

監査報告書の透明化

第13回 強制適用はじまるKAM

PwCあらた有限責任監査法人
メソドロジー＆テクノロジー部
パートナー／公認会計士 **廣川 朝海**



はじめに

本誌前号（第30号）では、「KAMの記載の導入に向けて」という特集を組み、次の4つの論考を掲載しました。

- KAMの開示に向けて——KAMの基本事項と留意点
- KAMに対する財務諸表利用者の期待
- KAMと関連する会計基準・開示制度
- 今後のKAMの定着と改善に向けて——英国での導入時の状況を踏まえて

2021年3月31日終了事業年度から監査報告書上に「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」の記載が強制適用となります。日本公認会計士協会（JICPA）が監査基準委員会研究資料第1号「『監査上の主要な検討事項』の早期適用事例分析レポート」^{※1}（以下「早期適用分析レポート」）を公表した際に、分析の対象としたのは48社ですが、それ以外の対象会社、およそ3000社がこれから一斉に適用を開始します。

この3000社の会社の規模、ガバナンス、事業内容、リスク、働いている方の人数はすべて異なります。有価証券報告書上の記載が完全に一致する会社はありません。したがって、KAMで取り上げられること、KAMの個数、書き方は会社によって相違します。本号が発行されるとき3月31日は目前であり、すでにあらゆることを検討されている、あるいは、期末日やそれ以降に何か重要なことが起これば別ですが、すでにKAMの項目は目途が立ち、会社は必要な注記が完璧に用意され、監査報告書の文章も期末時点での数字はとにかく、大筋終わったという監査チームもあるかもしれません。

しかしながら、適用すべき会社の数を考えると、用意途中という方々もいると思われます。どこの監査法人もその用意

に忙しいところです。5月6月の忙しさは、想像を超えるものがあるかもしれません。そこで、関係者一同が体調を崩すことのないよう、どういった点に注意しながら私たちはどんなKAMを書いてゆくとよいのか検討したいと思います。

私のまったくの個人的な思いとしては、有価証券報告書の提出が終わった後、日本全体としてどのように完了したのかというのを見たいということがあります。基準を勉強して、早期適用の事例も見て、関係各位のお話もいろいろと拝聴しました。ここまで来たら、あとはKAMは現実の話なので、興味深い文書として読めるはずです。

KAMは、監査基準委員会報告書（以下、「監基報」）701第7項において「当年度の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をいう。監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択される」と定義されています。

また、本稿における意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りします。

※1 https://jicpa.or.jp/specialized_field/20201012fba.html

1 コミュニケーションは完璧ですか？

KAMは、監査報告書に記載されるので、どうしても監査の最後にくるもの（まとめ）だから、最後に考えればよい、という気持ちになりますが、実際は計画時から始まっています。KAMは特に重要な事項になるわけですが、それ以外のことも含めて、さまざまな事項が本当に監査役等と話されているのか、必ず確かめてください。ただ「〇〇の減損」という題名ですませてはいけません。少なくともKAMに書かれている文章以上のものを文書として残しておく必要があります。これは、監査役等の方々も監査チームも同じです。期末になるとあせって口頭での説明や数字等を確かめていないなどいろいろなことが起こるはずです。文書にして、関係各位の気持ちが一致していないと、事象によっては大きな影響が出るはずです。

2 KAMの個数にこだわっていませんか？

早期適用分析レポートでは、早期適用の会社の連結財務諸表におけるKAMの平均個数が2.2個と記載されています。そういう数字を見ると、KAMは2個でよいのでは、という気持ちになる方がいるかもしれません。しかしこれはあくまで平均であり、実際には1個から5個まで個数は分散していました。会社の規模や背景はバラバラですから、いろいろな点で同じになることはありません。まったく毛色の違う事業部を持っている会社もあると思います。2個がいけないわけではありません。2個である（3個でも4個でも）理由を説明できることが必要です。個数先決にすべきではありません。KAMを画一的な記載にしないことが大切です。

