

監査上の主要な検討事項（KAM）が、2020年3月期からの早期適用を経て、2021年3月期よりついに強制適用となりました。本稿執筆時点までに確認できた開示事例からは、早期適用事例と同様、会計上の見積りに関する領域が多い傾向が見られました。見積りに関する領域の中でも、特に固定資産の減損やのれんの評価が多く、見積り以外の領域では、収益認識やITシステム、継続企業の前提、関連当事者などが見られました。これらの開示のうち、

- 当該企業の監査に固有の記載となっているか
- 数値や前提を示した記載となっているか
- 財務諸表との連携が明示されているか
- 平易かつ丁寧な記載となっているか

という観点から、好事例を領域別に紹介します。

#### (1) 会計上の見積りに関する領域

会計上の見積りに関するKAMの中でも、固定資産の減損やのれんの評価、繰延税金資産の回収可能性については、KAMとするかどうかの判断過程や監査上の対応がともすれば画一的な記載となりがちですが、ヤマトホールディングスは、減損のグルーピング、事業計画に含まれる重要な仮定やそのうち特に不確実性の高い要素まで特定して記載し、対応する監査手続も詳細に記載した事例となっています。

#### 【ヤマトホールディングス】（2021年3月期有報より抜粋）

##### ヤマト運輸株式会社の固定資産の評価

##### 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

… ヤマト運輸株式会社は、減損処理の要否を検討するにあたり、宅急便など各種輸送サービスにおける**荷物の集荷と配達を担う主管支店については全国の89主管支店それぞれをグルーピングの単位とし、荷物の仕分けと幹線輸送を担うベース店については全国のベース店全体を単一の資産グループ**としている。このベース店全体に係る資産グループは、関東・中部・関西の主要都市を繋ぐ主要基幹ターミナルをはじめ、投資規模が大きく、経済的耐用年数が長期にわたる資産によって構成されている。…

… 将来の経営計画には、**宅急便単価や宅急便の取扱数量が重要な仮定**として含まれている。これらは今後の市場の動向等により影響を受ける可能性があり、不確実性を伴うものである。

このうち、**宅急便単価は、顧客との合意に基づいて安定的に推移する性質があるのに対し、宅急便の取扱数量は、**

**EC市場の成長率やEC事業者等の顧客が構築する独自の集配ネットワークの変化等によって影響を受け不確実性が高い。**割引前将来キャッシュ・フローの見積りに関する重要な仮定のうち宅急便の取扱数量は、経営者による主観的な判断を伴うため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に相当するものと判断した。

##### 監査上の対応

… 将来の経営計画に基づく見積りに含まれる主要な変動要素である宅急便取扱数量については、**想定される取扱数量水準と集配キャパシティの相関関係や主要顧客との取扱数量に関する交渉状況を中心に経営者に質問するとともに、宅配便市場全体の取扱個数及び市場占有率に関する外部データとの比較、類似企業が公表する直近の宅配便取扱個数との比較、過去実績からの宅配便市場全体の成長度合いに関する趨勢分析**を実施した。

さらに、宅急便取扱数量に影響を与える、EC市場の成長率やEC事業者等の顧客が構築する独自の集配ネットワークの規模に係る状況については、**EC市場における消費動向、当該顧客の集配ネットワークを支える事業者規模の拡大の程度等に関する監査証拠を入手し、入手した監査証拠が経営者の見積額とは異なる会計上の見積りを示している状況にないかについて**検討した。

同じく減損やのれん評価に関する事例では、仮定の中で特定の要素（成約件数の増加）に焦点をあてた記載をしているインフォコム、使用価値の測定方法を詳細に記載しているユー・エス・エス、減損の兆候の判定に用いる店舗別損益情報の正確性についても言及しているアトム、減損の兆候がないと判断した過程を示しているバルカーなどが見られました。以下は、減損テストにおいて回収可能価額が帳簿価額を上回っている具体的な金額を記載したエヌ・ティ・ティ・データの事例です。

