

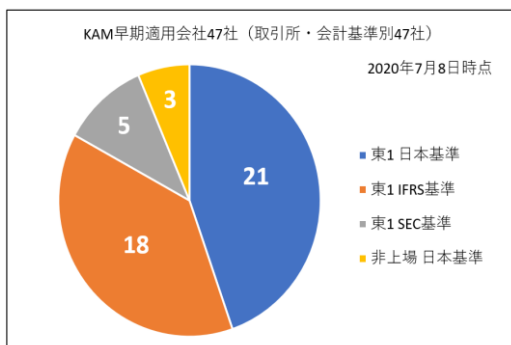
1. 早期適用の概要

2021年3月期から「監査上の主要な検討事項」(KAM:Key Audit Matters)が強制適用となるが、日本公認会計士協会より東証1部上場企業は2020年3月期からの早期適用が推奨されていた。7月8日時点でKAMを早期適用した会社は47社あり、2019年12月期に早期適用したキヤノン(株)と合わせ48社となっている(2019年3月期に任意で「監査上の主要な検討事項」に相当する事項の報告を行っている(株)三菱ケミカルホールディングスを含む)。

2. 事例分析

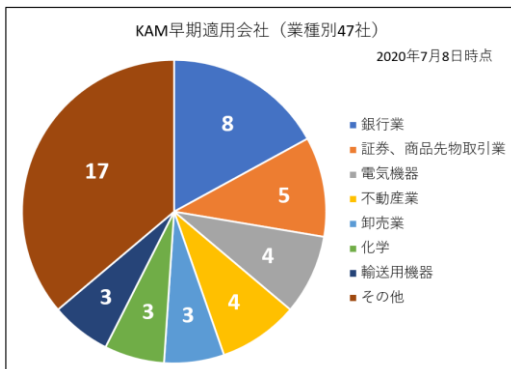
① 取引所及び会社別集計

上場企業は東証1部のみ。半数強は日本基準を適用している。



② 業種別集計

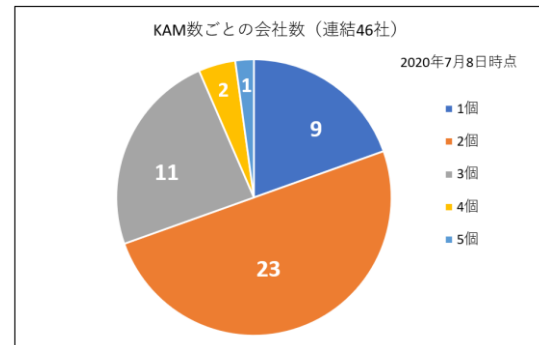
業種別では銀行業(日本基準)が最多の8社、証券・先物取引業が5社と続く。



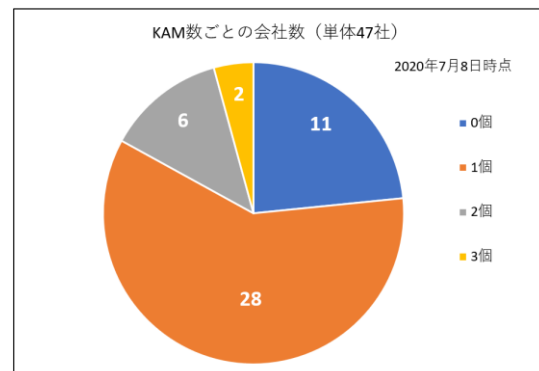
③ KAMの個数

連結財務諸表では2個が最多、単体財務諸表では1個であり、記載なしの会社もある。

・連結財務諸表



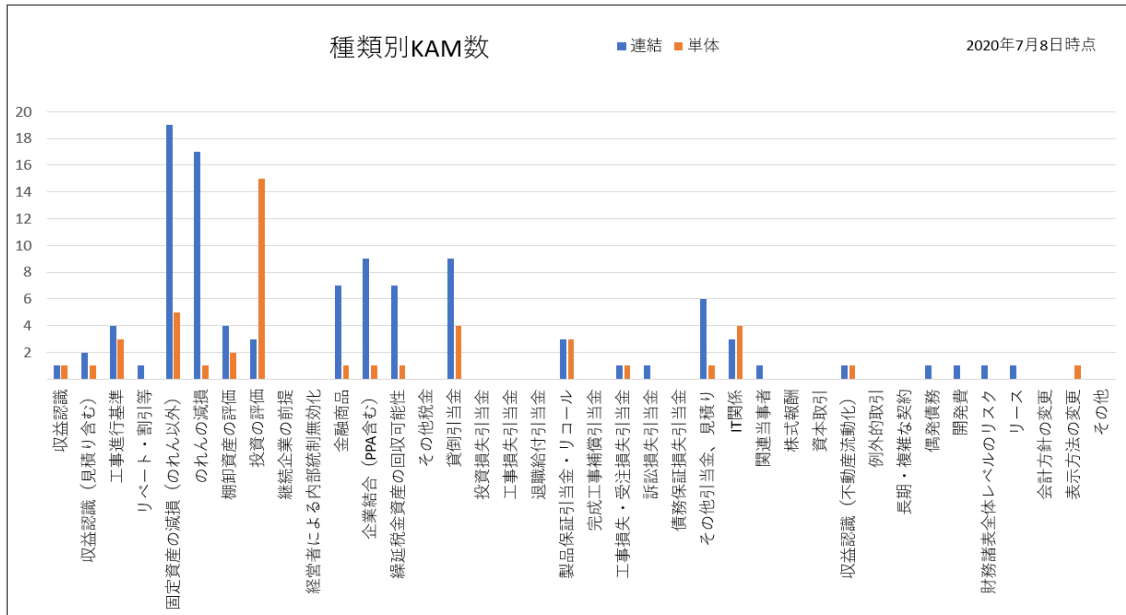
・単体財務諸表



④ KAMの種類別集計

「固定資産の減損(のれん以外)」が最多であり、次いでのれんの減損、企業結合(PPA含む)となっている。(次ページ 表「種類別 KAM 数」参照)





3. 開示例 固定資産の減損(のれん以外)

先行適用事例が最多であった「固定資産の減損(のれん以外)」についての事例分析の結果は以下の通りである。

① 会計基準別

連結では日本基準が最多となっている。

