

「監査上の主要な検討事項」の
強制適用初年度（2021年3月期）
事例分析レポート概要

目次

- I. KAMの強制適用初年度（2021年3月期）事例分析
- II. レポートの構成
- III. KAMの強制適用初年度の全体像
- IV. KAMの記載内容の全般的傾向
- V. その他KAMに関連する事項
- VI. 強制適用初年度の総括
- VII. KAMの記載をより有意義なものとするための留意事項

I. KAMの強制適用初年度（2021年3月期）事例分析

➤ はじめに

- ▶ 2018年7月5日付けで企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」により、監査上の主要な検討事項（KAM）が、わが国の監査実務に導入されることになった。
- ▶ 多くの監査人及び会社が初めて対応する2021年3月期の強制適用を迎え、日本公認会計士協会より、今後のKAMの記載に関する実務の参考に資するため、青山学院大学大学院 蟹江 章に対して、事例の分析を委託したい旨の申し出があった。これを受けて、久留米大学 異島 須賀子をリーダーとする研究者4名からなる分析チームを組成し、2021年3月期の上場会社の有価証券報告書における適用事例（2,342社の事例）についての分析を行なった。そしてこのほど分析結果がまとまったので、ここに分析レポートを提出することとした。

➤ 分析対象

- ▶ 2021年6月30日までに2021年3月期の有価証券報告書を提出した金融商品取引法監査適用の上場会社を対象とする。

Ⅱ. レポートの構成

1. はじめに
2. KAMの強制適用初年度の全体像
3. KAMの記載内容の全般的傾向
4. 早期適用事例の年次比較—KAM導入2年目の全般的傾向と工夫
5. その他KAMに関連する事項
6. 強制適用初年度の総括及びKAMの記載をより有意義なものとするための留意事項
7. おわりに

Ⅲ. KAMの強制適用初年度の全体像①

● 監査報告書におけるKAMの平均個数（業種別）

業種別内訳（大分類）	連結	個別
水産・農林業	1.0	1.0
鉱業	1.3	1.0
建設業	1.3	1.2
製造業	1.3	1.1
電気・ガス業	1.6	1.2
運輸・情報通信業（注1）	1.3	1.1
商業	1.3	1.1
金融・保険業（注2）	1.3	1.0
不動産業	1.5	1.3
サービス業	1.3	1.1
計	1.3	1.1

（注1）空運業（3社）のKAMの平均個数は連結3.0個、個別2.3個であった。

（注2）保険業（12社）、銀行業（86社）、及び証券、商品先物取引業（35社）の個別のKAMの平均個数は1未満であった。

Ⅲ. KAMの強制適用初年度の全体像②

- 監査報告書におけるKAMの個数（会計基準別）

KAMの個数	連結財務諸表作成会社				個別財務諸表 作成会社
	会社数	会計基準別内訳			
		日本基準	IFRS	US-GAAP	日本基準
0	2	2	—	—	119
1	1,494	1,423	68	3	1,873
2	524	460	59	5	321
3	69	53	16	—	29
4	12	6	4	2	—
5	1	1	—	—	—
会社数の合計	2,102	1,945	147	10	2,342
KAMの総数	2,802	2,531	250	21	2,602
1社当たりの 平均個数	1.3	1.3	1.7	2.1	1.1

IV. KAMの記載内容の全般的傾向①

● 監査領域別のKAMの個数

監査領域別内訳	連結	個別	合計
固定資産の評価	1,100	563	1,663
収益認識	567	561	1,128
繰延税金資産の評価	351	355	706
投融資の評価	68	536	604
棚卸資産の評価	235	226	461
営業債権の評価	154	126	280
債務の見積り	90	77	167
組織再編	92	28	120
継続企業の前提	25	40	65
ITシステムの評価	22	20	42
関連当事者	16	14	30
新型コロナウイルス感染症関連	11	9	20
金融商品の評価	10	6	16
その他の監査領域	61	41	102
計	2,802	2,602	5,404

