

Ⅲ. 個別監査業務編

○ 監査業務の実施

概要

審査会検査における個別監査業務の不備事例は、監査計画の策定から監査意見の形成に至るまで広範な領域にわたってみられる。

「Ⅲ．個別監査業務編」においては、こうした不備事例について、監基報の体系に準じた構成で掲載している。特に、「財務諸表監査における不正」については、監査における不正リスク対応基準により、慎重な対応が求められているのはもちろん、社会的にも注目されていることから、最初に掲載するとともに事例を充実させている。

なお、「Ⅱ．品質管理態勢編」と同様に各項目において、検査における「着眼点」等を記載するほか、不備事例の掲載に加えて、監査手続を実施する際の「留意点」を付記しているので併せて参考にされたい。

さらに、過年度から継続して指摘されている事例や、複数の検査先で指摘されている事例については、事例の文頭に



の印を付している。

不備の分析

個別監査業務における不備は、監査基準や監基報等の監査の基準にて要求されている事項（要求事項）が、何らかの形で不足している場合に検出される。

不備の原因としては、監査チーム及び被監査会社を取り巻く状況に応じて、様々な内容があるが、近時の検査において比較的多くみられる原因には以下が挙げられる。

- ・ リスク対応手続の監査リスクへの適合性及び監査証拠の十分性・適切性の検討が不十分
- ・ 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如
- ・ 現行の監査の基準が要求する手続の水準に対する理解不足

（１）リスク対応手続の監査リスクへの適合性及び監査証拠の十分性・適切性の検討が不十分

監査人は、企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別・評価を実施し、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する手続の立案及び実施が求められるが、監査調書において十分かつ適切な監査証拠を入手していることを確認できない事例が多くみられている。こうした不備は、以下の二つの段階での検討が不十分であることに起因している。

１）監査計画の段階での検討

監査人の実施したリスク評価自体が不十分であるため、本来想定されるアサーション・レベルのリスク対応手続を立案できていない事例（「１．財務諸表監査における不正」（１）、「２．リスク評価及び評価したリスクへの対応」（２）及び「５．グループ監査」事例１）参照）がみられる。

なお、リスクを適切に識別したものの、識別したリスクの内容と詳細な監査計画によるリスク対応手続が十分に適合していないため、十分かつ適切な監査証拠を入手できていない事例（「１．財務諸表監査における不正」（２）及び「２．リスク評価及び評価したリスクへの対応」（３）参照）も多くみられている。

2) 入手した監査証拠の評価

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを結論付けなければならない、入手していない場合には、追加の監査手続を実施する必要がある。十分かつ適切な監査証拠が入手できているかについては、本来、上位者の査閲などにより確認する必要があるが、そのような入手した監査証拠の評価が十分に実施されていない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(4)及び「3. 監査証拠」参照)がみられる。

なお、監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない点に留意が必要である。

(2) 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如

監査人は、職業的専門家としてその専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければならない、監査の全過程を通じて職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して監査を行うことが求められる。この点、監査チームにおいて職業的懐疑心が欠如し、例えば、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者の主張の合理性を検証する手続が実施されていない事例(「4. 会計上の見積りの監査」参照)がみられる。

監査人は、経営者、取締役等、監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持する必要がある。

(3) 現行の監査の基準が要求する手続の水準に対する理解不足

監査基準や監基報等の要求事項に対する理解が不足していたことによる以下のような不備が多数みられる。

- ・ 被監査会社の収益の種類や取引形態に応じた不正リスクの識別と評価を行っていない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(1)参照)や、不正リスクに適合した十分な監査手続を実施していない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(2)参照)
- ・ 特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する実証手続を実施していない事例(「2. リスク評価及び評価したリスクへの対応」(3)事例1)②参照)
- ・ 分析の実証手続において、基礎データの信頼性の評価を実施していない事例(「3. 監査証拠」(3)事例1)参照)や、計上された金額と推定値との差異が、許容可能な差異を超えている状況において、十分かつ適切な監査証拠を入手していない事例(「3. 監査証拠」(3)事例2)参照)
- ・ 監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性(正確性及び網羅性)を検証していない事例(「3. 監査証拠」(1)事例2)参照)
- ・ 会計上の見積りの監査において、過年度における会計上の見積りの確定額の検討を当年度の経営者の見積りに係るリスク評価において考慮していない事例(「4. 会計上の見積りの監査」(4)事例2)参照)や、経営者の仮定の合理性や基礎データの信頼性等を検討していない事例(「4. 会計上の見積りの監査」参照)

- ・ グループ監査において、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために構成単位の監査人が実施する具体的な手続を把握・検討していない事例(「5. グループ監査」事例4)③参照)、リスク対応手続の適切性を評価していない事例(「5. グループ監査」事例4)④参照)、構成単位の監査人からの報告事項を評価していない事例(「5. グループ監査」事例6)参照)
- ・ 監査人の利用する専門家の必要性を検討していない事例(「6. 専門家の業務の利用」事例1参照)
- ・ 財務報告に係る内部統制監査において、内部統制の評価範囲の妥当性を検討していない事例(「7. 財務報告に係る内部統制の監査」(1)参照)や、発見した虚偽表示が内部統制監査へ及ぼす影響を検討していない事例(「7. 財務報告に係る内部統制の監査」(3)参照)
- ・ 実施していない手続をKAMとして記載している事例(「8. 監査上の主要な検討事項(KAM)」事例2)参照)

監査チームが、監査の基準が要求する手続の水準を十分に理解していない場合、実施された監査手続をもって十分かつ適切な監査証拠を入手できず、監査手続の不備に至ることになる。

求められる対応

監査チームにおいては、監査の全ての場面において職業的懐疑心を十分発揮するとともに、監査の基準等、必要とされる知識を適時更新し、蓄積していくことが求められている。その上で、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、虚偽表示リスクに応じた十分な監査計画の策定ができていないか、立案した監査手続が監査の基準の要求に応じて実施されているかという観点で、個別監査業務を実施していく必要がある。

なお、個別監査業務における不備の指摘に至る過程において、監査チームが「監査調書作成上の記載の不備」を主張するケースがいまだに多くみられる。これは、未実施により不備と指摘された監査手続は、実態として実施されていたものの記録が残っていないという主張である。

この点、監査チームの主張が監査調書によって客観的に立証されない限り、主張された監査手続が監査意見表明時点までに完了したことを判別できないことから、監査手続が実施されていない場合と同様に取り扱われることについても十分留意が必要である。

監査事務所においては、個別監査業務において指摘された不備の発生防止に向け、品質管理システムを通じて、個別監査業務の品質を確保・向上することが求められる。

この際、監査事務所全体に至る施策の浸透と定着に向け、各監査チームにおける改善策の理解と、各監査チームによる改善策の運用状況について確認できる態勢の構築が必要となるケースも考えられる。監査業務の改善に当たっては、単に追加で新たな品質管理システムを整備するといった対応だけではなく、定期的な検証や審査等、既存のシステムの有効活用も考えられる。各監査事務所は、自らの特性にあった効果的かつ効率的な監査の品質の改善に努める必要がある。

また、監査事務所の規模にかかわらず、個別監査業務の不備は、リスク・アプローチの考え方の理解が不十分な監査責任者を原因とすることも散見される。この場合、当該監査責任者に対す

る再教育や適切な業務への選任等、監査事務所としての適切な対応が求められる点にも留意が必要である。

なお、審査会検査による個別監査業務の指摘事項は、監基報 260 等において、検査対象となった被監査会社の監査役等に説明することが要求されている。そのため、各監査チームは、審査会検査で自らが指摘された事項について被監査会社に説明できるよう、不備の内容を正確に理解する必要がある。

重ねて、検査対象となった個別監査業務の監査チームに限らず、各監査チームは、審査会検査、品質管理レビュー及び監査事務所内の定期的な検証における指摘事項について、自らの監査業務に当てはめて、検証・見直しを適宜行う必要がある。

(参考)

個別監査業務において検出される不備に関し、数多く指摘されている項目に係る根拠規定及び留意点は、以下のとおりである。

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
1. 財務諸表 監査における 不正	監基報 240 第 25・29・31 項	➤ 安易に不正リスクを限定していないか。 ➤ 識別した不正リスクに適合する十分な監査手続を立案・実施しているか。 ➤ 仕訳テストにおいて抽出された仕訳に対して漏れなく証憑突合等のリスク対応手続を実施しているか。
2. リスク評価及び評価したリスクへの対応	監基報 315 第 24・25 項 同 330 第 20・23 項	➤ 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する企業の情報処理活動を理解しているか。 ➤ 特別な検討を必要とするリスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しているか。 ➤ 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案しているか。 ➤ 特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する実証手続を実施しているか。 ➤ 注記を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案・実施しているか。

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
3. 監査証拠	監基報 500 第 5 ～ 8 項 同 520 第 4 ・ 6 項 同 530 第 5 ～ 7 項 同 570 第 15 項	➤ 二重目的テストについて、各々の監査手続の目的を満たす十分かつ適切な監査証拠を入手していることを確かめているか。 ➤ 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価するとともに、当該専門家の業務の適切性を検討しているか。 ➤ 被監査会社が作成した資料の信頼性を検討しているか。 ➤ 分析的実証手続の実施に際し、データの信頼性、推定値の精度、監査上許容できる差異の金額を超える差異の内容を検討しているか。 ➤ 監査サンプリングの実施に際し、サンプルの抽出方法やサンプル数の妥当性を検討しているか。 ➤ 継続企業の前提の評価に関連する経営者の対応策が効果的で実行可能であるかについて、具体的な監査証拠に基づき検討しているか。
4. 会計上の見積りの監査	監基報 540 第 12 ・ 13 ・ 21 ・ 22 ・ 23 項 同 500 第 8 項	➤ 棚卸資産の評価ルールや固定資産の減損に係るグルーピング、将来事業計画など、被監査会社が実施した見積方法を理解し、その適切性を検討しているか。 ➤ 被監査会社が過年度に実施した会計上の見積りの確定額について検討しているか。 ➤ 被監査会社の事業計画に含まれる重要な仮定やデータについて、具体的な裏付けに基づいて検討しているか。 ➤ 会計上の見積りの監査に際し、被監査会社が作成した資料の信頼性を検討しているか。 ➤ 矛盾する情報も含め、監査の過程で入手した全ての関連する監査証拠を考慮し評価しているか。 ➤ 会計上の見積りの検討に際し、監査人の専門家の利用の要否も含め、専門的な技能又は知識が監査チームに必要かどうかを検討して

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
		いるか。
5. グループ 監査	監基報 600 (令和 4 年 6 月改正前) 第 29・30・39・41・42 項 【参考】 監基報 600 (令和 4 年 6 月改正後) 第 31・33・42・45～48 項	➤ 構成単位の監査人が実施する作業に適切に関与しているか。 ➤ 構成単位の監査人に、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクや関連当事者を網羅的に伝達しているか。 ➤ 構成単位の監査人が実施したリスク対応手続を十分に評価しているか。 ➤ 構成単位の監査人からの報告内容に対して、グループ監査人として必要な追加対応を実施しているか。
6. 専門家の 業務の利用	監基報 620 第 6 項	➤ 専門知識が必要な場合に、専門家の業務を利用する必要性の検討を行っているか。
7. 財務報告 に係る内部統 制の監査	監基報 265 第 6・7 項 同 610 第 13・14・19 項 財務報告内部統制監査基準 報告書第 1 号 第 97・101・112・187 項	➤ 財務諸表監査におけるリスク評価と、経営者による内部統制の評価範囲の整合性を検討しているか。 ➤ 財務諸表監査の過程で虚偽表示や内部統制の不備を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。 ➤ 内部監査人の作業を利用する場合、内部監査人の客観性と能力を評価し、利用する作業の適切性を評価しているか。また、関連する重要な虚偽表示リスクの程度に応じて内部監査人の利用範囲を適切に決定しているか。
8. 監査上の 主要な検討事 項 (KAM)	監基報 701 第 12 項	➤ KAM に対する監査上の対応として記載した監査手続を実施しているか。

1. 財務諸表監査における不正

着眼点

財務諸表の重要な虚偽表示につながる不正に対する財務諸表利用者の関心が高まる中、審査会検査においては、財務諸表監査における不正リスクへの対応について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査の全過程を通じて職業的懐疑心を保持しているか。また、不正による重要な虚偽表示リスクについては、その評価、対応する監査手続の実施、入手した監査証拠の評価に際し、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を看過することがないよう、職業的懐疑心を発揮しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について、実質的な討議を行っているか。討議に当たっては、経営者、取締役等、監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに不正がどのように発生するのかも含め、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどの項目にどのように生じる可能性があるかに重点を置いているか。
- ▶ 監査チームは、リスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が、不正リスク要因の存在を示しているかについて検討しているか。また、それらを考慮した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの二つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しているか。特に、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しているか。その際、被監査会社の業務プロセス等を踏まえた十分な検討を行っており、安易に不正リスクを限定していないか。
- ▶ 監査チームは、分析的手続の実施により識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを評価しているか。
- ▶ 監査チームは、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対して、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しているか。
- ▶ 監査チームは、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかについて評価しているか。また、当該虚偽表示が、不正の兆候であると判断したときには、不正は、単発的に発生する可能性は少ないことを認識しているか。さらに、他の監査の局面との関係、特に経営者の陳述の信頼性に留意して、当該虚偽表示が与える影響を評価した上で監査計画を見直し必要に応じて修正しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しているか。また、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合には、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合において、取締役の職務の執行を監査する監査役等と

適切に協議するなど、連携を図っているか。

検査結果の概要

財務諸表監査における不正リスクに係る監査手続の不備事例として、実施した監査手続を通じて識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを十分に検討できていない事例がみられる。

また、被監査会社の変化を踏まえた不正による重要な虚偽表示リスクの評価を実施していない事例、収益認識のうちリスクが特に高いと考える部分のみに不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、その他の部分について十分な検討を行うことなく不正による重要な虚偽表示リスクはないとしている事例、収益認識について不正による重要な虚偽表示リスクを識別しながら、リスク対応手続が十分ではない事例、経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続が形式的な内容にとどまっている事例や通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引や通例でない取引を識別しながら、不正の可能性を考慮した慎重な検討が実施されていない事例などがみられる。

上記事例のほか、不正による虚偽表示について、単発的に発生したものとして十分な検討を行わないまま、当該虚偽表示が財務諸表に与える影響を限定的であると評価している事例がみられる。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 製造業を営む被監査会社は、地域別に複数の販売子会社を有している。当該販売子会社は、親会社から仕入れた製品のみを顧客に販売しており、親会社と共通の販売管理システムを利用して収益を認識している。
親会社と販売子会社の収益種類や取引形態には共通性があることから、親会社及び重要な構成単位である主要な販売子会社を含む被監査会社グループの収益認識に係る不正リスクについて、グループ監査チームが一元的にリスク評価を実施し、リスク対応手続の立案を行った。
- ・ 収益認識に係る不正リスクの検討漏れを防止するため、取引種類（商流）ごとの売上高の合計が総勘定元帳の売上高計上額と一致するように、全ての取引種類（商流）をリストアップした上で、取引種類（商流）ごとに、どのような不正リスクを識別すべきか、網羅的に検討する調書例を法人内に展開している。

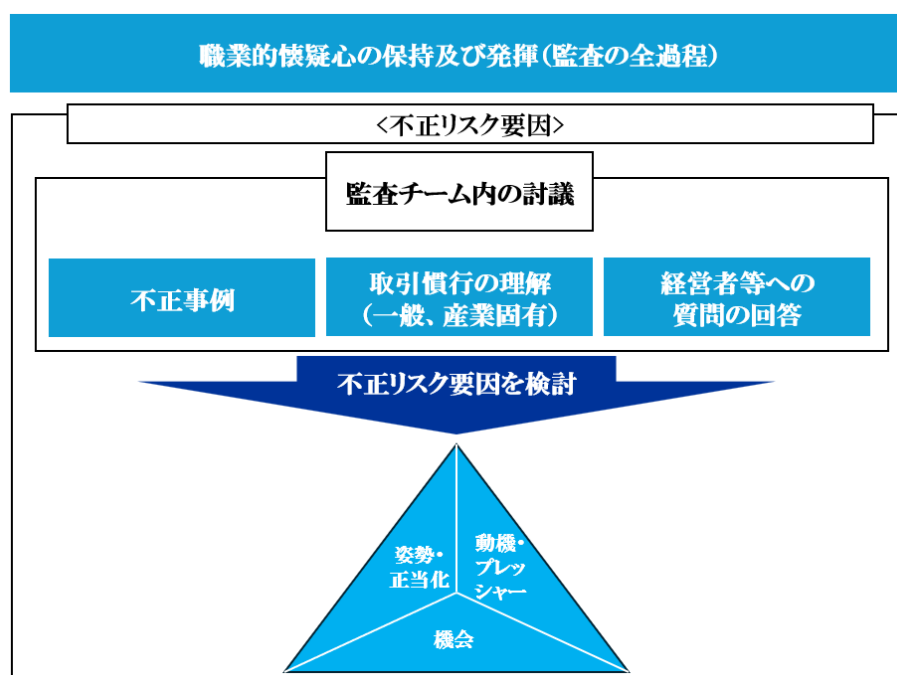
求められる対応

従前より、監査人には職業的懐疑心の保持が求められているところ、「監査における不正リスク対応基準」においては、職業的懐疑心の保持及び発揮が強調されている。監査人は、監査の全過程において職業的懐疑心を保持し、不正による重要な虚偽表示リスクの検討に際して職業的懐疑心を発揮しなければならない。特に、近時の不正会計事案により会計監査の信頼性が問われている現況に鑑み、全ての監査人は職業的懐疑心の保持及び発揮の必要性を再認

識する必要がある。

このため、監査計画の策定に当たっては、被監査会社の取引形態や、公表されている主な不正事例、不正に利用される可能性がある一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行等を理解するとともに、経営者及びその他の企業構成員に対する質問等により情報を入手し、監査責任者のリーダーシップの下での監査チーム内の討議を通じ、これらの情報が不正リスク要因（不正を実行する動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化）の存在を示すか否かを慎重に検討しなければならない（【図 11】参照）。

【図 11】職業的懐疑心の保持及び発揮と不正リスク要因



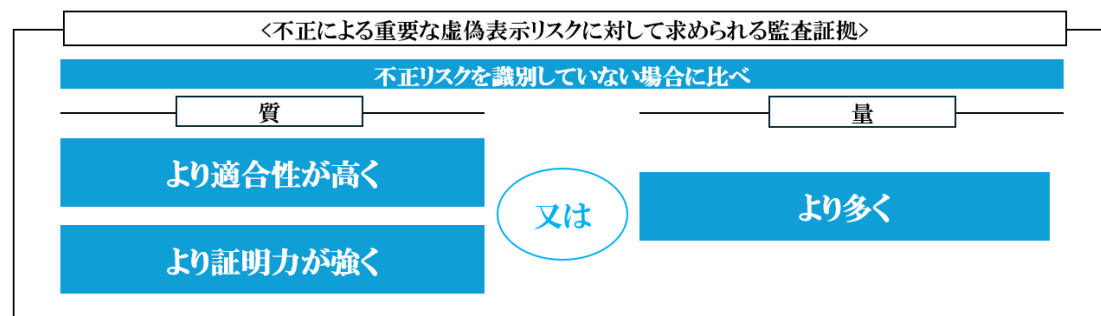
(出典) 審査会が作成

また、識別した不正リスク要因を踏まえ、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの二つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。収益認識に関する不正リスクの識別・評価に当たっては、安易に対象を限定することなく、被監査会社に対する理解や業務プロセスを踏まえ、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこに、どのように生じる可能性があるのかを十分に検討する必要がある。十分に検討した結果、収益認識に不正リスクを識別しない場合には、不正リスクがないと判断した理由を監査調書に明確に記載しなければならない。

さらに、監査人は、不正による重要な虚偽表示が生じる可能性を常に意識し、財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応及びアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じたリスク対応手続の立案をしなければならない。不正による重要な虚偽表示リスクへの対応手続の実施の際には、不正リスクを識別しているアサーションに対し、不正リスクを識別していないアサーションに比べて、より適合性

が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない（【図 12】参照）。

【図 12】不正による重要な虚偽表示リスクに対し求められる監査証拠

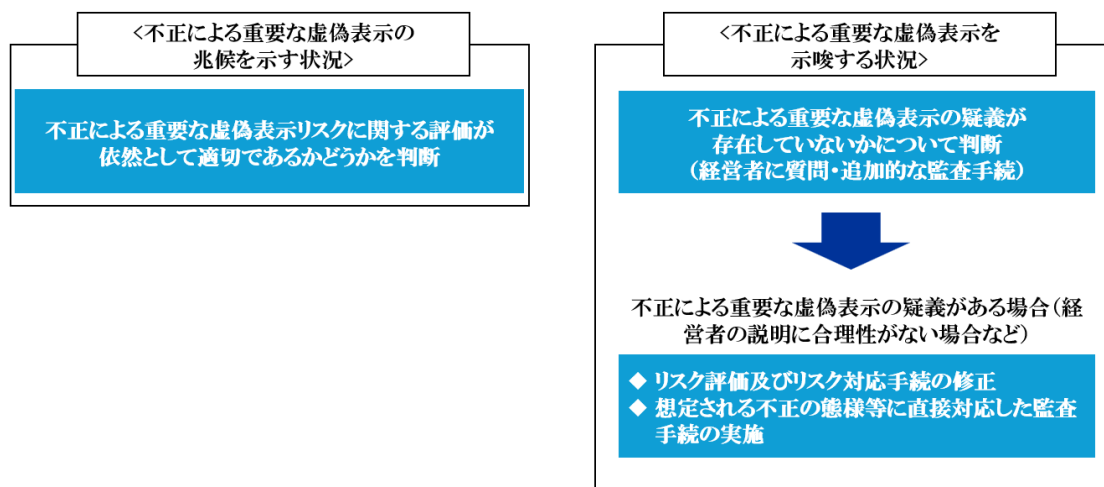


（出典）審査会が作成

くわえて、監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断する必要がある（【図 13】参照）。

不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義の有無を判断するため、経営者に質問するとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない。また、経営者の説明に合理性がないと判断された場合など、不正による重要な虚偽表示の疑義があるときは、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならない（【図 13】参照）。

【図 13】不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況と不正による重要な虚偽表示を示唆する状況への対応



（出典）審査会が作成

(1) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例) 収益認識における不正リスクの識別と評価



- ① 被監査会社の連結子会社は、新車・中古車の販売業、自動車修理事業及び自動車関連手続の申請等代理業を営んでいる。

監査チームは、「当該連結子会社が、業績達成のプレッシャーから、通常よりも車両登録手続を早めて車両登録を行うことにより、売上を計上する」という不正リスクシナリオを想定の上、新車売上高について不正リスクを識別している。他方で、監査チームは、新車に係る車両登録を行うことなく売上を計上することは困難であるとの理解の下、未登録車両に係る売上計上という不正リスクシナリオは想定できないとしている。

監査チームは、中古車売上高、修理等売上高及び手数料売上高については、関連する業務プロセスやビジネスモデルにおいては、不正を実行する機会が限られているとの判断の下、不正リスクを識別していない。

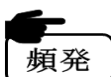
しかしながら、監査チームは、新車売上高に係る不正リスクシナリオについて検討する際、車両登録を早めることによる売上計上の可能性及び未登録車両に係る売上計上の可能性について検討するのみで、これら以外の方法による不正リスクシナリオの可能性について検討していない。

また、監査チームは、中古車売上高、修理等売上高及び手数料売上高に対する不正リスクの識別の要否について検討する際、公表されている不正事例や不正に利用される可能性のある取引慣行を踏まえた検討を実施していない。

(監基報 240 第 F15-2・23・25 項) 【準大手・中小】



- ② 被監査会社グループは、被監査会社と多数の子会社及び関連会社により構成されている。



監査チームは、被監査会社及び連結子会社A社において、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかについて検討の上、両社における収益認識に係る不正リスクとして、被監査会社の事業及びA社の事業において売上高が先行計上されるリスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社及びA社における収益認識に係る不正リスクについて検討するのみで、被監査会社及びA社以外の構成単位における収益認識に関し、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかについて検討していない。

(監基報 240 第 25 項) 【準大手・中小】



- ③ 被監査会社は、A事業及びB事業を営んでいる。



監査チームは、A事業に係る売上高について、不正リスクを識別している。また、監査チームは、B事業に係る売上高について、不正が生じる可能性が一定程度あり、また、不正が生じた場合の影響の度合いが重要となる可能性があると判断しながら

も、売上取引の1件当たりの売上金額がA事業よりも相対的に少額であることを理由に、不正リスクを識別していない。

しかしながら、監査チームは、B事業において、「不正が生じる可能性が一定程度あり、また、不正が生じた場合の影響の度合いが重要となる可能性がある」と認識しながら、B事業に係る売上高の不正リスクについて、複数の少額な取引により財務諸表に重要な影響を与える不正な収益認識が行われる可能性等を踏まえた検討を実施しておらず、当該不正リスクの識別の可否について十分な検討を実施していない。

(監基報 240 第 25・46 項) 【準大手・中小】

頻発

- ④ 被監査会社は、水産・畜産・一般加工食品等の商品の販売（以下「本件商品販売」という。）や、物流サービスの受託（以下「物流受託サービス」という。）を行っている。被監査会社は、基幹システムへの入力対象の売上取引については、基幹システムから会計システムに自動連係される一方で、基幹システムへの入力対象外の売上取引については、会計システムに手入力で売上传票を起票している。監査チームは、本件商品販売に係る売上高について、手入力による売上計上額を把握し、多額に計上されていないことを理解するとともに、商品販売売上高に占める割合が0.1%未満であることを認識している。また、本件商品販売売上高に関し、経営者が、売上高の水増しを意図して内部統制を無効化し、基幹システムを通さずに、会計システムに不正な売上高を手入力するリスクを識別している。

