

目 次

1. 固定資産の評価	2
2. 収益認識	8
3. 繰延税金資産の評価.....	16
4. 投融資の評価	21
5. 棚卸資産の評価	27
6. 営業債権の評価	33
7. 債務の見積り	39
8. 組織再編	45
9. 継続企業の前提	51
10. IT システムの評価.....	56
11. 関連当事者取引.....	61
12. 新型コロナウイルス感染症関連.....	66
13. 金融商品の評価	71
14. その他の監査領域.....	76

1. 固定資産の評価

① KAMの識別

のれんを含む固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM である。強制適用初年度においては、有形固定資産及び無形固定資産の評価と併せて、のれんの評価を記載している事例が数多くあったことから、本報告書においては、のれんの評価に係る論点を対象とした KAM も「固定資産の評価」に識別している。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 995 社（1,100 個）及び 552 社（563 個）であった。その内、連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、「のれん」という記載がある KAM の小見出しが付された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 269 社（279 個）及び 15 社（15 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりであり、日本基準を適用している会社よりも IFRS や US-GAAP を適用している会社の方が、固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載される傾向があった。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	881 社 (45%)	956 個
IFRS	108 社 (73%)	133 個
US-GAAP	6 社 (60%)	11 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用している会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、固定資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	6社 (86%)	6個
鉱業	3社 (75%)	4個
建設業	13社 (12%)	14個
製造業 ^(注2)	472社 (49%)	531個
電気・ガス業	9社 (43%)	10個
運輸・情報通信業 ^(注3)	154社 (51%)	162個
商業	183社 (57%)	204個
金融・保険業	26社 (18%)	31個
不動産	21社 (42%)	22個
サービス業	108社 (59%)	116個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは化学の78社(91個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは情報・通信業の74社(80個)であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価に係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載は1個であったが、2個記載された会社が95社¹、3個記載された会社が5社²あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、固定資産の評価に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである³。

ア. 減損の認識判定

減損の認識判定における、割引前将来キャッシュ・フローの見積りの合理性(日本基準)をKAMとしている事例⁴、処分コスト控除後の公正価値/使用価値の見積りの合理性(IFRS)をKAMとしている事例⁵が多かった。これには、減損損失を認識していない場合でも、その重要性によりKAMとして扱っている事例⁶も含まれる。また、事例の中には、事業計画

¹ 中外鉱業㈱、ハウス食品グループ本社㈱、㈱コンヴァノ 他

² 日本電産㈱、兼松㈱、㈱やまや、オリックス㈱、及びデクセリアルズ㈱

³ 減損損失を認識したことが明記されていたものは286社(294個)であった。

⁴ 三菱マテリアル㈱、凸版印刷㈱、㈱マルイチ産商 他

⁵ 住友化学㈱、大日本住友製薬㈱、参天製薬㈱ 他

⁶ ㈱ハーモニック・ドライブ・システムズ、㈱明電舎 他

の基礎となる商品の見込み売上数量や将来の価格、割引率等、使用価値の見積りに用いられる主要な仮定を具体的に記述している事例⁷や、処分コスト控除後の公正価値が帳簿価額をどの程度上回っているのか具体的な金額を示している事例⁸もあった。

イ. 減損の兆候判定

会社は減損の兆候を識別していないが、兆候の判定には、様々な仮定が用いられていることや、経営者の判断が必要になることから、兆候判定の妥当性を KAM としている事例⁹もあった。また、固定資産の減損の兆候の有無に関する検討が、経営者が会計システム外で作成した店舗又は工場別損益情報等に基づき実施されることから、店舗又は工場別損益情報の集計や本社費の配賦計算など、会計システム外で作成された損益情報等の適切性に着目している事例¹⁰や、兆候が無いという結論に至った根拠を示している事例¹¹もあった。

ウ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 美術品の実在性及び評価の妥当性¹²
- ・ オペレーティング・リース資産の残存価額の見積り¹³

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における固定資産の評価の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

⁷ 住友化学(株)、日本高周波鋼業(株)、日本精工(株) 他

⁸ (株)エヌ・ティ・ティ・データ

⁹ 神戸電鉄(株)、兼松サステック(株)、(株)A D E K A 他

¹⁰ (株)コロワイド、(株)アトム、及びカップ・クリエイト(株)

¹¹ (株)バルカー

¹² (株)ウッドワン

¹³ 芙蓉総合リース(株)

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	1,083個(98%)
重要性	742個(67%)
複雑性	87個(8%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	180個(16%)
監査証拠の入手の難易度	4個(0%)
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

KAMと決定した理由のうち、上位2つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」をKAMと決定した理由に挙げている事例(1,083個)をみると、多くが「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載していたが、「不確実性」を単独で記載している事例もあった。

「重要性」をKAMと決定した理由に挙げている事例(742個)をみると、多くが「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」、「個別取引の重要性」、「質的重要性」に関するものもあった。

なお、当該監査領域に識別されたすべてのKAMが、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれかをKAMと決定した理由として記載しており、728個(66%)は、「不確実性又は経営者の判断」と「重要性」の両方をKAMとして記載していた。

また、連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	914 個 (83%)
会計方針への参照	69 個 (6%)
重要な会計上の見積りへの参照	628 個 (57%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	234 個 (21%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	186 個 (17%)

(注1) 1つのKAMについて複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳のKAMの個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係、未適用の会計基準等、セグメント情報、追加情報などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していたKAMが17個(2%)あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において固定資産の評価に係る論点を対象としたKAMについて、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	622 個 (57%)
経営者等への質問	979 個 (89%)
分析的手続	660 個 (60%)
記録や文書の評価	574 個 (52%)
実査・立会	33 個 (3%)
再計算・再実施	87 個 (8%)
専門家の利用	327 個 (30%)
構成単位の監査人の利用	76 個 (7%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の監査上の対応を記載しているものがあため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、会社の関連部署、財務経理部及び経営企画部の担当者や、事業、事業計画及び事業拠点の責任者、所管部署、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、比較分析、感応度分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会や執行役員会等の議事録、中長期の経営計画や設備投資計画、帳簿、固定資産台帳、稟議書、根拠資料などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、対象となる有形固定資産の実査、現場視察、店舗の実地調査などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定している。監査人が利用した専門家として、企業価値評価の専門家、公正価値評価の専門家、不動産評価の専門家、アクチュアリー、及びIT 専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (1,100 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	613	450	35	—	3	125	—
	56%	41%	3%	—	0%	11%	—
経営者等への質問	965	668	79	—	3	163	—
	88%	61%	7%	—	0%	15%	—
分析的手続	649	428	62	—	2	106	—
	59%	39%	6%	—	0%	10%	—
記録や文書の評価	561	410	44	—	3	81	—
	51%	37%	4%	—	0%	7%	—
実査・立会	32	24	3	—	2	4	—
	3%	2%	0%	—	0%	0%	—
再計算・再実施	81	58	7	—	1	14	—
	7%	5%	1%	—	0%	1%	—
専門家の利用	320	224	38	—	1	140	—
	29%	20%	3%	—	0%	13%	—
構成単位の監査人	73	54	10	—	1	13	—
	7%	5%	1%	—	0%	1%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

2. 収益認識

① KAM の識別

収益認識に係る論点を対象とした KAM である。収益認識及び収益認識と密接に関連する原価総額の見積りに加えて、収益認識との関連で KAM に選定されていると判断できる KAM を識別している。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 536 社（567 個）及び 537 社（561 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりであり、IFRS や US-GAAP を適用している会社よりも日本基準を適用している会社の方が、収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載される傾向があった。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	512 社 (26%)	541 個
IFRS	23 社 (16%)	25 個
US-GAAP	1 社 (10%)	1 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業 ^(注2)	102社 (95%)	114個
製造業 ^(注3)	226社 (23%)	237個
電気・ガス業	8社 (38%)	8個
運輸・情報通信業 ^(注4)	97社 (32%)	102個
商業 ^(注5)	47社 (15%)	50個
金融・保険業	4社 (3%)	4個
不動産	11社 (22%)	11個
サービス業	41社 (22%)	41個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 建設業に属する会社で収益認識に係る論点を対象とした KAM を記載しなかった会社は 5 社¹⁴であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAM の個数をもっとも多かったのは機械の 59 社 (61 個) であった。

(注4) 中分類の業種別でみたとき、KAM の個数をもっとも多かったのは情報・通信業の 79 社 (82 個) であった。

(注5) 中分類の業種別でみたとき、KAM の個数をもっとも多かったのは卸売業の 42 社 (45 個) であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において収益認識に係る論点を対象とした KAM が記載された会社のほとんどが、当該監査領域の KAM の記載は 1 個であったが、2 個記載された会社が 29 社¹⁵、3 個記載された会社が 1 社¹⁶あった。

② KAM の内容

連結財務諸表の監査報告書において、収益認識に係る論点を対象とした KAM の主なものは、以下のとおりである。

ア. 工事進行基準

工事進行基準を採用している会社においては、工事進行基準全般を論点とした KAM、工事進捗度の基礎となる工事原価総額の見積り等を論点とした KAM、及び工事原価総額の見

¹⁴ (株)協和エクシオ、サンユウ建設(株)、中小企業ホールディングス(株)、ミサワホーム中国(株)、及び ITbook ホールディングス(株)

¹⁵ 西松建設(株)、三菱電機(株)、宮地エンジニアリンググループ(株) 他

¹⁶ 東亜道路工業(株)

積り等の関係で、工事損失引当金、受注工事損失引当金及び受注損失引当金の見積りを論点とした KAM が記載されていた。

工事損失引当金及び受注工事損失引当金の見積りを論点とした KAM については、これらの引当金を工事進行基準の KAM に含めて記載している事例¹⁷のほか、工事損失引当金を工事進行基準とは別個の KAM として記載している事例¹⁸もあった。他方、受注損失引当金を対象とした KAM の中で、原価総額の見積りに言及されている事例¹⁹があった。

イ. 売上高の期間帰属

売上高の期間帰属に関連するものとして、売上計上が特定の時期に集中している事例²⁰、全部若しくは一部の売上計上プロセスを手作業で行っている事例²¹、委託販売等により実際の売上と売上計上のための資料の入手にタイムラグがある事例²²などがあった。

