定されているのか。

⇒ 以下のいずれかに該当する場合を除き、KAMを記載しなければならない。

- 法令等で開示が禁止されている。
- 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

⇒ 実務的には、KAMを記載しないという決定には至らず、KAMの記述の仕方を工夫することで問題の解決が図られるものと考えられる。



「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の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
 - ・ 公表していない理由、開示による不利益に関する経営者の見解
 - ・ 規制当局等とのコミュニケーションの有無、公表しないことを裏付けているかの検討
 - ・ 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、記載の仕方を工夫
 - ・ 経営者の見解に関して経営者確認書において確認する

※ 株価や資金調達への影響は、本来、利害関係者に伝達することが開示制度上想定されていると考えられることから、KAMの記載による公共の利益と比較する不利益には含まれない。

Q2-18 監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションにおける留意点

KAMの有意義な導入を図るためには、監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションにどのような留意が必要か。

⇒ 監査の早い段階で、KAMの候補の提示及び協議、草案の検討等を行うおおよその時期について経営者及び監査役等と協議しておくことが重要。

◆ 監査の全過程を通じたコミュニケーション

- KAMは、監査の最終段階を待って、決定に着手することが想定されているわけではなく、監査の過程を通じて、経営者及び監査役等と監査上の重要な論点となる事項について適時にコミュニケーションを行うことが想定されている。
- KAMに関するコミュニケーションの適切な時期は、状況により様々であるが、できる限り、監査の早い段階から経営者及び監査役等に監査人の見解を伝達することが望ましい。
- KAMの導入初期では、KAMの決定理由や監査人の対応の記載内容に関する検討、監査役等及び経営者等との協議に相応の時間を要すると見込まれ、その過程で経営者に開示を促すことがあり、また、財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクに関する認識が深まる効果が期待されることから、KAMのコミュニケーションは監査計画の段階から始めることが適切。

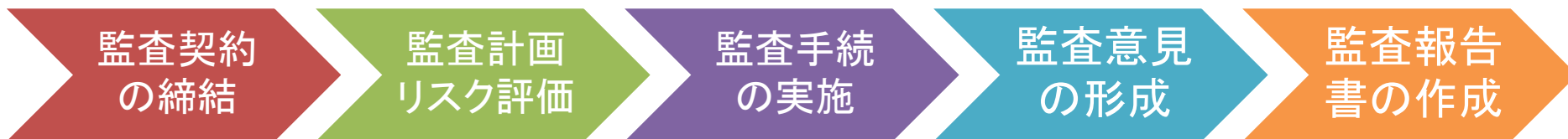
Q2-18 監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションにおける留意点

◆ 想定される監査役等とのコミュニケーション

- 計画した監査の範囲と実施時期について監査役等とコミュニケーションを行う際に、通常、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。
- KAMとなる可能性がある事項については、監査役等と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。これらKAMとなる可能性がある事項は、監査の過程で新たに追加したものを含め、監査上の発見事項を報告する際に更にコミュニケーションを行う。
- 監査役等との協議を促進するために、KAMが記載された監査報告書の草案を監査役等に提示することは有用。このような協議により、監査役等は監査人の判断の根拠を理解し、監査役等が財務報告プロセスに対する監視の重要な役割を果たすことにつながり、また、KAMに関連する追加的な情報を開示することが有用かどうかの検討に役立つ。

Q2-18 監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションにおける留意点

[監査役等とのコミュニケーション]



契約条件の確認

- KAMが適用になるか否かの確認

監査計画の概要

- KAMの候補となる項目について協議
- KAM候補項目の財務諸表又はその他の方法による開示状況について協議
- コミュニケーションの頻度、日程、方法等について確認

随時

- KAMの候補となる項目(項目の変動の有無を含む)について、状況の確認&協議
- 財務諸表又はその他の方法による会社の開示状況について協議

重要事項の報告

- 実施した手続の結果を踏まえ、KAMに該当する事項について協議
- 監査報告書に記載するKAMの草案について協議
- 財務諸表又はその他の方法による開示状況について協議

