

I. はじめに

5月8日、企業会計審議会より監査基準の改訂に関する公開草案（以下「公開草案」）が公表されました。この改訂により、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」（以下「KAM」）が記載されるようになります。今回はその趣旨及び導入にあたって課題として議論されている事項を紹介いたします。

II. 監査上の主要な検討事項とは？

(1) 定義

KAMとは“Key Audit Matters”の略であり、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と定義されています。監査人は、監査意見を表明しない場合を除き、監査報告書に監査意見とは別に独立した区分を設けて、以下の事項を記載することが提案されています。

- KAMの内容
- KAMであると決定した理由
- 監査における監査人の対応

(2) 国内外の動向

日本では、2016年3月の「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言を受けて議論が進められ、今回の公開草案の公表にいたりました。

一方、海外ではイギリスがいち早く、2013年から一部の会社に対しKAMの開示をはじめました。その後、2016年に国際監査基準がKAMに関する監査基準書（ISA701）を制定し、現在ではEU諸国、シンガポール、オーストラリア及び中国などでも適用されています。米国では、SEC登録企業に対して2020年（一定の大規模企業は2019年）からKAMと同様の概念である“CAM”（Critical Audit Matters）に関する記載を義務づけています。

(3) なぜ、KAMが必要とされているのか？

財務諸表監査に求められる信頼性の高まりにより、財務諸表利用者は従来の定型化された監査報告書以上に監査人に対して情報提供を求めるようになってきました。金融庁が2017年7月に公表した「監査報告書の透明化」においては、KAMの意義及び派生的な効果について、次のような意見が述べられています。

- 監査報告書の情報価値を高め、会計監査についての財務諸表利用者の理解を深める意義がある
- 監査報告書におけるKAMの記載が、企業と財務諸表利用者の対話の充実を促す
- 監査報告書におけるKAMの記載が監査計画の前提として組み込まれることが、企業と監査人のコミュニケーションの更なる充実、ひいては監査品質の向上につながる

III. KAM 試行のアンケート

日本公認会計士協会は2017年11月に、上場会社及びその監査を担当する監査人へ、KAMを記載した監査報告書のドラフトを作成してもらったうえでその過程に関するアンケートを送付し、その回答を取りまとめた資料を作成しています。この主な結果を紹介いたします。

(1) KAMの記載項目と選定した理由

国際監査基準では、KAMの内容を監査人が決定する際に以下の要素を考慮しなければならないとされています。

- 重要な虚偽表示リスクが高い又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域であるか
- 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が伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断
- 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

上記の結果、KAMとして選定された項目の領域別分布は下表のとおりでした。ベスト3はいずれも会計上の見積りであり、1社あたりの平均記載数は2.6個です。

【選定されたKAMの領域別分布】(参加会社26社)

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

(2) 開示実務への影響

アンケートでは会社に対して、①開示実務、②株主との対話、③監査役会等の監査報告書の3点について実務への影響を質問していますが、最も影響ありと回答されたのは①開示実務でした。その数は参加会社26社のうち24社です。

KAMとして記載される事項は、会社が財務諸表もしくはその他の手段（例えば、有価証券報告書の「事業上のリスク」など）によって開示していることが前提となっています。そのため、監査人がKAMに記載しようとする情報を会社が開示していない場合、監査人と会社は当該事項の開示について協議することになります。また、有価証券報告書にかかる監査報告書にのみKAMを開示する場合、KAMに関して株主総会における株主の質問機会を確保するためには、有価証券報告書の提出を株主総会前に行う必要があり、コーポレートガバナンスを意識する会社は株主総会の開催時期を遅らせることも考えられます。

(3) KAM導入にあたっての課題

会社及び監査人の双方から寄せられた制度上・監査人側・会社側・利用者側の4つの課題について、その代表的なアンケート結果を紹介します。

制度上の課題

- KAMの制度趣旨の理解浸透（会社の弱点の記載ではない旨、個社の相対的判断で必ずしも比較可能でない旨）
- 会社の未公開の情報に関する取扱いの明確化

監査人側の課題

- 会社とのコミュニケーションの緊密化・早期化
- KAMの記載内容（利用者へのわかりやすい説明、記載内容の硬直化の防止、横並び意識の抑制）

会社側の課題

- 監査人とリスク情報を共有する文化の醸成
- KAMに関する情報の積極的な開示姿勢

利用者側の課題

- KAMの適切な理解（監査人からの注意喚起ではない、過度な期待の抑制、個別事項の監査意見ではない）
- 他社との誤った比較を行うことへの懸念

IV. 適用時期

公開草案では、2021年3月期決算にかかる監査報告書から適用することを提案しています（早期適用可）。対象となる監査報告書の範囲は明示されていませんが、当面は金融商品取引法にのみ適用する方向で議論されています。

V. 海外の先事例

海外で先行適用されているKAMの開示例を紹介します。以下は、シンガポール航空の収益認識に関する事例です。

【開示例 - シンガポール航空(2017/3)】

旅客収入の認識時期と正確性

KAMと決定した理由

以下の会計上の重要な判断が含まれるため。

- 販売されたが使用されない航空券について、従来は販売から2年後に収益を認識していたが、当期より使用されない割合を合理的に見積もることができるようになったため、販売時に使用されない割合に応じて収益認識することとしている。この理由により、当期に151.2百万シンガポールドルの一時的な収益が計上された。
- 複数のフライト区間及び提携航空会社にまたがる航空券についてフライト毎の収益を認識する際に、外部とのデータ交換を含む大量のフライトデータを処理する複雑なシステムに依拠している。

監査上の対応

航空券の未使用率の見積りについて、過去の実績と比較した。システムデータにデータ分析手法を適用し、航空券の条件を理解した上で正確性を検討することで、履歴分析の精度を確認した。

関連する情報システムのユーザーアクセスやプログラム変更に関するIT全般統制、システム間でのデータの転送の完全性、データエラーを特定するためのチェックの検証、各フライトへのチケット価格の配分に関するITアプリケーション統制及び主要な手作業の統制をテストした。また、海外や子会社を含む航空ステーションに往査して、これらの旅客収入に関する主要な統制の有効性を検証した。

所見

未使用の航空券に関して販売時に認識される収益の見積りは保守的であると判断した。

旅客収入の正確性に関するIT統制及び手作業の統制に重要な例外事項は発見されなかった。主要な統制が設計どおりに動作することを確認した。

※1 Annual Report FY2016/17のIndependent Auditors' Reportの一部を簡易的に翻訳したものです。

※2 上記のほかに次の項目がKAMとして記載されています。

- マイレージポイントの見積り
- 航空機の会計処理（固定資産の構成要素、経済的耐用年数、資金生成単位）
- 資産除去債務（航空機のリース契約終了時の返還コスト）
- 金融商品に関する会計基準の早期適用
- 独占禁止法に関する罰金の見積り

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/>