

I. KAMの概要と適用時期・範囲

2018年5月のSeiwa Newsletter Vol.35「[監査報告書へのKAMの記載](#)」で取り上げましたが、2021年3月期の期末決算から、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(KAM: Key Audit Matters)を記載することが義務づけられました。KAMは、財務諸表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であり、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の利用価値を高める効果があります。

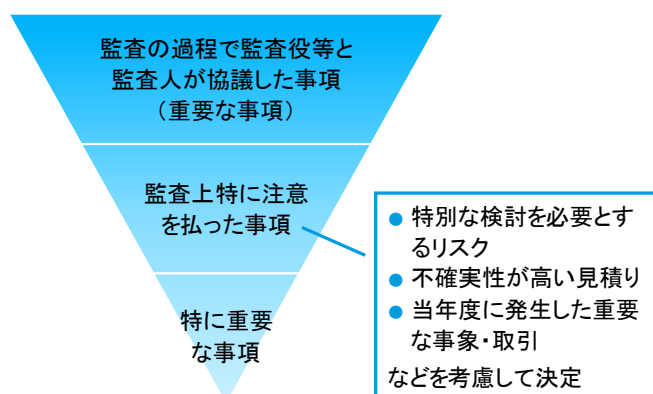
適用範囲は、広範な利用者が存在する金商法に基づいて開示を行う企業(非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満、かつ負債総額200億円未満の企業は除く)の財務諸表の監査報告書であり、以下は対象外です。

- 四半期レビュー報告書
- 会社法上の監査報告書(任意適用可)

強制適用は2021年3月期ですが、それ以前の決算に早期適用することができます。特に東証1部上場企業には2020年3月期からの適用が推奨されています。

II. KAMの決定プロセス

KAMは、監査役等と監査人がコミュニケーションを行った事項の中から、監査人が特に注意を払った事項を考慮して決定します。プロセスを図示すると以下のとおりです。



監査人から監査計画や監査結果の説明を受けた、又はこれらの説明資料をご覧になったことのある方は、上記の「特別な検討を必要とするリスク」という言葉を聞いたことがある

と思います。これは、重要な虚偽表示となる可能性や虚偽表示となった場合の影響度合いが高く、特に慎重に監査手続を実施する必要があると監査人が判断した事項であり、一般的に固定資産の減損や引当金などの見積り、企業結合に関する会計処理及び収益認識などが識別されます。特別な検討を必要とするリスク全てがKAMとなる訳ではなく、また当該リスク以外の項目がKAMとして選定されることもあります。非常に高い関連性があることは間違いありません。

2017年11月に上場企業26社とその監査人が参加して行われたトライアルでは、以下の領域がKAMとして選定されました。ベスト3はいずれも見積りです。(1社平均2.6個)

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、期間帰属など)	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

また、三菱ケミカルホールディングスは、2019年6月に監査人から任意で受けたKAMに相当する事項の報告をHPに掲載しています。

- 産業ガス事業の企業結合
- のれんの評価
- 耐用年数を確定できない無形資産の評価
- 繰延税金資産の評価

これらのトライアル・事例から分かるとおり、多くの企業で同様の領域がKAMとして選定される可能性が高いため、どの企業にも共通する一般的な要因だけを取り上げて定型的に記載するのではなく、対象企業の事業内容や事業環境に紐づいた固有の要因を含めて記載しなければなりません。

一方で、個別具体的な記述に当たり、監査人が企業の未公表情報を含める必要があると判断するケースが想定されます。このとき、経営者や監査役は監査人と協議し、財務諸表やIRを通じて追加の情報開示を検討することになります。仮に情報開示しない場合でも、監査人が正当な注意を払っている限り、未公表情報をKAMに含めることは守秘義務違反には当たらないため、経営者等には積極的な対応が期待されます。

このほか、KAMの選定に当たっては以下の点に留意してください。

- 関係会社投融資の評価など、連結財務諸表では相殺消去される項目が、個別財務諸表に特有のKAMとなりうる
- 記載個数の目安は設けられていないが、KAMがないと判断されるケースは極めて限定的（強いてあげれば、事業活動を行っていない純粋持株会社）
- 企業環境、事業内容や規模・業績の変化に応じて、過年度と同じ記載になることもあるし、新たな項目が選定されることもある

III. 企業と監査人のコミュニケーション

KAMは監査報告書の記載事項であるものの、監査の最終段階で決定に着手するべきものではありません。なるべく監査の早い段階でKAM候補の提示を受け、草案を検討できるように、監査計画の段階から適時コミュニケーションをとることが企業サイドと監査人双方にとって大切です。特に適用初年度は、KAM候補や前述した未公表情報の取扱いに関して、経営者・監査役・監査人の間で見解の相違が比較的生じやすいと考えられます。期末になってはじめて相違が顕在化し、対応に苦慮することのないよう、コミュニケーションの頻度・日程・方法も計画しておくことで良いでしょう。

また、早期適用を予定している企業は、よりタイトなスケジュールで検討を進めなければなりません。3月決算企業は2020年3月期の監査契約をすでに締結しているところですが、その際に以下の事項が検討・反映されているか否か、再確認してください。

- KAMを記載することについて監査契約書に契約条件として明記
- 会社法監査への任意適用について

なお、監査の過程で監査人と協議した事項のうち、結果的にKAMに選定されない項目があったとしても、特別な検討を必要とするリスクや監査役として重点的な監査が必要と判断する領域については、監査人の監査をしっかり注視していくことになります。

IV. その他の監査報告書記載内容の改正

監査報告書の情報価値を高めるため、KAM以外にもいくつか記載内容が見直されました。主な改正内容は以下のとおりです。これらの改正は2020年3月期以降の全ての監査及び四半期レビューに適用されます。

- 利用者にとって関心の高い情報から記載することになり、監査意見及びその根拠を冒頭に記載
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性は、従来は強調事項区分に記載されていたが、意見区分のすぐ後に独立した区分を設けて記載（記載内容はこれまでと同じ）
- 継続企業の前提に関する経営者及び監査人のそれぞれの責任の記載を追加
- 経営者の責任区分に監査役等の責任の記載を追加（責任の拡大又は変更はない）

なお、継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上KAMに該当するものの、独立した区分に記載することから、KAM区分には記載しません。

独立監査人の監査報告書

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

監査上の主要な検討事項とは、当連結会計年度の連結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、連結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。

のれんの評価	
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の対応
.....
.....

追記情報(強調事項又はその他の事項)
(該当事項がある場合)

財務諸表に対する経営者及び監査役等の責任

経営者の責任は、.....
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。

財務諸表監査における監査人の責任

利害関係

被監査会社に固有の情報

標準化された文言

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/