#### 【エヌ・ティ・ティ・データ】（2021年3月期有報より抜粋）

##### NTT DATA Servicesののれんの評価

##### 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

… 当連結会計年度におけるNTT DATA Servicesの資金生成単位の年次減損テストでは、資金生成単位の回収可能価額として用いられた処分コスト控除後の**公正価値が帳簿価額を98,349百万円上回った**ことから、減損損失の計上は不要と判断されている。

また、繰延税金資産の回収可能性に関する事例では、ソースネクストが、繰越欠損金が発生した背景とこれを踏まえた事業計画の重要な仮定について具体的に記載しています。

#### 【ソースネクスト】(2021年3月期有報より抜粋)

##### 繰延税金資産の回収可能性の評価

##### 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

… 税務上の繰越欠損金は … 主に新型コロナウイルス感染症の影響で主力製品であるAI通訳機「ポケットーク」の販売が減少したことに伴い、税務上の減算金額が加算金額を大幅に上回ったことにより発生したものである。…

… この将来の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の見積り額は、将来の事業計画を基礎としている。将来の事業計画での重要な仮定は、ポケットークの売上高の成長見込みであり、会社は2022年3月期に新型コロナウイルス感染症の影響が収束し、ポケットークの需要が上向き始め、2024年3月期には2020年3月期と同程度まで回復すると見込んでいる。

同様に、繰延税金資産の回収可能性に関する判断の妥当性をKAMとしたJALUXは、事業計画に含まれる将来の売上高の予測に織り込んだ主要な仮定として新型コロナウイルス感染症の収束に伴う旅客数の増加を記載していますが、具体的な仮定は参照先である「重要な会計上の見積り」の注記に詳細に記載しており、企業の情報開示が充実している好事例です。

#### 【JALUX】(2021年3月期有報より抜粋)

##### 株式会社JALUXエアポートの税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性に関する判断の妥当性

##### 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

… 国内連結子会社である株式会社JALUXエアポートでは税務上の繰越欠損金が存在しており、【注記事項】(重要な会計上の見積り)に記載のとおり、…

… 事業計画に含まれる将来の売上高の予測には、新型コロナウイルス感染症の終息に伴う国内旅客数及び国際旅客数の増加を主要な仮定として織り込んでおり、見積りの不確実性が高い。…

##### 注記事項(重要な会計上の見積り)

… 新型コロナウイルス感染症の拡大による当社グループの事業環境への影響については、引き続き通期にわたり新型コロナウイルス感染症の影響が及ぶとしつつ、国内線旅客数は翌第2四半期以降、回復基調に向かうと仮定しています。一方で、国際線旅客数は下期にかけて徐々に回復に向けた動きが見られるものの依然厳しい環境が続くと仮定しています。…

#### (2) 収益認識に関する領域

収益認識について記載している事例では、その特性からITシステムや内部統制とセットで企業固有の状況が説明されているケースが多く、対応する監査上の対応についても具体的な記載が見られます。

#### 【日本航空】(2021年3月期有報より抜粋)

##### 収益認識の前提となる IT システムの信頼性及びマイレージに関する重要な見積りの合理性

##### 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

##### ① 収益認識の前提となる IT システムの信頼性

旅客収入の収益認識プロセスにおいて利用する航空券に関する情報は、複数の提携会社から入手する情報を含む大量の取引データを対象として、異なるシステム間のインターフェースや乗り継ぎ区間ごとの航空券価格の配分計算等に関する複雑なシステム処理を通じて生成されている。

マイレージに関する情報についても、マイレージを利用できるサービスの種類はグループ内サービスである特典航空券やツアー等に加え、提携会社のポイントや電子マネーへの交換など多岐にわたり、複雑な IT システムに依拠して生成されている。…

##### ② マイレージに関する重要な見積りの合理性

… 見積りにおいては、新型コロナウイルス感染症の拡大が航空旅客需要及びマイレージ利用状況に与える影響を加味している。マイレージが将来失効する割合や会員顧客がマイレージの利用に際して選択するサービスの構成割合に関しては経営者による重要な判断を伴う仮定が含まれており、見積りの不確実性が高い。…

