

**監査上の主要な検討事項（KAM）の強制適用初年度における
検討プロセスに対する監査役等の関与について**

2021年12月20日
公益社団法人日本監査役協会
会計委員会

目次

はじめに	1
第1章 年間の検討プロセスを通じての状況	
1. KAM（候補）の個数の変遷	2
2. ドラフトの提示・アップデート時期について	3
3. 監査時間の変化（見積提示と年間における実績）	4
第2章 時系列順の各社の状況	
4. 監査計画策定段階	6
5. 期中	10
6. 期末（監査報告書作成段階）	14
7. 定時株主総会	16
8. 開示	18
第3章 総括的な状況	
9. 導入の効果	22
10. 早期適用会社の2年目の状況	23
おわりに	26
《参考資料》「KAM 強制適用初年度の検討プロセスにおける監査役等の関与についてのアンケート」集計結果	29

はじめに

当協会では、監査上の主要な検討事項（KAM）の導入に当たり、監査役等の実務支援ツールである「監査上の主要な検討事項（KAM）に関する Q&A 集」（前後編並びに統合版）の作成や早期適用会社に対するフォローアップ調査（「監査上の主要な検討事項（KAM）の早期適用に関する実態と分析—強制適用初年度に向けて—」）等、制度の円滑な導入の実現に向けた検討を進めてきた。そして今般、KAM 強制適用初年度となる 2021 年 3 月期決算の監査の対応時期を経たことに伴い、各社における検討プロセス、並びに監査役等の関与状況、さらに、KAM 導入による効果を調査し、傾向を把握すると共に、今後の実務の参考となる好事例の抽出を試みることを企図し、調査活動を行うこととした。

2021 年 7 月から 8 月にかけて当協会の 3 月決算上場会社会員 2,045 社に対して実施したアンケート調査（「KAM 強制適用初年度の検討プロセスにおける監査役等の関与についてのアンケート」）。以下、本報告書において結果を引用する際には、単に「アンケート」と記載する。）においては、1,051 件（51.4%）もの御回答を頂いた。本報告書は、調査結果の傾向を把握すると共に、実務の参考となる好事例の抽出と分析を試みたものである。とりわけ、48 社に対して調査を実施し、24 件の御回答を頂いた昨年の早期適用時とは異なり、母集団が飛躍的に増加していることから、傾向にどのような違いが生じているかについても可能な限りの分析に努めている。

本報告書は、大まかには以下の順序で構成されており、こうした時系列順の整理は、前述のこれまでの当協会における KAM に対する検討の流れを踏襲したものである。

- | |
|--|
| 第 1 章 年間の検討プロセスを通じての状況（KAM の提示時期や項目数の変動、ドラフトの提示時期、監査時間の変化等）（1. ～ 3.） |
| 第 2 章 時系列順の各社の状況（期初の監査契約段階～定時株主総会及び最終的な開示）（4. ～ 8.） |
| 第 3 章 総括的な状況（KAM 導入の効果等）（9. ～10.） |

また、研究に当たっては、前回の早期適用会社に対する調査と同様に、「監査役等の KAM の検討プロセスへの関与」について重点的に検討すべきとの観点から、あえて KAM の選定項目や表現といった記載内容よりも、検討プロセス自体にフォーカスし、監査役等の対応状況や検討の視点、コミュニケーションの状況の変化に重きを置いていることを予め御了承いただきたい。

第1章 年間の検討プロセスを通じての状況

1. KAM（候補）の個数の変遷

まず、年間の各段階の状況に対する検討の前提として、通年の検討プロセスの状況を、KAM（候補）の個数の観点から考察する。アンケートにおいては、年間の検討プロセスを細分化し、各段階におけるKAMの個数（「候補提示なし」も含む）の変遷を調査した。ここで重要となるのは、「KAMの個数が幾つであるか」という点よりもむしろ、「候補提示なし」の状態から変化したタイミング、言い換えれば KAM 候補となる項目が監査人から示されたタイミングがいつであったか という点と、個数に変化が生じた時点（KAM 候補に係る検討が活発化したタイミング）がいつであったか という点である。

KAM（候補）項目がどの段階で監査人から提示されるかは、KAMに関する検討を前広に行う上での大前提である。この点、アンケート問1-1の集計結果によると、半数強の会社において期初（監査契約締結～監査計画策定）段階で候補の提示があった（個別：54.0%、連結：56.4%）とされている。後述「期初の選定プロセスが監査役等監査に与えた影響」にもあるように、KAMが監査計画策定段階までに示されていることにより、KAMそれ自体の検討のみならず、候補項目への対応を監査役等の監査計画に織り込んでいくことができるという点でも有効であると考えられる。

一方、個数に変化が生じたタイミングとして多かったものは、3月末時点（個別：32.9%、連結：32.2%）、第三四半期報告時点（個別：29.5%、連結：30.8%）であり、また、個数変化は増加例（個別：73、連結：87）¹よりも減少例（個別：475、連結：528）の方が多く、全体の平均個数を見ても、期初の候補から絞り込みが行われている傾向がある（個別：2.38個→1.23個、連結：2.70個→1.40個。なお、監査計画策定段階から確定（開示）段階における数値の変化）。

こうした概況からの帰結として、KAMの検討プロセスには大きく分けて二つのタイプが考えられる。まず、一つ目は、前年度以前のコミュニケーションによって、KAM候補となり得る事項が期初段階でほぼ特定されており、当該項目をベースに検討が進められていく形である。もう一つは、期初の段階ではある程度幅広に候補が示された上で、その中から絞り込みをかけていく形である。

多くの会社にとっては今回ご回答いただいたプロセスが試行プロセスを別にすれば初めての経験であったということからすると、後者（幅広な候補からの絞り込み）のプロセスを採った会社であっても、次年度以降は今回の検討プロセスを活かして予め候補をある程度特定した形での検討に切り替えていくことも考えられよう。

¹ アンケート問1-1において、個々の回答内の各段階におけるKAMの個数に変化があった回数をカウントしたものである。一つの回答の中で複数回の変化があった場合にはそれぞれを別個にカウントしている一方、「候補提示なし」の状態からの変化についてはカウントしていない。

2. ドラフトの提示・アップデート時期について

年間を通じての検討プロセスを考察する上で重要と考えられるもう一つの要素が、ドラフト（本調査における定義…「項目に加えて、当該項目がKAMとして記載された場合にどのような記載がされるかについての文章案」）の提供時期とアップデートがなされた時期である。早期段階においてドラフトが示されることのメリットとしては、当該項目についての記載内容を含めた議論を早期に開始することが可能になる点が挙げられる。とりわけ、選定項目によっては記載内容と開示情報との関係で検討を要することも考えられるため、期初ならずとも可能な限り早期の段階でどのような記載が行われるかのイメージが示されることが望ましい。

監査計画策定段階におけるドラフトの提供状況	
ドラフトの提供があった	319 (30.4%)
ドラフトには至らないものの、各項目について、記載予定内容の大まかな概要が示された	175 (16.7%)
監査計画策定段階までに示されたのはKAM候補となる項目のみであり、どのような記載がなされるかについては特に示されなかった	315 (30.0%)
監査計画策定段階までにはKAM候補となる項目は示されなかった	227 (21.6%)
その他	15 (1.4%)

アンケート問 1-2-1 の集計結果を見ると、監査計画策定段階までにドラフト提示ありと回答したのは全体の30.4%であり、全体の約7割の会社で年内（12月）までにドラフトの提示があったと回答している²。多くの会社では検討プロセスの中でも早期の段階でドラフトの提供が行われ、そこから検討が開始されているといえよう。一方、期初以外では、第2～第3四半期レビューの際に最初のドラフトが提示されたとの例が多い。

また、ドラフトのアップデート回数とタイミングについては、1回が最多（30.0%）、0～3回の合計で85.6%であり、大半の会社が4月以降にドラフトのアップデートを実施している。また、アップデートのタイミングとしては、四半期レビューが最多（57.6%）である。四半期レビューの機会において業績の確定や監査の進展に伴って議論を行った結果として、リスクの増減に照らしKAMの追加／削除を行う、という相関関係がうかがえる。

また、ドラフトの提示時期とアップデートのタイミングの相関関係を見ると、期初にドラフトが提示された場合には、既存機会（四半期レビューや月例報告）にて定期的な確認や議論が行われている一方、ドラフト提示が年度の後半（例えば第3四半期レビュー時）であった場合、4月以降にKAM検討に特化した機会を設けて検討を本格化させている印象がある。

² アンケート問 1-2-1 で期初において「ドラフトの提供があった」との回答 319 件と問 1-2-2（期初でドラフトの提供がなかった場合の提供時期）において「7月」～「12月」の間で回答した 403 社を足して、全体回答数 1,051 件における比率を求めると、68.7%となる。

一方、監査計画策定段階までにドラフトの提供がなく、KAM 候補となる項目自体が示されていなかった回答の中に、前年度までに必要な対応を済ませたことから KAM 候補選定自体に苦勞したとのコメントがあった。KAM として選定されるかどうかは相対的な重要度によって決定することから、KAM 候補が存在しない事態は原則としては考えられないというのが理論的な整理ではあるものの、実務レベルにおいては KAM 候補の抽出に苦勞した例が存在したようである。

3. 監査時間の変化（見積提示と年間における実績）

年間を通じての検討プロセスのスタートとなるのが監査契約段階である。そこで、今回のアンケートにおいては、監査契約締結段階の論点として、KAM の導入を契機として、監査報酬額の見積りの際に監査人から提示された監査時間に変化が生じていたか、そして、当該変化に対し、監査人の報酬の決定について同意権を持つ監査役等としてどのように対応したかという観点から検討を行うべく設問を設定した。これに対して、アンケートの集計結果の個別回答を精査したところ、見積時の提示の状況のみならず、より幅広に、年間における監査時間の実績の観点からも貴重な状況を回答としてお寄せいただいていることが明らかとなった。そこで、今回の検討に当たっては、本項自体を「年間の検討プロセスを通じての状況」の一環に位置付けることにより、監査時間の変化について、見積時の提示と年間を通じての実績の両面から考察をすることとした。

（1）監査時間の変化

KAM の検討プロセスは、項目選定等に関するコミュニケーションや監査報告作成段階での具体的な記載に関する議論といった新たな要素が監査時間に影響を及ぼすようにも思われる。この点、アンケートの全体数値としては「変化なし」との回答が全体の 57.8%と優勢であった（アンケート問 2-1）が、回答上、増加／減少の基準が回答者によって異なっていたことが数値に影響したものと思われる³。見積段階において監査人側より具体的な工数変化が示された例がある一方で、KAM への対応そのものに要する監査時間は全体からすると小さい割合であると想定されることから、KAM 以外の要因も含む全体の変動の中で消化されたことから影響なしとの回答もある。大前提として、KAM は「導入以前と比較して監査役等と監査人との連携に本質的な変化をもたらすものではない」とされていることからすると、前年度以前にどの程度検討プロセスの試行も含めた事前準備を綿密に行っていたかといった要素や、より広い意味での監査人とのコミュニケーションの状況も関係してくるものと思われる。

見積段階において監査時間が「変化なし」とされた場合の具体的な状況として、前年度以前の試行の結果としてプロセスに大きな問題がなかったことを受けて、双方の共通認識と

³ なお、実績については、監査人側の調査結果として、KAM に係る監査計画時間を実績が超過した旨の回答が 7 割を超えているとのデータがある（日本公認会計士協会「「KAM 強制適用初年度における会員へのアンケート」集計結果の概要」2-2「KAM の計画時間と実績時間の差異」）。

して変化なしとした例も多い。また、増加方向に変化があったとする会社にあっても、次年度以降は検討プロセス全体が習熟し効率化が図られることによって異なる傾向を示すことは考えられ、中長期的に状況を確認していく必要があるように思われる。

(2) 監査時間に対する監査役等の確認の視点

監査役等としては、上記監査時間の変化に対し、監査人の報酬の決定について同意権を持つ立場からチェック、及び意見申述を行っていくこととなる。昨年の早期適用時のアンケートにおいては、主に過去の実績との比較による整合性の確認という回答が大半であったことから、今回のアンケートにおいては、あえてこれを前提とし、それ以外に留意したポイントについて自由に記載していただく形で調査を行うこととした（アンケート問 2-2）。

KAM 選定工数が他の監査工数の削減と相殺された結果となり、監査報酬へのインパクトがなかったため、むしろコロナ禍での監査効率による報酬増額の是非に視点を移していた。

有価証券報告書から入手できる前年度の同業他社の監査報酬額、令和 2 年度 10 月度実施の貴協会部会の「監査報酬に関する事前アンケート」の集計結果等を参考に、KAM だけでなく全体の報酬額をチェックの上同意した。

当社は 2019 年 3 月期に監査人を変更したが、変更に伴い一時的に増加する監査時間を 3 年間かけて段階的に目標とした時間まで削減する計画を監査人と共有している。そのため、監査報酬の決定についての同意に当たっては、監査人から示された見積時間の当初削減計画との整合状況や、当初削減計画に拘泥するあまり監査品質の維持確保が困難になるような過度な監査時間の削減が見込まれていないかという点に留意した。

通常の監査以外、例えば、子会社再編、買収などによる「特別な活動」などを加味した。また、監査の効率化が図られているか、単純作業のシステム対応や、スキルに応じたリソース配分がなされているか、なども考慮。

当社では、監査計画で想定された監査時間より監査実績で実際に計上された監査時間が常に多い状況です。それについては、監査の効率性の問題について意見交換を繰り返し、同じ項目については監査時間を増やして欲しいとの監査人の要望は認めていませんが、新しい会計基準の検討や KAM といった新規の項目については理屈が通ると考え、時間増を認めました。

Digital audit を具体的に導入開始できるように、同一ネットワーク内の体制やアドバイス実施等にあたるチームメンバーの提供ができるかに関しては、グループ監査の実効性向上に不可欠な要素として考慮した。

上記回答例を見ると、KAM そのもののみに着目するのではなく、その他の要素も含めた全体としての整合性を判断する傾向が強いように思われる（さらに、コロナ禍の会社業績への影響や、リモート監査等の新たな監査手法の導入といった要素について言及する回答も多い）。

第2章 時系列順の各社の状況

4. 監査計画策定段階

(1) 監査人とのコミュニケーションの変化

本章では、年間の監査計画策定段階から最終的な開示に至るまでの KAM の検討プロセスの各フェーズにおける各社の状況について、アンケート回答を基に考察していく（前述のとおり、監査契約締結段階の状況については前章に位置付けることとした）。

監査計画策定段階においては、まず、監査人とのコミュニケーションにおける変化の有無について、質的变化（項目や内容に関連した説明・議論内容の深化等）と量的変化（時間や回数等）の二つの側面から検討する（アンケート問 3-1）。従来、監査人より監査計画の概要の説明がなされる際には、監査上の重要論点についても説明がなされている。KAM 候補についても同様に説明があると考えられるが、KAM 導入を契機として、監査人からの説明には何らかの変化が起きているのか。

		量的変化（回数や時間等）	
		あった	なかった
質的变化（説明・議論の深化等）	あった	426 (40.9%)	190 (18.2%)
	なかった	68 (6.5%)	349 (33.5%)

質的变化があったとの回答は全体の約6割で、各社の回答コメントを考察すると、概して、監査人からの説明がより丁寧になったことなども含めて、議論の深度が増し、監査人と監査役等との認識共有が進んだことがベースにあったことが重要であると思われる。なお、質的变化に関する具体的回答においては、下記のような KAM 導入を契機としたコミュニケーションにおける変化の好事例がみられる。

KAM 導入以降、一方的に聞くだけでなく、監査役としての意見も積極的に発言するようになった。
KAM 導入の考え方や候補の選定について、子会社を含めた監査役全員に対して勉強会を実施。会社が抱える会計上の課題について認識を共有した。
事業戦略や中期経営計画の妥当性や見通しの合理性について、監査人と意見交換を行う機会を持つことができた。

一方、質的变化・量的変化の両方において「変化がなかった」との回答も全体の 33.5% に上っている。しかし、各社のコメントをみると、「重点監査項目が KAM になっただけで変化なし」「KAM の有無にかかわらず従前から議論してきた」との前提の下に変化なしと回答している例が多く、必ずしもネガティブな結果ではないものと思われる。

(2) KAM 候補の選定に関する議論

①議論の状況

続いては、KAM 候補の選定に関する議論の状況について、議論の対象（KAM 候補項目や記載表現）の観点から検討する。

	会社側提案による KAM 候補の有無	見解相違／要調整事項の有無	
		項目選定	記載表現
あった	38 (3.6%)	74 (7.1%)	173 (17.1%)
なかった	990 (94.6%)	964 (92.1%)	822 (81.4%)
その他	19 (1.8%)	9 (0.9%)	15 (1.5%)

昨年の早期適用における調査の際には、項目選定レベルでの見解相違⁴や、会社側要望による KAM 候補への追加といった事例はなかったが、今回の調査ではいずれも散見されている。議論の在り方も各社によって幅があり、期初においては幅広い候補を挙げた上で絞り込んでいくスタイル、期初の段階から（ドラフト提示までを含め）かなり絞り込んだ形で候補提示を行うスタイルのいずれもあり得るようである。会社（監査役等）側からの要望・提案が受け入れられるかどうかこうした監査人側の進め方が関わっている可能性もある⁵。

期初からドラフトが提示されている場合、この時点から記載表現に係る議論も開始されることとなる。記載表現に関して見解の相違や要調整事項があったとの回答は項目選定の場合に比しても多く、こうした会社においては、早期の段階から最終的な開示を見据えた議論が行われていたとの印象である。見解相違（議論）のポイントとしては例えば以下のような点が挙げられる。

- ・あたかも問題を抱えているかのような誤解を招きかねない表現の回避の要望
- ・個別の子会社名や詳細に過ぎる金額を記載することの是非（該当する子会社が1社しかなく実質的に特定されるような場合の表現等）

上記2点目に挙げられるような注記における固有の情報（固有名詞、金額）の開示に関する議論は、会社の執行側の開示スタンスによって左右されるところが大きいと思われるため、議論への参加を含めた KAM に対する執行側の姿勢が重要なポイントとなろう。

また、項目選定レベルにおける見解相違・要調整事項の論点に関連して、この段階において、監査役等の側から提案又は要望したにもかかわらず監査人又は執行側との見解相違によって KAM 候補とならなかった事項があったか、との問いに対しては、全体の 1.4% に当たる 15 社において「あった」との回答がなされている（アンケート問 3-4）。この点については、当該項目が最終的な期末の段階でどのような対応となったかについて「6. 期末」の項で再度検討する。

⁴ 会社側（執行、監査役等）視点で、監査意見に重要な影響を及ぼすリスクがないと判断した事項については、期初から監査人と議論したという報告が散見される。

⁵ なお、極稀な例ではあるが、監査役等の側から要望したにもかかわらず期初において候補提示を含めた KAM の議論がなされなかった事例がある。

②特別な検討を要するリスクとKAMの関係

「特別な検討を必要とするリスク」（以下、「特検リスク」という。）は、会計上の見積りや重要な虚偽表示リスクの高い事項、収益認識、関連当事者との間で行われる通常ではない取引等の特異な取引等、監査人が監査実施の過程においてリスク・アプローチの観点から特別な検討を行う事項であり、KAMの決定に際し考慮が求められている項目の一つであるが、その全てがKAMとなるわけではなく、一方で、特検リスク以外からKAMが選定されることも考えられる。そこで、「特検リスクは全てKAM候補となったか」「特検リスク以外からKAM候補となった項目があったか」の二つの問いに対する回答をクロス集計することにより、傾向を分析する（アンケート問3-2）。

		特検リスク以外からKAM候補となった項目があったか	
		あった	なかった
特検リスクは	全てKAM候補となった	65 (6.3%) (ア)	282 (27.4%) (イ)
全てKAM候補となったか	KAM候補とならなかった項目があった	154 (15.0%) (ウ)	522 (50.7%) (エ)

まず、KAM候補が全て特検リスクから選ばれた会社の割合は、上記表（イ）（エ）の合計に当たる全体の78.1%であり、それ以外の会社（（ア）（ウ））においては、特検リスク以外からKAM候補が選ばれたということになる。その一方で、特検リスクの中でKAM候補から漏れた項目がある会社の割合は、上記表（ウ）（エ）の合計に当たる全体の65.7%である。

【特検リスクの中でKAM候補から漏れた項目があったとする回答の例】

- ・金額的重要性や見積りの不確実性の高いもののみを候補としたため
- ・当社固有ではないものは候補としなかった
- ・5項目のリスク判定により対象を決定したため対象外となった

【特検リスク以外からKAM候補となった項目があったとする回答の例】

- ・金額的重要性でほかに対象があった
- ・候補は限定せずに広めに対象としていた

特検リスクとKAMの関係については、個社の事情によるところも大きいと思われる、前述のとおり、特検リスクはあくまでもKAM候補選定における考慮要素の一つに過ぎない⁶。しかしながら、例えば特検リスクがKAM候補から除外される場合には「なぜ除外されるのか」といったポイントは確認の対象として重要である。その意味で、特検リスクが監査役等にとってKAM候補選定におけるコミュニケーションの際の指標として注意を払うべき項目であることには変わりはない。

⁶ 個別事例ではあるが、「監査人側からの選定プロセスの説明が充実した中で議論が行われたこともあり、議論の上で候補項目が特検リスクであるかを意識したことはない」とのコメントもある。

(3) 期初の選定プロセスが監査役等監査に与えた影響

では、こうした期初の KAM 候補の選定プロセスは、監査役等自身の監査活動に対してどのような影響を及ぼしたのか。かかる影響については、早期適用時のアンケートにおいても同様の設問を設定したが、「影響はない」（KAM 候補となるかならないかに関係なく必要な監査は行う）という回答が大半であった。しかし、この結果については、むしろ各社が早期適用を実施できる程度にまで体制が整っていたこと（その結果として、KAM 導入を契機とした変化が生ずるまでもなかったこと）の表れとも考えられる。

一方、今回のアンケートにおける回答（アンケート問 3-6）では、候補項目についてより一層ウェイトを置いて注視した旨のコメントが多く寄せられており、具体的には、往査機会の追加や重要会議への出席回数の増加等が挙げられているが、さらに、下記コメント 2 点目にもあるように、監査人とのコミュニケーションにおける KAM 候補に関する意見交換の機会が増加した、との点が注目に値する。KAM 候補は、従来も重点監査項目として監査上注視されてきた事項である。しかし、それに加えて、KAM 候補として期初に提示されたことを契機として、監査役等が様々な重要会議等を通して得た情報を監査人に対してフィードバックするようになることで、双方の情報共有に繋がっていると考えられる。

この他、直接的には対応を追加しなくとも、KAM 候補となったことをきっかけに監査人とのコミュニケーションの議題に挙がる頻度が増えたことで、結果として意識が向いた、というコメントもあった。また、候補から外れた項目についても、四半期報告等の場で「なぜ外したか」の説明を求める、といった変化が生じた例もある。

計画段階・以後進行過程において KAM 候補となった事項に対し、往査割合を増やし重点的に監査を行い監査人との面談で意見の調整を図った。

監査法人とのコミュニケーションのなかで、KAM 項目の候補について意見交換する機会が増加したため、通常の監査役監査のなかで意識するようになった。
--

候補に該当する項目については、取締役会における報告などを要請するとともに、当該事業に関する会議について、オブザーバーとしての参加をし、非常勤監査役とも資料の共有などを通じて、理解促進の一助とした。
--

(4) 執行側とのコミュニケーション

ここまでの論点でも付随的に言及してきたように、KAM の検討プロセスにおいては、開示に対するスタンスを含め、執行側の関与の在り方が重要な要素となっている。そこで、監査役等の立場から執行側に対して KAM についてのコミュニケーションが行われているかどうかについて、まず期初の段階での状況を考察する。期初の監査計画策定段階における監査役等側と執行側との間での KAM に関するコミュニケーションの状況としては、「行った」との回答が 46.6%であり、ほぼ半々ずつといった状況である（アンケート問 3-7）。コミュニケーションの態様としては大きく分けて 2 種類があり、期初の段階から KAM の内容（項目、記

