

監査事務所検査における 最近の指摘事例について

～「監査事務所検査結果事例集(令和7事務年度版)」のポイント～

公認会計士・監査審査会事務局 審査検査課 総括公認会計士監査検査官

相澤 正樹 (あいざわ まさき)

はじめに

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という。）は、平成16年4月の発足以降、公益の確保及び投資者保護の観点から、我が国における監査の品質の確保・向上のために監査事務所（公認会計士事務所又は監査法人）に対する検査を実施してきた。

審査会検査における指摘事例や評価できる取組については、審査会としての監査の期待水準を提示し、監査事務所による監査の品質の確保・向上に向けた自主的な取組を促すとともに、上場会社等の取締役・監査役等や投資者等の市場関係者に対する参考情報を提供することを目的に、「監査事務所検査結果事例集」として年次で取りまとめ、審査会ウェブサイトで公表している。

去る7月7日に公表した、令和7事務年度版の監査事務所検査結果事例集（以下「本事例集」という。）では、最新の事例を追加するとともに、検査で発見された監査上の不備が発生した背景等もできる限り理解しやすいように記載している。

本事例集の概要

本事例集は、「Ⅰ. 業務管理態勢編（根本原因の究明）」、「Ⅱ. 品質管理態勢編」、「Ⅲ. 個別監査業務編」及び「Ⅳ. その他」の4項目から構成されている。

「Ⅰ. 業務管理態勢編（根本原因の究明）」では、根本原因究明の重要性に鑑み、近時の検査における根本原因の究明及び根本原因の事例を充実させている。

「Ⅱ. 品質管理態勢編」については、改訂品質管理基準への対応に資するよう、旧基準により指摘した不備事例の根拠規定に新基準を参考情報として併記する等を行っている。

また、循環取引やセキュリティリスクへの対応が喫緊の課題となっていることを踏まえ、「循環取引及びサイバーセキュリティリスクへの対応」を新たなコラムとして掲載している。

本稿では、紙幅の関係から各項目のポイントを紹介するが、文中のコメント部分においては、筆者の私見が含まれていることを申し添える。

（注）文中の「大手監査法人」とは、上場会社を概ね100社以上被監

査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が1,000名以上のいわゆる4大監査法人を指す。「準大手監査法人」とは、4大監査法人に準ずる規模の4法人を指す。「中小規模監査事務所」とは、大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所を指す。

I. 業務管理態勢編(根本原因の究明)

1. 根本原因の究明

検査において検証する範囲は限定的であるため、検査で発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が、検証されていない部分に存在する可能性は高い。また、不備発生の根本原因を考慮せず、直接的な原因のみを考慮して改善策を実施したとしても、その効果は一時的なものとなり、同様の不備が再発する可能性が高い。もちろん、喫緊に改善を要する場合もあるが、対症療法的な改善策に終始している場合には、実効性のない作業がいたずらに増え、かえって効果的・効率的な監査業務の妨げとなる。したがって、各監査事務所において改善策を策定する際には、不備の根本原因の究明の重要性を認識し、本質的な監査の品質向上に努める必要がある。

根本原因の究明においては、まず、個々の不備の直接的な原因を的確に把握することが重要である。その際、不備発生の直接的な原因を、監査実施者個人の知識や意識、経験だけに帰するのではなく、監査チームや被監査会社の状況等も十分に理解した上で把握する必要がある。

ある。

直接的な原因には、個々の不備に対して識別される「固有の原因」と、複数の不備に共通する「共通原因」があり、共通原因が生じた原因を更に検討することで根本原因の究明につながることが多い。

2. 根本原因の究明に係る事例

これまでの検査において、不備の根本原因として挙げられる問題点は、トップの意識や経営方針、風土・文化といった業務管理態勢に係るものであることが多い。そのため、各監査事務所においては、業務管理態勢の実効性には特に留意する必要がある(図表1参照)。

