

監査上の主要な検討事項（KAM）の 特徴的な事例と記載のポイント2022

CONTENTS

1. はじめに
2. 「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント
3. 傾向分析
4. 特徴的な事例
5. 検討が必要と考えられる事例

金融庁

2023年2月17日

目次

1. はじめに	2	(株)イエローハット【PwCあらた】	38
2. 「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント	3	【参考】 海外の事例	39
【参考】 KAMの利用及び改善に関する実態調査について	11	AstraZeneca PLC【PwC】	40
3. 傾向分析	12	Entain plc【KPMG】	41
(1) 類似度分析	13	Singapore Airlines Limited【KPMG】	42
(2) KAMの個数	20	Tesco PLC【Deloitte】	43
4. 特徴的な事例	23	Abrdn plc【KPMG】	44
(株) 商工組合中央金庫【PwCあらた】	24	5. 検討が必要と考えられる事例	45
ムトー精工(株)【あずさ】	25	事業環境の変化（中期経営計画の変更）を踏まえたKAMの見直しが行われていない	46
三井住友トラスト・ホールディングス(株)【あずさ】	26	同一監査法人内の別業種の2社のKAMの内容が同一（内容及び決定理由）	47
(株)THEグローバル社【あずさ】	27	同一監査法人内の別業種の2社のKAMの内容が同一（監査上の対応）	48
(株)ニッポン【EY新日本】	28	同一事業年度の同一企業内の異なる事業に関するKAMの内容が同一	49
三井物産(株)【トーマツ】	29	KAMの記載内容と注記が不一致	50
日本板硝子(株)【EY新日本】	30	内部統制報告書の開示すべき重要な不備の記載との整合性	51
日本精工(株)【EY新日本】	31	【参考】 前回公表の「検討が必要と考えられる事例」の改善状況	52
ネットワークシステムズ(株)【太陽】	32	KAMの内容や決定理由及び監査上の対応に係る記載内容が不明瞭	53
カゴメ(株)【PwCあらた】	33	注記情報との整合性（i 注記が不足している可能性）	55
(株)大東銀行【EY新日本】	34	注記情報との整合性（ii 注記が無いケース）	57
第一カッター興行(株)【太陽】	35	KAMを記載していない	59
日本電気(株)【あずさ】	36		
(株)サカイホールディングス【栄】	37		

1. はじめに ～「KAMの特徴的な事例と記載のポイント」について～

1. 背景

- KAMは、2018年7月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」により日本の監査実務に導入され、2021年3月期から、一部を除く金融商品取引法監査が適用される会社に対して本適用され、監査報告書への記載が求められています。
- 監査報告書におけるKAMの記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることにその意義があり、KAMを契機として利用者と経営者の対話がより促進されること等が期待されています。本適用2年目においても、企業とのコミュニケーションを踏まえた監査人による創意工夫のもと、様々なKAMの記載が見られました。
- 一方、本適用2年目においては、KAMのボイラープレート化への懸念等の課題も新たに増えてきました。
- これらを踏まえ、今後の更なる実務の定着と浸透を図るため、昨年に引き続き、関係者の皆様による「KAMに関する勉強会」を開催し、課題を含め、様々なご意見をいただきました。本資料は、そこでご議論いただいたメンバーの主なコメントや、特徴的な事例、記載にあたってのポイント等を取りまとめたものです。

2. 使い方

- それぞれの事例について、特徴的な記載として着目したポイントを各頁の上部に記載の上、主に該当する箇所を枠で囲っています。
- KAMは、各社固有の特徴や状況を踏まえて記載していただくことが重要です。そのため、特徴的な事例をそのまま模倣してKAMに取り込んでいただくことを意図しているものではありません。
- 事例は、必要に応じて、文章の抜粋・省略やレイアウトの変更を行っています。実際の記載については、EDINET等で検索の上、ご確認ください。
- なお、事例としての公表をもって、KAMの記載内容に誤りが含まれていないことを保証するものではありません。

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

2. 「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（1/7）

KAMの導入効果について

- 企業として見れば、KAMの導入により、
 - ✓ 会計監査上の重要な論点について、経理部等の関連部署のみならず、経営レベルにおいても、しっかりと理解・共有されたため、リスクの棚卸しの機会になったと考えている。
 - ✓ 改めて監査に関する議論を見直すきっかけとなり、また、注記の促進にも繋がったと考えている。
 - ✓ 監査人がどこに事業上のリスクがあると考えており、それに対し、どのような監査手続を実施しているのか等、多岐にわたる有用な情報を得ることができる制度であると認識している。
 - ✓ 監査人とのコミュニケーションが密になったことは、1つの大きな成果と認識している。
- 監査人としては、KAMの導入により、KAMとして選定した項目については特にしっかりと監査を行っており、監査品質の向上という意味でも効果を感じている。
- KAMは、有事・平時の両方で、有用であると考えられる。平時の場合でも、例えば、有事となりそうな項目に注意を向けさせるものであり有用と考えられる。
- 当初は利用者が少なかった統合報告書も今では広く利用されている状況となっている。KAMも更なる認知度向上のため、もう少し長い目で育てていく必要があるのではないかと考えられる。

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（2/7）

KAMの情報価値の向上について(1/3)

- KAMがあまり読まれていないことについて、これまでの短文式の監査報告書においては、アナリストの実務慣行として、主に担当の監査法人名や監査意見等をチェックするといったものであった。このため、KAMの良い事例を示していくことで、アナリストに監査報告書の有用性を広めていきたいと考えている。
- アナリストにおけるKAMの認知度向上のため、引き続き周知活動は重要であるところ、併せて、アナリストがKAMを見て良かったと思えるよう、KAMの具体的な記載が増えていくことが期待される。
- KAMの制度導入から2年が経過し、レベルの高いKAMの事例が増えてきている。一方、まだまだ記載が不十分な事例も多くあり、KAMの記載のレベル感にバラつきが出てきているように感じる。KAMの記載が不十分な事例について、底上げが必要だと感じる。
- 諸外国と比較してKAMの個数が少ない要因として、KAMとなる項目の選定にあたってのハードルが高すぎるということが考えられるのではないか。
- KAMは、監査人が積極的に情報を記載する機会であり、KAMが記載されることで、投資家の投資意思決定の改善に繋がることが重要と考えられる。監査人には、どのようにKAMを記載すれば投資家の意思決定に役立つのかを具体的に意識しながら記載項目や内容を検討して欲しい。
- 監査手続の詳細について、利用者に求められるままKAMに記載することが、必ずしも望ましいものとは限らない。KAMの記載の充実を図る一方で、KAMの利用者との間の期待ギャップを埋めていくことが必要である。

（次ページに続く）

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（3/7）

KAMの情報価値の向上について(2/3)

- KAMは、監査報告書に関するものであることから、最終的に何を記載するかについて監査人が主体的に考えていく必要がある。監査人は、これを念頭において、利用者のニーズを踏まえつつ、KAMの記載内容の改善に向けた取組みを行っていく必要がある。
- 注記に記載されている内容をそのままKAMに記載しても監査報告書の情報価値の向上には繋がらない。監査人独自の言葉で独自の情報を盛り込むことが情報価値の向上に繋がる。
- 監査品質の向上という観点からも、KAMの記載内容を注記の再掲や監査基準報告書のコピー&ペーストにしてしまうべきではない。KAMの本来の導入目的を踏まえて、投資家に対して様々な情報を提供することで、投資家の投資意思決定に資するとともに、監査の品質の高さを広く認知してもらうことが重要である。
- 利用者が最初にKAMを見た際に、KAMの記載内容が充実していない場合、また見ようとは思わなくなる。加えて、ボイラープレート化が進むと、更に利用者の関心が薄れていきチェック機能が発揮されず、KAMが形骸化していくという悪循環に陥る可能性がある。
- 企業環境の変化がなく、KAMの記載内容に変化がない場合には、監査人として変化がないと判断した旨を記載することも有用ではないかと考えられる。

（次ページに続く）

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（4/7）

KAMの情報価値の向上について(3/3)

- 業績予想や企業価値の評価を行うにあたっては、KAMの中で企業価値算定の参考となるような具体的な内容が盛り込まれていることが、KAMを読んでもみようという意識付けに繋がるのではないかと考えられる。
- 個々のKAMの記載の前にKAMの候補一覧を示して、KAMの記載に関するプロセスの判断の全体像を記載することも有用ではないかと考えられる。
- 監査法人の品質管理部門として、KAMの有用性を高める観点から、以下の点を促すような取組みを進めた。
 - ① KAMの選定理由と監査上の対応を紐付けて記載すること
 - ② 前期からKAMの記載項目が変更となった場合、その理由を説明すること
 - ③ 読みやすさの観点から図表を用いること
 - ④ 読み手に伝わるよう、記載内容を推敲すること
 - ⑤ KAMを株主総会前に見てもらうこと
- KAMを進化させるために企業が努力するインセンティブとしては、KAMを通じて、監査人と監査役等の対話が行われること、そして、こうした対話を踏まえたKAMが開示され、投資家との対話を通じて、企業価値が高まることを感じられることが挙げられる。このため、投資家にもっとKAMを読んでもらうようなメッセージ発信や、意見交換等が必要になってくるのではないかと考えられる。

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（5/7）

KAMのボイラープレート化について

- KAMのボイラープレート化については、企業も監査人も、問題を起こさないよう、無難に事を進めようという内向きな発想が色濃く出ているのかと思われる。
- 監査法人の品質管理部門が、事故が起きないようにとばかりに、検査等で指摘されないようにとする姿勢や、監査責任者においても、KAMを通じて監査報告書のコミュニケーション価値を高めることを意識しない対応をすることが、ボイラープレート化・形骸化に繋がってしまっている。
- 監査品質の強化により、ある程度のボイラープレート化は仕方がないという意識ではなく、ボイラープレート化するということは監査品質が下がっていると考えなければならない。
- ボイラープレート化については、企業経営が安定していれば、同様の記載内容になることもあり得、記載内容が類似していることが必ずしも問題であるという訳ではないことには留意が必要と考えられる。他方で、リスクマネジメントが企業全体の経営課題となってきたところ、投資家目線として、昨今の経済環境の変化を踏まえれば、前期と同じKAMになるということはあまり考えられないのではないか。このため、なぜ同様の記載になるかについては、丹念な吟味が必要ではないか。
- ボイラープレート化と言われなかったために無理にKAMの記載内容を変える必要はない。前年度から継続して記載するKAMについて、変化があればしっかりと理由等を記載すること、また、その変化によって監査手続が変わるのであれば、現状に即して具体的に記載することが重要と考えられる。

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（6/7）

Findings等について(1/2)

- Findings等については、監査人の対応の結論が明確になるので、利用者側としても利便性が高まる記載であると考えている。
- 注記事項の再掲や監査手続の説明だけでは、実際のところ前年度と異なるKAMを毎回記載するのは難しい。それに対して、Findings等の記載は、情報価値を向上させながらボイラープレート化を防ぐ一番のアプローチと考えている。
- Findings等については、問題がないという記載だけがあっても意味がないのではないか。一方、Graduated findingsのように“楽観的・保守的”といったような評価までをしていくことには意味があると考えている。
- Graduated findingsは、例えば、KAMにおいて企業の見積りが“楽観的”といったような記載が入るのであれば、投資家がこれを踏まえ、分析に当たって企業の算出した金額を合理的な範囲で厳しめに見直すこと（逆に“保守的”という評価であれば、企業の算出した金額をそのまま利用しようと判断すること）ができるため、有用であると考えている。

（次ページに続く）

「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（7/7）

Findings等について(2/2)

- 監査基準報告書701第4項において、KAMは「個別の事項に対する意見表明」を意図するものではないとされているところ、「個別の事項に対する意見表明」は、Findings等を指していない。Findings等の記載を「個別の事項に対する意見表明」であると称して実施しないのは、同報告書の趣旨を曲解している、又は、“記載しないための理由”として挙げているに過ぎないのではないか。
- Findings等の記載は、国際監査基準においても、我が国の監査基準報告書においても認められており、かつ、海外において実際に行われ、グローバル・ネットワークの中ではそれを原則的に要請しているところもある。我が国の監査人がFindings等の記載を行わない理由は無いのではないか。「時期尚早」との意見も聞くが、海外の監査人が行っている実務を行うのに、日本の監査人は何年待てば体制を整えられるのか。
- 監査人の立場として、Findings等を記載することについては、事実に基づく記載であり、監査意見と矛盾するものではないと考えている。このため、Findings等を記載することに対しての監査人の意識付けに関する問題等を含め、検討をしていく必要があると考えている。
- 企業の立場として、Graduated findingsの導入にあたっては、例えば、企業の見積りに対し、“保守的・楽観的”といった記載がされた場合、より適切な財務諸表数値が別に存在する示唆となり得る。一方、監査意見が無限定適正意見であった場合において、より適切な財務諸表数値が別に存在する示唆があることに対しての整理や、KAMは個別の監査意見を表明するものではないという建付けとの関係をどう考えるか等の慎重な議論が必要ではないか。

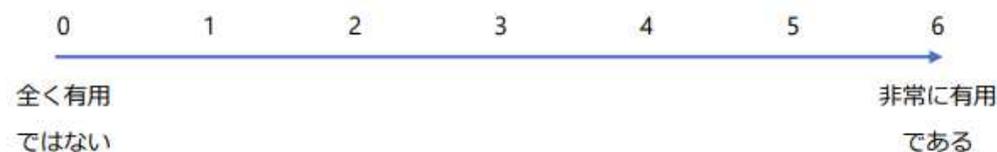
【参考】KAMの利用及び改善に関する実態調査について

□ KAMに関する勉強会においては、メンバーである青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科 町田祥弘教授・関西大学会計専門職大学院 松本祥尚教授により実施された実態調査結果※の一部について提供を受け、事務局において一部抜粋・要約したものを資料とした。

※ 監査人・アナリストへのウェブ調査及びインタビュー調査により実施

(アナリスト・監査人共通の質問事項)

Q: 現在のわが国のKAMに関して、利用者にとっての有用性はどの程度だと思われませんか？
0(全く有用ではない)から6(非常に有用である)までのいずれかを選んでご回答ください。



	監査人	アナリスト
n	184	103
平均値	3.701	2.835
中央値	4	3
標準偏差	1.423	1.915

(アナリストに対する質問事項)

Q: これまでに、監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters: KAMs)を読んだことがありますか？
いずれか1つを選んでください。

		回答数	%
全体		103	100.0
1	読んだことがある	37	35.9
2	読んだことはない	66	64.1

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

3. 傾向分析

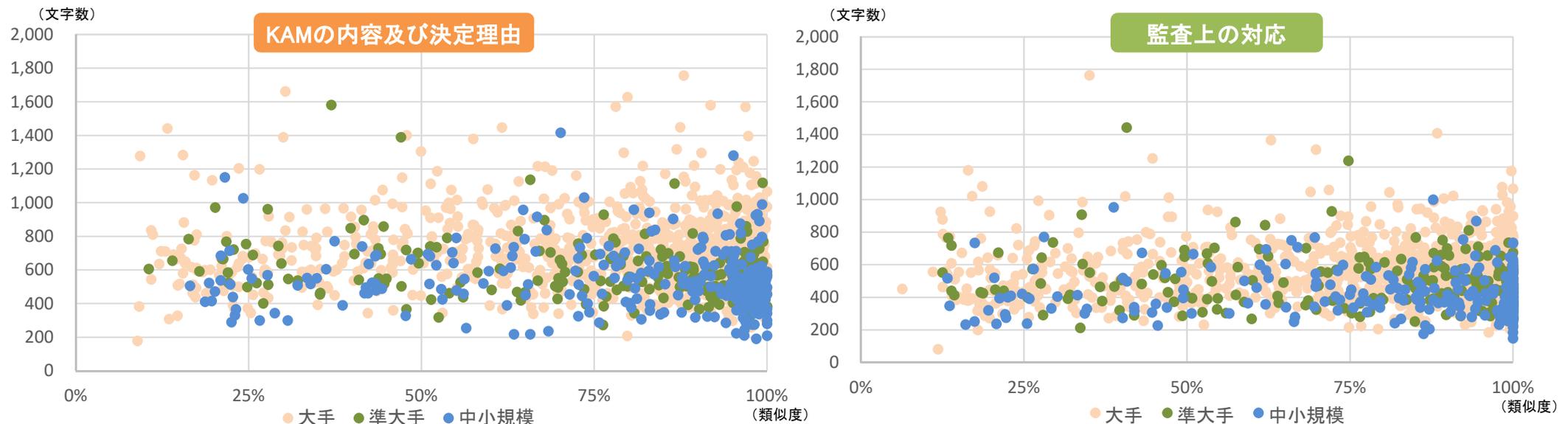
監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

3. 傾向分析（1）類似度分析

強制適用会社(2021年3月期以降)の記載内容の変化

- ❑ 強制適用会社で、2022年3月期から2022年6月期において有価証券報告書を提出した上場会社2,634社のうち、当期・前期2期分の有価証券報告書を提出している(監査法人等が交代している会社を除く)、KAMの見出しが一致している等の絞り込みを行った結果の1,390社のKAMにおいて、文字列類似度分析を実施。
- ❑ 類似度は、6.3%から100%と幅があるが、半数以上が類似度75%以上であり、偏りが見られた。
- ❑ 監査法人等の規模別(大手監査法人、準大手監査法人、中小規模監査事務所)※で見ると(詳細は次頁)、
 - ・ 類似度については、90%以上で見ると、中小規模の割合が最も多い。
 - ・ 文字数については、中小規模が相対的に少ない傾向が見られた。
- ❑ 文字数と類似度の相関関係は見られなかった。