ウ. 売上高の実在性／正確性

売上高の実在性に関連するものとして、卸売業において、商品が会社を經由せずに仕入れ先から販売先に直送されるために、売上に関連する事実確認に注意を払う必要のある事例²³があった。

売上高の正確性に関連するものとして、同じ商品であったとしても、販売価格が時期や取引先によって変動する事例²⁴、取引量が多く、料金体系が多岐にわたっている事例²⁵、取引の入力の一部が手作業によっている事例²⁶などがあった。

エ. 工事進行基準以外の収益認識における会計上の見積り

日本基準を適用している会社で、2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度より原則適用された「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第 29 号 2018 年 3 月 30 日公表）（以下、新収益認識会計基準という。）を早期適用したことに起因する KAM を記載した事例²⁷があ

¹⁷ 大豊建設(株)、日本電設工業(株)、日本コンクリート工業(株)、(株)神鋼環境ソリューション、(株)名村造船所 他

¹⁸ 太平電業(株)、南海辰村建設(株) 他

¹⁹ 日工(株)、三菱電機(株)、都築電気(株) 他

棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM の中で、将来の損失の見積りに言及している事例もあった。棚卸資産の評価において将来の損失の見積りに言及している事例については、「5. 棚卸資産の評価」でとりあげている。

²⁰ テクマトリックス(株)、(株)アマダ、(株)滝澤鉄工所、第一実業(株)、(株)メンバーズ 他

²¹ 丸三証券(株)、日本トランスシティ(株)、スターティアホールディングス(株) 他

²² (株)K S K、日本出版貿易(株) 他

²³ ダイワボウホールディングス(株)、J Kホールディングス(株)、(株)キムラ 他

²⁴ エバラ食品工業(株)、共英製鋼(株) 他

²⁵ 西日本旅客鉄道(株)、大阪瓦斯(株)、(株)オリエンタルランド 他

²⁶ 雪印メグミルク(株)、(株)シンクロ・フード、(株)セブン銀行 他

²⁷ (株)日阪製作所、日新電機(株)、パルステック工業(株)、(株)島津製作所、コマニー(株)、岩谷産

った。これらの事例においては、新収益認識会計基準においては会計上の見積りが重要となることに加えて、新収益認識会計基準の適用初年度であることから、対応する内部統制の整備・運用も初年度であること、新収益認識会計基準と現行基準の要求事項の差異が会社の連結財務諸表に対して広範囲に影響することが想定されることなどが記載されていた。

また、IFRS を適用している会社で、は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用に伴って資産化された契約コストの償却期間の見積り等において、高い不確実性と経営者の判断が重要な影響を及ぼすことなどを記載した事例²⁸があった。

オ. 取引の複雑性／特殊性

取引の複雑性に関連するものとして、不動産業において、1 件当たりの売却額が多額であり、かつ個別性が高いという論点を KAM として記載している事例²⁹があった。

また、取引の特殊性に関連するものとして、特定の取引先との循環取引を対象とした事例³⁰があった。

カ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 工事完成基準³¹
- ・ 売上値引³²
- ・ 収益認識要件の充足³³
- ・ 薬品事業の売上における単価誤り³⁴

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における収益認識の監査領域において KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

業(株)、(株)アドウェイズ、(株)グリムス 他

²⁸ KDD I(株)、ソフトバンク(株)、及び(株)プレミアムウォーターホールディングス

²⁹ 三井不動産(株)、三菱地所(株)、明和地所(株)、AMG ホールディングス(株)、及び(株)レーサム

³⁰ 横浜丸魚(株)

³¹ (株)オーテック、特殊電極(株)、(株)誠建設工業、日本管財(株) 他

³² (株)ジェイ・エム・エス、(株)エフピコ 他

³³ 信越化学工業(株)

³⁴ 日本化学産業(株)

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	325個 (57%)
重要性	444個 (78%)
複雑性	80個 (14%)
通例でない取引	2個 (0%)
専門的な技能や知識	59個 (10%)
監査証拠の入手の難易度	10個 (2%)
内部統制の不備	1個 (0%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、上位 2 つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (325 個) をみると、多くが「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「不確実性」を単独で記載していたが、「経営者の判断」を単独で記載している事例³⁵もあった。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (444 個) をみると、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「個別取引の重要性」、「財務諸表全体への重要な影響」、及び「質的重要性」に関するものもあった。

当該監査領域に識別された KAM の 255 個 (45%) が「不確実性又は経営者の判断」及び「重要性」の両方を KAM と決定した理由として記載していた。他方、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれも記載していなかった事例は、当該監査領域に識別された KAM の 53 個 (9%) であり、これらの事例については、「複雑性」が KAM と決定した理由として記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において収益認識に係る論点を対象とした KAM のうち、不正リスクに言及した事例が 6 個³⁶ (1%) があった。これらのうち、4 個は監査人が不正リスクの要因となり得るものとして検討した項目についての説明であり、残りの 2 個は、不正・不適切な会計処理は行われていないが、無形の財やサービスを取扱う業界の特質から不正の隠蔽や共謀が行われるリスクが高いため、売上高の不適切な過大計上リスクへの対応を KAM とした事例³⁷、及び不正リスクがあることを KAM と決定した理由として記載していた事例³⁸であった。

³⁵ 永大化工(株)、日本電信電話(株)、バーチャレクス・ホールディングス(株)、(株)インフォネット 他

³⁶ コムシスホールディングス(株)、菊水化学工業(株)、(株)セブン銀行、ネットワンシステムズ(株)、及び JTP(株)

³⁷ 兼松エレクトロニクス(株)

³⁸ JTP(株)

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において収益認識を対象とした KAM について、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	401 個 (71%)
会計方針への参照	164 個 (29%)
重要な会計上の見積りへの参照	173 個 (31%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	142 個 (25%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	166 個 (29%)

(注1) 1 つの KAM について複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳の KAM の個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係、未適用の会計基準等、セグメント情報、追加情報などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していた KAM が 78 個 (14%) あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において収益認識に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	511個(90%)
経営者等への質問	396個(70%)
分析的手続	208個(37%)
記録や文書の評価	450個(79%)
実査・立会	219個(39%)
再計算・再実施	47個(8%)
専門家の利用	49個(9%)
構成単位の監査人の利用	52個(9%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理担当者／責任者、現場責任者／管理者、工事担当者／責任者／管理者、顧客や取引先などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、帳簿、証憑、契約書、見積書、稟議書、工程表などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察や現場での実査、実地棚卸の立会などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、IT 専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (567 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	299	401	71	2	7	55	1
	53%	71%	13%	0%	1%	10%	0%
経営者等への質問	287	337	75	2	6	53	1
	51%	59%	13%	0%	1%	9%	0%
分析的手続	140	181	42	1	6	33	—
	25%	32%	7%	0%	1%	6%	—
記録や文書の評価	259	342	59	1	7	38	1
	46%	60%	10%	0%	1%	7%	0%
実査・立会	80	86	24	—	—	21	—
	14%	15%	4%	—	—	4%	—
再計算・再実施	30	30	9	—	1	4	—
	5%	5%	2%	—	0%	1%	—
専門家の利用	19	41	5	—	2	6	—
	3%	7%	1%	—	0%	1%	—
構成単位の監査人	41	41	8	—	2	11	—
	7%	7%	1%	—	0%	2%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

3. 繰延税金資産の評価

① KAM の識別

繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM である。連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、繰延税金資産の評価に係る論点を KAM の対象とした会社の数 (KAM の個数) は、それぞれ 351 社 (351 個) 及び 355 社 (355 個) であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	325 社 (17%)	325 個
IFRS	24 社 (16%)	24 個
US-GAAP	2 社 (20%)	2 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別 (業種別分類項目の大分類) の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	1社 (1%)	1個
製造業 ^(注2)	194社 (20%)	194個
電気・ガス業	5社 (24%)	5個
運輸・情報通信業 ^(注3)	54社 (18%)	54個
商業	49社 (15%)	49個
金融・保険業	16社 (11%)	16個
不動産	2社 (4%)	2個
サービス業	30社 (16%)	30個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは電気機器の39社(39個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは情報・通信業の23社(23個)、次に陸運業の22社(22個)であった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、繰延税金資産の評価に係る論点を対象としたKAMの中で、もっとも多かったKAMの小見出しが、「繰延税金資産の回収可能性」であり、「繰延税金資産の回収可能性に関する判断」、「繰延税金資産の回収可能性に関する判断の妥当性」、「繰延税金資産の回収可能性の評価」などもあった。

連結納税主体に係る繰延税金資産の回収可能期間の評価に関する事例³⁹があった。また、繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の評価の事例⁴⁰があり、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額を記載している事例⁴¹や多額の繰越欠損金が発生していることを記載している事例⁴²があった。さらに、新型コロナウイルス感染症の影響により、将来の課税所得の見積りの不確実性が高いことを記載した事例⁴³があった。

このほか、繰延税金資産の金額から控除した評価性引当額の金額が記載されている事例⁴⁴があった。US-GAAPを採用している2社⁴⁵においては、繰延税金資産の帳簿価額について、入手可能な証拠にもとづいて50%超の可能性で回収可能性がないと考えられる場合、評価

³⁹ 芝浦メカトロニクス(株)

⁴⁰ RIZAPグループ(株)、(株)アイシン、フタバ産業(株) 他

⁴¹ H.U.グループホールディングス(株)、南海電気鉄道(株)、(株)JALUX 他

⁴² アルプスアルパイン(株)、(株)三越伊勢丹ホールディングス 他

⁴³ 神鋼鋼線工業(株)、(株)加藤製作所、山陽電気鉄道(株) 他

⁴⁴ ゲンゼ(株)、京都機械工具(株)、シチズン時計(株) 他

⁴⁵ オムロン(株)、及びソニーグループ(株)

性引当金の計上により減額することが要求されており、そのため繰延税金資産の回収可能性に関連するあらゆる肯定的、及び否定的証拠を適切に検討することにより、繰延税金資産に係る評価性引当金計上の要否が定期的に評価されているとの記載があった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における繰延税金資産の評価の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 <small>(注)</small>
不確実性又は経営者の判断	351 個 (100%)
重要性	152 個 (43%)
複雑性	8 個 (2%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	3 個 (1%)
監査証拠の入手の難易度	1 個 (0%)
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、上位 2 つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (351 個) においては、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方を記載している事例もあれば、「経営者の判断」を単独で記載している事例 もあった。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (152 個) においては、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」に関するものもあった。