載表現) について具体的に議論を開始している場合と、導入初年度ということもありスケジュールの確認や制度について共通理解を形成するための説明会といった準備段階のコミュニケーションが行われている場合に分かれるようである。

なお、コミュニケーションの相手方としては、代表取締役社長、KAM 対象部門担当の取締役、財務担当取締役、経理部等が挙げられており、新たに機会を設けるよりは、既存のコミュニケーションの機会においてトピックを追加する形が多いように思われる。

「代表取締役との定期会合」において、定時株主総会での株主による質疑応答への対応についても勘案しながら、KAM 項目の選定及び記載内容について、業務執行側、監査役及び監査法人の間で十分な意思疎通を行い検討が円滑に進められるよう、協力を要請した。

KAM 対象部門の執行担当役員と共通の認識を持つよう情報交換を実施した。月次の経営会議等にてその動向や変化に対する認識を共有化するようにした。また、監査人との会話を普段よりも多く持った。

財務経理担当役員と、四半期業績報告の場などで、監査法人の KAM 記載事項における留意事項に関する認識の共有と対処方法の確認などを議論した。

5. 期中

(1) 追加・削除・その他変更の具体的状況

本項においては、期中、即ち期末の監査報告書作成段階に至る前段階までの検討プロセスの状況について考察する。

期中における検討プロセスとして想定されるのは、期初において選定された KAM 候補の見直しである。本報告書冒頭「1. KAM (候補) の個数の変遷」においては、年間のどの時点で KAM (候補) 項目に係る変動があったかを考察したが、本項では、その中でも期中の変動状況として、監査人が監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合や、監査の実施過程で新たな事実が発見された場合を契機として随時行われることになるであろう項目の見直し、即ち追加・削除・その他変更の具体的状況に焦点を当てて検討する。

	(複数回答可)
追加された項目があった	139 (13.4%)
削除された項目があった	361 (34.9%)
その他変更が加えられた項目があった	80 (7.7%)
見直しが行われた事項はない	518 (50.1%)
その他	28 (2.7%)

全体数値としては、「見直しが行われた事項はない」との回答は全体の 50.1%に当たる 518 社である。したがって、ほぼ半数の会社において何らかの見直し (追加、削除、その他変更) が行われた項目があり、その中でも、項目の削除が行われたケースが多い (全体の 34.9%)。

項目追加の例としては、

- ・リスク認識が拡大した（変化があった）ことによる追加
- ・事業環境の変化による当該事業の固定資産の減損リスク追加
- ・リスクの顕在化による追加

といった例が挙げられている。

一方、項目削除の例としては、

- ・監査の進展によりリスク解消（減損不要）となり候補からはずれた
- ・一般的な特検リスクが監査の進展で解消

といった例が挙げられている。

なお、期中における KAM 候補からの除外については、対応に注意を要するポイントであると考えられる。一言に監査の進展によってリスク解消（減損不要）となったという場合についても様々な状況が考えられる。例えば、期中の監査を進めていった結果として、元々想定していたリスクから遠い状況であることが判明したことで単純に候補から除外されたというケースが考えられる。その一方で、最終的にはリスクが解消して減損不要と判断されたとしても、当該年度の監査において多くの時間を費やし、相当に注意を払って対応したという場合には、KAM として開示するという判断が適切であるという場合もあり得よう。前述のとおり、KAM の選定プロセスの傾向として、多くの場合、期初においては広めに項目選定を行った上で、年間の検討を通じて絞り込みを行っていく傾向がある。実際の項目の絞り込みは個々の状況に応じて監査人の判断において行われるものであり、対応もケースバイケースとならざるを得ないが、その中でも、期初における項目選定の基準と、期中における絞り込み（除外）の基準が整合しているかについては留意する必要があるだろう。また、その前提として、監査報告書の情報伝達手段としての価値の向上、財務諸表の利用者の理解向上に寄与する追加的な情報の提供による監査の透明性の向上という KAM 本来の制度目的については今一度再認識する必要があると思われる。

その他変更が加えられた項目があった事例としては、

- ・会社の独自性を表現するものへ修正
- ・会計基準の変更（見積開示会計基準）に合わせて記載内容を充実させた

といった例が挙げられている。

一方、期中での見直しが行われなかったケースのうち、早期適用を行った会社からは、前年度から既に議論が進展しており、特に見直す必要がなかったとのコメントがある。こうした事態は、来期（2022 年度 3 月期決算）においてはより多くの会社が直面する可能性もある。

（２）期中の監査人とのコミュニケーションの変化

4.（１）において検討した期初の状況に続き、期中における監査人とのコミュニケーションの変化の有無についても検討する。今回の調査では、早期適用時のアンケートと同様に、変化の有無について、以下の３点の項目に分けて確認した（アンケート問 4-2）。

- ・頻度（従前と比較して、監査人とのコミュニケーションの回数が増えたかどうか、等）
- ・形式（監査人とのコミュニケーションに関し、例えばミーティングにおける出席者等の変化等、KAM 導入を契機として従来とは異なる試みが行われたかどうか、等）
- ・内容（KAM 候補となった項目や選定理由、監査手続（見直しを含む）、参照される会社の開示状況等について、従前の期中の監査人からの監査の進捗状況の報告と比較して、その内容（報告項目や深度等）が拡充されたかどうか、等）

	頻度	形式	内容
変化があった	366 (35.1%)	122 (12.1%)	384 (38.0%)
変化はなかった	660 (63.2%)	879 (87.1%)	611 (60.5%)
その他	18 (1.7%)	8 (0.8%)	15 (1.5%)

結果としては、変化があったとの割合は頻度：35.1%、形式：12.1%、内容：38.0%となっている。全体として、変化があったとの割合が早期適用時のアンケート⁷に比べると少ないことをどのように理解すべきか。ドライラン等、事前に想定された事項（前年度以前から重点監査項目であった事項）が KAM 候補に選定されていたような場合には、プロセス全体としてほとんど変化がない（最終的な開示に向けた記載表現の調整のみ）ということも考えられる。KAM 候補に対する監査人の監査上の対応における変化があったとの回答が 15.7%にとどまっている（アンケート問 4-4）ことからしても、従来の監査プロセスの延長線上として対応していた会社が多かったとの印象は強い。ただし、個別の回答を見ると、業績変動や将来の見通しが重要な要素となる場合について、コロナ禍を含めた事業環境の変化を受けて、対応の拡充を要したケースも多く見られており、個社の経営を取り巻く状況がそのまま KAM の検討プロセスにも影響を及ぼしているものといえよう。

なお、コミュニケーションの変化の有無に付随した論点として、今回のアンケートでは、「変化があった」との回答のみを対象に「当該変化が監査人と監査役等のいずれの側の主導によるものであったか」についても調査を行った。その結果、監査役等の側の主導による変化であったとの回答の割合は頻度：28.0%、形式：42.2%、内容：14.1%となっており、母数自体が少ないという点はあるにせよ、形式における割合が高い。監査役等側が主導したとの回答を見ると、多くがミーティングにおける出席者の変化を指摘するものであり、とりわけ、従来常勤の監査役等のみが対応していた監査人とのコミュニケーションについて、社外監査役等も同席するようになったとの変化を挙げる回答が大半であった。

・頻度

- ・通常のコミュニケーションに加えて、監査役会等での監査人による状況報告、KAM だけに特化した情報交換の機会の創出、監査人⇄執行側のコミュニケーションへの監査役等の同席希望（これによる三者でのコミュニケーションの実現）等。リモート会

⁷ 早期適用時の同様のアンケートにおいては、順に 29.1%、41.7%、58.3%であった。

議等の導入によりコミュニケーション回数を増やすことは容易であった旨のコメントもあった。また、従来より頻度を増やすことに対するニーズは感じており、それがたまたま KAM を契機として実現した、という声も。

⇨従来のコミュニケーションの機会の中で対応できており、回数を増やす必要はなかったとのコメントもある。

・形式

新たにコミュニケーションに参加した例として以下。

- ・ 経理部門
- ・ 技術部門 (KAM 対象の深堀りのため)
- ・ IT 監査担当の専門家 (リスク項目について監査人が IT 活用によるデータ分析技法を用いて検討したため)

・内容

従来よりも詳細化・深化したとのコメント多数。

(3) 執行側とのコミュニケーションにおける監査役等の側からのアクション

期中の段階で KAM 候補事項について執行側とのコミュニケーションを行うために、監査役等として何らかのアクションを起こしたかについては、「KAM 候補項目に対する状況説明や報告について監査役等の側から要求した」との回答が全体の 31.1%で最多であった (アンケート問 4-3)。

	(複数回答可)
KAM 候補項目に関する状況説明や報告の要求	323 (31.1%)
情報開示拡充についての働きかけ	75 (7.2%)
社内理解を深めるための研修等の実施 (実施の要求を含む)	108 (10.4%)
監査役等の側からアクションを起こしたことはない	540 (52.0%)
その他	57 (5.5%)

具体的には、代表取締役との定期会合において KAM を対象とした意見交換の実施、その他執行側の認識を確認するための情報共有を行う機会の設定を行った例がみられる。また、執行側に対するアクションとはやや異なるが、監査人に対し、執行側とのコミュニケーション (早期ドラフトの提供による議論の開始や状況の説明等) を求めた例もある。

一方、監査役等の側からアクションは起こさなかったとの回答が全体の 52.0%を占めているが、個別の具体的回答を参照すると、社内で公式、非公式も含めた様々なコンタクトが行われていることがうかがえる。

執行側経理部門と会計監査人による、各四半期決算前の事前課題検討会の議事録の共有要請と、特に KAM 候補となりそうな見積りを伴う内容について、説明を求めた。

KAM 候補には、その時点での有報「事業等のリスク」等に会社が認識するリスクとして記

載されていない事案もあったため、KAMにする場合その点を留意（対応）するように、早い段階で注意喚起した。

取締役会で、監査等委員会の重点監査方針に KAM を追加したことを説明した。監査法人の監査計画説明会後の取締役会で「KAM 候補」の内容を説明し、注意喚起を促した。

6. 期末（監査報告書作成段階）

期末段階の議論の在り方については、監査人と執行側の間で議論がなされる形をベースとしつつ、その内容が必要に応じて監査役等に報告される、という流れが主流であると思われるが、監査役等、監査人、執行側の三者が一堂に会する協議の機会を別途設ける形も多い。今回、議論の論点については早期適用時のアンケートにおいて寄せられた回答をベースに選択肢を設定したが、傾向としては概ねカバーできていた印象である。

【監査報告書作成段階の議論において対象となった項目（アンケート問 5-1-1）】

	(複数回答可)
KAMの個数 (ある項目をKAMとして記載するかどうか)	312 (31.3%)
KAMの内容	760 (76.2%)
選定理由	606 (60.7%)
監査上の対応	313 (31.4%)
開示上の対応(特に、2021年3月期より原則適用となる見積開示会計基準に関連して)	236 (23.6%)

【議論において対象となった項目に対する検討の際に監査役等として留意した視点（アンケート問 5-2）】

	(複数回答可)
選定された項目について、KAMとして妥当か	779 (76.4%)
記載内容について、専門的知見に基づいた正確な記述となっているか	438 (42.9%)
記載内容について、株主・投資家にとって理解しやすいものとなっているか(誤解を招かない表現となっているか)	598 (58.6%)
記載内容について、会社固有の情報が含まれているか	329 (32.3%)
記載内容について、監査人のリスク認識が読み取れるものとなっているか	343 (33.6%)
選定項目及び記載内容について、開示内容との整合性が保たれているか	488 (47.8%)
その他	17 (1.7%)

なお、この段階でKAMの個数(ある項目をKAMとして選定するかどうか)について議論の対象となっている会社が3割程度あるが、前述の検討方式(幅広い候補から絞り込みをかけたいく方式)も影響しているのではないかと思われる。また、元々KAM候補となりうる項目について共通理解が形成されていることを前提に、確認的な意味合いで論点に挙げた、と

いう場合も考えられる。監査役等の検討の視点において「選定された項目について、KAMとして妥当か」が76.4%で最多であったことについても、同様に理解することができよう。

一方、議論において対象となった項目のうち、「監査上の対応」が他の項目に比しても少ない31.4%となっている点については注意を要する。監査報告書作成段階において「監査上の対応」についての議論がなされる場合には、実際の監査人のKAMへの対応についての議論ではなく、かかる対応をどのように記載するかについての議論が中心になるものと思われる。監査人の対応そのものについての議論は、主として期中においてなされた上で、期末での議論は、その確認的な位置付けに留まるものであることが望ましいと言える。

項目選定レベルの議論が期末段階までに終了している場合には、期末段階での議論は記載表現、即ち利用者の目線を意識したポイントが中心となる。アンケートにおいても、「記載内容について、株主・投資家にとって理解しやすいものとなっているか」が全体の58.6%を占めており、重要性の具体的な記載や、具体的な監査上の対応、それからどのような方法論でその妥当性を検証したのか等について、利用者目線での検討を行った様子が見られる。なお、今回のアンケートにおいて全体的に散見されたコメントとして、「誤解」についての懸念を呈するものが一定数あり、KAMがリスク情報そのものであるかのように誤解されないか、という点について指摘されている（詳細は後述）。

その他の検討における留意点としては、「開示内容との整合性」が挙げられており（アンケートにおいては全体の47.8%）、この点についての議論やアップデートに時間を要したとのコメントも多い。勿論、強制適用初年度を経験したことにより、こうしたプロセスは翌年以降ある程度円滑化していくことが期待される。しかし一方で、他の開示との関連では、今後は収益認識会計基準や「その他の記載内容」といった新たな制度が導入されていくことで、監査人側のプロセスに影響が生ずる可能性がある。監査役等としても、監査人側の検討プロセスの進捗状況をモニタリングすると共に、必要に応じて執行側に対して協力の働きかけをすることが重要になると思われる。

- ・ 一般的リスクが当社固有のリスクと認識されないように注意した
- ・ 過度に詳細にならないこと
- ・ 一般的記載内容ではなく固有情報を記載するよう要請した
- ・ リスクの内容の大きさが読み取れること
- ・ 開示内容との整合性
- ・ 守秘義務違反にならないか
- ・ 会社法の監査報告書にKAMを記載しないことについて監査人に説明を求めた

また、期末における論点の一つとして、前述の「監査役等の側から提案又は要望したにもかかわらず監査人又は執行側との見解相違によってKAM候補とならなかった事項があったか」との問いに「あった」と回答した15社の期末の状況についても確認する（アンケート問5-1-2）。15社のうち本問に対して回答をお寄せいただいたのは12件であり、「見解相違が解消された上でKAMへの追加が見送られた」が8件、「見解相違が解消されないままKAM

への追加が見送られた」が3件、「その他」が1件であり、当該項目がKAMに追加されたとの例はなかった。なお、見解相違が解消されなかったとの回答のうち、具体的状況をご回答いただいた例を下記に紹介する。

監査役3名のうち2名は、KAMとしないことに関する会計監査人の説明を了承し、1名はKAMとすべきとの意見。監査役全員の認識として、会計監査人との議論は十分に行われており、最終判断は会計監査人に委ねることとした。

7. 定時株主総会

(1) 事前準備（想定問答の作成）

【会社として検討した想定問答（アンケート問 6-1-1）】

	(複数回答可)
KAMに選定された項目について	522 (73.5%)
KAMの影響の有無	102 (14.4%)
KAM適用による監査報酬への影響の有無	16 (2.3%)
会社法上のKAMの記載についての検討状況	270 (38.0%)
その他	76 (10.7%)

【監査役等に対してなされることを想定した質問（アンケート問 6-1-2）】

	(複数回答可)
監査役等としてのKAMへの対応状況	390 (73.6%)
監査役等としてのKAMの評価（具体的項目とその評価）	140 (26.4%)
監査役等の監査報告書におけるKAMの取扱い	153 (28.9%)
その他	43 (8.1%)

定時株主総会に向けた準備として、KAMに関連した想定問答を検討したかどうかについては、「検討した」との回答は全体の69.4%であり（アンケート問 6-1-1）、多くの会社にとって導入初年度であることを踏まえると、比率としては少ないようにも思われる。また、最も多く検討された想定問答は「KAMに選定された項目について」であり、想定問答を検討した会社の73.5%が準備している。但し、当該質問を受けた場合に、具体的内容について回答を準備していた例はほとんどなく、KAMの記載が金商法上の監査人の監査報告書においてのみ行われ、かつ、定時株主総会開催時点で有価証券報告書が提出されていないという状況を前提に、総会後に開示される有価証券報告書を確認されたい旨の回答を用意した会社が多数であった（ただし、招集通知に記載された見積りに関する注記の範囲での説明について準備していたとの回答もあった）。

また、監査役等に対してなされることを想定した質問としては、「監査役等としてのKAMへの対応状況」について準備をしたとの回答が73.6%で最多であった。この点については後述のように実際に1件だけではあるが質問がなされた例もあることから、今後の定時株

主総会に向けた準備においても引き続き留意する必要がある。監査役等が準備しておくべき事項としては、検討プロセスへの関与状況、即ち監査人とのコミュニケーション（KAMの選定についてどのような議論を行ったのか）や監査役等の見解に関する事項が中心となる。一方、株主総会開催時点でまだ開示されていない当年度のKAMの内容まで踏み込んだ質問に対応する場合には、フェアディスクロージャーの観点から、総会直後の有価証券報告書の提出や適時開示といった対応まで意識する必要がある⁸。

また、来年（2022年）6月の定時株主総会においては、今年（2021年）開示したKAMについての選定理由等のみならず、その後1年間を通じてどのように対応してきたのかに関する質問を受け、説明をする必要性が生じる可能性を指摘する声もある。こうした質問に対してはまずは執行側が経営上の対応について回答することになると思われるが、監査役等としても、当該事項が翌年以降のKAMとして引き続き選定されているか否かにかかわらず、前年度以前にKAMとして開示された事項についての対応は一通り整理しておく必要がある。

（2）総会における状況

2021年6月の定時株主総会は、昨年に引き続き新型コロナウイルス感染症によって運営が大きな影響を受け、開催規模の縮小や開催時間の短縮化、株主に対する来場自粛の依頼等の対応が継続された。これを受けて会場での質問数も全体として抑えられる傾向にある中で、今回、わずかではあるが株主からKAMに関する質問が寄せられた事例が寄せられている点は注目に値する。KAMに関する質問があったとの回答は4件あり（アンケート問6-2）、そのうち質問内容についてのコメントがあるものを下記に紹介する。

- ・ KAMに対する監査役の対応が問われ、監査役会議長が対応した。
- ・ KAMについて記載がない点について問われ、会社法と金商法の違いにより株主総会招集通知に記載がない旨、有価証券報告書において開示している旨回答した。
- ・ 開示の経緯について質問があった。

また、監査役等による口頭報告（議長による代読を含む）の際に、KAMについて言及したかについても、わずか9件ながら言及したとの回答が寄せられている（アンケート問6-3）。なお、この9件のうち7件は、監査役等の監査報告においてもKAMに対して言及がされているとの回答であり、当該記載内容に準じて、監査役等のKAMの検討プロセスに対する関わり方について口頭報告をした旨のコメントが寄せられている⁹。

⁸ この他、例えば、見積開示会計基準との関係で、株主総会開催時点で開示されていないKAMに該当する内容が既に注記として公表されているような場合等にどのような対応をすべきかについては検討を要すると思われる。

⁹ 言い換えれば、KAMについて口頭のみで言及した例が存在する。「8. 開示」において言及するように、監査役等の監査報告においてKAMに対し言及することがKAMそのものの記載に先行する形での開示となることが多い現状においては、監査報告への記載については見送る一方で、口頭のみでの対応を想定することも考えられる。但し、その際にも、監査報告の記載内容を越えた範囲の（例えば、KAMの内容面にまで及ぶ）説明を行う場合には、前述の質問への対応と同様にフェアディスクロージャーの観点からの問題が生じ得ることに注意が必要である。

8. 開示

KAMの最終的な開示に関連し、監査役等の立場から検討すべき重要なポイントとして、下記の2点が挙げられる。

- ・監査役等の監査報告書においてKAMについて言及すべきか
- ・有価証券報告書における「監査役会の活動状況」の項目の中で、KAMに対する監査役等としての対応について言及すべきか

本項では、これに加えて従来より制度的な問題も指摘されている会社法上の会計監査人の監査報告書におけるKAMの記載に関する論点を合わせて、開示全般の問題として一体的に検討することとしたい。

(1) 監査役等の監査報告書での言及

当協会では、会社法上の監査役等の監査報告書におけるKAMへの言及について、下記のように考え方を整理し、2021年2月に文例（「監査上の主要な検討事項（KAM）及びコロナ禍における実務の変化等を踏まえた監査役等の監査報告の記載について」）を公表した。

【文例における考え方】

KAMは監査役等と協議した事項の中から監査人が特に重要である事項として選定されることから、監査役等が会計監査人の監査の方法を評価するに当たっては、KAM候補となった事項は考慮すべき事項の一つと考えられる。また、会社計算規則は、監査役等の監査報告に最低限含めなければならない事項のみを定めており、記載が明示的に求められていない事項についても、監査報告の趣旨に沿っている限り追加的に記載することができる。そのため、会社法上の会計監査人の監査報告へのKAMの記載の有無にかかわらず、監査役等の監査報告において監査人とKAMについて協議した旨並びにその概要に言及することは可能であると考えられる。

もっとも、監査人との協議を始めとする金商法上のKAMに関する検討プロセスについては、前述のとおり監査役等による会計監査人の監査の方法を評価する際の一要素として、現行のひな型の記載の範囲に含まれると考えることも可能であることから、必ずしも記載を追加する必要があるわけではないと考えられる。

その一方で、KAMは、投資家や株主といった監査報告の利用者からは、監査の透明性の向上、並びに監査や財務諸表に対する理解を深めるための手段として大きな期待を寄せられている。そこで、監査人の協議の相手方たる監査役等としても、こうした期待に応え、説明責任を果たすべく、監査役等の監査報告において明示的にKAMについて言及することは十分に検討に値するものとする。

【文例（明示的に言及を行う場合¹⁰）】

会計監査人が独立の立場を保持し、かつ、適正な監査を実施しているかを監視及び検証

¹⁰ 上記「考え方」にも記載しているように、文例においては、必ずしも明示的に言及を行う必要があるわけではないことを前提に、場合分けをしつつ対応を紹介している。

するとともに、会計監査人からその職務の執行状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。また、会計監査人から「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」（会社計算規則第131条各号に掲げる事項）を「監査に関する品質管理基準」（平成17年10月28日企業会計審議会）等に従って整備している旨の通知を受け、必要に応じて説明を求めました。なお、監査上の主要な検討事項については、〇〇〇〇監査法人と協議を行うとともに、その監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。

今回のアンケート問5-3の回答によると、全体の10.3%に当たる108社において監査役等の監査報告書における言及が行われており、概ね当協会の文例に沿って記載内容をご検討いただいたようである。また、具体的にKAMとしては記載しなかったもののその内容について記載した例や、招集通知に別途付した資料において間接的に開示したとの例もあった。

その一方で、有価証券報告書における監査人の監査報告書においてのみKAMが記載される形が主流である現状を前提とした場合、監査役等の監査報告書においてKAMへの対応について記載を行うことは、KAMそのものの記載に先行する形で開示が行われることになる。記載を行わなかった会社からも、その理由として、「KAMは事業等のリスクと一緒に開示すべきと判断し、会社法の監査報告に記載するのは適切でない」旨を監査人と合意したとのコメントが寄せられている。

（2）有価証券報告書における「監査役会の活動状況」での言及

前項においても言及した開示の時系列的前後に対する問題意識の観点からは、有価証券報告書における「監査役会の活動状況」の項において監査役等のKAM検討プロセスへの対応について言及することは、KAMと同時に開示することができるという点で一つの解となり得る。この点、今回のアンケート問5-5の回答によると、全体の18.6%に当たる195社において、KAMに対する監査役等としての対応につき言及されている¹¹。