文字数と類似度の分布



	最小値	最大値
類似度	6.3%	100.0%

※監査法人等の分類の定義は、公認会計士・監査審査会「令和4年版 モニタリングレポート」による。

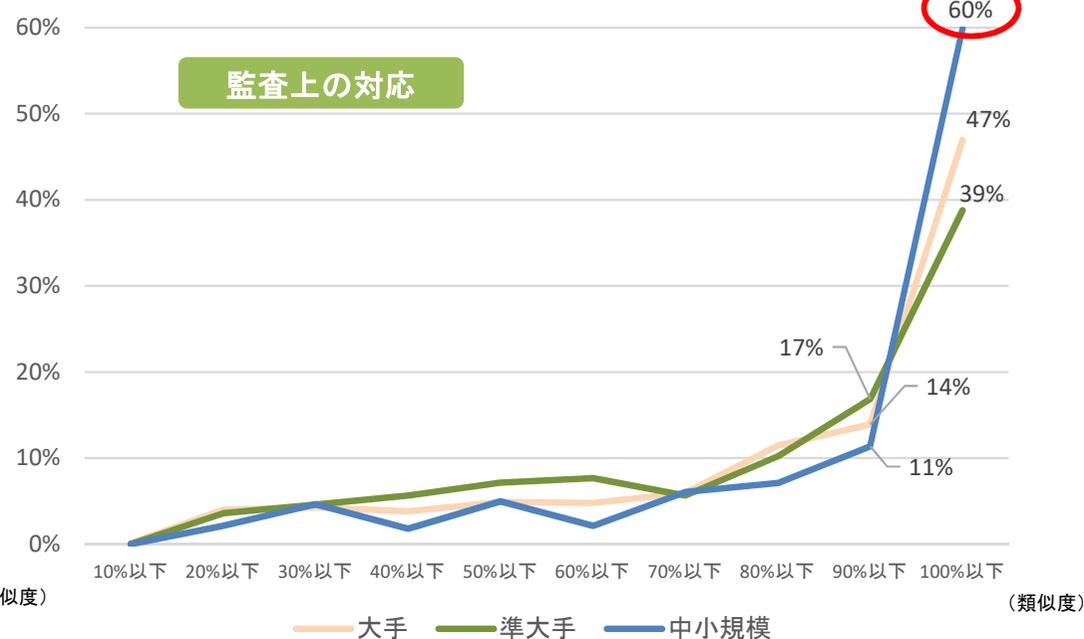
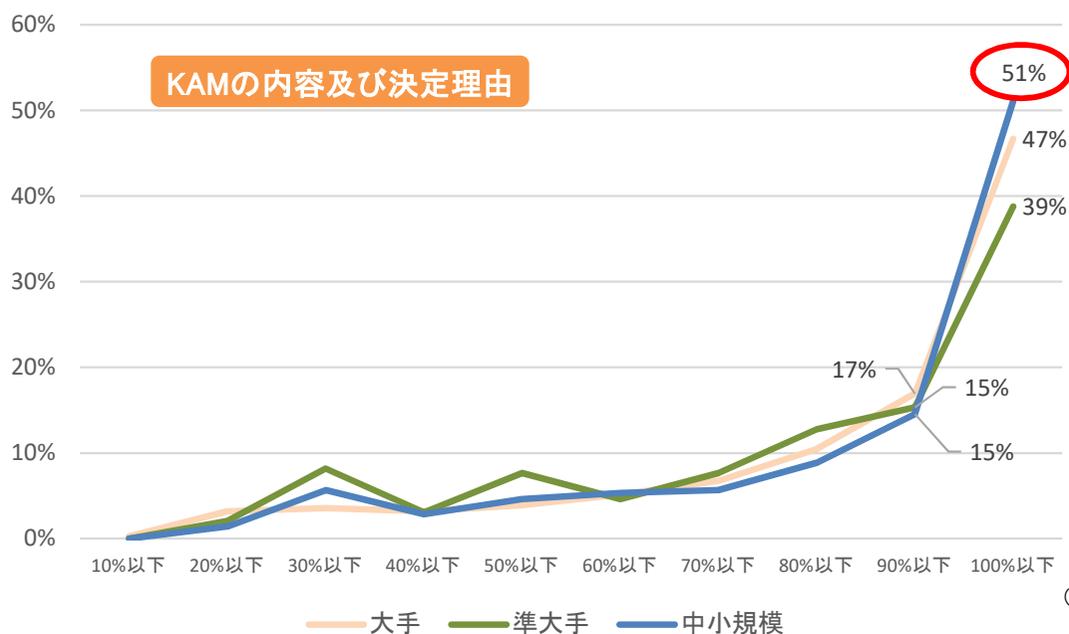
「大手監査法人」は、有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY新日本有限責任監査法人、PwCあらた有限責任監査法人。(以下、「大手」という)

「準大手監査法人」は、仰星監査法人、三優監査法人、太陽有限責任監査法人、東陽監査法人、PwC京都監査法人。(以下、「準大手」という)

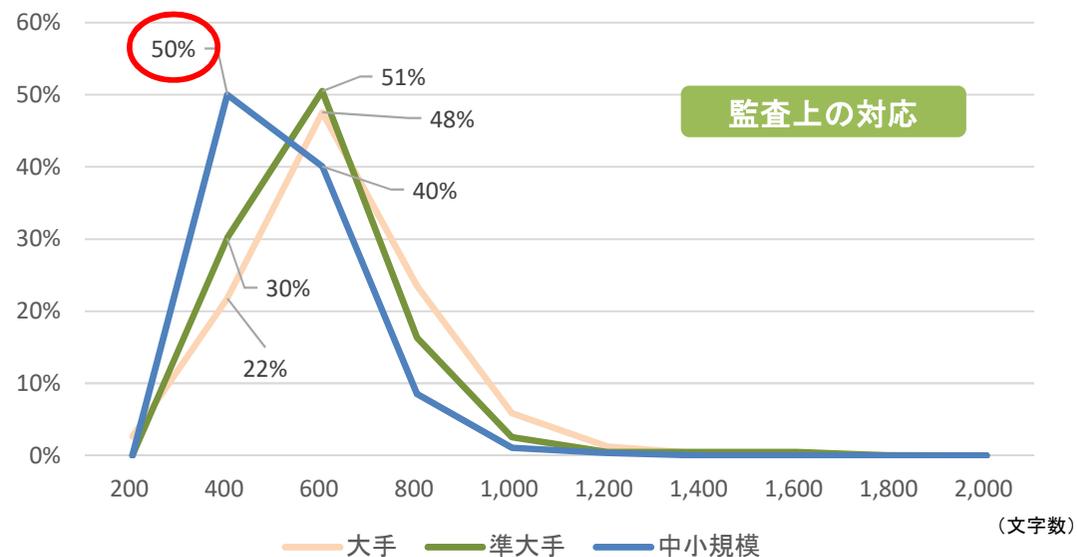
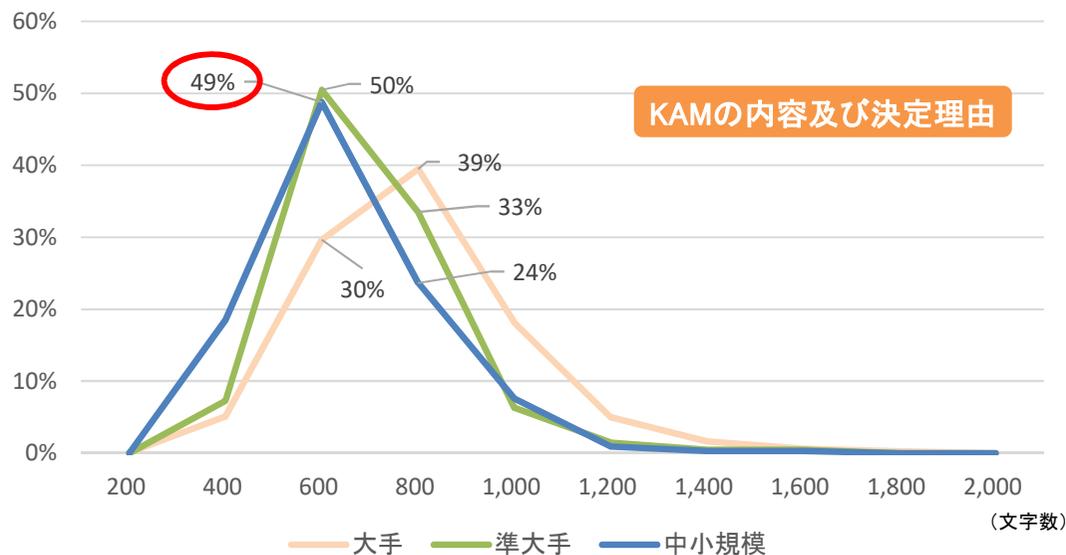
「中小規模監査事務所」は、大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所(「監査事務所」は、監査法人、共同事務所又は個人事務所)。(以下、「中小規模」という)

強制適用会社(2021年3月期以降)の記載内容の変化(続き)

1. 監査法人等の規模別の分布(類似度)



2. 監査法人等の規模別の分布(文字数)



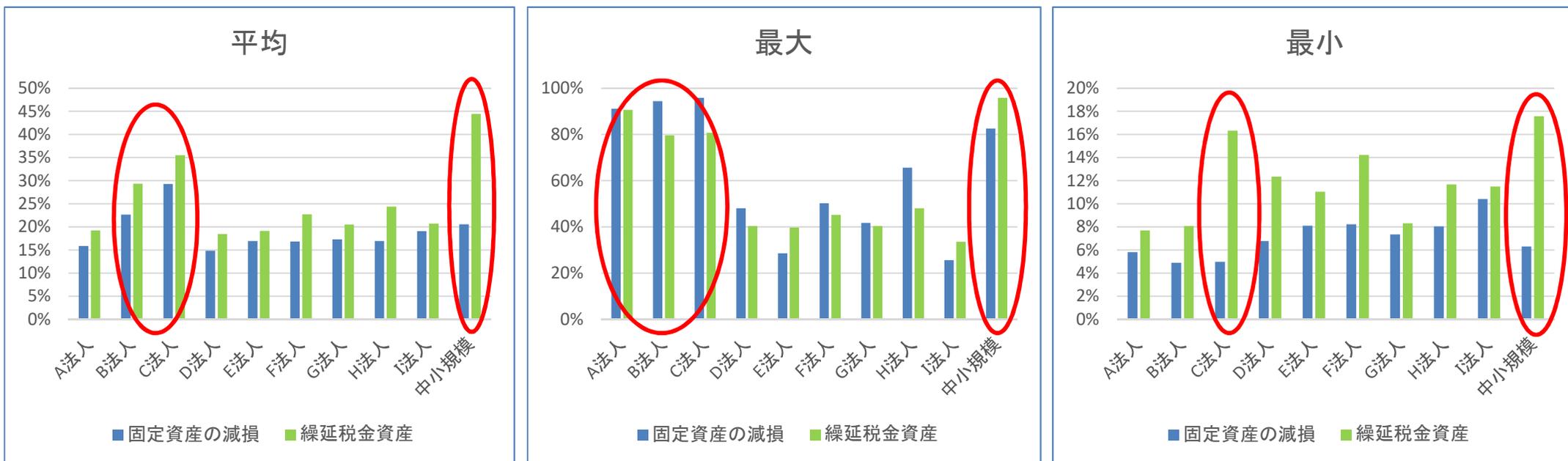
各監査法人等における記載内容の類似度比較①

- 特定の項目について、同一決算期における監査法人等毎のKAMの記載内容について、文字列類似度分析を実施※。
- 「監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由」については、監査法人等毎に類似度にややばらつきが見られ、B法人、C法人及び中小規模では平均値が相対的に高い結果となった。
- 最大値については、A法人、B法人、C法人及び中小規模で類似度が90%超の事例が複数見られ、最小値については、C法人及び中小規模の繰延税金資産のKAMにおいて類似度の最低値が相対的に高い結果となった。

※ 見出しに①「固定資産」かつ「減損」(453社)及び②「繰延税金資産」(254社)を含む2022年3月期決算の連結KAMを対象。

※ 大手、準大手の9法人をA～I法人として順不同に記載。

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

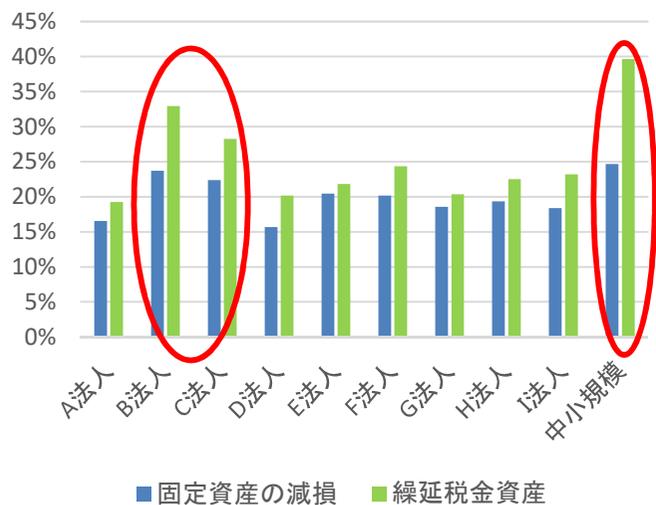


各監査法人等における記載内容の類似度比較②

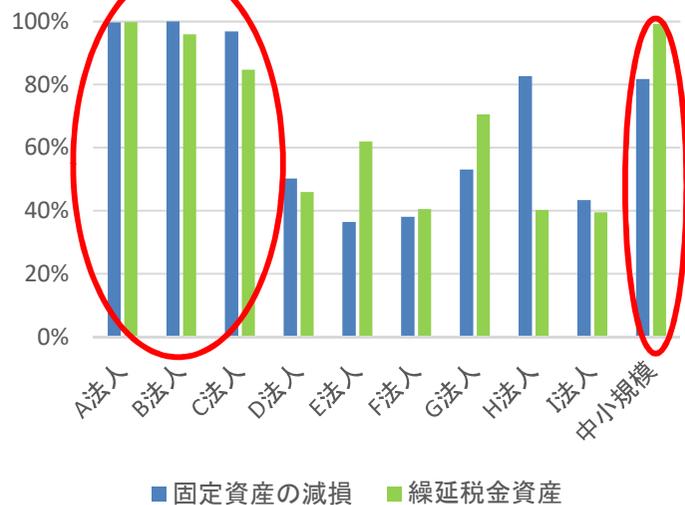
- 「監査上の対応」については、監査法人等毎に類似度にややばらつきが見られ、B法人、C法人及び中小規模では平均値が相対的に高い結果となった。
- 最大値については、A法人、B法人、C法人及び中小規模で類似度が90%超の事例が複数見られ、一部で類似度100%も見られた。
- 最小値については、I法人及び中小規模の繰延税金資産のKAMにおいて類似度の最低値が相対的に高い結果となった。