当該監査領域に識別された KAM の 152 個 (43%) が「不確実性又は経営者の判断」、及び「重要性」の両方を KAM と決定した理由として記載していた。

また、連結財務諸表の監査報告書において繰延税金資産の評価を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM について、財務諸表への注記事項への参照の有無及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	335 個 (95%)
会計方針への参照	6 個 (2%)
重要な会計上の見積りへの参照	202 個 (58%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	127 個 (36%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	16 個 (5%)

(注1) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、税効果会計関係、追加情報などがあった。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において繰延税金資産の評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下ようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	211 個 (60%)
経営者等への質問	307 個 (87%)
分析的手続	182 個 (52%)
記録や文書の評価	144 個 (41%)
実査・立会	—
再計算・再実施	20 個 (6%)
専門家の利用	50 個 (14%)
構成単位の監査人の利用	8 個 (2%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理担当者／責任者、関連部署の担当者／責任者、営業責任者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会の議事録、会計帳簿、根拠資料、契約書、稟議書、事業計画、提案書、鑑定書などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、会計や税務の専門家及びアクチュアリーが記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM（351 個）について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	211	107	5	—	1	2	—
	60%	30%	1%	—	0%	1%	—
経営者等への質問	307	133	7	—	—	2	—
	87%	38%	2%	—	—	1%	—
分析的手続	182	71	5	—	—	2	—
	52%	20%	1%	—	—	1%	—
記録や文書の評価	144	73	6	—	—	1	—
	41%	21%	2%	—	—	0%	—
実査・立会	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—
再計算・再実施	20	8	2	—	—	—	—
	6%	2%	1%	—	—	—	—
専門家の利用	50	27	2	—	—	1	—
	14%	8%	1%	—	—	0%	—
構成単位の監査人	8	3	—	—	—	1	—
	2%	1%	—	—	—	0%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

4. 投融資の評価

① KAM の識別

投融資の評価に係る論点を対象とした KAM である。投資有価証券、関係会社株式、及び非上場株式等の株式の評価に係る論点を対象とした KAM のほか、関係会社への出資金、貸付金、及び関係会社投融資に対する貸倒引当金の見積り等に係る論点を対象とした KAM を識別している。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、投融資の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数 (KAM の個数) は、それぞれ 68 社 (68 個) 及び 526 社 (536 個) であった。なお、個別財務諸表の監査報告書において、投融資の評価を KAM の対象とした会社の数 (KAM の個数) 526 社 (536 個) のうち、487 社 (495 個) は関係会社投融資の評価を KAM の対象としている。関係会社株式の評価は一般的に個別財務諸表に特有の論点である。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において投融資の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において投融資の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	56 社 (3%)	56 個
IFRS	9 社 (6%)	9 個
US-GAAP	3 社 (30%)	3 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、投融資の評価に係る論点を対象とした KAM を記載した会社の業種別 (業種別分類項目の大分類) の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	1社 (25%)	1個
建設業 ^(注2)	—	—
製造業 ^(注3)	21社 (2%)	21個
電気・ガス業	4社 (19%)	4個
運輸・情報通信業 ^(注4)	11社 (4%)	11個
商業 ^(注5)	9社 (3%)	9個
金融・保険業	8社 (5%)	8個
不動産	1社 (25%)	1個
サービス業	13社 (7%)	13個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは食料品の6社(6個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは情報・通信業の10社(10個)であった。

(注4) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは卸売業7社(7個)であった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、投融資の評価に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 投資有価証券の減損

投融資の評価において経営者の判断が必要とされること、投融資先の実質価額の見積りに不確実性を伴うことを決定理由に、投資有価証券の減損処理をKAMとしている事例⁴⁶が多い。事例の中には、実際に当連結会計年度に減損処理を実施している事例⁴⁷だけでなく、検討の結果、減損処理を実施していない場合であってもその財務的重要性によりKAMとしている事例⁴⁸もあった。

⁴⁶ (株)ニチレイ、丸文(株)、(株)ダブルスタンダード 他

⁴⁷ 東京瓦斯(株)、トッパン・フォームズ(株)、システム・ロケーション(株) 他

⁴⁸ ソースネクスト(株)

イ. 公正価値測定の合理性

IFRS、US-GAAP を使用している会社において、非上場株式の公正価値測定を KAM としている事例⁴⁹、投資ファンドへの投資残高への公正価値測定を KAM としている事例⁵⁰があった。

ウ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 暗号資産の実在性及び評価⁵¹

<参考>

個別財務諸表の監査報告書において、関係会社投融資の評価に係る論点を対象とした KAM の主なものは、以下のとおりである。

ア. 関係会社株式・関係会社出資金の減損処理

関係会社株式若しくは関係会社出資金の減損処理の妥当性を KAM としている事例⁵²、関係会社株式と関係会社出資金両方の減損処理の妥当性を KAM としている事例⁵³があった。

イ. 関係会社に対する貸付金の評価の妥当性

関係会社に対する貸付金の評価の妥当性について、当該貸付金が貸倒懸念債権に分類されている、貸付先の損益が悪化している等の理由で KAM としている事例⁵⁴があった。また、関係会社の減損処理と合わせて KAM としている事例⁵⁵もあった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における投融資の評価の監査領域において KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

⁴⁹ 塩野義製薬(株)、及びアステリア(株)

⁵⁰ オリックス(株)

⁵¹ (株)リミックスポイント

⁵² (株)秋川牧園、(株)永谷園ホールディングス、(株)ジェイエスピー 他

⁵³ 共和レザー(株)

⁵⁴ (株)寺岡製作所、日東工業(株)、三相電機(株) 他

⁵⁵ CB グループマネジメント(株)

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	68個(100%)
重要性	49個(72%)
複雑性	5個(7%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	6個(9%)
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

KAMと決定した理由のうち、上位2つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」をKAMと決定した理由に挙げている事例(68個)をみると、多くが「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載しており、「不確実性」を単独で記載している事例はなかった。

「重要性」をKAMと決定した理由に挙げている事例(49個)をみると、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」、「質的重要性」に関するものもあった。

なお、当該監査領域に識別されたすべてのKAMが、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれかをKAMと決定した理由として記載しており、49個(72%)は、「不確実性又は経営者の判断」と「重要性」の両方をKAMとして記載していた。

また、連結財務諸表の監査報告書において投融資の評価をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において投融資の評価を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	59 個 (87%)
会計方針への参照	14 個 (21%)
重要な会計上の見積りへの参照	39 個 (57%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	11 個 (16%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	9 個 (13%)

(注1) 1 つの KAM について複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳の KAM の個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、追加情報などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していた KAM が 5 個 (7%) あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において投融資の評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	47 個 (69%)
経営者等への質問	54 個 (79%)
分析的手続	27 個 (40%)
記録や文書の評価	41 個 (60%)
実査・立会	2 個 (3%)
再計算・再実施	5 個 (7%)
専門家の利用	24 個 (35%)
構成単位の監査人の利用	5 個 (7%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理担当者／責任者、投資担当者／責任者、管理本部及び経営企画室責任者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会や経営会議等の議事録、会計帳簿、根拠資料、契約書、稟議書、事業計画、鑑定書などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察や、暗号資産の期末残高についてのシステムからのデータ抽出への立会が記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、不動産評価の専門家、公正価値、企業価値評価の専門家などが記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (68 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	47	37	4	—	—	6	—
	69%	54%	6%	—	—	9%	—
経営者等への質問	54	36	3	—	—	3	—
	79%	53%	4%	—	—	4%	—
分析的手続	27	19	3	—	—	2	—
	40%	28%	4%	—	—	3%	—
記録や文書の評価	41	35	2	—	—	4	—
	60%	51%	3%	—	—	6%	—
実査・立会	2	2	—	—	—	—	—
	3%	3%	—	—	—	—	—
再計算・再実施	5	2	—	—	—	—	—
	7%	3%	—	—	—	—	—
専門家の利用	24	15	4	—	—	4	—
	35%	22%	6%	—	—	6%	—
構成単位の監査人	5	5	1	—	—	1	—
	7%	7%	1%	—	—	1%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

5. 棚卸資産の評価

① KAM の識別

棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM である。連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、棚卸資産の評価に係る論点を KAM の対象とした会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 231 社（235 個）及び 226 社（226 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	221 社 (11%)	225 個
IFRS	10 社 (7%)	10 個
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	1社 (14%)	1個
鉱業	—	—
建設業	6社 (6%)	6個
製造業 ^(注2)	134社 (14%)	136個
電気・ガス業	—	—
運輸・情報通信業 ^(注3)	10社 (3%)	11個
商業 ^(注4)	48社 (15%)	48個
金融・保険業	2社 (1%)	2個
不動産	28社 (56%)	29個
サービス業	2社 (1%)	2個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは電気機器の34社(34個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは情報・通信業の9社(9個)であった。

(注4) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは卸売業の39社(39個)であった。

また、連結財務諸表の監査報告書に棚卸資産の評価に係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載は1個であったが、2個記載された会社が4社⁵⁶あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、棚卸資産の評価に係る論点を対象としたKAMの中で、もっとも多かった小見出しが「棚卸資産の評価」であり、「商品及び製品の評価」、「仕掛品の評価」などもあった。

営業循環過程から外れた棚卸資産の評価についての事例⁵⁷、長期滞留在庫の評価に関する事例⁵⁸、棚卸資産の評価と合わせて受注損失引当金に言及している事例⁵⁹、棚卸資産の評価方法の変更(会計方針の変更)による金額的影響が重要であることを記載した事例⁶⁰があった。

⁵⁶ (株)石川製作所、小倉クラッチ(株)、野村不動産ホールディングス(株)、及び第一交通産業(株)

⁵⁷ 京都機械工具(株)、(株)ディスコ、前澤給装工業(株) 他

⁵⁸ (株)シード、白銅(株) 他

⁵⁹ 日本車輛製造(株)、(株)桜井製作所、TDCソフト(株) 他

⁶⁰ 東邦化学工業(株)

販売用不動産については、販売に至るまでが長期にわたり、その間、景気動向、金利変動、不動産市況の変化等、様々な外部要因の影響を受けることから、経営者による仮定と判断を伴うと記載されている事例⁶¹があった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における棚卸資産の評価の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	207 個 (88%)
重要性	187 個 (80%)
複雑性	16 個 (7%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	5 個 (2%)
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、上位 2 つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (207 個) をみると、多くが「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載していたが、「不確実性」を単独で記載している事例もあった。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (187 個) をみると、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」、「個別取引の重要性」、及び「質的重要性」に関するものもあった。