Q2-19 株主総会における対応

株主総会でKAMに関する質問が出ることが想定されるが、事前にどのような対応及び準備が必要か。また、監査人が株主総会で陳述する場合の留意点は何か。

1. 株主からの想定される質問と適切な回答者に関する協議

- ⇒ 株主総会において、株主からKAMに関する質問が出ることが想定される場合、想定される質問の内容について事前に会社との間で、監査人が回答すべき事項と会社側が回答すべき事項の区分について十分に協議しておくことが適切
- ✓ 株主総会で、株主がKAMに関連する質問を行う場合であっても、質問の趣旨はKAMとは別のところにあり、KAMを単なる議論のきっかけとして利用することが考えられる。
- ✓ 例えば、KAMに関連する質問であっても、監査人の判断や対応についての質問ではなく、経営者の将来の事業計画や業績予測に関する質問であることや、監査役等の判断や対応に関する質問であることも想定される。

Q2-19 株主総会における対応

2. 会社法に基づく手続

- ⇒ 会社から株主総会で監査人の陳述を求められる場合には、会社法の規定を踏まえた手続を踏む必要がある。
- ✓ 計算書類が法令又は定款に適合するかどうかについて監査人が監査役等と意見を異にする場合、監査人は定時株主総会に出席して意見を述べることができる(第398条第1項)。
 - ✓ 定時株主総会において監査人の出席を求める決議があった場合は、監査人は総会に出席して意見を述べる義務がある(第398条第2項)。
 - ✓ 株主総会の決議は、あらかじめ招集通知に議題として記載されているほか、取締役会設置会社では、株主総会における株主の動議に基づいて行うことができる(第309条第5項ただし書)。

Q2-19 株主総会における対応

⇒ 株主総会に出席するに当たり、監査人が留意すべき点

- ✓ 株主からの動議が想定される場合にどのように対応するかは、株主総会の議事運営に属する事項であるため、会社の対応方針をあらかじめ確認しておく。
- ✓ 株主総会に動議により出席が求められる可能性が高く、会社から要請がある場合、監査人は、その場合に備えて株主総会当日は会場又はその近くに待機する。
- ✓ 株主総会の決議に基づき株主総会に出席するように求められた監査人が正当な理由なく出席及び意見陳述を拒むことは、監査人の任務懈怠（会社法第423条第1項）を構成するとされている。
- ✓ 株主総会に監査人（業務執行社員）が出席を確保するための努力がなされたにもかかわらず、出席ができない状況において、代わりに補助者が出席して意見を述べる方法や、監査人の意見を代読する方法を株主総会が認めた場合は、監査人の出席の決議が変更されたものと解されるが、株主総会がそのような措置を認めない場合は、株主総会の継続の決議をし、継続会として後日監査人の出席が求められる。

Q2-19 株主総会における対応

3. 監査人の守秘義務との関係

- ⇒ 会社法の規定に基づき、株主総会において監査人が意見を述べる場合には、監査人が業務上知り得た秘密に関するときであっても、守秘義務解除の正当な理由に該当する。

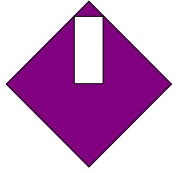
- ⇒ 株主総会で監査人が陳述する場合の留意点
 - ✓ KAMに関して、監査報告書の記載を超えて、会社のセンシティブ情報に触れる詳細な陳述が必要になることが想定される場合には、監査人の説明責任を果たす上で必要な範囲で説明することは、守秘義務解除の正当な理由になることについて、会社の理解を得ておくことが重要。

 - ✓ 監査人が株主総会で説明を行う場合、会社は監査人に陳述内容の制約を課すことはできない。この点に関する双方の理解を確認するため、株主総会で、KAMを含め、実施した監査の内容について説明する上で監査人が必要と判断した事項を陳述することは、守秘義務には抵触しない旨を確認する文書を念のために入手することも考えられる。