監査上の対応

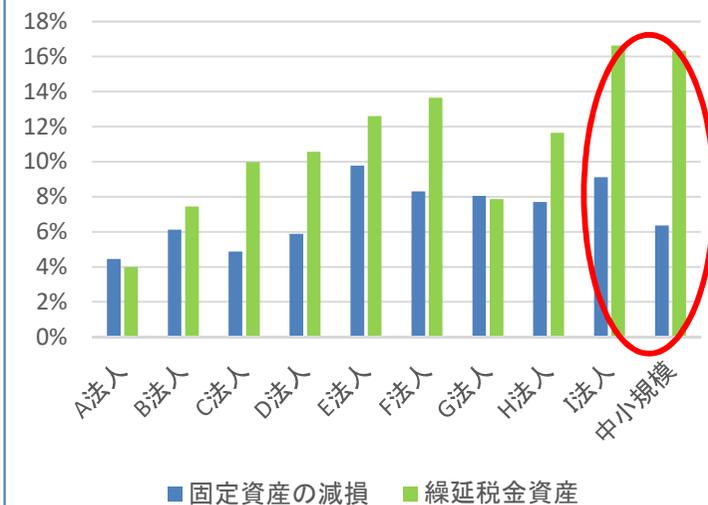
平均



最大

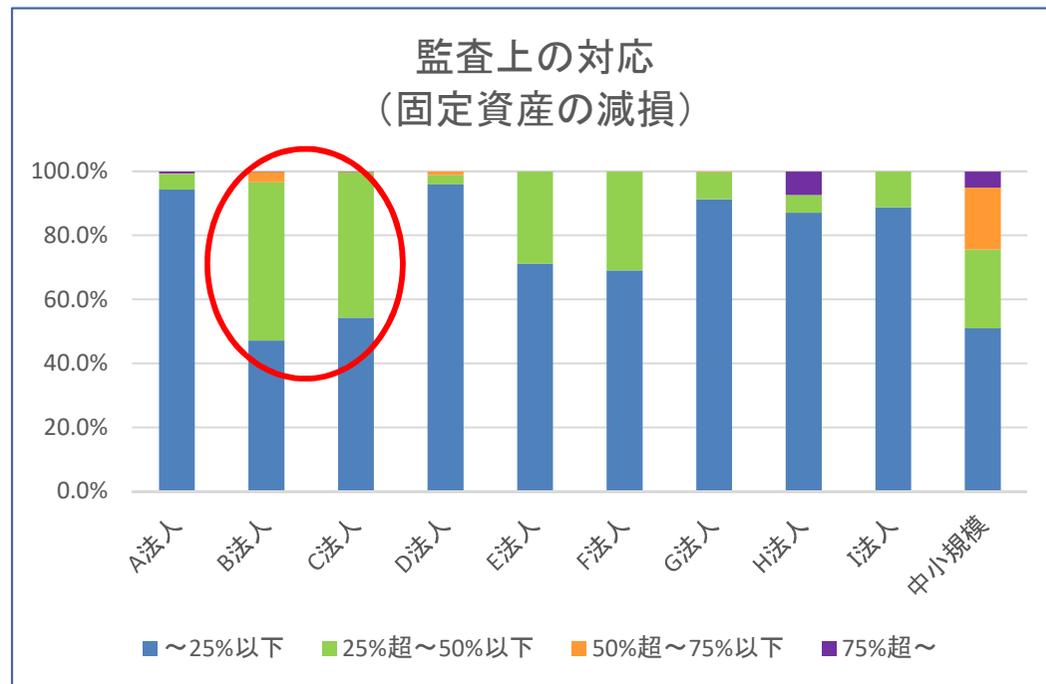
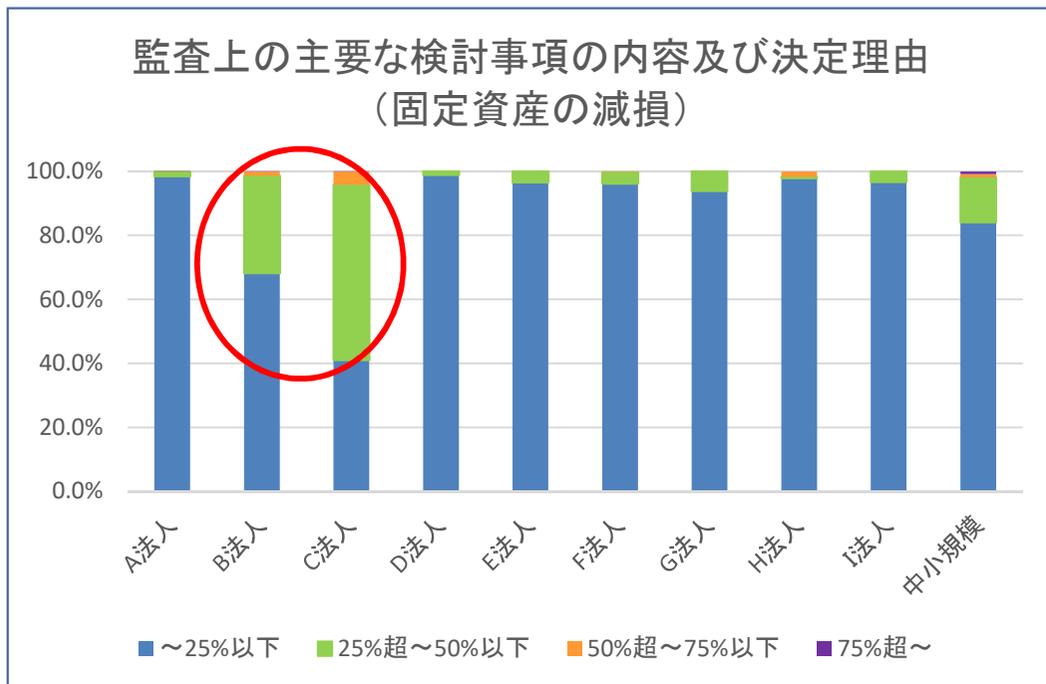


最小



各監査法人等における記載内容の類似度比較③

- 監査法人等毎の異なる会社のKAMに対して、類似度分析を行い、類似度の結果を「～25%以下」、「25%超～50%以下」、「50%超～75%以下」及び「75%超～」の4区分で階層化した。
- 固定資産の減損に関して、「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」とともに、B法人及びC法人におけるKAMの類似度「25%超～50%以下」が、他の監査法人等と比較し、相対的に高い割合となっており、監査法人内でのKAMの記載内容に高い類似性が見られた。



各監査法人等における記載内容の類似度比較④

- 繰延税金資産に関して、「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」ともに、B法人及びC法人におけるKAMの類似度「25%超～50%以下」が、他の監査法人等と比較し、相対的に高い割合となっており、監査法人内でのKAMの記載内容に高い類似性が見られた。
- 中小規模においては、類似度「75%超～」のKAMが全体の2割を占める結果となった。

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
(繰延税金資産)



監査上の対応
(繰延税金資産)



監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

3. 傾向分析（2）KAMの個数

KAMの個数①:業種別

- 2022年3月期におけるKAMの1社当たりの平均個数(連結)は約1.3個であった(2021年3月期とほぼ同じ)。
- 業種別の内訳は以下の通りであり、業種による大きな差異は見られなかった。

業種別のKAMの記載状況(連結)

業種 (大分類)	連結財務諸表の監査報告書におけるKAMの記載状況					
	0個 (社)	1個 (社)	2個 (社)	3個 (社)	4個 (社)	1社当たり の平均個数
水産・農林業	—	4	2	—	—	1.33
鉱業	—	4	—	—	—	1.00
建設業	—	74	27	1	—	1.28
製造業	—	731	200	22	2	1.26
電気・ガス業	—	9	12	—	—	1.57
運輸・情報通信業	—	241	55	9	3	1.27
商業	—	229	83	8	1	1.32
金融・保険業	—	110	27	5	3	1.32
不動産業	—	30	13	5	1	1.53
サービス業	1	137	47	2	—	1.27
合計(社)	1	1,569	466	52	10	1.29

(出所)日本公認会計士協会:「監査上の主要な検討事項」の事例分析(2021年4月~2022年3月期)レポート(研究文書)P.6を基に金融庁作成。

KAMの個数②: 売上規模別・会計基準別

- 売上規模別では、規模が大きくなるにつれて、KAMの平均個数が多くなる傾向が見られた。
- 会計基準別では、最も少ない日本基準で平均約1.3個、最も多いUS-GAAPで平均約2.0個と差異が見られた。

売上規模別のKAMの記載状況

売上高又は収益	連結財務諸表の監査報告書		個別財務諸表の監査報告書	
	会社数	1社当たりの平均個数	会社数	1社当たりの平均個数
1兆円以上	130	1.81	51	1.39
5,000億円以上 1兆円未満	114	1.57	58	1.33
1,000億円以上 5,000億円未満	464	1.32	336	1.22
1000億円未満	1,390	1.20	1,883	1.05
合計	2,098	1.29	2,328	1.09

適用する会計基準及び各監査報告書に記載されたKAMの個数

KAMの個数	連結財務諸表の監査報告書				個別財務諸表の監査報告書
	会社数	会計基準別内訳			
		日本基準	IFRS	US-GAAP	
0個	1	1	—	—	136
1個	1,569	1,491	75	3	1,878
2個	466	392	71	3	285
3個	52	42	9	1	27
4個	10	5	4	1	2
会社数合計	2,098	1,931	159	8	2,328
KAMの総数	2,698	2,422	260	16	2,673
1社当たりの平均個数	1.29	1.25	1.64	2.00	1.09

(出所) 日本公認会計士協会「監査上の主要な検討事項」の事例分析(2021年4月~2022年3月期)レポート(研究文書)JP.10, P.11及び同協会提供情報を基に金融庁作成。

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

4. 特徴的な事例※

※2021年4月期から2022年6月期におけるKAMのうち特徴的な事例を掲載

※特徴的な記載として着目したポイントを各頁の上部に記載

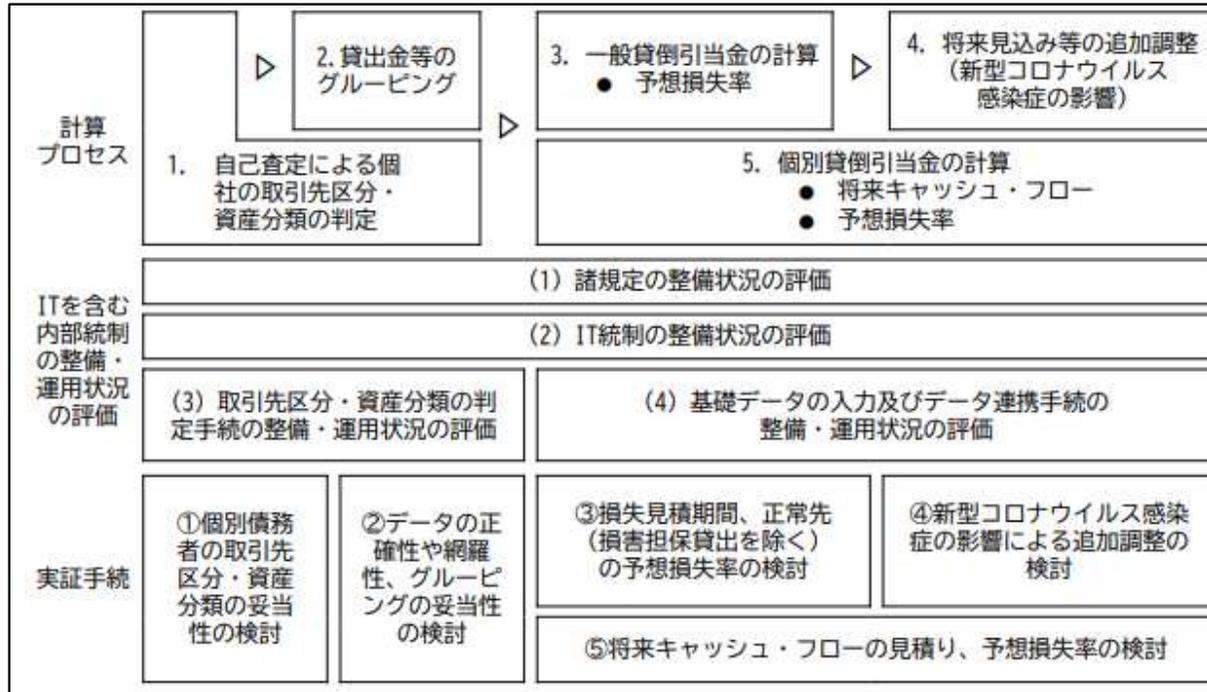
※特徴的な事例(一部)については、青ボックスに具体的な解説を記載

① 図表を用いて監査手続の全体像を記載

(株)商工組合中央金庫 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人:PwCあらた)

※一部抜粋

貸出金等に対する貸倒引当金の評価に関して、内部統制の評価手続と実証手続により構成する監査手続の概要を図示すると以下のとおりである。



- 図表中において、貸倒引当金の計算プロセスと、対応する監査手続が上下に並んでおり、監査手続の全体像が視覚的に把握できる。
- 監査手続の概要を図示したうえで、図表中の番号が付されている項目について、図表下において、その内容を具体的に説明している。

貸倒引当金の評価にかかる以下の内部統制の評価手続を実施した。

- (1) 自己査定及び貸倒引当金に関する諸規程の整備状況
- (2) IT統制の整備状況

(略)

また、上記の貸倒引当金の見積りに関する主な仮定等に対し、主に以下の実証手続を実施し、経営者の偏向がないかどうかを検討した。

- ① 取引先区分及び資産分類について、正常先及び要注意先のうち、大口債務者に加え、業況及び財務内容等からランクダウンするリスクのある債務者をサンプル抽出し、区分及び分類の妥当性を検討した。また、担保評価について、過去の見積りと実績を比較するとともに、破綻懸念先以下の債務者のうち、担保による保全額が大きい債務者をサンプル抽出し、その妥当性を検討した。
- ② 貸出金等のグルーピングを含むデータの正確性や網羅性について、勘定系システム及び自己査定システムの元データと照合するとともに、取引先区分や危機対応業務に係る損害担保付貸出とそれ以外の債権ごとの貸倒実績の推移分析を行うことによってグルーピングの妥当性を検討した。
- ③ 一般貸倒引当金の算定について、以下の手続を実施した。
 - 一般貸倒引当金の計算に用いる損失見積期間については、貸倒引当金の過去の見積りと実績を比較することで重要な仮定が適切かどうか検討した。
 - 正常先債権（損害担保付貸出を除く）に適用する予想損失率については、代替的な見積手法による見積額と比較し、経営者が置いた重要な仮定を検討した。

(以下略)

② 訂正有価証券報告書(監査報告書)において内部統制の不備に関するKAMを追加

ムトー精工(株) 連結財務諸表に対する監査報告書(2022年3月期 / 監査人:あずさ)

※一部抜粋及び編集

内部統制報告書 (2022年6月23提出)
<p>3 【評価結果に関する事項】 (略) 当事業年度末日時点において、当社グループの財務報告に係る内部統制は有効であると判断しました。 (以下略)</p>

有価証券報告書(監査報告書) (2022年6月23提出)
<p>金型による収益の期間帰属の適切性</p>



訂正内部統制報告書 (2022年9月13日提出)
<p>3 【評価結果に関する事項】 (略) 開示すべき重要な不備に該当するため、当事業年度末日時点において、当社グループの財務報告に係る内部統制は有効でないと判断しました。</p> <p style="text-align: center;">記</p> <p>(略) 過年度の決算を訂正し、2018年3月期から2022年3月期の有価証券報告書及び2020年3月期の第2四半期から2022年3月期の第3四半期まへの四半期報告書について、訂正報告書を提出いたしました。 (以下略)</p>

訂正有価証券報告書(監査報告書) (2022年9月13日提出)
<p>金型による収益の期間帰属の適切性</p> <p>連結子会社であるタチバナ精機株式会社における棚卸資産等に関する不適切な会計処理に係る修正処理の適切性</p>

2022年3期 訂正有価証券報告書 (2022年9月13日提出)
<p>連結子会社であるタチバナ精機株式会社における棚卸資産等に関する不適切な会計処理に係る修正処理の適切性</p> <p style="text-align: center;">監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由</p> <p>ムトー精工株式会社(以下「会社」という。)は、2022年7月に、連結子会社であるタチバナ精機株式会社(以下「タチバナ精機」という。)より棚卸資産に関する不適切な会計処理が行われていた旨の報告を受けた。会社は専門的かつ客観的な視点から不適切な会計処理に関する事実関係を明らかにする必要があると判断し、2022年7月22日に外部の有識者のみで構成する特別調査委員会を設置した。特別調査委員会は、2022年9月13日に会社に対して調査報告書を提出しており、当該調査の結果、棚卸資産の架空計上及び滞留棚卸資産に係る評価損の未計上等の不適切な会計処理が判明した。 会社は特別調査委員会の調査結果を受け、タチバナ精機における不適切な会計処理を修正し、第58期から第62期までの連結財務諸表、第60期の第2四半期及び第3四半期並びに第61期及び第62期の各四半期の四半期連結財務諸表を訂正した。 (以下略)</p>

③ 前年度からのKAMの変化について、その理由を含め記載

三井住友トラスト・ホールディングス(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人: あずさ)

※一部抜粋及び編集

当期のKAM

また、前連結会計年度において監査上の主要な検討事項とした以下の事項については、下記の理由により、当連結会計年度における監査上の主要な検討事項としていない。

- 退職給付制度の一部改訂を踏まえた退職給付債務の見積り及び過去勤務費用の損益処理方法の変更
 - ・当連結会計年度においては、新たな過去勤務費用が発生する退職給付制度の改訂は行われていない。
 - ・過去勤務費用の損益処理方法については前連結会計年度に採用された方法が継続して適用されている。
- 固定資産の減損会計の適用方法の変更及び減損損失の計上
 - ・当連結会計年度においては、個人トータルソリューション事業を含む各事業セグメントにおいて経営環境の著しい悪化等の減損の兆候が識別されていない。
 - ・減損会計の適用方法については前連結会計年度に採用された方法が継続して適用されている。

前期のKAM

退職給付制度の一部改訂を踏まえた退職給付債務の見積り及び過去勤務費用の損益処理方法の変更
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>・2021年1月に、確定給付型企業年金制度の一部改訂に伴う規程及び規約の変更を周知し、同年4月1日付で当該改訂を実施した。この結果、当連結会計年度において△377億円の過去勤務費用（退職給付債務の減少）が発生している。</p> <p>① 退職給付制度の一部改訂を踏まえた退職給付債務の見積り</p> <p>・特に、当連結会計年度においては、制度改訂前及び制度改訂後の退職給付債務の測定が必要であり、これらの差額は過去勤務費用として処理され、当該処理は連結財務諸表に重要な影響を生じさせる。</p> <p>② 過去勤務費用の損益処理方法の変更</p> <p>当連結会計年度より、過去勤務費用の損益処理方法が、主としてその発生連結会計年度に一時に損益処理する方法へ変更されている。当該変更は、正当な理由による会計方針の変更に該当すると判断されているが、当該判断は当連結会計年度及び翌連結会計年度以降の連結財務諸表に重要な影響を及ぼす。</p> <p>以上から、当監査法人は、退職給付制度の一部改訂を踏まえた退職給付債務の見積り及び過去勤務費用の損益処理方法の変更が、当連結会計年度の連結財務諸表監査において特に重要であり、「監査上の主要な検討事項」の一つに該当すると判断した。</p>