下記においては、アンケートの自由記載欄において、記載内容を直接ご記入いただいた例をご紹介します。

監査上の主要な検討事項（KAM）に関して会計監査人と継続的に協議を行い、また社内
の関係部門と当該事項に関する協議を実施しております。

監査役会は、監査上の主要な検討事項（KAM：Key Audit Matters）に関して、会計監査
人と協議を行い、会計上の見積りを含む経営者の重要な判断を伴う項目、及び子会社の
事業リスク等を勘案しながら、KAMを絞り込むプロセスに携わりました。

¹¹ ただし、有価証券報告書を総会開催前に提出（提出日が総会開催日より前の日付、あるいは同日でも総会終了前に提出）した会社はアンケート問5-4の回答ベースでも16社（全体の1.5%）に留まっており、株主総会の場でKAMが明らかとなっている例は依然としてごく少数である。

監査上の主要な検討課題(KAM)」については、前事業年度より当社の経営者の重要な判断に伴う財務諸表の領域に大きく影響を及ぼすと考えられる項目を中心に会計監査人と意見交換を行い、当事業年度においては、項目を絞り、足下の運用状況について相互に情報を共有し、意見の交換を実施しました。

当年度の監査上の主要な検討事項 (KAM : Key Audit Matters) については、前年度試行した作成検討プロセスに従い、会計監査人の監査計画説明や四半期監査報告などでコミュニケーションを図るとともに、監査役としても、適宜執行に説明を求めるなどの対応を行いました。

また、本論点とは多少異なるが、実際の有価証券報告書における KAM に関する記載のうち、「監査の状況」において監査報酬に関連し KAM に関する記載が行われた例も併せてご紹介する。

(監査報酬の内容等)

前連結会計年度の監査報酬額に対し、当連結会計年度の監査報酬額は微増しているが、KAM (監査上の主要な検討事項) 検討対応等による監査工数の増加を監査報酬に反映したという増額の根拠があること。

(3) 会社法上の KAM の対応について

会社法上の会計監査人の監査報告書における KAM の記載については、昨年早期適用時と同様、任意対応した会社はごく少数に留まった。今回の調査においては、記載をされなかった会社の方に対し、社内での検討の有無のほか、監査役等の目線から、今後の見通しや制度上の問題点についてのご意見をお伺いした (アンケート問 7-2-2、7-2-3)。

【監査役等の側からみた会社法上の会計監査人の監査報告書への KAM 記載の可能性】

現時点でも可能と考える	194 (22.5%)
今後実務が成熟すれば可能と考える	420 (48.7%)
現行制度では困難と考える	210 (24.3%)
その他	39 (4.5%)

【「現行制度では困難と考える」と回答した場合、その理由】

	(複数回答可)
会社法と金商法のスケジュールのずれ	156 (75.4%)
会社法と金商法の開示項目の差	115 (55.6%)
その他	9 (4.3%)

まず、記載を検討した (ものの実際に記載には至らなかった) 会社は、全体の 17.8%であった。そして、今後の記載の可能性については、「現時点で可能と考える」が 22.5%、「今後実務が成熟すれば可能と考える」が 48.7%であり、全体の 7 割程度の方が、現行制度の下であっても、少なくとも将来的には対応は可能と考えているようである。一方、「現行制度では困難」と回答された方からは、その理由として、従来指摘されていたスケジュール上の問題 (75.4%)、両制度間での開示範囲の違い (55.6%) に加えて、KAM として開示するこ

と自体の影響を懸念する声が散見された（リスク情報として誤解されたまま独り歩きして会社経営に影響を及ぼすのではないか、という意味で、KAMが開示として定着してから検討すべき、という趣旨のコメント）。

この点、昨年早期適用時において実際に会社法上のKAMの任意適用を行った会社からは、円滑な実現の要因として、①会計監査人の早い段階からの導入決断、②執行側が企業情報の開示充実責任を自覚し、拡充に積極的に取り組んだこと、③監査役等の側からの①②の対応姿勢の評価と積極的な後押しの3点が指摘されており、その中でも②の執行側による積極的な取組みが強調されていた。前述のとおり、多くの監査役等の方が記載の実現に対してはポジティブな感触を持っている点は注目に値するものの、現行制度の任意対応を前提とした場合には、実際の対応に向けては監査人、執行側、監査役等の三者が一体となって取組みを進めることが必須となろう。

なお、今回のアンケートにおいては、会社法上の会計監査人の監査報告書においてKAMが記載されたかどうかについてお尋ねしたところ、一定数の会社から記載された旨のご回答をいただいたが、当該会社の会計監査人の監査報告書における記載状況を確認させていただいた上で、当てはまらないと判断された会社について当該設問に限り回答母数から除外させていただいたことをご容赦いただきたい。

第3章 総括的な状況

9. 導入の効果

(1) 開示についての変化

KAM 導入の目的の一つに、検討プロセスを契機として未公表情報や守秘義務に関する取扱いとの関係及び財務諸表利用者の視点を考慮することによる会社の開示情報の充実・見直しが挙げられる。そこで、今回のアンケートにおいては、各社においてこうした充実・見直しが行われたかどうかを調査することとした。

アンケート集計結果において開示情報の充実・見直しがあったとの回答は全体の 12.3% と決して多数派ではないが、見積開示会計基準との関係で、KAM の開示とセットとなり開示が深化したとのコメントが多く寄せられており、企業開示と KAM が両輪の関係にある点が改めて認識されたように思われる。

- ・ 経営者による財政状態 経営成績および C/F の状況分析の記載充実
- ・ KAM 記載がネガティブに取られないように、その事業の意味合いを丁寧に説明するようになった
- ・ 金融庁の企業開示好事例集の分析を集め自社で適用可能なベストプラクティスを複数選定し執行部門へ提案した
- ・ 有報の事業等のリスクの記載と KAM との連動性を図った

(2) 導入に対する実感

「企業ごとの監査の重点事項の違いを明確化することによる投資家や株主といった利用者に対する監査の透明性の向上」が KAM 導入の一義的な目的であるが、KAM 導入の効果はそれに限られず多岐に渡ることが期待されている。そこで、昨年に引き続き、監査役等が実感する KAM 導入の効果について選択肢式で調査した（アンケート問 7-3）。

	(複数回答可)
投資家・株主やアナリストといった財務諸表の利用者にとって理解が深まった	263 (26.0%)
監査役等、監査人、執行側相互のコミュニケーションが活発化し、監査品質が向上した	576 (57.0%)
監査人に従来以上の緊張感が生まれた	254 (25.1%)
従来 of 監査プロセスについて効率化が図られた	26 (2.6%)
会社としてリスクマネジメントの重要性に対する認識が向上した	392 (38.8%)
その他	105 (10.4%)

最多となったのは昨年同様に「監査役等・監査人・執行側相互のコミュニケーションが活発化し、監査品質が向上した」であった（全体の 57.0%）。一方、昨年の調査において他の項目に比べて相対的に少なかった「会社としてリスクマネジメントの重要性に対する認識

が向上した」は今年の実施各社においては以前から重要性に対する認識が定着しており、KAM 導入を契機とするまでもなかったと思われる）と整合的であると思われる。

また、個々の項目におけるコメントを見ても、監査役等の印象としては全般的に前向きなコメントが多数派を占める。その一方で、懸念が呈されているポイントとしては下記のような点が指摘されている。

- ・KAM という制度そのもの、あるいは記載内容に対する誤解に基づく悪影響を懸念（この点に関しては、誤解を与えることのないように記載内容を十分に検討しなければならない、という意味で、監査人に緊張感を与えるという趣旨で肯定的に捉える見解もあった）。
- ・中長期的に有益な開示となるか。会社によっては毎年ほぼ変化がなく、ボイラープレート化してしまうことを懸念。

特に 2 点目のコメントにおいて言及されている記載の変化についてのコメントは要注目である。制度導入以前、「ボイラープレート化」については、各社の記載が横並びで似通った内容となることを示したものであったが、今後の課題としては、個社における KAM が項目・表現の両方で毎年固定化してしまう、という意味での懸念が指摘されている。そこで、本報告書においては、便宜上、前者（各社の記載が横並びで似通った内容となる状態）を「横のボイラープレート化」、後者（個社の記載が経年変化せずに固定化した内容となる状態）を「縦のボイラープレート化」と呼称した上で、次項において今後に向けた検討を行うこととしたい。

10. 早期適用会社の 2 年目の状況

KAM が制度趣旨に沿って中長期的に有益な開示となるかどうかという意味では、前項末尾において言及した「縦のボイラープレート化」の問題もあるように、導入 2 年目以降の実務においてどのように対応していくかが重要なポイントとなる。そこで、早期適用を行った会社のみを対象に、導入初年度と比較して検討プロセスに係る実務に何らかの変化があったかを調査したところ、「変化があった」との回答は 22.0%に留まった（アンケート問 7-4）が、その中でも、下記具体的コメントにもあるように、検討プロセスの効率化を指摘する声も複数あった¹²。また、下記コメント 4 点目にあるように、前述の「縦のボイラープレート化」を回避するための具体的な取り組みを行っている例も見受けられた。

KAM 候補の選定や記述に関する議論時間は減少した。監査委員の一員として、KAM のボイ

¹² アンケート問 4-1 における早期適用会社の数値の状況を見ると、「見直しが行われた事項はない」の数値が 10 ポイント以上高くなっているのをはじめ、全体的に期中の見直しが行われた割合が低くなっている。前年度の検討プロセスを活用し、期初の候補選定の段階で相当程度の絞り込みが行われていたものと思われる。

ラッププレート化も気にはしている。
KAM に選定する事項の協議が早まったが、ドラフトの提示は若干遅くなり頻度も減少した。
KAM 検討プロセスにおいて効率が 25%程度向上した。
2020 年 3 月期より当社は KAM を早期適用しているが、KAM の検討プロセスにおいて、記載内容のボイラッププレート化や KAM の個数の固定化を回避するために、早期適用した他社の KAM の内容や日本公認会計士協会より 2020 年 10 月に公表された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」の内容分析を監査法人と実施するプロセスを新たに追加することとなった。

2021 年 3 月期に関しては、コロナ禍という特殊事情に起因して新たな検討項目が生じたケースも多いものと思われ、その意味では固定化に対する懸念は生じにくい状況であったとも考えられる。一方、今後は、経済環境や個社の事業の状況に変化が乏しく、また、会計基準等においても新しいものが導入されるわけでもない、といったタイミングが到来することも想定される。複数年にわたって似たような記載が続くことは、それ自体が情報価値を有する可能性もあり、必ずしも「縦のボイラッププレート化」として問題視されるべきではない場合もあり得よう。しかし、そういった場合にも、監査報告書の情報伝達手段としての価値の向上、財務諸表の利用者の理解向上に寄与する追加的な情報の提供による監査の透明性の向上という KAM 本来の制度目的に照らし、利用者にとって有益といえる情報を提供するためにどのような対応をすべきかについては、中長期的に留意すべき課題であろう。また、その一方で、従来懸念されてきた「横のボイラッププレート化」を回避すべき趣旨の下、利用者にとって有益な個社の情報が含まれているか、という観点からの検討は 2 年目以降も引き続き重要であると考えられる。

なお、検討の結果として前年度に KAM として開示した項目を翌年に除外した場合の対応に関する事例として、除外の理由につき監査報告書に記載が行われた例がある。監査報告書において前年度に関する事項や背景等をどこまで記述できるかという課題はあるものの、利用者とのコミュニケーションという意味では注目に値する。

【早期適用会社において、前年度に KAM として開示した項目を翌年に除外した理由について記載がなされている事例】

当連結会計年度の連結財務諸表の監査において、当監査法人は、(中略)、以下の三点を監査上の主要な検討事項とした。
(1)
(2)
(3)
なお、これらの項目のうち、(2) は、(中略)、また、(3) は、(中略) を考慮し、当連結会計年度の連結財務諸表の監査における監査上の主要な検討事項とした項目である。

これに対し、前連結会計年度の連結財務諸表の監査において監査上の主要な検討事項とした（中略）については、（中略）ことから、当連結会計年度の連結財務諸表の監査における監査上の主要な検討事項としていない。

当監査法人は、前連結会計年度の監査上の主要な検討事項に記載した事項を含め、連結財務諸表における特別な検討を必要とするリスクとして識別した事項又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価した事項等について、連結財務諸表に与える影響度合及びリスクの変化等について、監査計画の策定時から監査の過程を通じて検討を行い、監査役及び監査役会とも十分な協議を行った。この結果、前連結会計年度において監査上の主要な検討事項としていた（中略）についてはリスクが低減したため当該検討事項からは除外し、当連結会計年度の連結財務諸表の監査において、以下の事項を監査上の主要な検討事項とした。

おわりに

2021年3月期決算に係る対応は、KAMの強制適用初年度であることに加えて、見積開示会計基準が原則適用となるタイミングでもあり、会計監査における一つのターニングポイントであった。各社の対応に御多忙を極めておられる中、快く調査に御協力いただいた当協会の会員の皆様、並びに関係部署の皆様にはこの場を借りて心より御礼申し上げたい。

今回の研究においては、昨年の早期適用会社を対象としたアンケートの視点を踏襲しつつも、これに加えて二つのアプローチで研究の発展を試みた。具体的には、飛躍的に多くの会社を対象となることを見据えて、全体的な対応の傾向を数値の割合で把握することと、昨年見られなかったような例外的な対応状況の捕捉を目指したものであるが、どちらも一定の成果を収めたものと思われる。

年間の検討プロセスの考察を通じての実感としては、少なくとも監査役等の側からの視点として、従来のプロセスからの変化を感じていないとの声が相当数あったが、これは、個社の状況、あるいは従前の監査役等と監査人とのコミュニケーションによって、KAM候補となりうる項目に対する共通理解が形成されており、記載内容についても大きな見解の相違がなかったためと思われる。その意味では、制度は全体としては概ね円滑なスタートを切ることができたと思われ、これはひとえに監査役等、監査人、経理部門を始めとする関係部署等各位の導入に向けた入念な準備と、従前からの実務の蓄積によるものであろう。2022年3月期以降は収益認識基準や「その他の記載内容」といった新たな制度が導入されていくこともあり、引き続きより一層の積極的なコミュニケーションによる実務の進展に期待したい。

一方、今後の展望に目を転じると、KAM導入の効果については中長期的に検証を続けていく必要があるだろう。検証すべき項目としては、例えば、KAMが利用者にとどの程度、また、どのように利用されているのか、また、記載内容については利用者にとって導入以前の期待に応える開示となっているのかといった点が考えられよう。また、KAMの個数自体が全体的な傾向として欧米と比較して少ないとの指摘もあり、利用者目線の声を確認する必要がある。こうしたフィードバックによって開示内容、さらには監査全体の品質を向上させていく、いわば対話の好循環を形成するためには、前述の「縦のボイラープレート化」の問題も含めて、導入をゴールと捉えるのではなく、一層の改善に向けた関係各者の継続的な取り組みが今後の課題となるように思われる。

「投資家と企業の対話ガイドライン」では、監査役等の「監査上の主要な検討事項の検討プロセスにおける外部会計監査人との協議」が対話の項目に挙げられており（同ガイドライ

ン3-11)、KAMそのもののみならず、監査役等のKAM検討プロセスへの対応もそれ自体が投資家の関心事項となり得る。是非、KAM導入の目的である「監査の透明性向上と企業の情報開示拡充による監査品質の向上」の実現に向けて引き続き積極的な役割を果たしていただきたく、本報告書をその一助として御活用いただければこの上ない喜びである。

以上

第 48 期 会計委員会 委員名簿（肩書は検討当時のもの）

委員長	川島 勇	日本電気(株) 監査役	
専門委員	弥永 真生	明治大学専門職大学院会計専門職研究科	教授
専門委員	志村 さやか	日本公認会計士協会	常務理事
委員	皆川 邦仁	日本板硝子(株)	取締役監査委員
委員	塩谷 公朗	三井物産(株)	常勤監査役
委員	丹羽 卓三	タキヒヨー(株)	取締役常勤監査等委員
委員	松田 昌樹	トラスコ中山(株)	常勤監査役
委員	榎本 俊彦	日本精工(株)	取締役常勤監査委員
委員	小口 光義	(株)マルチブック	常勤監査役
委員	大野 和人	(公社)日本監査役協会	専務理事
事務局	山形 昭夫	(公社)日本監査役協会 企画部企画課	課長
事務局	関谷 一也	(公社)日本監査役協会 企画部企画課	担当課長
事務局	小平 高史	(公社)日本監査役協会 企画部企画課	課長代理

KAM 強制適用初年度の検討プロセスにおける 監査役等の関与についてのアンケート 集計結果

実施期間：2021年7月14日（金）～8月6日（金）
対象：3月決算の上場会社である当協会会員（一社一回答）
実施形式：インターネット上のアンケートフォームにて回答
回収数（率）：2,045社中1,051社より回答を受領（51.4%）

※各設問においては特徴的な自由記載事例を御紹介しております。
紙幅の関係上、全ての御回答を御紹介いたしかねますことを御了承ください。
また、御回答内容につきましては、収録に当たり一部修正をさせていただいております。

※集計数値は上段に回答数、下段に割合（%）を記載しております。
割合（%）は回答数を集計母数で除した数値（小数点以下第2位四捨五入）を
表示しているため、合計数値が100とならない場合もあります。

※各設問における無回答は集計母数から除外しております。

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表1 KAM候補個数が明らかとなる段階 - 個別】

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 (マ ジ ャ ス ダ ツ ー)	地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満 以下 3 0	3 億 円 未 満 超 5 0	1 億 円 未 満 超 5	(今 期 が 初 年 度)	2 0 2 1 年 3 月 期 に 係 る 監 査 か ら	2 0 2 0 年 3 月 期 に 係 る 監 査 か ら
n	870	47	823	610	109	128	23	331	218	321	136	35	699
監査契約締結段階	229 26.3	18 38.3	211 25.6	162 26.6	24 22.0	36 28.1	7 30.4	86 26.0	57 26.1	86 26.8	39 28.7	11 31.4	179 25.6
監査計画策定段階	241 27.7	8 17.0	233 28.3	175 28.7	31 28.4	30 23.4	5 21.7	80 24.2	60 27.5	101 31.5	25 18.4	4 11.4	212 30.3
第一四半期報告時点	124 14.3	6 12.8	118 14.3	85 13.9	14 12.8	22 17.2	3 13.0	55 16.6	30 13.8	39 12.1	25 18.4	4 11.4	95 13.6
第二四半期報告時点	128 14.7	5 10.6	123 14.9	89 14.6	15 13.8	20 15.6	4 17.4	53 16.0	35 16.1	40 12.5	22 16.2	7 20.0	99 14.2
第三四半期報告時点	92 10.6	4 8.5	88 10.7	60 9.8	14 12.8	15 11.7	3 13.0	37 11.2	23 10.6	32 10.0	17 12.5	6 17.1	69 9.9
3月末時点	34 3.9	3 6.4	31 3.8	25 4.1	6 5.5	2 1.6	1 4.3	10 3.0	8 3.7	16 5.0	5 3.7	1 2.9	28 4.0
期末(監査報告書作成段階)	22 2.5	3 6.4	19 2.3	14 2.3	5 4.6	3 2.3	-	10 3.0	5 2.3	7 2.2	3 2.2	2 5.7	17 2.4
確定(開示)	0 0.0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
合計	870 100.0	47 100.0	823 100.0	610 100.0	109 100.0	128 100.0	23 100.0	331 100.0	218 100.0	321 100.0	136 100.0	35 100.0	699 100.0

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表1 KAM候補個数が明らかとなる段階 - 連結】

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	いない 早期適用は行って	東証一部	東証二部	新興市場（マザーズ・ジャスダック）	地方単独上場・その他	1億円以下 30億円未満	30億円超 100億円未満	100億円超 500億円以上	（今期が初年度） 2021年3月期に係る監査から	2020年3月期に係る監査から	それ以前から
n	868	52	816	656	97	94	21	286	238	344	131	34	703
監査契約締結段階	235 27.1	20 38.5	215 26.3	191 29.1	16 16.5	23 24.5	5 23.8	65 22.7	66 27.7	104 30.2	34 26.0	9 26.5	192 27.3
監査計画策定段階	254 29.3	9 17.3	245 30.0	195 29.7	30 30.9	24 25.5	5 23.8	72 25.2	71 29.8	111 32.3	29 22.1	5 14.7	220 31.3
第一四半期報告時点	131 15.1	9 17.3	122 15.0	98 14.9	15 15.5	17 18.1	1 4.8	50 17.5	35 14.7	46 13.4	25 19.1	2 5.9	104 14.8
第二四半期報告時点	132 15.2	4 7.7	128 15.7	97 14.8	17 17.5	13 13.8	5 23.8	51 17.8	38 16.0	43 12.5	21 16.0	8 23.5	103 14.7
第三四半期報告時点	79 9.1	4 7.7	75 9.2	53 8.1	12 12.4	11 11.7	3 14.3	31 10.8	21 8.8	27 7.8	16 12.2	6 17.6	57 8.1
3月末時点	14 1.6	1 1.9	13 1.6	10 1.5	2 2.1	- -	2 9.5	3 1.0	2 0.8	9 2.6	3 2.3	- -	11 1.6
期末（監査報告書作成段階）	23 2.6	5 9.6	18 2.2	12 1.8	5 5.2	6 6.4	- -	14 4.9	5 2.1	4 1.2	3 2.3	4 11.8	16 2.3
確定（開示）	0 0.0	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -	- -
合計	868 100.0	52 100.0	816 100.0	656 100.0	97 100.0	94 100.0	21 100.0	286 100.0	238 100.0	344 100.0	131 100.0	34 100.0	703 100.0

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表2 KAM候補個数に変化が生じた時期及び状況 - 個別】(複数選択可)

	全体	内訳		F1		F2				F3			F4		
		増加	減少	早期適用を行った	早期適用は行っていない	東証一部	東証二部	クズ、新興市場(マザーズ、ジャスダック)	の地方単独上場・その他	1億円以下 30億円未満	30億円超 100億円未満	100億円超 500億円以上	(今期が初年度) に係る2021年3月期 の監査から	2020年3月期 に係る監査から	それ以前から
n	596	73	475	28	568	422	73	85	16	227	157	212	96	21	479
監査計画策定段階	16 2.7	4 5.5	15 3.2	4 14.3	12 2.1	9 2.1	1 1.4	5 5.9	1 6.3	9 4.0	4 2.5	3 1.4	2 2.1	3 14.3	11 2.3
第一四半期報告時点	41 6.9	5 6.8	40 8.4	1 3.6	40 7.0	25 5.9	5 6.8	9 10.6	2 12.5	17 7.5	14 8.9	10 4.7	8 8.3	3 14.3	30 6.3
第二四半期報告時点	108 18.1	34 46.6	101 21.3	2 7.1	106 18.7	77 18.2	17 23.3	14 16.5	- -	37 16.3	34 21.7	37 17.5	15 15.6	4 19.0	89 18.6
第三四半期報告時点	176 29.5	31 42.5	172 36.2	4 14.3	172 30.3	124 29.4	25 34.2	22 25.9	5 31.3	68 30.0	54 34.4	54 25.5	33 34.4	5 23.8	138 28.8
3月末時点	196 32.9	40 54.8	191 40.2	5 17.9	191 33.6	142 33.6	26 35.6	24 28.2	4 25.0	74 32.6	47 29.9	75 35.4	35 36.5	4 19.0	157 32.8
期末(監査報告書作成段階)	114 19.1	25 34.2	110 23.2	6 21.4	108 19.0	75 17.8	14 19.2	19 22.4	6 37.5	49 21.6	26 16.6	39 18.4	13 13.5	6 28.6	95 19.8
確定(開示)	19 3.2	5 6.8	19 4.0	1 3.6	18 3.2	13 3.1	2 2.7	4 4.7	- -	7 3.1	5 3.2	7 3.3	2 2.1	- -	17 3.5
個数変化なし	100 16.8	- -	- -	11 39.3	89 15.7	77 18.2	8 11.0	12 14.1	3 18.8	35 15.4	21 13.4	44 20.8	16 16.7	5 23.8	79 16.5
合計	496 83.2	73 100.0	475 100.0	17 60.7	479 84.3	345 81.8	65 89.0	73 85.9	13 81.3	192 84.6	136 86.6	168 79.2	80 83.3	16 76.2	400 83.5