IV. KAMの記載内容の全般的傾向②

● 監査領域別のKAMの決定理由（連結（継続企業的前提を除く。））

	固定資産 の評価	収益認識	繰延税金 資産の 評価	投融資の 評価	棚卸資産 の評価	営業債権 の評価	債務の 見積り	組織再編	ITシステムの 評価	関連当事 者取引	新型コロナ ウイルス感染 症関連	金融商品 の評価	その他の 監査領域
不確実性又は 経営者の判断	1,083	325	351	68	207	145	86	61	1	2	9	7	34
	98%	57%	100%	100%	88%	94%	96%	66%	5%	13%	82%	70%	56%
重要性	742	444	152	49	187	101	45	62	17	10	8	7	33
	67%	78%	43%	72%	80%	66%	50%	67%	77%	63%	73%	70%	54%
複雑性	87	80	8	5	16	8	9	17	3	3	2	5	14
	8%	14%	2%	7%	7%	5%	10%	18%	14%	19%	18%	50%	23%
通例でない 取引	—	2	—	—	—	—	—	13	—	—	—	—	3
	—	0%	—	—	—	—	—	14%	—	—	—	—	5%
専門的な知識 や技能	180	59	3	6	5	7	9	43	3	—	—	3	13
	16%	10%	1%	9%	2%	5%	10%	47%	14%	—	—	30%	21%
監査証拠の 入手の難易度	4	10	1	—	—	4	2	—	—	—	—	—	1
	0%	2%	0%	—	—	3%	2%	—	—	—	—	—	2%
内部統制の 不備	—	1	—	—	—	—	—	—	—	1	—	—	6
	—	0%	—	—	—	—	—	—	—	6%	—	—	10%

(注) 表中の上段の値は該当する個数を、下段の値は各監査領域に識別されたKAMに占める個数の割合を示している。なお、1つのKAMについて複数のKAMの決定理由を記載しているものがあるため、表中の個数の合計は、各該監査領域に識別されたKAMの個数合計より多い。 8

IV. KAMの記載内容の全般的傾向③

● 監査領域別の監査上の対応（連結）

	固定資産 の評価	収益認識	繰延税金 資産の 評価	投融資の 評価	棚卸資産 の評価	営業債権 の評価	債務の 見積り	組織再編	継続企業 の前提	ITシステム の評価	関連当事 者取引	新型コロナ ウイルス感染 症関連	金融商品 の評価	その他の 監査領域
内部統制の 評価	622	511	211	47	177	136	67	39	2	17	7	2	8	40
	57%	90%	60%	69%	75%	88%	74%	42%	8%	77%	44%	18%	80%	66%
経営者等へ の質問	979	396	307	54	194	132	75	81	24	9	13	7	5	51
	89%	70%	87%	79%	83%	86%	83%	88%	96%	41%	81%	64%	50%	84%
分析的手続	660	208	182	27	81	61	28	43	10	4	5	5	6	24
	60%	37%	52%	40%	34%	40%	31%	47%	40%	18%	31%	45%	60%	39%
記録や文書 の評価	574	450	144	41	126	129	55	71	17	11	15	5	6	46
	52%	79%	41%	60%	54%	84%	61%	77%	68%	50%	94%	45%	60%	75%
実査・立会	33	219	—	2	33	2	3	4	3	—	1	—	—	6
	3%	39%	—	3%	14%	1%	3%	4%	12%	—	6%	—	—	10%
再計算・ 再実施	87	47	20	5	47	18	13	10	2	9	1	1	1	9
	8%	8%	6%	7%	20%	12%	14%	11%	8%	41%	6%	9%	10%	15%
専門家の 利用	327	49	50	24	28	21	16	51	1	16	2	1	4	19
	30%	9%	14%	35%	12%	14%	18%	55%	4%	73%	13%	9%	40%	31%
構成単位の 監査人	76	52	8	5	15	7	9	11	—	1	—	—	—	6
	7%	9%	2%	7%	6%	5%	10%	12%	—	5%	—	—	—	10%

（注）表中の上段の値は該当する個数を、下段の値は各監査領域に識別されたKAMに占める個数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、表中の個数の合計は、各該監査領域に識別されたKAMの個数合計より多い。

V. その他KAMに関連する事項

- 会社法上の監査報告書にKAMを記載した事例
 - ▶ 現在、会社法上の監査報告書へのKAMの記載は任意であるが、会社法上の監査報告書に記載された事例（2社）があった。

- 株主総会前に有価証券報告書を提出した事例
 - ▶ 株主総会前に有価証券報告書を提出した事例（26社）があった。

- 「監査の状況」でKAMに言及した事例
 - ▶ 有価証券報告書の「監査の状況」でKAMに言及した事例が、連結財務諸表作成の会社で360社、個別財務諸表のみ作成の会社で24社あった。
 - ▶ それらの中には、監査報酬との関連でKAMを記載した事例や具体的なKAMの項目を記載した事例もあった。