固定資産の減損会計の適用方法の変更及び減損損失の計上
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>・減損損失201億円が計上・・・このうち193億円（有形固定資産16億円、ソフトウェア177億円）は、個人トータルソリューション事業（以下「個人TS事業」という。）に帰属する事業用資産より生じたものである。</p> <p>① 資産のグルーピング及び共用資産の配分</p> <p>・新型コロナウイルス感染症の拡大による事業環境の変化を受けたコスト構造改革や店舗戦略等の見直し及び継続的な管理会計の高度化への取り組みを踏まえ、減損会計における資産のグルーピングや共用資産の取扱いを変更し、適用方法の高度化を図っている。</p> <p>② 減損損失の計上</p> <p>・新型コロナウイルス感染症の拡大等により、個人TS事業において経営環境が著しく悪化していると判断しており、減損損失の認識の要否の判定が行われている。</p> <p>以上から、当監査法人は、固定資産の減損会計の適用方法の変更及び減損損失の計上が、当連結会計年度の連結財務諸表監査において特に重要であり、「監査上の主要な検討事項」の一つに該当すると判断した。</p>

項目の変化

前年度 (2021年3月期)
法人向け与信に対する貸倒引当金の見積り
退職給付制度の一部改訂を踏まえた退職給付債務の見積り及び過去勤務費用の損益処理方法の変更
固定資産の減損会計の適用方法の変更及び減損損失の計上



当年度 (2022年3月期)
法人向け与信に対する貸倒引当金の見積り

④ 注記に記載はないが、財務に影響を与える可能性のある事象としてKAMに記載(継続企業の前提)

(株)THEグローバル社 連結財務諸表に対する監査報告書 (2021年6月期 / 監査人：あずさ)

※一部抜粋及び編集

【事業等のリスク】

(19) 継続企業の前提に関する重要事象等
 当社グループは、新型コロナウイルス感染症拡大の影響もあり、ホテル事業において物件の販売が予定通り進捗せず、また自社運営するホテルも低稼働を余儀なくされるなど苦戦を強いられ、2020年6月期から引き続き、2021年6月期においても営業損失2,030百万円、親会社株主に帰属する当期純損失4,089百万円を計上することとなりました。

(略)

以上により、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しております。

(略)

以上の状況により、当社グループは継続企業の前提に関する重要な不確実性は認められないと判断しております。

連結財務諸表注記

継続企業の前提に関する注記なし

KAM

継続企業の前提に関する重要な不確実性の有無についての経営者による判断の妥当性の評価

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
<p>(略)</p> <p>株式会社THEグローバル社及び連結子会社は、ホテル事業の業績低迷を主因として2020年6月期以降継続して営業損失を計上し、それに伴いすべての金融機関から円滑に資金調達が行える状況には至っていないほか、当連結会計年度末において高い手元流動性を確保している状況にない。以上から、当連結会計年度末において、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している。</p> <p>当該状況を解消するための対応策として、経営者は、株式会社アスコット、中国平安保険(集団)股份有限公司並びにSBIホールディングス株式会社(以下「SBIホールディングス」といい、3社を総称して「スポンサー」という。)と連携し、マンション開発事業への資源集中による収益の改善と今後の成長に向けた事業基盤の強化を進めている。具体的には、SBIホールディングス及びそのグループ会社が組成する不動産ファンド等を相手先とする早期・確実な物件販売の実現や、それを前提とした安定的なプロジェクト資金の調達を進めるほか、手元流動性確保についてはスポンサーからの追加融資等による対応を予定している。経営者は、これらの対応策を実行することにより、当連結会計年度末から12ヶ月間の資金繰りに重要な懸念はないと判断し、連結財務諸表において継続企業の前提に関する重要な不確実性の注記を行っていない。</p> <p>継続企業の前提に関する重要な不確実性の有無についての判断に当たっては、経営者が策定した2022年6月30日までの期間の資金計画が考慮されるが、当該資金計画は、①新規物件の開発と販売が計画どおりに行われること、及び②新規開発のための資金の調達や運転資金の調達が追加的に実施されること、を前提として策定されている。これらの仮定は不確実性を伴い、継続企業の前提に関する重要な不確実性の有無についての経営者による判断に影響を及ぼす。</p> <p>(以下略)</p>	<p>(略)</p> <p>(1) 経営者の対応策についての検討 経営者の対応策が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を解消し、又は改善するものであるかどうか、及びその実行可能性について検討するため、経営者が策定した資金計画を分析した。当該分析には、資金計画の基礎となる主要な仮定の合理性を評価するための、以下の手続が含まれる。</p> <p>① 新規物件の開発と販売が計画どおりに行われるという仮定の合理性を評価するための手続</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 開発用地の取得に関する契約や交渉の状況について経営者に質問するとともに、不動産売買契約書等を閲覧した。 ● 一般消費者への分譲による販売を予定している物件については、開発や成約の状況を担当者に質問するとともに、一部の物件については現地への視察を実施した。 ● SBIホールディングス及びそのグループ会社が組成する不動産ファンドへの販売については、その実現可能性について経営者及びSBIホールディングスに質問した。 <p>② 新規開発のための資金の調達や運転資金の調達が追加的に実施されるという仮定の合理性を評価するための手続</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 金融機関との交渉状況について経営者及びスポンサーに質問するとともに、期末日後に実行された新規の資金調達取引について契約書等を閲覧した。 ● 具体的な施策を含む今後の支援方針について、直接スポンサーの責任者に確認した。 <p>(2) 資金計画に含まれる不確実性の影響についての検討 上記手続の結果並びに当連結会計年度の資金計画と実績との差異の要因についての検討結果を踏まえて、経営者が作成した資金計画に一定の不確実性を織り込んだ場合の2022年6月30日までの期間の資金繰りを独自に見積った。</p> <p>その上で、当該独自の見積りに基づいた場合の各月末の資金残高が、翌月の収支見込み及び各収支項目の月中での入金及び出金の時期に照らして十分か否かを検討した。</p>

⑤ 注記に記載はないが、財務に影響を与える可能性のある事象としてKAMに記載(サイバー攻撃)

(株)ニッポン 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人: EY新日本)

※一部抜粋

サイバー攻撃に伴うシステム障害への対応とシステム復旧過程における会計データの適切性の検証	
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
<p>2021年7月7日、会社の子会社のニッポンビジネスシステム株式会社において管理運用するニッポングループの情報ネットワークが外部からのサイバー攻撃を受け、大部分のサーバーが同時多発的に全部又は一部が暗号化されたことにより、システム障害が発生した。</p> <p>これにより、会社はグループネットワーク内で運用している会社及び国内グループ会社の財務会計システム、及び販売管理といった主要な基幹システム、データが保存されているファイルサーバー、バックアップサーバーへのアクセスができなくなった。</p> <p>会社は大規模システム障害対策本部を設置し、サイバー攻撃の原因究明などについて、外部のサイバーセキュリティ専門家に依頼して調査を実施し、侵入経路や影響範囲を特定するとともに、その助言に基づいて、情報システムや業務関連データの復旧作業を実施している。情報システムの復旧に関しては、復旧の過程で暫定的に構築するシステム、新規に構築するシステムなどの切り分けを行って復旧計画を策定しており、取引記録の集計に関しては、システム障害発生後の一部の期間において、社内管理システムを用いずに手作業により集計した期間が存在する。</p> <p>また、会社は根本原因調査により認識された組織や内部統制の課題を受けて、サイバーセキュリティに関する全社的な内部統制(リスクの評価と対応)を再評価し、情報システム推進部を新設するとともに、その改善策を2022年3月31日までに実施している。</p> <p>このような会社の状況に関して、監査人には、システム障害の原因や影響範囲に関する会社の調査範囲、調査結果を理解するとともに、業務関連データの復元方法とその結果、並びに会社の実施したサイバーセキュリティに関する全社的な内部統制(リスクの評価と対応)に対する評価について検証するために、IT及び情報セキュリティに関する高度な専門性が求められる。また、システム復旧の進捗に合わせて財務報告に関する内部統制が整備運用されているかどうか、社内管理システムを利用しない手作業による取引記録や決算が正しく行われているかどうかについて、会社の復旧プロセスにおける財務報告に関する内部統制の理解と評価、財務報告を誤るリスクに応じた取引記録や開示の検証が必要となる。</p> <p>上記のサイバー攻撃によるシステム障害への会社の対応と情報システム復旧過程における会計データの適切性の検証は、IT及び情報セキュリティに関する高度な専門性を要した。また、会社の復旧プロセスの進捗に応じた監査戦略の策定が必要となり、当監査法人は「監査上の主要な検討事項」に該当すると判断した。</p>	<p>当監査法人は、会社のサイバー攻撃に伴うシステム障害への対応とシステム復旧過程における会計データの適切性を検討するにあたり、サイバーセキュリティに関する内部専門家監査チームを含めて、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 会社の大規模システム障害対策本部が実施したサイバー攻撃に伴うシステム障害の原因及び影響に関する調査の内容について経営者及び情報企画・システム担当部門の担当責任者と協議するとともに、会社の実施したシステム障害に関わる調査手続きの十分性について検討した。大規模システム障害対策本部の議事録を閲覧し、会社の復旧プロセスの進捗を把握した。 ● システム障害発生までのIT全般統制の有効性を評価した。また、業務関連データのバックアップデータの正当性を評価し、復元結果をテストした。会社がシステム復旧の過程で導入した暫定システムや新システムに関するIT全般統制を評価した。 ● ITシステム障害以降の取引の記録及び決算財務報告に関連する内部統制について、手作業期間やシステム復旧の進捗に合わせて会社が構築した内部統制の理解を行い、それぞれの整備・運用状況の評価を実施し、取引テストや残高確認などの実証手続を行った。 ● 会社の実施したサイバーセキュリティに関する全社的な内部統制(リスクの評価と対応)の評価結果を検証するために、根本原因調査により認識された組織や内部統制の課題に対する改善策の実施について、新設された情報システム推進部の担当取締役への質問を行うとともに、改定された情報セキュリティ管理規程を含む規程類及び改善策の実施結果や運用状況に関する社内の報告書等を閲覧した。

⑥ 財務に影響を与える可能性のある事象をKAMに記載(ロシア・ウクライナ情勢)

三井物産(株) 連結財務諸表に対する監査報告書(2022年3月期 / 監査人: トーマツ)

※一部抜粋

ウクライナ情勢のロシアLNG事業への影響	
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
<p>2022年2月以降のウクライナ情勢及びそれに伴いロシアに対して国際社会が協調し制裁措置を取る中、関連する国における企業活動にはサプライチェーンの混乱、外資系企業の撤退、ロシアへの投資に対する制限、ロシアの一部銀行の国際銀行間通信協会(以下、「SWIFT」)からの排除に伴う資金決済の困難化、コモディティ価格のボラティリティの高まり等、広範囲な影響が生じている。</p> <p>そのような中、従来よりロシアで様々な事業を営む会社及び連結子会社は、ロシア向けに多額の投資・融資・保証等残高を有している。ロシア向けの投資・融資・保証の残高は主にサハリンII事業及びArcticLNG2事業の2つのLNG事業に対する残高により構成され、それぞれが有する投資・融資・保証は以下の通りである。</p> <p>サハリンII事業:</p> <ul style="list-style-type: none"> 連結子会社であるMitsuiSakhalinHoldingsB.V.を経由し保有する評価差額をその他の包括利益に認識する(FVTOCI)金融資産 <p>ArcticLNG2事業:</p> <ul style="list-style-type: none"> 持分法適用会社であるJapanArcticLNGB.V.への投資・融資 JapanArcticLNGB.V.を経由し保有する投資・融資、及び会社から差し入れている保証 <p>これらの投資・融資・保証の評価は主にロシアに対する国際社会の制裁措置、サハリンII事業、ArcticLNG2事業におけるパートナー企業の撤退方針、及び油価・天然ガス価の市況等により重要な影響を受ける可能性がある。</p> <p>当連結会計年度において、ウクライナ情勢に伴うLNG事業に係る投資・融資・保証の評価への影響は、ロシア国の格付けの低下等に伴う割引率の見直し及び投資先保有資産の評価の見直し等を主因として以下のようになっている。(連結財務諸表注記29.ウクライナ情勢のロシアLNG事業への影響参照)</p> <p>サハリンII事業:</p> <ul style="list-style-type: none"> FVTOCIの金融資産の公正価値の減少:連結包括利益計算書の「FVTOCIの金融資産」として44,143百万円の減少 <p>ArcticLNG2事業:</p> <ul style="list-style-type: none"> JapanArcticLNGB.V.への投資の帳簿価額の減額:連結損益計算書の「持分法による投資損益」として4,626百万円の減少、連結包括利益計算書の「持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分」として36,415百万円の減少 JapanArcticLNGB.V.への融資及び会社から差し入れている保証に対する予想信用損失の見積り:連結損益計算書の「販売費及び一般管理費」として4,081百万円、及び「雑損益」として12,171百万円の融資・保証についての追加的な損失の計上 <p>上記を踏まえ、連結財務諸表注記29.ウクライナ情勢のロシアLNG事業への影響に記載の通り、当連結会計年度末におけるロシアLNG事業に関連する投資・融資の残高として、連結財政状態計算書の「その他の投資」、「持分法適用会社に対する投資」、「営業債権及びその他の債権」に含まれる貸付金(損失評価引当金控除後)の合計は222,528百万円であり、偶発債務に含まれる保証の残高は182,160百万円となっている。また、保証に対する損失評価引当金は「その他金融負債」に18,097百万円計上している。</p> <p>このように、関連する投資・融資・保証の評価の影響は連結財務諸表上重要性があり、中でもその評価の際に用いるロシア国の格付けの決定はその感応度の金額的重要性が連結財務諸表に対して高いことから重要な判断である。</p> <p>さらに、LNG事業の投資・融資・保証残高の評価及びその評価の際に用いるロシア国の格付けの決定には見積りや複雑な判断を要するが、その見積り及び判断は経営者による恣意性が介入する可能性がある。以上より、当監査法人はウクライナ情勢のロシアLNG事業への影響を監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</p>	<p>当監査法人は、ロシア向けLNG事業における投資・融資・保証残高の評価の妥当性を検討するため、主に以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ロシアに対する制裁措置の事業活動及び開発活動、並びに会社及び連結子会社による投資活動への影響を把握するため、複数の会社担当者や役職者に質問を実施し、関連する資料の閲覧を実施した。 パートナー企業の撤退について、その時期や事業活動及び開発活動並びに会社及び連結子会社による投資活動への影響を把握するため、複数の会社担当者や役職者に質問を実施し、関連する資料の閲覧を実施した。 公正価値評価における評価技法、将来キャッシュ・フロー、及び割引率の合理性について検討するため、以下の内容のそれぞれについて内部専門家との協議を実施するとともに、適切に評価モデルに反映されていること及びその計算の妥当性を検証した。 <p>評価技法:公正価値の見積りにおける出口価格の評価において、インカム・アプローチの現在価値技法を採用することの妥当性</p> <p>将来キャッシュ・フロー及び割引率:将来キャッシュ・フロー又は割引率への不確実性の反映については、ロシアの一部銀行のSWIFTからの排除、パートナー企業の撤退方針、諸国によるロシア産の原油・天然ガス等の禁輸措置等に伴う事業活動及び開発活動への影響等が適切に考慮され、ロシア国の格付けの低下等の影響として割引率に適切に反映されていること</p> <ul style="list-style-type: none"> 融資及び保証に対する予想信用損失の見積りの合理性について検討するため、予想信用損失の評価技法の適切性及び見積りに上記の不確実性が適切に反映されていることを検証した。 投資・融資・保証残高の評価の際に用いるロシア国の格付けの決定の妥当性を検討するため、内部専門家との協議を実施した。また、経営者の判断の前提となった情報の適切性、目的適合性及び信頼性を客観的に検討するため、外部公表情報との整合性の検証や関連する情報が網羅的に考慮されていることの検証を実施した。 持分法投資の測定の妥当性及び持分法の適用により認識する損失の取り込み方法の妥当性の検討のため、関連する国際会計基準への準拠性の検証を実施した。 なお、当連結会計年度末以後に発生した後発事象について、役職者に質問を実施し、関連する資料の閲覧を実施することで、連結財務諸表における修正又は開示の要否を検証した。 連結財務諸表における、ロシアLNG事業のウクライナ情勢の影響に関する開示の妥当性及び十分性を検証した。

⑦ 監査上の主要な検討事項の内容で重要な仮定を列挙し、監査上の対応で手続内容を具体的に記載

日本板硝子(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人: EY新日本)