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表2 KAM候補個数に変化が生じた時期及び状況 - 連結】(複数選択可)

	全体	内訳		F1		F2				F3			F4		
		増加	減少	早期適用を行った	早期適用は行っていない	東証一部	東証二部	クズ、新興市場(マザーズ、ジャスダック)	の地方単独上場・その他	1億円以下<30億円未満	30億円超<100億円未満	100億円超<500億円以上	(今期が初年度)に係る2021年3月期初年度から	2020年3月期に係る監査から	それ以前から
n	656	87	528	35	621	511	66	65	14	203	191	262	102	21	533
監査計画策定段階	17 2.6	4 4.6	17 3.2	4 11.4	13 2.1	10 2.0	-	6 9.2	1 7.1	9 4.4	4 2.1	4 1.5	3 2.9	3 14.3	11 2.1
第一四半期報告時点	47 7.2	9 10.3	46 8.7	1 2.9	46 7.4	34 6.7	6 9.1	6 9.2	1 7.1	14 6.9	17 8.9	16 6.1	8 7.8	3 14.3	36 6.8
第二四半期報告時点	114 17.4	37 42.5	106 20.1	3 8.6	111 17.9	90 17.6	13 19.7	11 16.9	-	29 14.3	38 19.9	47 17.9	14 13.7	2 9.5	98 18.4
第三四半期報告時点	202 30.8	44 50.6	197 37.3	10 28.6	192 30.9	157 30.7	24 36.4	16 24.6	5 35.7	60 29.6	70 36.6	72 27.5	31 30.4	3 14.3	168 31.5
3月末時点	211 32.2	45 51.7	206 39.0	7 20.0	204 32.9	169 33.1	19 28.8	20 30.8	3 21.4	71 35.0	55 28.8	85 32.4	37 36.3	6 28.6	168 31.5
期末(監査報告書作成段階)	165 25.2	30 34.5	158 29.9	7 20.0	158 25.4	115 22.5	20 30.3	23 35.4	7 50.0	57 28.1	46 24.1	62 23.7	23 22.5	8 38.1	134 25.1
確定(開示)	19 2.9	5 5.7	19 3.6	-	19 3.1	16 3.1	-	3 4.6	-	5 2.5	7 3.7	7 2.7	1 1.0	-	18 3.4
個数変化なし	102 15.5	-	-	11 31.4	91 14.7	86 16.8	5 7.6	9 13.8	2 14.3	28 13.8	20 10.5	54 20.6	13 12.7	5 23.8	84 15.8
合計	554 84.5	87 100.0	528 100.0	24 68.6	530 85.3	425 83.2	61 92.4	56 86.2	12 85.7	175 86.2	171 89.5	208 79.4	89 87.3	16 76.2	449 84.2

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表3 KAM候補個数の平均 - 個別】

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	いない 早期適用は行って	東証一部	東証二部	新規市場（マザーズ、ジャスダック）	の地方単独上場・その他	1億3000万円以下	3億0000万円超	1億0000万円超	（今期が初年度） 2021年3月期	2020年3月期	それ以前から
n	870	47	823	610	109	128	23	331	218	321	136	35	699
監査契約締結段階	2.18	1.94	2.20	2.06	2.62	2.44	2.00	2.15	2.19	2.20	2.62	2.82	2.04
監査計画策定段階	2.38	1.65	2.42	2.36	2.44	2.45	2.25	2.22	2.65	2.35	2.62	2.27	2.34
第一四半期報告時点	2.38	1.72	2.42	2.37	2.57	2.35	2.07	2.28	2.62	2.33	2.72	1.74	2.34
第二四半期報告時点	2.20	1.59	2.23	2.18	2.25	2.11	2.89	2.17	2.27	2.17	2.56	1.50	2.16
第三四半期報告時点	1.80	1.54	1.82	1.81	1.76	1.68	2.52	1.80	1.66	1.90	2.06	1.41	1.77
3月末時点	1.44	1.33	1.44	1.45	1.41	1.39	1.55	1.39	1.33	1.56	1.42	1.24	1.45
期末（監査報告書作成段階）	1.27	1.28	1.27	1.30	1.21	1.22	1.09	1.19	1.23	1.39	1.29	1.18	1.27
確定（開示）	1.23	1.22	1.23	1.25	1.19	1.19	1.09	1.16	1.17	1.33	1.26	1.18	1.22

Q1.KAM候補個数

Q1-1.【表3 KAM候補個数の平均 - 連結】

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 (マ ジ ャ ス ダ ツ ー)	地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満 以下 3 0	3 億 円 未 満 超 5 0	1 億 円 未 満 超 5	(今 期 が 初 年 度)	2 0 2 1 年 3 月 期 に 係 る 監 査 か ら	2 0 2 0 年 3 月 期 に 係 る 監 査 か ら
n	868	52	816	656	97	94	21	286	238	344	131	34	703
監査契約締結段階	2.52	2.15	2.55	2.50	3.00	2.39	2.20	2.31	2.61	2.60	3.03	2.89	2.41
監査計画策定段階	2.70	2.31	2.72	2.73	2.59	2.62	2.40	2.34	2.91	2.79	2.84	2.50	2.68
第一四半期報告時点	2.65	2.29	2.68	2.69	2.33	2.72	2.55	2.37	2.76	2.79	2.67	1.88	2.67
第二四半期報告時点	2.46	2.17	2.47	2.46	2.27	2.40	3.38	2.30	2.41	2.61	2.72	1.75	2.44
第三四半期報告時点	2.03	2.17	2.02	2.05	1.78	1.98	2.83	1.97	1.77	2.26	2.26	2.03	1.99
3月末時点	1.64	1.72	1.63	1.66	1.48	1.61	1.65	1.52	1.45	1.85	1.61	1.70	1.64
期末(監査報告書作成段階)	1.43	1.67	1.42	1.48	1.25	1.31	1.16	1.27	1.30	1.65	1.42	1.50	1.43
確定(開示)	1.40	1.67	1.39	1.44	1.25	1.30	1.16	1.27	1.24	1.61	1.42	1.50	1.39

Q1_2.ドラフトの提供

Q1-2-1. 監査計画策定段階までに、ドラフト(項目に加えて、当該項目がKAMとして記載された場合にどのような記載がされるかについての文章案)の提供はありましたでしょうか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期適用を行った	早期適用は行っていない	東証一部	東証二部	新興市場(ダウ・ジャズ)	地方単独上場・その他	1億円未満	3億000万円超	1億000万円超	2021年1-3月期	2020年3-5月期	
n	1051	64	987	738	132	155	26	412	267	372	174	42	835
ドラフト(項目に加えて、当該項目がKAMとして記載された場合にどのような記載がされるかについての文章案)の提供があった	319 30.4	27 42.2	292 29.6	226 30.6	36 27.3	48 31.0	9 34.6	124 30.1	84 31.5	111 29.8	64 36.8	16 38.1	239 28.6
ドラフトには至らないものの、各項目について、記載予定内容の大まかな概要が示された	175 16.7	10 15.6	165 16.7	118 16.0	18 13.6	31 20.0	8 30.8	73 17.7	37 13.9	65 17.5	32 18.4	5 11.9	138 16.5
監査計画策定段階までに示されたのはKAM候補となる項目のみであり、どのような記載がなされるかについては特に示されなかった	315 30.0	13 20.3	302 30.6	228 30.9	41 31.1	41 26.5	5 19.2	118 28.6	92 34.5	105 28.2	41 23.6	8 19.0	266 31.9
監査計画策定段階までにはKAM候補となる項目は示されなかった	227 21.6	10 15.6	217 22.0	153 20.7	37 28.0	33 21.3	4 15.4	93 22.6	53 19.9	81 21.8	35 20.1	12 28.6	180 21.6
その他	15 1.4	4 6.3	11 1.1	13 1.8	-	2 1.3	-	4 1.0	1 0.4	10 2.7	2 1.1	1 2.4	12 1.4

【大まかな概要の提示あり】

当社は従来より、明確なKAMとしての表現はしていないものの重要な対象事項としての選定はしていたので、基本的にはその流れを踏襲することで会計監査人と一致した。

候補項目について、それぞれのKAMの内容及びKAMになる可能性があることと決定した理由、並びに監査上の対応についての概要報告があった。

一昨年から、仮に先行適用する場合のドラフト提示や、他社事例の紹介あり。

監査重点領域として9項目の候補リスクならび監査論点が提示され、それぞれのリスクの具体的な内容、監査上の対応点としてそれらの内部統制、監査手順が記載されていた。また9項目のうち、2項目については「KAM候補」と識別され、今後の絞り込みによっては変更される可能性が説明されました。当社では子会社の重要性が低いことため連結のKAMについては特段の説明はありませんでした。(単体と同一になるため)

候補になった項目につき、「特に注意を払った事項」としたかどうかとその理由、さらに「特に重要な事項」としたかどうかとその理由の提示があった。

【項目のみ示された】

監査重点領域の各項目(17項目)の説明があった。また前期に早期開示はしていないが、仮に前期KAM開示したとすればこの項目という提示があった。

KAMに該当するであろう項目については、会計監査人と協議して重大なものは前年度までに対応したため、運用初年度に対象となりそうな項目がなく、適用可能なKAM項目案について協議した。問題を生じたら項目を増やすことを検討していたものの問題を生じなかったため「コロナ危機が税効果会計に与える影響」を対象項目とした。

Q1_2.ドラフトの提供

Q1-2-2. KAM(あるいはKAMを含んだ監査報告書のドラフト)が監査役等に提供された時期についてご回答ください。

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って いない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (マ ジャ ス ダ ツ ザ ー)	地方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満	3 億 円 未 満	1 億 円 超 5 億 円 未 満	2 0 1 9 年 1 月 1 日 以 前 の 期 間 が 初 年 度)	2 0 2 0 年 3 月 期 に 係 る 監 査 か ら	
n	724	37	687	506	95	106	17	286	180	258	109	26	589
7月	68 9.4	6 16.2	62 9.0	44 8.7	12 12.6	7 6.6	5 29.4	27 9.4	17 9.4	24 9.3	16 14.7	3 11.5	49 8.3
8月	55 7.6	1 2.7	54 7.9	39 7.7	9 9.5	6 5.7	1 5.9	19 6.6	18 10.0	18 7.0	7 6.4	3 11.5	45 7.6
9月	42 5.8	1 2.7	41 6.0	28 5.5	3 3.2	11 10.4	-	16 5.6	7 3.9	19 7.4	2 1.8	1 3.8	39 6.6
10月	57 7.9	5 13.5	52 7.6	39 7.7	9 9.5	9 8.5	-	20 7.0	18 10.0	19 7.4	17 15.6	1 3.8	39 6.6
11月	107 14.8	2 5.4	105 15.3	83 16.4	7 7.4	15 14.2	2 11.8	30 10.5	26 14.4	51 19.8	14 12.8	2 7.7	91 15.4
12月	74 10.2	2 5.4	72 10.5	58 11.5	9 9.5	6 5.7	1 5.9	29 10.1	17 9.4	28 10.9	10 9.2	3 11.5	61 10.4
1月	34 4.7	1 2.7	33 4.8	24 4.7	3 3.2	7 6.6	-	16 5.6	11 6.1	7 2.7	6 5.5	-	28 4.8
2月	92 12.7	3 8.1	89 13.0	65 12.8	9 9.5	15 14.2	3 17.6	37 12.9	27 15.0	28 10.9	4 3.7	5 19.2	83 14.1
3月	64 8.8	6 16.2	58 8.4	45 8.9	9 9.5	8 7.5	2 11.8	27 9.4	11 6.1	26 10.1	12 11.0	2 7.7	50 8.5
4月	46 6.4	1 2.7	45 6.6	36 7.1	5 5.3	5 4.7	-	17 5.9	13 7.2	16 6.2	8 7.3	-	38 6.5
5月	62 8.6	6 16.2	56 8.2	34 6.7	15 15.8	11 10.4	2 11.8	33 11.5	11 6.1	18 7.0	10 9.2	3 11.5	49 8.3
6月	23 3.2	3 8.1	20 2.9	11 2.2	5 5.3	6 5.7	1 5.9	15 5.2	4 2.2	4 1.6	3 2.8	3 11.5	17 2.9

Q1_2.ドラフトの提供

Q1-2-3-1. 回数

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	早期適用は行って いない	東証一部	東証二部	新興市場（マザーズ・ジャスダック）	地方単独上場・その他	1億円以下 30億円未満	3億円超 10億円未満	10億円超 50億円以上	（今期が初年度） 2021年3月期 に係る監査から	2020年3月期 に係る監査から	それ以前から
n	1035	62	973	730	130	149	26	402	265	368	171	42	822
0回	132 12.8	16 25.8	116 11.9	76 10.4	22 16.9	30 20.1	4 15.4	71 17.7	31 11.7	30 8.2	30 17.5	7 16.7	95 11.6
1回	311 30.0	14 22.6	297 30.5	208 28.5	49 37.7	42 28.2	12 46.2	134 33.3	82 30.9	95 25.8	60 35.1	9 21.4	242 29.4
2回	239 23.1	14 22.6	225 23.1	170 23.3	32 24.6	33 22.1	4 15.4	88 21.9	57 21.5	94 25.5	25 14.6	10 23.8	204 24.8
3回	204 19.7	12 19.4	192 19.7	158 21.6	10 7.7	33 22.1	3 11.5	71 17.7	57 21.5	76 20.7	35 20.5	9 21.4	160 19.5
4回	99 9.6	6 9.7	93 9.6	77 10.5	11 8.5	9 6.0	2 7.7	26 6.5	25 9.4	48 13.0	11 6.4	6 14.3	82 10.0
5回	36 3.5	- -	36 3.7	28 3.8	5 3.8	2 1.3	1 3.8	9 2.2	10 3.8	17 4.6	10 5.8	- -	26 3.2
6回	5 0.5	- -	5 0.5	5 0.7	- -	- -	- -	1 0.2	1 0.4	3 0.8	- -	- -	5 0.6
7回	3 0.3	- -	3 0.3	3 0.4	- -	- -	- -	1 0.2	1 0.4	1 0.3	- -	- -	3 0.4
8回	4 0.4	- -	4 0.4	4 0.5	- -	- -	- -	- -	1 0.4	3 0.8	- -	1 2.4	3 0.4
9回	1 0.1	- -	1 0.1	- -	1 0.8	- -	- -	1 0.2	- -	- -	- -	- -	1 0.1
10回	1 0.1	- -	1 0.1	1 0.1	- -	- -	- -	- -	- -	1 0.3	- -	- -	1 0.1

Q1_2.ドラフトの提供

Q1-2-3-2. そのうち、4月以降の期末監査の期間における回数

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 （ マ ジ ャ ス ）	地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満 以下 3 0	3 億 円 未 満 超 5 0	1 億 円 未 満 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ） に 係 る 監 査 か ら 2 0 1 年 3 月 期	に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 年 3 月 期	それ 以 前 か ら
n	1025	64	961	725	126	149	25	396	263	366	169	42	814
0回	220 21.5	23 35.9	197 20.5	145 20.0	32 25.4	36 24.2	7 28.0	107 27.0	58 22.1	55 15.0	38 22.5	13 31.0	169 20.8
1回	514 50.1	24 37.5	490 51.0	356 49.1	67 53.2	77 51.7	14 56.0	203 51.3	133 50.6	178 48.6	85 50.3	17 40.5	412 50.6
2回	218 21.3	15 23.4	203 21.1	171 23.6	20 15.9	24 16.1	3 12.0	58 14.6	57 21.7	103 28.1	34 20.1	9 21.4	175 21.5
3回	55 5.4	2 3.1	53 5.5	42 5.8	3 2.4	9 6.0	1 4.0	20 5.1	12 4.6	23 6.3	8 4.7	2 4.8	45 5.5
4回	14 1.4	- -	14 1.5	8 1.1	3 2.4	3 2.0	- -	7 1.8	2 0.8	5 1.4	3 1.8	1 2.4	10 1.2
5回	3 0.3	- -	3 0.3	3 0.4	- -	- -	- -	- -	1 0.4	2 0.5	1 0.6	- -	2 0.2
7回	1 0.1	- -	1 0.1	- -	1 0.8	- -	- -	1 0.3	- -	- -	- -	- -	1 0.1

Q1_2.ドラフトの提供

Q1-2-4. 年間を通じて、ドラフトがアップデートされたタイミングについてご回答ください。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズマーケット)	地方単独上場・その他	1億円以下 未満	3億円 未満	1億円 以上	2021年 1-3月 初年度	2020年 1-3月 初年度	
n	997	61	936	708	117	146	26	391	248	358	162	40	795
四半期レビュー	574 57.6	36 59.0	538 57.5	395 55.8	71 60.7	92 63.0	16 61.5	232 59.3	154 62.1	188 52.5	101 62.3	28 70.0	445 56.0
月例報告	31 3.1	4 6.6	27 2.9	24 3.4	3 2.6	3 2.1	1 3.8	6 1.5	6 2.4	19 5.3	3 1.9	1 2.5	27 3.4
必要に応じ適宜	420 42.1	17 27.9	403 43.1	316 44.6	48 41.0	46 31.5	10 38.5	150 38.4	100 40.3	170 47.5	57 35.2	14 35.0	349 43.9
その他	163 16.3	12 19.7	151 16.1	122 17.2	16 13.7	22 15.1	3 11.5	60 15.3	43 17.3	60 16.8	27 16.7	6 15.0	130 16.4

【四半期レビュー】

第2四半期のレビュー時に具体的案が提示され、監査役会と協議を行い、文章の修正を依頼した。以降、期末までに会社側(社長)との協議・確認の上、決定された。

7月期初で7項目の候補提示あり。第3Qレビュー報告時に第一回目のドラフト提示で1項目に絞り草案提示。その後、期末時に項目数(1項目)と記載内容はほぼ確定し、最終的には開示1.5ヶ月前に決定(一部変更のみ)。

第1四半期(4月~6月)が8月にドラフトがアップデートされたように、四半期終了後2か月後にアップデートされる。

【月例報告】

2021/3の自己査定監査結果報告会の後、2回目のドラフト提示あり、KAM対象をより絞り込みした記載例が示された。

【必要に応じ適宜】

監査役から監査法人に7項目を挙げた根拠についてかなり詳細な理由を求めた。それに対して回答があった。その後2項目に絞られた。そこで監査役から2項目がKAMとなり5項目が外れた検討過程及びその時の着眼点を書面で回答するように求めた。それに対して回答があり、監査役が納得した上で最終的に2項目となった。

4月に監査法人と監査役にてKAMに関する協議を行った(第1回アップデート)。その後、4月の会社法監査結果概要報告にて再度アップデートされた(第2回アップデート)。6月金商法監査概要報告において再々度アップデートされた(第3回アップデート)。

3月、4月、6月にKAMに特化した議論の場を持った。6月は最終確認の色彩が強かったが、3月~4月にかけては内容や表現方法について活発な議論をした。

【その他】

概ね3ヶ月に1回のペースで開催している監査役会メンバーと会計監査人チーム主要メンバーとの定例意見交換会において協議。8月の会合で初めてドラフト提示と検討、この協議を踏まえて12月の会合で違うKAM候補でのドラフト提示と検討、この協議で再度KAM候補を変更し、3月の会合で最終KAM候補とドラフト提示と検討。6月最終案提示、了承。

Q2. 監査時間の変化

Q2-1. KAMの導入を契機として、監査報酬額の見積りの際に監査人から提示された監査時間の変化の有無についてご回答ください。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 ス ト ック マ ジ ャ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 3 0	0 1 0 0 億 円 未 満 超 5	(今 年 度 初 期 に 係 る 監 査 の 年 度 別 期 間)	に 係 る 監 査 の 年 度 別 期 間	
n	1048	65	983	737	130	155	26	411	267	370	177	41	830
変化があった	410 39.1	19 29.2	391 39.8	300 40.7	39 30.0	63 40.6	8 30.8	158 38.4	89 33.3	163 44.1	60 33.9	12 29.3	338 40.7
変化はなかった	606 57.8	45 69.2	561 57.1	412 55.9	89 68.5	88 56.8	17 65.4	242 58.9	172 64.4	192 51.9	104 58.8	27 65.9	475 57.2
その他	32 3.1	1 1.5	31 3.2	25 3.4	2 1.5	4 2.6	1 3.8	11 2.7	6 2.2	15 4.1	13 7.3	2 4.9	17 2.0

【変化があった】

当社は2020年3月期においてはKAMの早期適用はしなかったが、試行(ドライラン)を実施した。そのため、2020年3月期の監査報酬の見積りにおいて、通常の監査時間とは別枠でドライランに要する時間が確保されていた。KAMの適用が開始された2021年3月期の監査報酬の見積りにおいても、同様にKAMのために要する時間が確保されていたが、その時間は、ドライランの実施による習熟を考慮し、前期よりも短縮された。

KAMとして取り上げる項目の絞り込みプロセス、開示する項目・文言等の調整プロセス、該当項目の監査上の取り扱いに関する意見交換等、明らかに従来に比し、重要監査項目に対するコミュニケーションが、より早期に、より深度が深くなっていると思う。結果として監査時間の増加につながっていると思うが、2年度目以降は、経験により業務の標準化が進み、監査時間は、増加しないか減少するものと予想している。

早期適用を行ったため、2019年3月期からKAM導入に伴う検討が開始され監査対応が発生、導入1年目となった2020年3月期はKAMの選定・開示内容の監査・監査報告書への記載もあり、時間数が相応に増加。一方で、導入2年目となった2021年3月期は、前年度の検討内容の援用もあり、時間数は減少。

監査日程及び監査時間に変化があり監査報酬額の増額提示があった。結果翌年度と翌々年度の2期にわたり段階的に監査報酬額を増額した。(過去6年間報酬額が固定されていた要因も大きい)

【変化はなかった】

2020年3月期よりKAMの早期適用を実施しているが、2021年3月期KAMの記載項目の内容について改めて論点整理し検討を行うことを予定していたが、2021年3月期の監査報酬額の見積りの際に、監査契約・計画に織り込む程の監査時間の増加は提示されなかった。

KAM自体はもともと監査の内容に含まれるべきものであるという考え方からKAMがあるから報酬増加するという論理を認めなかった。

【その他】

KAM以外にも監査時間が増加する要素があった(今年度、子会社化予定の会社あり)こと、もともとの監査計画時間の見直しを行った(実際に必要な時間に引き直した)ことから、監査計画時間は先期と比べ大きく増加した。

Q2.監査時間の変化

Q2-2. 問2-1にてご回答いただいた状況に対する、監査人の報酬の決定について同意権を持つ監査役等としてのチェック、及び意見申述としては、主に過去の実績との比較による整合性の確認という視点から行われているものと思われませんが、それ以外に留意されたポイントがあればご回答ください。