3 関係各位の立場を意識していますか？

監査報告書にKAMを記載することは、いろいろな方々の仕事に影響を与えます。公認会計士、会社の財務諸表作成責任者、監査役等（最後は経営者ですが）、利用者（必ずしもアナリストだけではありません。個人株主も取引先の会社も含まれます）、証券取引所や、政府機関も含まれます。公認会計士はKAMを記載する立場ですから、従来以上に専門性、洞察力、コミュニケーション力が求められます。国語表現能力も求められます。

会社側の方々は、有価証券報告書の作成責任がありますから、企業情報開示について高いレベルが求められます。

利用者側は、いろいろな立場の方がいらっしゃいます。KAMを利用するということであれば、その意義を正しく理解し、企業とのコミュニケーションを取っていただければと思います。その方々のためにもKAMを記載することで、監査の透明性を上げて、社会をサポートしていくというのも公認会計士の役目であると言えます。

4 会計上の見積りの開示に関する会計基準

早期適用分析レポートでもJICPAによる2017年の試行でもKAMの監査領域を見てみると、「見積り」が多くなっています。KAMは関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照（監基報701第12項（1））が求められています。

企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」および改正企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び訂正に関する会計基準」が公表され、2021年3月期から適用されます。KAMの強制適用と同じ期となります。こちらの改訂は企業情報の開示の充実を目標としたものですから、KAMが開始されるから基準が変わったわけではありませんが、前述のようにKAMは「見積り」を内容とするものが多いので、結果としてはこの改訂がKAMの記載に大きな影響を与えています。企業会計の開示の充実と、それを受けてのKAMが一緒に会社のことを広く教えてくれることになります。前者は有価報告書作成者（会社）が実施し、後者は監査チームが担うことになるわけです。

注記を充実させること、KAMを書くことで、第三者に対してリスクを不用意に意識させてしまうのではないか、という疑問を抱く方もいるようですが、会社を運営して、リスクや重要なことがまったくないという会社は基本的にはあり得ません。会社はそのリスクをわかったうえで、いろいろな施策をとっているはずです。高いリスクがあるのにそういった施策をまったくしない会社は将来的に大変なことが起こる可能性が高いに違いありません。監査ではそうではない、対応を適切にしているかということを見るでしょうし、監査上の対応をKAMに記載しなくてはなりません。開示とKAMとで、会社と監査は広く世界からわかりやすく評価されるということになるのでしょう。

上述の見積りに関する会計基準については、前年よりも詳細な記載が求められています。本誌前号に掲載している

「KAMと関連する会計基準・開示制度^{※2}」にまとめが記載されているので参照してみてください。もう少し詳しく知りたいということであれば、当法人が編集した『会計方針・見積り・遡及処理の会計実務Q&A』(中央経済社、2021年2月発行)をお読みください。開示の仕方などを身につけるためにも、このような書籍を一冊読む方が近道かもしれません。

当然のことながらKAMの導入を決めたときには、リモートワーク対応をしながら、関係各位とコミュニケーションを実施し、仕事の大部分をリモートですることは考えていました。こういう状況になりますと、一層のコミュニケーション能力が求められ、さらに健全な職業的懐疑心が求められます。困難さはありますが、一方で初めてのことにトライしていくのは興味深いです。

廣川 朝海 (ひろかわ あさみ)

PwCあらた有限責任監査法人
メソドロジー＆テクノロジー部 パートナー 公認会計士
国内会社・外資系子会社の会計監査・アドバイザリー業務に従事。2008年9月より2010年6月まで、公認会計士・監査審査会に転籍し、検査官兼審査検査室長補佐として、監査法人の検査等に従事。帰任後は、リスク管理、メソドロジー＆テクノロジー部長の後、クオリティー・レビュー部において、法人における監査品質の向上対応に従事。2019年7月より、メソドロジー＆テクノロジー部にて、主としてKAMの導入サポートを行っている。

日本公認会計士協会監査・保証実務委員会委員長
メールアドレス : asami.hirokawa@pwc.com

※2 小西健太郎, 2021.「KAMと関連する会計基準・開示制度」『PwC's View』第30号, 2021年1月. <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/prmagazine/pwcs-view/202101/key-audit-matters-related-systems.html>