※一部抜粋

「自動車ガラス事業 欧州」に係るのれん及び耐用年数の確定できない無形資産の評価	
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の対応
<p>会社は、のれん及び耐用年数の確定できない無形資産について、毎期減損テストを実施している。当連結会計年度末における減損テストの結果、各資金生成単位の資産の使用価値が帳簿価額を上回ったため減損損失を認識していない。</p> <p>連結財務諸表注記16. のれん及び注記17. 無形資産に記載のとおり、当連結会計年度末現在、「自動車用ガラス事業欧州」には、のれん35,260百万円及び耐用年数の確定できない無形資産であるピルキントン・ブランド9,441百万円が配分されており、減損計上までの余裕度が最も少ない資金生成単位である。また注記されているとおり、仮に割引率が1.08%上昇した場合には17,200百万円の減損が発生する、感応度が高い状況にある。</p> <p>この使用価値は、今後5年間の業績見通しを基礎とし、その後の永続成長率を考慮した将来営業キャッシュ・フローを割り引いた現在価値として算定されている。</p> <p>使用価値の見積りにおける重要な仮定は、将来営業キャッシュ・フローの予測期間における販売価格、市場数量の成長率、投入コスト、永続成長率及び割引率である。投入コストの見積りには、原材料価格の上昇を含む最近のサプライヤーとの交渉内容や、業界における一般的な見通し情報が考慮されている。また、販売価格の見積りには、上記投入コストの上昇の影響の大部分は、販売価格の引き上げに関する自動車メーカーとの合意により緩和されるとの見通しが含まれている。</p> <p>このように、当連結会計年度末において、「自動車用ガラス事業欧州」ののれん及び耐用年数の確定できない無形資産の評価については、減損計上までの余裕度が最も少なく、その使用価値の算定には見積りの不確実性が高い状況が存在する。使用価値の算定上の重要な仮定においては、原材料価格の上昇、自動車メーカーとの販売価格交渉の見直しを含め、その見積りには経営者による判断が含まれている。</p> <p>以上から、当監査法人は、「自動車用ガラス事業欧州」の使用価値の見積りの合理性について、当該事項を監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</p>	<p>当監査法人は、のれん及び耐用年数の確定できない無形資産の評価について、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・販売価格の仮定について、投入コストの上昇を緩和するための自動車メーカーとの交渉状況の管理資料を入手し、経営者と協議した。また、合意されたものについて、合意文書及び請求書を入手し査閲した。 ・市場数量の成長率の仮定について、将来営業キャッシュ・フローの予測期間における市場数量の回復見込みを含め経営者と協議し、利用可能な市場規模予測レポート等の外部資料と比較した。 ・投入コストの見積りについて、特に原材料価格の上昇が業績見通しに織り込まれているか、上記販売価格の見積りとの関連性について経営者と協議した。また、日常的な業務コストの削減効果について、過去の達成実績と比較した。リストラクチャリングによるコスト削減効果については、関連施策の実施状況との整合性を検討し、当連結会計年度末までに承認されていない計画の効果が含まれていないか検討した。また、業績見通し期間の営業利益率について過去実績水準と比較した。 ・永続成長率について、経済協力開発機構 (OECD) による長期経済成長見通し等、利用可能な外部情報を閲覧し比較した。 ・割引率について、利用可能な外部のデータを用いた当監査法人のネットワーク・ファームの評価専門家による見積りと比較した。 ・将来営業キャッシュ・フローについて、その基礎となる経営者によって承認された業績見通しとの整合性を検討した。 ・経営者の見積りプロセスの有効性を評価するために、過年度における事業計画とその後の実績を比較した。 ・関連する注記における開示について検討した。

⑧ 監査上の主要な検討事項の内容と監査上の対応との関係を明確にし、手続内容も具体的に記載

日本精工(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人: EY新日本)

※一部抜粋

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
<p>自動車部品事業の減損の検討における使用価値の見積り</p> <p>連結財務諸表注記「3. 重要な会計方針の要約(11)非金融資産の減損」に記載のとおり、有形固定資産及び無形資産について、会社は資産又は資金生成単位に各報告期間の末日現在で減損が生じている可能性を示す兆候があるか否かを評価している。会社が連結財政状態計算書上計上している有形固定資産及び無形資産のうち、自動車セグメントに含まれる自動車部品事業資金生成単位の有形固定資産及び無形資産について、電動パワーステアリングの技術トレンドの移行を含む事業環境が変化し、減損の可能性を示す兆候を識別した。そのため、会社はIAS第36号「資産の減損」に従って減損テストを実施し、当該資金生成単位の使用価値と有形固定資産及び無形資産の帳簿価額を比較した結果、使用価値が帳簿価額を下回ったことから、当連結会計年度において帳簿価額を回収可能価額43,300百万円まで減額し、減損損失9,044百万円を計上した。</p> <p>使用価値は、資金生成単位の固定資産の見積残存耐用年数に相当する期間の事業計画を基礎として見積られた将来キャッシュ・フロー及び割引率を使用して算定されている。連結財務諸表注記「2. 作成の基礎(6)見積り及び判断の利用④自動車部品事業固定資産の減損」に記載のとおり、使用価値の見積りにおける主要な仮定には、以下のものが含まれる。</p> <p>①事業計画策定における自動車産業の予想生産台数 情報に基づく顧客ごとの予測販売台数</p> <p>②売上高を稼得するための研究開発費を含む営業費用</p> <p>③資金生成単位の固定資産の見積残存耐用年数終了時点での処分見込み額</p> <p>④加重平均資本コストをもとに算出した割引率</p> <p>使用価値の見積りにおける上記の主要な仮定は、新型コロナウイルス感染症による社会経済の混乱や、自動車の主要部品の1つである半導体の供給不足、(鋼材価格をはじめとする原材料価格の高騰など、)外部環境変化の重要な影響を受けることから、不確実性が高く、経営者による判断を必要とするため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項と判断した。</p>	<p>当監査法人は、自動車部品事業資金生成単位の減損の検討における使用価値の見積りを評価するため、主に以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・経営者の見積りプロセスの有効性を評価するため、見積りの基礎となる事業計画を入手し、前連結会計年度末において策定した事業計画に対し、当連結会計年度の実績及び当連結会計年度末に見直した翌連結会計年度以降の事業計画と比較を行い、差異の原因を把握した。 ・【左記①に対応する手続】 <ul style="list-style-type: none"> a. 事業計画の売上高に係る経営者の見積りを評価するため、受注案件情報を入手するとともに経営者に質問し、会社製品の生産終了(EOP)の時期に係る予測も含め、事業計画に含まれる売上高の予測との整合性を評価した。 b. 自動車産業の予想生産台数に係る情報を入手し、半導体不足解消に伴う自動車生産台数の回復時期を含め、事業計画との整合性を評価した。 ・【左記②に対応する手続】営業費用の見積りについて、案件別の開発情報を含め過去の実績と比較検討し、将来の営業費用に係る経営者の見積りを評価した。 ・【左記③に対応する手続】資金生成単位の固定資産の見積残存耐用年数終了時点での処分見込み額の基礎となる不動産鑑定評価の検討において、当監査法人のネットワーク・ファームの評価の専門家を関与させた。 ・【左記④に対応する手続】使用価値の評価方法及び割引率について、当監査法人のネットワーク・ファームの評価の専門家を関与させ、評価方法と会計基準との整合性及び割引率の算定に使用されたインプット情報と外部情報との整合性について検討した。 <p>なお、会社は前連結会計年度においても自動車部品事業資金生成単位の有形固定資産及び無形資産に対して減損の可能性を示す兆候を識別しており、当該資金生成単位の使用価値と有形固定資産及び無形資産の帳簿価額を比較した結果、使用価値が帳簿価額を上回ったことから減損損失を計上していなかった。当監査法人は、前連結会計年度の減損の検討において使用された事業計画と当連結会計年度の減損の検討において使用された事業計画を比較し、重要な変更点についてその合理性を経営管理者への質問、会社内部資料の閲覧及び客先からの資料の閲覧等の手続により確かめた。</p>

⑨ 過去の不正事案等を踏まえた手続内容を具体的に記載

ネットワンシステムズ(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人: 太陽) ※前任監査人は、トーマツ (2021年3月期まで)

※一部抜粋

機器商品群及びサービス商品群の顧客との契約に関する収益認識 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
<p>注記事項(セグメント情報等)に記載されているとおり、ネットワンシステムズ株式会社の当連結会計年度の連結損益計算書に計上されている売上高188,520百万円は、機器商品群の売上高104,611百万円(構成比55.4%)及びサービス商品群の売上高83,908百万円(同44.5%)から構成されている。</p> <p>情報サービス産業の多段階請負構造においては、情報サービスを提供する企業間で商社的な取引が行われ、中にはそれが物理的にも機能的にも付加価値の増加を伴わず、会社の帳簿上通過するだけの取引となる場合がある。また、特に、複数の企業が関与する商社的な取引の場合には取引全体の実態が判別しにくいことから、循環取引等の架空不正取引に利用されることもある。</p> <p>会社及び連結子会社の機器商品群の売上には、複数の企業が関与する商社的な取引が含まれており、これらが架空不正取引に利用され、かつ、正常な取引条件が整っているように偽装される場合においては、不正による重要な虚偽表示が生じる可能性がある。</p> <p>実際、会社においては、2014年12月から2019年11月の間、中央省庁をエンドユーザーとする架空の機器商品の販売を順次繰り返す形で納品実体のない売上が計上されていた。このため、会社は、当該不正に関する外部調査委員会からの調査結果及び再発防止策の提言を受け、循環取引等の架空不正取引の発生を防止するため、内部統制の改善を行っており、特に、取引全体の実態の把握や付加価値の増加の有無の判定を行うための内部統制が極めて重要であると評価している。</p> <p>また、会社は、近年、顧客のICTに関する計画・導入・運用・最適化の全ての領域を支援する統合サービスに注力することとしており、顧客との交渉の中で複数の機器商品群やサービス商品群を統合的に提供する契約を締結することがある。</p> <p>顧客に対し機器商品群やサービス商品群を提供する契約について収益認識に関する会計基準を適用するに当たっては、契約の中に含まれる履行義務を別個のものとして識別すべきか、あるいは、契約を結合して単一の履行義務として識別すべきか複雑な判断が必要となる場合があり、契約条件等について慎重な検討が必要となる。</p> <p>会社は、顧客との間で締結される多様な契約に関し、収益認識に関する会計基準を適用するための内部統制の整備・運用を強化しており、特に受注時における履行義務の識別に関する内部統制が極めて重要であると評価している。</p> <p>以上より、当監査法人は、機器商品群の売上について循環取引等の架空不正取引の有無、また、機器商品群及びサービス商品群の売上について個別の顧客との契約における履行義務の識別について慎重に検討する必要があることから、これらが監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。</p>	<p>当監査法人は、収益認識に関する監査上の主要な検討事項を検討するため、主として以下の監査手続を実施した。</p> <p>(1) 内部統制の評価 収益認識に関連する内部統制の整備及び運用状況の有効性を評価した。評価に当たっては、特に下記の事項に留意し検討を行った。また、統制の実施者への質問や関連する資料の閲覧を行い実質的な統制の整備及び運用状況について評価した。</p> <p>① 全社的な内部統制</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 循環取引等の架空不正取引の再発防止に関する経営者の意向及び姿勢、取組み ・ 営業重視の企業文化を改革するため経営者の取組み ・ 営業部門や購買部門、管理部門の業務内容及び相互の牽制機能の明確化 ・ 循環取引等の架空不正取引の再発防止策の具体化とその実行に関するモニタリング体制の整備及び運用 ・ 不正リスクを考慮した実効性のある内部監査の実施体制の強化 ・ 継続的な改善活動のためのマネジメント・サイクルの実施体制の整備・運用 <p>② 業務処理統制</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 循環取引等の架空不正取引を防止・発見するための統制の整備・運用 ・ 受発注業務に関する適切な職務分掌と職責の明確化 ・ 受注時における履行義務の識別管理やプロジェクトの利益管理に関する統制の整備・運用 ・ 主要な業務処理統制における照合や承認を行うために必要な情報の明確化と情報伝達の整備・運用 ・ 主要な業務処理統制における照合や承認を行う際の統制目標とチェックポイントの明確化 <p>(2) 詳細テスト 機器商品群やサービス商品群を提供するための顧客との契約に関し、取引形態別に定められた会社の収益認識基準を理解するとともに、当該基準が収益認識に関する会計基準に適合しているか検討した。</p> <p>そのうえで、循環取引等の架空不正取引の有無及び個別の契約における履行義務の識別が適切に行われているか等を確認するため、一定の基準に基づき選定・抽出した顧客との契約に対し以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 取引開始時の受発注に係る社内検討資料の閲覧及び質問を行い、契約の締結に関する経済合理性や販売する機器の構成、納期等の取引の実行可能性、機器販売に付随するICTに関する計画・導入・運用・最適化等のサービス契約の内容等、顧客との契約全体の実態を理解した。 ・ 契約に含まれる取引条件を吟味し、物理的にも機能的にも付加価値を増加させず、会社の帳簿上通過するだけの取引や循環取引等の架空不正取引がないか検討した。 ・ 契約に関して計上された売上高や仕入高に関する契約書や検収書等の証憑の閲覧、これらに関する質問を実施し、証憑の偽造又は改竄の可能性、証憑間の整合性に留意し、必要に応じて、契約を締結するうえで作成される要件定義書、体制図、提案書、議事メモ、成果物、検査報告書等の資料を閲覧した。 <p>売上及び売上債権の実在性を確かめるため、会社の販売先に対して一定の基準日に残高確認の手続を実施した。</p>

⑩ 減損テストで使用した割引率の仮定について、その合理性の評価を具体的に記載

カゴメ(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2021年12月期 / 監査人:PwCあらた)

※一部抜粋

国内農事業における有形固定資産及び無形資産の減損検討	
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
<p>会社グループは国内において生鮮トマトの生産及び販売を営む農事業を行っている。当連結会計年度の連結財政状態計算書に計上されている連結有形固定資産及び無形資産残高63,544百万円には当該事業に属する有形固定資産及び無形資産残高2,553百万円が含まれており、連結総資産の1.2%の割合を占めている（【連結財務諸表注記】4. 重要な会計上の見積り及び見積りを伴う判断）。</p> <p>会社グループは、各資産及び資金生成単位又は資金生成単位グループごとに、外部の情報源及び内部の情報源等を考慮し、減損の兆候の有無を判定している。会社は国内農事業を1つの資金生成単位グループとして識別している。減損の兆候があると判定された各資産等の回収可能価額を算定し、資産の回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額している。</p> <p>会社グループでは、カゴメアグリフレッシュ株式会社にカゴメ株式会社の農事業を移管し2021年1月1日より事業を開始して組織体制を再構築した。その結果、コスト削減等により当連結会計年度の国内農事業の利益はプラスとなった。しかしながら、前連結会計年度に作成した事業計画から大幅に悪化したことから、減損の兆候があると判断した。</p> <p>減損テストにおいて、会社は国内農事業の固定資産の回収可能価額を使用価値により算定している。当連結会計年度における減損テストの結果、使用価値が帳簿価額を上回ったため、会社は減損損失を計上していない。</p> <p>国内農事業の固定資産の使用価値は、当連結会計年度末における最新の事業計画の他、過去の実績等に基づく生鮮トマトの品種別生産・販売量や販売価格等の仮定を用いた将来キャッシュ・フローを、本事業における加重平均資本コストを基礎とした割引率10.3%（税前）で割り引いたものを使用している。また、会社は割引率の変動を考慮の上、複数の割引率で評価しており、評価に用いた上限値11.8%（税前）を使用した場合でも減損損失の計上は不要と判断している。</p> <p>その中で、特に生鮮トマトの販売量及び販売価格に関する見込みは、国内農事業が天候等の外部環境に影響を受けやすいため、業績に与える感応度が高い。また、割引率は予測や仮定に基づいて決定される。従って、これらの仮定は見積りの不確実性が高く、経営者の主観的な判断を伴う重要な仮定である。また、固定資産の減損損失が計上される場合には連結財務諸表全体に与える金額的影響が重要となる可能性があることから、当監査法人は国内農事業における有形固定資産及び無形資産の減損検討を監査上の主要な検討事項とした。</p>	<p>当監査法人は、国内農事業における有形固定資産及び無形資産の減損を検討するにあたり、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 固定資産の減損の兆候の有無の判定及び減損テストに関連する内部統制の整備及び運用状況の有効性を評価した。 会社が作成した最新の事業計画と実績の乖離要因を理解し、経営者に質問するとともに取締役会議事録等を閲覧し、回答との整合性を検討した。 経営者による見積りプロセスの有効性や経営者による偏向の有無を検討するため、前連結会計年度に作成した事業計画に用いられた当期の予算と実績を比較し、予算と実績の乖離要因が適切に翌期以降の最新の事業計画に反映されているかについて検討した。 経営者の見積りである販売量について、各菜園との契約状況を理解し過去の月別生産・販売実績をもとに見積られているかを検討した。また、販売価格について、過去の月別市況単価実績をもとに見積られているかを検討した。加えて、期末日以降の実績販売量及び販売価格と経営者の見積りを比較し、見積りの合理性を評価した。 今後の事業環境及び市況推移等について、経営者及び事業担当者に質問した。過去の実績をもとに、中期経営計画における生鮮トマトの販売量及び販売価格について監査人独自の見積りを行い、経営者の見積りと重要な差異の有無を検討し評価した。 使用価値の算定に用いるモデルについて、評価の専門家を利用して会計基準に照らして適切であるかを評価した。また、割引率についても会社の仮定の合理性を評価するとともに、評価の専門家を利用して監査人独自の見積りを行い、経営者の見積りと重要な差異の有無を検討し評価した。