VI. 強制適用初年度の総括①

- 強制適用初年度におけるKAMの記載形式
 - ▶ 形式は左右対比表方式が多数を占めたが、少数ながら上下対比表や他の形式によるものもあった。
- 強制適用初年度におけるKAMの特徴
 - ▶ すべてのKAMについて、記載されたKAMの内容を想起させるような端的な小見出しが付されており、中には、具体的なKAMの内容や監査要点を小見出しに明示している事例もあった。
 - ▶ KAMの「内容及び決定理由」において、新型コロナウイルス感染症に言及した事例が多かった。
 - ▶ 早期適用事例にはなかった、継続企業の前提に係る論点を対象としたKAMや限定付適正意見の付された監査報告書に記載されたKAMがあったほか、KAMと決定した理由として、「内部統制の不備」や「不正リスクの存在」を挙げている事例があった。

VI. 強制適用初年度の総括②

- 昨年度の早期適用レポートにおける提言を踏まえた総括
 - ▶ 「監査に及ぼす要因を勘定科目横断的にKAMとすることも、財務諸表利用者が監査上の重要な論点を適切に理解する上で有用である可能性がある」（p.34）との指摘のような、勘定科目横断的にKAMとしている事例があった。
 - ▶ 「KAMの記載のうち『監査上の対応』の記載に当たっては、財務諸表利用者が必ずしも監査実務について十分な理解を有するとは限らないことを踏まえた上で、平易かつ丁寧に記載することが必要である」（p.34）との指摘について、強制適用初年度のKAMの「監査上の対応」の記載はおおむね平易かつ丁寧な記載であったと考えられる。
 - ▶ 「KAMの記載が会社の実態に基づき財務諸表利用者にとって有意義な記載となるよう、継続的に記載の改善に努めることが望まれる」（p. 35）との指摘について、2期連続で同じKAM項目が選定されている場合であっても、多くの事例において、KAMの「内容及び決定理由」で当期における当該KAMの状況について丁寧に説明されていた。

Ⅶ. KAMの記載をより有意義にするための留意事項①

➤ KAMの記載について

- ▶ KAMの記載が会社の実態に基づいて財務諸表利用者にとって有意義な記載となるよう、継続的に記載の改善に努める必要があると考えられる。なお、KAMと決定した理由の明確化は、「監査上の対応」の記載を改善する方策の1つである。
- ▶ KAMの小見出しに、KAMの範囲を特定する固有名詞や監査人がKAMであると判断した根拠等を端的に示すような用語を含めることは有用である。
- ▶ 会社側の注記をうまく活用して、KAMの「内容及び決定理由」を簡潔で分かりやすく記載することが考えられる。
- ▶ 前期から追加・削除したKAMの小見出し、及び追加・削除した理由について記載するなど、KAMの変化の記載は財務諸表利用者にとって有益となる場合があると考えられる。

Ⅶ. KAMの記載をより有意義にするための留意事項②

- KAMの記載のボイラープレート化について
 - ▶ KAMの記載のボイラープレート化の回避に特に注目が集まっているが、同じ「ボイラープレート」という言葉を使っているが、その意味内容が場面や人によって異なる状況にあると考えられる。監査論上、「ボイラープレート」は「どの会社でも同じ」であることを意味するが、KAM導入2年目以降の課題として、ボイラープレート化の回避が議論される際には、「毎年同じ」という意味に置き換わってしまっていることがある。
 - ▶ 強制適用初年度におけるKAMは、まさに千差万別であり、一部を除いて、「どの会社でも同じ」という意味でのボイラープレート化の傾向はみられなかった。

Ⅶ. KAMの記載をより有意義にするための留意事項③

➤ KAM導入2年目以降に向けて

- ▶ 監査報告書に記載するKAMの選定を每期検討するにあたって、会社や会社を取り巻く環境が変化すれば、それらの変化にあわせて、選定されるKAMも変化するはずである。いいかえれば、会社や会社をとりまく環境が変化しない限り、監査報告書に記載されるKAMは変化しない可能性が高いと考えられる。
- ▶ 同じ会社で、環境が変わらなければ、経年で同じような記載となることは考えられ、経年で同じKAMを記載していること自体が情報価値をもつこともありえる。
- ▶ 今後、KAMを経年劣化させないためにも、KAM導入2年目以降において、各監査人が所属する監査事務所で準備された記載例や他社事例をそのまま利用することは慎むべきであり、各社の固有の状況が反映されたものになるよう留意する必要がある。

付記

「監査上の主要な検討事項」の強制適用初年度（2021年3月期）事例分析レポートにおける解釈や意見に関する部分は、日本公認会計士協会の公式見解ではなく、分析チームの見解である。

蟹江 章（青山学院大学大学院 教授）

分析チームのメンバー及び分担

異島須賀子（久留米大学 教授）：分析の総括、及びデータの検証

岡野 泰樹（北海道大学 准教授）：各監査領域の分析、及びデータの検証

松本紗矢子（北海道情報大学 准教授）：各監査領域の分析、及びデータの検証

木下 和也（久留米大学 教授）：データ処理