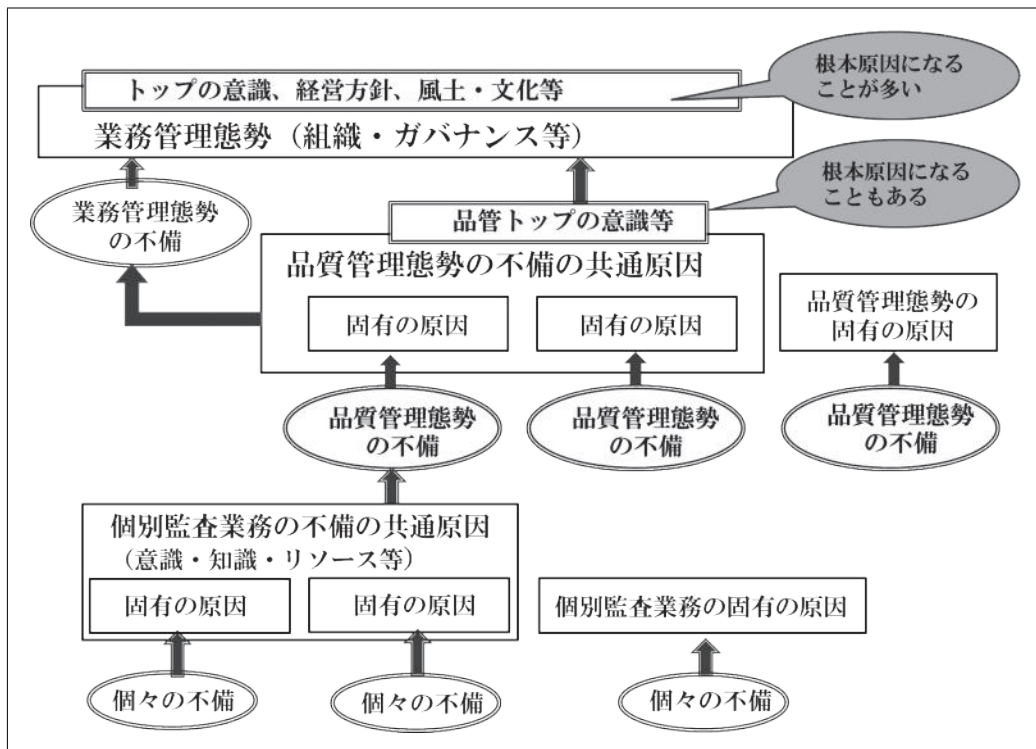
根本原因の究明の事例には次のようなものがある。

〈大手監査法人における事例〉

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因には、業務執行社員及び監査補助者が、重要な虚偽表示リスクが相対的に低いものと判断した監査領域について、企業環境の変化を踏まえたリスク評価の見直しを行う意識が不足していたことに加え、評価したリスクに適切に対応した監査手続が実施されているかを検討する意識が不足していたことにあった。また、品質管理本部は、監査事業部に対し、被監査会社の企業環境の理解を通じたりリスク評価が適切に行われ、当該リスクに対応するリスク対応手続が確実に実施されているかを確

図表1 不備と根本原因の究明 (参考イメージ)



認めるよう十分に指示しなかったという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者を含む経営執行部は、監査の品質の改善施策を構築したことにより、監査チームが被監査会社の企業環境の理解を通じた適切なリスク評価を行った上で、当該リスクに対応するリスク対応手続を適切に実施するものと考えており、その実施状況について、品質管理本部等を通じて監査事業部に確認させる必要性を十分に認識していなかったという根本原因が認められた。

II. 品質管理態勢編

1. 監査事務所の品質管理態勢

審査会検査では、品質管理態勢の維持・向上のため、監査事務所が整備した業務の執行の適正を確保するための措置が、監査事務所の規模や特性に応じたものになっているかについて検証している。

監査事務所の品質管理システムは、大手監査法人から中小規模監査事務所まで、様々な形がみられるため、検出された不備も各監査事務所の規模や特性を反映したものが多く認められている。

監査事務所の規模にかかわらず、品質管理システムを整備し運用する目的は、監査業務の品質を組織として合理的に確

保するためである。求められる品質管理態勢は、「監査に関する品質管理基準」、「品質管理基準報告書」等で規定されており、品質管理システムの整備と運用を通じて個別監査業務の品質に大きな影響を与える。品質管理システムの整備が形式的なものにとどまっている場合、当該システムが期待通りに運用されないため、個別監査業務の品質の改善に有効に機能しない。品質管理態勢が、各監査事務所の規模や特性に応じて、総合的かつ実効的に機能することで、個別監査業務の品質が合理的に確保されることになる(図表2参照)。