<p>コロナ禍におけるリモート監査に基づく監査法人スタッフの当社オフィス常駐時間の削減状況、ITツールを活用した作業の効率化及び上位職から下位職への権限委譲に基づく報酬額削減状況など。</p>
<p>監査人と会社との会計処理・開示等に関するディスカッションが、よりオープン、早期、かつ計画的に行われるように改善されていくことにより、会社の開示能力レベル、本来の監査の質等の向上、ひいてはガバナンスレベルの向上に繋がっていくように監督していきたい。</p>
<p>会計監査上、従来から重点項目については双方で確認しており、監査役と監査法人でその項目について大きな齟齬はないことから、KAMIによって報酬額が増加するというのはかなり特別な理由がなければいけないのではないか、という視点で評価していた。</p>
<p>事前に提示されていた目安額と変わるかどうかは、何度か期中に確認しており、ほぼ変更がなかったため、特段留意した事項はありません。尚、KAMI候補については、監査役会からも監査人に対して、対象にしておいた方が良いのではないかと、という提案をしており、それが取り入れられていたため、ほぼ異論なく進められました。</p>
<p>新たにKAMIが加わったことによる、監査工数(時間)増加の妥当性チェック・そもそも、KAMIというのは今回から特別に始まった作業ではなく、監査人として従来から当然実施していた監査行為を文章化して開示しただけのものであり、KAMIによって監査報酬が増加するのはおかしいのではないかとという出発点から、議論を行った</p>
<p>業種、規模、売上高等を考慮した上での他社との比較。監査時間との整合性。現時点では監査時間×単価で概略決定されている。但し単価に重点を置いているわけではなく、監査手法によっては(高い精度、効率の良い)生産性の高い監査であれば時間単価は増加しても同意する。</p>
<p>監査人が提案してくる監査結果時間について、業務執行側に、項目毎に要した時間の内容や請求を受けるべき時間なのかを、監査人側に詳細説明を求めさせて、請求を受けるべき時間を合意させ、その結果を業務執行側から報告聴取した。</p>
<p>過去に、監査見積時間に対し実績が約倍に膨れ上がったことがあり、監査法人側の要因なのか、当社側の要因なのか、監査法人や決算担当役員と連携を密にして、適切な判断を下せるように留意した。</p>
<p>digital audit を具体的に導入開始できるように、同一ネットワーク内の体制やアドバイス実施等にあたるチームメンバーの提供ができるかどうかは、グループ監査の実効性向上に不可欠な要素として考慮した。</p>
<p>KAMIの記載内容のボイラープレート化の回避、2020年12月期より米国子会社が適用するCAM(Critical Audit Matter)との記載内容の整合性、KAMIの個数の妥当性、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」、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」の影響等についても留意した。</p>
<p>新たに契約した会計監査人であるため、前会計監査人の監査工数との比較、上場企業の監査報酬の平均値、中央値との比較により報酬の妥当性を確認しました。KAMIについての工数等については、会計監査人が変わったため、比較、検討はしませんでした。</p>
<p>監査報酬の上昇もあり、新たな監査法人との契約可能性についても若干議論したが、更に監査報酬が上昇する可能性と、監査法人変更に伴う労力増を考慮し、今しばらく現監査法人との契約を継続することが妥当と判断した。</p>
<p>昨年より監査等委員に就任しましたが、監査人の報酬(見積り)の妥当性を判断する事は難しいと感じました。同業他社の開示情報から売上高や連結子会社の数、従業員人数、監査人数等の比較をしても妥当性を見出すには至らず、結局過去の実績比較で判断となりました。</p>
<p>KAMIとしての開示には至らないものの、コロナ禍で通常でない経済環境に置かれていた案件については見積りの不確実性が高まると想定し月次あるいは随時事業環境を執行側や取締役確認し、会計士ともその状況を共有しながら会計上の課題を随時検討、議論を重ねた。</p>
<p>KAMI対象事項は過去よりも監査人、監査役等双方の関心事であり、KAMI記載追加が監査報酬に影響を与えたとは言えない。むしろ、将来の企業活動を勘案した上で、他KAMI候補案、各々の重みづけ、に議論を割いた。</p>

Q3_1.質的变化

Q3-1-1. 質的变化(項目や内容に関連した説明・議論内容の深化等)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って ない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツザ ー)	地方 単独 上場 ・そ 他	1億 円未 満 以下 30	3億 円未 満 30	1億 円未 満 30	(今 期が 初年 度)	20 年3 月期	
n	1042	65	977	729	132	155	26	411	264	367	174	41	827
あった	624	33	591	453	72	88	11	222	163	239	102	17	505
	59.9	50.8	60.5	62.1	54.5	56.8	42.3	54.0	61.7	65.1	58.6	41.5	61.1
なかった	418	32	386	276	60	67	15	189	101	128	72	24	322
	40.1	49.2	39.5	37.9	45.5	43.2	57.7	46.0	38.3	34.9	41.4	58.5	38.9

【変化があった】

当社グループにおけるKAM候補や最終KAM採用項目は、以前から特に注意を払った事項として会計監査人から報告を受けていた項目がほとんどであったが、KAM導入以降一方的に聞くだけでなく、監査役としての意見も積極的に発言するようになった。

KAMの導入に際して、考え方や候補の選定について、子会社を含めた監査役全員に対して勉強会を実施。会社が抱える会計上の課題について認識を共有した。

監査上の主要な検討事項(KAM)は監査人と監査役が議論している項目の一部と考えられるが、「開示」という要素が加わることにより、その選択および記述内容につき議論すべき内容が発生した。議論が深まった面もあるが、ややテクニカルな部分(他の開示との関係、単体を選択する必要性の有無)での議論も発生した。

金額の重要性の説明、KAMに該当する理由の説明、不確実性が高い旨の説明の構成になっているが、いずれの項目についても、ドラフト段階ではより詳細な数値を記載する考えであり、未開示事項も含まれるため議論の中心となったが、最終的には相対的な表現に落ち着いた。

KAM候補を絞り込んでいく過程で、当社の事業戦略や中計の妥当性や見通しの合理性について、意見交換を行う機会を持った

監査品質と生産性との両立を図りながら、企業として協力的削減できる監査工数等、様々な議論を重ね監査計画の実効性を高めてきた。そのなかで、双方が納得できるようコミュニケーション等を深め、議論をすることができた。

最終的にKAMとなった項目については、それ以前の監査では、最重点監査項目に挙がっていなかった。監査役会と監査法人とのコミュニケーションが増えた結果だと思う。

社外取締役を含めて実施される正式な監査計画説明会の前に、常勤監査等委員向けに事前説明会が実施され、その中でKAMについての詳細な説明がなされた。

【変化はなかった】

議論そのものは従来から行っており、内容に変化はないが、KAM候補からKAM記載項目への絞り込みのプロセス、判断根拠(質的、量的な影響を含む)を、段階を追って明示的に一覧表に記録を残して確認できるようにした。

KAMで掲げた事項は、KAMの有無にかかわらず意見交換を行っており監査内容に特段の変化はない。KAMの記載方法の議論が追加になった程度である。

KAMに準ずる内容については以前から議論していたため、それを正式に行うか否かの違いしかないと考えている。

Q3_1.量的変化

Q3-1-2. 量的変化(時間や回数等)

	全体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズ、ダマツ)	地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億円未満	10億円以上	(今年度が初年度)	2021年3月期	2020年3月期
n	1034	63	971	723	132	153	26	407	261	366	173	41	820
あった	495	24	471	357	61	68	9	184	127	184	90	15	390
	47.9	38.1	48.5	49.4	46.2	44.4	34.6	45.2	48.7	50.3	52.0	36.6	47.6
なかった	539	39	500	366	71	85	17	223	134	182	83	26	430
	52.1	61.9	51.5	50.6	53.8	55.6	65.4	54.8	51.3	49.7	48.0	63.4	52.4

【変化があった】

アウトプットが監査報告書になるため、監査役会向け報告時の工数は増えた。加えて監査役会でも議論や理解不足を埋める協議等を行っているため、量的には増加した。通常の監査法人とのコミュニケーションに加えて、期中となる12月にKAM項目候補の絞り込みという議題を個別に取り上げて、集中的に監査法人と監査役で議論を行った。KAMの対象部門に対する往査とヒアリング工数の増加があった。海外のリモート監査を含め、KAMに対する監査時間で5%程度UP、また 監査回数は対前年で5回程度増加したと考えられる。

KAMに記載の内容については監査の過程で確認済の話であり、あくまでも、KAMを外部へ公表するために、KAMとして選定する考え方や文言等といった形式的な確認のために、新たな時間を要した。

またKAM導入により定期的に進捗状況を共有、議論する機会、時間が確実に増えた。また通年は会計監査人と社長とのコミュニケーションの機会は年1回程度だったが、KAM導入の事前説明を行う等回数も増加した。

【変化はなかった】

議論としては従来実施していた月例ミーティングの中で実施しており、回数としては変化なし。絞り込みのプロセスの明確化とともに、文案提示後は、その具体的な表現についての議論(時間)が追加された程度。

従来の重点監査事項が名前を換えただけと捉えている。

Q3_1.質的变化

Q3-1 質的变化(項目や内容に関連した説明・議論内容の深化等)と量的変化(時間や回数等)のクロス集計

	全 体	Q3-1-2	
		量 的 変 化 が あ っ た	量 的 変 化 は な か っ た
n	1042	494	539
質的变化があった	624	426 40.9	190 18.2
質的变化はなかった	418	68 6.5	349 33.5

Q3.2.特別な検討を必要とするリスク

Q3-2-1.「特別な検討を必要とするリスク」は全て期初においてKAM候補となりましたか。

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って ない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツァ ー)	地方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1億 円未 満	3億 円未 満	1億 円超 5	2021 年3月 期 (今 期が 初年 度)	2020 年3月 期 に係 る監 査	
n	1029	64	965	721	129	153	26	407	260	362	175	38	816
全てKAM候補となった	351	25	326	244	43	55	9	150	90	111	76	15	260
	34.1	39.1	33.8	33.8	33.3	35.9	34.6	36.9	34.6	30.7	43.4	39.5	31.9
KAM候補とならなかった項目があった	678	39	639	477	86	98	17	257	170	251	99	23	556
	65.9	60.9	66.2	66.2	66.7	64.1	65.4	63.1	65.4	69.3	56.6	60.5	68.1

【特検リスクは全てKAM候補となった】×【特検リスク以外からKAM候補となった項目があった】

特別な検討を必要とするリスクについては、全てKAM候補とし、候補となる可能性の高低を推定していた。／その他の重要項目として分類した項目もKAM候補として選定された。

収益認識に係るリスク、減損会計の適用など3つの項目が候補となった。／繰延税金資産の回収可能性、役員業績連動報酬などの4項目が候補となった。

売上高の期間帰属を誤るリスク、広告宣伝費の期間帰属を誤るリスク／繰延税金資産の回収可能性の評価を誤るリスク、固定資産の減損 退職給付に係る負債の評価を誤るリスク、経営者による内部統制の無効化リスク

【特検リスクは全てKAM候補となった】×【特検リスク以外からKAM候補となった項目はなかった】

前期監査結果報告において、来期以降も検討が必要なリスクとして提示された2項目がKAM候補となり、最終的にその内の1項目がKAMとなった。

HD連結として①のれん、②保有契約価値、③責任準備金、④繰延税金資産が、HD単体として①関係会社株式の評価が、それぞれ2021年3月期のKAM候補となった。

①収益認識(不正な収益認識)と②経営者による内部統制の無効化

期初においては、絞り込む理由がないので一応全てについて可能性はあるとしてKAM候補としたが、最終的にKAMとした1件に落ち着くであろうことが想定されていた。

新型コロナウイルス感染拡大により業績が著しく悪化したことにより、将来の課税所得の予測に大きな不確実性を伴うこととなった。その予測を踏まえた会社分類に関する経営者の判断は繰延税金資産の計上額に重要な影響を及ぼすためKAM候補となった。

前期監査結果報告において、来期以降も検討が必要なリスクとして提示された2項目がKAM候補となり、最終的にその内の1項目がKAMとなった。

Q3_2.特別な検討を必要とするリスク

Q3-2-2.「特別な検討を必要とするリスク」以外から期初におけるKAM候補に選定された事項がありましたか。

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場（ダブズ）	地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億000万円超	1億000万円超	2021年3月期	2020年3月期	
n	1031	65	966	723	130	152	26	405	261	365	176	40	815
あった	221	12	209	168	17	29	7	70	54	97	32	4	185
	21.4	18.5	21.6	23.2	13.1	19.1	26.9	17.3	20.7	26.6	18.2	10.0	22.7
なかった	810	53	757	555	113	123	19	335	207	268	144	36	630
	78.6	81.5	78.4	76.8	86.9	80.9	73.1	82.7	79.3	73.4	81.8	90.0	77.3

【特検リスクのうちKAM候補とならなかった項目があった】×【特検リスク以外からKAM候補となった項目があった】

監査計画策定段階においてはKAM候補の提示を受けていないが、特別な検討を必要とするリスクのうち、金額的重要性や見積りの不確実性の高い項目がKAM候補となった。／監査計画策定段階においてはKAM候補の提示を受けていないが、特別な検討を必要とするリスク以外の項目で金額的重要性の観点からKAM候補となった項目がある。

期初におけるリスク評価の過程で認識した特別な検討を必要とするリスク①収益認識②経営者の内部統制の無効化／その他の主要項目への監査上の対応①のれんの評価の妥当性②契約コストの資産化(IFRS第15号)

特検リスク(繰延税金資産の回収可能性について、投資有価証券および関係会社投融資等の評価について、収益認識の妥当性について、経営者による内部統制を無効化するリスクについて)のうち内部統制の無効化についてはKAM候補とならなかった／固定資産の減損について

監査人からは、「特検リスクは一通り確認する」というコメントは頂いていましたが、「全て候補とする」ということではないと思っています。／当社から、「セグメントの変更」を取り上げるよう提案しており、それが候補に選定されていました。当社からは、「候補は限定せずに広げておき、後で絞って行けばよいのではないか」との提案をしていたので、そのような考え方で進んだのかと思います。

特検リスク(SR)には収益認識など、監査計画において不可欠なものが含まれるが、内部統制手続も整備されていることや、業種が原価の見積りを伴わないことなどから、KAM候補とはならないものもある。／監査上の重点項目として、SR以外に「棚卸資産の評価を誤るリスク」、「売上債権における貸倒引当金の評価を誤るリスク」については、期初よりKAM候補としていた。

「収益認識基準の妥当性」、「経営者による内部統制の無効化の可能性」は候補とならなかった。／「固定資産の減損の要否」、「のれんの評価」、「関係会社株式の減損の要否」が候補となった。

例えば、特検リスクの1つである不適切な収益認識については、当社の会計処理の複雑性及び不確実性及び監査人の判断の複雑性も低いことに加え、内部統制の運用評価手続や決算日前後の売上取引に係る証憑突合など従来の監査手続きを実施することから、KAMには該当しないとの共通の認識があった。／不確実性が高い見積り事項や当期トピックスからもKAM候補となった。

Q3_2.特別な検討を必要とするリスク

Q3-2 【特検リスクが全てKAMとなったか】×【特検リスク以外からKAM候補となった項目があったか】のクロス集計

※両設問において回答があった場合のみを集計の対象としている。

	全 体	Q3-2-2	
		項 K 特 目 A 検 が M リ あ候ス っ補ク たと以 な外 っか たら	項 K 特 目 A 検 は M リ な候ス か補ク っつと たな外 っか たら
n		219	804
特検リスクは全てKAM候補となった	351	65 6.3	282 27.4
特検リスクからKAM候補とならなかった項目があった	678	154 15.0	522 50.7

【特検リスクのうちでKAM候補とならなかった項目があった】×【特検リスク以外からKAM候補となった項目はなかった】

期の進捗に従い、期初のある意味で通常問題になりうる監査論点から次第に集約、かつ別論点が生じたりしたため。KAMの制度趣旨からもこの流れは理解の範囲である。

全ての企業に当てはまる「不正な収益認識」と「経営者による内部統制の無効化」は途中よりKAM候補から外れた。

監査上の重点項目5項目のうち、特別な検討を必要とするリスクとして 識別された項目が3項目、その中から1項目がKAM候補とされた

計画時より「特別な検討を必要とするリスク」は5件挙げられていたが、当初より「KAM候補」は1件であり、他は慎重な検討が行われた結果、採用されなかった。

特別な検討を必要とするリスクは、KAM候補への絞り込みの対象であったが、それ以外に、見積りの不確実性が高いもの、重要な事象等も含めて対象とし、特に注意を払った事項として相応の絞り込みを行い、その中から、再度絞り込みを行ってKAM候補を選定した。

特別な検討を要するリスクは、1. 収益認識、2. 棚卸資産の評価、3. 固定資産の減損会計、4. 経営者による内部統制を無効化するリスク、の4つだったが、この内、KAMとしたのが1. と3. であった。

特別な検討を必要とするリスクは、①進捗度に基づく収益認識の会計処理の妥当性 ②工事損失引当金の評価の妥当性 ③経営者による内部統制無効化の3つが挙げられ、①と②がKAM候補となった。

M&A後ののれんの評価と固定資産の減損を当初から特別な検討を必要とするリスクとして考えていたが、最終的にはKAMとして記載したのは金額的に大きな固定資産の減損部分についての記載となった。基本的に監査法人の減損の評価に従い、当社としては異議を唱えることはなかった。

「経営者による内部統制の無効化」については、リスク量が不変との判断によりKAM候補とはならなかった。

Q3_3.特別な検討を必要とするリスク

Q3-3. 期初の監査計画策定段階において、会社側(執行側、監査役等)からの要望によってKAM候補となった事項はありましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 ス タ ツ ー 	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 1 0	0 1 億 円 未 満 超 5 1 0	(今 年 初 度 に 係 る 監 査 の 初 年 度)	に 係 る 監 査 の 期 間)	
n	1047	65	982	734	132	155	26	413	265	369	177	41	829
あった	38 3.6	2 3.1	36 3.7	27 3.7	1 0.8	9 5.8	1 3.8	15 3.6	10 3.8	13 3.5	15 8.5	-	23 2.8
なかった	990 94.6	59 90.8	931 94.8	692 94.3	131 99.2	142 91.6	25 96.2	392 94.9	251 94.7	347 94.0	161 91.0	40 97.6	789 95.2
その他	19 1.8	4 6.2	15 1.5	15 2.0	-	4 2.6	-	6 1.5	4 1.5	9 2.4	1 0.6	1 2.4	17 2.1

【あった】

買収会社ののれんの評価については監査役からも注意するべきと指摘
セグメントの変更
当社を取巻く環境下において新型コロナウイルス感染症が与える影響等
陸運業の中でも貨物輸送なので、『備車料』をKAMの候補に提案した
システム開発の請負等に係る受注損失引当金の見積り
初年度として基本的な工事進捗基準に基づく売上高を候補として提案した
資産評価額方法、配当計上
当社はIT企業であり、監査役からシステム関係の事項を要望した。
自己査定について

【その他】

第2四半期レビュー報告の際、非常勤監査役よりKAM追加候補案(3項目)の提案があったが採用されなかった。
コロナの影響等に伴い経営が悪化した子会社について、監査役との間でKAM候補として検討する必要性について意見交換し、その後、候補に追加された。
前期の早期適用時の監査役等からの要請により、当期の期初の監査計画策定段階で会計監査人がKAM候補とした項目があった。
それ以前に議論は始まっており、監査計画時点では、KAM候補について三者(監査法人側・執行側・監査役側)のコンセンサスは概ねまとまりつつあった。

Q3_4.KAM候補とならなかった事項

Q3-4. 期初の監査計画策定段階において、監査役等から提案または要望したにもかかわらず監査人または執行側との見解相違によってKAM候補とならなかった事項はありましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い 早 期 適 用 は 行 っ て	東 証 一 部	東 証 二 部	グ ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 0	0 1 0 0 億 円 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 2 0 2 1 年 3 月 期	
n	1046	65	981	734	131	155	26	412	266	368	177	41	828
あった	15 1.4	- -	15 1.5	7 1.0	3 2.3	3 1.9	2 7.7	10 2.4	3 1.1	2 0.5	3 1.7	2 4.9	10 1.2
なかった(監査役等から提案または要望を行った 事項は全てKAM候補となった)	161 15.4	12 18.5	149 15.2	107 14.6	16 12.2	34 21.9	4 15.4	63 15.3	42 15.8	56 15.2	42 23.7	6 14.6	113 13.6
なかった(監査役等から提案または要望を行った 事項はない)	857 81.9	50 76.9	807 82.3	608 82.8	111 84.7	118 76.1	20 76.9	335 81.3	217 81.6	305 82.9	131 74.0	33 80.5	693 83.7
その他	13 1.2	3 4.6	10 1.0	12 1.6	1 0.8	- -	- -	4 1.0	4 1.5	5 1.4	1 0.6	- -	12 1.4

【あった】

特別な検討を必要とするリスクのうちKAMの候補として提示されなかった項目のうち1項目をKAMとすることを検討してほしいと要請したが、その時点では検討の要請に止まっている。
監査役から多くの候補を提示し監査人と協議するスタイルを取ったことによる。
工事進行売上をKAMとしたが、監査役からは工事損失引当も加えるべきではないかと提言していた。結局工事進行売上のみとなった。
当初案から二転三転し最終的に全く別な項目の提案がなされた
実質的に虚偽表示リスクのある連結処理を提案したが、他の2点にこだわった。
国内子会社の仕掛品の評価と在庫管理について

Q3_5.1.選定項目について

Q3-5-1. 選定項目について

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 3 0	0 1 0 0 億 円 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ） に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 1 年 3 月 期	に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 0 年 3 月 期	
n	1047	65	982	735	131	155	26	412	266	369	177	41	829
あった	74 7.1	- -	74 7.5	62 8.4	5 3.8	6 3.9	1 3.8	23 5.6	17 6.4	34 9.2	12 6.8	2 4.9	60 7.2
なかった	964 92.1	64 98.5	900 91.6	666 90.6	125 95.4	148 95.5	25 96.2	385 93.4	248 93.2	331 89.7	163 92.1	37 90.2	764 92.2
その他	9 0.9	1 1.5	8 0.8	7 1.0	1 0.8	1 0.6	- -	4 1.0	1 0.4	4 1.1	2 1.1	2 4.9	5 0.6

【あった】

過去に減損損失を計上した資産を対象とするか否か。監査人側の内部の議論で最終的に対象外となった。
主要事業に焦点をあてたKAM候補も検討すべきではないかとの監査役意見あり。
コロナ禍の影響については社会全体の問題であるので、項目として選定が適切かとの議論が特に執行側と監査人の間であったと聞いている。
監査人が候補とした内容のうち、価格登録や計上方法と言った実務的なものについては、執行側から監査人に対しKAMにそぐわないのではないかと申し入れた。
KAM候補項目が外部要因による影響が強かったこと。
会計監査人は収益性の認識が特に重要な事項に該当するとの認識であったが、監査役より原価集約の適正性も重要な事項に該当するのではないかと意見があった。
当社の収益の見積りについての考え方に対し、一部見解の相違があったが、当社から説明を尽くし理解してもらった。

Q3_5.2.記載表現について

Q3-5-2. 記載表現について

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証一 部	東 証二 部	ク ズ新 興市 場 (ジャ ス マ ッ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場・ そ 他	億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 1 0	0 1 0 0 億 円 未 満 超 5 1 0	(今 期 が 初 年 度)	に 係 る 監 査 か ら 3 月 期	
n	1010	64	946	705	128	151	26	399	257	354	171	41	798
あった	173	7	166	130	12	28	3	59	39	75	23	6	144
	17.1	10.9	17.5	18.4	9.4	18.5	11.5	14.8	15.2	21.2	13.5	14.6	18.0
なかった	822	56	766	565	113	121	23	333	216	273	146	33	643
	81.4	87.5	81.0	80.1	88.3	80.1	88.5	83.5	84.0	77.1	85.4	80.5	80.6
その他	15	1	14	10	3	2	-	7	2	6	2	2	11
	1.5	1.6	1.5	1.4	2.3	1.3	-	1.8	0.8	1.7	1.2	4.9	1.4