監査チームは、物流受託サービスに係る売上高のうち、手入力による売上計上額を把握し、多額に計上されていることを理解するとともに、物流受託サービス売上高の65%を占めていることを認識している。また、物流受託サービス売上高に関し、主な取引先及び取引内容について理解するほか、7年間の四半期ごとの部署別の売上高及び原価率に関する推移分析を行い、異常な点はないものと判断する一方、重要性の基準値を超過していることを理由に、計上額を誤るリスクを重要な虚偽表示リスクとして識別している。

しかしながら、監査チームは、本件商品販売売上高については、内部統制の無効化を伴う不正リスクを識別する一方、物流受託サービス売上高については、売上計上プロセスに係る内部統制に関する理解を踏まえた、内部統制の無効化を伴う不正リスクの識別の可否に関する検討など、不正リスクの評価を十分に行っていない。

(監基報 240 第 25 項) 【大手】

頻発

- ⑤ 介護用品・福祉用具の販売を行っている被監査会社の収益認識に関する不正リスクの検討に当たり、監査チームは、営業担当者には売上目標に対するプレッシャーが存在するという不正を実行する「動機・プレッシャー」を識別し、他の不正リスク要因の検討も踏まえ、「営業担当者が架空売上を計上する不正リスク」を識別している。

しかしながら、監査チームは、営業担当者について、不正を実行する「動機・プレッシャー」を識別しているにもかかわらず、被監査会社が設定した売上目標の内容を理解

していない。また、営業担当者以外の者について、不正を実行する「動機・プレッシャー」の有無を検討していないなど、収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクについて十分な検討を行っていない。

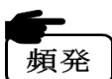
(監基報 240 第 25 項) 【準大手・中小】

- ⑥ 被監査会社の子会社である A 社は、その子会社である B 社に対しコンテンツ等に係る使用権（ライセンス）を付与し、対価としてライセンス料を受領している。

監査チームは、分析的手続を実施し、A 社が有する売上債権全体に係る回転期間が 20 か月と長期化している状況であることを認識している。

しかしながら、監査チームは、A 社の B 社に対する売上高について、関連する取引の概要を把握するのみで、回転期間が長期化している状況が、不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかについて十分に検討していない。

(監基報 240 第 22 項) 【大手】



- ⑦ 被監査会社は、ドラッグストア及び調剤薬局を多店舗で展開する事業を行っている。

監査チームは、これらの売上高について、基幹システムを介さずに、会計システムに架空の売上データを直接入力することにより、売上が不正に計上されるリスクを識別している。他方で、基幹システムを介して計上される売上については、一般顧客に対する商品の販売であり、少額な取引によって構成されており、また、店舗の POS システムが組み込まれたレジスター（以下「POS レジ」という。）の売上データを基に自動的に仕訳が計上され、人手の介入する余地が少ないため、不正リスクを識別していない。なお、監査チームは、店舗売上の内部統制の整備状況に係る評価において、POS レジの売上データが基幹システムを経由して会計システムに計上される過程で、基幹システムにおける売上データの変更が可能であることを把握している。

しかしながら、監査チームは、収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクの識別・評価において、基幹システムにおける売上データの変更による不正の可能性に関する検討を行っていない。

(監基報 240 第 25 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 不正リスクに関する監査チーム内の討議が形式的なものにとどまっており、これまでに公表されている不正事例等から考えられるリスクを業種やガバナンスなどの被監査会社の特徴に関連付けて実質的に討議されていない。
- ・ 不正に関する経営者及び監査役等とのコミュニケーションが形式的なものにとどまり、そこから入手した情報をリスク評価に反映できていない。
- ・ 関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる可能性がある不正又は誤謬により、被監査会社の財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チーム内で討議されて

いない。

- ・ 被監査会社が複数の事業を営む場合において、ある事業において認識した不正シナリオと同様の手口が他の事業でも起こり得る可能性について監査チーム内で討議されていない。

（２）評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

事例１）収益認識における不正リスクへの対応



- ① 監査チームは、売上高について、不正リスク（架空計上が行われる不正リスク）を識別し、当該不正リスクへの対応手続として、売上債権に係る残高確認を実施しており、その際、Ａ社に対し、残高確認状を発送している。

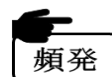
監査チームは、当該残高確認状に対する回答について、会社法監査に係る監査報告書の発行予定日までに回収できる見込みが立たなかったため、同日までに代替手続を実施している。また、会社法監査に係る監査報告書日後に当該残高確認状に対する回答を受領した際、Ａ社に対する売上債権につき、確認差異が生じていることを認識している。

しかしながら、監査チームは、残高確認状に対する回答について評価する際、当該確認差異が虚偽表示や不正の兆候を示すものかに関する検討を実施していない。

（監基報 240 第 F11-2・29・F32-3・34 項）【準大手・中小】



- ② 被監査会社は、製品に係る売上高について、原則、出荷基準により計上する方針としている。



監査チームは、製品の出荷取引における不正リスクとして、「営業担当役員が営業部門へ指示を行い、販売システムに架空の受注登録を行うことによる売上高の架空計上」リスクを識別している。また、監査チームは、識別した当該不正リスクへの対応手続として、決算月の単月売上高における取引を抽出（平均売上金額を一定金額以上超過する取引）し、当該取引に対し出荷証憑との突合（出荷数量及び売上計上時期に関する詳細テスト）や、注文書や見積書等との突合（販売単価等に関する詳細テスト）を実施している。

しかしながら、監査チームは、識別した製品の出荷取引に係る不正リスク（架空の受注登録による売上高の架空計上リスク）に対応する監査手続の立案・実施に際し、架空の売上高を検出するための判断基準や着眼点を具体的に定めておらず、当該架空計上リスクに適合した監査手続を十分に立案・実施していない。

（監基報 240 第 29 項）【大手】



- ③ 被監査会社は、貴金属の買取・販売取引を行っており、顧客へ貴金属を引渡した時点で収益を認識している。



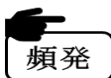
監査チームは、被監査会社の売上高に係る不正リスクとして、貴金属の販売取引に係る売上高の早期計上リスクを識別している。

監査チームは、当該リスクへの対応手続として、期末日前１営業日から期末日後２営業日までの間の貴金属の販売取引を母集団とするカットオフテストを実施している。

また、監査チームは、当該カットオフテストの実施に際し、特定の取引先A社に対する売上高については、A社が発行した注文書（引渡し予定日が記載されたもの）との突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該カットオフテストの実施に際し、期末日前1営業日から期末日後2営業日までの取引のみを母集団とすることの適切性について検討していない。また、監査チームは、上記のA社に対する売上高の検討に際し、A社が発行した注文書のみではA社への引渡しの事実を確認することはできないにもかかわらず、期間帰属の妥当性に係る検討のための監査証拠を追加入手すべきかについて検討していない。

（監基報 240 第 29 項）【準大手・中小】



- ④ 被監査会社は、医療機関に対する出資・貸付けや債務保証等の資金支援業務に加え、支援先に対する経営・管理・運営の指導業務等の役務提供を行っている。

監査チームは、被監査会社が資金支援業務を背景に支援先に影響力を行使し、不当に過大な報酬を受領する可能性を収益認識に係る不正リスクとして識別している。また、監査チームは、業務委託契約の報酬金額の合理性を検証する観点から、経営者が適正とする報酬金額を合理的な報酬金額と設定の上、当該金額と実際の報酬金額とを比較する手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、不当に過大な報酬を受領する可能性を不正リスクとして識別していながら、経営者とのディスカッションを踏まえた理解のみに基づき、経営者が適正とする報酬金額を合理的な報酬金額として設定しており、報酬金額の合理性の検証において、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強い監査証拠を入手していない。

（監基報 240 第 29 項）【準大手・中小】



- ⑤ 被監査会社は、外部から仕入れたシステムの販売を行っている。

監査チームは、当該システム販売について、循環取引を不正リスクシナリオとする、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、当該不正リスクシナリオへの対応手続として、仕入単価及び販売単価の上昇の有無に関する前期比較を実施し、仕入単価が物価上昇に伴い上昇していると評価している。

しかしながら、監査チームは、仕入単価の上昇要因について、物価上昇の影響によるものとの定性的な評価を実施するのみで、物価上昇以外の要因に関する定量的な評価を実施していない。また、循環取引を不正リスクシナリオとして想定しながら、循環取引への該当性が疑われる仕入単価の上昇の有無について検討していない。

（監基報 240 第 29 項）【準大手・中小】



- ⑥ 被監査会社は、建設業を営んでおり、工期が非常に短い工事契約について、履行義務を充足した一時点で収益を認識している。

監査チームは、売上が決算月（3月）に前倒し計上されるリスクを不正による重要な虚偽表示リスクとして識別し、決算月に売上計上された工事契約から抽出したサンプルに対する証憑突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、内部証憑である被監査会社発行の請求書控えとの照合を行うのみで、不正リスクを識別していない場合に比べ、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手するための手続を実施していない。

（監基報 240 第 29 項、同 330 第 20 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 業種や販売形態の特徴など、企業及び企業環境の理解を十分に行っておらず、十分なリスク対応手続を立案していない。
- ・ 各アサーションについてどのような不正リスクがあるのかを具体的に検討しておらず、十分なリスク対応手続を立案していない。
- ・ 不正リスクシナリオを想定しているが、被監査会社への質問や前期比較等の分析的手続を実施するのみで、想定した不正リスクが顕在化している状況はないと結論付けるなど、十分な監査証拠を入手せずに安易に結論を出している。
- ・ 不正リスク対応手続として立案した監査手続が完遂されていない事例、帳簿と証憑を形式的に突合するのみで、異常な利益率や、実態と合致しない契約内容を見落としている。
- ・ 見積総原価の検証において、被監査会社への質問や被監査会社が作成した内部管理資料との突合のみを実施している。

事例 2）関連当事者との重要な取引への対応

被監査会社は、当事業年度において、代表取締役社長 A 氏から、同氏が 4 年前に 30 百万円で取得した B 社株式を 30 百万円で取得し、投資有価証券として計上している（以下「本件取得取引」という。）。

監査チームは、本件取得取引について、通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引に該当するものと判断している。また、関連する契約書、被監査会社が外部の専門家から入手した株価算定書及び本件取得取引の承認決議に係る取締役会議事録の閲覧等を実施の上、本件取得取引には、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆する点は認められないと判断している。

しかしながら、監査チームは、本件取得取引が、A 氏による株式取得取引後おおむね 4 年が経過した時点で実行されている状況において、A 氏による株式取得取引における取得価額と本件取得取引における取得価額とが同額であることの合理性について検討しておらず、本件取得取引が、資産の流用を隠蔽する目的で実施されている可能性を示唆していないかの観点からの検討を十分に実施していない。

（監基報 550 第 22 項）【準大手・中小】

《留意点》

監基報 550 第 11 項では、監査チーム内の討議において、「関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる可能性がある不正又は誤謬により、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について検討しなければならない。」とされている。また、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合、当該取引に係る契約書等を閲覧し、①取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正を目的として行われた可能性を示唆するものであるかどうか、②取引条件が被監査会社の説明と整合しているかどうか、③適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され開示されているかどうかを評価するほか、当該取引に関する権限の付与や適切な承認がなされていることについて監査証拠を入手する必要があることに留意する。なお、取引条件の評価に際し、株価算定書等の外部の専門家から入手した監査証拠を利用する場合には、その重要性に応じて、専門家の業務に使用された重要な仮定、方法及び基礎データの適切性を評価する必要があることに留意する。

特に、いわゆるオーナー系企業においては、オーナー経営者の影響力が強く働くことが多く、関連当事者との取引において、内部統制が機能しにくい場合がある。監査チームは、関連当事者との取引に係る監査手続の実施に当たっては、これらの特徴に留意して、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。

（３）経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応

事例１）仕訳テスト



- ① 監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクへの対応手続として、以下の（ア）及び（イ）の抽出基準により抽出した仕訳を対象とする、仕訳テストを実施している。
- （ア）「不適切な仕訳」又は「通例でない仕訳」に該当する仕訳のうち、手続実施上の重要性を超えるもの
- （イ）期末月における一般管理費又は製造経費の金額にマイナス影響を与える仕訳のうち、一定の金額を超えるもの
- しかしながら、監査チームは、「不適切な仕訳」又は「通例でない仕訳」に該当する仕訳であって、手続実施上の重要性以下の金額の仕訳について、上記の仕訳テストの対象外とすることの適切性について検討していない。また、期末月における一般管理費又は製造経費の金額にマイナス影響を与える仕訳のうち、一定の金額以下の仕訳を対象外とすることの適切性について検討していない。

（監基報 240 第 31 項）【準大手・中小】

- ② 監査チームは、以下の条件に該当する仕訳について、経営者による内部統制の無効化リスクを識別し、仕訳テストの対象として抽出している。
- （ア）負債/費用や負債/収益のように、通常は発生しないと考えられる特異な仕訳
- （イ）金額欄に特定の数字（ゼロ）が並ぶ仕訳
- （ウ）摘要欄に特定の文言（「秘」、「社長」、「指示」等）の記載がある仕訳

監査チームは、上記（ア）の条件により抽出された仕訳 48 件のうち 2 件、及び上記（イ）の条件により抽出された仕訳 75 件のうち 5 件について、詳細テストを実施している。また、上記（ウ）の条件により抽出された仕訳の全てについては、損益への影響が軽微であるとして、詳細テストを実施していない。

しかしながら、監査チームは、上記（ア）から（ウ）までの条件に該当する仕訳に対し、経営者による内部統制の無効化リスクを識別しながら、抽出された仕訳の一部に対する詳細テストを実施するのみで、抽出された仕訳について、網羅的な詳細テストを実施していない。

（監基報 240 第 31 項）【準大手・中小】

- ③ 監査チームは、経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応手続として、仕訳テストの実施に当たり、債権管理システム等と会計システムとのデータ連携の概要について理解し、また、経理担当者が仕訳入力を行い、経理財務部長が、当該仕訳入力に対する承認を行うことを理解している。さらに、監査チームは、起こり得る不正の態様（不正リスクシナリオ）として、社長などの権限がある者により、内容が不透明な海外投資が社内承認を経ずに実行されることを想定している。

しかしながら、監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクを前提とした不正リスクシナリオの検討に当たり、仕訳入力に係る起票プロセス及び承認プロセスの詳細（会計システムのアクセス権の設定状況や付与・制限に関するプロセス、仕訳修正時のプロセス等）を踏まえた検討を実施していない。

（監基報 240 第 31 項）【準大手・中小】

《留意点》

監査チームは、職業的懐疑心を発揮し、経営者が内部統制を無効化することによって会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる立場にあることを認識した上で、実効性のある監査手続を立案・実施しなくてはならない。

なお、監査チームは、仕訳テストに使用する仕訳データの網羅性についても、十分かつ適切な監査証拠を入手する点に留意する必要がある。また、仕訳テストの対象から自動仕訳を除外する際、業務システムへの不正データの入力、業務システムの特権 ID を利用したデータの直接修正等により、不正な自動仕訳が生成される可能性にも留意する必要がある。

事例 2）重要な取引の事業上の合理性

監査チームは、被監査会社（3 月決算）の 5 件の売上債権が、各債権の支払期日を超えて滞留し、回収条件及び回収方法の変更が検討されていることから、当該売上債権に係る各取引が通例でない取引であると判断し、当事業年度の第 1 四半期レビュー及び第 2 四半期レビューの実施時に、被監査会社から上記売上債権の回収可能性に関する説明を受けている。その後、被監査会社が、第 2 四半期レビュー実施時の説明に反して、「上記売上債権の全てについて、当事業年度の 11 月及び 12 月に、各得意先名義で被監査会社名義の銀

行口座への入金が行われ、回収された。」との説明を監査チームに対して行ったことから、監査チームは、当該口座への入金の事実を確かめている。

しかしながら、監査チームは、売上計上後における上記売上債権の回収条件及び回収方法の変更の検討が、被監査会社で繰り返されている状況を通例でないと判断しているにもかかわらず、取引発生時の支払条件・支払方法からの変更が検討されている理由を把握していないなど、当該状況が不正な財務報告を行うために実行された可能性を示唆するものであるかどうかを評価していない。

(監基報 240 第 11・F11-2・31 項) 【大手】

《留意点》

企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断される重要な取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われたことを示す兆候には以下が含まれる。

(監基報 240 第 A46 項)

- ・ 取引の形態が非常に複雑である（例えば、連結グループ内における複数の企業間の取引、又は通常は取引関係のない複数の第三者との取引）。
- ・ 経営者が、取引の内容や会計処理を取締役会又は監査役等と討議しておらず、十分に文書化していない。
- ・ 経営者が、取引の経済的実態よりも特定の会計処理の必要性を強調している。
- ・ 特別目的会社等を含む非連結の関連当事者との取引が、取締役会によって適切に検討され承認されていない。
- ・ 取引が、以前には識別されていなかった関連当事者、又は実体のない取引先や被監査会社からの支援なしには財務的資力がない取引先に関係している。

不正な会計処理を行う際、複数の取引先との間で複雑な取引を行うことで、会計処理を分かりにくくする事案がみられる。そのため、重要な取引の事業上の合理性を検討する際、個々の取引の検討にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意し、関連する一連の取引の全体像を評価し検討することが重要である。

(4) 監査証拠の評価

事例 1) 虚偽表示の識別及び不正による重要な虚偽表示を示唆する状況への対応

- ① 被監査会社は、監査チームに対し、従業員 2 名による工事の無断での口頭発注が A 事業部で発覚したことを報告している。なお、本件に対する社内調査は、監査報告書日までに完了せず、その全容は同日時点で解明できていない状況にあったが、被監査会社は、従業員 2 名が関与していた工事に関し、取引業者へのヒアリングを実施し、その結果、本件に係る費用及び在庫の計上漏れを識別している。

このような状況の中、監査チームは、監査意見表明に際し、被監査会社による社内調査が完了していなかったため、本件に関し、取締役 CFO に対する質問を実施したことで、無断での口頭発注が行われた事業部は、A 事業部に限定されることが確認できたとしている。また、従業員 2 名が担当していた工事の規模等から、重要性の基準値を超えるほ

どの影響が生じる可能性は低く、かつ、不正の質的要因にも重要性がないものと判断している。さらに、上記の費用及び在庫の計上漏れの金額について、未修正の虚偽表示として処理している。

しかしながら、監査チームは、本件の全容が解明されていない状況において、取締役CFOに対する質問を実施するのみで、当該未修正の虚偽表示が不正による重要な虚偽表示の兆候を示すものであるかについて十分に検討していない。

(監基報 240 第 34・35 項) 【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、被監査会社の株主A氏が代表取締役を務める会社に対し、本社及び物流センターの土地及び建物を売却し、固定資産売却益を計上している。

監査チームは、上記の不動産取引に関し、売買契約書の閲覧、売却代金の入金確認等を実施する中で、売買契約書に記載されていない差入保証金の支払及び消費税相当額の値引きが認められたことから、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別している。

しかしながら、監査チームは、当該不動産取引に関し、通例でない取引かつ重要な取引と認識し、くわえて、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別しているにもかかわらず、特別な検討を必要とするリスクに該当するかどうかの検討を実施していない。また、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別しているにもかかわらず、経営者及び監査役等とコミュニケーションを実施するのみで、当該不動産取引に関する追加的な監査手続を立案・実施しておらず、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在しているかどうかに対する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監基報 240 第 F11-2・F35-2 項、同 315 第 27 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況において、①被監査会社に対する形式的な質問を実施し、回答内容を批判的に検討せず、被監査会社の矛盾した説明内容を検討していないなど、職業的懐疑心を発揮していない。
- ・ 質問による回答を得るのみで、追加的な監査手続を立案・実施していない。
- ・ 監査の過程において虚偽表示を識別しながら、それが不正の兆候に該当するかについて十分に検討していない。識別した虚偽表示が不正の兆候であるとしながら、他の監査の局面との関係に留意していないなど、当該虚偽表示が与える影響を適切に評価していない。

事例 2) 虚偽表示の識別と不正の兆候



監査チームは、被監査会社の経営者から、連結子会社A社において従業員不正3件(以下、まとめて「本件従業員不正案件」という。)が発生している旨の報告を受けている。監査チームは、当該報告を受け、A社の監査人に対し、A社における不正又は不正の疑いの有無及び不正による重要な虚偽表示の有無についての確認を指示し、A社の監査人

から、「不正及び不正の疑いはなく、不正による重要な虚偽表示も存在しない」旨の回答を得ている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社に対し、本件従業員不正案件の具体的な内容に関する確認を実施していないほか、本件従業員不正案件が被監査会社の連結財務諸表に与える影響について検討していない。

また、監査チームは、A社の監査人が、いかなる監査手続を実施した上で、A社における不正及び不正の疑いはないとの結論に達したかについて確認していない。

さらに、監査チームは、A社やA社と同一の事業を営む被監査会社グループ各社において、A社で発生した本件従業員不正案件と類似の不正案件が発生していないかについて検討しておらず、本件従業員不正案件が他の類似した不正の兆候となり得るかという観点からの評価を実施していない。

(監基報 240 第 F11-2・23・34 項、同 600 第 41 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、経営者、複数の従業員及び取引先による共謀や偽装工作の実施等が疑われる状況において、不正リスクへの対応手続の立案等に際し、不正調査の専門家の業務を利用する必要性について検討していない事例がみられる。

監査チームは、不正を識別した場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合には、不正の防止及び発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項を伝達しなくてはならないほか、監査役等へこれらの事項を伝達する必要がある。

くわえて、監査チームは、不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合には、監査役等へ報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても監査役等と協議した上で、経営者に対し、問題点の是正等の適切な措置を求める必要がある。なお、不正の内容によっては、規制当局への報告が必要になるケースもある。

循環取引及びサイバーセキュリティリスクへの対応

近年重要性が増している、循環取引及びサイバーセキュリティリスクへの対応について、公益社団法人日本監査役協会、一般社団法人日本内部監査協会及び日本公認会計士協会の共同により、「循環取引に対応する内部統制に関する共同研究報告」（以下「本研究報告」という。）が公表され、また、日本公認会計士協会からテクノロジー委員会研究文書第 10 号「サイバーセキュリティリスクへの監査人の対応（研究文書）」（以下「本研究文書」という。）が公表されている。概要は、以下のとおりである。

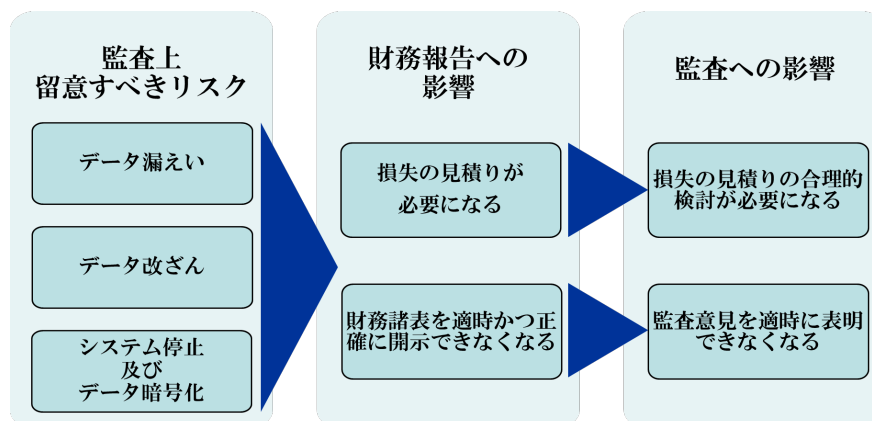
＜循環取引について＞

- ・ 循環取引は、当初は少額な取引で始まるが、最後は巨額な取引になるケースもあり、防止するための内部統制を構築するとともに、**早期に発見することが重要**となる。
- ・ 循環取引を示唆する状況・兆候の具体的事例として、**事業上の合理性が不透明な取引や直送取引、特定担当者に権限が集中**しているケース等がある。
- ・ 循環取引を防止・発見するための内部統制を構築するに当たり、**全社的な内部統制**（不正を容認しない企業組織と風土の構築を前提として、例えば、内部通報制度、教育研修、内部監査など）が整備され、適切に運用されることが**重要**である。
- ・ 発見的内部統制より**防止的内部統制がより有用**であり、受注を予定している取引の事業上の合理性を審査することが、循環取引を防止・発見することに有効な内部統制である。
- ・ 循環取引の兆候や端緒の発見に取り組む上でのテクノロジーの活用の可能性を解説した監査基準報告書 240 研究文書第 1 号「テクノロジーを活用した循環取引の対応に関する研究文書」についても併せて参照することが有用である。

＜サイバーセキュリティリスクについて＞

- ・ サイバーセキュリティの事故が引き起こすリスクのうち監査上留意すべきリスクと影響は、【図 14】のとおりである。

【図 14】サイバーセキュリティリスクのうち監査上留意すべきリスクと影響



（出典）審査会が協会の公表資料を参考に作成

- ・ **平時の対応**として、サイバーセキュリティリスクに関する**企業環境及び内部統制システム**を理解する必要があり、具体的な内部統制システムの例が紹介されている。
- ・ **有事の対応**として、「サイバー攻撃を受けた領域」から「財務報告に関連する領域」を整理・特定した上で、**財務報告への重要な影響（開示等）の有無について評価**することとなる。