Q2-19 株主総会における対応

4. フェア・ディスクロージャー・ルールとの関係

⇒ 株主総会において「重要情報」が伝達された場合は、フェア・ディスクロージャー・ルールの対象になり得るとの見解が示されているため、KAMに関連する質疑応答が「重要情報」に該当すると会社が判断した場合は、法令に従い、速やかに有価証券報告書を提出するなどの方法により、重要情報の公表が求められる。



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

Ⅱ 監査上の主要な検討事項(KAM)の試行

JICPAによるKAMの試行

参加監査法人	大手4法人及び準大手3法人	KAMの個数	
参加監査先	26社	26社合計	68
実施時期	2017年8月下旬～2017年10月2日	1社あたりの平均	2.61

選定されたKAMの領域(上位3領域)	個数
資産(のれん以外の固定資産)の減損	18
企業結合に関する会計処理、のれんの計上及び評価	17
引当金・資産除去債務・偶発債務	14

- KAMの記述に際し、会社の未公表情報に触れる必要があったかどうかの分析(会計基準ごとの集計)
- KAMの試行にあたって、困難と感じた状況の有無(監査人側、会社側)
- KAMの導入により想定される変化・影響
- KAMの趣旨を達成するための課題等
- 6つのKAMの施行例

出所 : <https://jicpa.or.jp/news/information/0-24-0-0j-20180523.pdf>

選定されたKAMの個数の分布

KAMの個数	社数	会計基準別内訳	
		日本基準	米国基準・IFRS
1	5	4	1
2	11	7	4
3	2	2	0
4	6	3	3
5	1	1	0
6	1	0	1
KAMの総数	68	41	27
1社あたりの平均	2.61	2.41	3.00

(参考)

★ UKの導入2年目((2014/15)のKAMの個数(UK FRCのレポートより)

1社あたりの平均:3.9個

★ シンガポールの導入1年目(2016/12月期)のKAMの個数(ACCA、ACRA、ISCA 及びNTUの4団体共同レポートより)

1社あたりの平均:2.3個

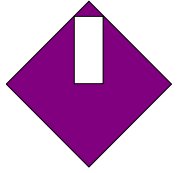
選定されたKAMの領域別分布

領域	個数
資産(のれん以外の固定資産)の減損	18
企業結合に関する会計処理、のれんの計上及び評価	17
引当金・資産除去債務・偶発債務	14
収益認識(工事進行基準、変動対価の見積り、期間帰属、過大計上リスク)	9
資産の評価(公正価値測定を含む)	8
税金計算(繰延税金資産の回収可能性を含む)	4
専門的で複雑な計算を伴う準備金(会計上の見積り)	3
連結範囲	1
財務報告に関連するIT情報システム	1

※1個のKAMに「資産(のれん以外の固定資産)の減損」と「企業結合に関する会計処理、のれんの計上及び評価」の内容を併せて記載しているものが6件、「企業結合に関する会計処理、のれんの計上及び評価」と「資産の評価(公正価値測定を含む)」の内容を併せて記載しているものが1件あるため、KAMの総数より7個多い。

JICPAによるKAMの試行 KAMの記載と会社の開示状況との関係

	合計	会計基準別内訳	
		日本基準	米国基準 IFRS
a. 監査対象の財務諸表(FS)に記載されている情報に基づき、当該会社の監査に固有の状況を記載できた。	39 (54.9%)	13 (31.7%)	26 (86.7%)
b. 財務諸表(FS)に開示のない情報ではあるが、会社が公表している情報を利用して、当該会社の監査に固有の状況を記載できた。	10 (14.1%)	8 (19.5%)	2 (6.7%)
c. 当該会社の監査に固有の状況を記載しようとする、会社の未公表の情報を記載せざるを得なかった。	20 (28.2%)	18 (43.9%)	2 (6.7%)
d. その他	2 (2.8%)	2 (4.9%)	0 (0%)
合計 (注: 複数選択した回答があったため、KAMの合計数と一致しない。)	71 (100%)	41 (100%)	30 (100%)



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

ご清聴ありがとうございました。