品質管理態勢の不備及び評価できる取組事例には次のようなものがある。

〈大手監査法人における不備事例〉

- ▶ 審査担当者は、重要な会計上の見積り等に係る重要な判断及び結論に関し、監査チームからの説明に不合理

な点が認められなかったことから、適用される会計基準等に則した検討が実施されているかとの観点からの十分な審査を行う意識が不足していた。

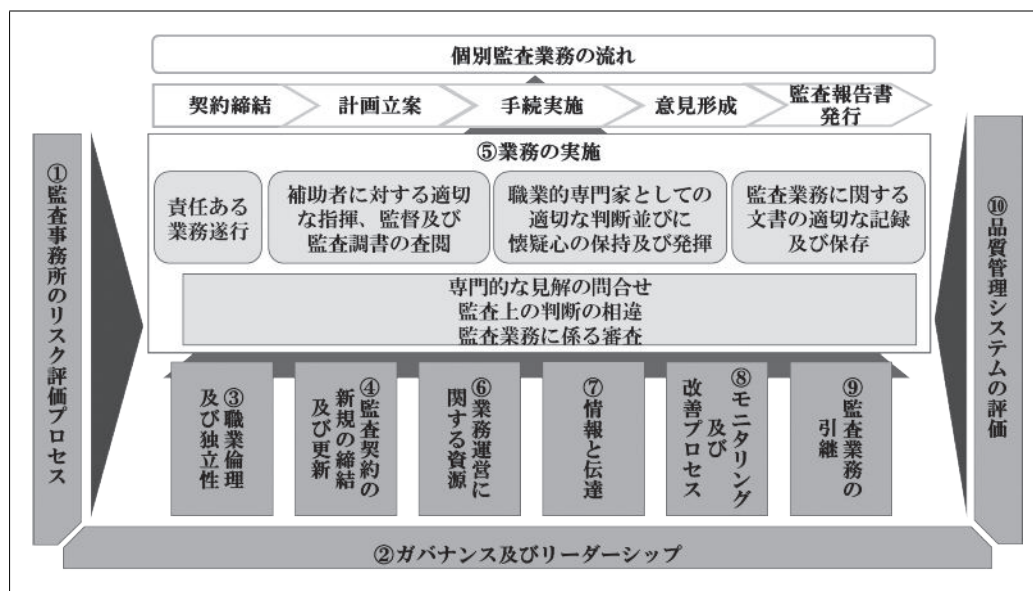
その結果、審査担当者は、監査チームが、適用される会計基準等に則した検討を行い、結論に達しているかについて、十分な審査を実施できていない。

〈準大手監査法人及び中小規模監査事務所における不備事例〉

- ▶ 業務執行社員予定者は、監査契約の新規の締結に際し、前任監査人への質問により、「不適切な売上計上」や「全社的な内部統制に係る開示すべき重要な不備」などが存在する状況を把握している。

しかしながら、当監査事務所は、監査契約の締結に当たり、「不正又

図表2 品質管理態勢と個別監査業務の関係 (参考イメージ)



は不正の疑いがあるか」、「内部統制の重要な不備があるか」などの契約チェックリストが定める評価項目に関し、上記の状況を踏まえた評価・検討を実施していない。

〈評価できる取組〉

- ▶ 監査契約の新規の締結を検討している対象会社は、前年度に売上不正が発覚したリスクの高い会社であるため、契約時のリスク評価において、不正防止に係る内部統制の構築状況を慎重に見極める必要があった。このような状況を踏まえ、監査責任者（予定者）は、経営者などの社内の者から情報を入手するだけでなく、実際の内部統制構築に係る社内体制や進捗状況等を把握するために、会社の不正再発防止策に直接関与している外部の有識者と面談するなど、経営者の主張を裏付けるための詳細かつ客観的な情報の収集を行った。

全ての監査事務所において、品質管理システムの本来の目的である監査業務の品質の合理的な確保という観点を十分に認識した上で、品質管理システムが個別監査業務に対して有効に機能するよう、各監査事務所の規模や特性に応じ、当該システムを効果的かつ効率的に整備・運用することが求められる。

2. 監査役等との連携

監査人と監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」

という。）との連携の重要性については、企業による不正な財務報告事例の発生を受けて、近時改めて強調されており、監査基準においては、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない」とされている。監査人は監査役等に対し、監査計画の策定から監査手続の実施、監査意見形成の各段階における監査の実施状況やその過程において識別した重要な状況についての情報共有を通じて監査の実効性の向上を図るほか、審査会検査や日本公認会計士協会（以下「協会」という。）による品質管理レビューの結果を踏まえた監査の品質管理上の問題点についても意見交換するなどして、両者間の連携を積極的に推進する必要がある。

令和3年3月期決算から、監査報告書に記載が求められることとなった「監査上の主要な検討事項（KAM）」については、監査人が監査役等と協議した事項の中から決定することとされており、監査人と監査役等との深度あるコミュニケーションの重要性は一層増している。監査人と監査役等がコミュニケーションを行う事項等については、監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」や同報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」に定められているので、これらの基準を理解することにも留意する必要がある。