（出典）「循環取引に対応する内部統制に関する共同研究報告」（公益社団法人日本監査役協会、一般社団法人日本内部監査協会及び日本公認会計士協会）、テクノロジー委員会研究文書第10号「サイバーセキュリティリスクへの監査人の対応（研究文書）」（日本公認会計士協会）

2. リスク評価及び評価したリスクへの対応

着眼点

リスク評価及び評価したリスクへの対応について、審査会検査においては、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査計画の策定において、監査事務所や協会から提供された様式を形式的に埋めるのではなく、企業及び企業環境、事業上のリスク、内部統制を理解した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、評価しているか。
- ▶ 監査チームは、特別な検討を必要とするリスクの決定に際して、監基報で考慮すべきとされている事項を踏まえ、適切に判断しているか。また、特別な検討を必要とするリスクについて、関連する内部統制を理解しているか。
- ▶ 監査チームは、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、監基報で求められる全般的な対応を立案しているか。また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案しているか。
- ▶ 注記を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案・実施しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の進捗に伴い虚偽表示が識別された場合、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうかの判断や、未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価等、適切な対応を行っているか。
- ▶ 監査チームは、被監査会社が利用する業務委託先や IT 等が監査に及ぼす影響を検討し、その利用状況に適合した監査計画を策定しているか。

検査結果の概要

リスク評価及び評価したリスクへの対応においては、適切なリスク評価を行わなかった結果、リスク対応手続が適切に立案・実施されていない事例が多くみられる。

例えば、被監査会社の会計方針を理解・評価していない事例、重要な業務プロセスの内部統制を理解・評価していない事例、重要な業務プロセスに係る受託会社の内部統制を理解・評価していない事例、期中において被監査会社の企業環境や業績が悪化した場合や、監査の進捗に伴い虚偽表示を識別した際に、監査計画の修正について適切に検討しなかった結果、期末の実証手続の種類、時期及び範囲に不備を生じさせた事例がみられる。

また、いまだにリスク・アプローチの考え方を十分理解していない監査責任者及び監査補助者が存在しており、そのため、監査事務所や協会が提供する「監査ツール」や「調書様式例」などを形式的に埋めただけで、適切なリスク評価を実施していない事例や、実施された手続の種類、時期及び範囲がリスクに対応していない事例がみられる。

このほかに、重要な虚偽表示リスクを識別しているにもかかわらず、実証手続を実施していない事例や、関連当事者との多種多様な取引がみられる被監査会社において、重要な関連

当事者取引の注記が漏れていることを見落としている事例、識別した虚偽表示が内部統制の評価結果や実証手続に与える影響を検討していない事例、被監査会社における情報システムや IT 全般統制の理解を十分に行っていない事例、財務諸表の表示及び注記事項の妥当性を十分に検討していない事例などがみられる。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・被監査会社は、事業を成長させることを目的として積極的な企業買収を行っているほか、新規事業への参入意欲も旺盛である。参入した事業については長期的な成長を見込むほかに、事業としての芽が出てきた段階で売却し利益を計上することもあるほか、事業としての展開が難しいと判断した場合には撤退や事業の売却を即座に行うなど、経営者の意思決定や判断が財務諸表に大きな影響を与えている。
- ・監査チームは、当該状況を理解し、経営者との面談を毎月行うことを依頼している。当該面談においては、企業買収や新規事業の成果に対する現時点の経営者での評価を確認するとともに、取締役会における決議事項や報告事項について、その詳細の説明を経営者から直接受けることで、企業及び企業環境の変化を適時・適切に理解するよう努めている。

求められる対応

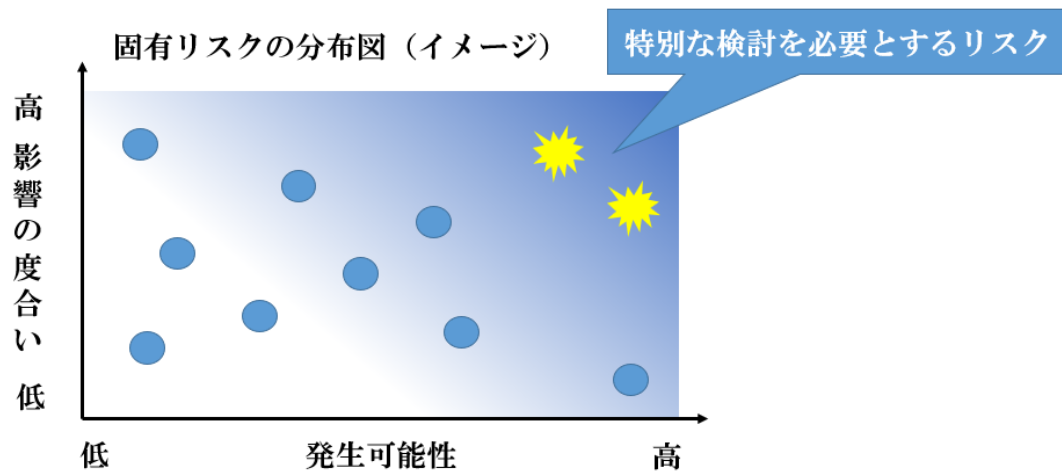
監査実施者は、職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を発揮して、企業及び企業環境の十分な理解とそれを通じたリスク評価を実施するとともに、監基報 315 等の趣旨を十分に理解した上で、本事例集や協会が発行する監査提言集等を参考にするなどして、慎重にリスクの識別と評価を行うことに留意する必要がある。また、リスク対応手続の立案に際しては、評価したリスクに対応して十分かつ適切な監査証拠を入手できる手続となっているかについて、手続の種類だけでなく手続の実施時期や実施範囲を含めて検討する必要がある。そのためには、監査時間の配分について、実証手続だけでなく監査計画の作成に対しても十分な時間が確保されるよう配慮する必要がある。

また、固有リスクの評価においては、固有リスク要因（関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴）がどのように、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすかを考慮することが求められているほか、特別な検討を必要とするリスクは、以下の定義であることにも留意する必要がある（【図 15】参照）。

- ①固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク
- ②他の監基報の要求事項にしたがって特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスク

- ・不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスク
- ・経営者による内部統制を無効化するリスク
- ・企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引

【図 15】参考イメージ 固有リスクの分布図



（出典）審査会が協会の公表資料を参考に作成

（１）監査計画

事 例）監査期間中における計画の修正

ネイルサロンの運営等を主な事業とする被監査会社は、フランチャイズ売上高について、前期においては少額であったことから、売上高勘定に含めて計上する一方、当期においては売上高が増加したことを踏まえ、独立した勘定科目であるフランチャイズ売上高勘定として計上している。

監査チームは、期首の監査計画策定時点では、アサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの識別に関し、前期末の勘定残高を用いた検討を行っている。その後、期末時点において、企業及び企業環境の理解に重要な変更はないとして、期首に策定した監査計画の修正は不要であると判断している。

しかしながら、監査チームは、当期に計上されたフランチャイズ売上高に関し、その金額が重要性の基準値を超えているにもかかわらず、重要な虚偽表示リスクを識別する必要性について検討していないなど、企業及び企業環境の変化を踏まえた監査計画の修正の要否について検討していない。

（監基報 300 第 9 項、同 315 第 24・25 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 315 第 27・28 項））【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクや企業の通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引など、監基報において識別が要求される特別な検討を必要とするリスクを識別していない事例がみられる。また、重要性の基準値を決定する際に用いる指標について、被監査会社が過年度において利益の架空計上を行っていた事実がありながら、税引前当期純利益や営業利益などの段階損益ではなく、売上高や純資産といった利益以外の指標を採用するなど、財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与える指標を十分に検討していない事例がみられる。

（２）企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例 1）内部統制を含む、企業及び企業環境の理解

- ① 監査チームは、被監査会社の重要な構成単位である A 社について、売上及び売掛金を重要な取引種類又は勘定残高としている。また、売上及び売掛金に関連する IT アプリケーションとして、販売管理システムを識別している。

しかしながら、監査チームは、売上及び売掛金について、売上データや売掛金データが、販売管理システムで収集された商品販売データに基づき生成され、総勘定元帳に記帳されるまでの一連の過程に関する情報処理活動を理解していない。

（監基報 315 第 24 項）【準大手・中小】



- ② 被監査会社は、オンラインゲーム配信サービスを営んでおり、ユーザーに対し、ゲームを無償で提供し、また、ゲーム内で使用するアイテム等の一部を有償で提供している。被監査会社は、収益の計上基準に関し「ユーザーが有償で入手したアイテムの利用期間

を見積り、当該見積り利用期間に応じて収益を認識する」旨を注記している。監査チームは、①被監査会社は、ユーザーによる有償アイテムの利用期間（以下「有償アイテム利用期間」という。）を0日とみなしていること（以下「有償アイテム利用期間に係る仮定」という。）、②被監査会社は、有償アイテム利用期間に係る仮定を前提に、ユーザーが有償アイテムを入手した時点で、当該アイテムに係る収益を認識する方針を採用していることを把握している。

しかしながら、監査チームは、当該有償アイテムに係る収益認識方針の妥当性を検討する際、その前提となる有償アイテム利用期間に係る仮定の合理性について、被監査会社による有償アイテム利用期間の算定方法等を踏まえた詳細な検討を実施していない。

（監基報 315 第 19 項、同 540 第 12 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ グループ監査チームが、グループ・レベルで網羅的に事業や商流を理解していない。
- ・ 虚偽表示リスクについて業務プロセスごとに検討しておらず、同一勘定における取引種類等の違いにより効果的な監査手続や入手すべき監査証拠の内容が異なる事態が生じる可能性を考慮していない。
- ・ 棚卸資産の評価（収益性の低下の有無の検討）における正味売却価額の算定に際し、売価から見積販売直接経費を控除しているかについて確認していない。

監査チームは、企業及び企業環境の理解を通じて、企業の会計方針が、その事業にとって適切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価する必要がある。また、主要事業以外の事業において不正な財務報告が行われる場合もあり、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するに当たっては、事業ごとの経営環境や関連する内部統制の違いを考慮する必要がある。

事例 2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価



被監査会社は、主に飲食業を営んでいる。監査チームは「売上高」や「売掛金」等の七つの取引種類及び勘定残高（以下「本件重要取引勘定」という。）について、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別している。一方で、監査チームは、その他の金額的重要性のある 11 の取引種類及び勘定残高（以下「本件重要取引勘定以外の重要性のある取引勘定」という。）については、重要な虚偽表示リスクを識別していない。

しかしながら、監査チームは、本件重要取引勘定以外の重要性のある取引勘定について、重要な虚偽表示リスクを識別していないとするのみで、虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況を踏まえた固有リスクの評価を行っていない。

（監基報 315 第 28・30 項）【準大手・中小】

（３）評価したリスクに対応する監査人の手続

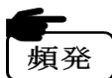
事例１）重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続



- ① 監査チームは、被監査会社が保有する棚卸資産に関し、物流センター及び倉庫の複数の拠点について、期末日前を実地棚卸日とする棚卸立会を実施している。監査チームは、各拠点に対する実地棚卸においてテスト・カウントの対象とした棚卸資産の数量と、被監査会社の基幹システム上の各拠点の実地棚卸日時点の棚卸資産の数量との照合に加え、各拠点の実地棚卸日と期末日との間の棚卸資産の数量増減比較を行っている。

しかしながら、監査チームは、棚卸立会を実施した上記の各拠点について、実地棚卸日以後期末日までの期間に対する実証手続を実施していない。

（監基報 330 第 21 項、同 501 第 4 項）【大手】



- ② 被監査会社の連結子会社では、過去に、原価付替による費用の早期計上が発生している。このため、当該連結子会社は、再発防止策として、被監査会社と同一の生産管理システムを導入の上、以後、原価を振り替えた内容については、当該システムへの登録を義務付けるとともに、被監査会社の管理部門によるモニタリングを受けている。

監査チームは、当年度の監査において、当該連結子会社における原価付替により費用が早期計上されるリスク（以下「本件費用早期計上リスク」という。）を特別な検討を必要とするリスクとして識別している。また、当該リスクに対応する手続として、当該連結子会社の総務部担当者への質問により、再発防止策の実施状況について前期から継続していることの確認を行っている。

しかしながら、監査チームは、特別な検討を必要とするリスクである本件費用早期計上リスクに関し、関連する内部統制を理解していない。また、本件費用早期計上リスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、当該リスクに対応する実証手続を実施していない。さらに、被監査会社が、内部統制の評価対象から、特別な検討を必要とするリスクである本件費用早期計上リスクに関連するプロセスを除外していることについて、合理的な理由の有無を検討していない。

（監基報 315 第 28 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 315 第 25 項）、同 330 第 20 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 112 項）【準大手・中小】

- ③ 被監査会社は、会社分割により、被監査会社が営んでいた事業を各承継会社に承継させている。また、被監査会社は、当該会社分割は共通支配下の取引であるとして、会社分割時点で分割会社（被監査会社）に帰属する資産及び負債を帳簿価額で各承継会社に承継させている。

このような状況を踏まえて、監査チームは、当該会社分割に関し、非定型的な取引であることや、金額的重要性を考慮し、特別な検討を必要とするリスクを識別した上で、以下のリスク対応手続を実施している。

- ・ 会社分割に係る契約書の閲覧

- ・ 関連する会計基準への準拠性の確認
- ・ 分割会社及び各承継会社における当該会社分割に係る仕訳の貸借が一致していることの確認
- ・ 各承継会社に承継された資産及び負債に関し、被監査会社が作成した試算表の閲覧
 しながら、監査チームは、当該会社分割について特別な検討を必要とするリスクを識別しているにもかかわらず、当該会社分割により各承継会社に承継された資産及び負債と各承継会社の事業との整合性について検討していない。

(監基報 330 第 20 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査人は、重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があること、及び内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界があることなどから、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項については、実証手続を立案し実施しなければならないことに留意する必要がある。

事例 2) 表示及び開示の妥当性



- ① 被監査会社は、連結財務諸表に係る「関連当事者情報」注記において、「その他の関係会社の子会社」である A 社からの商品の仕入取引額を記載するとともに、当該取引に係る取引条件が「一般取引先と同様の取引条件」である旨の開示（以下「本件取引条件開示」という。）を行っている。監査チームは、被監査会社が A 社と締結した商品売買に係る取引基本契約書の閲覧を通じて支払条件を把握した上で、本件取引条件開示を妥当なものと判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社と A 社との間における商品の仕入取引に関する取引基本契約書の閲覧を実施するのみで、当該取引に係る取引条件が一般取引先の取引条件と同様か検討しておらず、本件取引条件開示の妥当性を検討していない。

(監基報 330 第 23 項、同 550 第 23 項) 【準大手・中小】



- ② 被監査会社は、中国の外部顧客への売上高が、連結損益計算書上の売上高の 10% 以上を占めているにもかかわらず、有価証券報告書の「セグメント情報等」注記に係る関連情報において、国別の開示を行っていない。また、中国に所在する有形固定資産の額が、連結貸借対照表における有形固定資産の額の 10% 以上を占めているにもかかわらず、「セグメント情報等」注記に係る関連情報において、国別の開示を行っていない。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が「セグメント情報等」注記に係る関連情報において、国別の売上高及び国別の有形固定資産の額に係る開示を行っていないことを看過している。

(監基報 501 第 12 項) 【準大手・中小】

③ 被監査会社は、有価証券報告書の連結財務諸表中の「連結貸借対照表関係」注記（契約負債の金額）及び「収益認識関係」注記（契約負債の残高等及び残存履行義務に配分した取引価格）において、子会社であるA社が計上した契約負債の金額を開示している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が開示すべき契約負債に該当する、被監査会社の子会社であるB社及びC社の預り金が、上記注記から漏れていることを看過している。

（監基報 330 第 23 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 財務諸表の表示及び注記事項を十分に検証しておらず、連結キャッシュ・フロー計算書の表示、連結包括利益計算書関係の注記、税効果関係注記等における重要な記載誤りを看過している。
- ・ 重要な会計上の見積り開示の要否の判断において、翌年度の財務諸表に与える金額的影響の大きさや、その発生可能性を踏まえた検討等を実施していない。
- ・ 収益認識関係注記において、会計基準等に準拠しているかどうかを評価するための監査手続を立案・実施していない。
- ・ 賃貸等不動産注記において時価を算定する基礎となるデータの網羅性を検討していない。
- ・ 開示チェックリストを用いた監査手続において、形式的にチェックマークを記載するのみで虚偽表示を看過している。

監査チームは、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案し、実施しなければならないことに留意する必要がある。

（４）業務を委託している企業の監査上の留意事項

事例 1）受託会社が提供する業務及び内部統制の理解

被監査会社は、A事業における販売促進を目的に、ポイントカード制度を導入しており、期末において、将来使用されると見込まれるポイントを契約負債として計上している。また、被監査会社は、外部の管理受託会社に対し、当該契約負債に係る金額算出のためのポイントデータの管理業務を委託している。

監査チームは、ポイントデータの管理業務に関連する、外部の管理受託会社及び被監査会社のシステムに係る IT 全般統制を評価するに当たり、被監査会社を通じた外部の管理受託会社への質問と回答結果の閲覧を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該契約負債の残高やその根拠資料の検証に際し、ポイントデータの管理業務に関連する、外部の管理受託会社及び被監査会社における内部統制の識別、デザインの評価及び業務への適用に関する判断等を実施していない。

（監基報 402 第 8・9 項、同 500 第 8 項）【準大手・中小】

事例 2) 受託会社の内部統制の運用状況に関する監査証拠



被監査会社は、売上、売掛金等に関する情報処理のため、外部の会社（以下「本件受託会社」という。）が開発し運用するクラウド型の POS 管理システム（以下「本件システム」という。）を利用しており、被監査会社側で、必要となる内部統制を整備し、運用している。また、被監査会社は、本件受託会社側で整備している内部統制について、被監査会社の内部監査室（以下「内部監査人」という。）が作成した「システム質問書」を本件受託会社へ送付して回答を受け、理解している。

監査チームは、本件システムに関して被監査会社側で整備している内部統制について、運用評価手続を実施している。また、本件受託会社側で整備している内部統制について、内部監査人が作成した「システム質問書」の閲覧及び内部監査人への質問を実施することにより理解している。

しかしながら、監査チームは、本件受託会社側で整備している本件システムに係る内部統制に係る運用評価手続において、内部監査人が作成した「システム質問書」の閲覧及び内部監査人への質問を実施するのみで、内部統制の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続を立案していない。

（監基報 402 第 15 項）【準大手・中小】

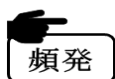
《留意点》

被監査会社はその業務の一部を外部に委託している場合、監査チームは、被監査会社とその事業運営において、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。また、監査に関連する内部統制の理解においては、受託会社が行う内部統制等も含めて、被監査会社の内部統制の整備状況を評価しなければならない。これらは、財務諸表監査に限らず、財務報告に係る内部統制の監査においても同様である点に留意する必要がある。

近年は、システムのクラウド化などにより、被監査会社（委託会社）が受託会社から提供されたサービス内容によって、財務報告の基礎となる業務に係る内部統制が被監査会社にあるか、受託会社にあるかの判断が難しい場合がある。監査人は、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが被監査会社の監査に関連する内部統制に与える影響について、十分に理解する必要がある。

（5）監査の過程で識別した虚偽表示の評価

事例) 識別した虚偽表示の検討



- ① 監査チームは、比較情報である前期の財務諸表及び連結財務諸表における関係会社株式評価損の過少計上を当期に認識し、当該過年度の未修正の虚偽表示が当期に修正されたことを確認している。

しかしながら、監査チームは、当該過年度の虚偽表示に関し、内部統制監査に与える影響を検討していない。また、経営者確認書の確認事項に、「比較情報に含まれる未修正の虚偽表示」、「当期数値において修正されたことを原因として比較情報が損なわれていることによる影響」を含めていないほか、過年度の未修正の虚偽表示が関連する取

引種類、勘定残高又は開示等、及び全体としての財務諸表又は連結財務諸表に与える影響を監査役会に報告していない。

(監基報 265 第 6 項、同 450 第 5・10 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 188・195 項) 【準大手・中小】



② 監査チームは、被監査会社の連結子会社である A 社に対するリスク対応手続を実施するに当たり、構成単位の監査人を関与させている。当該構成単位の監査人は、A 社の会計処理のうち、前払費用の一部の棚卸資産への振替漏れに係る未修正の虚偽表示（以下「本件虚偽表示」という。）を識別し、監査チームに報告している。

しかしながら、監査チームは、本件虚偽表示が明らかに僅少であると判断する金額を上回っているにもかかわらず、本件虚偽表示について、監査の過程で識別した虚偽表示の集計対象に含めていない。

(監基報 450 第 4 項) 【大手・準大手】

《留意点》

監査人は、監査の進捗に伴い識別した虚偽表示の内容とその発生の状況が、他の虚偽表示が存在する可能性を示唆しており、それらを合算した際に重要な虚偽表示となり得る他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合等において、内部統制の評価結果や実証手続への影響等を考慮して、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうか判断しなければならない。

また、監査人は、識別した虚偽表示について、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断しなければならず、その際には、過年度の未修正の虚偽表示についても、全体としての財務諸表等に与える影響を評価しなければならない。

なお、過年度の未修正の虚偽表示を発見したものの、経営者において重要性がないものと判断し、当該虚偽表示を当期数値に含めて修正（又は解消）した場合、経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示には、①比較情報に含まれる未修正の虚偽表示、②当期数値において修正（又は解消）されたことを原因として比較情報が損なわれていることによる影響の記載が必要であることに留意する。

(6) 情報システムに起因する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続

事例 1) IT の利用に関する監査計画の策定

① 監査チームは、被監査会社の連結子会社の工事管理・財務管理を行う IT システムに係る全般統制について、ユーザーごとの権限設定に差異がなく、全ユーザーに同一権限が付与されていることを不備として識別している。また、監査チームは、当該不備について、リスク評価手続を実施した結果、軽微な不備であると判断しているものの、当該 IT システムに係る全般統制に依拠できないことを前提とする監査計画を立案し、監査手続を実施している。具体的には、工事売上高についての実証手続として、証憑突合による詳細テストの範囲を拡大して実施している。

しかしながら、監査チームは、当該 IT システムに係る全般統制の不備により、どのようなリスクが生じるかを詳細に識別しておらず、当該不備の影響を踏まえた重要な虚偽表示リスクに係る評価を適切に実施していないほか、当該リスクに対応するための追加での実証手続の要否に関する検討を実施していない。

(監基報 315 第 20・30 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 315 第 25・36 項)) 【大手】

- ② 被監査会社の連結子会社である A 社の販売プロセスは、受注情報が顧客管理システムにより管理されており、営業部担当者が顧客管理システムの情報に基づき売上明細を作成し、管理部担当者が当該売上明細に基づき売上仕訳を入力している。

監査チームは、A 社における売上高の早期計上リスクを不正リスクとして識別し、A 社の販売プロセスに係る内部統制の整備・運用状況を評価しているが、顧客管理システムが財務諸表の作成に直接的に関連するシステムではないと判断し、顧客管理システムを IT に係る全般統制の評価範囲に含めていない。

しかしながら、監査チームは、顧客管理システムの情報に基づき売上明細が作成され、当該売上明細に基づき売上仕訳が入力されていることを認識しながら、顧客管理システムを IT に係る全般統制の評価対象とすべきか検討しておらず、評価範囲の妥当性について十分に検討していない。

(監基報 315 第 17 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 315 第 24・25 項)) 【準大手・中小】



- ③ 被監査会社は、主たる事業として、スーパーマーケットやショッピングセンター等の業態により小売店舗を運営している。被監査会社の各店舗の POS レジ端末で売上処理され、店舗レジシステム（以下「POS システム」という。）に蓄積された取引データに基づいて生成した売上精算データ（店舗別・日別の内訳データ、品番別販売実績データ等で構成。以下「本件売上精算データ」という。）は、夜間バッチプログラムにより、被監査会社の POS システムと商品管理システム（以下「本件商品管理システム」という。）との間のインターフェース（以下「本件インターフェース」という。）を通じて、本件商品管理システムへ伝達される。被監査会社は、本件商品管理システム上、本件売上精算データに基づき、売上高の計上に係る自動仕訳を起票の上、会計システムに反映している。また、被監査会社は、本件売上精算データに基づき、棚卸資産に売価還元法を適用する際の還元率の算定等を行っている。監査チームは、売上高及び棚卸資産について、重要な虚偽表示リスクを識別しており、当該虚偽表示リスクに関連する IT システムとして、本件商品管理システム及び会計システムを識別している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社では、売上高の計上に係る自動仕訳の起票等に利用される本件売上精算データが、本件インターフェースを通じて、本件商品管理システムに伝達されている状況において、本件インターフェースを IT 業務処理統制として識別する必要性の有無について検討していない。

(監基報 315 第 24・25 項) 【大手】

事例 2) IT に係る全般統制の不備の評価の検討

被監査会社は、物流システムの IT に係る全般統制の一部としてプログラム変更に対する統制を識別・評価している。プログラム変更に対する統制としては、システム詳細設計、テストの実施及び本番環境への移行の各段階において、情報システム作業依頼書、プログラムテスト計画書、本番移行計画書等の文書を作成し、承認することを定めている。

監査チームは、当該統制の各段階において必要な上記の文書化が実施されていなかったことから、当該統制に不備を識別しているが、情報システム開発管理表の作成及びメール承認を代替的な統制として識別・評価することで、IT に係る全般統制は有効であると結論付けている。