【あった】

候補を絞り込む段階で、売上について検討したが(最終的にKAMとはしなかった)、売上の実在性や期間帰属の適切性については、特に意識してきていないため、いたずらに細かい点を指摘する等により、あたかも問題を抱えているような誤解を招かないようにしていただきたい旨は要請した。
当初表現はボイラープレート的で、より検証項目の具体的記載を要請
個別の子会社名や詳細に過ぎる金額の削除を申し入れた。
社外に説明していないこと(営業戦略に関すること)をKAMを説明する上で盛り込まなければならなかった。
KAMの決定理由が会計基準を引用した書き方であったため、検討内容を踏まえた書き方に検討してもらった
固定資産減損に関わるもので、特定の市場環境の変化によるものにかかわらず、対象会社名を出すささないでの議論(最終的には事業を行う特定の会社名を出すべきとして決着)
特に大きなリスクはない事項に対し、大きなリスクと捉えられるなど、誤解を与える恐れがあると考えられる表現があった。
会計監査人の記載したドラフト内に投資家、株主に正確に伝わらないと思われる箇所があり、監査等委員から指摘があり、修正が行われた。
会社の具体的な活動への記述があるため、活動と目的に関する記載の整合性等、表現の誤り・不適切な表現に関して、監査役⇒監査人に伝えて修正をしてもらった項目はあった。
対象の研究開発費の数字の開示について、監査人は数字を出したい、(KAMとした理由を明確にするため。)との意向があったが、当社としては今まで開示したことはなく、今後も開示はしない方針であった。
当社のセグメント分けしていない区分についての数字を記載しようとしていたため、セグメント内での数字とした。

Q2.監査時間の変化

Q3-6. 期初におけるKAM候補の選定プロセスが監査役等の監査にどのような影響を及ぼしたかについてご回答ください。

【KAM候補となった項目】

計画段階・以後進行過程においてKAM候補となった減損対象事項に対し、往査割合を増やし重点的に監査を行い監査人との面談で意見の調整を図った。
監査法人とのコミュニケーションのなかで、KAM項目の候補について意見交換する機会が増加したため、通常の監査役監査のなかで意識するようになった。
監査人と監査役との間で認識されたKAM候補に対する監査役監査においては、対象部門への往査において十分な状況確認を意識して実施。また対象部門の重要会議へ積極的に出席して動向把握に努めた。
監査役、社外取締役の関心が高まり、取締役会においても関連する質問が増えた。
常勤監査役による経理部への照会、確認等のコミュニケーションを増加させた。
会計上の見積りによるものを中心となるため、対象となる子会社の期中往査による実態確認や、子会社及び事業部からの事業環境及び対処方針の聞き取りを行い、減損手続が適切に行われているかを検証できるような準備を行った。また、執行側(経理部門)と会計監査人との四半期決算毎の課題検討議事録を入手し、詳細について執行側に説明を求めた。
候補に該当する項目については、取締役会における報告などを要請するとともに、当該事業に関する会議について、オブザーバーとしての参加をし、非常勤監査役とも資料の共有などを通じて、理解促進の一助とした。
KAM候補のうち、例えば新たな会計ルール(収益性認識の論点)の導入に向けての態勢整備状況等、従前の監査項目にない新たな領域に対する論点整理の内容等を監査役会内においても共有化することができた。
KAMに選定された項目について事業リスクを排除できないビジネスであることを再認識し重点監査対象として取り扱うようになりました。また、リスクが発生した際にはその判断に至った条件等を吟味した上で、適切な会計処理が実施されているかを検証するように努めました。
KAMに記載された監査チームの実施した監査手続について、監査調書の閲覧する等して記載どおり実施されていることを確認した。
それぞれの監査の立場、監査アプローチ、には変更なく、それぞれ適切に行われてきていると思う。KAMの選定プロセスの打ち合わせが追加されたことで、監査役会への報告もより分かりやすい報告に進化してきていると思う。

【KAM候補とならなかった項目】

なぜ、KAM候補にならないかはかなり詰めて確認した。一番の理由は単に抽象的な記載ではなく、最終的に財務諸表等の数字に影響を及ぼすか否かを監査法人側は重視していることが分かった。逆にKAM候補とすると経営数値に影響するような懸念を持たれることにもなるので、その点の判断が重要であることは理解した。
取締役の職務執行に対する監査の一環として、監査役等がKAM候補とすべきと考えた事項に関連する取締役会等での報告を注視した。
対象から外れた場合に、監査人がどのような基準で外したのかの説明を、四半期中間報告などの場で求めた。
監査役は工事進行基準以外に工事損失引当もKAMにすべきと主張したが、結局工事進行売上がKAMとなったことに関連して、双方ともに工事原価見積の妥当性が基本であるとの理由で内部監査部門に対して大規模な工事に関する見積りに注意を払うよう依頼し報告を受けるようになった。
以前から、その都度の監査環境下で、監査の重点項目が異なる中、通常の監査は厳正に行われ、その中で、特に当期の重要項目(KAM)候補について議論していくことは、監査全体として、有効と思う。もしお互い足りない部分が見つければ(このコロナ禍で)お互いに、留意して、監査すべきと思う。

Q3_6.KAMIについてのコミュニケーション

Q3-7. 期初の監査計画策定段階において、監査役等と執行側との間でKAMIについてのコミュニケーションを行いましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ダマツ)	の地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億円未満	1億円超	3億円超	2020年3月期(係る)	
n	1043	65	978	732	131	154	26	410	266	367	177	41	825
行った	486	34	452	330	69	72	15	198	126	162	87	16	383
	46.6	52.3	46.2	45.1	52.7	46.8	57.7	48.3	47.4	44.1	49.2	39.0	46.4
行ってない	532	31	501	384	60	77	11	201	136	195	83	24	425
	51.0	47.7	51.2	52.5	45.8	50.0	42.3	49.0	51.1	53.1	46.9	58.5	51.5
その他	25	-	25	18	2	5	-	11	4	10	7	1	17
	2.4	-	2.6	2.5	1.5	3.2	-	2.7	1.5	2.7	4.0	2.4	2.1

【行った】

KAM記載内容が開示内容に含まれているかどうかの検証と対応ほか。KAM候補となった事項について執行サイドとの十分なコミュニケーション(必要な情報の提供など)
「代表取締役との定期会合」において、定時株主総会での株主による質疑応答への対応についても勘案しながら、KAM項目の選定及び記載内容について、業務執行サイド、監査役及び監査法人の間で十分な意思疎通を行い検討が円滑に進められるよう、協力を要請した。
担当役員及び取締役会にて、KAMの内容説明と関係会社の業績不振に関して、監査上の主要課題となり、KAMへの記載が必要となる点を理解いただいた。
経理部等と見積開示会計基準とKAMの関係性についての意見交換を行った。また、経営層へは監査役会議事録を回覧しており、監査人とのKAM協議内容も共有している。
KAM対象部門の執行担当役員と共通の認識を持つよう情報交換を実施した。月次の経営会議等にてその動向や変化に対する認識を共有化するようにした。また、監査人との会話を普段よりも多く持った。
四半期レビュー結果報告等を受けた都度、その内容を社長(および財務担当役員)に報告してきており、報告内容の項目の一つにKAMを挙げ、監査人の見解等の進捗状況について、情報共有に努めた。
KAM候補の会計処理については、取締役会の承認が必要であり、議案上程のタイミング、執行側が提供する情報内容等を協議した。
期初の取締役会において監査計画の新項目として「会計監査人とのKAMへの対応」を掲げ、対応していくことを説明。
代表取締役と2020年度監査概要書(中間、最終)の報告機会を利用し、KAM候補について双方に認識の相違がないことを確認した。
経営会議、取締役会で、監査役の監査計画を説明する際に、KAMIについて、執行側に説明を実施した。
財務経理担当役員と、四半期業績報告の場などで、監査法人のKAM記載事項における留意事項に関する認識の共有と対処方法の確認などを議論した。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-1. 期初においてKAM候補に選定された事項について、期中監査を進めていく中で見直し(追加・削減を含む変更)が行われた事項がありますか。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って ない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズダ マツ ザ)	地方 単 独 上 場・ そ 他	1億 円未 満 以下 30	3億 000 万円 未 満 10	1億 000 万円 以上 5	20 年 1 月 期 ～ 20 年 3 月 期	20 年 0 月 期 ～ 20 年 3 月 期	
n	1034	65	969	725	130	153	26	407	261	366	174	40	820
追加された項目があった	139 13.4	6 9.2	133 13.7	101 13.9	18 13.8	19 12.4	1 3.8	47 11.5	22 8.4	70 19.1	13 7.5	3 7.5	123 15.0
削除された項目があった	361 34.9	15 23.1	346 35.7	269 37.1	47 36.2	39 25.5	6 23.1	127 31.2	100 38.3	134 36.6	62 35.6	14 35.0	285 34.8
その他変更が加えられた項目があった	80 7.7	6 9.2	74 7.6	54 7.4	12 9.2	12 7.8	2 7.7	33 8.1	21 8.0	26 7.1	12 6.9	5 12.5	63 7.7
見直しが行われた事項はない	518 50.1	41 63.1	477 49.2	349 48.1	63 48.5	90 58.8	16 61.5	220 54.1	130 49.8	168 45.9	92 52.9	23 57.5	403 49.1
その他	28 2.7	4 6.2	24 2.5	21 2.9	1 0.8	4 2.6	2 7.7	10 2.5	4 1.5	14 3.8	2 1.1	1 2.5	25 3.0

【追加された項目があった】

当初、「連結」に関してのみKAM項目候補の洗い出しを検討していたが、前期における早期適用会社の実態等を勘案して、「単体」でのKAM項目候補についても洗い出しを行うべく監査法人と協議を行った。

会計監査人が、検討を要する事項ではあるが、KAM候補としていなかった事項について、監査委員からKAMにふさわしい項目ではないかとの意見があり、会計監査人が再度検討を行いKAM候補となった。

新型コロナウイルス感染症の拡大により売上が減少したことから、繰延税金資産の回収可能性と、将来の不動産市況や消費環境の予測に不確実性を伴うことから不動産の減損会計の適用を追加。

【削除された項目があった】

監査等委員からの提案により、監査法人と協議の上、①HD単体が保有する関係会社株式の減損の実施、②新型コロナウイルスの関係会社の業績への影響(影響は限定的)、③純粋持株会社の早期適用事例の検討(KAMがゼロである複数の事例あり)を検討した。その結果、関係会社株式の評価に関する監査上のリスク水準は特に重要視するほど高くないと判断し、特別な検討を要するリスクとして識別するものの、KAMから除外することとした(監査法人の上級審査会を経て、結果として、HD単体のKAMはゼロとなった)。

監査の実施過程で入手した証拠に基づきKAMの可能性が低いと判断したことから、経営者による内部統制の無効化、収益認識(不正な収益認識)、販売用不動産の評価を削除。当初KAM候補項目にしていたが、期中において当該項目に関して特段大きな事象・従来からの変化等が発生しなかったこと、あるいは当該項目に関連する当社の取組みが計画どおり進展していることを踏まえて、項目が削除された。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-2-2. 当該変化は、監査人と監査役等のいずれの側の主導(働きかけ等を含む)によるものでしたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 ス タ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ	億 1 億 円 未 満 下 3 0	0 3 億 円 未 満 1 0	0 1 億 円 超 5	(に 今 期 が 初 年 度)	に 係 る 監 査 か ら 3 月 期	
n	364	18	346	271	44	42	7	133	94	137	52	14	298
監査人側	193 53.0	12 66.7	181 52.3	135 49.8	25 56.8	29 69.0	4 57.1	79 59.4	52 55.3	62 45.3	36 69.2	9 64.3	148 49.7
監査役等側	102 28.0	1 5.6	101 29.2	82 30.3	12 27.3	6 14.3	2 28.6	30 22.6	31 33.0	41 29.9	10 19.2	2 14.3	90 30.2
その他	69 19.0	5 27.8	64 18.5	54 19.9	7 15.9	7 16.7	1 14.3	24 18.0	11 11.7	34 24.8	6 11.5	3 21.4	60 20.1

【監査役等側の主導によるもの】

「KAMのドラフトの内容については、(2者ずつではなく、)会計監査人と業務執行側と監査役会の3者が同席して協議すること。」と、「2月～3月にかけて3者協議を行い、公認会計士と弁護士がいる監査役会は、会計監査人と業務執行側をサポートして、KAMの記載内容の合意形成を進める。」ことを働きかけた。
 当方より、KAMに関しての取り組み方針等を確認する事から始まった。その後は監査人側から積極的にコミュニケーションが取られた。
 KAMの強制適用初年度への対応を慎重に進めたいのと、コロナ禍による事業環境等の変化が大きいため、より緊密な情報交換を必要とした。

【その他】

双方からの投げかけでコミュニケーションの頻度が従来よりも上がった。やや監査役側からの実施打診要望の回数が多かった。
 コミュニケーションの重要性の認識は、元々、両者の間にはあった。むしろ、経営者との対話をもっと行うべきだという主張をしていたところ、経営者面談を増やしてもらった。KAMの影響もあったと思います。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-2-3. ②形式（監査人とのコミュニケーションに関し、例えばミーティングにおける出席者等の変化等、KAM導入を契機として従来とは異なる試みが行われたかどうか、等）（一つ選択）

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い 早 期 適 用 は 行 っ て	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 （ ） 、 ジ ャ マ ス （ マ ツ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 3 0	0 1 億 円 未 満 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 2 0 2 年 3 月 期	
n	1009	63	946	716	125	143	25	392	260	357	169	39	801
変化があった	122 12.1	7 11.1	115 12.2	89 12.4	20 16.0	12 8.4	1 4.0	45 11.5	30 11.5	47 13.2	19 11.2	4 10.3	99 12.4
変化はなかった	879 87.1	56 88.9	823 87.0	620 86.6	105 84.0	130 90.9	24 96.0	344 87.8	228 87.7	307 86.0	148 87.6	35 89.7	696 86.9
その他	8 0.8	- -	8 0.8	7 1.0	- -	1 0.7	- -	3 0.8	2 0.8	3 0.8	2 1.2	- -	6 0.7

【変化があった】

監査等委員会の個別の議題として監査人にKAM記載項目及び内容に関する報告を求め、内容を確認した。
KAM 候補となるリスク項目について、監査人がIT 活用によるデータ分析技法を用いて検討したことについて、IT 監査担当の専門家が監査委員会に参加、説明を行った。
KAM候補を深掘りするに当たって、技術部門の出席という変化があった。
監査委員全員の出席は日程調整が困難なので、任意の集合形式で、オンラインで監査人とのコミュニケーションを行った
従来は常勤監査等委員と監査人の連携のみであったが、経理部門を含めて監査等委員会での意見交換を行うようになった。
監査人とのミーティングの機会は結構あるが、社外の監査等委員にもできるだけ参加してもらうようにした。会計知識を深めてもらうため両者による勉強会を始めた。
経営者ヒアリングの追加実施(子会社経営者に対して)

Q4.見直しが行われた事項

Q4-2-4. 当該変化は、監査人と監査役等のいずれの側の主導(働きかけ等を含む)によるものでしたか。(一つ選択)

	全体	F1		F2				F3			F4		それ以前から
		早期適用を行った	いない早期適用は行って	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズ、マーケット)	の地方単独上場・その他	1億円以下<30	3億0千万円超<10	1億0千万円超<5	(今係る21年3月期が初年度)	に2020年3月期に係る21年3月期	
n	116	7	109	85	19	11	1	40	30	46	18	2	96
監査人側	48 41.4	5 71.4	43 39.4	31 36.5	10 52.6	6 54.5	1 100.0	21 52.5	12 40.0	15 32.6	9 50.0	1 50.0	38 39.6
監査役等側	49 42.2	- -	49 45.0	36 42.4	9 47.4	4 36.4	- -	16 40.0	12 40.0	21 45.7	7 38.9	- -	42 43.8
その他	19 16.4	2 28.6	17 15.6	18 21.2	- -	1 9.1	- -	3 7.5	6 20.0	10 21.7	2 11.1	1 50.0	16 16.7

【監査役等側の主導によるもの】

監査委員会から監査人に対し、KAM 候補となるリスク項目に関連して、デジタル監査の推進の取組状況について報告を求めた。
KAMの実施とは特別関係はないが21年3月期から社外取締役にも四半期レビューに参加してもらう機会を作った。
通常常勤のみ参加の会合にも積極的な社外監査役の出席があった
KAM については、当社にとって初めての経験であったので、会社として、十分理解を深める必要があると判断し、監査役が中心となって、進めた。
社外監査等委員の出席をお願いし、その旨を監査人側に伝え監査人側も対応していただいた。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-2-6. 当該変化は、監査人と監査役等のいずれの側の主導(働きかけ等を含む)によるものでしたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証一 部	東 証二 部	クズ新 興市 場 (ジャ ス マ ッ ザ ー)	の地 方単 独上 場・そ	億1 億円 未 満 以下 3 0	03 億 円 未 満 超 5 1 0	01 00 億 円 超 5 1 5	(に 今 期 が 初 年 度)	に 係 る 監 査 か ら 3 月 期	
n	376	16	360	286	47	34	9	119	97	160	47	11	318
監査人側	277 73.7	10 62.5	267 74.2	209 73.1	35 74.5	27 79.4	6 66.7	87 73.1	72 74.2	118 73.8	40 85.1	9 81.8	228 71.7
監査役等側	53 14.1	3 18.8	50 13.9	37 12.9	11 23.4	4 11.8	1 11.1	18 15.1	15 15.5	20 12.5	5 10.6	- -	48 15.1
その他	46 12.2	3 18.8	43 11.9	40 14.0	1 2.1	3 8.8	2 22.2	14 11.8	10 10.3	22 13.8	2 4.3	2 18.2	42 13.2

【監査役等側の主導によるもの】

四半期レビューや、三様監査ミーティング等様々な場で、KAM候補や内容に変更がないかを監査役として確認してきた。

決算・監査プロセスにおいて、執行側と監査法人における意見の相違の有無に常時留意している。

お互いの理解不足を補足した

【その他】

双方から。情報提供に関しては主に監査人から、検討状況の確認等については監査役等から申し入れを行った。

監査人と監査役双方の働きかけにより、KAM候補となった項目や選定理由、監査手続について、詳細な報告がなされるようになった。

監査人側から書面で、KAM候補は現時点では変更の予定はないが重要な会計事象が発生すれば記載を検討することとなる旨の報告を受けた。監査役側からはKAM候補について事業所への監査等で気になった点はないか等確認した。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-3. 期初においてKAM候補とされた事項または期中の見直しによりKAM候補に加わった事項等に関連して、執行側とコミュニケーションを行うために、監査役等の側から何らかのアクションを起こしたことがありましたか。(複数選択可)

	全体	F1		F2				F3			F4		それ以前から
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ダマズ)	地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億0円未満	1億0円以上	2020年1-3月期	2020年3-5月期	
n	1039	64	975	730	130	153	26	410	263	366	173	41	825
KAM候補項目に関する状況説明や報告について、監査役等の側から要求した	323 31.1	15 23.4	308 31.6	245 33.6	36 27.7	37 24.2	5 19.2	113 27.6	83 31.6	127 34.7	48 27.7	13 31.7	262 31.8
情報開示拡充についての働きかけを行った	75 7.2	5 7.8	70 7.2	56 7.7	11 8.5	7 4.6	1 3.8	21 5.1	19 7.2	35 9.6	10 5.8	3 7.3	62 7.5
KAMについての社内での理解を深めるために説明や研修等の機会を設定した(または設定するように執行側に要請した)	108 10.4	4 6.3	104 10.7	71 9.7	17 13.1	14 9.2	6 23.1	43 10.5	29 11.0	36 9.8	22 12.7	3 7.3	83 10.1
監査役等の側からアクションを起こしたことはなかった	540 52.0	43 67.2	497 51.0	372 51.0	64 49.2	90 58.8	14 53.8	224 54.6	138 52.5	178 48.6	94 54.3	23 56.1	423 51.3
その他	57 5.5	3 4.7	54 5.5	37 5.1	9 6.9	9 5.9	2 7.7	25 6.1	13 4.9	19 5.2	5 2.9	2 4.9	50 6.1

【KAM候補項目に関する状況説明や報告について、監査役等の側から要求した】

KAMの内容がのれんや関係会社株式の評価のため、当該内容について担当執行役員から状況のアップデートを頂くとともに、監査法人への説明も適時適切に行い協力を要請した。

社長への監査役監査状況報告の場でKAMに関する意見交換を実施した。また、経理部門に対しても、KAMに対する取組み状況等の報告を必要に応じて求めた。

執行側経理部門と会計監査人による、各四半期決算前の事前課題検討会の議事録の共有要請と、特にKAM候補となりそうな見積りを伴う内容について、説明を求めた。

【情報開示拡充についての働きかけを行った】

KAM候補となった引当金の計上金額に関する状況と将来の可能性について、四半期報告書及び有価証券報告書での情報開示拡充を働きかけた。

KAM候補には、その時点での有報「事業等のリスク」等に会社が認識するリスクとして記載されていない事案もあったため、KAMにする場合その点を留意(対応)するように、早い段階で注意喚起した。

経理担当役員等ヒアリング等において、KAM候補項目について、会計監査人の視点との整合性について意識しつつ、期末に適切な情報開示を行うことができるよう検討を進めることを求めた。

【KAMについての社内での理解を深めるために説明や研修等の機会を設定した(または設定するように執行側に要請した)】

取締役会で、監査等委員会の重点監査方針にKAMを追加したことを説明した。監査法人の監査計画説明会後の取締役会で「KAM候補」の内容を説明し、注意喚起を促した。

Q4.見直しが行われた事項

Q4-4. 監査役等からの視点で、期初においてKAM候補とされた事項または期中の見直しによりKAM候補に加わった事項に対する監査人の監査上の対応について、何らかの変化はありましたでしょうか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って ない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズ・マ ツァー ス)	地方 単独 上場 ・そ の他	1億 円未 満 以下 30	3億 円未 満 超 5	1億 円未 満 超 5	(今 期が 初年 度)	20 年 1 月 期	
n	1044	65	979	732	131	155	26	412	264	368	176	41	827
あった	164	6	158	119	22	20	3	53	40	71	22	5	137
	15.7	9.2	16.1	16.3	16.8	12.9	11.5	12.9	15.2	19.3	12.5	12.2	16.6
なかった	858	59	799	594	109	133	22	351	219	288	149	35	674
	82.2	90.8	81.6	81.1	83.2	85.8	84.6	85.2	83.0	78.3	84.7	85.4	81.5
その他	22	-	22	19	-	2	1	8	5	9	5	1	16
	2.1	-	2.2	2.6	-	1.3	3.8	1.9	1.9	2.4	2.8	2.4	1.9

【変化があった】

期末の混乱を回避すべく、四半期レビューの段階から取締役に対する準備等の提案がなされている
監査上の対応に関しては、KAMとして認識されたことにより、執行側と監査人のコミュニケーションがさらに充実したと思う。
KAM候補に加わった事項については、監査人はより注意深く監査を行ったと思う。
当社の海外現地法人が会計監査を受けている海外パートナー監査法人との連携の深化
一つの事例として、固定資産の減損に関する項目については、減損の兆候、認識、測定の見直しについて、会計基準に従った検討に加え、事業計画の実現可能性等の検討に基づいた将来キャッシュフローの見積りが行われており、より詳細な監査対応が実施された。
期末に向けて、やや焦りを感じた(スケジュールが全般的に遅いと指摘はしていた)。
子会社に関するKAMについて、現地監査人との情報交換が増えたと思われる
厳しく指導した結果、監査人は主張の根拠(基準・指針)を明示するとともに、表現を適切に改めた(ポライプレートでなくわかりやすくまた読み手に誤解をさせないように)。
対象項目となったのれんの減損要否について監査人からの対象子会社経営者ヒアリングが複数回実施され、子会社業務計画と実績把握を進め最終的な減損要否判断に繋がっていた
金融機関からの当社への支援について、監査人は書面による確証を求めるようになり、金融機関に裏付けのヒアリング等を行うようになった。

Q5.議論の状況

Q5-1-1. 監査報告書作成段階で監査人から示されたKAM、あるいはKAMを含んだ監査報告書のドラフトに対する議論の状況についてお尋ねします。
【議論の対象となった事項(複数選択可)】