- 「監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由」において、会社が、複数の割引率の仮定を用いて減損テストを実施したことを示し、「監査上の手続」において、監査人として、独自の見積りを行うなど、当該割引率の仮定の合理性の評価を行っている旨を記載している。

⑪ 有価証券報告書の注記事項に記載のない情報を記載

(株)大東銀行 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人：EY新日本)

※一部抜粋

貸出金等に対する貸倒引当金の算定基礎となる債務者区分の判定

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

会社は、銀行業を営んでおり、貸出業務はその中核をなすものである。会社は、主要な営業基盤である福島県を中心に様々な業種の与信先を有し、地元の中小企業や個人の資金需要に対応している。当連結会計年度において、貸出金の計上額は対前連結会計年度末比で増加傾向にある。それらの結果、連結財務諸表の総資産(970,147百万円)に占める貸出金(636,345百万円)の割合は65.59%となるとともに、個別財務諸表の貸出金残高(637,204百万円)に占める中小企業及び個人に対する貸出金残高(490,026百万円)は76.90%となる。

そして、会社が計上している貸出金及びその他の債権の回収可能性は、国内外の景気動向、特に主たる営業基盤である福島県の経済動向、不動産価格や金利、株価等金融経済環境の変動、取引先企業の経営状況の変動、新型コロナウイルス感染症流行下における業績見込やその収束見込等の予測困難な不確実性の影響を受ける。

このため、会社は、将来の貸倒による予想損失額を算出し、貸倒引当金として計上している。

当連結会計年度末の連結貸借対照表における貸倒引当金の計上額は、2,818百万円であり、【注記事項】連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項5会計方針に関する事項(5)貸倒引当金の計上基準に具体的な計上方法が記載されている。

貸倒引当金は、会社が予め定めている自己査定基準及び償却・引当基準にしたがって算定されるが、その算定過程には、債務者の返済状況、財務内容、業績及びこれらの将来見通し等に基づき、債務者の返済能力を評価して決定される債務者区分の判定が含まれる。

特に、返済状況、財務内容、または業績が悪化している債務者に係る債務者区分の判定に当たっては、将来におけるこれらの改善見通しを具体化した経営改善計画等の合理性及び実現可能性が、より重要な判定要素となる。

経営改善計画等の合理性及び実現可能性は、債務者を取り巻く経営環境の変化や債務者の事業戦略の成否によって影響を受けるため、見積りの不確実性や経営者の判断に依拠する程度が高い。また新型コロナウイルス感染症拡大による社会・経済活動への影響は続いており、会計上の見積りの不確実性が高まっているといえる。

したがって、当監査法人は、返済状況、財務内容、または業績が悪化している債務者に係る債務者区分の判定の妥当性を、監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

決算短信の決算説明資料 (2022年3月期)

(4) 中小企業等貸出金比率【単体】

(単位：百万円)

	2022年3月末		2021年9月末	2021年3月末
		2021年9月末比		
貸出金	637,204	28,566	47,384	608,638
うち中小企業等貸出金	490,026	32,337	44,611	457,688
中小企業等貸出金比率 (%)	76.90	1.71	1.39	75.19

⑫ 内部統制の重要な不備の是正状況を継続的に確認のうえKAMに記載

第一カッター興業(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年6月期 / 監査人: 太陽)

※一部抜粋

前年度 (2021年6月期)
連結子会社における不正な裏金検出への対応
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>連結財務諸表の追加情報 (当社連結子会社である㈱光明工事の一部元役員及び従業員による不正について) に記載されているとおり、会社は、連結子会社である株式会社光明工事 (以下、光明工事という) において、一部元役員及び従業員が旅費交通費の名目で不正に経費精算をすることにより裏金を検出していたことを把握した。</p> <p>これを受けて会社は、当該不正について社内調査を行うとともに、より専門的で中立・公正な調査を実施するために、2021年8月6日に外部専門家等により構成される第三者委員会による調査を実施することを取締役会において決議し、2021年10月8日に同委員会から調査結果報告書を受領した。</p> <p>会社は、この第三者委員会の調査結果報告書から、光明工事において不正が行われた経緯、不正の関与者及び不正な裏金検出額を把握し、不正に関与した元役員及び従業員に対して課税分を含む全額215,645千円を請求することとした。</p> <p>光明工事の元役員等による不正を生じさせたのは、会社の光明工事に対する管理・監督が十分に機能しなかったことに加え、管理機能の脆弱性、コンプライアンス意識の低さ、情報伝達やモニタリング機能の実効性ある仕組みの不足などが原因であり、会社は、これを会社及び光明工事の全社的な内部統制の不備に起因する内部統制の重要な不備であると判断した。</p> <p>連結財務諸表に対する監査においては、当該不正に係る事実関係の網羅的な把握、及び他の不正の有無について、監査上、慎重な検討が必要となる。</p> <p>よって、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項と判断した。</p>



当年度 (2022年6月期)
内部統制の不備の是正状況の評価に基づいた重要な虚偽表示の有無の検証
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>前連結会計年度において、会社は、連結子会社である株式会社光明工事 (以下、光明工事という) で、当時の一部の役員及び従業員が旅費交通費の名目で不正に経費精算をすることにより裏金を検出していたことを把握した。なお、当該役員及び従業員は、不正に関与したことを理由に退任、論旨退職となっている。</p> <p>会社は、2021年10月8日に受領した第三者委員会の調査結果報告書から、光明工事で不正が行われた経緯、不正の関与者及び不正な裏金検出額を把握し、不正に関与した上記の役員及び従業員に対して215,645千円を請求する方針を決議している。</p> <p>元役員等による不正を生じさせたのは、会社の光明工事に対する管理・監督が十分に機能しなかったことに加え、管理機能の脆弱性、コンプライアンス意識の低さ、情報伝達やモニタリング機能の実効性ある仕組みの不足などが原因である。前連結会計年度において会社は、これを会社及び光明工事の全社的な内部統制の不備であると判断した。</p> <p>当連結会計年度において、会社及び光明工事では上記の内部統制の不備の是正を行っているが、是正が進まない場合には、関連する業務プロセスに係る内部統制にも直接的又は間接的に広範な影響を及ぼすため、財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高まる。</p> <p>したがって、全社的な内部統制の不備の是正状況、関連する業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況の評価、重要な虚偽表示の有無の検証に当たっては慎重な検討が必要となることから、当監査法人は当該項目について監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。</p>

⑬ 主要な仮定の前年度からの変化を記載

日本電気(株) 連結財務諸表に対する監査報告書 (2022年3月期 / 監査人:あずさ)

※一部抜粋

連結納税適用会社における法人税に対する繰延税金資産の回収可能性の評価の合理性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

当連結会計年度の連結財政状態計算書において、繰延税金資産153,313百万円(総資産の4.1%)が計上されており、【連結財務諸表注記】13. 法人所得税に記載のとおり、未認識の繰延税金資産の金額は138,758百万円となっている。

当該繰延税金資産の金額の大部分が、連結納税制度を適用している日本電気株式会社及び一部の国内連結子会社(以下、「連結納税適用会社」という。)において計上された法人税に対する繰延税金資産である。

【連結財務諸表注記】3. 重要な会計方針 (15) 法人所得税に記載のとおり、繰延税金資産は、税務上の繰越欠損金及び将来減算一時差異(以下「一時差異等」という。)に対して利用できる課税所得が発生すると見込まれる範囲内で認識し、また、繰延税金資産の一部または全部の便益を実現させるのに十分な課税所得を稼得する可能性が高くなった場合に繰延税金資産を減額している。

当連結会計年度においては、将来の課税所得を生み出す能力の長期的な見通しが改善したことを踏まえて繰延税金資産の回収可能性を見直した結果、過去に認識していなかった一時差異等について繰延税金資産を追加的に認識している。

当該繰延税金資産の回収可能性は、連結納税適用会社の将来課税所得の発生見込みに基づいて判断されている。その基礎となる将来の業績予測には、不確実性の高い見積りに基づく仮定が含まれており経営者による重要な判断を伴う。将来の業績予測に関する前連結会計年度及び当連結会計年度の主要な仮定及び前連結会計年度からの変化は以下のとおりである。

将来の業績予測に関する主要な仮定	前年度	当年度	前年度からの変化
DX投資の拡大を含む国内市場の需要変動を考慮した将来の収益性 (対応コストの影響を含む)	○	○	収益性の改善による将来課税所得増加
世界的な部材供給不足の影響	-	○	リスクの増大による将来課税所得減少
新型コロナウイルス感染症による潜在的な影響	○	-	リスクの減少による将来課税所得増加

また、繰延税金資産の回収可能性の評価は、一時差異等の解消タイミングに関する仮定によっても影響を受けるが、当該仮定についても、経営者による重要な判断を伴う。

以上から、当監査法人は、連結納税適用会社における法人税に対する繰延税金資産の回収可能性の評価の合理性が、当連結会計年度の連結財務諸表監査において特に重要であり、「監査上の主要な検討事項」に該当すると判断した。

⑭ 不正に係る事実関係や類似事案の調査、訂正報告書の検討内容について詳細に記載

(株)サカイホールディングス 連結財務諸表に対する監査報告書 (2021年9月期 / 監査人: 栄)

※一部抜粋

不正による連結財務諸表の訂正

監査上の対応

当監査法人は、会社が、判明した不正に係る事実関係を適正に把握し、類似する不正が行われている可能性がないかを十分に検討し、適切に当連結会計年度の連結財務諸表を訂正しているか確かめるため、主として以下の監査手続を実施した。

(不正に係る事実関係の網羅的な把握)

- ・判明した不正に関連する業務プロセスを含め、会社の内部統制を含む企業及び企業環境を再評価した。
- ・経営者や独立調査委員会の委員への質問、調査報告書の閲覧を行い、以下の観点から、監査証拠としての適切性を検討した。
 - ・委員会の適格性、独立性及び中立性
 - ・会社の調査への協力姿勢
 - ・調査範囲及び調査手法の適切性
- ・経営者、監査役、従業員に対し、判明した不正の態様及び発生可能性について、質問をおこなった。

(類似する不正による重要な虚偽表示の可能性)

- ・当監査法人として、独自に範囲を拡張してデジタル・フォレンジック調査を含む電子データの調査を行った。
- ・類似する不正による重要な虚偽表示が発生している可能性がある領域がないことを確かめるため、独立調査委員会の調査範囲外をも含め不正リスクシナリオを想定し、類似する不正による重要な虚偽表示の発生可能性を検討した。

(不正による虚偽表示の訂正内容の妥当性の検討)

①保険代理店手数料に係る売掛金の過大計上

- ・算定の基礎となる保険会社作成の入金データについて、当監査法人自身が立ち会ったうえで保険会社のサイトからダウンロードを再実施し、データの完全性を確認した。
- ・上記の当監査法人立ち会いで入手したデータに基づき、算定用スプレッドシートのロジックを確認したうえで、当監査法人が再計算を実施することにより、会社算定額の正確性を確認した。
- ・算定された売掛金残高に対し契約日からの経過月数別の分析を実施し、特定の月数への異常な偏在が無いことを確認した。

②広告宣伝費の前倒計上

- ・本件不正の対象となった広告宣伝費の会社集計資料及び社外の取引先から入手した資料等との照合を実施し、訂正後の費用計上の期間帰属の適切性を確認した。

(連結財務諸表の訂正事項の妥当性)

- ・会社が特定した不正による虚偽表示について、会社集計資料等の基礎資料に適切に反映されていることを確認し、訂正仕訳の正確性を確認した。
- ・不正による訂正事項を含む当連結会計年度の連結財務諸表に係る開示情報の妥当性を検討した。

⑮ 実施した手続の内容を具体的な記載に見直し

(株)イエローハット 連結財務諸表に対する監査報告書（2022年3月期 / 監査人：PwCあらた）

※一部抜粋

前年度（2021年3月期）
連結子会社が運営するイエローハット新規店舗の固定資産の減損兆候の把握
監査上の対応
当監査法人は、減損兆候判定に係る猶予期間にあるイエローハット新規店舗について、以下の監査手続を含む検討を行った。
<ul style="list-style-type: none"> ・経営者が認識する経営環境及び店舗戦略方針に係る理解を得る目的で経営者とのディスカッションを実施した。 ・減損兆候判定の基礎資料である店舗別損益資料の網羅性及び計算の正確性を検証した。 ・新規店舗に対する減損兆候判定に係る猶予期間の妥当性を検討する目的で、過去6か年に出店した店舗の業績数値推移を入手し閲覧した。 ・各新規店舗の損益分岐点売上高達成比率や売上増加率について、監査人が独自に設定した閾値に照らした検討を実施した。 ・会計上の見積りの開示について会計基準に照らして適切な開示がなされているかを検討した。



当年度（2022年3月期）
連結子会社が運営するイエローハット新規店舗の固定資産の減損兆候の把握
監査上の対応
当監査法人は、減損兆候判定に係る猶予期間にあるイエローハット新規店舗について、以下の監査手続を含む検討を行った。
<p>(全般)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・経営者が認識する経営環境及び店舗戦略方針に係る理解を得る目的で経営者とのディスカッションを実施した。 ・固定資産減損に係る内部統制について、整備状況及び運用状況の評価を行った。 ・会社が減損の減損兆候判定に用いた主な基礎資料について以下の検証を行った。 <ul style="list-style-type: none"> -基礎資料に記載された店舗の網羅性を検証するために、固定資産台帳に記載された固定資産簿価を店舗別に集計した結果との突合を行った。 -基礎資料に記載された各店舗の主な指標（売上高、営業利益等）について店舗運営子会社の試算表との突合を行った。さらに、いくつかの店舗について店舗別損益計算書との突合を行った。 -本社費の配賦計算の正確性を検証するために再計算を行った。 -基礎資料に記載された開店時期の正確性を検証するために、当連結会計年度に開店した店舗についてはIR情報と、過年度に開店した店舗については過年度の監査調書との突合を行った。 ・重要な会計上の見積りの注記等の関連する連結財務諸表注記が利用者の理解に資する様、会計基準に照らして適切な開示となっているかについて検討を行った。
<p>(猶予期間を設けることについての合理性の検討)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・過去6か年に出店した店舗の業績推移から、新規店舗の減損兆候判定に係る猶予期間を設けることの合理性を評価した。
<p>(猶予期間にある店舗の業績が当初計画から著しく乖離しているか否かの検討)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・猶予期間にある店舗の損益分岐点売上高達成比率や売上増加率について、その基礎データの正確性を検証するとともに、当初計画からの乖離及びその程度を評価した。

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

4. 特徴的な事例 【参考】 海外の事例

海外の事例①－Findingsの記載

□ 海外のKAMではFindingsを記載している事例がある

AstraZeneca PLC ANNUAL REPORT 2021 p128 (英国、監査人：PricewaterhouseCoopers LLP)

※一部抜粋

Assessment of the recoverability of the carrying value of intangible assets (being product, marketing and distribution rights and other intangible assets excluding goodwill and software development costs) (Group)

How our audit addressed the key audit matter

We evaluated the design and tested the operating effectiveness of controls over management's assessment of the impairment of intangible assets. We determined that we could rely on these controls for the purposes of our audit.

We selected assets or cash generating units to be in scope based on our risk assessment which considers the materiality of the carrying value, whether the assets had been previously impaired in the last three years and/or whether there have been events in the year which may indicate an impairment trigger. For those assets or cash generating units in the scope of our audit we:

- > tested management's process for assessing whether there is an indication of impairment and the process for determining the recoverable amount;*
- > evaluated the appropriateness of the methodology used in the impairment models;*
- > tested the completeness and accuracy of the models as well as the underlying data used in the models, including reconciling the cash flows to the Board approved Medium and Long Term Plans; and*
- > evaluated the significant assumptions used by management in determining future cash flows, including the probability of technical and regulatory success, peak year sales and sales erosion curves.*

In evaluating the reasonableness of management's assumptions we:

- > compared significant assumptions (including management's probability of technical and regulatory success, peak year sales assumptions and sales erosion curves) to external data and benchmarks; and*
- > performed a retrospective comparison of forecasted revenues and costs to actual past performance.*

We utilised our in-house valuation experts to assess the valuation techniques used and to assist with the evaluation of certain key assumptions for higher risk assets (primarily the probability of technical and regulatory success).

As a result of our work, we determined that the net impairment charge of \$2,085m recorded for intangible assets was reasonable.

We considered the disclosures in Note 10 of the Group Financial Statements. We are satisfied that these disclosures are appropriate.