しかしながら、監査チームは、プログラム開発の進捗管理のために作成する情報システム開発管理表には、不備が識別された統制活動の対象となる情報が記載されていないことを看過している。また、メールによる承認証跡の残し方について、その具体的な運用方法を確認していないなど、IT に係る全般統制の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 185 項、IT 委員会実務指針 (令和 4 年 10 月廃止) 第 6 号第 46 項)【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、原価計算の業務プロセスを理解するに当たり、原価計算に係る自動化された業務処理統制の内容や、関連するマスターデータの範囲など、IT の利用状況も含めて十分に理解していない事例がみられる。

企業は事業活動を行うために情報システムを利用するが、情報システムの状況・特性及び運営を理解することは、情報システムに起因する重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価するための基礎となる。IT 環境の理解を行わずに、重要な虚偽表示に関する潜在的リスクは低いと判断している事例がみられるが、監査人は、監査計画の策定に際して、IT 環境を理解し、重要な虚偽表示リスクの評価の対象とする IT を把握する必要がある。

また、グループ監査人はグループ・レベルで IT 環境を理解するように留意し、くわえて、適用される会計方針や決算体制を含む企業の統制環境が、IT にどのように反映又は関連しているのかにも留意して、適切な監査計画を策定する必要がある。

さらに、内部統制の評価手続や実証手続の実施に当たって、被監査会社が情報システムを利用して作成した各種リスト等を利用する際には、その情報の正確性や網羅性を確かめるための手続を実施する必要がある。この際、被監査会社の IT の利用状況によっては、IT の専門家からの支援や多大な監査時間を必要とする場合があることから、上記の手続に関する監査計画については、早期に立案するよう留意する必要がある。

なお、監基報 315 付録において、IT を理解するための考慮事項や IT 全般統制を理解するための考慮事項が記載されている。

3. 監査証拠

着眼点

監査人は、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならない。審査会検査においては、監査チームが立案した監査手続が適切に実施され、意見表明の基礎となる結論を導くための十分かつ適切な監査証拠が入手されているかについて、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査証拠の量的十分性のみに着目するのではなく、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応した適切な監査証拠を入手しているか。
- ▶ 監査チームは、特別な検討を必要とするリスクに対し、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、深度あるリスク対応手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、内部統制の運用評価手続及び実証手続として、個々の状況において適切な監査手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、被監査会社が作成した情報や経営者の利用する専門家が作成した情報について、十分に信頼性を有しているかどうか評価しているか。

検査結果の概要

過年度から指摘されている以下のような不備事例が、本年度においても多数みられる。

- ・ 特別な検討を必要とするリスクを識別しているにもかかわらず、当該リスクに対して個別に対応する実証手続を実施していない。
- ・ 被監査会社が作成した情報を利用する場合に、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価していない。
- ・ 他の監査証拠との矛盾や異常点を識別しているにもかかわらず、追加的な監査手続の必要性を検討していない。
- ・ 分析的実証手続において、監査人の推定に使用するデータの信頼性の評価、及び当該推定が虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうか評価をしていない。
- ・ 監査サンプリングに際して、決定したサンプル数がサンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分であるか検討していない。
- ・ 特定項目抽出による試査を実施した場合に、母集団の残余部分に関して追加的な監査証拠を入手することの可否を検討していない。

なお、収益認識に関連するリスク対応手続については、「1. 財務諸表監査における不正」の「(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び「(3) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応」に記載しており、併せて参照されたい。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

監査チームは、期末日前に監査計画を見直しており、当該見直しの結果を、監査チームメンバー全員が参加する期末監査前のミーティングで共有している。また、当該期末監査前のミーティングにおいては、主要な勘定科目ごとに期末監査において実施する予定の監査手続を個別に再確認

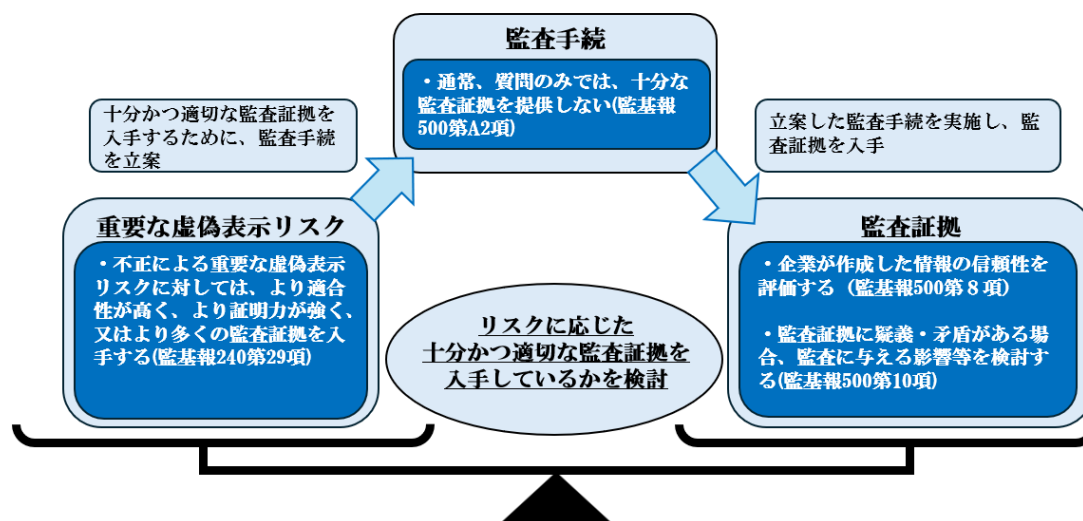
しており、監査責任者が、期末監査手続の実施前にその内容の査閲を詳細に行っている。

求められる対応

監査チームは、識別したリスクに対応する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。特に、特別な検討を必要とするリスクに対しては、当該リスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならない点に留意する必要がある。

また、監査証拠に関連する不備事例の多くは、被監査会社の業務プロセスや内部統制に関する理解が不足しており、リスク評価及びリスク対応手続の立案を適切に行っていないことや、過去の監査経験を重視して、従前の監査手続を実施するにとどまっていることを原因として発生している。このようなことから、監査を実施する際には、監査期間を通じて監査チーム内でリスク評価及び実施すべき監査手続に関する討議を十分に実施するとともに、実際に入手した監査証拠の十分性及び適切性について確認することが求められる（【図 16】参照）。

【図 16】監査証拠における求められる対応



(出典) 審査会が作成

（１）監査証拠に共通する事項

事例１）十分かつ適切な監査証拠

頻発

① 重要な虚偽表示リスクに対応した監査証拠

土地の売買事業を営んでいる被監査会社が、期末日の土地売買取引を売上計上していることについて、監査チームは、当該土地売買取引に係る売却代金の入金及び所有権移転登記は、いずれも期末日後に行われているが、所有権移転日及び引渡日を期末日とすることは、買主の要望に基づくものであり、当事者間で同意を得ていること等をもって、当該土地売買取引の期間帰属に問題はないと判断している。

しかしながら、監査チームは、期末日を引渡日とする当事者間の合意の確認をするのみで、その合理性や引渡しを実質的に行われたかどうか検証していない。

（監基報 500 第 6 項）【大手】

② 二重目的テスト

監査チームは、被監査会社の製造原価に含まれる原材料費に係る内部統制の運用評価手続として実施した 25 件のサンプル検証を、実証手続も兼ねた二重目的テストとして実施したとしている。

しかしながら、監査チームは、内部統制の運用評価手続として、承認の有無を確かめた事実を監査調書に記載しているのみで、検証対象に金額情報が含まれておらず、実証手続を実施していない。また、無作為に抽出した 25 件のサンプル件数の十分性を検討していないほか、運用評価手続の対象としていない 1 月から 3 月までの期間に対する実証手続を立案・実施していない。

（監基報 500 第 5・9 項、同 530 第 6～8 項）【準大手・中小】

頻発

③ 実地棚卸立会

監査チームは、実地棚卸に際し、被監査会社における記録用紙の回収・管理方法や、棚卸資産の移動及び入出庫時の管理方法に対する評価を実施していないなど、当該実地棚卸に係る内部統制の適切性を十分に検討しておらず、実地棚卸結果の記録・管理に係る経営者による指示と手続を評価していない。

（監基報 501 第 3 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ リスク対応手続（実証手続又は内部統制の運用評価手続）として質問のみを実施している。
- ・ 複数の監査手続を実施しているものの、入手した監査証拠が十分かつ適切なものであるかを検討できていないことから、結果として、監査リスクを低い水準に抑えるための十分な監査証拠を入手できていない。

監査チームは、内部統制の運用評価手続を、実証手続と兼ねて実施している場合（二重目的テスト）、各々の監査手続の目的を満たす十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続が立案・実施できてい

るかについて評価することに留意する必要がある。

また、通常、質問のみでは、リスク対応手続として十分な監査証拠を入手したことなく、質問を通じて入手した監査証拠を、質問以外の監査手続によって具体的に裏付けることが必要である。

さらに、あらかじめ計画した監査手続を形式的に実施するのではなく、監査の過程で識別した事象や他の監査手続を通じて入手した監査証拠の十分性・適切性を、総合的に評価することに留意する必要がある。

事例 2) 監査証拠として利用する情報

① 情報の適合性と信頼性



監査チームは、被監査会社の売上高に対する詳細テストを実施するため、売上高に関して販売管理システムで生成された売上データからサンプルを抽出している。監査チームは、当該サンプルについて、売上データを生成している販売管理システムで生成された EDI データ（取引先との間で取引情報や帳票を電子的に授受するためのデータ）との突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、売上データを生成している販売管理システムから生成された EDI データが、売上高に対する詳細テストの監査証拠として適合性を有しているかについて検討していない。

（監基報 500 第 5・6 項）【大手】

② 経営者の利用する専門家の業務



被監査会社は、退職給付債務の算定を社外の年金数理人に委託し、年金数理人から提出された退職給付債務に係る算定結果に基づき、個別財務諸表において退職給付引当金を計上している。

監査チームは、被監査会社から年金数理人による算定結果を入手し、被監査会社が計上している退職給付引当金の金額と一致していることを確認している。

しかしながら、監査チームは、年金数理人による算定結果を監査証拠として採用するに当たり、年金数理人の専門家としての適性、能力及び客観性について評価していない。

また、監査チームは、被監査会社が退職給付債務の算定のために年金数理人に提供した従業員データについて、その正確性及び網羅性を検討していない。

さらに、監査チームは、年金数理人が退職給付債務の算定に当たり採用した割引率等の重要な仮定について、その合理性を検討していない。

（監基報第 500 第 7 項）【準大手・中小】

③ 企業が作成した情報の信頼性



監査チームは、被監査会社の給与、残業手当、通勤手当及び非課税厚生費に対する実証手続として、各費目の合計金額が被監査会社により作成された「支給・控除合計一覧兼支払依頼書」上の対応する費目の合計金額と一致しているかについて確認している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が作成した「支給・控除合計一覧兼支払依頼書」の正確性及び網羅性について検討していない。

(監基報第 500 第 8 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、IT から自動生成される情報も含め、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならないことに留意する。

また、監査証拠として利用する情報が、経営者が利用した専門家（年金数理人、不動産鑑定士、弁護士等）の業務によって作成されている場合には、専門家の適性、能力及び客観性を評価するとともに、専門家の業務を理解し、監査証拠として利用した専門家の業務の適切性を、関連するアサーションに照らして評価することに留意する必要がある。

さらに、被監査会社は、会計上の見積りに際し、被監査会社が作成した情報（棚卸資産ごとに帳簿価額や正味売却価額を集計した棚卸資産評価損の検討資料、資産グループごとの固定資産の帳簿価額や営業損益を集計した減損の兆候判定資料等）に基づき見積りを行うことが多い。監査チームは、被監査会社が作成した情報を利用して監査手続を実施する場合には、情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手して、情報の信頼性を十分に検討する必要がある。

事例 3) 実証手続の実施時期

頻発

被監査会社は、店舗ごとに、期末日前の基準日において実地棚卸を実施している。

監査チームは、被監査会社が実施した実地棚卸について、立会を実施している。

しかしながら、監査チームは、立会を実施した一部の店舗について、立会基準日から期末日までの残余期間に係る実証手続を実施していない。

(監基報 330 第 21 項、同 501 第 4 項) 【準大手・中小】

《留意点》

貸借対照表科目に対して期末日前を基準日として実証手続を実施する場合、実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするために、残余期間について実証手続を実施しなければならないことに留意する必要がある。

(2) 確認

事例 1) 確認先からの回答の信頼性

監査チームは、被監査会社には支払期限を超えて長期にわたり滞留した債権があり、当該債権に係る取引契約が未締結であることを認識し、売掛金残高に不正リスクを識別している。また、監査チームは、債権滞留先に対し残高確認手続として確認状を電子メールで送付し回収した上で、確認回答者のメールアドレスのドメインと確認先企業のウェブサイトのドメインの比較等を行っている。

しかしながら、監査チームは、確認回答者のメールアドレスのドメインに、確認先企業のウェブサイトのドメインとの一部不一致があったにもかかわらず、追加手続の必要性について検討していない。

(監基報 505 第 6 項) 【大手】

《留意点》

確認は、一般的に証明力の強い監査証拠を監査人に提供する監査手続であるが、ファクシミリや電子メールなどによる受領や被監査会社経由での入手など、回答の信頼性について疑念を抱く場合には、改竄などの不正リスクを軽減するため、信頼性を確かめる監査手続を実施することに留意する必要がある。

事例 2) 代替的な監査手続

監査チームは、期末日を基準日として実施している売掛金の残高確認において、未回答の確認先について、被監査会社への入金状況の検証による代替手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、未回答の主要な得意先に対する確認額のうち、期末日の翌月に行われた数件の入金による回収を検証するにとどまり、重要性の基準値を超える 8 割以上の未回答残高について検討を実施していない。

(監基報 505 第 11 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査チームは、確認の回答を入手できない場合は、代替的な監査手続を実施するとともに、代替手続により入手した監査証拠の適合性と証明力が、重要な虚偽表示リスクに対応した十分かつ適切なものであるか、慎重に検討することに留意する必要がある。

また、経営者が確認手続の実施に同意しない場合には、不正の兆候を示す可能性もあるため、同意しない理由の正当性と合理性を慎重に検討することに留意する必要がある。

事例 3) 確認差異



監査チームは、確認先から回答された買掛金と被監査会社の売掛金との差異調整を実施している。

しかしながら、監査チームは、確認先からの回答が 7 月付けであるにもかかわらず、当該差異が 8 月に納品した取引から生じているとする経営者の説明について、その妥当性を検討していない。

(監基報 505 第 13 項) 【準大手・中小】

《留意点》

確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがあることを踏まえ、確認差異の内容を調査し、把握した重要な差異原因に対して、具体的な証憑による裏付けを入手することに留意する必要がある。

また、確認差異から虚偽表示を識別した場合には、内部統制の有効性や財務諸表に与える影響等を検討する必要がある。

事例４）入手した回答の評価

監査チームは、棚卸資産の実在性を重要な虚偽表示リスクとして識別し、被監査会社の外部保管在庫について、全ての在庫保管先に対する残高確認を実施している。

しかしながら、監査チームは、回収した一部の確認状についてのみ、残高確認の回答とシステムデータの数量との照合を実施し、残る残高確認の回答とシステムデータの数量との照合を実施しておらず、棚卸資産の実在性に対する監査証拠を入手していない。

（監基報 505 第 15 項）【準大手・中小】

《留意点》

確認手続の結果を評価する際、確認した金額全体に対し、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたかどうかを評価する必要がある。

（３）分析の実証手続

事例１）推定値の設定

頻発

監査チームは、被監査会社が計上した人件費に対する分析の実証手続として、被監査会社から入手した一人当たりの人件費や昇給率に係る情報に基づき、被監査会社が計上した人件費に係る監査人の推定値を算出している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社から入手した情報である昇給率に関し、その信頼性を評価していない。

（監基報 520 第 4 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 合理的な理由なく安易に前期実績や業績予想を推定値として利用している。
- ・ 変動費、固定費等の特性が異なる財務データに同一の推定を行っている。
- ・ 前期比較や月次推移比較にとどまるなど、分析の実証手続として必要な要件を満たしていない。

監査チームは、特定のアサーションに対して分析の実証手続の利用が適切であるか検討するほか、分析の実証手続の実施に際しては、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、データの信頼性や推定値の精度について、十分な検討を行う必要がある。

事例２）分析の実証手続の結果の調査

頻発

監査チームは、売上原価の分析の実証手続において、売上原価の各費目と監査人の推定値との差異が、監査上許容できる差異金額を超えていることを識別した。

しかしながら、監査チームは、当該差異の理由について、被監査会社に質問を行い、回答を入手するのみで、被監査会社からの回答を裏付ける監査証拠を入手していない。

《留意点》

監査チームは、分析の実証手続においては、追加的な調査が必要と判断された差異が重要な虚偽表示となる可能性を考慮し、他の関連情報との矛盾又は推定値との乖離の理由を調査する必要がある。

(4) 監査サンプリング及び特定項目抽出による試査

事例 1) 監査サンプリングの立案

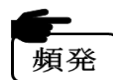


- ① 監査チームは、被監査会社の人件費及び労務費を母集団として、そのうち 4 月から 1 月までの 10 か月間に発生した人件費及び労務費から抽出したサンプル 25 件を対象に、証憑突合を実施している。



しかしながら、監査チームは、人件費及び労務費に係るサンプル抽出の対象期間を上記の 10 か月間に限定しており、2 月及び 3 月に発生した人件費及び労務費を含む、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられる方法でのサンプル抽出を行っていない。

(監基報 530 第 7 項) 【準大手・中小】



- ② 監査チームは、研究開発費と販売手数料、外注費等の経費（以下「一般経費」という。）を一つの母集団として、監査サンプリングを実施している。なお、被監査会社の研究開発費には、研究開発部門の人件費や減価償却費などの様々な費用が含まれている。

しかしながら、監査チームは、当該研究開発費と一般経費の特性が異なることを認識しているにもかかわらず、それらを一つの母集団とすることの妥当性について検討していない。

(監基報 530 第 5 項) 【準大手・中小】



- ③ 監査チームは、被監査会社の買掛金のうち、関係会社以外の者を相手先とするものに対する詳細テストとして、当該買掛金からサンプルを抽出し、証憑突合を実施している。



しかしながら、監査チームは、証憑突合の実施において対象としたサンプル数が、サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分なサンプル数であるかについて検討していない。

(監基報 530 第 6 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査サンプリングの立案においては、テスト対象項目を抽出する母集団の特性を考慮し、監査人が達成すべき目的と、その目的を達成するための監査証拠の最適な組合せを検討する必要がある。

サンプル数の決定においては、詳細テスト及び内部統制の運用評価手続のそれぞれにおいて、サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために、サンプル数に影響を与える諸要因（重要な虚偽表示リスクの評価や内部統制の運用状況の有効性に依拠する程度等）を考慮する必要がある。

監査サンプリングの実施においては、母集団内の全ての項目に抽出の機会が与えられるような方法でサンプルを抽出しなければならず、その母集団の網羅性にも留意する必要がある。

なお、サンプリングによる試査で虚偽表示を発見した場合には、母集団全体の虚偽表示額を推定する必要があることに留意する。

事例 2) 特定項目抽出による試査

頻発

監査チームは、被監査会社の売上原価と販売費及び一般管理費に含まれる給与手当について、その発生、網羅性及び正確性を重要な虚偽表示リスクとして識別した上で、令和 4 年 4 月に発生した給与手当に対する実証手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該給与手当に対する実証手続の未実施部分の金額が、重要性の基準値を大きく上回っているにもかかわらず、当該未実施部分に対する実証手続の要否について検討していない。

(監基報 500 第 5・9 項) 【準大手・中小】

《留意点》

取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、監査サンプリングと異なり、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠を提供しないことに留意が必要である。

(5) 関連当事者

事例 1) 役員に対する関連当事者取引に係る質問回答書の検討

頻発

被監査会社は、関連当事者取引注記に記載すべき関連当事者及び関連当事者取引を把握する目的で、被監査会社の役員 15 名に対し、関連当事者取引の有無等に対する質問書を発送している。被監査会社は、上記 15 名のうち 14 名から、当該質問書に対する回答書を入手している。

監査チームは、関連当事者取引注記の網羅性及び正確性の検討に当たり、株主総会及び取締役会の議事録等の閲覧、被監査会社が役員 14 名から入手した回答書の閲覧、被監査会社が作成した関連当事者取引の集計表と注記との突合等を実施している。

しかしながら、監査チームは、役員 1 名からの回答書が未入手となっている状況において、追加的な監査手続の要否について検討していない。また、役員 2 名からの回答書において、役員本人及び近親者による議決権保有割合が過半数となっている法人への言及が認められる状況において、当該法人の名称や、当該法人及び被監査会社間での取引の有無について確認していない。

(監基報 330 第 25 項、同 550 第 10・13 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 関連当事者との関係及び関連当事者との取引が網羅的に識別されているかについて、十分に検討していない。

- ・ 無利息融資や債務保証料の支払いが行われていない場合に、当該取引条件が適切に開示されていないことを看過している。
- ・ 独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されている旨を開示しているが、取引条件を十分に検討していない。
- ・ 被監査会社の役員に対する関連当事者取引に係る調査回答書の回答内容の信頼性を検討していない。

監査チームは、関連当事者との関係及び関連当事者との取引が網羅的に識別され、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され開示されているかについて慎重に評価することに留意する必要がある。

なお、監基報 240 で要求されている不正リスクへの考慮も含め、関連当事者取引の重要な虚偽表示リスクの識別と評価及びリスク対応手続に関連する事例については、「1. 財務諸表監査における不正」に記載しており、併せて参照されたい。

事例 2) 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別

被監査会社は、収益基盤強化を目的に、特定の新規事業への参入を決定し、被監査会社と人的なつながりのある企業から当該事業の譲受（以下「本件譲受」という。）を行っている。なお、当該事業においては、事業譲受契約上、商品の販売先が 1 社に限定され、商品保管場所も当該販売先の指定した外部倉庫となっている。

監査チームは、新規事業への参入を目的とした本件譲受に係る取引が、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引であると判断し、経営者へのヒアリングにより、当該事業に係る商流の概要及び当該事業に係るビジネスモデルの経済合理性を理解したとしている。

しかしながら、監査チームは、当該事業に係る商品の販売先が、被監査会社の関連当事者に該当することを認識しておらず、当該事業の特殊性を正確に把握していない。また、本件譲受に係る取引の合理性に関し、不正な財務報告を行うために実行された取引や、資産の流用を隠蔽するために行われた取引である可能性を示唆するものかについて、批判的な検討及び評価を実施していない。

（監基報 550 第 22 項） 【準大手・中小】

《留意点》

関連当事者との取引は、第三者との取引よりも重要な虚偽表示リスクが高くなる場合がある。したがって、監査チームは、被監査会社の関連当事者及び関連当事者との関係を網羅的に理解するとともに、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合には、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならないことに留意する必要がある。

また、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引については、単に開示が行われているだけでなく、事業上の合理性又はその欠如が、不正な財務報告を行うために行われた可能性を示唆するものかどうか、取引条件が経営者の説明と整合しているか等について慎重に検討する必要がある。

（６）継続企業の前提

事例）継続企業の前提に関する経営者の評価の検討

頻発

被監査会社は、継続企業の前提に関し、「売上高の著しい減少や重要な営業損失を計上したことなどにより、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するものの、当該事象又は状況を改善するために、主要取引銀行との交渉等による資金の確保、直営店舗の家賃減額や変動費の見直し等によるコスト削減等の対応を行っていること」を理由として、期末日現在において、重要な不確実性はないと判断している。

監査チームは、被監査会社作成の翌期の資金計画に十分な裏付けがあるかを確認するために、以下の監査手続を実施している。

- ・前期に作成された資金計画のバックテスト
- ・経営者による対応策の実行可能性の検討
- ・資金計画の基礎となる仮定の合理性の検討
- ・主要取引銀行の融資担当者に対する、借入金の返済期限の延長の可否についての質問

しかしながら、監査チームは、借入金の返済期限の延長が不確実性に関する判断の際の重要な要素となる状況において、主要取引銀行の融資担当者の個人的な見解を口頭で確認するのみで、借入金の返済期限の延長の可否に関し、より確実な心証を形成するための監査証拠を入手していない。

また、コスト削減額の合理性について検討を実施していない。

（監基報 570 第 15 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、後発事象の検討に際し、継続企業の前提に関する追加的な事実又は情報がないかどうかを検討していない事例がみられる。

企業活動の継続性が損なわれるような重要な事象又は状況の端緒は、事業活動等に事前に現れると考えられるため、監査チームは、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせることにつながるおそれのある事象又は状況に関する監査証拠に留意するとともに、当該事象又は状況の有無に関する経営者の評価が適切に行われているかどうかを検討する必要がある。

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、重要な虚偽表示リスクの再評価の要否や、経営者の対応策が効果的かつ実行可能であるかについて、具体的な監査証拠に基づき検討する必要がある。

(7) 後発事象

事例1) 期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象の検討

頻発

被監査会社は、期末日後の取締役会で、連結子会社1社の全株式について、売却を決議したが、有価証券報告書上、重要な後発事象としての注記を行っていない。

監査チームは、被監査会社における後発事象の識別に当たり、被監査会社の経理担当者への質問や取締役会議事録の閲覧等を実施している。また、監査役とのコミュニケーションにおいて、当該株式譲渡が開示後発事象に該当する旨を伝達している。