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って いない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツザ ー)	地方 単独 上場 ・そ の他	1億 円未 満以 下 30	3億 円未 満 10	1億 円未 満 5	(今 期が 初年 度)	20 年3 月期	
n	998	64	934	709	124	142	23	386	255	357	170	39	789
KAMの個数(ある項目をKAMとして記載するか どうか)	312 31.3	16 25.0	296 31.7	239 33.7	36 29.0	33 23.2	4 17.4	109 28.2	68 26.7	135 37.8	51 30.0	9 23.1	252 31.9
KAMの内容	760 76.2	44 68.8	716 76.7	548 77.3	98 79.0	96 67.6	18 78.3	284 73.6	195 76.5	281 78.7	128 75.3	26 66.7	606 76.8
選定理由	606 60.7	41 64.1	565 60.5	418 59.0	80 64.5	97 68.3	11 47.8	245 63.5	148 58.0	213 59.7	103 60.6	22 56.4	481 61.0
監査上の対応	313 31.4	17 26.6	296 31.7	231 32.6	39 31.5	39 27.5	4 17.4	111 28.8	74 29.0	128 35.9	50 29.4	9 23.1	254 32.2
開示上の対応(特に、2021年3月期より原則適 用となる見積開示会計基準に関連して)	236 23.6	11 17.2	225 24.1	169 23.8	29 23.4	32 22.5	6 26.1	81 21.0	58 22.7	97 27.2	34 20.0	9 23.1	193 24.5

【具体的な議論の状況】

監査法人から監査役に対して監査報告書のドラフトの説明が行われた際に、監査役から科目の表示名について見直しを提案し、監査法人はその提案を受け容れた。
監査役と監査人の議論は四半期レビューの際と別途数回実施。監査役と執行側は都度議論。三者間では四半期レビュー時のみ。
執行側と監査人との間で議論され、定期的に報告された。不明点があれば監査委員会として、執行側と監査人それぞれに考え方の説明を求め、結論の妥当性を確かめた。
監査人からの監査報告書のドラフト説明時に、監査等委員や執行側(経理)が期中で認識していたKAMの項目と異なる項目が選定されており、再度コミュニケーションの問題や、項目の再設定について議論となった。
会計監査人と執行側においてKAMの内容を踏まえた有報等の開示対応について検討し、開示事項の追加を行った。監査等委員会としてはテクニカルな議論の中身ではなく、双方で適切なプロセスがとられているかを注視してきた。
6月初旬に監査役、監査人、執行側の3者でKAM記載に関する協議を行った。その場で監査人の作成したドラフトの「検討事項の内容」に関する記載部分について執行側から一部表現を誤解の無いように修正すべく要請があった。
監査人VS監査役では、KAMの選定理由(複数の中でのより重要な項目の選択)の理屈付けを明確にするように監査人に求めたこと。監査人VS執行側では開示粒度についてすり合わせに時間がかかっていた。
監査役と監査人との事前協議に加えて、監査計画に組み込まれている経営者と監査人とのディスカッション、さらには期末時に定例で実施する定例の合同ミーティング(監査人、監査役、経営TOP層)にて協議を加えた。

Q5.議論の状況

Q5-1-2. 問3-4において、「あった」と回答された方のみにお尋ねします。当該項目の、期中～期末の議論を経た上での最終的な取扱いについてご回答ください。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー ）	地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満 以下 3 0	3 億 円 未 満 超 5 0	1 億 円 未 満 超 5	2 0 1 年 初 期 （ 今 年 初 度 ）	2 0 2 年 3 月 期	2 0 2 年 3 月 期
n	12	-	12	4	3	3	2	10	1	1	2	2	8
KAMに追加された	0 0.0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
見解相違が解消された上でKAMへの追加が見送られた	8 66.7	-	8 66.7	3 75.0	2 66.7	2 66.7	1 50.0	7 70.0	-	1 100.0	2 100.0	1 50.0	5 62.5
見解相違が解消されないままKAMへの追加が見送られた	3 25.0	-	3 25.0	1 25.0	1 33.3	-	1 50.0	2 20.0	1 100.0	-	-	1 50.0	2 25.0
その他	1 8.3	-	1 8.3	-	-	1 33.3	-	1 10.0	-	-	-	-	1 12.5

【見解相違が解消された上でKAMへの追加が見送られた】

監査人による実査の結果、問題なきことが判明した

【見解相違が解消されないままKAMへの追加が見送られた】

監査役3名のうち2名は、KAMをしないことに関する会計監査人の説明を了承し、1名はKAMとすべきとの意見。監査役全員の認識として、会計監査人との議論は十分に行われており、最終判断は会計監査人に委ねることとした。

【その他】

執行部側との意見相違というよりは最終的に監査人サイドの変更提案となったため考え方のすり合わせを行った

Q5.議論の状況

Q5-2. 問5-1-1(ご回答いただいた場合には問5-1-2も含む)にてご回答いただいたKAMに関する議論において
 監査役等としてはどのような視点から検討を行いましたか。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って いない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツザ ー)	地方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1億 円未 満 以下 30	3億 円未 満 超 5	1億 円未 満 超 5	(今 期が 初年 度)	20 年 3 月 期	
n	1020	65	955	717	126	151	26	402	258	360	175	41	804
選定された項目について、KAMとして妥当か	779 76.4	44 67.7	735 77.0	551 76.8	97 77.0	110 72.8	21 80.8	303 75.4	197 76.4	279 77.5	144 82.3	30 73.2	605 75.2
記載内容について、専門的知見に基づいた正確な記述となっているか	438 42.9	24 36.9	414 43.4	320 44.6	50 39.7	56 37.1	12 46.2	156 38.8	97 37.6	185 51.4	68 38.9	20 48.8	350 43.5
記載内容について、株主・投資家にとって理解しやすいものとなっているか(誤解を招かない表現となっているか)	598 58.6	32 49.2	566 59.3	451 62.9	58 46.0	75 49.7	14 53.8	203 50.5	152 58.9	243 67.5	89 50.9	16 39.0	493 61.3
記載内容について、会社固有の情報が含まれているか	329 32.3	16 24.6	313 32.8	248 34.6	29 23.0	45 29.8	7 26.9	113 28.1	69 26.7	147 40.8	47 26.9	12 29.3	270 33.6
記載内容について、監査人のリスク認識が読み取れるものとなっているか	343 33.6	21 32.3	322 33.7	256 35.7	39 31.0	40 26.5	8 30.8	122 30.3	80 31.0	141 39.2	57 32.6	11 26.8	275 34.2
選定項目及び記載内容について、開示内容との整合性が保たれているか	488 47.8	25 38.5	463 48.5	368 51.3	53 42.1	56 37.1	11 42.3	166 41.3	114 44.2	208 57.8	71 40.6	16 39.0	401 49.9
その他	17 1.7	2 3.1	15 1.6	14 2.0	-	3 2.0	-	5 1.2	2 0.8	10 2.8	-	1 2.4	16 2.0

【具体的状況】

注記事項との整合性及び発生元の具体的な社名等の記載をどこまで求められるのかを検討した。
監査等委員として意見したのは、普遍的なリスクが当社固有のリスクと誤認されないよう留意してほしいということ。
記載内容が専門的に過ぎるので投資家等の理解を得る観点から再検討することを要望。「重要な会計上の見積り」注記との記述の整合性、引用する注記の妥当性について意見表明。
①単体でとりあげた項目は連結上のリスクに付随するものであり、単体で取り上げる意味がない、②単体で取り上げたリスク金額の一部が連結で取り上げたKAMのリスクと重複している、③単体のリスクで特定の子会社の名前を挙げると、未公開の情報が含まれることになる。
新型コロナウイルス感染拡大の影響や関係会社の合併、転換社債の償還等昨年度当社に影響を与えた事象についてKAMへの記載が必要かどうか検討を要するとの意見が出た。また、会社法上の監査報告書にKAMを記載しないことについて監査人に説明を求めた。

Q5.議論の状況

Q5-3. 監査役等の監査報告書において、KAMIについて言及しましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東証 一部	東証 二部	クズ新 興市 場 (ジャ ス ダ マ ツ ザ ー)	の地方 単 独 上 場・ そ	億1 億円 未 満 以下 3 0	03 億 円 未 満 超 5	01 00 億 円 未 満 超 5	(に2 今係 期る が監 初査 年か 度ら 3月 期)	に2 係る 20 監 査 か ら 3月 期)	
n	1045	65	980	733	131	155	26	411	265	369	176	41	828
言及した	108 10.3	8 12.3	100 10.2	74 10.1	17 13.0	16 10.3	1 3.8	38 9.2	28 10.6	42 11.4	16 9.1	3 7.3	89 10.7
言及しなかった	937 89.7	57 87.7	880 89.8	659 89.9	114 87.0	139 89.7	25 96.2	373 90.8	237 89.4	327 88.6	160 90.9	38 92.7	739 89.3

【言及した】

監査役協会のひな形に従って言及した。「なお、監査上の主要な検討事項については、〇〇〇〇監査法人と協議を行うとともに、その監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。」

KAMIは世間の注目を集めており株主の関心も高いと思われること、KAMと同じく金商法上の制度であるJ-SOXについても従前から監査役(会)の監査報告書において言及していることから、KAMIについても言及した。

会計監査人との意思疎通のなかで、報告説明を受ける内容の一つとして、監査計画、監査結果、職務の執行状況に加えて「監査上の主要な検討事項」を挙げた。 ※ 監査上の注目点であり、何も記載しない訳にはいかないと考えた

監査役協会のひな型を参考に、監査上の主要な検討項目について、会計監査人と協議し説明を受けている旨の記載のみを行いました。これは、株主総会で質問が出る可能性があるため、予め記載しておいた方が良好であろう、との判断によるものです。

KAMを含む監査重点項目について、監査人より定期的に報告を聴取していたので、日本監査役協会が提供する監査報告書ひな型の文例を参考に追記し、監査人の了解を取って開示した。監査役協会の監査報告書ひな型提示は、時期も内容も適切で助かりました

【言及しなかった】

4月の取締役会で監査役会からの監査報告を行ったが、その時点ではKAMの記載がどうなるか確定していなかった。7月の取締役会でKAMの記載内容の説明を行う予定。

KAMIは事業等のリスクと一緒に開示すべきと判断し、会社法の監査報告に記載するのは適切でないとして監査人と合意した。監査人の監査報告書に記載がない以上、監査等委員会の監査報告書には記載しないことにした。

監査役等の監査報告書では特に言及していないが、弊社独自に招集通知で開示している「監査実績説明書」にて「当年度の監査上の主要な検討事項(KAM:Key Audit Matters)」については、前年度試行した作成検討プロセスに従い、会計監査人の監査計画説明や四半期監査報告などでコミュニケーションを図るとともに、監査役としても、適宜執行に説明を求めなどの対応を行いました。」と記載

Q5.議論の状況

Q5-4. 有価証券報告書の総会前提出の状況

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期 適用を 行った	早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 1 0	0 1 0 0 億 円 超 5 1 0	（ 今 期 が 初 年 度 ） に 係 る 監 査 か ら 2 0 1 年 3 月 期	に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 年 3 月 期	そ れ 以 前 か ら
n	1045	64	981	732	132	155	26	411	267	367	175	40	830
有価証券報告書提出日が総会開催日よりも早い	13 1.2	5 7.8	8 0.8	11 1.5	-	2 1.3	-	3 0.7	4 1.5	6 1.6	-	2 5.0	11 1.3
同日だが総会終了前に提出した	3 0.3	2 3.1	1 0.1	2 0.3	-	1 0.6	-	1 0.2	-	2 0.5	-	1 2.5	2 0.2
同日だが総会終了後に提出した	541 51.8	27 42.2	514 52.4	393 53.7	70 53.0	64 41.3	14 53.8	183 44.5	133 49.8	225 61.3	89 50.9	17 42.5	435 52.4
有価証券報告書提出日が総会開催日よりも遅い	488 46.7	30 46.9	458 46.7	326 44.5	62 47.0	88 56.8	12 46.2	224 54.5	130 48.7	134 36.5	86 49.1	20 50.0	382 46.0

Q5.議論の状況

Q5-5. 有価証券報告書における「監査役会の活動状況」の項目の中で、KAMIに対する監査役等としての対応につき言及しましたか。(一つ選択)

	全体	F1		F2				F3			F4		それ以前から
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズ、マーケット)	地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億000万円超	1億000万円超	2019年度	2020年3月期	
n	1049	65	984	736	132	155	26	413	266	370	177	41	831
言及した	195 18.6	15 23.1	180 18.3	159 21.6	16 12.1	19 12.3	1 3.8	48 11.6	47 17.7	100 27.0	24 13.6	9 22.0	162 19.5
言及しなかった	854 81.4	50 76.9	804 81.7	577 78.4	116 87.9	136 87.7	25 96.2	365 88.4	219 82.3	270 73.0	153 86.4	32 78.0	669 80.5

【言及した】※記載文言を御回答いただいたもののみを抽出

監査上の主要な検討事項(KAM)に関して会計監査人と継続的に協議を行い、また社内との関係部門と当該事項に関する協議を実施しております。
監査役会は、監査上の主要な検討事項(KAM: Key Audit Matters)に関して、会計監査人と協議を行い、会計上の見積りを含む経営者の重要な判断を伴う項目、及び子会社の事業リスク等を勘案しながら、KAMを絞り込むプロセスに携わりました。
会計監査人との連携では、監査計画及び監査品質並びに監査上の主要な検討事項「KAM」について適時、意見交換(6回)を行い、四半期レビュー結果及び監査結果報告を通じて、当社の財務情報が適正であることを確認しております。
監査上の主要な検討課題(KAM)については、前事業年度より当社の経営者の重要な判断に伴う財務諸表の領域に大きく影響を及ぼすと考えられる項目を中心に会計監査人と意見交換を行い、当事業年度においては、項目を絞り、足下の運用状況について相互に情報を共有し、意見の交換を実施しました。
会計監査人からは監査の進捗状況及びKAM(監査上の主要な検討事項)として取り上げた繰延税金資産の回収可能性について報告を受け、協議を行いました。
監査上の主要な検討事項については、会計監査人と協議を行うとともに、その監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。
会計監査人の監査計画・重点監査項目・監査状況等の報告および監査報告書へのKAM(監査上の主要な検討事項)記載に関する課題の共有を受け、情報交換を図りました。
有価証券報告書に以下の内容を記載した。監査等委員会は、会計監査人と四半期毎の定例面談に加え、適宜面談を実施し、会計監査人から監査計画説明、四半期レビュー報告、監査結果報告等の報告およびKAM(監査上の主要な検討事項)の記載内容について、能動的に情報交換を図るとともに、充実した議論を実施しました。
当年度の監査上の主要な検討事項(KAM: Key Audit Matters)については、前年度試行した作成検討プロセスに従い、会計監査人の監査計画説明や四半期監査報告などでコミュニケーションを図るとともに、監査役としても、適宜執行に説明を求めるなどの対応を行いました。
事業年度における監査委員会の主な検討事項として、KAMIについて、監査人の監査計画段階でのKAM候補項目の確認、期中でのKAM候補項目に関する状況の変化の確認、並びに期末でのKAM項目の最終選定と文案の検討について、監査人から報告を受け確認・検証して来た
監査上の主要な検討事項(KAM)については、第1四半期レビュー時以降、会計監査人と候補になり得る項目及びその選定理由について意見交換を行いました。

Q6.想定問

Q6-1-1-1. KAMIに関連した想定問答(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 円 未 満 1 億 円 以 下 3 0	0 3 億 円 未 満 3 0	0 1 0 0 億 円 以 上 5	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 係 る 監 査 か ら 2 0 1 年 3 月 期	に 係 る 監 査 か ら 2 0 年 3 月 期
n	1048	65	983	735	132	155	26	412	267	369	177	41	830
検討した	727 69.4	38 58.5	689 70.1	550 74.8	85 64.4	77 49.7	15 57.7	246 59.7	184 68.9	297 80.5	114 64.4	20 48.8	593 71.4
検討しなかった	321 30.6	27 41.5	294 29.9	185 25.2	47 35.6	78 50.3	11 42.3	166 40.3	83 31.1	72 19.5	63 35.6	21 51.2	237 28.6

Q6.想定問

Q6-1-1-2. 検討した想定問答(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	早期適用は行ってない	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズ、マーケット)	地方単独上場・その他	1億円未満以下	3億000万円超	1億000万円超	(今期が初年度)に2021年3月期に係る1年3ヶ月	に2020年3月期に係る20年3ヶ月	それ以前から
n	710	37	673	533	85	77	15	244	181	285	113	20	577
KAMに選定された項目について	522 73.5	30 81.1	492 73.1	387 72.6	71 83.5	52 67.5	12 80.0	178 73.0	136 75.1	208 73.0	89 78.8	18 90.0	415 71.9
KAMの影響の有無	102 14.4	8 21.6	94 14.0	70 13.1	15 17.6	15 19.5	2 13.3	36 14.8	24 13.3	42 14.7	23 20.4	8 40.0	71 12.3
KAM適用による監査報酬への影響の有無	16 2.3	1 2.7	15 2.2	10 1.9	3 3.5	3 3.9	-	8 3.3	3 1.7	5 1.8	1 0.9	1 5.0	14 2.4
会社法上のKAMの記載についての検討状況	270 38.0	15 40.5	255 37.9	207 38.8	31 36.5	27 35.1	5 33.3	87 35.7	68 37.6	115 40.4	46 40.7	5 25.0	219 38.0
その他	76 10.7	2 5.4	74 11.0	60 11.3	3 3.5	11 14.3	2 13.3	27 11.1	14 7.7	35 12.3	4 3.5	2 10.0	70 12.1

【具体的状況】

KAMの項目や内容の質問を受けた場合、有価証券報告書の公表前であるのでその内容に関しては回答できないので、協議した事実や状況等の説明に止める。

KAMに対する監査役役割。2020年度の監査上のKAMの項目。KAMの項目の決定プロセス。KAMにおける監査人とのコミュニケーション等の想定問答を用意。

KAM選定のプロセスと会計監査人との関わり状況等について説明できるよう検討、個別の項目等については後日の有価証券報告書において報告(株主総会の場では控える)することで想定問答を用意した(個別項目については、来年度には今年項目は説明する必要があると思う)。

Q: KAMの決定内容は、どのような内容ですか? A: 監査人によるKAMの選定作業の中で、監査等委員としても監査人の意見を聴取し、情報の共有を図ってきました。当事業年度の金融商品取引法の監査においてKAMとして選定された内容は、「税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断の妥当性」となります。

Q: KAMを会社法の監査報告書に記載しない理由は何ですか? A: KAMの記載は、会社法については任意とされているということもありますが、会社法の監査報告書の提出タイミングは、株主総会の開催よりも相当前になるため、現実的にKAMの記載は困難となります。

下記の想定問答を作成しました。・株主からの質問: 監査報告書におけるKAMの適用開始時期や開示内容について、監査委員会が会計監査人や執行側とどのように連携したのか。・上記の回答: 監査委員会は年間を通じて、会計監査人や経理部門と個々の重要な会計処理がKAMに該当するかどうかの議論を行い、その開示文章についても適宜内容の確認を行った。

詳細は差し控えますが、KAMに選定された項目について「事業リスクをどう考えているか?」という質問と、それに対して「事業運営上生じるリスクとして捉えている」という回答を準備いたしました。

Q6.想定問

Q6-1-2-1. 監査役等に対してなされることを想定した質問(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	い 早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以 下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 0	0 1 0 0 億 円 以 上 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 2 0 2 年 3 月 期	に 2 0 2 年 3 月 期
n	723	38	685	546	85	77	15	246	182	295	113	20	590
あった	536	29	507	408	61	56	11	168	131	237	75	18	443
	74.1	76.3	74.0	74.7	71.8	72.7	73.3	68.3	72.0	80.3	66.4	90.0	75.1
なかった	187	9	178	138	24	21	4	78	51	58	38	2	147
	25.9	23.7	26.0	25.3	28.2	27.3	26.7	31.7	28.0	19.7	33.6	10.0	24.9

Q6.想定問

Q6-1-2-2. 想定した質問(複数選択可)

	全体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	いない 早期適用は行って	東証一部	東証二部	新興市場(ジャズ、マーケット)	の地方単独上場・その他	1億円未満	3億円超	1億円超	(今係る21年3月期)	に20年3月期	に20年3月期
n	530	28	502	404	60	55	11	165	130	235	74	18	438
監査役等としてのKAMへの対応状況	390 73.6	22 78.6	368 73.3	306 75.7	39 65.0	38 69.1	7 63.6	119 72.1	88 67.7	183 77.9	48 64.9	15 83.3	327 74.7
監査役等としてのKAMの評価(具体的項目とその評価)	140 26.4	11 39.3	129 25.7	105 26.0	17 28.3	18 32.7	-	48 29.1	26 20.0	66 28.1	25 33.8	5 27.8	110 25.1
監査役等の監査報告書におけるKAMの取扱い	153 28.9	9 32.1	144 28.7	112 27.7	22 36.7	15 27.3	4 36.4	49 29.7	41 31.5	63 26.8	22 29.7	4 22.2	127 29.0
その他	43 8.1	1 3.6	42 8.4	36 8.9	2 3.3	4 7.3	1 9.1	10 6.1	12 9.2	21 8.9	2 2.7	2 11.1	39 8.9

【具体的状況】

「KAMの具体的な項目について」、「KAMに関する検討についての監査役と監査法人との議論の状況・回数について」、「KAMの検討過程においてリスクを絞り込む上で監査役が考慮した点について」及び「KAMの内容に関する相当性について」に関して、全て監査役に対する想定問答として作成した。

○「監査上の主要な検討事項(KAM)」は、どのようなプロセスを経て記載されているのか、との問いに対し、監査法人から記載事項の候補を受け、対象を絞り込んだ上で記載内容を検討するなどの協議を複数回実施している。

○監査委員会としては、どのように評価しているのか、との問いに対し、記載項目である、収益認識(IT統制の評価)、ソフトウェア・ソフト仮勘定の資産評価、関係会社株式の評価は、いずれも監査人が重要、重点的な監査項目であり、監査人との認識に相違ないとの評価である。

詳細は差し控えますが、「KAMに選定された項目について監査役がそのリスクに対して監査を実施していたかどうか?」という質問と、それに対して「事業リスクを排除できないビジネスであることを認識しながら監査に努めている」という回答を想定問答として準備いたしました。

「KAMの具体的な項目について」、「KAMに関する検討についての監査役と監査法人との議論の状況・回数について」、「KAMの検討過程においてリスクを絞り込む上で監査役が考慮した点について」及び「KAMの内容に関する相当性について」に関して、全て監査役に対する想定問答として作成した。

監査等委員会の監査報告書には、「なお、監査上の主要な検討事項については、〇〇〇〇監査法人と協議を行うとともに、その監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。」とある。具体的に内容を教えてもらいたい。

Q6-1-2-2. 想定した質問(続)

いわゆるKAM制度がスタートしたようだが、招集通知の監査報告書には記載がない。当社が行ったKAM制度についての内容を説明してほしい。【監査役】監査人は、財務諸表の監査の過程で監査役とコミュニケーションを行った事項の中から監査上特に注意を払った事項を選定し、その中から職業的専門家として特に重要であると判断した事項をKAMとして決定します。総会後に開示します有価証券報告書に添付する監査法人の監査報告書において、KAMを記載する予定ですが、本年度においては、「〇〇〇〇」を主要な検討事項とし重点的に監査を行っており、監査法人の意見は適正な処理が行われているとの意見でした。詳細につきましては、有価証券報告書をご覧ください。KAMはどのような手続を経てどのような内容が決定されたのでしょうか。その過程で、監査役はどのようなコミュニケーションを図ったのでしょうか。監査役としての認識は。【監査役】監査人は、財務諸表の監査の過程で監査役とコミュニケーションを行った事項の中から監査上特に注意を払った事項を選定し、その中から職業的専門家として特に重要であると判断した事項をKAMとして決定します。監査人は、期初の監査計画策定の段階でKAMの候補を選定し、期中の監査活動の進捗状況を反映して適宜見直しを検討してきました。そのような監査人のKAMの選定作業の中で、監査役としても監査人の意見を聴取し、四半期決算報告会等の場で、情報の共有を図ってきました。特に重要な意見の相違はありません。KAMの導入によって、財務諸表利用の皆様と会社の対話の充実、会計監査人と経営者及び会計監査人と監査役との間のコミュニケーションのさらなる充実等に繋がると期待され、そのことによってリスクマネジメントの強化が図られるものと考えております。