当該監査領域に識別された KAM の 165 個 (70%) が「不確実性又は経営者の判断」及び「重要性」の両方を KAM と決定した理由として記載していた。他方、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれも記載していなかった事例は、当該監査領域に識別された KAM の 6 個 (3%) であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において棚卸資産の評価に係る論点を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例が 3 個⁶² (1%) があった。これらのうち、2 個は監査人が不正リスクの要因となり得るものとして検討した項目についての説明であったが、残りの 1

⁶¹ (株)プロスペクト、プロパティエージェント(株)、サンフロンティア不動産(株) 他

⁶² 滝沢ハム(株)、(株)ヤギ、及びマネックスグループ(株)

個⁶³は不適切な会計処理の要因の1つになったと記載していた。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM について、財務諸表への注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	202 個 (86%)
会計方針への参照	65 個 (28%)
重要な会計上の見積りへの参照	143 個 (61%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	24 個 (10%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	33 個 (14%)

(注1) 1 つの KAM について複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳の KAM の個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係、追加情報などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していた KAM が 30 個 (13%) あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において棚卸資産の評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

⁶³ (株)ヤギ

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	177個(75%)
経営者等への質問	194個(83%)
分析的手続	81個(34%)
記録や文書の評価	126個(54%)
実査・立会	33個(14%)
再計算・再実施	47個(20%)
専門家の利用	28個(12%)
構成単位の監査人の利用	15個(6%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理担当者／責任者、営業担当者／責任者、販売責任者、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、帳簿、証憑、契約書、見積書、稟議書、根拠資料、工程表などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察や現場での実査、実地棚卸の立会などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、法律の専門家、不動産評価の専門家、IT 専門家などが記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (235 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	154	144	10	—	—	3	—
	66%	61%	4%	—	—	1%	—
経営者等への質問	175	154	14	—	—	5	—
	74%	66%	6%	—	—	2%	—
分析的手続	67	64	9	—	—	3	—
	29%	27%	4%	—	—	1%	—
記録や文書の評価	112	98	11	—	—	3	—
	48%	42%	5%	—	—	1%	—
実査・立会	24	26	6	—	—	1	—
	10%	11%	3%	—	—	0%	—
再計算・再実施	44	34	5	—	—	1	—
	19%	14%	2%	—	—	0%	—
専門家の利用	20	24	3	—	—	2	—
	9%	10%	1%	—	—	1%	—
構成単位の監査人	13	9	3	—	—	—	—
	6%	4%	1%	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

6. 営業債権の評価

① KAM の識別

売掛金等の営業債権の評価及び営業債権に対する貸倒引当金の見積りに係る論点を対象とした KAM である。連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、営業債権の評価（貸倒引当金を含む）に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 152 社（154 個）及び 124 社（126 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM を記載した会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	146 社（ 8%）	148 個
IFRS	5 社（ 3%）	5 個
US-GAAP	1 社（10%）	1 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書に営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業 ^(注2)	20社 (2%)	20個
電気・ガス業	—	—
運輸・情報通信業	4社 (1%)	4個
商業 ^(注3)	28社 (9%)	28個
金融・保険業 ^(注4)	95社 (65%)	97個
不動産	1社 (2%)	1個
サービス業	4社 (2%)	4個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは機械の6社(6個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは卸売業の25社(25個)であった。

(注4) 中分類の業種別でみたとき、もっとも多かったのは銀行業の82社(84個)、次にその他金融業の12社(12個)であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載は1個であったが、2個記載された会社が2社⁶⁴あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、営業債権の評価に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 貸倒引当金算定の基礎となる債務者区分の判定

貸倒引当金算定の基礎となる債務者区分の判定をKAMとして取り上げている事例⁶⁵があり、KAMの小見出しで「債務者区分」という記載がある会社は、その他金融業の2社⁶⁶を除き、すべて銀行業であった。中には、中小企業の債務者区分の妥当性についてKAMとしている事例⁶⁷もあった。

⁶⁴ (株)福島銀行、及び(株)東京きらぼしフィナンシャルグループ

⁶⁵ (株)千葉銀行、(株)秋田銀行、(株)名古屋銀行 他

⁶⁶ 信金中央金庫、NECキャピタルソリューション(株)

⁶⁷ (株)中国銀行、(株)東和銀行 他

イ. 貸倒懸念債権等

貸倒懸念債権等については、貸倒見積高を算定する際に相手先の業績見通し、経営環境、市場動向など不確実性の高い様々な要因を考慮することから、経営者による判断を伴うものとして、貸倒懸念債権等の評価を KAM としている事例⁶⁸や貸倒懸念債権等に対する貸倒引当金の見積りを KAM としている事例⁶⁹があった。

ウ. その他

上記のほか、新型コロナウイルス感染症感染拡大による影響を踏まえた貸倒引当金の見積りに関する事例⁷⁰があった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における営業債権の評価の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下ようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	145 個 (94%)
重要性	101 個 (66%)
複雑性	8 個 (5%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	7 個 (5%)
監査証拠の入手の難易度	4 個 (3%)
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、上位 2 つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (145 個) においては、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方を記載している事例もあれば、「不確実性」若しくは「経営者の判断」のいずれかを単独で記載している事例 もあった。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (101 個) においては、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」及び「個別取

⁶⁸ 日和産業(株)

⁶⁹ 林兼産業(株)、(株)トーカイ 他

⁷⁰ (株)沖縄銀行、アイフル(株)、(株)東京きらぼしフィナンシャルグループ 他

引の重要性」に関するものもあった。

当該監査領域に識別された KAM の 97 個（63%）が「不確実性又は経営者の判断」及び「重要性」の両方を KAM と決定した理由として記載していた。他方、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれも記載していなかった事例は、当該監査領域に識別された KAM のうち、5 個（3%）である。

また、連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM について、財務諸表への注記事項への参照の有無及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	136 個 (88%)
会計方針への参照	91 個 (59%)
重要な会計上の見積りへの参照	111 個 (72%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	7 個 (5%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	18 個 (12%)

(注1) 1 つの KAM について複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳の KAM の個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、追加情報などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していた KAM が 73 個（47%）あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において営業債権の評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	136個(88%)
経営者等への質問	132個(86%)
分析的手続	61個(40%)
記録や文書の評価	129個(84%)
実査・立会	2個(1%)
再計算・再実施	18個(12%)
専門家の利用	21個(14%)
構成単位の監査人の利用	7個(5%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理部門／担当者、債権管理部門／責任者、営業責任者、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、帳簿、証憑、契約書、見積書、稟議書、根拠資料などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察や信用情報の外部データベースからの取込処理の観察などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、法律の専門家、不動産評価の専門家、統計に係る専門家、信用リスクの専門家及び IT 専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (154 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	130	92	5	—	2	5	—
	84%	60%	3%	—	1%	3%	—
経営者等への質問	125	84	5	—	4	7	—
	81%	55%	3%	—	3%	5%	—
分析的手続	56	38	2	—	2	2	—
	36%	25%	1%	—	1%	1%	—
記録や文書の評価	122	86	4	—	3	6	—
	79%	56%	3%	—	2%	4%	—
実査・立会	2	1	—	—	—	—	—
	1%	1%	—	—	—	—	—
再計算・再実施	15	12	1	—	—	—	—
	10%	8%	1%	—	—	—	—
専門家の利用	19	13	4	—	4	4	—
	12%	8%	3%	—	3%	3%	—
構成単位の監査人	7	3	2	—	3	3	—
	5%	2%	1%	—	2%	2%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

7. 債務の見積り

① KAM の識別

他の監査領域に識別されない引当金を含む、債務の見積りに係る論点を対象とした KAM である。連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、債務の見積りに係る論点を KAM の対象とした会社の数 (KAM の個数) は、それぞれ 88 社 (90 個) 及び 75 社 (77 個) であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に債務の見積りに係る論点を対象とした KAM が記載されている事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において債務の見積りに係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において債務の見積りに係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	70 社 (4%)	71 個
IFRS	16 社 (11%)	17 個
US-GAAP	2 社 (20%)	2 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、債務の見積りに係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別 (業種別分類項目の大分類) の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	2社 (2%)	2個
製造業 ^(注2)	54社 (6%)	55個
電気・ガス業	2社 (10%)	2個
運輸・情報通信業	9社 (3%)	9個
商業	5社 (2%)	5個
金融・保険業	12社 (8%)	12個
不動産	1社 (2%)	2個
サービス業	3社 (2%)	3個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは輸送用機器の19社(20個)であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において、債務の見積りに係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載個数は1個であったが、2個記載された会社が2社⁷¹あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、債務の見積りに係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 法令等への違反や訴訟等に係る引当金に関する記載

独占禁止法関連損失引当金の見積りに関する事例⁷²、競争法関連費用引当金の見積りに関する事例⁷³、製品点検費用引当金に関する事例⁷⁴、訴訟による偶発損失引当金に関する事例⁷⁵、訴訟及びその他の法的手続に対する引当金の事例⁷⁶があった。訴訟損失引当金に関するKAMの事例3個⁷⁷のうち、実際に訴訟損失引当金を計上している事例が2個、当該KAMに

⁷¹ (株)デンソー、及び(株)レオパレス21

⁷² (株)デンソー、東邦ホールディングス(株)、(株)スズケン、及びアルフレッサホールディングス(株)

⁷³ 日本特殊陶業(株)

⁷⁴ 東亜ディーケーケー(株)

⁷⁵ 三井住友建設(株)

⁷⁶ 野村ホールディングス(株)

⁷⁷ (株)エーアンドエーマテリアル、(株)ノザワ、及び丸紅(株)

係る訴訟損失引当金を認識していない事例が1個⁷⁸あった。将来の利息返還の請求に備えるため、過去の返還実績等を踏まえた返還額を見積り、利息返還損失引当金として計上している事例⁷⁹があった。

イ. 製品保証引当金に関する記載

将来の製品保証費用の支払いに備えるため、その発生見込額を製品保証引当金として計上する際の見積りをKAMの対象としている事例⁸⁰があった。また、リコールに係る製品保証引当金について言及している事例⁸¹があった。