しかしながら、監査チームは、重要な後発事象として注記を行わないとの被監査会社の判断の適切性に関し、当該連結子会社が連結範囲から除外されることによる翌事業年度以降の連結財務諸表への具体的な影響を踏まえた検討を実施していない。

(監基報330第23項、同560第7項) 【準大手・中小】

事例2) 後発事象の検討

New

頻発

監査チームは、被監査会社における後発事象を識別するために、財務諸表に影響を及ぼす可能性のある後発事象の有無に関する経営者への質問や、期末日後に開催された取締役会の議事録の閲覧等の手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該後発事象の識別に際し、期末日後に開催された監査等委員会に係る議事録の閲覧及び当該監査等委員会での討議事項に係る質問を実施していないほか、被監査会社の翌年度の期中財務諸表を入手の上、これを通読できるかについて検討していない。

(監基報560第6項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査チームは、後発事象を識別するために経営者が実施している手続を理解した上で、期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、議事録の閲覧等の後発事象に係る監査手続を実施する必要がある。

また、監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実を知るところとなった場合には、監査人は、以下の手続を実施することに留意が必要である。

- ・ 経営者と当該事項について協議すること
- ・ 財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要かどうか判断すること
- ・ 財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問すること

4. 会計上の見積りの監査

着眼点

審査会検査においては、会計上の見積りの監査について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 会計上の見積りの監査全般を通じて職業的懐疑心を適切に発揮しているか。
- ▶ 監査チームは、見積りの不確実性、複雑性、主観性及びその他の固有リスク要因の影響を受ける程度並びにリスクに関連する内部統制を評価することで、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、評価しているか。
- ▶ 監査チームは、評価した重要な虚偽表示リスクに適合したリスク対応手続を立案し、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討しているか。その際、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価しているか。

検査結果の概要

固定資産やのれんの減損、繰延税金資産の回収可能性、棚卸資産の評価、関係会社への投融資の評価等、幅広い会計上の見積りの監査において、以下の状況が多くみられる。

- ・ 監基報 540 の要求事項に対する理解が不足していたことにより、過年度の会計上の見積りの確定額の検討等による固有リスク要因の評価や経営者の見積方法の理解等のリスク評価手続を適切に実施していない。
- ・ 監基報 540 の要求事項に対する理解が不足していたことにより、また職業的懐疑心を十分に発揮していないことにより、経営者に対して企業環境等を質問するのみの定性的な評価にとどまり、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討する手続が不足している。

(評価できる取組)

評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

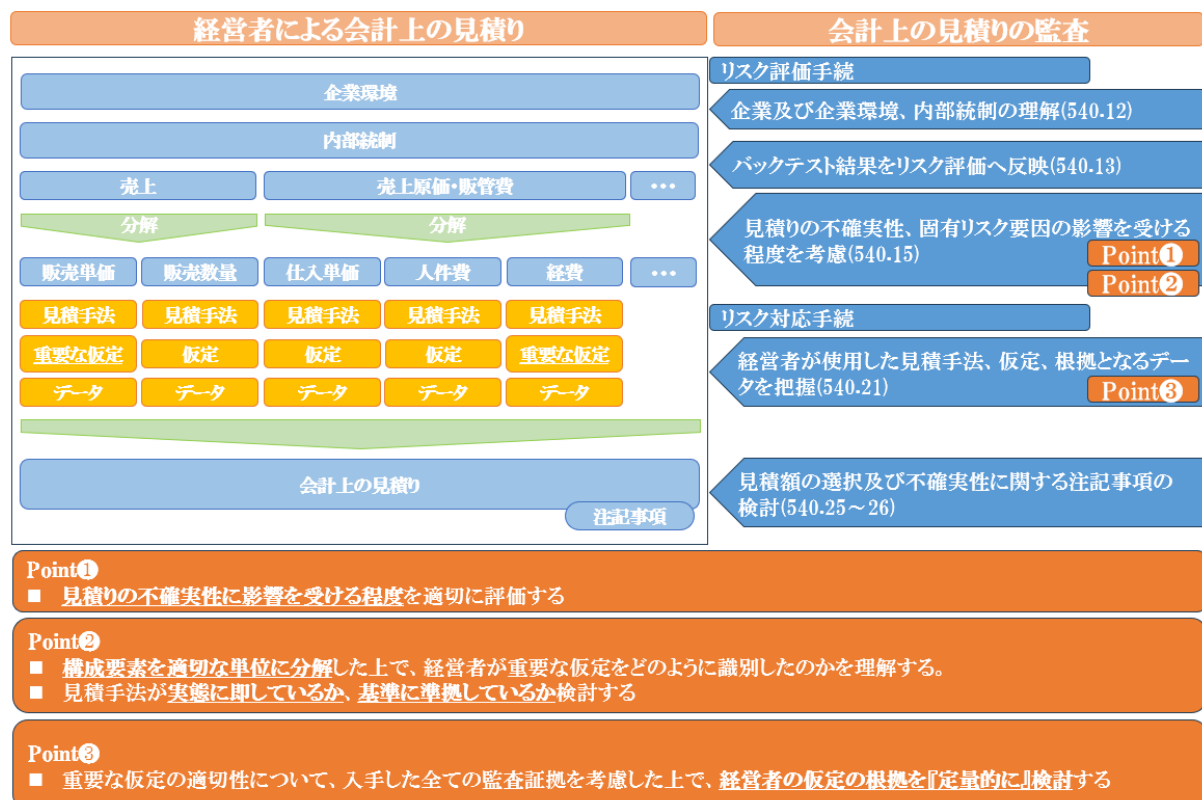
監基報 540 の要求事項に対応する調書様式を作成して法人内に展開している。監基報 540 に係る研修を実施し、リスクの程度に応じたリスク対応手続の水準について当該調書様式を使って具体的に例示している。

求められる対応

会計上の見積りの監査は、監基報 540「会計上の見積りの監査」の改正（令和 3 年 1 月）に伴い、監査手続が明確化されていることに留意すべきである。監査人は、会計上の見積りのリスク評価にあたり、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制システム等を十分に理解し、過年度の会計上の見積りの確定額を検討した上で、固有リスク要因（見積りの不確実性、複雑性、主観性、その他の固有リスク要因）を評価する必要がある。

また、監査人は、会計上の見積りのリスク対応手続において、経営者が使用した見積手法、重要な仮定及びデータのそれぞれに対して、経営者の偏向が存在する兆候に留意しながら、職業的懐疑心を十分に発揮して、入手した全ての関連する監査証拠を考慮した批判的な検討が求められることに留意すべきである。また、会計上の見積りについては、注記事項についても十分に検討する必要がある（【図 17】 参照）。

【図 17】会計上の見積りの監査のポイント(例:事業計画の検討)



(出典) 審査会が作成

令和 3 年 1 月改正の監基報 540「会計上の見積りの監査」は、令和 5 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から適用されたため、令和 5 年 3 月より前の決算に係る財務諸表の監査に対する審査会検査において識別された不備に係る根拠規定は、令和 3 年 1 月改正前のものとなっている。本事例集では、改正前の監基報 540 には「令和 3 年改正前」と記載するとともに、当該根拠規定に対応すると考えられる改正後の基準【参考】として記載している。なお、改正後の基準は、あくまで参考情報として記載されるに過ぎず、当該基準の解釈や適用範囲に関する審査会の立場を何ら示すものではない。

（１）固定資産の減損

事例１）資産のグルーピングの検討

頻発

被監査会社は、期末において、固定資産を計上しており、管理会計上の区分に基づいて固定資産をグルーピングしている。

監査チームは、被監査会社が、管理会計上の区分に基づいて固定資産をグルーピングしていることを確認している。

しかしながら、監査チームは、減損の兆候に係る会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクについて、その有無を適切に識別し、評価するために必要な以下の情報について、十分に理解していない。

- ・ 被監査会社が、管理会計上の区分に基づいて決定した、具体的なグルーピングの単位及び共用資産の取扱い
- ・ 被監査会社が各資産グループ及び共用資産に区分した固定資産の内容・金額
- ・ 被監査会社が、各資産グループ及び共用資産を含むより大きな単位について、減損の兆候を識別する方法

（監基報 540 第 12・15 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 監査チームにおいて、複数店舗を屋号単位でグルーピングするなど資産のグルーピングが実態と乖離していることについて十分に検討していない。
- ・ 企業や企業を取り巻く環境が変化した場合に、グルーピングが会社の実態に合致したものとなっているかを検討していない。
- ・ グルーピングの変更前後で減損の認識判定が異なる結果となる場合において、当該グルーピングの変更が不正の兆候に該当しないかについて、職業的懐疑心を発揮した上で、当該グルーピングの変更の合理性を十分に検討していない。

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローからおおむね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うことが原則であり、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う際の単位等を基礎としてグルーピングが適切になされているか検討する必要がある。また、グルーピングの単位を継続して適用し、変更の際には、当該変更の合理性（管理会計上の区分変更、投資意思決定の有無、セグメント情報との関係性）を十分に検討する必要がある。

事例２）重要な虚偽表示リスクの識別と評価

頻発

被監査会社は、期末において、A事業に係る資産グループの固定資産に関し、営業活動から生ずる損益が継続してマイナスとなっているとして、減損の兆候があるものと判断している。

被監査会社は、当該資産グループに係る減損損失の測定において、被監査会社の３か年事業計画を基礎として、使用価値を算定している。当該事業計画においては、販売予測、経費予測等の将来見込みに関連して、販売先別の取扱商品の状況、売上値引割戻金、

及び販売費及び一般管理費（チャーター料、物流センター利用料等から構成される。）に関する一定の仮定を置いている。

被監査会社は、当該資産グループの帳簿価額が使用価値を超過する額について、減損損失を計上している。

監査チームは、被監査会社の固定資産の減損会計に関し、減損損失計上額を誤るリスクを重要な虚偽表示リスクとして識別している。

また、監査チームは、被監査会社が、①一部の販売先について、取扱商品の品目及び数量が増加するとの仮定を置き、また、②将来の特定の期間における物流センター利用料の売上高に対する見込比率が直近５年間における実績比率の平均値になるとの仮定を置いていることを理解している。

しかしながら、監査チームは、本件事業計画における被監査会社の仮定のうち、どの仮定が重要な仮定に該当するかについて検討していない。

また、被監査会社が、上記①及び②の仮定の不確実性の程度を、どのように評価したかについて理解していない。

さらに、被監査会社が、どのような仮定の下で、本件事業計画における売上値引割戻金及びチャーター料に関する見積額を算定したかについて理解していない。

（監基報 540 第 12・A42 項）【大手】

《留意点》

上記事例のほか、経営者が行った過年度の会計上の見積りと当年度の確定額との乖離額やその理由を把握するにとどまり、当年度の会計上の見積りに係る重要な虚偽表示リスクの識別と評価において考慮していない事例がみられる。

監査チームは、外部データや同業他社比較を利用するなど、内部統制を含めた企業環境を理解し、過年度の会計上の見積りの確定額について検討を行った上で、会計上の見積りが見積りの不確実性の影響を受ける程度や会計上の見積りに係る見積手法、仮定及びデータが複雑性、主観性等の影響を受ける程度を考慮することにより、会計上の見積りに係る重要な虚偽表示を識別・評価することが求められていることに留意する必要がある。

事例３）減損の兆候の検討



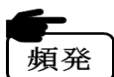
- ① 被監査会社は、固定資産に係る減損の検討に際し、複数の社内カンパニー別に固定資産のグルーピングを行った上で、本社費等を配賦する前の各社内カンパニーの営業損益を算定し、当該営業損益に基づいて、減損の兆候判定を行っている。

被監査会社は、各社内カンパニーの営業利益を算定した結果、あるカンパニーについては継続して営業損失を計上していることから減損の兆候があると判断し、その他のカンパニーについては営業利益を計上していることから、減損の兆候はないと判断している。

監査チームは、被監査会社の社内カンパニー別の予算実績管理資料に記載された各社内カンパニーの本社費等配賦後の経常損益を閲覧し、当該経常損益の状況からも、被監査会社による減損の兆候判定は妥当なものと判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が本社費等を配賦する前の営業損益を用いて減損の兆候判定を行うことの妥当性を検討していないほか、当該予算管理資料において被監査会社が各社内カンパニーに本社費等を配賦した際の配賦方法を理解していない。

(監基報 540 第 12 項、企業会計基準適用指針第 6 号第 12 項) 【準大手・中小】



- ② 被監査会社は、ホテル事業に係る固定資産の減損に関する検討において、ホテル事業の営業損益は、直近 2 期連続で営業損失となっているものの、翌期においては、予算上、営業利益が見込まれるとして、ホテル事業の資産グループに減損の兆候を識別していない。

被監査会社は、来客数が増加するとの仮定の下、翌期の営業収入は、業績が悪化する以前の水準のおおむね 90% まで回復すると見込んでいる。また、翌期における営業費用について、営業収入の増加状況と比較して、営業費用の増加は抑制されると見込んでいる。

監査チームは、以下の手続を実施の上、経営者によるホテル事業における翌期の営業費用の見積りについて合理的なものと判断している。

- ・ 経営者による予算の見積精度を評価するため、当期の予算と実績との比較分析を実施
- ・ 翌期予算における営業費用の見積りに係る経営者の仮定を理解するため、経営者へのヒアリングを実施するとともに、過年度の実績との比較分析を実施

しかしながら、監査チームは、ホテル事業の翌期予算における営業損益は黒字であり、ホテル事業の資産グループに係る減損の兆候判定上、慎重な検討を要する状況となっているにもかかわらず、ホテル事業における翌期予算上の営業費用が営業収入の増加に比して抑制されとしていることに関し、営業費用抑制の根拠となるデータや資料等を確認していないなど、翌期予算の合理性について十分に検討していない。

(監基報 540 第 17・21 項) 【大手】

- ③ 被監査会社は、出店した期の翌期首から 2 年未満の新店舗については、ビジネスの特性上、新規出店直後は営業損益がマイナスとなる実態があることから、著しい環境の変化がある場合を除き、営業損益が継続してマイナス又はマイナスとなる見込みであっても減損の兆候判定の対象外としている。

しかしながら、監査チームは、当該新店舗の減損の兆候判定の検討に当たり、出店から 2 年が経過した直後の期末において減損損失を計上している店舗がある状況において、当該新店舗の営業損失の実績が、出店時の事業計画から著しく下方に乖離していないかどうかを検討していない。

(監基報 540 第 12・14 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 540 第 22 項)) 【大手】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 一部の本社費が配賦されていないことを看過している。
- ・ 本社費の配賦基準の変更が被監査会社における状況変化に照らして適切なものであるかについて検討していない。
- ・ 減損の兆候の判定で利用している資産又は資産グループごとの損益情報の信頼性を評価していない。
- ・ 営業活動から生ずる損益と営業活動から生ずるキャッシュ・フローの両方を把握している場合に、営業活動から生ずる損益を用いて減損の兆候判定を行っていない。
- ・ 当期営業損失に転落しているにもかかわらず、翌期の業績見込みを確認せずに減損の兆候はないとしている。
- ・ 期末前に見込数値で減損の兆候判定を実施し、期末において実績値が見込みより大幅に悪化しているにもかかわらず、期末の実績値で減損の兆候判定を行っていない。

監査チームは、被監査会社が採用する会計方針が会計基準に準拠したものとなっているか、経営者の見積手法が実態に即したものとなっているか、慎重に検討すべきことに留意する必要がある。

事例 4) 減損の認識及び測定の検討

頻発

- ① 被監査会社は、連結グループ内における固定資産の減損の検討に当たり、連結子会社 A 社の資産グループに減損の兆候があると判断した上で、算出した 20 年間の割引前将来キャッシュ・フローに基づく検討を行った結果、減損損失を計上していない。

監査チームは、当該資産グループに係る割引前将来キャッシュ・フローに基づく検討を実施の上、当該資産グループの固定資産に係る減損損失を計上しないとする被監査会社の判断を妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームが実施した手続には、以下の不備がある。

- ・ 被監査会社が、当該資産グループの主要な資産を土地としていることについて、その合理性を検討していない。
- ・ 被監査会社が、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローの見積りに当たり、5 年目の事業計画に基づき算定したキャッシュ・フローが 6 年目以降も継続すると仮定していることについて、その合理性について検討していない。
- ・ 当該資産グループに係る割引前将来キャッシュ・フローにおける設備投資額の合理性について検討していない。
- ・ A 社の売上高に関する重要な仮定のうち、一部の割引前将来キャッシュ・フローの算出に重要な影響を及ぼす販売先向けの販売数量や販売単価に係る見積りについて、その合理性を検討していない。
- ・ A 社の売上原価に関する重要な仮定のうち、人員削減施策により A 社の人件費率が低下するとの仮定の合理性について、具体的な削減人数や人件費の削減額の実現可

能性を踏まえた検討を実施していない。

(監基報 540 第 13・21～23 項)【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、継続して営業損失を計上していることから、A事業に係る資産グループについて、減損の兆候があると判断している。また、当該資産グループに係る減損損失の認識の要否について、主要な資産の経済的残存使用年数に見込まれる、割引前将来キャッシュ・フローの総額が、当該資産グループの帳簿価額を上回るとして、減損損失の認識は不要であると判断している。

被監査会社は、翌期以降の経営方針等に関し、以下の情報を開示している。

(ア)公表した経営説明会資料において、将来のなるべく早い時期に、A事業に係る国内生産拠点を集約する方針である旨

(イ)公表した経営説明会資料において、上記(ア)で公表した国内生産拠点の集約に伴い、特別損失が発生することを想定している旨

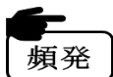
(ウ)上記(イ)の経営説明会資料、及び有価証券報告書の「第2【事業の状況】2

【サステナビリティに関する考え方及び取組】」において、将来の一定時期までの温室効果ガス排出量削減率の目標を上方修正した旨、及びその主要施策として、生産効率の向上のための生産体制の再編成、既存設備の停機等を行う旨

監査チームは、経営者から、既存設備の削減を前倒して進めていく旨、生き残る特定の工場を想定している旨、及び当該工場以外の生産拠点の設備については、他事業への転用・停機のほか、売却も含めて検討している旨の説明を受けている。さらに、被監査会社が当該割引前将来キャッシュ・フロー算定の基礎とした事業予算、及び算定した当該割引前将来キャッシュ・フローの見積りに、上記(ア)の方針の背景となったA事業の販売数量の継続的な減少が反映されていることを認識している。

しかしながら、監査チームは、上記(イ)の特別損失の発生要因に関する情報を具体的に把握しておらず、当該特別損失の認識の要否に係る検討を実施していないほか、上記(ウ)の既存設備の停機が、当該割引前将来キャッシュ・フローの見積りに与える影響の有無・程度に対する検討を実施していない。

(監基報 540 第 21・22 項)【大手】



- ③ 被監査会社の子会社であるA社は、B事業の営業活動から生ずる損益が2期連続でマイナスとなったことを受け、A社が保有するB事業に係る固定資産に減損の兆候有りと判断し、減損損失の測定を実施している。

A社は、減損損失の測定に当たり、土地及び建物については「不動産鑑定評価書」を取得し、また、機械装置及び一部の構築物の動産については「動産の正味売却価額算定報告書」を取得している。なお、A社は、「動産の正味売却価額算定報告書」の評価対象外とされた、一部の構築物、工具器具、什器備品等(以下「その他構築物等」という。)について、重要性のある固定資産がないなどの理由により、正味売却価額は帳簿価額と同額としている。

監査チームは、A社における固定資産の評価に関し、減損損失の測定について、以下の手続を実施している。

- ・ 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価並びに当該専門家が採用した算定方法や使用した基礎データの適切性の検討
- ・ その他構築物等について、固定資産台帳の登録件数及び1件当たりの帳簿価額等に基づき、重要性のある固定資産が含まれないことの確認

しかしながら、監査チームが実施した手続には、以下の不備がある。

- ・ 監査チームは、A社が保有するB事業に係る固定資産の減損損失の測定に当たり、不動産及び動産の鑑定に関する専門知識が必要な場合に該当するにもかかわらず、監査チームとして専門家の業務を利用する必要があるか否かについて検討していない。
- ・ 監査チームは、「不動産鑑定評価書」及び「動産の正味売却価額算定報告書」において評価対象となった資産の正味売却価額が、帳簿価額に比べていずれも下落しているにもかかわらず、その他構築物等の正味売却価額が帳簿価額と同額であるとする経営者の仮定について、その合理性を検討していない。

(監基報 540 第 12・14 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 540 第 23 項)、同 620 第 6 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 割引前将来キャッシュ・フローの見積期間の基礎となる、資産の経済的残存使用年数の合理性を検討していない。
- ・ 割引前将来キャッシュ・フローに現在の価値を維持するための設備投資や修繕費用を含めていない事例、割引前将来キャッシュ・フローが税引前の数値であるにもかかわらず、税引後の割引率を用いている。
- ・ 使用する割引率の妥当性を検討していない。
- ・ 本社費配賦前の割引前将来キャッシュ・フローで減損損失の認識の判定を行っている。

減損損失の認識判定及び測定に当たっては、経営者の策定した事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存することになるが、事業計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問のみで定性的に評価するにとどまるなど、監査チームが、事業計画の合理性を、職業的専門家として批判的な観点から十分かつ適切に検討していない事例が多数みられる。そのため、監査チームは、減損処理の要否に対する経営者の仮定を検討する際、資産の使用価値を算出する上で採用した経済的残存使用年数、見積りの前提となる事業計画の売上高や営業費用、設備投資に係る支出等の将来キャッシュ・フローを構成する要素等、経営者が使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性について、職業的懐疑心を発揮し、慎重に検討することに十分に留意することが必要である。

また、将来キャッシュ・フローの検討に当たっては、サステナビリティ情報など非財務情報との整合性についても幅広く留意する必要がある。

さらに、正味売却価額の算定における不動産鑑定評価書の利用に関連して、過年度に取得した不動産鑑定評価書を当年度においても継続して監査証拠として採用することの適切性を検討していない事例、経営者の利用した不動産鑑定士の適性、能力及び客観性に関する評価を行わずに不動産鑑定評価書を利用している事例、及び正味売却価額の算出において、不動産鑑定評価額から処分費用見込額が控除されていないことの合理性を検討していない事例がみられる。監査チームは、重要な不動産の正味売却価額の算定に当たり、被監査会社が不動産鑑定評価を入手していない場合に、入手を要請する必要性について検討することが必要である。また、正味売却価額の検討に当たって、被監査会社が利用した専門家の適性、能力及び客観性を評価すると同時に、監査人による専門家の業務の利用の必要性を含め、慎重に検討することに留意が必要である。

（２）のれん及び識別可能無形資産の評価

事例１）のれんの償却期間の検討



被監査会社は、当期にＡ社の株式を取得して連結子会社とするとともに、のれんを計上している。



被監査会社は、のれんの償却期間の決定に当たり、投資の合理的な回収期間を５年と見積もり、当該期間を参考にのれんの償却期間を５年としている。

監査チームは、株式取得を決議した際の取締役会議事録の閲覧及び経営者への質問を通じて、被監査会社が投資の合理的な回収期間を５年と見積もり、当該期間を参考にのれんの償却期間を５年としたことを確認している。

しかしながら、監査チームは、のれんの償却期間の決定に当たって参考とした、Ａ社に対する投資の合理的な回収期間を、被監査会社がどのように見積もったのかについて理解していない。

（監基報 540 第 12 項）【準大手・中小】

《留意点》

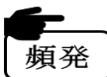
のれんの償却期間は、取得企業が企業結合ごとにその効果の及ぶ期間を合理的に見積もることとされているが、企業結合の対価の算定の基礎とした投資の合理的な回収を参考にすることも可能とされている。監査チームはこれらを考慮に入れた上で、被監査会社の主張するのれんの償却期間の妥当性を十分に検討する必要があることに留意する。

事例２）のれんの減損の検討

- ① 監査チームは、のれんを認識している連結子会社について、当年度はのれん償却後の営業損益がマイナスとなっているが、前年度はプラスであり、２期連続営業損失でないため、減損の兆候はないとする被監査会社の主張を妥当であると判断している。

しかしながら、監査チームは、株式取得時の事業計画と実績との比較を実施していないなど、当該のれんの減損の兆候の有無を十分に検討していない。

（監基報 540 第 11・12 項（令和３年改正前）（【参考】同 540 第 17・22 項））【大手】



② 被監査会社は、期中に実施した企業結合によって認識したのれんについて、国際財務報告基準に従った減損テストを実施した結果、被取得企業の事業計画を基礎とした割引後将来キャッシュ・フローから算定した使用価値が、のれんを含む資金生成単位の帳簿金額を上回ったとして、当該のれんに係る減損損失を認識していない。

これに対して、監査チームは、割引後将来キャッシュ・フローの見積りに使用された被取得企業の事業計画における経営者の仮定に関し、売上成長率のみを重要な仮定と識別した上で、売上成長率について、外部機関の公表する関連分野における市場予想や、同業他社の売上成長率等との比較を実施している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の減損テストに使用された事業計画において、営業利益率が每期継続して上昇するとの仮定や、従業員の採用人数が直近の実績を上回るとの仮定が置かれているにもかかわらず、不確実性の影響を受ける程度について理解していない。また、監査チームは、重要な仮定と識別した売上成長率について、被取得企業固有の売上成長要因（経営者が実際に行った見積りの方法や使用した基礎データを含む。）の合理性等について十分に検討していない。