監査役等との連携に関する不備及び評価できる取組事例には次のようなものがある。

〈準大手監査法人及び中小規模監査事務所における不備事例〉

- ▶ 業務執行社員は、監査役等とのコミュニケーションに関する監査の基準を十分に理解していなかったため、監査役等が監査人を選任する際に有用な情報である、協会から受領した「品質管理レビュー報告書」及び「フォローアップ・レビュー報告書」の内容並びに対応状況について、監査役等に伝達していない。
- ▶ 監査チームは、被監査会社の監査役会に対し、以下の項目に関する報告を行っておらず、監査役会とのコミュニケーションを十分に実施していない。
 - 会社法監査に係る監査報告書の発行後に判明した、未修正の虚偽表示
 - 金融商品取引法監査において、監査人が要請した経営者確認書の草案

〈評価できる取組〉

- ▶ 社員等に対し、法令違反等事実を発見した場合の被監査会社の監査役等に対する通知例を示すなどして、周知徹底を行っている。

また、監査事務所として、財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがあると判断した事項について、金融商品取引法第193条の3に基づく通知を被監査会社に対して行った結果、当該通知を受けた被監査会社において、財務諸表の訂正を行うとともに、適切な開示の実施に

向けた体制強化が図られた。

Ⅲ. 個別監査業務編

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。ここでは、監査役等の関心が高いと思われる、「財務諸表監査における不正」及び「監査上の主要な検討事項（KAM）」についての事例を取り上げる。

なお、本事例集では、これまで数多く指摘されている項目の事例をより強調して注意を促す観点から、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を整理している（本事例集の「Ⅲ. 個別監査業務編 監査業務の実施」を参照）。

1. 財務諸表監査における不正

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には次のようなものがある。

- ▶ 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傳票を起票している。

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要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。【大手監査法人】

- ▶ 被監査会社は、イベント制作業務を営んでいる。監査チームは、経営者、営業部門の所属長及び営業担当者には業績達成へのプレッシャーがあるとして、売上高に関し、会計期間を通した架空計上及び前倒し計上に係る不正リスクを識別し、当該不正リスクへの対応手段として、契約金額が一定金額以上となる売上取引を抽出し、契約書等の外部証憑と突合するとともに、見積書の署名と完了確認書の署名との間の筆跡の同一性の確認をすることでしている。

しかしながら、監査チームは、上記の抽出条件により抽出した売上取引の一部について、外部証憑との突合を実施していない。また、監査チームは、売上取引の一部について、完了確認書を入手しておらず、計画した筆跡の同一性の確認を実施していない。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

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。

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た場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかを判断するために、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することが求められる。さら

に、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場合には、リスク評価及び立案したリスク対応手を修正し、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ことに留意が必要である。

2. 監査上の主要な検討事項 (KAM)

KAMに関する不備及び評価できる取組事例には次のようなものがある。

▶ 監査チームは、被監査会社の連結財務諸表に係る監査報告書において、売上高の期間帰属をKAMとしたことのほか、監査上の対応として、各月の売上高及び売上総利益率の分析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、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。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

〈評価できる取組〉

▶ 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。

KAMの目的は、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報手段としての価値を向上させることにある。また、財務諸表の利用者

に対しては、KAMにより、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項を理解するのに役立つ追加的な情報が提供され、監査の透明性を高めることができる。そのため、監査人には、KAMの目的を十分に理解した上で、KAMのボイラープレート化・形骸化に繋がらないよう、適切な対応が求められる。

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を行うことが求められる。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。

おわりに

被監査会社におかれては、資本市場に対して適正な財務情報を提供する責任があることを再認識していただくとともに、監査報告書にKAMの記載が求められていることも踏まえ、適切かつ実効的な会計監査が行われるよう、監査人とのコミュニケーションをこれまで以上に積極的に行っていただければと考えている。

なお、審査会が実施した検査の結果に

については、監査事務所に対して書面を交付して通知しており、また、監査事務所はその内容等を被監査会社の監査役等に伝達することが求められていることから、伝達された情報を部分的ではなく総合的に活用して、監査事務所の品質管理

システムの整備・運用状況をより深く理解していただき、監査事務所とのコミュニケーションを深めていただければ幸いです（本事例集の「**IV. その他 検査結果の通知**」を参照）。

日本監査役協会公表物

第7回適時調査「有価証券報告書の株主総会前提出」の調査結果



- 定時株主総会前の有価証券報告書提出に関して、各社の状況把握を目的として調査を実施！
- 当協会会員のうち3月または4月決算期の上場会社である1,095社の回答結果を公表！

右記の二次元コードからすぐに関覧いただけます！
今すぐチェック！！▶▶



当協会ホームページ (<https://www.kansa.or.jp/>)
「電子図書館」のページからもご覧いただけます。