ウ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ リコール等の市場措置に係る債務⁸²
- ・ 支払備金の見積り⁸³
- ・ 資産除去債務⁸⁴
- ・ リストラクチャリング引当金⁸⁵

③ KAMと決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における債務の見積りの監査領域において、KAMと決定した理由をまとめると、以下ようになる。

⁷⁸ 丸紅(株)

⁷⁹ (株)丸井グループ、(株)クレディセゾン、(株)新生銀行、アコム(株)、及びアイフル(株)

⁸⁰ スタンレー電気(株)、西部電機(株)、(株)ユニバンス 他

⁸¹ (株)東海理化電機製作所、日野自動車(株)、マツダ(株) 他

⁸² いすゞ自動車(株)、トヨタ自動車(株) 他

⁸³ 東京海上ホールディングス(株)、MS&ADインシュアランスグループホールディングス(株)、(株)ドリームインキュベータ 他

⁸⁴ TAC(株)、及びさくらインターネット(株)

⁸⁵ 豊田合成(株)、及び日本板硝子(株)

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	86個(96%)
重要性	45個(50%)
複雑性	9個(10%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	9個(10%)
監査証拠の入手の難易度	2個(2%)
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

KAMと決定した理由のうち、上位2つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」をKAMと決定した理由に挙げている事例(86個)をみると、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方を記載している事例もあれば、「不確実性」若しくは「経営者の判断」のいずれかを単独で記載している事例もあった。

「重要性」をKAMと決定した理由に挙げている事例(45個)をみると、その大半が「金額的重要性」に関するものであったが、「質的重要性」及び「個別取引の重要性」に関するものもあった。

当該監査領域に識別されたKAMの45個(50%)が「不確実性又は経営者の判断」及び「重要性」の両方をKAMと決定した理由として記載していた。他方、「重要性」若しくは「不確実性又は経営者の判断」のいずれも記載していなかった事例は、当該監査領域に識別されたKAMうち、4個(4%)である。

また、連結財務諸表の監査報告書において債務の見積りに係る論点をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例は1個⁸⁶あったが、監査人が不正リスクの要因となり得るものとして検討した項目についての説明であった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において債務の見積りに係る論点を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無及び参照先をまとめると、以下のようになる。

⁸⁶ マツダ(株)

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	77個 (86%)
会計方針への参照	17個 (19%)
重要な会計上の見積りへの参照	49個 (54%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	21個 (23%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	13個 (14%)

(注1) 1つのKAMについて複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳のKAMの個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していたKAMが10個(11%)あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において債務の見積りに係る論点を対象としたKAMについて、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	67個 (74%)
経営者等への質問	75個 (83%)
分析的手続	28個 (31%)
記録や文書の評価	55個 (61%)
実査・立会	3個 (3%)
再計算・再実施	13個 (14%)
専門家の利用	16個 (18%)
構成単位の監査人の利用	9個 (10%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の監査上の対応を記載しているものがあため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理部門／責任者、品質管理・品質保証部門の責任者、法務部門、債権管理部門、工務部責任者、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、帳簿、証憑、契約書、見積書、稟議書、根拠資料、鑑定書、工程表などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察を行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、法律の専門家及びアクチュアリーが記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (90 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	64	36	7	—	1	4	—
	71%	40%	8%	—	1%	4%	—
経営者等への質問	73	39	8	—	1	7	—
	81%	43%	9%	—	1%	8%	—
分析的手続	28	13	4	—	2	7	—
	31%	14%	4%	—	2%	8%	—
記録や文書の評価	52	31	5	—	—	6	—
	58%	34%	6%	—	—	7%	—
実査・立会	2	1	1	—	—	—	—
	2%	1%	1%	—	—	—	—
再計算・再実施	11	5	1	—	—	—	—
	12%	6%	1%	—	—	—	—
専門家の利用	16	9	3	—	2	7	—
	18%	10%	3%	—	2%	8%	—
構成単位の監査人	9	4	1	—	1	1	—
	10%	4%	1%	—	1%	1%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

8. 組織再編

① KAMの識別

当期（2020年4月1日から2021年3月31日まで）に実施された企業結合や分社化等の組織再編、及び前期以前に実施された組織再編における配分手続等を当期に完了したものに係る論点を対象としたKAMである。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された会社の数（KAMの個数）は、それぞれ89社（92個）及び28社（28個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAMの個数
日本基準	76社（4%）	79個
IFRS	13社（9%）	13個
US-GAAP	—	—

（注）表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	5社(5%)	5個
製造業 ^(注2)	42社(4%)	44個
電気・ガス業	1社(5%)	1個
運輸・情報通信業 ^(注3)	17社(6%)	17個
商業	11社(3%)	12個
金融・保険業	4社(3%)	4個
不動産	2社(4%)	2個
サービス業	7社(4%)	7個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは化学の6社(6個)であった。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは情報・通信業の11社(11個)であった。

また、連結財務諸表の監査報告書において組織再編に係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載は1個であったが、2個記載された会社が3社⁸⁷あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、組織再編に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 取得対価配分の適切性

負ののれん発生益の算定の妥当性や、前年度に取得した企業・事業の暫定的な評価額を当年度に確定した事例も含め、取得対価の資産・負債への配分の適切性を論点としている事例⁸⁸がもっとも多い。

イ. 連結子会社化に伴う会計処理

会社にとって非経常的、重要な取引であるため、連結子会社化に伴う一連の会計処理をKAMとして記載している事例もあった。これら中には、(1) 出資持分の追加取得、(2) 認識する技術資産への取得原価の配分、(3) 認識する技術資産及びのれんの年度

⁸⁷ 昭和産業(株)、(株)タダノ、及びI N E S T(株)

⁸⁸ 大東建託(株)、積水化学工業(株)、大和自動車交通(株) 他

末における減損の兆候の有無、のように一連の会計処理の内訳を明示している事例⁸⁹もあった。

ウ. 事業整理等に関する損失

事業分離や事業再生によって発生した損失の金額的な大きさや、清算損失を算定するための資産・負債の時価が不確実性を伴う重要な会計上の見積りであることから KAM として記載している事例⁹⁰があった。

エ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 持分法適用時の会計処理⁹¹

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における組織再編の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	61 個 (66%)
重要性	62 個 (67%)
複雑性	17 個 (18%)
通例でない取引	13 個 (14%)
専門的な技能や知識	43 個 (47%)
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、上位 2 つについて述べる。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (62 個) をみると、多くが「金額的重要性」に関するものであったが、「財務諸表全体への重要な影響」、「個別取引の重要性」に関するものもあった。

⁸⁹ (株)IMAGICA GROUP

⁹⁰ フクシマガリレイ(株)、(株)ワールド 他

⁹¹ (株)ノジマ

「不確実性又は経営者の判断」(61個)をみると、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載しており、「不確実性」を単独で記載している事例はなかった。

なお、当該監査領域に識別されたKAMの40個(43%)が、「重要性」と「不確実性又は経営者の判断」の両方をKAMとして記載していた。他方、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれも記載していなかった事例については、「複雑性」、「通例ではない取引」、「専門的な技能や知識」がKAMと決定した理由として記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において組織再編をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において組織再編を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	82個(89%)
会計方針への参照	4個(4%)
重要な会計上の見積りへの参照	14個(15%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	64個(70%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	10個(11%)

(注1) 企業結合関係、連結損益計算書関係、セグメント情報、追加情報などがあつた。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において組織再編に係る論点を対象としたKAMについて、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	39個(42%)
経営者等への質問	81個(88%)
分析的手続	43個(47%)
記録や文書の評価	71個(77%)
実査・立会	4個(4%)
再計算・再実施	10個(11%)
専門家の利用	51個(55%)
構成単位の監査人の利用	11個(12%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、結合当事企業の経営者、企業結合の責任者、経理責任者／担当者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、財務デューデリジェンス報告書、帳簿、証憑、契約書、稟議書、根拠資料などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、企業結合日の財務諸表項目についての実査や、実地棚卸の立会などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、不動産評価の専門家、公正価値評価の専門家及び企業価値評価の専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (92 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	30	27	9	3	—	21	—
	33%	29%	10%	3%	—	23%	—
経営者等への質問	54	57	15	10	—	41	—
	59%	62%	16%	11%	—	45%	—
分析的手続	30	28	7	4	—	26	—
	33%	30%	8%	4%	—	28%	—
記録や文書の評価	43	50	14	13	—	34	—
	47%	54%	15%	14%	—	37%	—
実査・立会	1	3	—	2	—	—	—
	1%	3%	—	2%	—	—	—
再計算・再実施	8	9	3	2	—	4	—
	9%	10%	3%	2%	—	4%	—
専門家の利用	42	33	10	8	—	35	—
	46%	36%	11%	9%	—	38%	—
構成単位の監査人	5	8	3	2	—	5	—
	5%	9%	3%	2%	—	5%	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

9. 継続企業の前提

① KAM の識別

監査報告書の「継続企業の前提に関する重要な不確実性」の区分に記載された「継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、現時点では継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる事項」以外で、継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM である。監査報告書において「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が記載されている会社は、14 社（連結財務諸表作成の 11 社⁹²、及び個別財務諸表のみ作成の 3 社⁹³）であったが、これらの会社の監査報告書に記載された KAM はすべて「継続企業の前提」以外の論点⁹⁴であった。なお、早期適用事例においては、監査報告書の「継続企業の前提に関する重要な不確実性」や継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM はなかった。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 25 社（25 個）、及び 40 社（40 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	23 社 (1%)	23 個
IFRS	2 社 (1%)	2 個
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用している会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

⁹² 21 LADY(株)、(株)ヴィア・ホールディングス、ニッコー(株)、サンデンホールディングス(株)、(株)ひらまつ、GFA(株)、玉井商船(株)、アジア開発キャピタル(株)、ウィルソン・ラーニングワールドワイド(株)、(株)ソフトフロントホールディングス、及び(株)ジャパンディスプレイ