（監基報 540 第 7・9・12 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 540 第 12・15・23 項））

【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。なお、これらの不備の原因が被監査会社の検討不足にある場合には、監査チームは監査に必要な情報を被監査会社に要求するとともに、被監査会社の検討不足自体が内部統制上の不備に該当しないかについても検討すべきであることに留意する必要がある。

- ・ 複数の連結子会社から構成される企業グループののれんに係る評価に際し、当該グループに属する各社別の内訳金額や事業施策の金額的影響などの経営者の仮定を理解していない。
- ・ 損益実績が買収時の事業計画を大幅に下回ったことから、修正後事業計画に基づく回収可能価額とのれんの帳簿価額の差額を減損処理しているが、修正後事業計画の実現可能性について十分に検討していない。
- ・ 個別財務諸表上は子会社株式を減損処理しているにもかかわらず、対応する連結財務諸表上ののれんの追加償却の検討を行っていない。

監査チームは、のれんやのれん以外の無形資産に配分された金額が相対的に多額になるときは、企業結合年度においても減損の兆候が存在すると判定される可能性があることに、十分に留意する必要がある。

事例 3）識別可能な無形資産の検討（監査人の利用する専門家の業務の適切性に係る評価）



被監査会社は、当期に A 社株式を取得して連結子会社としている。また、被監査会社は、外部専門家による識別可能な無形資産に係る公正価値評価の結果に基づき、コンテンツに係る無形資産（以下「本件無形資産」という。）を識別している。さらに、被監

査会社は、本件無形資産の償却期間について、過去の一定期間の売上減少率を勘案して、10年と決定している。

監査チームは、本件無形資産の償却期間の妥当性に係る検討に当たり、当監査事務所に所属する専門家を利用した上で、被監査会社が決定した本件無形資産の償却期間は妥当であると判断している。

しかしながら、監査チームは、当該売上減少率の算定の基礎になった売上高のデータの正確性について検討していない。

（監基報 620 第 11 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、無形資産の価値算定報告書の利用に当たり、外部専門家による識別可能な無形資産の識別方法及び測定方法を理解していない不備が指摘されている。

監査チームは、識別可能な無形資産の評価に当たっては、被監査会社による外部専門家の利用の要否について検討し、監査人としても専門家の利用を考慮した上で、識別可能な無形資産へ取得原価を配分する会計処理について、慎重に検討する必要がある。なお、国際財務報告基準や米国会計基準のようにのれんを償却しない場合には、識別可能な無形資産の評価は特に重要になることに留意する。

（３）繰延税金資産の回収可能性

事例１）会社分類の検討

被監査会社の連結子会社において、当年度に多額の税務上の欠損金が発生している。被監査会社は、それが臨時的な要因に伴う売上減少の影響によるものであり、また、被監査会社が当該子会社から受領している経営指導料などを減額することも容易であるとしている。

そのため、被監査会社は、被監査会社及び当該子会社の課税所得の合算額と当該税務上の欠損金の金額とを比較し、「重要な税務上の欠損金」は生じておらず、当該子会社を繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）の分類 2 に該当するとしている。

これに対して、監査チームは、当該税務上の欠損金が臨時的な原因で発生したものであること、また、当該子会社が被監査会社に対して多額の経営指導料を支払っていることを監査調書に記載している。

しかしながら、監査チームは、当該子会社の事業計画における翌期の課税所得が当該税務上の欠損金に比して少額となっている中、当年度に「重要な税務上の欠損金」が生じていないという要件に該当するか否かを検討していない。

（監基報 540 第 7・11 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 540 第 12・21 項））【大手】

《留意点》

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）」における企業の分類に関して、監査チームは、会計基準等に照らした十分な検討を行うなど、引き続き慎重に対応す

る必要がある。

特に、当該適用指針の分類2又は分類3における「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得」の判断については、より慎重な検討を行うことが求められる。

事例2) 課税所得の見積り



- ① 被監査会社は、特殊鋼製品の製造・販売を主たる事業としている。被監査会社は、期末において、繰延税金資産の回収可能性に関する企業分類を分類4と判定するとともに、翌期に係る事業計画に基づき、翌1年分の課税所得により回収可能な金額を算定の上、繰延税金負債と相殺後の金額を繰延税金資産として計上している。

被監査会社における工具鋼販売数量の実績値は、当期見込みを含む直近3期において減少傾向が続いている。このような中、被監査会社は、翌期における工具鋼販売数量が当期に比べて増加することを見込んでいる。

監査チームは、被監査会社による、翌期における工具鋼販売数量に係る見積り（以下「翌期販売数量見積り」という。）を重要な仮定として識別している。また、翌期販売数量見積りの合理性について検討した結果、当期の見込数量に外部公表データの自動車生産台数予測の増加率を乗じた数量を上限とする範囲で、翌期販売数量見積りには合理性が認められるものと判断している。

しかしながら、監査チームは、翌期販売数量見積りの合理性を検討する際、工具鋼販売数量について、直近3期において減少傾向が続いていることや、当該減少傾向が続いている原因を踏まえた検討を実施していない。

（監基報540第23・24項）【大手】

- ② 被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）の分類3に該当するとした上で、将来の合理的な見積可能期間を1年と判断し、中期経営計画における翌期の数値を用いて課税所得の見積りを行った結果、課税所得が減少する可能性があるとして、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上していない。一方、被監査会社は、固定資産の減損の判定における将来キャッシュ・フローの見積りにおいて、5年間の中期経営計画を合理的なものとしているほか、追加的な利益の減少は考慮していない。

監査チームは、被監査会社による将来の合理的な見積可能期間を1年とするとの判断及び課税所得が更に減少する可能性があるとの仮定について、妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、固定資産の減損の判定における将来キャッシュ・フローの見積りにおいては、5年間の中期経営計画を合理的なものとして評価し、また、当該中期経営計画に対して追加的な利益の減少を考慮しておらず、他方で、繰延税金資産の回収可能性の評価においては、将来の合理的な見積可能期間を1年とし、また、当該中期経営計画に対して追加的な利益の減少を考慮していることについて、その合理性を十分に検討していない。

（監基報 540 第 12 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 540 第 22・23 項））【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 経営者が事業計画に過去の達成率等に乗じて見積額を算定していることのみをもって、見積額は保守的であり達成可能性は高いと安易に評価し、事業計画そのものについて批判的に検討を行っていない。
- ・ 事業計画における予測販売数量の合理性は検討しているものの、「見積期間において販売価格が変動しない」との前提を置いていることについて、当該前提の合理性を検討していない。

課税所得の見積りの前提となる事業計画は、原則として、取締役会等による承認を得たものであることが求められるほか、他の会計上の見積りで利用している事業計画やその仮定の根拠との整合性についても留意する必要がある。また、申告調整に重要性がある場合、事業計画における利益から税務上の課税所得への調整の合理性を確かめるなど、課税所得の実現可能性を確かめるための十分な監査手続を行う必要がある。

事例 3) スケジュールリングの検討



被監査会社は、子会社である A 社が、期末時点で債務超過となっていることを受け、被監査会社の A 社に対する貸付金について貸倒懸念債権に該当すると判断している。

被監査会社は、A 社の債務超過が解消する可能性は低く、被監査会社が債務超過額相当額を損失負担する可能性が高いことを考慮して、A 社の債務超過額相当額を貸倒見積高として算定し、A 社に対する貸付金に係る貸倒引当金を計上している。

一方、被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性に関する企業の分類を分類 2 と判断した上で、A 社の事業計画により債務超過の解消が見込まれるとして、貸倒引当金に係る繰延税金資産を計上している。

監査チームは、貸倒引当金が、A 社の個別財務諸表上の債務超過額と一致することを確認し、被監査会社の貸倒引当金の計上額は妥当であると判断している。また、監査チームは、A 社の事業計画の閲覧及び同社経営者に対する質問を実施し、A 社は売上改善施策や固定費削減施策等により翌期以降継続して当期純利益を計上する計画であることを把握した上で、被監査会社による繰延税金資産の計上額は妥当であると判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、貸倒引当金の算定に当たって A 社の債務超過が解消する可能性が低いとして債務超過額相当額を貸倒引当金として計上しているにもかかわらず、繰延税金資産の回収可能性を判断するに当たって、A 社の債務超過が翌期以降の利益計上により解消することを前提として繰延税金資産を計上していることの妥当性について検討していない。

（監基報 540 第 33 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 有価証券や貸倒引当金等の評価に用いた仮定と、関連する将来減算一時差異の損金算入予定時期との間に矛盾した関係が存在するなど、将来減算一時差異のスケジュールリングについて、その実行可能性を十分かつ適切に検討していない。
- ・ 連結上の留保利益に対する税効果の検討において、「子会社は原則配当を実施しない」という被監査会社の方針について十分に検討していない。
- ・ 在外子会社の配当方針について、意思決定機関等により正式に認められた配当方針かどうか十分に検討していない。

関係会社投融資の評価に関連して発生した将来減算一時差異の損金算入時期の合理性の検討については、組織再編等の複雑な状況が関係することも多いため、専門家を利用する必要性も含め、監査チームは慎重に対応する必要がある。

（４）棚卸資産の評価

事例１）棚卸資産の評価方法の検討



被監査会社は、製品及び原材料のうち営業循環過程から外れた滞留在庫について、以下（ア）及び（イ）の内部規定（以下「本件在庫評価方針」という。）に従って、規則的な帳簿価額の切下げを実施している。

（ア）製品：取得後 12 か月超から毎年 20% ずつ評価減

（イ）原材料：取得後 24 か月超から毎年 15% ずつ評価減

監査チームは、被監査会社が、本件在庫評価方針に従って滞留在庫の評価減を実施していることを確認している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が本件在庫評価方針を定めるに当たり、滞留在庫の販売実績に基づく損失の発生状況や廃棄実績をどのように考慮しているかについて理解しておらず、本件在庫評価方針が、収益性の低下の事実を適切に反映しているかどうか検討していない。

（監基報 540 第 12 項、企業会計基準第 9 号第 9 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 棚卸資産の一部を評価対象外としていることについて、その会計方針が実態に即したものであり、会計基準等に準拠しているか検討していない。
- ・ 経営者が行った過年度の見積りと当年度の実績との比較分析を実施していない。
- ・ 経営者が行った過年度の見積りと当年度の実績との比較分析におけるかい離額及びその理由を把握するにとどまり、その結果を会計上の見積りに係る重要な虚偽表示リスクの評価において考慮していない。

事例 2) 経営者の仮定の合理性の検討

頻発

被監査会社は、家庭用ゲームソフト等のコンテンツに係る製品及び仕掛品の評価に関し、正味売却価額（期末における売価から見積追加製造原価を控除した金額）が取得原価を下回っている場合には、その差額を評価損として計上する方針としている。また、被監査会社は、期末における売価の算定に際し、各コンテンツの予測販売数量が、被監査会社が類似すると判断したコンテンツの実績販売数量と同水準になるとの仮定を置いている。なお、被監査会社は、正味売却価額の算定に際し、見積販売直接経費を控除していない。

監査チームは、被監査会社の上記仮定を重要な仮定として識別しているほか、コンテンツに係る製品及び仕掛品の評価を誤るリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しており、当該リスクに対応する監査手続として、被監査会社作成の計算資料の閲覧、期末における売価及び見積追加製造原価の見積方法の理解、基礎データの入手等の手続を行っている。さらに、当期に販売したコンテンツに係る実績販売数量と前期における予測販売数量とを比較の上、その差異について検討している。

しかしながら、監査チームが実施した監査手続には、以下の不備が認められる。

- ・ 正味売却価額の算定に際し、被監査会社が見積販売直接経費を控除していないことの妥当性について検討していない。
- ・ 当期の実績販売数量が前期の予測販売数量を下回るコンテンツが存在するにもかかわらず、会計上の見積りの不確実性が仮定に与える影響を経営者がどのように評価しているかについて検討していないなど、仮定の合理性について十分に検討していない。
- ・ 期末における売価及び見積追加製造原価の算定に際し、経営者が使用した見積方法の合理性や基礎データの正確性について検討していない。

（監基報 540 第 11・12・14 項（令和 3 年改正前）、【参考】同 540 第 21～24 項、企業会計基準第 9 号第 5 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 販売実績が乏しい滞留棚卸資産について、物理的に劣化しておらず営業活動を継続していることから評価損の計上を不要とする経営者の仮定の適切性を十分に検討していない。
- ・ 被監査会社の現行販売品や保守用のために保有している在庫については簿価を下回って販売することはないため、評価減は発生しないとする経営者の仮定の適切性を検討していない。
- ・ 被監査会社が作成した評価損の計算資料の信頼性を十分に検討していない。

被監査会社の保有する棚卸資産の中には、販売用不動産や開発事業等支出金等といった客観的価額の算定が困難なもの等、特殊な性質を有する棚卸資産も存在する。このような特殊な性質を有する棚卸資産についても、通常、収益性の低下に基づく簿価切下げの対象から除外することはできないばかりか、重要な棚卸資産の評価に当たっては、専門家の業務の利用の可否についても検討する必要がある点にも留意すべきである。

（５）債権の評価

事例１）貸倒引当金の算定方法の検討



被監査会社の連結子会社であるＳ社は、人員整理や原材料調達先の縮小等の事業構造改善を実施している。その過程で、Ｓ社は、原材料調達先であるＡ社との間で、Ａ社に対する貸付金について、Ａ社が所有する機械設備により代物弁済を受ける旨の契約を締結している。また、Ｓ社は、Ａ社との間で、当該機械設備の評価額を超える当該貸付金の残額を債権放棄する旨の契約を締結した上で、当該債権放棄に係る金額を事業構造改善費用として損失計上している。

監査チームは、事業構造改善費用の妥当性を検討するに当たり、以下の（ア）、（イ）等の監査手続を実施している。

（ア）契約書の閲覧により、当該機械設備による代物弁済が約定されていることの確認

（イ）被監査会社に対するヒアリングにより、当該機械設備は、Ａ社の購入後の経過期間が短く、今後も使用可能であり、Ｓ社の子会社で使用予定であることの確認
しかしながら、監査チームは、経営者が選択した当該機械設備の評価額に係る見積手法の適切性を評価しておらず、当該機械設備の評価額に係る妥当性の検討も実施していない。

（監基報 540 第 22 項）【準大手・中小】

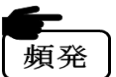
《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 延滞発生時からの期間区分設定及び貸倒実績率の算定が、被監査会社の貸倒れによる損失の発生の実態に整合しているかについて十分に検討していない。
- ・ 債権の回収予定期間に応じて不確実性を考慮した見積方法の適切性を十分に検討していない。

貸倒懸念債権については、評価時点において、被監査会社が適切な貸倒見積高の算定方法（財務内容評価法又はキャッシュ・フロー見積法に基づく算定方法）を採用しているか、十分な検討を行う必要がある。

事例２）経営者の仮定の合理性の検討



被監査会社の完全子会社であるＡ社が設立したＢ社は、設立時に、将来の一定の時点で収益の黒字化が見込まれることなどを内容とする事業計画を策定している。また、Ｂ社は、当期末時点で、債務超過に陥っている。

被監査会社は、当期末時点で、Ｂ社向け債権を有しているところ、Ｂ社の事業は、黒字化する見込みであり、Ｂ社からの債権回収が難しくなった場合には、Ａ社による肩代わりが見込まれるなどとして、Ｂ社向け債権に係る、個別財務諸表における貸倒引当金の計上は不要と判断している。

監査チームは、事業計画上の前期及び当期における予算と実績が乖離している状況や、Ａ社の資金繰りが当期の時点で厳しい状況を把握しながらも、Ｂ社の事業が黒字化する

見込みに変化はないとして、B社向け債権に係る貸倒引当金の計上を不要とする被監査会社の判断を妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームは、B社の事業が黒字化するという見込みについて、具体的な販売見込数量や販売単価等を踏まえた検討を実施していないほか、事業計画上の予算と実績とが乖離している状況を踏まえた検討も実施していない。

また、監査チームは、B社向け債権のA社による肩代わりの見込みについて、A社における資金繰りの状況を踏まえた検討を実施していない。

(監基報 330 第 17 項、同 540 第 12・32 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 被監査会社の関係会社に対する債権の評価に当たり、経営者の策定した事業計画の仮定の適切性を評価する際、事業計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問のみで定性的に評価するにとどまるなど、監査チームが職業的専門家として批判的な観点から十分かつ適切に検討していない。
- ・ 被監査会社の子会社が債務超過となっている状況において、当該子会社の債務超過額について親会社の責任において最終的に負担する必要性を検討していない。

監査チームは、事業計画について、企業環境や作成プロセス、関連する内部統制を理解し、確定値と比較した上で、収益拡大や経費削減等の計画に織り込まれた見積数値の実現可能性について、慎重に検討することに留意する必要がある。

また、監査チームは、株主有限責任の原則を踏まえつつも、親会社については、出資額を超えて子会社の債務超過相当額を引当計上することの必要性に留意する必要がある。

(6) 関係会社株式の評価

事例 1) 関係会社株式の評価における実質価額の検討



被監査会社は、保有しているA社株式の純資産額がA社株式の取得価額に比して著しく下落しているため、A社株式について、A社の事業計画を基礎としたディスカウント・キャッシュ・フロー法により株式価値を評価した上で、その評価額が取得価額を上回ったとして、A社株式の減損は不要であると判断している。

監査チームは、A社株式の評価を特別な検討を必要とするリスクとして識別するとともに、A社の事業計画に関し、直営店舗の売上高が每期一定割合で成長することを重要な仮定として識別している。

監査チームは、重要な仮定の検討として、被監査会社が作成した分析資料の閲覧、担当者への質問及び売上高成長率の変動を加味した感応度分析を実施している。また、監査チームは、被監査会社から提出された分析資料に基づき、直営店舗の出店後2年目から7年目までの1店舗当たり平均売上高の過去実績を把握している。さらに、監査チームは、当該分析資料に基づき、直近4年間の直営店舗の新規出店実績を把握している。

しかしながら、監査チームは、出店後の経過年数によって売上高成長率が異なっているほか、期末時点の店舗数のうち約半数は出店後4年以上経過している状況において、重要な仮定について、これらの情報がどのように関連しているか検討しておらず、当該仮定の合理性について、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監基報 540 第 23・24 項) 【大手】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 子会社が保有する債務超過の孫会社株式の評価減の要否を検討しておらず、子会社株式の実質価額を適切に評価していない。
- ・ 子会社の事業計画が子会社株式取得時の事業計画から下方修正されているにもかかわらず、その状況が当初見込んでいた超過収益力に及ぼす影響を十分に検討していない。

市場価格のない関係会社株式の実質価額が取得原価に比べて 50%程度以上低下した場合には、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合を除いて、実質価額が著しく低下したものとして相当の減損処理を行うことが求められている。この減損処理に関する取扱いは、設立や買収後間もない関係会社株式の評価においても同様である。特に、超過収益力を見込んでいる場合においては、当初の事業計画と実績との乖離を適時に識別した上で、実質価額の著しい低下の有無について慎重に検討することが求められる。

事例 2) 関係会社株式の回復可能性の検討

頻発

被監査会社は、連結子会社である A 社が保有する非連結子会社である B 社株式の実質価額が帳簿価額の 50%を下回ったものの、被監査会社が作成した B 社の事業計画に基づき回復可能性を検討した結果、将来の収入によって回復可能性が見込めるとして、B 社株式に係る関係会社株式評価損を計上していない。

監査チームは、B 社の事業計画を検討の上、B 社株式に帳簿価額の回復可能性があるとする被監査会社の判断を妥当なものと判断している。

しかしながら、監査チームは、B 社の将来の収入の前提となる事業計画上の販売数量見込みについて、被監査会社の取締役会が承認した被監査会社グループの中長期計画における B 社の販売数量見込みとの一致を確認するにとどまり、当該販売数量見込みの合理性について検討していない。

(監基報 540 第 23 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

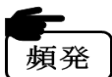
- ・ 業績不振である関係会社株式の評価において、当該関係会社の事業計画（5 年間）の最終年度においても簿価の 50%程度の回復にとどまっているにもかかわらず、関係会社株式の減損をしていない被監査会社の判断の合理性について検討していない
- ・ 関係会社株式の評価に当たり、経営者の策定した事業計画の仮定の適切性を評価する際、事業

計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問のみで定性的に評価するにとどまるなど、職業的専門家として批判的な観点から十分かつ適切に検討していない。

監査チームは、事業計画について、企業環境や作成プロセス、関連する内部統制を理解し、確定値と比較した上で、収益拡大や経費削減等の計画に織り込まれた見積数値の実現可能性について、慎重に検討することに留意する必要がある。

（７）資産除去債務

事例１）過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討



被監査会社は、賃借店舗のうち、契約上の原状回復義務を負担する物件に関し、過去に発生した原状回復費用の賃借平米当たりの単価に、賃借平米数を乗じた金額を、資産除去債務として計上している。被監査会社は、取締役会で退店の意思決定を行った店舗に関し、原状回復費用を再度見積もり、資産除去債務を追加計上している。また、既に閉鎖した店舗に関し、実際に発生した原状回復費用が資産除去債務計上額を下回ったとして、資産除去債務の戻入れを行っている。

監査チームは、被監査会社が採用する資産除去債務の見積りを行う方法を理解し、当該方法が過年度から継続して適用されていることを確かめている。また、資産除去債務に係る内部統制の整備状況及び運用状況の評価するとともに、新たに出店した店舗に係る資産除去債務の計上に係る詳細テストを実施し、被監査会社による資産除去債務計上額の妥当性を検討している。

しかしながら、監査チームは、過年度の資産除去債務の見積りの当年度における確定額について、差異の内容を評価していない。また、監査チームは、過年度の資産除去債務の見積りの当年度における再見積額について、差異の内容を評価していない。

（監基報 540 第 8・11 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 540 第 13・22 項））【準大手・中小】

事例２）合理的に見積もることができない場合の妥当性



被監査会社は、店舗に係る資産除去債務の会計処理及び開示に関し、以下の方針を適用している。

- ・ 閉店することが決議された店舗については、原則、資産除去債務の履行時期を 2 年後と見積もり、資産除去債務を計上する。閉店することが決議された店舗以外の店舗については、閉店時期が明確でなく、資産除去債務の履行時期を見積もることは困難であるため、資産除去債務を計上しない。
- ・ 財務諸表上、計上済みの資産除去債務については、資産除去債務の概要、金額の算定方法及び総額の増減に係る注記を行う。未計上の資産除去債務については、資産除去債務の金額を貸借対照表に計上していない旨、理由及び概要に係る注記は行わない。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、資産除去債務の履行時期について見積りが困難としていることに関し、その妥当性を検討していない。また、被監査会社が、未計上の資産除去債務に係る注記を行わないことに関し、その妥当性を検討していない。

(監基報 330 第 23 項、同 540 第 21 項) 【準大手、中小】

《留意点》

過年度の資産除去債務の見積りの確定額を検討することにより、差異が発生している場合には当該差異内容を理解し、見積りの性質を考慮した上で、当年度における資産除去債務の見積りに係る重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行う必要がある。

また、資産除去債務を合理的に見積もることができない場合とは、決算日現在入手可能な全ての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合に限られる。

そのため、監査チームは、被監査会社が、資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないことから、資産除去債務を合理的に見積もることができないと主張する場合、合理的に見積もるための情報の入手可能性を考慮し、履行義務の範囲及び蓋然性について慎重に検討することが求められている点に留意する必要がある。

(8) その他

事例 1) 受注損失引当金

被監査会社は、受注金額と予想原価を比較の上、損失が見込まれる場合には、受注損失引当金を計上している。

監査チームは、リスク評価手続として、前年度末に受注損失引当金を計上した案件について、当年度に確定した受注損益と、前年度末の受注損失引当金とを比較し、差異の検討を実施している。また、当年度末に計上した受注損失引当金について、被監査会社が作成した受注損失引当金計上資料を閲覧の上、任意で抽出したサンプルについての予想原価に関し、被監査会社作成の予想原価見直資料との突合を実施している。

しかしながら、監査チームが実施した監査手続には、以下の不備が認められた。

- ・ 前年度末に受注損失引当金が計上されていない案件に関し、当年度において損失となっている案件の有無を検討しておらず、経営者の見積りの不確実性の影響を受ける程度について十分に理解していない。
- ・ 当年度において損失となっている案件がある中で、当年度末においても同一納品先、同一品名の他の損失見込案件があるにもかかわらず、被監査会社が作成した予想原価見直資料との突合を実施するのみで、経営者の具体的な仮定の合理性を検討していないほか、原価削減の実現可能性について、検討を実施していない。

(監基報 540 第 8・12 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 540 第 13・23 項)) 【準大手・中小】

事例 2) 工事契約における工事原価総額の見積りの検討



被監査会社は、一部の契約について、履行義務の充足に係る進捗度に基づき、一定期間にわたり収益を計上している。

被監査会社は、当該進捗度について、個々の契約について見積総原価に対する期末日までの発生費用の割合により測定している。見積総原価は、材料費等の原価予算が含まれる実行予算表に基づき見積もられている。

監査チームは、見積総原価における重要な仮定の一部として、「材料費の単価の見積り」及び「材料費の数量の見積り」（以下、両者を合わせて「本件仮定」という。）を識別している。