・連結

IFRS 基準	SEC 基準	日本基準	計
6 社	1 社	11 社	18 社

・単体

IFRS 基準	SEC 基準	日本基準	計
2 社	1 社	2 社	5 社

② 業種別

連結では不動産業が 4 社と最多であり、小売業、化学、陸運業などその他の業種は 1~2 社と業種は多岐にわたっている。

③ KAM 選定の背景と選定理由

(選定の背景)

- ・ 特定事業、店舗の営業損益が継続してマイナスとなっていること

- ・ 市場価格の下落、市況の変化
 - ・ 固定資産の活用方法の変化
 - ・ 投資計画の遅延、変更、当初事業計画からの乖離による収益性の低下
- (選定理由)

以下の理由により監査上の検討において高度な判断を要することが KAM の選定理由として記載されている。(4 ページ目開示例下線参照)

- ・ 金額的重要性
- ・ 減損の判定プロセスの複雑性
- ・ 事業計画には将来収益、費用等、経営者による仮定と判断を伴うこと
- ・ 将来キャッシュ・フロー、割引率の見積りに不確実性を伴うこと

④ 監査上の対応

主に以下の対応が記載されている。(5 ページ目開示例下線参照)

- ・ 内部統制の整備・運用評価
- ・ 経営者、担当部署へのヒアリング



- ・ 見積将来キャッシュ・フローの妥当性の評価:過年度の見積将来キャッシュ・フローと実績値を比較、売上高の前提となる販売数等の市場予測、外部機関公表数値との比較
- ・ 重要な仮定(割引率等)の評価:利用可能な外部データを用いた評価専門家による見積りと比較
- ・ 事業計画の合理性の検証

⑤ まとめ

固定資産の減損(のれん以外)は業種を問わず開示が行われており、記載する可能性が高い項目である。したがって監査報告書の透明化という目標を達成するために、定型化した文章ではなく会社の状況を反映した記載が望まれる。