⁹³ アーキテクツ・スタジオ・ジャパン(株)、(株)フルッタフルッタ、及び(株)海帆

⁹⁴ 連結財務諸表作成の 11 社（14 個）の監査報告書に記載された KAM の監査領域は、固定資産の評価 7 社（8 個）、収益認識 2 社（2 個）、棚卸資産の評価 1 社（1 個）、組織再編 1 社（1 個）、関連当事者取引 1 社（1 個）、及びその他の監査領域 1 社（1 個）であった。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業 ^(注2)	11社 (1%)	11個
電気・ガス業	—	—
運輸・情報通信業 ^(注3)	2社 (1%)	2個
商業 ^(注4)	3社 (1%)	3個
金融・保険業 ^(注5)	2社 (1%)	2個
不動産	1社 (2%)	1個
サービス業	6社 (3%)	6個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数をもっとも多かったのは繊維製品⁹⁵と輸送用機器⁹⁶でともに3社(3個)である。

(注3) 中分類の業種別でみたとき、2社はともに情報・通信業⁹⁷である。

(注4) 中分類の業種別でみたとき、3社はいずれも小売業⁹⁸である。

(注5) 中分類の業種別でみたとき、2社はともに証券、商品先物取引業⁹⁹である。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、継続企業の前提に係る論点を対象としたKAMは、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はあるものの、重要な不確実性が無いと判断された事例が主であった。しかし、中には、継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況は存在していないと会社は判断しているが当連結会計年度を通じて当該重要な疑義を生じさせるような状況の解消に向けた会社の対応状況等について、監査人として慎重な評価が求められたと記載している事例¹⁰⁰、外形的には継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような状況が存在しているが、実質的には継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような状況ではないと会社は評価しているとする事例¹⁰¹があった。なお、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」がある場合には、KAMではなく「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されるこ

⁹⁵ 北日本紡績(株)、倉庫精練(株)、及び山喜(株)

⁹⁶ (株)三井E&Sホールディングス、(株)名村造船所、及び(株)ジャムコ

⁹⁷ パス(株)、及び(株)ディー・エル・イー

⁹⁸ (株)木曽路、チムニー(株)、及び夢展望(株)

⁹⁹ O a kキャピタル(株)、及び(株)小林洋行

¹⁰⁰ (株)フジクラ

¹⁰¹ O a kキャピタル(株)

ととなっている。

KAMに記載されている内容で、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象または状況としては、債務超過¹⁰²、財務制限条項への抵触¹⁰³、営業損失、及び営業キャッシュ・フローが連続してマイナス¹⁰⁴、新型コロナウイルス感染症の影響による売上高の著しい減少、重要な営業損失、及び当期純損失の計上¹⁰⁵などがあった。

また、「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」が存在すると判断した理由とそれに対して会社が講じる対応策、継続企業の前提に関する事項を連結財務諸表に注記する必要はないと判断した背景を記載し、重要な仮定の列挙を行っている KAM の事例¹⁰⁶があった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における継続企業の前提の監査領域に識別された KAM はすべて「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に掲げるとともに、上述した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ついて記載している。それゆえ、当該監査領域において、KAM と決定した理由について、他の監査領域と同じ尺度での分類をしていない。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において継続企業の前提を対象とした KAM について、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	15 個 (60%)
会計方針への参照	—
重要な会計上の見積りへの参照	1 個 (4%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	14 個 (56%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	10 個 (40%)

(注1) 連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係、追加情報などがあった。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

¹⁰² KNT-CTホールディングス(株)、タメニー(株) 他

¹⁰³ RIZAP グループ(株)、三菱製鋼(株)、ワシントンホテル(株) 他

¹⁰⁴ 北日本紡績(株)、倉庫精練(株) 他

¹⁰⁵ (株)木曾路、山喜(株)、KNT-CTホールディングス(株) 他

¹⁰⁶ (株)三井 E&S ホールディングス、RIZAP グループ(株) 他

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において継続企業の前提に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAM の個数 ^(注)
内部統制の評価	2 個 (8%)
経営者等への質問	24 個 (96%)
分析的手続	10 個 (40%)
記録や文書の評価	17 個 (68%)
実査・立会	3 個 (12%)
再計算・再実施	2 個 (8%)
専門家の利用	1 個 (4%)
構成単位の監査人の利用	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、財務経理部門の責任者、金融機関、会社の顧問弁護士などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析及び比率分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会、監査役会や監査等委員会及び株主総会等の議事録、事業計画や経営計画、契約書、根拠資料、工程表などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、工場や工場の現場を視察したこと、会社と金融機関との協議会に出席し、会議の実施状況を観察したことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、内部専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (25 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	2	1	1	—	—	1	—
	8%	4%	4%	—	—	4%	—
経営者等への質問	23	7	1	—	1	1	—
	92%	28%	4%	—	4%	4%	—
分析的手続	10	3	1	—	—	1	—
	40%	12%	4%	—	—	4%	—
記録や文書の評価	16	4	1	—	1	1	—
	64%	16%	4%	—	4%	4%	—
実査・立会	3	—	—	—	1	—	—
	12%	—	—	—	4%	—	—
再計算・再実施	2	1	—	—	—	—	—
	8%	4%	—	—	—	—	—
専門家の利用	1	—	—	—	—	—	—
	4%	—	—	—	—	—	—
構成単位の監査人	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

10. IT システムの評価

① KAM の識別

IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM であり、早期分析レポートと同様である。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 22 社（22 個）及び 20 社（20 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	18 社 (1%)	18 個
IFRS	4 社 (3%)	4 個
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注1)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業	2社(0%)	2個
電気・ガス業	1社(5%)	1個
運輸・情報通信業	6社(2%)	6個
商業	4社(1%)	4個
金融・保険業 ^(注2)	5社(3%)	5個
不動産	1社(2%)	1個
サービス業	3社(2%)	3個

(注1) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

(注2) 中分類の業種別でみたとき、KAMの個数がもっとも多かったのは、証券、商品先物取引業の4社(4個)であった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、ITシステムの評価に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 収益計上に関するITシステムの信頼性

ITシステムを評価の対象とした事例の大半が、収益計上に関するITシステムの信頼性に関連するものである。これらの事例¹⁰⁷では、ITシステムが主要事業を行う上での基盤となっており、その信頼性が売上高または営業収益に大きな影響を及ぼすことが記述されている。

イ. 新ITシステムへの移行・稼働

新ITシステムへの移行・稼働に関連する事例¹⁰⁸では、新ITシステムへの移行に伴う各種マスターの再設定作業等を誤った場合、財務会計上の数値が反復・継続的に誤って処理・報告されてしまうことや、新ITシステムが適切に稼働しない場合、システムから得られる財務情報の信頼性が失われることが記述されている。

¹⁰⁷ 大黒屋ホールディングス(株)、 트레이ダーズホールディングス(株)、SGホールディングス(株) 他

¹⁰⁸ スズキ(株)、OCHIホールディングス(株)、ヴィスコ・テクノロジー(株) 他

ウ. その他

上記のほか、各社の個別の事情を考慮したものとして、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 契約管理システムに係る売掛金及び前受金残高の正確性¹⁰⁹

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における IT システムの評価の監査領域において KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 <small>(注)</small>
不確実性又は経営者の判断	1 個 (5%)
重要性	17 個 (77%)
複雑性	3 個 (14%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	3 個 (14%)
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、もっとも多かった「重要性」(17 個) をみると、多くが「金額的重要性」に関するものであった。

また、「重要性」を記載していた事例のうち、多くは「重要性」を単独で KAM と決定した理由として記載していたが、「複雑性」若しくは「専門的な技能や知識」とあわせて記載していた事例もあった。

なお、連結財務諸表の監査報告書において IT システムの評価を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において IT システムの評価を対象とした KAM について、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

¹⁰⁹ RIZAP グループ(株)

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	11 個 (50%)
会計方針への参照	2 個 (9%)
重要な会計上の見積りへの参照	—
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	9 個 (41%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	11 個 (50%)

(注1) セグメント情報があった。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において IT システムの評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAM の個数 ^(注)
内部統制の評価	17 個 (77%)
経営者等への質問	9 個 (41%)
分析的手続	4 個 (18%)
記録や文書の評価	11 個 (50%)
実査・立会	—
再計算・再実施	9 個 (41%)
専門家の利用	16 個 (73%)
構成単位の監査人の利用	1 個 (5%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、システム担当者／管理者、IT 責任者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、売上趨勢分析や粗利分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、設計書、仕様書、証憑、契約書などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、IT 専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (22 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	1	13	3	—	—	2	—
	5%	59%	14%	—	—	9%	—
経営者等への質問	—	8	1	—	—	3	—
	—	36%	5%	—	—	14%	—
分析的手続	—	2	1	—	—	2	—
	—	9%	5%	—	—	9%	—
記録や文書の評価	—	9	1	—	—	3	—
	—	41%	5%	—	—	14%	—
実査・立会	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—
再計算・再実施	—	8	2	—	—	—	—
	—	36%	9%	—	—	—	—
専門家の利用	—	14	1	—	—	3	—
	—	64%	5%	—	—	14%	—
構成単位の監査人	—	1	—	—	—	—	—
	—	5%	—	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

11. 関連当事者取引

① KAM の識別

親会社や子会社との取引、親会社や子会社の役員との取引、関係会社との取引、及び主要株主との取引等の関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM である。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 16 社（16 個）及び 14 社（14 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	16 社 (0%)	16 個
IFRS	—	—
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業	10社(1%)	10個
電気・ガス業	—	—
運輸・情報通信業	2社(1%)	2個
商業	3社(1%)	3個
金融・保険業	—	—
不動産	1社(2%)	1個
サービス業	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、関連当事者取引に係る論点を対象としたKAMの主なものは、関連当事者取引の価格の合理性であった。

関連当事者取引の性質上、不適切な収益認識や損失計上の回避などが行われるリスクが高いことを記載し、関連当事者取引の価格の合理性をKAMとしている¹¹⁰。事例の中には、当連結会計年度において、会社が過去に関連当事者との取引を利用して実施した不正な財務報告が発覚し、過年度の連結財務諸表の訂正を行っていることを記載している事例¹¹¹もあった。

③ KAMと決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における関連当事者取引の監査領域においてKAMと決定した理由をまとめると、以下ようになる。

¹¹⁰ かどや製油(株)、(株)アスモ、(株)NEW ART HOLDINGS 他

¹¹¹ (株)ひらまつ

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	2個(13%)
重要性	10個(63%)
複雑性	3個(19%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	—
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	1個(6%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

KAMとして決定した理由のうち、もっとも多かった「重要性」をKAMと決定した理由と記載していた事例(10個)の多くは、「金額的重要性」に関するものであったが、「個別取引の重要性」を決定した理由として記載していた事例もあった。