監査チームは、本件仮定の合理性を検討するために、以下の手続を実施している。

- ① 実行予算表の承認に関する内部統制の運用評価手続
- ② 個々の契約に係る見積総原価に含まれる材料費のうち、決算日までに発生した材料費に対する証憑突合
- ③ 当期における収益認識額及び売上総利益並びに決算日時点の進捗度が、一定の要件を満たす契約 3 件に係る見積総原価について、決算日時点における見直しの要否に関する質問
- ④ ③の手続の対象とした契約のうち、決算月に材料費が急激に増加したと認められるもの 2 件について、材料費増加理由に対する質問

しかしながら、監査チームは、見積総原価に含まれる材料費のうち、決算日までに発生していない材料費について、関連する見積書との証憑突合を実施していないなど、本件仮定に対して十分な実証手続を実施していない。

（監基報 540 第 23 項）【大手】

《留意点》

監査チームは、前年度の会計上の見積りと当年度の確定値との比較等により、工事契約に係る見積りの不確実性の程度を理解し、将来において費用又は損失が発生することが見込まれる事象を適切に把握した上で、経営者が会計上の見積りの際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があることに留意すべきである。

事例 3) 退職給付債務の基礎データの信頼性

被監査会社は、退職給付引当金の計上に際して、退職給付債務の計算に使用する基礎率（割引率、退職率、予想昇給率等）及び各従業員的人事データ（給与、年齢、勤務年数等）を、当該債務の計算を委託している年金数理人に提供している。被監査会社は、当該年金数理人の計算結果に基づき、個別財務諸表に退職給付引当金を計上している。

監査チームは、当該年金数理人に対し、退職給付債務の計算結果に係る確認状を送付し、確認状における回答金額と被監査会社が認識した退職給付債務の金額との一致を確認しているほか、当該年金数理人が計算の対象とした従業員数と被監査会社の内部資料との一致を確認している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が当該年金数理人に提供した人事データ（各従業員の給与、年齢、勤務年数等）の正確性について検討していないほか、当該年金数理人が退職給付債務の計算に使用した基礎率が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかについて検討していない。

（監基報 500 第 8 項、同 540 第 12 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 540 第 24 項））

【準大手・中小】

《留意点》

退職給付債務の見積りにおいて、経営者が利用した専門家の業務を監査人が利用するに当たり、その基礎データの目的適合性、網羅性及び正確性を検討する必要がある。

また、退職給付債務は、割引率等の基礎率が計算結果に大きく影響することがあるため、監査チームは、被監査会社が採用した基礎率の妥当性を慎重に検討する必要があることに留意する。

5. グループ監査

着眼点

ここ数年、国内外の子会社等における不正事例が発覚し、財務諸表利用者の関心が高まる中、審査会検査においては、以下のような観点から検証している。

- ▶ グループ監査人は、適切なグループ財務諸表に係るリスク評価の下、グループ監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成しているか。
- ▶ グループ監査人は、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するために、適切に監査の作業を実施する構成単位を決定しているか。
- ▶ グループ監査責任者は、構成単位の監査人が適性及び適切な能力(十分な時間を含む。)を有しているかを適切に判断しているか。
- ▶ グループ監査人は、グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが高い領域又は特別な検討を必要とするリスク、グループ財務諸表の監査における重要な判断を含む領域を考慮して、構成単位の監査人への指揮、監督並びにその作業の査閲の内容、時期及び範囲を適切に決定しているか。
- ▶ グループ監査人は、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続から得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しているか。
- ▶ グループ監査人は、構成単位の監査人からの報告事項を含め、構成単位の監査人とのコミュニケーションが十分かどうかを評価し、必要に応じて追加的に構成単位の監査人の監査調書を査閲する必要があるかどうか判断しているか。また、構成単位の監査人の作業が十分でない場合、グループ監査人は追加的な監査手続の実施について適切に決定しているか。
- ▶ グループ監査責任者は、未修正の虚偽表示(構成単位の監査人からコミュニケーションが行われたものを含む。)や十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった状況が、グループ財務諸表に与える影響について適切に評価しているか。

検査結果の概要

グループ監査において、グループ監査人が構成単位の監査人による監査結果を過度に信頼し、十分に評価することなく利用している事例が多数みられる。また、構成単位の財務情報に特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性を考慮していないなど、グループ監査人として十分なリスク評価を実施していない事例や、構成単位の監査人が実施すべき監査手続を明確に伝達していないなど、構成単位の監査人とのコミュニケーションが不十分な事例、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続が十分であるかについて検討していない事例、連結プロセスや連結仕訳を検討していない事例などがみられる。

(評価できる取組)

グループ監査の品質の確保・向上への評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 品質管理部が、グループ監査の理解及び必要な対応の実施に資することを目的とした論点整理資料を作成している。具体的には、年間を通しての作業内容、監査調書の作成方法、構成単位の監査人とのコミュニケーション方法等、グループ監査における論点とその対応を具体的に記載した資料を提示することで、グループ監査人がグループ監査において実施すべき事項を明確にしている。
- ・ グループ監査人が、構成単位の監査人に対して監査指示書を送付し、構成単位の監査人からの報告事項を受領するのみでなく、構成単位の監査人との定期的な双方向のコミュニケーションの機会を設定し、必要に応じて追加的に構成単位の監査人の監査調書を査閲することにより、構成単位の監査人が実施した作業の妥当性を評価している。
- ・ 監査事業本部内に専門デスクを設置し、グローバルなグループ監査を行っている監査チームへのサポート及びモニタリングを行っている。具体的には、専門デスクにおいて、当該監査チームへのアンケートによる情報収集や新興国に監査の作業を実施する構成単位があるグループ監査人などを対象としたヒアリングなどを行っている。

求められる対応

グループ監査責任者は、グループ監査業務の全体的な品質の管理と達成に対する責任を負っており、構成単位の監査人の作業を含め、グループ監査業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与することが求められる。

グループ監査人においては、監査の作業を実施する構成単位の決定（【図 18】参照）を含め、グループ監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成すること、また、構成単位の監査人の作業の範囲及び時期について明確なコミュニケーションを行い、その作業の結果を評価することを含め、グループ監査を通じて構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与することが求められる。そのため、グループ監査人は、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別して評価し、評価したリスクに適切に対応するためのリスク対応手続を立案して実施し、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続からグループ財務諸表の意見形成の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手しているか評価する必要がある。

特に、グループ監査人は、存在するリスクを適切に識別するために、構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行うことが求められる。また、グループ監査の適切な実施には、通常の監査において要求される知識や経験に加え、特定の国に係る語学能力や会計制度に関する知識等、状況に応じた付帯的能力を満たすことが求められる。

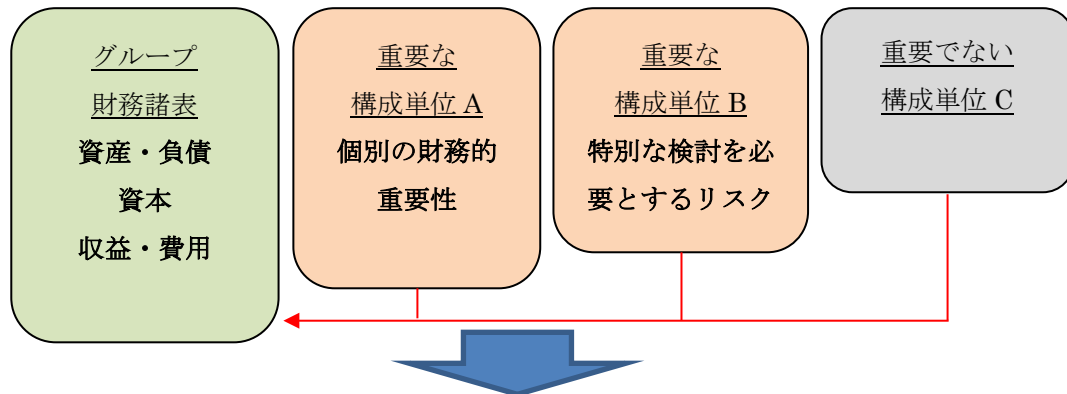
そのため、監査事務所としても、グループ監査の品質の確保・向上に向け、監査実施者の選任に留意する必要がある。

監査事務所は、海外の構成単位の監査人の構成が複雑化する場合や、特に、同一のネットワーク以外の海外の構成単位の監査人が関与する場合においては、グループ監査人による海外の構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲や、買収等による新規の関係会社

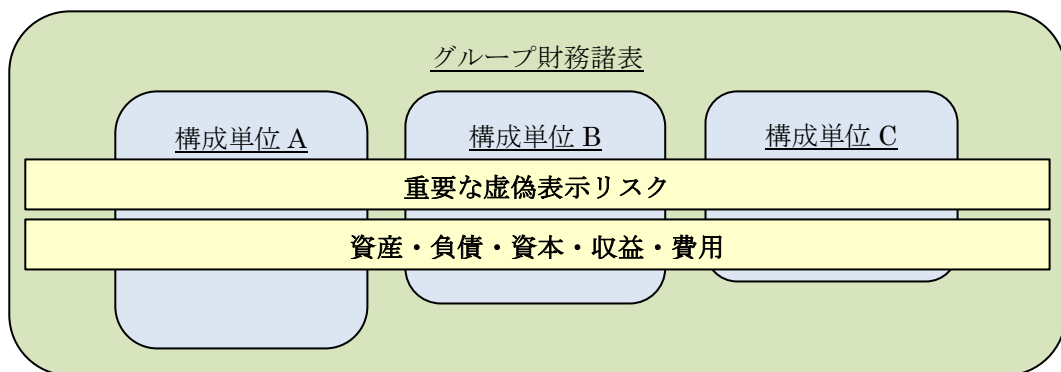
に関する被監査会社の管理態勢の把握等に対し、適切な指導及びサポート体制の構築といった取組を行う必要がある。

【図 18】グループ監査のアプローチの変化

(改正前) 構成単位ごとのアプローチ (タテのアプローチ)



(改正後) グループ財務諸表の勘定科目レベルのアプローチ (ヨコのアプローチ)



(出典) 審査会が協会の公表資料を参考に作成

令和 5 年 1 月改正の監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」は、令和 6 年 4 月 1 日以降開始する事業年度及び会計期間に係る財務諸表の監査から（公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所は、令和 6 年 7 月 1 日以降開始する事業年度及び会計期間に係る財務諸表の監査から）適用となるため、当該適用時期より前の事業年度及び会計期間に係る財務諸表の監査に対する審査会検査において識別された不備に係る根拠規定は、令和 5 年 1 月改正前のものとなっている。本事例集では、改正前の監基報 600 には「令和 5 年改正前」と記載するとともに、当該根拠規定に対応すると考えられる改正後の基準を【参考】として記載している。なお、改正後の基準は、あくまで参考情報として記載されるに過ぎず、当該基準の解釈や適用範囲に関する審査会の立場を何ら示すものではない。

事例 1) グループ監査の基本的な方針及び詳細な監査計画

監査チームは、重要な構成単位とは識別していない（注）海外の構成単位の監査人に対して、監査の実施結果や後発事象に関する報告の依頼に加え、構成単位の監査人を理

解する目的で、構成単位の監査人に対し、品質管理に関する質問書を送付し、その回答を求めている。

しかしながら、監査チームは、監査の実施の依頼の初年度である複数の構成単位の監査人から品質管理に関する質問書の回答を入手していないなど、構成単位の監査人を理解するための手続を十分に実施していない。

（監基報 600 第 18 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 26 項））【準大手・中小】

（注）令和 5 年に改正された監査基準報告書 600「グループ監査における特別な留意事項」において、重要な構成単位概念は廃止されている（以下同様）。

《留意点》

グループ監査人は、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与することができるか、構成単位の監査人が独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守しているか、適性及び適切な能力を有しているか等について評価しなければならないことに留意する必要がある。

また、海外の構成単位の監査人に対し、日本の会計基準に基づき作成された財務情報の監査を依頼する場合には、構成単位の監査人が監査の実施に必要な知識を有しているか検討する必要がある。

事例 2）重要性の基準値等

グループ監査チームは、構成単位の重要性の基準値の決定に当たり、監査マニュアルの上限値を一律に適用して、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値からわずかに下回る金額を、全ての構成単位の重要性の基準値として決定している。

しかしながら、被監査会社の重要な構成単位である A 社において、前期に従業員不正が発覚しているが、グループ監査チームは、識別した不正を含む構成単位ごとの状況に応じて、異なる重要性の基準値を設定する必要があるか検討していない。

（監基報 600 第 20 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 35 項））【準大手・中小】

《留意点》

合算リスクに対応するために、構成単位の手続実施上の重要性は、グループ・レベルの手続実施上の重要性よりも低く設定される。グループ監査人は、構成単位の手続実施上の重要性を決定する際に、構成単位全体における財務情報の細分化の程度や、構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び影響の度合いに関する想定などを考慮し、構成単位ごとに構成単位の手続実施上の重要性を決定する。

事例 3）連結プロセス

- ① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位が作成した報告パッケージに含まれる財務情報のうち、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連

する特定の勘定残高については、各構成単位の監査人の監査結果に依拠し、それ以外の情報については、監査チーム自らが検証する方針としている。

しかしながら、監査チームは、各構成単位が作成した報告パッケージに含まれる財務情報のうち、監査チーム自らが検証する方針とした下記の金額的重要性のある財務情報について、趨勢分析等により異常な変動がないことを確認するのみで、実証手続を実施していない。

- ・ 棚卸資産の未実現損益の消去の仕訳の基礎となる、各構成単位が被監査会社グループから購入した棚卸資産の期末残高
- ・ 連結キャッシュ・フロー計算書で開示する「有形固定資産の取得による支出」の基礎となる、各構成単位の有形固定資産の増減明細

（監基報 600 第 23・32 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 37・38 項））【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、連結子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる、連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、連結子会社の財務諸表の修正を行っている。

こうした中、監査チームは、被監査会社が前期と同様の借方・貸方の勘定科目を用いて財務諸表の修正を行っていることを確認している。

しかしながら、監査チームは、当該修正に重要な虚偽表示リスクを識別し、また、修正金額が前年度と比べて大きく増加している状況があるにもかかわらず、被監査会社による財務諸表の修正に対して、当該修正の根拠及び金額の妥当性を十分に検証していない。

（監基報 600 第 16・36 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 30・40 項））【大手】



- ③ 被監査会社は、連結貸借対照表において、連結子会社が保有する棚卸資産に含まれる未実現利益の消去に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、課税所得が生じていない状況において、当該繰延税金資産を計上していることを看過している。

（監基報 600 第 32 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 38 項））【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ グループ財務諸表に対するリスク評価の前提となる、グループ・レベルでの企業及び企業環境の理解を十分に実施しておらず、複雑なグループ間取引が生じている場合において、未実現利益消去の網羅性が検討されていない。
- ・ 海外の構成単位が現地の会計基準に準拠して財務諸表を作成している場合に、グループ財務諸表と同様の会計基準に基づく会計処理へ修正することの可否を検討していない。

グループ監査チームは、連結のための修正及び組替に係る適切性や網羅性を評価しなければならない

いことに留意する必要がある。

事例 4) 構成単位の監査人とのコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価

頻発

- ① 監査チームは、被監査会社の連結子会社のうち、A社を個別の財務的重要性を有する重要な構成単位として識別している。また、当該構成単位の監査人に対し、A社の財務情報に関する監査指示書を送付するほか、関連当事者として、被監査会社の各子会社、被監査会社及び各子会社の代表取締役社長及び代表取締役副社長の名称等を伝達している。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人に対し、関連当事者として、被監査会社の主要株主や被監査会社のその他の役員の名称等を伝達しておらず、被監査会社グループにおける関連当事者に関する情報を網羅的に伝達していない。

(監基報 600 第 39 項 (令和 5 年改正前) (【参考】同 600 第 31 項)) 【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、連結財務諸表の作成に当たり、海外子会社である A 社の事業年度の末日が 12 月 31 日であることから、連結決算日 (3 月 31 日) で実施した A 社の仮決算に基づく財務諸表を使用している。

監査チームは、A 社について、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位であると評価し、重要な勘定残高に係るアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクを識別している。

監査チームは、A 社の監査人に対して監査指示書を送付し、構成単位の重要性の基準値に基づく財務情報 (12 月 31 日に終了する会計期間を対象) の監査を依頼している。また、当該監査人からの監査指示書に対する回答を踏まえ、1 月 1 日から 3 月 31 日までの期間について、以下の追加的手続の実施を指示している。

- ・ 売上高の詳細テスト
- ・ 売上高のカットオフテスト
- ・ 期末日 (3 月 31 日) 後の返品等売上取消しの仕訳閲覧
- ・ 売掛金の残高確認 (基準日: 3 月末)
- ・ 滞留売掛金の評価
- ・ 棚卸資産の評価
- ・ 仕訳テスト
- ・ 後発事象の監査

しかしながら、監査チームは、A 社の監査人に対し、A 社の仮決算日 (3 月末) における上記の一部勘定科目等に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについては、実証手続の実施を指示し回答を得ているものの、監査チームが重要な勘定残高と識別した現金預金、有形固定資産、短期借入金、売上原価、販売費及び一般管理費、法人税等調整額等に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、A 社の仮決算日までの期間に係る実証手続の実施を指示していない。

(監基報 330 第 21 項、同 600 第 23・25 項 (令和 5 年改正前) (【参考】同 600 第 37 項)) 【準大手・中小】



- ③ 監査チームは、被監査会社の連結子会社であり、重要な構成単位である A 社について、当該構成単位の監査人に対し監査指示書を送付し、これに対する回答書を入手している。監査チームは、回答書及び当該構成単位の監査人から入手した監査調書（写し）の閲覧により、以下の状況を把握している。

(ア) 構成単位の監査人が、経営者による内部統制の無効化リスクに対応する監査手続として、仕訳テストを実施していないこと。

(イ) 構成単位の監査人が、A 社の経営者から経営者確認書を入手していないこと。

(ウ) 構成単位の監査人が、A 社の株主総会及び取締役会の議事録を閲覧していないこと。

また、監査チームは、被監査会社より A 社の財務情報を入手している。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人が実施した監査手続の十分性に関し、上記 (ア) から (ウ) までの状況を踏まえた検討を実施していない。

また、監査チームは、被監査会社から入手した A 社の財務情報と、当該構成単位の監査人による報告対象とされた A 社の財務情報との同一性について確認していない。

(監基報 600 第 40・42 項 (令和 5 年改正前) (【参考】同 600 第 44・45・48 項)) 【準大手・中小】



- ④ 監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして、被監査会社の連結子会社である A 社及び B 社における経営者による内部統制の無効化リスク（以下「本件不正リスク」という。）を識別している。

監査チームは、A 社及び B 社の監査人（以下「本件構成単位の監査人」という。）に対し、本件不正リスクをグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別していることを伝達している。

監査チームは、本件構成単位の監査人から、A 社及び B 社の財務情報の監査において、不正又は不正の疑いは識別されなかった旨の報告を受けている。また、監査チームは、本件構成単位の監査人に対し、本件不正リスクに対応して実施した手続（以下「本件不正リスク対応手続」という。）について質問し、不正又は不正の疑いは識別されなかった旨の回答を得ている。

しかしながら、監査チームは、本件構成単位の監査人との間で、A 社及び B 社の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性に関する討議を実施していない。また、監査チームは、本件不正リスク対応手続に関する監査調書の査閲等を実施していないほか、本件不正リスク対応手続の適切性について評価していない。

(監基報 600 第 29・30 項 (令和 5 年改正前) (【参考】同 600 第 34・42 項)) 【準大手・中小】

⑤ 監査チームは、被監査会社の連結子会社のうち、A社を重要な構成単位として識別し、当該構成単位の監査人に対し、A社の財務情報の監査に関する監査指示書を送付している。

- ・ 監査チームは、当該構成単位の監査人が、A社の経営者による内部統制の無効化リスクへの対応手続（以下「無効化リスク対応手続」という。）として、一定金額以上の仕訳を対象とした仕訳テストを実施していることを認識している。また、監査チームは、当該構成単位の監査人から、無効化リスク対応手続の結果、重要な通例でない取引は識別されなかったとの報告を受けている。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人が無効化リスク対応手続として実施した、「会計上の見積りに存在する経営者の偏向」に対応する手続の内容を把握していない。また、当該構成単位の監査人が実施した、上記の仕訳テストにおける金額基準の適切性について検討していない。

- ・ 監査チームは、当該構成単位の監査人作成の監査調書の閲覧により、当該構成単位の監査人が、収益の実在性に係るリスクへの対応手続として、売上取引を母集団として、一定金額以上の取引を抽出の上、当該取引を対象とする詳細テストを実施していることを認識している。

また、監査チームは、当該構成単位の監査人が、当該母集団の残余部分に対する監査サンプリングを実施していることを認識している。

しかしながら、監査チームは、A社の売上高が大幅に増加している状況において、当該構成単位の監査人が実施した上記手続が、新規取引先、売上高が顕著に増加している取引先、異常な単価等を検出するために十分な手続となっているかについて検討していない。

（監基報 240 第 29・31 項、同 600 第 30・41・43 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 49 項））【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ グループ監査人から構成単位の監査人に対して適切にリスクを伝達していない。
- ・ 構成単位の手続実施上の重要性を伝達していない。
- ・ グループ監査人が構成単位の監査人から特別な検討を必要とするリスクについて報告を受けているにもかかわらず、当該リスクがグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを十分に検討していない。
- ・ グループ監査人が構成単位の監査人から報告された虚偽表示について、被監査会社グループの内部統制の不備に該当するかどうか検討し、報告するよう指示していない。
- ・ グループ監査人が構成単位の監査人から監査計画等の情報を入手する時期が遅い。

グループ監査人は、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続から得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎

を提供しているかどうかを評価しなければならない。

グループ監査人は、グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域又は特別な検討を必要とするリスクについて、実施するリスク対応手続を構成単位の監査人が決定している場合、構成単位の監査人との適切なコミュニケーションを通じて、構成単位の監査人が計画したリスク対応手続の立案及び実施の適切性を評価する必要がある。

事例 5) 後発事象

監査チームは、被監査会社の連結子会社のうち、A社を重要な構成単位として識別している。また、監査チームは、当該構成単位の監査人に対し、A社の財務情報の監査に関する監査指示書（以下「本件指示書」という。）を送付している。さらに、監査チームは、本件指示書に対する回答により、当該構成単位の監査人から、「A社の経営者が、被監査会社の関連会社に対し、A社の子会社の全株式を譲渡することを計画している」旨の報告を受けている。

しかしながら、監査チームは、上記の株式譲渡の詳細を把握していないなど、A社における後発事象（本件回答を受領した日から、金融商品取引法監査報告書日までに発生した事象）の有無について検討していない。

（監基報 600 第 37 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 49 項））【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査人は、必要に応じて構成単位の監査人に手続の実施を依頼することを含め、グループ財務諸表における修正又は開示が要求される可能性のある事象を識別するために立案された手続を実施する責任を負う必要がある。

事例 6) 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

- ① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位と判断したA社の監査人に対し、A社の財務情報に係る監査の実施を依頼している。

監査チームは、当該構成単位の監査人から、A社の財務諸表に関し、連結上の明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超える未修正の虚偽表示について報告を受けている。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人から報告された当該未修正の虚偽表示が連結財務諸表の監査意見に与える影響について、評価していない。

（監基報 450 第 4 項、同 600 第 30・44 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 42・52 項））【準大手・中小】

- ② 監査チームは、被監査会社の連結子会社であるA社について、被監査会社グループの重要な構成単位であると識別し、当該構成単位の監査人に対し、A社の財務情報に関する監査指示書を送付している。

頻発

監査チームは、当該構成単位の監査人から、関連当事者に対する残高確認手続の実施結果として、（ア）一部の残高確認に対する回答が未入手であること、（イ）一部の確認差異の調査が未了であることが記載された書面を受領している。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人との間で、上記（ア）及び（イ）の残高確認手続の実施結果に関する協議を実施していない。また、残高確認が未回答となっている先について、代替的な監査手続の実施の要否を検討していないほか、確認差異の調査が未了となっている先について、当該差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するための追加手続の要否を検討していない。

（監基報 505 第 11・13 項、同 600 第 41・42 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 46・48 項））【準大手・中小】

- ③ 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位 2 社の財務情報について、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを含む重要な虚偽表示リスクを識別した勘定に係る監査調書の査閲を完了していない状況において、被監査会社のグループ財務諸表に対する意見表明のための意見審査を受審しており、被監査会社のグループ財務諸表に係る監査意見表明前までに、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

（監基報 600 第 43 項（令和 5 年改正前）（【参考】同 600 第 51 項））【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査人は、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続からグループ財務諸表についての意見表明の基礎を得るために十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価しなければならない。

6. 専門家の業務の利用

着眼点

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、会計又は監査以外の分野の専門知識が必要となる場合、他の専門家の業務を利用することがある。審査会検査においては、監査チームが利用する専門家について、財務諸表監査の目的に照らして、適性、能力及び客観性を備えているか、また、監査人が専門家の業務の適切性に係る評価をしているかといった点について検証している。

検査結果の概要

専門知識の利用が必要となる場合において、専門家の業務を利用することの要否を検討していない事例や、専門家の作業結果を過度に信頼し、十分に評価することなく依拠している事例がみられる。

また、監査チームと専門家との間で、利用する業務の範囲や目的に関するコミュニケーションが不十分な事例や、利用した専門家の業務の適切性に係る評価が不十分な事例がみられる。

求められる対応

監査チームは、財務諸表の監査業務において、表明した監査意見に単独で責任を負い、その責任は、専門家の業務を利用したとしても軽減されるものではないことを常に念頭に置き、利用する専門家の業務の適切性に係る評価を行うことが求められる。