(参考) 開示例の紹介

四国電力(株): 東証1部 電気・ガス業 日本基準

【2020年3月期連結財務諸表監査報告書(「監査上の主要な検討事項」より抜粋、下線は筆者追記)】

2.【情報通信事業セグメントのデータセンター事業の評価(当連結会計年度末の固定資産残高:12,636百万円)】 (監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由) よんでんグループ中期経営計画2020では、電気事業以外の事業分野における収益源の創出・拡充の一つとして、情報通信事業における販売拡大を目標としている。情報通信事業セグメントの中核企業である(株)STNetでは、2013年に新高松データセンター(パワリコ)のサービスを開始し、2019年11月には2棟目が完成し、営業を開始するなど、データセンター事業への投資を推進している。2020年3月期のセグメント情報における情報通信セグメントの資産53,457百万円のうち、12,636百万円が同事業に係る資産であり、<u>減損損失が生じた場合、グループの業績及び情報通信事業セグメントの業績に与える影響は重要である。</u> 同事業の営業損益は継続してマイナスとなっており、減損の兆候が認められる。このため、減損損失の認識の判定の検討が必要な状況にある。減損損失の認識の判定は、(株)STNetの取締役会で承認された事業計画を基礎として、データセンター事業に係る主要な資産の残存経済的使用年数に亘って得られる割引前将来キャッシュ・フローの見積総額と、同事業の資産グループの帳簿価額の比較によって行われる。データセンター事業の主要な資産は、災害に強い堅牢性や高度なセキュリティ性を具備した特殊な建物及び大型の電気設備などから構成されており、投資額も大きく、経済的使用年数も長い。このため、将来キャッシュ・フローの見積期間も長期に亘るものとなる。<u>見積りの基礎とした事業計画には、将来収益の予測に重要な影響を与える新規顧客の獲得の見込み、顧客の定着率の見込み及びデータセンター使用料の推移の見込みなどの重要な仮定が用いられている。</u>データセンター事業の営業費用は固定費が大半であるため、サーバーームの稼働率を高め、いかに早期に満床化できるかが投資回収のポイントとなることから、今後の新規顧客の獲得の見積りは特に重要な要素である。<u>これらの見積りにおける重要な前提は、経営者の判断に重要な影響を受けるため、監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</u>



(監査上の対応)

当監査法人は、データセンター事業資産の減損の認識判定を検討するにあたり、主として以下の手続を実施した。

割引前将来キャッシュ・フローについて、その前提となった事業計画との整合性を検証するとともに、経営者が採用した見積方法の変更の有無を検証した。更に、過年度の割引前将来キャッシュ・フローと実績値を比較し、経営者の見積りの信頼性の程度や不確実性の程度を評価した。

データセンターの事業環境の現況及び将来予測を理解するため、取締役会などに報告されている資料の他、各種市場調査会社が発行するレポートなどを通読し、その内容が経営者の見積りの前提となっている事業環境と整合しているかを評価するとともに、見積方法に変更が必要となるような事象・状況が生じているかどうかを評価した。

経営者が採用した見積りの仮定について、経営者及び計画作成の責任者と討議するとともに、過去実績との比較や事業環境の現況や将来予測に関する監査人の理解と照らして、以下に掲げる事項を勘案して、使用した仮定の実行可能性又は不確実性を評価した。

営業費用やキャッシュ・アウト・フローの見積りについては、大半が固定費であることから、過去実績と比較し、今後も発生が同様に見込まれる費用などが適切に考慮されているかどうかを評価した。また、データセンター事業の変動費のうち重要な費目は電気代であり、稼働率に応じた見積りが適切であるかを評価した。

新規顧客の獲得数の見込み、顧客の定着率の見込み及びデータセンター使用料の推移の見込みの見積りが、過去実績や各種市場調査会社が発行するレポートなどと比較して合理的であるかを評価した。

重要な見積要素である新規顧客の獲得数の見積りについては、営業担当責任者に対して受注確度の見積方法やその根拠を聴取するとともに、特に翌年度の新規顧客の見込みについては営業記録や潜在顧客からの内示書などを査閲し、見積りの合理性及び不確実性の程度を評価した。