また、連結財務諸表の監査報告書において関連当事者取引をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例は7個¹¹²(44%)であった。これらは、関連当事者取引の性質から不正リスクがあることをKAMと決定した理由として記載していた。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において関連当事者取引を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無、および参照先をまとめると、以下のようになる。

¹¹² かどや製油(株)、フリージア・マクロス(株)、(株)アスモ、(株)NEWARTHOLDINGS、(株)ひらまつ、(株)アイフリークモバイル、及び東急不動産ホールディングス(株)

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	14個 (88%)
会計方針への参照	—
重要な会計上の見積りへの参照	1個 (6%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	13個 (81%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	2個 (13%)

(注1) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、関連当事者情報、セグメント情報などがあった。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において関連当事者取引に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	7個 (44%)
経営者等への質問	13個 (81%)
分析的手続	5個 (31%)
記録や文書の評価	15個 (94%)
実査・立会	1個 (6%)
再計算・再実施	1個 (6%)
専門家の利用	2個 (13%)
構成単位の監査人の利用	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、経理担当者、監査役、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会議事録、決裁書、覚書、証憑、根拠資料、契約書、交渉記録、協定書などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、会社が提供しているサービスの機能状況を、会社担当者立会の下、確認したことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、不動産評価の専門家及び企業価値評価の専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (16 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	1	3	2	—	—	—	—
	6%	19%	13%	—	—	—	—
経営者等への質問	1	8	3	—	—	—	1
	6%	50%	19%	—	—	—	6%
分析的手続	1	4	1	—	—	—	—
	6%	25%	6%	—	—	—	—
記録や文書の評価	1	10	3	—	—	—	1
	6%	63%	19%	—	—	—	6%
実査・立会	—	1	—	—	—	—	—
	—	6%	—	—	—	—	—
再計算・再実施	—	1	—	—	—	—	—
	—	6%	—	—	—	—	—
専門家の利用	—	2	—	—	—	—	—
	—	13%	—	—	—	—	—
構成単位の監査人	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

12. 新型コロナウイルス感染症関連

① KAM の識別

新型コロナウイルス感染症そのもの及び新型コロナウイルス感染症の影響を受けた監査領域が複数に渡るものを対象とした KAM である。また、本報告書においては、新型コロナウイルス感染症関連であったとしても、新型コロナウイルス感染症関連以外の単一の監査領域に識別できる場合は、該当する監査領域に識別している。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 11 社（11 個）及び 9 社（9 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	10 社（1%）	10 個
IFRS	1 社（1%）	1 個
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業	4社(0%)	4個
電気・ガス業	—	—
運輸・情報通信業	3社(1%)	3個
商業	2社(1%)	2個
金融・保険業	1社(1%)	1個
不動産	—	—
サービス業	1社(1%)	1個

(注) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象としたKAMの主なものは、以下のとおりである。

ア. 新型コロナウイルス感染症の拡大が会計上の見積りに与える影響

連結財務諸表の監査報告書において、新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象としたKAMの内容でもっとも多かったのが、新型コロナウイルス感染症の拡大が会計上の見積りに与える影響をKAMとした事例である。会計上の見積りが影響を与える事項は多岐に渡るが、影響を受ける項目の一つとして、繰延税金資産の回収可能性をあげている事例¹¹³が多い。

イ. その他

上記のほか、以下の論点を対象とした事例があった。

- ・ 新型コロナウイルス感染症の拡大が財務報告全般に与える影響¹¹⁴
- ・ 新型コロナウイルス感染症の拡大が会社の貸出金等の信用リスクに与える影響¹¹⁵
- ・ 新型コロナウイルス感染症関連損失として計上した特別損失¹¹⁶

¹¹³ 京浜急行電鉄(株)、ANAホールディングス(株)、(株)カクヤスグループ 他

¹¹⁴ 東急(株)

¹¹⁵ (株)大光銀行

¹¹⁶ 豊和工業(株)、及び(株)アミューズ

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における新型コロナウイルス感染症に関連する事項の監査領域において KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	9 個 (82%)
重要性	8 個 (73%)
複雑性	2 個 (18%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	—
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

KAM と決定した理由のうち、もっとも多かった「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (9 個) をみると、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載しており、「不確実性」を単独で記載している事例はなかった。

「重要性」を KAM と決定した理由に挙げている事例 (8 個) をみると、そのすべてが「金額的重要性」に関するものであった。

なお、当該監査領域に識別されたすべての KAM が、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれかを KAM と決定した理由としており、6 個は「不確実性又は経営者の判断」と「重要性」の両方を KAM として記載していた。

また、連結財務諸表の監査報告書において新型コロナウイルス感染症に関連する事項を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において新型コロナウイルス感染症に関連する事項を対象とした KAM について、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	10 個 (91%)
会計方針への参照	—
重要な会計上の見積りへの参照	6 個 (55%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	4 個 (36%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	1 個 (9%)

(注1) 連結損益計算書関係、税効果会計関係などがあつた。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において新型コロナウイルス感染症に関連する事項に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAM の個数 ^(注)
内部統制の評価	2 個 (18%)
経営者等への質問	7 個 (64%)
分析的手続	5 個 (45%)
記録や文書の評価	5 個 (45%)
実査・立会	—
再計算・再実施	1 個 (9%)
専門家の利用	1 個 (9%)
構成単位の監査人の利用	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか主要な各事業部門長、主要な連結子会社の経営者、部門責任者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、会議体議事録、事業計画、設備投資計画、将来計画、及び証憑などを対象に、閲覧及び査閲を行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、固定資産の評価に関連した評価の専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (11 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	2	2	—	—	—	—	—
	18%	18%	—	—	—	—	—
経営者等への質問	6	4	2	—	—	—	—
	55%	36%	18%	—	—	—	—
分析的手続	4	4	1	—	—	—	—
	36%	36%	9%	—	—	—	—
記録や文書の評価	4	4	2	—	—	—	—
	36%	36%	18%	—	—	—	—
実査・立会	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—
再計算・再実施	1	1	—	—	—	—	—
	9%	9%	—	—	—	—	—
専門家の利用	1	1	—	—	—	—	—
	9%	9%	—	—	—	—	—
構成単位の監査人	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

13. 金融商品の評価

① KAM の識別

金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM である。連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、金融商品の評価に係る論点を KAM の対象とした会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 10 社（10 個）、及び 6 社（6 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM が記載されている事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書において金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書において金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	7 社（0%）	7 個
IFRS	2 社（1%）	2 個
US-GAAP	1 社（10%）	1 個

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注)	KAM の個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	—	—
製造業	3 社（0%）	3 個
電気・ガス業	2 社（10%）	2 個
運輸・情報通信業	—	—
商業	—	—
金融・保険業	5 社（3%）	5 個
不動産	—	—
サービス業	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

② KAM の内容

連結財務諸表の監査報告書において、金融商品の評価に関連する事項を対象とした KAM の内容の主なものとしては、デリバティブ取引に対するヘッジ会計適用の有効性についての事例¹¹⁷があげられる。わが国では、2019 年 7 月に、企業会計基準委員会から企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（以下、企業会計基準第 30 号という。）や改正企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」等が公表され、IFRS や US-GAAP と同様に、金融商品の時価のレベルごとの開示等が要求されることとなった¹¹⁸。日本基準を採用している会社の KAM で、「時価の算定に関する会計基準」を 2021 年 3 月期の期首から適用し、レベル 3 の時価に分類される金融商品に言及した 2 社¹¹⁹は、レベル 3 の時価に分類されるデリバティブ取引の時価の算定において、市場で観察できないインプットが使用されており、経営者の判断を伴うため会計上の見積りの不確実性が高くなっていることについて記載していた。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書における金融商品の評価の監査領域において、KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

KAM と決定した理由	KAM の個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	7 個 (70%)
重要性	7 個 (70%)
複雑性	5 個 (50%)
通例でない取引	—
専門的な技能や知識	3 個 (30%)
監査証拠の入手の難易度	—
内部統制の不備	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

¹¹⁷ 日清オイリオグループ(株)、日本証券金融(株)、(株)レノバ 他

¹¹⁸ 企業会計基準第 30 号は、2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用される（企業会計基準第 30 号、第 16 項）。ただし、企業会計基準第 30 号は、2020 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からの早期適用、及び、2020 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度における年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表からの早期適用が容認されている。これらの場合には、「時価の算定に関する会計基準」と同時に改正された金融商品会計基準及び棚卸資産会計基準についても同時に適用する必要がある（企業会計基準第 30 号、第 17 項）。

¹¹⁹ (株)みずほフィナンシャルグループ、及び(株)大和証券グループ本社

「不確実性又は経営者の判断」を KAM と決定した理由に挙げている事例（7 個）においては、「不確実性」及び「経営者の判断」の両方を記載している事例もあれば、「経営者の判断」を単独で記載している事例もあった。

また、連結財務諸表の監査報告書において金融商品の評価を KAM とした事例のうち、不正リスクに言及した事例はなかった。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書において金融商品の評価を対象とした KAM について、財務諸表への注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

注記事項への参照	KAM の個数 ^(注4)
注記事項への参照 有 ^(注1)	9 個 (90%)
会計方針への参照	3 個 (30%)
重要な会計上の見積りへの参照	1 個 (10%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注2)	6 個 (60%)
注記事項への参照 無 ^(注3)	1 個 (10%)

(注1) 1 つの KAM について複数の注記事項への参照を付したものがあため、「注記事項への参照 有」の内訳の KAM の個数合計は、「注記事項への参照 有」の個数より多い。

(注2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、デリバティブ取引関係などがあつた。

(注3) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注4) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

会計方針及び重要な会計上の見積りの両方への参照を付していた KAM が 1 個 (10%) あつた。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書において金融商品の評価に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	8個(80%)
経営者等への質問	5個(50%)
分析的手続	6個(60%)
記録や文書の評価	6個(60%)
実査・立会	—
再計算・再実施	1個(10%)
専門家の利用	4個(40%)
構成単位の監査人の利用	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、内部統制の実施責任者、取引先が記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、感応度分析、回帰分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、デリバティブ管理台帳、デリバティブ取引にかかる規程、証憑、契約書などを対象に、閲覧及び査閲を行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、金融商品の評価の専門家、及び IT 専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM(10 個)について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	6	5	5	—	—	2	—
	60%	50%	50%	—	—	20%	—
経営者等への質問	4	4	2	—	—	2	—
	40%	40%	20%	—	—	20%	—
分析的手続	3	5	2	—	—	1	—
	30%	50%	20%	—	—	10%	—
記録や文書の評価	3	5	3	—	—	2	—
	30%	50%	30%	—	—	20%	—
実査・立会	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—
再計算・再実施	—	1	1	—	—	—	—
	—	10%	10%	—	—	—	—
専門家の利用	4	3	3	—	—	1	—
	40%	30%	30%	—	—	10%	—
構成単位の監査人	—	—	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—	—	—