海外の事例②－Findingsの記載

□ 海外のKAMではFindingsを記載している事例がある

Entain plc ANNUAL REPORT 2021 p146 (英国、監査人：KPMG LLP)

※一部抜粋

Revenue recognition from online operations

(略)

Control operation: For the Group's in-house systems we utilised our own IT specialists to assess the relevant IT systems and controls by:

- Testing the functionality of the platform that processes player activity, customer's wallets reconciliation and cash movements;
- Testing the data flow in the online betting environment by observing bets placed from the customer-facing systems and tracing the transactions to the platform, and then from the data warehouse (storage) to the financial information systems (accounting records) to assess whether the information is passed appropriately from one system to another;
- Testing the relevant general IT controls ("GITCs") including access to programs and data, program change and development – specifically evaluating account set-up and termination of users, password restrictions, users with privileged access, program change and development process controls, and testing whether any unauthorised changes have been made to the system;
- Where GITCs are not operating effectively over in-house systems handling the transfer of data, testing the operating effectiveness of compensating manual controls reconciling the accounting records to the third party systems; and
- Assessing the overall IT environment, including relevant IT security policies and procedures, IT organisational structure, IT strategy and reporting, disaster recovery and back-up testing.

Data reconciliations: Where GITCs over in-house managed systems handling the transfer of data are not designed and implemented effectively, comparing the amounts of revenue in the accounting records against the amounts reported in the platform or by third parties (source data), as applicable, for each month and by label and reconciling the information between systems.

Tests of details (tracing and vouching): We assessed the appropriateness of revenue recognised by:

- Tracing a sample of sporting betting and gaming transactions through the platform or to third party systems (when outsourced), and assessing that they are appropriately recorded within the financial information systems at the transaction level;
- Vouching a sample of sporting betting transactions from data warehouse to the platform to verify correct calculation of the pay-out based on the stake placed and odds offered on the individual bet;
- Vouching a sample of sporting betting and gaming transactions from data warehouse to the platform or to third party systems (when outsourced) and assessing that they are appropriately recorded;
- Obtaining external confirmation of client funds held in the payment service providers and reconciling the obtained bank balance confirmation to the customers' accounts; and
- Performing a substantive analytical procedure over the "Return to player" ratio.

Assessing transparency: We also considered the adequacy of the Group's disclosures in respect of revenue.

Our findings – Our testing identified no material errors in the recording of revenue transactions for the Online businesses (2020: no material errors identified).

海外の事例③－Findingsの記載

□ 海外のKAMではFindingsを記載している事例がある

Singapore Airlines Limited ANNUAL REPORT FY2021/22 p109 (シンガポール、監査人：KPMG LLP)

※一部抜粋

Accounting for the carrying values of aircraft and related assets

How the matter was addressed in our audit

We held discussions with senior management to understand the rationale and assumptions underpinning the longer-term fleet plan and consider if they were reflected in the value-in-use calculations prepared by Management.

We assessed the appropriateness of management's allocation of aircraft and related assets to the FSC and LCC CGUs and the identified surplus aircraft.

We held discussions with senior management to understand the significant assumptions used in forming the estimates underpinning the assessment of the recoverable amount of the FSC and LCC CGUs. These significant assumptions include yield, growth rates, projected aircraft usage, and discount rates.

We challenged these estimates based on our knowledge of the business, the aviation industry and our understanding of the different possible recovery scenarios of global passenger demand.

We corroborated our knowledge and understanding by reading publicly available aviation industry reports relating to the impact that the Covid-19 pandemic is expected to have on global passenger demand, where relevant to the Group, to understand the possible recovery scenarios.

We performed sensitivity analyses for both CGUs over certain significant inputs, being yield, long term growth rates and discount rates used in assessing the recoverable amount of the CGUs. We also evaluated the historical accuracy of the assumptions over yield and projected aircraft usage by comparing the forecasts at the end of the previous financial year with the actual outcomes in the current year.

We checked the arithmetical accuracy of the computations used in assessing the recoverable amounts of the FSC and LCC CGUs.

Findings

The allocation of aircraft and related assets to the two CGUs are consistent with how Management intended to utilise these assets. Key inputs including yield, growth rates, projected aircraft usage and discount rates used in assessing the recoverable amounts of the FSC and LCC CGUs are subject to significant amounts of volatility and uncertainty. Nevertheless, we found these key inputs underpinning the cashflow projections involved in the computation of the recoverable amount of the FSC and LCC CGUs, to be reasonable in the context of currently available relevant information.

海外の事例④－Key observationsの記載

□ 海外のKAMではKey observationsを記載している事例がある

Tesco PLC ANNUAL REPORT 2022 p108 (英国、監査人：Deloitte LLP)

※一部抜粋

Store impairment review

How the scope of our audit responded to the key audit matter

Our audit procedures included obtaining an understanding of relevant controls around the impairment review process.

Our procedures in relation to the Group's value in use assessment included:

- challenging the key assumptions utilised in the cash flow forecasts with reference to historical trading performance, the wider economic environment (including possible macroeconomic impacts of the war in Ukraine), anticipated changes in consumer behaviour, competitor actions, our understanding of the Group's strategic initiatives, and wider climate change considerations;*
- reviewing the accuracy of past forecasts of growth rates and future cash flows to assess the level of accuracy of the forecasting process;*
- performing sensitivity analyses to assess the impact on impairment of a change in the probability percentages applied to the cash flow scenarios;*
- with the involvement of our valuation specialists, calculating an independent range and evaluating management's inputs to their discount rate and long-term growth rate;*
- assessing and challenging the adequacy of management's sensitivity analysis in relation to key assumptions to consider the extent of change in those assumptions that either individually or collectively would be required to lead to a significant further impairment charge or reversal, in particular forecast cash flows, discount rates and property fair values in light of increased market volatility due to the war in Ukraine;*
- using analytical techniques to identify unusual trends in data inputs and model outputs, to identify inaccurate data and any modelling errors or bias;*
- assessing the methodology applied in determining the value in use compared with the requirements of IAS 36 and checking the integrity of the value in use model prepared by the Group; and*
- involving our specialist modelling team in evaluating the integrity of the impairment model.*

Key observations

Based on our audit procedures we concluded that the assumptions in the impairment models were within an acceptable range and that the overall level of net impairment charge was reasonable.

Through the completion of our work we are satisfied with the integrity of the model used for the current year impairment exercise. We consider the disclosures including the sensitivity disclosure in Note 15 to be appropriate.

海外の事例⑤－Graduated findingsの記載

□ 海外のKAMではGraduated findingsを記載している事例がある

Abrdn plc ANNUAL REPORT 2021 p129 (英国、監査人：KPMG LLP)

※一部抜粋

Recoverability of certain of the parent's investments in subsidiaries:

We performed the tests below rather than seeking to rely on any of the Group's controls because the nature of the balance is such that we would expect to obtain audit evidence primarily through the detailed procedures described.

Our procedures included:

Our valuation expertise and sector expertise: Having considered the application of the impairment trigger in respect of market capitalisation, we identified that it existed for certain subsidiaries. In evaluating which subsidiaries required further analysis, we performed a critical assessment of the business performance, such as flows of assets under management and changes in revenue and other financial performance during the period.

Where impairment reviews were completed, we assessed the appropriateness of the fair value less costs of disposal ("FVLCD") or value in use ("VIU") valuation basis proposed by management. We engaged our own valuation specialists to assist us in assessing the appropriateness of the applied valuation model and assumptions applied.

Sensitivity analysis: We performed our own sensitivity analysis which included assessing the effect of reasonable alternative assumptions in respect of applicable price to earnings multiples, discount rates and cash flow forecasts (as applicable) to evaluate the impact on the carrying value of the investment in subsidiaries.

Assessing transparency: We assessed whether the parent Company's disclosures in respect of investment in subsidiaries reflect the risks inherent in the impairment assessment performed.

Our findings

We found the parent Company's carrying value of certain of the investments in subsidiaries and the related impairment charge to be balanced (2020: cautious) with proportionate (2020: proportionate) disclosures of the related assumptions and sensitivities.

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

5. 検討が必要と考えられる事例[※]

※2021年4月期から2022年6月期におけるKAMのうち検討が必要と考えられる事例を掲載

※掲載事例については、事務局にて編集し、記載内容を一般化

※掲載事例において、検討が必要と考えられるポイントを各頁の上部に記載し、ページのボックスで具体的な解説を記載

① 事業環境の変化(中期経営計画の変更)を踏まえたKAMの見直しが行われていない

※一部抜粋及び編集

有価証券報告書 (2022年3月期)

1【経営方針、経営環境及び対処すべき課題等】

中期経営計画の変更

××年×月×日付「〇〇」で公表している中期経営計画について、以下のとおり変更させていただきます。
(略)

適時開示

・・・M&Aなどにより・・・、子会社にて大幅な赤字計上・・・。この状況を改善するため・・・新たな経営方針を進めてまいります。
(略)

■ 2022年3月期の有価証券報告書において、中期経営計画の見直し(下方修正)を記載している一方、同期のKAMについては、前期と同様の記載となっている。

KAM

※朱書きは、変更部分

前年度 (2021年3月期)	当年度 (2022年3月期)
のれんの評価	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	監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>当連結会計年度の連結貸借対照表において、のれんが●●千円計上されている。のれんは定期的に償却されるが、減損の兆候があると認められる場合には、資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって、減損損失の認識の要否を判定する必要がある。</p> <p>判定の結果、減損損失の認識が必要と判定された場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、帳簿価額の減少額は減損損失として認識される。当該回収可能価額は経営者が作成した事業計画に基づく将来キャッシュ・フローに基づき算定されている。</p> <p>事業計画は、新型コロナウイルス等の感染症や市場の動向変化等の予測困難な事象の発生に影響を受けるおそれがあり、経営者による判断を必要とするため不確実性を伴う。</p> <p>以上から、当監査法人は、のれんの評価の検討が監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</p>	<p>当連結会計年度の連結貸借対照表において、のれんが▲▲千円計上されている。のれんは定期的に償却されるが、減損の兆候があると認められる場合には、資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって、減損損失の認識の要否を判定する必要がある。</p> <p>判定の結果、減損損失の認識が必要と判定された場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、帳簿価額の減少額は減損損失として認識される。当該回収可能価額は経営者が作成した事業計画に基づく将来キャッシュ・フローに基づき算定されている。</p> <p>事業計画は、新型コロナウイルス等の感染症や市場の動向変化等の予測困難な事象の発生に影響を受けるおそれがあり、経営者による判断を必要とするため不確実性を伴う。</p> <p>以上から、当監査法人は、のれんの評価の検討が監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</p>
監査上の対応	監査上の対応
<p>当監査法人は、のれんの評価を検討するに当たり、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・将来キャッシュ・フローの見積りの基礎となる将来の事業計画について、その根拠となる前提および当該事業計画に含まれる仮定をヒアリングにより理解した。 ・事業計画の検討にあたり、事業計画と過去実績値との比較分析等を実施したうえで、取得時に認識した超過収益力が毀損していないか検討した。 <p>(略)</p>	<p>当監査法人は、のれんの評価を検討するに当たり、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・将来キャッシュ・フローの見積りの基礎となる将来の事業計画について、その根拠となる前提および当該事業計画に含まれる仮定をヒアリングにより理解した。 ・事業計画の検討にあたり、事業計画と過去実績値との比較分析等を実施したうえで、取得時に認識した超過収益力が毀損していないか検討した。 <p>(略)</p>

② 同一監査法人内の別業種の2社のKAMの内容が同一（内容及び決定理由）

※一部抜粋及び編集（朱書きは、変更部分）

A社（食品業）	B社（化学業）
連結子会社における固定資産の減損損失の計上	連結子会社における固定資産の減損損失の計上
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>注記事項「（連結損益計算書関係）」に記載されているとおり、会社は、当連結会計年度において、××セグメントに属する株式会社××の固定資産について、収益性が悪化したことにより投資額の回収が見込めなくなったため、当該固定資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額し、帳簿価額の減少額XXX百万円を減損損失として計上している。</p> <p>会社は、減損の兆候がある資産について減損損失の認識の判定を行い、減損損失を認識すべきであると判定した場合は帳簿価額を回収可能価額まで減額し、減損損失を計上している。会社は、固定資産の回収可能価額の算定に当たり、当該資産の正味売却価額は使用価値を上回っていることから、回収可能価額に正味売却価額を使用しており、正味売却価額は、外部の不動産鑑定士から入手した不動産鑑定評価の結果を基礎としている。</p> <p>（以下略）</p>	<p>注記事項「（連結損益計算書関係）」に記載されているとおり、会社は、当連結会計年度において、株式会社××の固定資産について、収益性が悪化したことにより投資額の回収が見込めなくなったため、当該固定資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額し、帳簿価額の減少額XXX百万円を減損損失として計上している。</p> <p>会社は、減損の兆候がある資産について減損損失の認識の判定を行い、減損損失を認識すべきであると判定した場合は帳簿価額を回収可能価額まで減額し、減損損失を計上している。会社は、固定資産の回収可能価額の算定に当たり、当該資産の正味売却価額は使用価値を上回っていることから、回収可能価額に正味売却価額を使用しており、正味売却価額は、外部の不動産鑑定士から入手した不動産鑑定評価の結果を基礎としている。</p> <p>（以下略）</p>

2022年3月公表

「監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント」
 における「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（一部加工）

KAMを有益なものとするためには、定型化、画一化を避けるべきであり、前年度の踏襲や監査法人内での横並びは望ましくなく、各社固有の状況を具体的に記載することが重要である。

- A社とB社は、業務執行社員、業種ともに異なっている。
- 会社固有の状況についての記載はなく、一般的な記載が監査法人内の一部でテンプレートとして共有されている可能性がある。

③ 同一監査法人内の別業種の2社のKAMの内容が同一（監査上の対応）

※一部抜粋及び編集（朱書きは、変更部分）

A社（卸売業）	B社（サービス業）
繰延税金資産の回収可能性	繰延税金資産の回収可能性
監査上の対応	監査上の対応
<p>当監査法人は、繰延税金資産の回収可能性について検証するために、会社が構築した内部統制の整備及び運用状況を評価した上で、会社の判断について、主に以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に基づく会社分類の判断の妥当性において、近い将来経営環境に著しい変化が見込まれないかどうかに関する検討、将来課税所得の見積りの検討並びに重要な税務上の欠損金の発生状況等に関する検討。 ・回収可能性の判断の基礎となる事業計画が適切な承認を得ていることの検討、過年度の事業計画と実績との比較分析による事業計画の合理性及び実現可能性の検討。 ・主要な仮定である、将来減算一時差異及び将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリング、収益力に基づく課税所得の見積り及びタックス・プランニング等について、事業計画との整合性の検討、関連する資料の閲覧や質問による合理性及び実現可能性の検討。 	<p>当監査法人は、繰延税金資産の回収可能性について検証するために、会社が構築した内部統制の整備及び運用状況を評価した上で、会社の判断について、主に以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に基づく会社分類の判断の妥当性において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれないかどうかに関する検討、将来において課税所得が生じる可能性の検討並びに重要な税務上の欠損金の発生状況等に関する検討。 ・回収可能性の判断の基礎となる事業計画が適切な承認を得ていることの検討、過年度の事業計画と実績との比較分析による事業計画の合理性及び実現可能性の検討。 ・主要な仮定である、将来減算一時差異及び将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリング、収益力に基づく課税所得の見積り及びタックス・プランニング等について、事業計画との整合性の検討、関連する資料の閲覧や質問による合理性及び実現可能性の検討。

監査基準報告書701

独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告

A47. 想定される財務諸表の利用者が、財務諸表監査における監査上の主要な検討事項の重要性及び監査上の主要な検討事項と監査意見等のその他の記載事項との関係を理解できるように、監査人は、監査上の主要な検討事項の記載に当たって、以下について留意することが適切である。

- ・財務諸表に対する意見を監査人が形成する上で、当該事項への対応を監査人が適切に完了していないという印象を与えない。
- ・**汎用的な又は標準化された文言を避け、当該事項を企業の具体的な状況に直接関連付ける。**
- ・財務諸表に関連する注記事項がある場合、その内容を考慮する。
- ・財務諸表に含まれる個別の事項に対する意見を表明しない、又は表明しているという印象を与えない。

- A社とB社は、業務執行社員、業種ともに異なっている。
- 監査上の対応の記載が一般的な内容に留まっており、一般的な記載が監査法人内の一部でテンプレートとして共有されている可能性がある。

④ 同一事業年度の同一企業内の異なる事業に関するKAMの内容が同一

※一部抜粋及び編集(朱書きは、変更部分)