専門家の業務の利用では、専門家を利用する必要性を判断すること、専門家の適性、能力及び客観性を評価すること、専門家の業務が監査目的に照らして適切であるかについて評価することが求められる。また、専門家の業務の利用においては、監査チームは、専門家に任せきりにすることなく、利用する業務の目的や範囲について十分な協議を行うなどして、監査目的に適合した十分かつ適切な監査証拠を入手することが必要である。

事例 1) 監査人の利用する専門家の必要性の判断

被監査会社は、A工場及び海外子会社B社の固定資産（以下「本件固定資産」という。）の減損評価に当たり、外部の専門家である不動産鑑定士（以下「本件鑑定士」という。）が算定した正味売却価額に基づく減損損失の計上を行っている。

監査チームは、本件固定資産の減損に関し、特別な検討を必要とするリスクを識別するほか、監査上の主要な検討事項（KAM）に該当すると判断の上、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価するほか、本件鑑定士による鑑定評価額の検討を実施している。

しかしながら、監査チームは、本件固定資産の減損に係る評価においては、不動産鑑定に関する専門知識が必要とされるにもかかわらず、監査チームとして専門家の業務を利用する必要があるか否かについて検討していない。

（監基報 620 第 6 項）【準大手・中小】

事例 2) 監査人の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価

監査チームは、被監査会社が計算した退職給付債務及び勤務費用について、外部の専門家に評価を依頼しているが、当該外部の専門家の専門分野について十分に理解しておらず、その適性、能力及び客観性についても評価していない。

（監基報 620 第 8・9 項）【準大手・中小】

事例 3) 監査人の利用する専門家との合意

監査チームは、被監査会社が鑑定評価を利用して評価を行った販売用不動産の一部について、監査事務所内部の専門家に対して不動産鑑定評価書のレビューを依頼している。

しかしながら、監査チームは、自ら利用した専門家に対し、専門家の業務の内容、範囲及び目的等、依頼内容を具体的に明示せず、適切に指示していない。この結果、監査チームと当該専門家は、それぞれの役割と責任について合意していない。

（監基報 620 第 10 項）【大手】

7. 財務報告に係る内部統制の監査

着眼点

審査会検査においては、監査人の実施した内部統制の監査について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、被監査会社の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価結果を理解した上で、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しているか。
- ▶ 監査チームは、経営者が採用した内部統制の評価範囲の決定方法及びその根拠の合理性を評価しているか。特に、経営者が、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した理由の合理性、及び当該範囲を除外することの財務諸表監査への影響について検討しているか。
- ▶ 監査チームは、経営者が識別した不備を適切に評価しているか。特に、内部統制の不備の程度の評価に際しては、金額的重要性と質的重要性を考慮し、不備の潜在的な影響額や重要な虚偽記載が発生する可能性を検討しているか。
- ▶ 監査チームは、内部統制監査の実施過程において、監査人自らが発見した不備を適時に適切な者に報告するとともに、開示すべき重要な不備に該当するかについて検討しているか。
- ▶ 監査チームは、開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求め、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しているか。
- ▶ 監査チームは、財務諸表監査の過程で虚偽表示を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。

検査結果の概要

内部統制の評価範囲の妥当性、内部監査人等の能力及び独立性の評価、サンプルの妥当性、評価方法等の妥当性を検証することなく、被監査会社の内部統制の評価結果を定型的に利用している事例がみられる。

また、被監査会社に、企業買収による重要な事業拠点の変更、新規ビジネスの開始等の環境の変化が生じている中、内部統制監査上の対応が形式的なものにとどまっている事例がみられるほか、内部監査人等の作業を利用する際、特別な検討を必要とするリスクに関連するプロセスでありながら監査人自らが実施する作業範囲の拡大の必要性を検討していない事例、財務諸表監査の過程で発見した不備について開示すべき重要な不備に該当するかを検討していない事例、不備の改善状況を具体的に示す監査証拠を入手していない事例などがみられる。

求められる対応

監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果を全ての重要な点において適正に表示

しているかを監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断し意見表明する必要がある。

そのため、監査人には、効果的かつ効率的な監査の観点から監査上の重要性を勘案しつつ、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価結果を十分理解し、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に実施することが求められている。

その一方で、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、経営者が、財務報告に係る内部統制を評価した結果に基づき報告書を作成し、当該報告書に対し監査を受けることをもってディスクロージャーの信頼性を確保することが目的であることから、監査人には、被監査会社の規模や組織構造等の特徴を踏まえた内部統制の構築に関して、指導的機能を発揮することが求められていることにも留意する必要がある。

上記の要請に応えるべく、監査人は、内部統制の評価範囲の妥当性、内部統制の評価の検討方法及び発見した不備の程度の評価等に対して、画一的・形式的に手続を実施するのではなく、必要とされる監査手続の時期・範囲・適切性等について改めて検討する必要がある。

特に、新規に評価対象としたプロセス、特別な検討を必要とするリスクに関連するプロセス等、リスクが高いと判断される領域に対しては、十分かつ適切な監査証拠が入手できたか、慎重に評価することが求められる。

令和5年7月改正の財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」は、令和6年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度に係る内部統制監査から適用となるため、同日より前に開始する内部統制監査に対する審査会検査において識別された不備に係る根拠規定は、令和5年7月改正前のものとなっている。本事例集では、改正前の財務報告内部統制監査基準報告書第1号には「令和5年改正前」と記載するとともに、改正前の根拠規定に該当すると考えられる改正後の基準を【参考】として記載している。なお、改正後の基準は、あくまで参考情報として記載されるに過ぎず、当該基準の解釈や適用範囲に関する審査会の立場を何ら示すものではない。

（１）内部統制の評価範囲の検討

事例１）企業の事業目的に大きく関わる重要な勘定科目の選定

労働集約型のコンサルティング事業を営む被監査会社は、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、売上高、売掛金及び棚卸資産を内部統制の評価範囲としている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の業務の性質上、棚卸資産より金額的重要性が高くなっている人件費について、内部統制の評価範囲とすべきかどうかを検討していない。

（財務報告内部統制監査基準報告書第1号第98・100項）（令和5年改正前）（【参考】同第1号第36・A76項・A78項）【準大手・中小】

《留意点》

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」に掲げられている「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定）」はあくまでも例示であり、重要な勘

定科目を選定する際には、業種、被監査会社の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて適切に判断する必要がある。特に、被監査会社の事業活動、収益構造の変化等が生じた際には、重要な勘定科目の選定を慎重に検討する必要がある。

また、重要な事業拠点を選定する際の指標として売上高が用いられることが多いが、被監査会社の置かれた環境や事業の特性によっては、異なる指標や追加的な指標を用いることが適切な場合があることに留意する必要がある。

事例 2) 重要な業務プロセスの選定



- ① 被監査会社は、重要な事業拠点である連結子会社における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、棚卸資産を内部統制の評価範囲としている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、当該棚卸資産に至る業務プロセスのうち、実地棚卸以外のプロセスを内部統制の評価対象外としていることについて、その合理性を検討していない。

(財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 97・101 項) (令和 5 年改正前) (【参考】同第 1 号第 36・A79 項) 【大手】

- ② 被監査会社は、財務報告に係る内部統制の評価に当たり、経営者による内部統制の評価対象に、被監査会社の一部の事業の売上高及び子会社である A 社の一部の事業の売上高 (以下「本件各売上高」という。) に関連する業務プロセスを含めていない。

監査チームは、本件各売上高の発生及び期間帰属について、特別な検討を必要とするリスクとして識別している。

しかしながら、監査チームは、特別な検討を必要とするリスクとして識別した本件各売上高に関連する業務プロセスに関し、被監査会社の経営者が内部統制の評価対象としていないことの合理性について検討していない。

(財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 112 項) (令和 5 年改正前) (【参考】同第 1 号第 38 項) 【準大手・中小】

《留意点》

特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連する業務プロセスは、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられる。当該業務プロセスが含まれていない場合には、監査チームは、経営者の評価範囲の決定方法やその根拠等について、経営者と協議を行い、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討することに留意する必要がある。

また、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスには含まれるが、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響が僅少であるとして経営者が評価対象から除外した業務プロセスがある場合には、監査チームは、評価対象としなかった理由を含めて慎重に検討することに留意する必要がある。

さらに、監査チームは、IT に係る業務処理統制が内部統制として認識されないことがないよう、内部統制の整備状況の評価に係る検討に当たり、評価対象とすべき IT に係る業務処理統制に漏れがな

いかに留意する必要がある。

（２）内部統制の評価の検討方法

事例１）サンプリング

- ① 監査チームは、被監査会社の仕訳入力プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、売上に関する仕訳を母集団に含めておらず、監査手続の目的に即した適切な母集団を設定していない。

（監基報 530 第 5 項）【準大手・中小】



- ② 監査チームは、被監査会社の売上高に関し、架空計上や前倒し計上に係る不正リスクを識別し、被監査会社の販売に係る業務プロセスについて、その整備状況を評価している。

また、監査チームは、被監査会社において、一定金額以上の新規契約や継続契約に該当する場合、契約締結・更新の際に注文書入手し、契約書を作成すると内部統制があることを識別の上、当該内部統制に係る運用評価手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、上記運用評価手続の対象としてサンプル抽出した一部の販売取引が、契約締結前の取引であって、当該運用評価手続の対象として適当でないものであるにもかかわらず、当該取引に代替する他のサンプルを対象とする手続を実施していない。

（監基報 530 第 9 項）【準大手・中小】

《留意点》

監査サンプリングを立案する場合、監査の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮しなければならない点や、サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために、十分なサンプル数を決定しなければならない点に留意する必要がある。

なお、内部統制の運用評価手続におけるサンプリングにおいても、監基報 530「監査サンプリング」の趣旨を十分に理解し、適切な母集団の設定及び適切なサンプルを抽出することに留意する必要がある。

事例２）内部統制の整備状況及び運用状況の評価



- ① 監査チームは、被監査会社の連結子会社のマンション管理事業に係る売上高に関し、収益認識の期間帰属のリスクを不正リスクとして識別している。

しかしながら、監査チームは、マンション管理事業に係る売上に関連する業務プロセスの内部統制の運用評価手続として、抽出したサンプルについて検印表との突合を実施しているものの、当該検印表には日付情報がない中で、金額に関する突合のみを実施し、計上時期の妥当性を確認しておらず、内部統制の運用状況を適切に評価していない。

（監基報 330 第 7・9・A22 項）【準大手・中小】



- ② 監査チームは、被監査会社の販売プロセス及び原価計算プロセスに係る内部統制の整備状況の評価手続において、売上計上に係る内部統制を除いた統制上の要点に関し、前期からの変更を確認するのみで、当期における整備状況の評価手続を実施していない。
(監基報 315 第 12 項 (令和 3 年改正前) (【参考】同 315 第 25 項)) 【準大手・中小】



- ③ 被監査会社は、自社が運営するウェブサイトにおいて、イラスト等の制作用アプリケーションのダウンロードによる販売を行っており、当該販売に係る販売管理システムと、基幹業務システムを導入している。

監査チームは、販売管理システム及び基幹業務システムについて、IT の利用から生じるリスクを識別し、当該リスクに対応する IT 全般統制を識別、評価することを計画している。

しかしながら、監査チームは、販売管理システム及び基幹業務システムに関して識別した IT 全般統制に係る整備状況の評価する際、被監査会社の担当者への質問及びその他の監査手続を実施しておらず、IT 全般統制が実際に被監査会社の業務に適用されているか検討していない。また、監査チームは、販売管理システムに関して識別した IT 全般統制に係る運用状況の評価する際に、被監査会社の担当者への質問及び被監査会社が実施した IT 全般統制に係る証跡の閲覧を実施しておらず、IT 全般統制が監査対象期間を通じてどのように運用されていたか検討していない。

(監基報 315 第 25 項、同 330 第 9 項) 【準大手・中小】

- ④ 被監査会社の重要な構成単位である A 社は、売上、売掛金、棚卸資産、売上原価等に関する情報処理のために、外部の会社（以下「本件システム会社」という。）が開発し運用する販売管理システム（以下「本件システム」という。）を利用している。また、本件システム会社に対し、本件システムの改修業務、保守業務等を委託している。

監査チームは、本件システムに関連して、被監査会社側で整備されている IT 全般統制を対象とした運用評価手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、本件システム会社から A 社に提供されている業務の内容を理解していない。また、本件システムに関連して、本件システム会社側で整備されている IT 全般統制を対象とした運用評価手続の実施の可否を検討していない。

(監基報 402 第 8・9 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 内部統制の運用評価手続において、押印の有無のみで評価を実施している。
- ・ IT 全般統制（プログラム変更・システム障害への対応・アクセス管理など）の評価が不十分である。
- ・ 自動化された情報処理統制を内部統制監査の検討対象とすることの可否を検討していない。
- ・ システム変更が行われた際に旧システムの情報処理統制のみを評価し、新システムの情報処理

統制を評価していない。

内部統制の整備状況及び運用状況の評価においては、識別した重要な虚偽表示リスクに適切に対応する内部統制を評価することに留意するほか、ITに係る内部統制の評価においては、監基報 315 実務ガイダンス第 1 号も参考にして、IT に関するリスクへの適切な対応を立案し実施することに留意する必要がある。なお、内部統制の評価に当たっては、過年度の監査経験に捉われることなく、被監査会社の事業活動、収益構造の変化等にも留意する必要がある。

また、決算・財務報告プロセスは、財務報告の信頼性に関して非常に重要な業務プロセスであり、他の日常的な取引に関連する業務プロセスに比して広範囲に影響を及ぼす内部統制も多いため、整備・運用状況を検討する際に十分慎重に監査手続を実施しなければならない点に留意する必要がある。

さらに、手作業と IT が一体となって機能する情報処理統制の評価に当たっては、手作業と IT を総合的に理解して評価する必要がある。

事例 3) 評価手続の実施時期

- ① 監査チームは、被監査会社の第 1 四半期をサンプルとして検証した各業務プロセスの内部統制の評価結果について、質問及び基礎資料の閲覧等により評価し、期末日後に、被監査会社から内部統制の重要な変更の有無を確認した文書を入手して、内部統制の整備及び運用状況を有効と判断している。

しかしながら、監査チームは、第 1 四半期をサンプルとして検証した内部統制の評価結果が、期末日現在も継続しているかを評価するために、期末日までの残余期間に対してどのような追加の手続を実施すべきか検討していない。

(監基報 330 第 11 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 160 項) (令和 5 年改正前) (【参考】同第 1 号第 56 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、被監査会社の各種引当金や税金・税効果などの個別に評価を行う決算・財務報告プロセスや自動仕訳などの業務プロセスに係る IT 業務処理統制に対する監査手続を、会社法監査報告書日後、金融商品取引法監査報告書日前に実施していることから、会社法監査に係る監査意見を表明するための十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監基報 330 第 25 項) 【準大手・中小】

《留意点》

財務諸表監査において内部統制に依拠している業務プロセスの内部統制の評価については、会社法監査報告書日までに運用状況の評価手続及びロールフォワード手続を完了する必要がある。ロールフォワード手続の実施における追加的な監査証拠入手の決定要因については、監基報 330 第 A32 項を参照されたい。

また、財務諸表監査における実証手続の種類、時期及び範囲の決定の際に、関連する内部統制への依拠を予定している場合には、重要な実証手続を実施する以前に運用評価手続を実施することが望ましい。これは、対象となる IT を含む情報処理統制や当該情報処理統制をサポートする IT に係る全般

統制等の有効性の評価についても同様である。

（３）不備の程度の評価

事例１）内部統制の整備・運用状況の不備の評価

監査チームは、被監査会社の受発注システム及び原価計算システムに関して、各ユーザー別の ID 及びパスワード設定といった管理機能がないことを認識し、IT に係る全般統制の不備としている。

しかしながら、監査チームは、当該 IT に係る全般統制の不備が、被監査会社の IT に係る業務処理統制及び財務諸表監査に与える影響について検討していない。

（監基報 315 第 30 項（令和 3 年改正前）（【参考】同 315 第 36 項）、IT 委員会実務指針第 6 号第 53 項（令和 4 年廃止））【準大手・中小】

事例２）虚偽表示に対する内部統制の評価



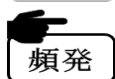
- ① 監査チームは、被監査会社及び個別に財務的重要性を有する重要な構成単位と識別している子会社である A 社に対する監査手続の過程で、複数の虚偽表示を発見している。

しかしながら、監査チームは、自らが発見した当該虚偽表示に対し、関連する内部統制の特定を行っておらず、被監査会社及び A 社の内部統制の不備に該当するかどうかについて検討していない。

（監基報 265 第 7 項）【準大手・中小】



- ② 監査チームは、被監査会社の監査の過程で発見した未修正の虚偽表示 5 件のそれぞれに関し、内部統制の不備を識別している。



しかしながら、監査チームは、当該未修正の虚偽表示に関して識別した内部統制の不備が、重要な不備に該当するかを検討する際、当該未修正の虚偽表示以外の虚偽表示の発生可能性や潜在的な影響額の大きさを踏まえた検討を実施していない。

（監基報 265 第 7・A5 項）【準大手・中小】

《留意点》

内部統制の不備は、内部統制が存在しない、又は構築されている内部統制では内部統制の目的を十分に果たすことができないなどの整備上の不備と、整備段階で意図したように内部統制が運用されていない、又は運用に際して誤りが多い、あるいは、内部統制を実施する者が統制内容や目的を正しく理解していないなどの運用上の不備からなる。

監査チームは、内部統制の不備を発見した際には上記のいずれの性質の不備か確認した上で、金額的重要性と質的重要性及び補完統制の存在を考慮し、発見した不備の潜在的な影響額を算定して、どの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか、重要な虚偽表示が発生する可能性があるかを検討することが求められている。その上で、発見された不備が単独で又は複数組み合わせあって開示すべき重要な不備となるか慎重に判断しなくてはならない点に留意する必要がある。

また、監査人が識別した虚偽表示が、内部統制の不備から生じている場合、他の虚偽表示が存在す

る可能性を示唆している点に留意する必要がある。

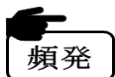
（４）内部監査人の作業の利用

事 例）内部監査人等の作業の利用の程度

- ① 監査チームは、被監査会社が不適切な売上収益を計上するリスクについて、特別な検討を必要とするリスクとして識別している。また、監査チームは、販売プロセスに対する運用評価手続の実施に際し、被監査会社の内部監査人の作業結果を利用している。

しかしながら、監査チームは、販売プロセスに関連する売上収益を特別な検討を必要とするリスクとして識別していながら、当該リスクを識別していない場合と同等の範囲で、当該内部監査人の作業結果を利用しており、監査人自らが実施する作業範囲の拡大の必要性について十分に検討していない。

（監基報 610 第 14 項）【大手】



- ② 監査チームは、内部統制の運用評価手続において、内部監査人が経営者による内部統制の評価において抽出したサンプルを利用している。

しかしながら、監査チームは、当該内部監査人の作業の利用に当たり、内部監査人がサンプルを抽出した母集団の妥当性について検討していないほか、内部監査人が採用したサンプル抽出法の妥当性について検討していない。

（監基報 610 第 19 項）【準大手・中小】

《留意点》

効果的かつ効率的な監査を実施する観点から、内部監査人の作業を利用する事例が広くみられるが、監査人は、表明した監査意見に単独で責任を負うものであり、内部監査人の作業を利用したとしても、監査人の責任が軽減されるものではないことに留意する必要がある。

内部監査人の作業を利用する場合には、監査人は、内部監査人の客観性と能力を評価し、利用する作業の適切性を評価するための監査手続を実施しなければならない。また、特別な検討を必要とするリスクなど重要な虚偽表示リスクが高い場合、そうでない場合と比較して、監査人は、内部監査人の作業の利用範囲を縮小しなければならない点に留意が必要である。

（５）内部統制報告書の検討

事 例）内部統制報告書の検討

監査チームは、被監査会社が、「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」として「売上高」、「売掛金」、「棚卸資産」及び「販売促進費」の 4 勘定を特定していながら、内部統制報告書においては、「売上高」、「売掛金」及び「棚卸資産」の 3 勘定のみを記載していることについて、その適否を十分に検討していない。

（財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 257 項）（令和 5 年改正前）（【参考】同第 1 号第 97・A209 項）【大手】

《留意点》

監査チームは、被監査会社が作成した内部統制報告書を通読し、内部統制の評価範囲、評価手続、評価結果、付記事項等の内容について、重要な虚偽表示（脱漏を含む。）がないことを検討する必要がある。

8. 監査上の主要な検討事項（KAM）

着眼点

審査会検査においては、監査上の主要な検討事項（以下「KAM」という。）に係る監査手続について、以下の観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査役等とのコミュニケーションを含む適切なプロセスを経て、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 として決定しているか。
- ▶ 監査チームは、監査報告書において、KAM の内容及び KAM に決定した理由を適切に記載しているか。
- ▶ 監査チームは、監査報告書において、KAM に対する監査上の対応として記載した監査手続の内容を適切に実施しているか。

検査結果の概要

監査報告書の KAM に記載された財務諸表における注記事項への参照が不正確である事例や、KAM に記載した監査上の対応のうち一部の手続を実施していない事例などがみられた。

（評価できる取組）

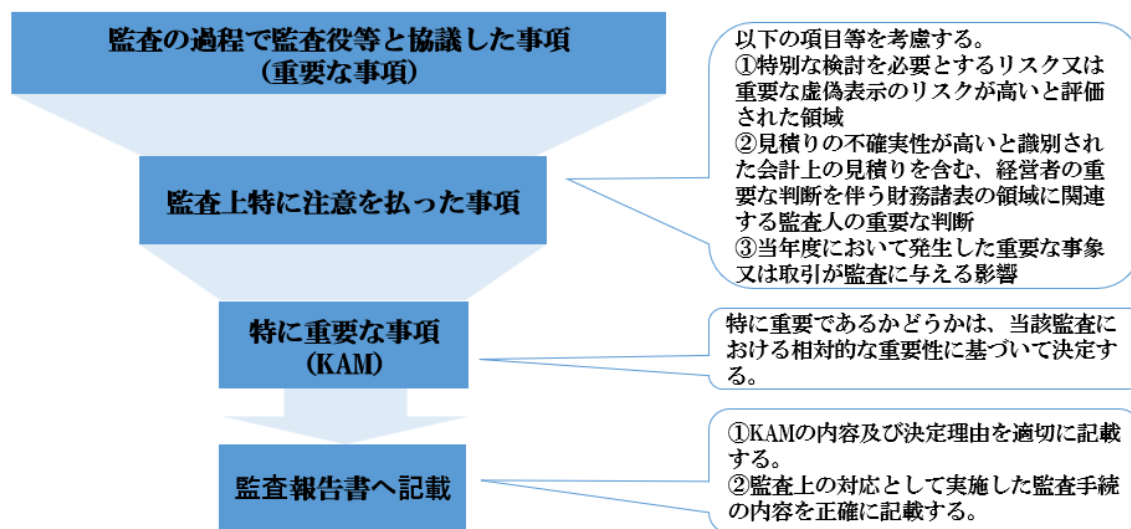
KAM の記載内容に係る適切性の向上への評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 品質管理部内に KAM に関する専門チームを設置し、KAM の検討に係る定型調書の作成、記載例やマニュアル等の整備及び周知、KAM に関連する研修の実施など、監査チームに対する全般的なサポートを実施している。
- ・ 審査担当者以外のレビューアーによるレビューの実施や、審査担当者による個別審査の受審を義務付けるなど、KAM に関する審査体制を整備している。
- ・ 重要な論点について、専門的な見解の問合せや上級審査の受審を義務付けている。

求められる対応

監査チームは、KAM を決定する際には、被監査会社の経営者及び監査役等との積極的なコミュニケーションが求められる。また、監査報告書に記載される「KAM の内容及び決定理由」には、KAM の対象となっている領域や金額を特定することにより、企業の特定の状況に直接関連付けた記載とすることに留意が必要である。さらに、監査報告書に記載される「監査上の対応」には、KAM の決定理由に記載した要因に適合する手続又は監査アプローチの内容をできる限り具体的に記載することが求められている。なお、KAM の決定プロセスについては【図 19】参照

【図 19】KAM の決定プロセス



(出典) 審査会が協会の公表資料を参考に作成

事例 1) KAM の内容及び決定理由に係る記載

頻発

監査チームは、連結財務諸表監査における KAM の検討において、被監査会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を対象とすると決定した。

しかしながら、監査チームは、被監査会社に提出した連結財務諸表の監査報告書において、連結財務諸表上の税効果会計に関する注記を参照させた上で、連結財務諸表上の繰延税金資産の金額を記載しており、当該 KAM の対象とした繰延税金資産の範囲を明示することなく、繰延税金資産全般の回収可能性に係る検討が KAM の対象となっているかのような記載を行っており、連結財務諸表上の KAM の内容及び決定理由に係る記載の適切性について、十分に検討していない。

(監基報 701 第 12・A47 項) 【準大手・中小】

事例 2) KAM の対象として参照している注記事項及び監査上の対応に係る記載

New

頻発

監査チームは、被監査会社の個別財務諸表に係る監査報告書において、関係会社に対する金銭債権の評価を KAM の対象としたことのほか、監査上の対応として、取締役会で承認された事業計画の閲覧を含む監査手続を実施した旨を記載している。

しかしながら、監査チームは、KAM の対象として参照している関係会社に対する金銭債権の注記について誤った金額を監査報告書に記載している。また、上記の監査手続を実施していない状況において、当該手続を実施した旨を監査報告書に記載している。

(監基報 701 第 12 項) 【準大手・中小】