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

14. その他の監査領域

① KAM の識別

本報告書で識別した 13 の監査領域に分類されなかった KAM を識別している。

連結財務諸表又は個別財務諸表の監査報告書において、その他の監査領域に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の数（KAM の個数）は、それぞれ 59 社（61 個）及び 40 社（41 個）であった。

連結財務諸表と個別財務諸表の両方の監査報告書に、その他の監査領域に係る論点を対象とした KAM が記載された事例のほとんどにおいて、連結財務諸表と個別財務諸表の監査報告書におけるその記述に違いはなかった。

以下では、連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域に係る論点を対象とした KAM が記載された会社を対象に分析を行う。

連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域に係る論点を対象とした KAM が記載された会社が適用した会計基準別の内訳は以下のとおりである。

適用した会計基準	会社数 ^(注)	KAM の個数
日本基準	55 社 (3%)	56 個
IFRS	4 社 (3%)	5 個
US-GAAP	—	—

(注) 表中の括弧内の値は、当該会計基準を適用する会社に占める割合を示している。

連結財務諸表の監査報告書において、その他の監査領域に係る論点を対象とした KAM が記載された会社の業種別（業種別分類項目の大分類）の内訳は、以下のとおりである。

業種別(大分類)	会社数 ^(注)	KAMの個数
水産・農林業	—	—
鉱業	—	—
建設業	1社(1%)	1個
製造業	25社(3%)	26個
電気・ガス業	1社(5%)	1個
運輸・情報通信業	9社(3%)	9個
商業	7社(2%)	8個
金融・保険業	6社(4%)	6個
不動産	2社(4%)	2個
サービス業	8社(4%)	8個

(注) 表中の括弧内の値は、当該業種に属する会社に占める割合を示している。

また、連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域に係る論点を対象としたKAMが記載された会社のほとんどが、当該監査領域のKAMの記載は1個であったが、2個記載された会社が2社¹²⁰あった。

② KAMの内容

連結財務諸表の監査報告書において、その他の監査領域に係る論点を対象としたKAMは多岐に渡るが、例えば次のようなものがあった。

ア. 不正・不適切な会計処理

不正・不適切な会計処理に着目した事例として、連結子会社が架空売上等の不適切な会計処理を行っていたことが判明したことを受け、不適切な会計処理の内容及び発生原因、関連する内部統制の整備及び運用状況、関係する取引が行われている範囲、不適切な会計処理に係る取引に類似した取引の有無、関連する他の勘定科目への影響などを含む、連結子会社における不適切な会計処理をKAMとした事例¹²¹があった。

また、会社が過去に行った不正取引(納品実体のない取引)が過年度に訴求して取消処理されていることや、不正取引に関与した各会社間で違約金請求訴訟が継続していることから、当該不正取引に関連する会計処理と開示の十分性がKAMとされている事例¹²²があった。

¹²⁰ 三菱商事(株)、サクサホールディングス(株)

¹²¹ シャープ(株)

¹²² ネットワンシステムズ(株)

イ. 内部統制

内部統制に着目した事例としては、売上計上の正確性がマニュアル統制及び関連するシステムの自動化統制に依拠していることから内部統制の有効性評価を KAM としている事例¹²³や、上記アの不正・不適切な会計処理とも関係するが、内部統制の不備に起因した不正や不適切な会計処理が過年度に行われていたことから、当年度における内部統制の有効性やそれが及ぼす影響が KAM となっている事例¹²⁴、不祥事に対する業務改善の中で行われた内部統制の改善状況の評価を KAM とした事例¹²⁵、当期において開示すべき重要な不備として識別された全社的な内部統制の不備を KAM としている事例¹²⁶があった。

ウ. 連結の範囲

経営者の主観的判断が入る余地があることや、連結財務諸表に与える潜在的な影響の大きさから、連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する事項を KAM としている事例¹²⁷があった。

エ. 複数の財務諸表科目に影響する重要な仮定

特定の財務諸表科目ではなく、複数の財務諸表科目に影響する重要な仮定として、原油の将来価格見積りを KAM としている事例¹²⁸があった。

③ KAM と決定した理由

連結財務諸表の監査報告書におけるその他の監査領域において KAM と決定した理由をまとめると、以下のようになる。

¹²³ セコム上信越(株)

¹²⁴ 理研ビタミン(株)、(株)旅工房、及びサクサホールディングス(株)

¹²⁵ 関西電力(株)

¹²⁶ (株)フェローテックホールディングス

¹²⁷ フリージア・マクロス(株)、及び山田コンサルティンググループ(株)

¹²⁸ 三井物産(株)

KAMと決定した理由	KAMの個数 ^(注)
不確実性又は経営者の判断	34個(56%)
重要性	33個(54%)
複雑性	14個(23%)
通例でない取引	3個(5%)
専門的な技能や知識	13個(21%)
監査証拠の入手の難易度	1個(2%)
内部統制の不備	6個(10%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占めるKAMの割合を示している。なお、1つのKAMについて複数の決定理由を記載しているものがあるため、KAMの個数の合計は、当該監査領域に識別されたKAMの個数より多い。

KAMと決定した理由のうち、上位2つについて述べる。

「不確実性又は経営者の判断」をKAMと決定した理由に挙げている事例(34個)をみると、多くが「不確実性」及び「経営者の判断」の両方若しくは「経営者の判断」を単独で記載していたが、「不確実性」を単独で記載している事例もあった。

「重要性」をKAMと決定した理由に挙げている事例(33個)をみると、多くが「金額的重要性」に関するものであった。

なお、当該監査領域に識別されたKAMの14個(23%)が、「不確実性又は経営者の判断」と「重要性」の両方をKAMとして記載していた。他方、「不確実性又は経営者の判断」若しくは「重要性」のいずれも記載していなかった事例は、「専門的な技能や知識」、「通例ではない取引」、「複雑性」、「内部統制の不備」をKAMと決定した理由として記載していた。

また、連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域をKAMとした事例のうち、不正リスクに言及した事例は1個¹²⁹であった。これは不正リスクがあることをKAMと決定した理由として記載していた。

④ 財務諸表の注記事項への参照

連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域を対象としたKAMについて、財務諸表の注記事項への参照の有無、及び参照先をまとめると、以下のようになる。

¹²⁹ アジア開発キャピタル(株)

注記事項への参照	KAMの個数 ^(注3)
注記事項への参照 有	40個 (66%)
会計方針への参照	8個 (13%)
重要な会計上の見積りへの参照	10個 (16%)
上記以外の財務諸表の注記事項への参照 ^(注1)	22個 (36%)
注記事項への参照 無 ^(注2)	21個 (34%)

(注1) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結貸借対照表関係、連結損益計算書関係、セグメント情報、追加情報などがあつた。

(注2) 財務諸表の金額を記載しているものを含む。

(注3) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。

⑤ 監査上の対応

連結財務諸表の監査報告書においてその他の監査領域に係る論点を対象とした KAM について、監査上の対応をまとめると、以下のようになる。

監査上の対応	KAMの個数 ^(注)
内部統制の評価	40個 (66%)
経営者等への質問	51個 (84%)
分析的手続	24個 (39%)
記録や文書の評価	46個 (75%)
実査・立会	6個 (10%)
再計算・再実施	9個 (15%)
専門家の利用	19個 (31%)
構成単位の監査人の利用	6個 (10%)

(注) 表中の括弧内の値は、当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1つの KAM について複数の監査上の対応を記載しているものがあるため、KAM の個数の合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。

経営者等への質問において、監査人が質問や協議を行った相手には、経営者のほか、監査委員会、事業部門長、経理部門責任者、営業部門責任者、管理部門責任者、取引先等の外部者などが記載されていた。

監査人が行った分析的手続として、趨勢分析、推移分析、感応度分析、比較分析などが記載されていた。

記録や文書の評価として、監査人は、取締役会等の議事録、帳簿、証憑、契約書、見積書、根拠資料、稟議書などを対象に、閲覧、査閲、及び突合を行ったことが記載されていた。

実査・立会として、現場視察や実地棚卸の立会などを行ったことが記載されていた。

上の表の専門家の利用は、監査人によるものに限定されている。監査人が利用した専門家として、法律の専門家、公正価値評価の専門家、IT 専門家、アクチュアリー、及び不正調査の専門家が記載されていた。

また、連結財務諸表の監査報告書において当該領域に識別された KAM (61 個) について、「KAM と決定した理由」及び「監査上の対応」の関係をまとめると、以下のようになる。

	不確実性又は 経営者の判断	重要性	複雑性	通例でない取引	監査証拠の入手 の難易度	専門的な知識や 技能	内部統制の不備
内部統制の評価	20	25	9	2	—	9	6
	33%	41%	15%	3%	—	15%	10%
経営者等への質問	30	27	12	3	1	13	6
	49%	44%	20%	5%	2%	21%	10%
分析的手続	16	12	6	3	1	5	2
	26%	20%	10%	5%	2%	8%	3%
記録や文書の評価	24	23	6	3	1	7	6
	39%	38%	10%	5%	2%	11%	10%
実査・立会	2	4	1	—	1	1	1
	3%	7%	2%	—	2%	2%	2%
再計算・再実施	3	4	1	1	—	—	1
	5%	7%	2%	2%	—	—	2%
専門家の利用	14	12	7	—	1	10	2
	23%	20%	11%	—	2%	16%	3%
構成単位の監査人	4	5	2	—	—	2	1
	7%	8%	3%	—	—	3%	2%

(注) 表中の上段の値は該当する KAM の個数を、下段の値は当該監査領域に占める KAM の割合を示している。なお、1 つの KAM について複数の KAM と決定した理由を記載しているものがあるため、KAM の個数合計は、当該監査領域に識別された KAM の個数より多い。