○○の減損損失の認識についての判断の妥当性	××の減損損失の認識についての判断の妥当性
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由
<p>会社の○○は、当連結会計年度末時点でXXX店舗（帳簿価額：●●千円）であり、連結財務諸表において重要な割合を占めている。</p> <p>連結財務諸表注記（重要な会計上の見積り）の通り、会社の固定資産の減損損失の認識の判断においては、減損の兆候が把握された店舗の将来キャッシュ・フローを見積ったうえで、割引前将来キャッシュ・フロー合計と固定資産の帳簿価額を比較し減損損失を認識するかを決定している。当該判断の基礎とする割引前将来キャッシュ・フローの見積りは、○○の動向等により影響を受けるため、不確実性を伴うものである。</p> <p>経営者による○○の減損損失の認識についての判断において、割引前将来キャッシュ・フローの基礎として利用される主要な仮定は以下の通りである。</p> <p>(略)</p> <p>これらの主要な仮定は、不確実性が高く、経営者による主観的な判断を伴うことから、当監査法人は○○の減損損失の認識についての判断の妥当性が、当連結会計年度において特に重要であり、「監査上の主要な検討事項」に該当するものと判断した。</p>	<p>会社の××は、当連結会計年度末時点でXXX店舗（帳簿価額：▲▲千円）であり、連結財務諸表において重要な割合を占めている。</p> <p>連結財務諸表注記（重要な会計上の見積り）の通り、会社の固定資産の減損損失の認識の判断においては、減損の兆候が把握された店舗の将来キャッシュ・フローを見積ったうえで、割引前将来キャッシュ・フロー合計と固定資産の帳簿価額を比較し減損損失を認識するかを決定している。当該判断の基礎とする割引前将来キャッシュ・フローの見積りは、××の動向等により影響を受けるため、不確実性を伴うものである。</p> <p>経営者による××の減損損失の認識についての判断において、割引前将来キャッシュ・フローの基礎として利用される主要な仮定は以下の通りである。</p> <p>(略)</p> <p>これらの主要な仮定は、不確実性が高く、経営者による主観的な判断を伴うことから、当監査法人は××の減損損失の認識についての判断の妥当性が、当連結会計年度において特に重要であり、「監査上の主要な検討事項」に該当するものと判断した。</p>

2022年3月公表

「監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント」
における「KAMに関する勉強会」メンバーの主なコメント（一部加工）

KAMを有益なものとするためには、定型化、画一化を避けるべきであり、前年度の踏襲や監査法人内での横並びは望ましくなく、各社固有の状況を具体的に記載することが重要である。

- 異なる事業の固定資産の減損損失の認識に関する判断の妥当性について、別々のKAMとして記載されている。
- 事業や帳簿価額等の要素のみを変更し、個々の事業における固有の内容について記載がなされておらず、記載内容の使いまわしが起きている可能性がある。

⑤ KAMの記載内容と注記が不一致

※一部抜粋及び編集

KAM

〇〇の見積り

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項（重要な会計上の見積り）に記載のとおり、××は、債権の貸倒れに備えるため、貸倒懸念債権等の特定の債権については、個別に回収可能性を検討し、回収不能見込額について貸倒引当金を計上している。

連結貸借対照表に計上されている〇〇（帳簿価額●●●百万円）は**に対するものであり、
（以下略）

連結財務諸表注記

（重要な会計上の見積り）

〇〇の回収可能性

(1) 連結財務諸表に計上した金額

（単位：百万円）

	前連結会計年度	当連結会計年度
連結貸借対照表に計上した〇〇	●●●	▲▲▲

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

（以下略）

- KAMに記載の帳簿残高は、前年度の帳簿残高となっており、注記情報とKAMに記載の帳簿残高が不一致となっている。
- 帳簿価額以外の記載も含め、前年度のKAMと当年度のKAMの記載は同一であり、企業の状況を踏まえたうえでのKAMの再検討を行っていない可能性がある。

⑥ 内部統制報告書の開示すべき重要な不備の記載との整合性

※一部抜粋及び編集

内部統制報告書

3 【評価結果に関する事項】

(略)

開示すべき重要な不備に該当するため、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効でないと判断いたしました。

記

当社は××株式会社の〇〇に誤りがあり、××から××までの有価証券報告書について訂正報告書を提出いたしました。

(略)

上記については、当該誤りの判明が当該事業年度末日以降であったため、当該事業年度末日までに是正することができませんでした。なお、上記の開示すべき重要な不備に起因する訂正事項は、全て財務諸表及び連結財務諸表に反映しております。

(以下略)

- 本件に関しては、事業年度末日以降、誤謬が判明し、当該誤謬に関する過年度の訂正内部統制報告書が提出された。
- 一方、当該訂正内部統制報告書の提出から、当年度の有価証券報告書の提出までには一定期間の時間的余裕があった。
- 内部統制報告書で開示すべき重要な不備を識別している一方、KAMには当該内部統制の不備に関連した項目が記載されていない。
- KAMの採否の判断に関して、考慮事項が漏れている可能性がある。

KAM

※開示すべき重要な不備に関連する項目が記載されていない。

監査基準報告書701

独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告

A29. 監査役等とコミュニケーションを行った事項の相対的な重要性及び当該事項が監査上の主要な検討事項となるかどうかの決定に関連するその他の考慮事項には、例えば以下が含まれる。

- ・ 想定される財務諸表の利用者による財務諸表の理解にとっての重要性、特に、当該事項の財務諸表における重要性
- ・ 当該事項に関する会計方針の特性、又は同業他社と比較した場合の、経営者による会計方針の選択における複雑性又は主観的な判断の程度
- ・ **当該事項に関連して虚偽表示が識別された場合、不正又は誤謬による虚偽表示(修正済みか未修正かを問わない。)の内容及び金額的又は質的な重要性**
- ・ 当該事項のために必要となる監査上の対応状況。例えば、以下が挙げられる。
 - 監査手続を実施するために、又は当該手続の結果を評価するために必要な専門的な技能又は知識
 - 監査チーム外の者に対する専門的な見解の問合せの内容
- ・ 監査手続の実施、結果の評価及び監査意見の基礎となる監査証拠の入手の難易度。特に監査人の判断が主観的になる場合においては、監査意見の基礎となる適合性が高く証明力の強い監査証拠の入手には困難が伴う。
- ・ **当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度**
- ・ 当該事項は、関連する複数の監査上の考慮事項を含んでいるかどうか。例えば、長期契約は、収益認識、訴訟又はその他の偶発事象に関する監査人が特に注意を払った事項を含むことがあり、また、他の会計上の見積りに影響を与えることがある。

監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022

5. 検討が必要と考えられる事例

【参考】前回公表の「検討が必要と考えられる事例」の改善状況

【前回掲載事例①】 KAMの内容や決定理由及び監査上の対応に係る記載内容が不明瞭

(前回公表の「検討が必要と考えられる事例」とその理由)

※一部抜粋及び編集

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

(中略)

会社は、将来減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

繰延税金資産は金額的に重要であり、その計上の基礎となる将来の課税所得は、経営者による見積りや仮定に依存しており、不確実性を伴うものである。

以上により、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

監査上の対応

当監査法人は、繰延税金資産の回収可能性の検討を行うにあたり、主として以下の監査手続を実施した。

(中略)

・将来の課税所得の見積りについて、その基礎となる将来の事業計画について検討した。

・将来の事業計画の検討にあたっては、経営者によって承認された予算との整合性を検討するとともに、過年度の計画の達成度合いに基づく見積りの精度を検討した。

KAMの内容及び決定理由

- KAMの内容が一般的な記載に留まっており、監査人として企業や企業環境の理解を踏まえた独自のリスク評価、監査上の判断等に関する具体的な記載が乏しい

監査上の対応

- 記載が一般的な内容に留まっており、具体的な監査手続の内容が不明瞭

【今回事例との比較①】 ⇒ 当期においても、KAMの記載内容に改善が見られていない

※一部抜粋及び編集

【監査法人及び業務執行社員(サイナー)に変更なし】

前期KAM

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

(中略)

会社は、将来減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

繰延税金資産は金額的に重要であり、その計上の基礎となる将来の課税所得は、経営者による見積りや仮定に依存しており、不確実性を伴うものである。

以上により、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

監査上の対応

当監査法人は、繰延税金資産の回収可能性の検討を行うにあたり、主として以下の監査手続を実施した。

(中略)

・将来の課税所得の見積りについて、その基礎となる将来の事業計画について検討した。

・将来の事業計画の検討にあたっては、経営者によって承認された予算との整合性を検討するとともに、過年度の計画の達成度合いに基づく見積りの精度を検討した。

当期KAM

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

(中略)

会社は、将来減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

繰延税金資産は金額的に重要であり、その計上の基礎となる将来の課税所得は、【注記事項】(重要な会計上の見積り)に記載されているとおり、経営者による見積りや仮定に依存しており、不確実性を伴うものである。

以上により、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

監査上の対応

当監査法人は、繰延税金資産の回収可能性の検討を行うにあたり、主として以下の監査手続を実施した。

(中略)

・将来の課税所得の見積りについて、その基礎となる将来の事業計画について検討した。

・将来の事業計画の検討にあたっては、経営者によって承認された予算との整合性を検討するとともに、過年度の計画の達成度合いに基づく見積りの精度を検討した。

注記部分を追加しているが、注記の内容についての具体的な記載はなく、前期同様の一般的な記載に留まっている。

具体的な記載はなく、前期同様の一般的な記載に留まっている。

【前回掲載事例②】 注記情報との整合性（i 注記が不足している可能性）

（前回公表の「検討が必要と考えられる事例」とその理由）

※一部抜粋及び編集

KAM

連結財務諸表注記

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項（**）に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

（中略）

会社は、将来減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

会社は、**販売戦略や受注見込等に基づく将来の売上予測等の重要な仮定**に基づいて事業計画を策定し、将来の課税所得の見積りの基礎としている。

以上から、**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

（重要な会計上の見積り）

繰延税金資産の回収可能性

- (1) 当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額 XXX百万円
- (2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

繰延税金資産は、**によって見積っております。将来の課税所得の判断においては、課税所得が生じる時期および金額を合理的に見積り、金額を算定しております。

これらの見積りは、将来の不確実な経済状況や経営状況等の影響を受けるため、実績が見積りと異なった場合、翌連結会計年度以降の連結財務諸表に重要な影響を与える可能性があります。

【参考】会計上の見積りの開示に関する会計基準

7. 第5項に基づき識別した項目のそれぞれについて、前項に基づき注記した項目名に加えて次の事項を注記する。

- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額
- (2) 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

8. 前項(2)の「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」として第4項の開示目的に照らして注記する事項には、例えば、次のようなものがある。

- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (2) **当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定**
- (3) 翌年度の財務諸表に与える影響

- KAMでは重要な仮定に関する具体的な記載がある一方、注記情報においては具体的な記載がない
- KAMに監査人独自の記載を行うことは可能であるが、会計上の見積りの開示に関する会計基準では、「当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定」が例示項目として挙げられており、注記が不足している可能性
- 会社と監査人とのコミュニケーションの充分性に課題がある可能性

【今回事例との比較②】 ⇒ 当期においても、注記情報への記載に改善が見られていない

【監査法人及び業務執行社員(サイナー)に変更なし】

※一部抜粋及び編集

前期KAM

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

(中略)

会社は、将来減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

会社は、**販売戦略や受注見込等に基づく将来の売上予測等の重要な仮定**に基づいて事業計画を策定し、将来の課税所得の見積りの基礎としている。

以上から、**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

当期KAM

繰延税金資産の回収可能性

監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、繰延税金資産をXX円計上している。

(中略)

会社は、税務上の繰越欠損金及び減算一時差異に対して、**により繰延税金資産の回収可能性を判断している。

会社は、**販売戦略や受注見込等に基づく将来の売上予測等の重要な仮定**に基づいて事業計画を策定し、将来の課税所得の見積りの基礎としている。

以上から、**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

前期の連結財務諸表注記

(重要な会計上の見積り)

繰延税金資産の回収可能性

(1) 当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額 XXX百万円

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

繰延税金資産は、**によって見積っております。将来の課税所得の判断においては、課税所得が生じる時期および金額を合理的に見積り、金額を算定しております。

これらの見積りは、将来の不確実な経済状況や経営状況等の影響を受けるため、実績が見積りと異なった場合、翌連結会計年度以降の連結財務諸表に重要な影響を与える可能性があります。

当期の連結財務諸表注記

(重要な会計上の見積り)

繰延税金資産の回収可能性

(1) 当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額 XXX百万円

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

繰延税金資産は、**によって見積っております。将来の課税所得の判断においては、課税所得が生じる時期および金額を合理的に見積り、金額を算定しております。

これらの見積りは、将来の不確実な経済状況や経営状況等の影響を受けるため、実績が見積りと異なった場合、翌連結会計年度以降の連結財務諸表に重要な影響を与える可能性があります。

KAMに記載のある仮定について、注記では具体的な記載がなく、前期同様の一般的な記載に留まっている。

【前回掲載事例③】 注記情報との整合性 (ii 注記が無いケース)

(前回公表の「検討が必要と考えられる事例」とその理由)

※一部抜粋及び編集

KAM

連結財務諸表注記

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

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、のれんをXX円計上している。

(中略)

会社は**を実施し、のれんの減損の要否を判断をしている。

当該判断の根拠となる事業計画は、**等の重要な仮定が含まれており、経営者の主観的な判断に依存する程度が高い。

**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

(重要な会計上の見積り) →注記なし

【参考】会計上の見積りの開示に関する会計基準

5. 会計上の見積りの開示を行うにあたり、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、**翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別する**。識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債である。また、**翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する**。

- KAMでは会計上の見積りの項目を記載している一方、注記情報において開示していない
- KAMに選定された項目は重要な会計上の見積りに該当する可能性があり、注記が不足している可能性
- 会社と監査人とのコミュニケーションの充分性に課題がある可能性

【今回事例との比較③】 ⇒ 当期では、新たに注記情報が記載され、改善が見られる

※一部抜粋及び編集

【監査法人は、変更なし。筆頭業務執行社員(サイナー)は、変更あり】

前期KAM

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

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、のれんをXX円計上している。

(中略)

会社は**を実施し、のれんの減損の要否を判断をしている。

当該判断の根拠となる事業計画は、**等の重要な仮定が含まれており、経営者の主観的な判断に依存する程度が高い。

**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

当期KAM

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

注記事項(**)に記載されているとおり、会社は、XX年X月XX日現在、のれんをXX円計上している。

(中略)

会社は**を実施し、のれんの減損の要否を判断をしている。

当該判断の根拠となる事業計画は、**等の重要な仮定が含まれており、経営者の主観的な判断に依存する程度が高い。

**のため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

当期の連結財務諸表注記

のれんの評価

(1) のれんの評価

当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額

のれん	XXX千円
投資有価証券	XXX千円

KAMに関連する注記情報が新たに記載されている。

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

XXX社株式を取得し持分法適用関連会社に、YYY社株式を取得し完全子会社化しています。当該株式の取得によるのれんは、のれんが生じている各社を一つのグルーピング単位とし、のれんの減損の兆候の有無を把握しております。その結果、当連結会計年度において、のれんに減損の兆候はないと判断しております。事業計画には、**等の重要な仮定が用いられており、当該仮定には、不確実性があり、経営環境等の変化により、見直しが必要となった場合には、翌連結会計年度以降の連結財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があります。

前期の連結財務諸表注記

(重要な会計上の見積り) → 注記なし

【前回掲載事例と今回事例の比較④】 KAMを記載していない

- 連結、単体の両方またはどちらかでKAMの記載がない事例が、純粹持株会社以外にも存在する。
- 監査基準報告書701では「監査上の主要な検討事項がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられる」とされており、記載要否については、あらためて慎重な検討が必要と考えられる。
- 3月期決算会社において、2021年3月期と2022年3月期のKAMを記載していないケースを確認したところ、下記事例③「連結KAM記載あり、単体KAM記載なし」の会社数が増加していた(前期比:約15%増)。
- 事例③に該当する会社を見てみると、特定上場会社等※が約9割を占めている一方、事業(持株)会社も1割弱存在している。監査基準報告書700実務ガイダンス第1 Q2-6及び監査基準報告書701 A.59を踏まえれば、事業(持株)会社については、KAMが少なくとも一つは存在しているものと考えられるか。

(KAMを記載していないものとして考えられる事例)

	連結KAM	単体KAM
事例①	×	×
事例②	×	○
事例③	○	×

監査基準報告書701

独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告

A59. 監査上の主要な検討事項は、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に基づいて判断される。したがって、上場企業の監査において、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項の中には、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられる。(以下略)

(事例毎の2期間比較)

	2021年3月決算会社	2022年3月決算会社
事例①	1社	1社
事例②	0社	0社
事例③ (うち特定上場会社等)	117社 (105社)	134社 (123社)

監査基準報告書 700 実務ガイダンス第1

監査報告書に係るQ&A (実務ガイダンス)

Q2-6 監査上の主要な検討事項がない状況

…しかしながら、企業の実質的な事業活動が極めて限定されている状況においては、監査役等とコミュニケーションを行った事項の中に監査人が特に注意を払ったといえる事項が存在せず、監査上の主要な検討事項がないと判断する可能性は全くないと考えられているわけではない。上場企業の事業活動が実質的に極めて限定されている状況自体が想定しにくく、極めてまれな状況であると考えられるが、強いて挙げるとすれば、例えば、事業活動を行っていない純粹持株会社が考えられる。(以下略)

※「特定上場会社等」とは、上場会社等であって、当該上場会社等に係る直近の有価証券報告書に含まれる最近事業年度の損益計算書において、関係会社に対する売上高(製品売上高及び商品売上高を除く)が売上高の総額の百分の八十以上であるものをいう(有価証券の取引等の規制に関する内閣府令第49条第2項)。

！ 最新版は金融庁ウェブサイトに掲載しています。 <https://www.fsa.go.jp/policy/kouninkaikeishi/index.html>
！ 事例としての公表をもって、KAMの記載内容に誤りが含まれていないことを保証するものではありません。