##### 監査上の対応

##### (1) 内部統制の評価

… 評価に当たっては、特に以下に焦点を当てた。

- 関連する IT システムのアクセス管理やプログラムの変更管理その他の全般統制
- 異なるシステム間のインターフェースや乗り継ぎ区間ごとの航空券価格の配分計算におけるデータの受渡しや処理の正確性を確保するための統制
- マイレージが将来失効する割合や会員顧客がマイレージの利用に際して選択するサービスの構成割合が適切に算定されることを担保するための統制

##### (2) 収益認識の正確性及び適時性の検討

… 主に以下の手続を実施した。

- … 推定単価に基づく旅客収入の推定値を算出し、連結損益及びその他の包括利益計算書計上額と比較し、その乖離の理由が合理的であるかどうかを検証した。

- … 旅客収入の認識の基礎となる航空券データについて、運航実績情報と照合した。
- … マイレージ残高データ等を独自に出力・集計し、経営者による出力・集計結果と照合することで、正確性を検証した。
- 経営者の採用したマイレージが将来失効する割合や会員顧客がマイレージの利用に際して選択するサービスの構成割合について、過去の実績の推移及びその変動要因を検討し、経営者の仮定の合理性を評価した。…

さらに、大冷やライフネット生命保険等、2021年3月期より適用されている改正企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に定める、関連する会計基準等の定めが明らかでない会計方針についての注記を参照する事例も見られました。

#### 【大冷】(2021年3月期有報より抜粋)

##### 直送取引に係る売上高の期間帰属の適切性の検討 監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

… 注記事項(重要な会計方針)に記載のとおり、株式会社大冷では、業務用冷凍食品の販売について、顧客への商品の到着日を実現したと判断される時点として売上高を計上している。

物流センターを介して商品の出荷が行われる取引では、物流センターのシステムからの出荷・納品情報に基づいて顧客への商品の到着日に売上高が自動で計上される一方、直送取引では、取引毎の証拠書類に基づいて売上高が計上される。このため、特に期末日前後の直送取引に係る実現主義の適用に当たっては、以下の理由により、適切な会計期間に売上高が計上されない潜在的なリスクが存在する。

- 担当者的人為的なミスにより、顧客への商品の到着日とは異なる日付で売上高が計上される可能性がある
- 手作業による処理を通じて、売上計上日を恣意的に前倒し又は繰延べ操作できる余地がある

##### 監査上の対応

###### (2) 売上高の期間帰属の適切性の検討

直送取引に係る売上高が適切な会計期間に計上されているか否かを検討するため…以下を含む手続を実施した。

- 直送取引が行われた理由を財務経理担当役員に質問するとともに、顧客からの発注書を閲覧することにより、回答の合理性を評価した。
- 売上計上日を証拠書類が示す顧客への商品到着日と照合した。

- 売上計上日について、製造委託会社から提供された出荷情報に含まれる同社からの出荷日、及び通常の商品の出荷日から到着日までのリードタイムとの整合性を確認した。

また、期末日翌月の売上記録を集計し、当事業年度の売上高の取消として処理すべき重要な返品取引の有無を確認した。

##### 注記事項(重要な会計方針)

###### 6 関連その他財務諸表作成のための基礎となる事項

(2) 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則および手続

(業務用冷凍食品の販売契約に係る収益の計上基準)

業務用冷凍食品の販売については、顧客へ商品が到着した日付で収益を認識しております。

KAMIは、監査の透明性及び情報価値の向上を目的とした監査報告の拡充に関する制度です。適用初年度である2021年3月期に開示されたKAMIの事例を見ると、その趣旨に合致した好事例が多く見られたように思います。

KAMIはあくまで監査報告の制度であり、企業内容の開示の制度ではありませんが、一方で、KAMIと同時に「会計上の見積りの開示に関する会計基準」や「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が適用され、企業内容の開示も充実してきています。

今後、企業及び監査人双方の情報開示の質と量が高まり、ますます財務諸表利用者の理解に資する情報の開示が進んでいくことが期待されます。

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](mailto:research@seiwa-audit.or.jp)

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