(前提条件)・会社法監査報告書において、KAMの記載はされていない。・定時株主総会終了後に有価証券報告書が遅滞なく公表される。・監査役会設置会社である。・KAMについて、監査役と会計監査人の間で重要な意見の相違はない。

①金融商品取引法に基づく監査報告書において今年度よりKAMが記載されると聞いているが、どのような項目がKAMとして記載されるのか。(執行側による回答)金融商品取引法に基づく監査報告書では、「〇〇〇〇」がKAMとして記載されるものと承知している。※株主総会においてKAMが説明され、仮に当該情報が「重要情報」に該当する場合、フェア・ディスクロージャールールの対象になる。但し、定時株主総会終了後に有価証券報告書を遅滞なく公表する場合、KAMについて説明する場合、特に問題とならないと考えられる。

②KAMに該当すると判断された項目以外に、どのような項目が検討されたか。(執行側による回答) KAMに該当すると判断された項目以外に、KAMとして記載することを検討された項目としては、例えば、「〇〇事業における収益認識(不正な収益認識)」があったと監査法人から聞いている。※監査の実施過程では、KAMの決定に先立ち、「特に注意を払った事項」を識別する必要がある。※「特に注意を払った事項」は外部に報告することは想定されておらず、これを網羅的に説明することは適切でない可能性がある。しかし、項目を例示することに特段の支障はないと考えられる。

③新型コロナウイルスの感染拡大が続く中で業況が悪化しているにもかかわらず、固定資産の減損損失が計上されていないが、この点はKAMとして報告されるのか。※当社該当なし。(執行側による回答) 固定資産の減損損失については、「固定資産の減損に係る会計基準」に従って検討した結果、経営環境に著しい悪化があるため、減損の兆候があると判断された。このため、資産グループから得られる将来キャッシュ・フローを見積り、減損損失の計上について検討を行ったが、結果として、減損損失の計上は不要と判断した。この点は、会計監査の実施においても十分な検討がされたものと承知しており、KAMの記載において監査上の具体的な対応について説明がされるものと承知している。※個別の項目について質問された場合、当該項目がKAMに該当するか否かについてご発言いただくことは差し支えないと考えられる。但し、KAMの内容に係る詳細について執行側の者が言及することは適切でない可能性がある。

④KAMについて、監査役の認識をお伺いしたい。(監査役による回答) KAMとする項目の決定(やその内容)については、監査役会は会計監査人との間で十分なコミュニケーションを実施しており、特に重要な意見の相違はない。※上記のほか、執行側が回答する内容(想定問答①～③)について、監査役としての立場から回答されることも考えられる。

⑤KAMについて、会計監査人からご説明いただきたい。(会計監査人による対応案) ※会社法398条2項に基づき、定時株主総会において会計監査人の出席を求める決議があった場合には、想定問答①～③の内容に準じた形で意見を述べるのが考えられる。このため、会計監査人から意見陳述を行おうとする場合、まずは当該決議がされることを求めることになる。

Q6.想定問

Q6-2. 本年の定時株主総会では、実際にKAMIに関連した質問がありましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	い 早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以 下 〜 3 0	0 3 億 円 未 満 〜 1 0	0 1 0 0 億 円 以 上 〜 5	（ 今 期 が 初 年 度 ） に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 1 年 3 月 期	に 係 る 監 査 か ら 2 0 2 0 年 3 月 期	そ れ 以 前 か ら
n	1048	65	983	736	132	155	25	412	266	370	176	41	831
あった	4 0.4	1 1.5	3 0.3	4 0.5	- -	- -	- -	2 0.5	- -	2 0.5	2 1.1	- -	2 0.2
なかった	1044 99.6	64 98.5	980 99.7	732 99.5	132 100.0	155 100.0	25 100.0	410 99.5	266 100.0	368 99.5	174 98.9	41 100.0	829 99.8

【あった】

KAMIに記載された1案件に対して、監査役はどのように対応してきたのか？が株主から質問され、監査役会議長が回答した。
KAMIについて記載が無いが、どうなっているのか？→会社法と金商法の違いにより株主総会招集通知には記載がない、有報で開示している旨の回答で了解となった。
開示の経緯について

Q6.想定問

Q6-3. 監査役等による口頭報告(議長による代読を含む)の際に、KAMIについて言及しましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早期適用を行った	いない 早期適用は行って	東証一部	東証二部	ズ新興 (、市場 ジャ スマ ダツ ザ)	の地方 単 独 上 場・ そ	億1 円億 未円 満以下 3 0	03 億0 円億 未円 満超 3 0	01 00 億0 円億 以上 超 5	(に2 今係 期る が監 初査 年か 度ら 3月 期)	に2 係る 20 年 3月 期	に2 係る 20 年 3月 期
n	1046	64	982	733	132	155	26	412	266	368	176	41	829
言及した	9 0.9	-	9 0.9	2 0.3	3 2.3	4 2.6	-	6 1.5	2 0.8	1 0.3	2 1.1	1 2.4	6 0.7
言及しなかった	1037 99.1	64 100.0	973 99.1	731 99.7	129 97.7	151 97.4	26 100.0	406 98.5	264 99.2	367 99.7	174 98.9	40 97.6	823 99.3

【言及した】

監査上の主要な検討事項について会計監査人と協議を行い、監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めた。
通常報告に「なお、監査上の主要な検討事項については監査法人と協議を行うとともにその監査の実施状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。」と追記し、報告した。

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-1. KAMの検討プロセスを契機として、貴社の未公表情報や守秘義務に関する取扱いとの関係及び財務諸表利用者の視点を考慮して、会社の開示情報の充実・見直しが図られた事項がありますか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って ない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツァー ス)	地方 単独 上場 ・そ 他	1億 円未 満 以下 30	3億 000 万円 未満 10	1億 000 万円 以上 50	20 年1 月期 が初 年度	20 年3 月期 が初 年度	
n	1039	65	974	729	131	154	25	409	265	365	177	41	821
あった	128	8	120	106	9	11	2	33	37	58	6	2	120
	12.3	12.3	12.3	14.5	6.9	7.1	8.0	8.1	14.0	15.9	3.4	4.9	14.6
なかった	911	57	854	623	122	143	23	376	228	307	171	39	701
	87.7	87.7	87.7	85.5	93.1	92.9	92.0	91.9	86.0	84.1	96.6	95.1	85.4

【具体的状況】

有価証券報告書の重要な会計上の見積りに関して、半ページ強にわたり記載が増えた。
従来であれば開示していなかったKAMに関連する情報を注記の形で追加した。
「会計上の見積りに関する注記」の開示により、KAMの開示とのセットとなり、開示が深化したと言える。
KAMとして監査報告書上に具体記載される財務数値については、従来は開示していないものでも今回から財務諸表の注記に記載することがあった。
経営者による財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況の分析の項目において、事業戦略に基づく戦略投資、M&Aの実行内容とそれによるのれんや長期性資産の内容と額を開示した。これにより、会計監査人のKAM記載内容が事業戦略との連動で理解できるようになった。
KAMで「豊富な商品及び製品を保有している。そのため、市場環境が予測より悪化して商品及び製品の収益性が著しく低下した場合には、財務諸表に重要な影響を与える可能性がある」と記載されたことを踏まえて、ネガティブな印象を投資家に持たれないようにするため、豊富な製品在庫を保有していることが、顧客との信頼関係構築のために必要であることを有価証券報告書をはじめとした開示媒体で意識して言及するようになりました。
2020年3月(導入初年度)は、KAM早期適用と開示府令改正により、財務諸表利用者の視点を考慮した会社の開示情報の拡充を進めた。2021年3月期(2年目)は、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」、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)の適用に伴い、KAMや注記の内容等の開示情報全般に関して、執行部門・監査法人と議論を進めた。また、KAMの議論と並行して、KAMに関連する金融庁の公表した企業開示好事例集の分析を進め、当社で採用可能なベストプラクティス事例を複数選定し、執行部門に提案することにより、開示府令の要請よりも更に踏み込んで、有価証券報告書の記述情報の開示充実を進めることができた。
財務諸表利用者の有用性を意識した見積り方法に関する開示内容の充実。

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-2-1. KAMは会社法上の会計監査人の監査報告書においても任意で記載することが可能ですが、貴社の会計監査人の監査報告書においては記載がなされましたか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	い 早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 0	0 1 0 0 億 円 超 5 0	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 2 0 係 る 2 1 年 か ら 3 月 期	に 2 0 係 る 2 0 年 か ら 3 月 期
n	936	42	894	672	119	122	23	351	240	345	147	34	755
記載された	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
記載されていない(記載に向けた検討は行った)	167 17.8	15 35.7	152 17.0	115 17.1	21 17.6	27 22.1	4 17.4	65 18.5	34 14.2	68 19.7	33 22.4	9 26.5	125 16.6
記載されていない(記載に向けた検討は行っていない)	759 81.1	26 61.9	733 82.0	551 82.0	97 81.5	92 75.4	19 82.6	281 80.1	204 85.0	274 79.4	111 75.5	24 70.6	624 82.6
その他	10 1.1	1 2.4	9 1.0	6 0.9	1 0.8	3 2.5	-	5 1.4	2 0.8	3 0.9	3 2.0	1 2.9	6 0.8

※本問については、一定数の会社から記載された旨のご回答をいただいたが、当該会社の会社法上の会計監査人の監査報告書における記載状況を確認させていただいた上で、当てはまらないと判断された会社について本問に限り回答母数から除外させていただいたことをご容赦いただきたい。

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-2-2. 問7-2-1において「1. 記載された」以外を選択された方にお尋ねします。
 監査役等の側からみて、会計監査人の監査報告書へのKAMの記載の可能性についてどのように考えるか、最も近いものを選択してください。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って いない	東証 一部	東証 二部	新 興 市 場 ス ト ック マ ジ ャ ー	地 方 単 独 上 場 ・ そ の 他	1 億 円 未 満 以下 3 0	3 億 円 未 満 超 5 0	1 億 円 未 満 超 5 0	2 年 以 上 初 期 監 査 か ら	2 年 以 上 初 期 監 査 か ら	
n	863	36	827	626	108	108	21	324	218	321	130	28	705
現時点でも可能と考える	194 22.5	8 22.2	186 22.5	141 22.5	24 22.2	28 25.9	1 4.8	80 24.7	56 25.7	58 18.1	34 26.2	8 28.6	152 21.6
今後数年が経過して実務が成熟すれば可能と考える	420 48.7	17 47.2	403 48.7	296 47.3	63 58.3	50 46.3	11 52.4	167 51.5	104 47.7	149 46.4	67 51.5	15 53.6	338 47.9
現行制度では困難と考える	210 24.3	7 19.4	203 24.5	155 24.8	20 18.5	27 25.0	8 38.1	73 22.5	52 23.9	85 26.5	27 20.8	3 10.7	180 25.5
その他	39 4.5	4 11.1	35 4.2	34 5.4	1 0.9	3 2.8	1 4.8	4 1.2	6 2.8	29 9.0	2 1.5	2 7.1	35 5.0

【現時点でも可能と考える】

会社法監査も金商法監査でも、会計監査における主要な検討事項の違いがあるのだろうか？監査は通年掛けて行われるものであるから、期末になって突然、検討課題が変わるとは思えない。よって、日程の問題もない気がする。もし期中に、大きな業態転換やM&Aがあった場合には、特例措置を講ずればよいのではないだろうか。

【今後数年が経過して実務が成熟すれば可能と考える】

会社法監査が短信発表の段階で終了しておらず、株主総会から逆算した決算取締役会、その前の監査役会に間に合うかどうか、ぎりぎりの状態である。もう少し弊社の連結決算実務、監査法人の実務が安定する必要ありと思料する。

株主をはじめとする、ステークホルダーに対して、できる限り情報を開示する必要はあると考える。その意味で、記載することは望ましいと思うが、KAMだけが独り歩きして、この会社の弱点はここにあるといったとらえ方をされる可能性もあるので、実務が定着した時点で考えるべきだと思う。

【現行制度では困難と考える】

KAMとして選定することによって、会社経営に影響が大きいと単純に理解される可能性があり、マーケットの過剰反応が心配される。また数字的な影響を聞かれた場合に、業務遂行上の守秘義務との兼ね合いが難しい。

会社法、金商法、あるいは東証などの統一的な検討が必要。会計基準上の開示の程度と、実務あるいは投資家が必要とする情報の整理がなされないと企業実務担当関係者は、何をどの程度、どこまで開示すべきなのかのルールが企業、あるいは業種により異なることが良いのか？

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-2-3. 問7-2-2において「3. 現行制度では困難と考える」を選択された方のみにお尋ねします。
その理由についてご自身の考えに近いものを選択してください。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		
		早 期 適 用 を 行 っ た	い 早 期 適 用 は 行 っ て い な い	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ 他	億 1 億 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 0	0 1 0 0 億 円 未 満 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ）	に 2 0 2 年 3 月 期 係 る 監 査 か ら	に 2 0 2 年 3 月 期 係 る 監 査 か ら
n	207	7	200	152	20	27	8	72	51	84	27	3	177
会社法と金商法のスケジュールのずれ	156 75.4	7 100.0	149 74.5	115 75.7	15 75.0	20 74.1	6 75.0	55 76.4	36 70.6	65 77.4	17 63.0	3 100.0	136 76.8
会社法と金商法の開示項目の差	115 55.6	3 42.9	112 56.0	88 57.9	10 50.0	12 44.4	5 62.5	36 50.0	28 54.9	51 60.7	19 70.4	1 33.3	95 53.7
その他	9 4.3	- -	9 4.5	7 4.6	1 5.0	1 3.7	- -	3 4.2	1 2.0	5 6.0	2 7.4	- -	7 4.0

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-3. KAMの検討プロセスが実務に及ぼしたと思われる効果について、該当するものを選択の上、そのように思われた理由や具体的状況について差し支えない範囲でご回答ください。(複数選択可)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	早期 適用は 行って いない	東証 一部	東証 二部	新興 市場 (ジャ ズマ ツザ ー)	地方 単独 上場 ・そ の他	1億 円未 満 以下 30	3億 円未 満 10	1億 円未 満 5	(今 期が 初年 度)	20 年 3月 期	
n	1010	63	947	713	122	149	26	396	254	360	170	41	799
投資家・株主やアナリストといった財務諸表の利用者にとって理解が深まった	263 26.0	19 30.2	244 25.8	210 29.5	24 19.7	25 16.8	4 15.4	75 18.9	61 24.0	127 35.3	34 20.0	10 24.4	219 27.4
監査役等、監査人、執行側相互のコミュニケーションが活発化し、監査品質が向上した	576 57.0	41 65.1	535 56.5	412 57.8	73 59.8	76 51.0	15 57.7	213 53.8	145 57.1	218 60.6	90 52.9	24 58.5	462 57.8
監査人に従来以上の緊張感が生まれた	254 25.1	17 27.0	237 25.0	177 24.8	31 25.4	36 24.2	10 38.5	96 24.2	55 21.7	103 28.6	43 25.3	12 29.3	199 24.9
従来の監査プロセスについて効率化が図られた	26 2.6	2 3.2	24 2.5	16 2.2	3 2.5	7 4.7	- -	13 3.3	6 2.4	7 1.9	8 4.7	- -	18 2.3
会社としてリスクマネジメントの重要性に対する認識が向上した	392 38.8	27 42.9	365 38.5	275 38.6	52 42.6	54 36.2	11 42.3	159 40.2	102 40.2	131 36.4	79 46.5	14 34.1	299 37.4
その他	105 10.4	5 7.9	100 10.6	71 10.0	13 10.7	19 12.8	2 7.7	44 11.1	28 11.0	33 9.2	15 8.8	5 12.2	85 10.6

【投資家・株主やアナリストといった財務諸表の利用者にとって理解が深まった】

KAMの内容や決定した理由までかなり具体的に記載されるため、財務諸表利用者にとっては有益であろう。ただ、KAMとして記載されることで、問題がないのに問題があるように誤解されてしまうようなことがないかという危惧は拭い去れない。

監査委員就任以来、投資家やアナリスト(特にバイサイド)等と話す機会はないが、監査人の監査報告書を含めて有価証券報告書を活用していただいている、と期待している

KAMの記載内容は従来から監査の一環として行われていたものではあったが、制度の主旨としてその開示が財務諸表利用者の要求に応えることになるかと思料する。

会計監査における重要な事項、その内容および監査上の対応が明確になり、財務諸表に対する株主の理解が向上したと思われる。また、会社の事業リスク及び関連する財務諸表上のリスクに関する早期警戒情報としてのKAMが開示されることにより、会社のリスク認識に関する株主の理解が深まっている。

会社の執行状況の具体的な記述が入ることから、外部の人に実情が垣間見えるように思える。自社では当たり前の内容で分かりにくい、他社の記載例を見るとそれがよく分かる。

KAMについては、事業法人のステークホルダーの中で、最も当該事業法人の実状に立ち入ることができる監査法人が示すものだけに、他のステークホルダーにとって知りたい事項なのではないかと想定されるため。

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-3. KAMの検討プロセスが実務に及ぼしたと思われる効果について、該当するものを選択の上、そのように思われた理由や具体的状況について差支えない範囲でご回答ください。(続)

【監査役等、監査人、執行側相互のコミュニケーションが活発化し、監査品質が向上した】

導入初年度としては、KAMを契機としてコミュニケーションは活性化された。ただし、企業の状況によっては毎年新たな候補が出てこないケースもあり、持続性という点ではやや懐疑的に見ている。

KAM記載項目及び内容を円滑に決定するために、適宜監査人や執行側と意見交換の場を設定するなどして議論を深める必要があるが、最終的にKAMを決定する監査人に対しては監査等委員会の場で状況報告を求めたことにより、コミュニケーションの機会が増加し、十分な議論を実施することができた。

KAMの導入に際して、監査人、会社側、監査等委員が事業リスクと会計上のリスクとの相関関係を再整理し、共有化することにより、会社としてのリスクマネジメントの重要性に対する認識が深まるとともに、リスクフォーカスした会計監査を実施することができ、監査品質の向上に役立っている。

投資家・株主やアナリストにとって理解が深まったかどうかは不明。但し、理解を深めてもらうための言葉選びなど、監査役、会計監査人、執行側3者間の相互交流は深まったと思われる。

【監査人に従来以上の緊張感が生まれた】

監査報告書に含まれることから監査人には相応の緊張感が生まれているものと推察されるが、企業の特性も様々であり、企業に応じバランスの取れた対応が保持されることを期待。

KAM＝リスク情報と捉えられないよう、内容、選定理由、監査方法等を監査報告書に具体的に記載しなければならないことは緊張感を生む要因になったのではないかと思う。

KAMの導入を契機として、経営環境や会社状況・リスクを踏まえた上で、適切な監査手続を行おうとする姿勢がより強く感じられるようになった。

監査委員サイドから監査人に対して、いろいろと要望を述べたり、実際の監査手続の詳細を質問する機会が増えており、監査人の監査手続に対する緊張感は高まっているものと理解している。

【従来の監査プロセスについて効率化が図られた】

モデリング作業所のサンプリング方法の確立等、業務の効率化が図られたと認識している。

従来の監査項目のうち一部の項目について「AI」を活用する等の効率化が図られた。

【会社としてリスクマネジメントの重要性に対する認識が向上した】

監査等委員としてリスクマネジメントの重要性・充実について働きかけてきており、会計監査報告においても詳細開示されることは、有価証券報告書の事業等のリスクの記載内容の充実等と相俟って、経営陣の意識改革を始めガバナンスの強化に繋がるものと思われる。

今回のKAMは従来から留意している事項であり、それによりリスクマネジメントが変化した訳ではないが、今後ともKAM対応(外部開示)を進めることで、一段と説明責任を意識したリスクマネジメントがなされると期待している。

経営TOPや経理財務部門において、原価見積り評価の不確実性がより明らかになり、事業部門に任せっきりにしないで連携して見積りの合理性をより高めていくことの重要性認識が向上した。

KAM候補が監査人から提示された時点で、監査等委員会としてもKAM候補とした理由やその内容確認を行っており、監査上の重要性と認識も高まった。

【その他】

例えば、多額の事業投資や子会社の減損、のれんの償却等の情報は株主や投資家の理解に寄与するものと思われるが、一般的な記載内容であれば投資家にどこまで有益かと、限界も感じる。

制度上、最終的にKAMは会計監査人が決定するが、監査役とのコミュニケーションの頻度等、期末監査以前に余裕を持ったスケジュールで行われることが望ましい。

今後、KAMの記載を継続していく上で、項目そのものに対して意識的に変化を加えていく必要があるのかどうか、他社動向等についても注意深く見極めていく必要があると考える。

Q7.会社の開示情報の充実・見直し

Q7-4. 早期適用を行った会社の方のみにお尋ねします。導入初年度と比較してKAMの検討プロセスに係る実務に何らかの変化がありましたでしょうか。(一つ選択)

	全 体	F1		F2				F3			F4		それ 以前から
		早期 適用を 行った	い ない 早期 適用は 行って	東 証 一 部	東 証 二 部	ク ズ 新 興 市 場 （ ジ ャ ス ダ マ ツ ザ ー	の 地 方 単 独 上 場 ・ そ	億 1 円 未 満 以下 3 0	0 3 億 円 未 満 超 5 0	0 1 0 0 億 円 以 上 超 5	（ 今 期 が 初 年 度 ） に 係 る 監 査 の 年 次 報 告 書 の 3 月 期	に 係 る 監 査 の 年 次 報 告 書 の 3 月 期	
n	59	59	-	41	4	14	-	27	6	26	13	11	35
あった	13	13	-	11	1	1	-	4	1	8	3	1	9
	22.0	22.0	-	26.8	25.0	7.1	-	14.8	16.7	30.8	23.1	9.1	25.7
なかった	46	46	-	30	3	13	-	23	5	18	10	10	26
	78.0	78.0	-	73.2	75.0	92.9	-	85.2	83.3	69.2	76.9	90.9	74.3

【変化があった】

初年度に監査人と十分な議論を行ったので、2年目は検討プロセスへの理解も深まり実務負担も軽微であった。
KAM候補の選定や記述に関する議論時間は減少した。監査委員の一員として、KAMのポイラープレート化も気にはしている。
KAMに選定する事項の協議が早まったが、ドラフトの提示は若干遅くなり頻度も減少した。
KAM検討プロセスにおいて効率が25%程度向上した。
2020年3月期より当社はKAMを早期適用しているが、KAMの検討プロセスにおいて、記載内容のポイラープレート化やKAMの個数の固定化を回避するために、早期適用した他社のKAMの内容や日本公認会計士協会より2020年10月に公表された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」の内容分析を監査法人と実施するプロセスを新たに追加することとなった。
1年目からの延長で2年目を捉えることができ、選定プロセスや監査人とのコミュニケーションを効率よく実施することができた。
候補の選定段階からスケジュールを含めて、落ち着いて対応できたと思います。
KAMのドラフトだけについて議論する時間が減った。
関係執行側が具体的な行動を増やした。

公益社団法人日本監査役協会
Japan Audit & Supervisory Board Members Association
<https://www.kansa.or.jp/>

本 部	〒100-0005	東京都千代田区丸の内 1-9-1 丸の内中央ビル 13 階 TEL 03 (5219) 6100 (代)
関西支部	〒530-0004	大阪市北区堂島浜 1-4-16 アクア堂島西館 15 階 TEL 06 (6345) 1631 (代)
中部支部	〒460-0008	名古屋市中区榮 2-1-1 日土地名古屋ビル 9 階 TEL 052 (204) 2131 (代)
九州支部	〒812-0013	福岡市博多区博多駅東 2-1-23 サニックス博多ビル 4 階 TEL 092 (433) 3627 (代)