

# 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

## 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。

年次で公表している「監査事務所検査結果事例集」は、審査会検査における指摘事例や評価できる取組を具体的に紹介することで、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し、審査会としての監査の期待水準を提示するとともに、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としている。

本年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、最新の指摘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。監査事務所はその規模（人員、業務数等）によって運営状況が大きく異なることから、ⅠからⅢの各項目は監査事務所の規模別に記載している。

「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などしている。

また、循環取引や情報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ほか、本事例集の「要約版」については、図表の追加等の見直しを行い、本事例集の概要把握や中小規模監査事務所内の研修資料として活用できるよう改善している。

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）「大手監査法人」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」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」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、改善策が累積し、監査現場に負担をかけ、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。

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

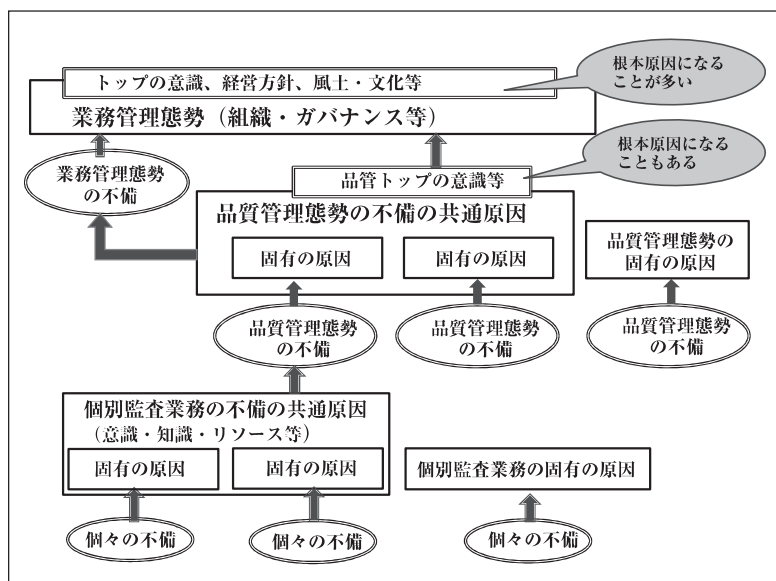
これまでの検査において、不備の根本原因として挙げられる問題点は、トップの意識や経営方針、風土・文化といった業務管理態勢に係るものであることが多いため、各監査事務所においては、業務管理態勢の実効性には特に留意する必要がある。なお、品質管理担当責任者の意識など品質管理態勢に係るものが根本原因となることもある（図表1参照）。

根本原因の究明の事例には次のようなものがある。

▶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。

<図表1>不備と根本原因の究明（参考イメージ）



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認す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。【大手監査法人】

▶当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務において、重要な不備を含む広範かつ多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備には、業務執行社員及び監査補助者において、会計基準、監査の基準及び監査の基準が求める手続の水準についての理解が不足していることや、会計上の見積りの監査に際し経営者が使用した仮定を批判的に検討しておらず、職業的懐疑心が不足しているなどの共通原因があった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者を含む社員において、監査補助者や監査チームが実施した監査手続の深度ある検討等を通じて、適切な監査の品質の確保を図るという意識が共有されていないなど、適切な監査の品質の確保に向けた組織風土が醸成されておらず、さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善施策の浸透状況や実効性を検証する必要性を十分に認識しておらず、当該検証に係る施策を立案・実施していな

いといった品質管理態勢に係る不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者は、自ら率先して監査の品質の改善に取り組む意識が不足しており、適切な監査の品質を確保するための実効的かつ組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の構築に向けてリーダーシップを発揮していないといった根本原因が認められた。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、法人の監査業務について、豊富な実務経験を有する社員や大手監査法人での勤務経験を有する専門職員が実施している以上、適正な水準の監査の品質が確保されているものと思い込んでおり、法人全体の監査の品質の水準を的確に把握できていないといった根本原因が認められた。【中小規模監査事務所】

## 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のシステムは、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」及び「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）。

品質管理態勢に関する不備としては、次の事例のように、審査の実効性の確保、業務の改善状況の確認、監査ファイルの最終的な整理及び日常的モニタリング活動の実効性に係る不備などがある。

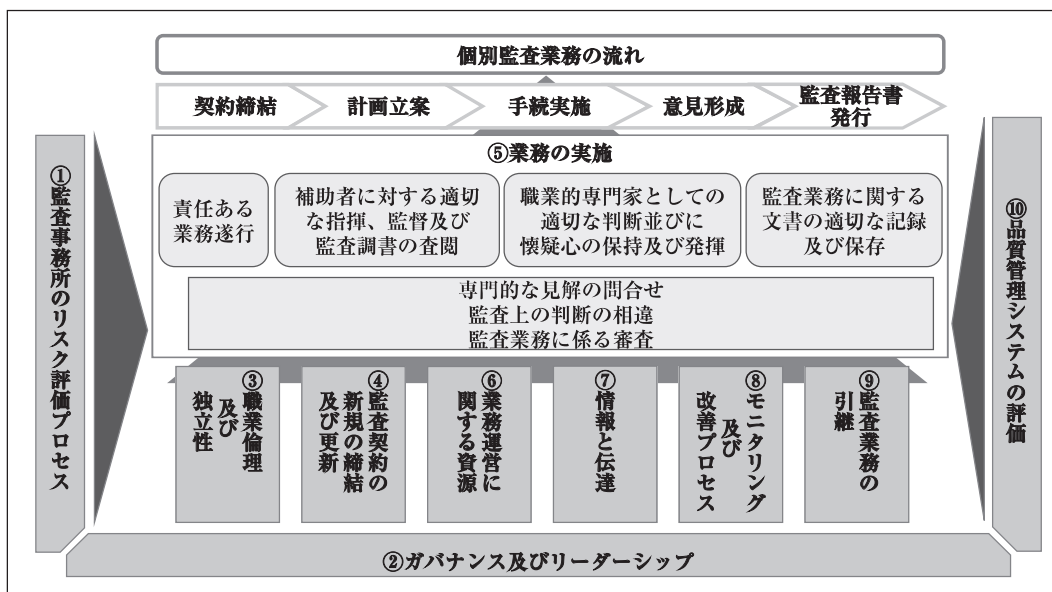
<不備事例>

- ▶ 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。【大手監査法人】
- ▶ 品質管理担当責任者は、監査チーム及び審

査担当者による自己点検の実施状況を確認する際、自己点検用チェックリストの項目にチェックが付されていることを形式的に確認するのみで、監査責任者が監査業務の改善に実効的な自己点検を実施しているか、審査担当者が改善の趣旨を踏まえた深度ある点検を実施しているか否かについて検証していない。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

- ▶ 当監査事務所は、品質管理規程において、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続並びに監査ファイルの最終的な整理を完了する期限を定めている。しかしながら、業務執行社員及び監査補助者は、監査報告書日後に実施した監査手続の結果に基づき、監査調書を新たに作成し又は修正している。また、業務執行社員及び監査補助者は、外部検査等での不備の指摘を免れるため、組織的に監査調書の改ざん行為を行っている。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】
- ▶ 当監査事務所は、品質管理システムの構築者である最高経営責任者が品質管理システムの日常的モニタリング活動の責任者を担当することについて、その適切性を検討し

<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）



ていない。また、品質管理システムの日常的モニタリング活動の責任者は、日常的モニタリング活動の実施結果を社員会に報告していない。さらに、品質管理システムの日常的モニタリング活動の責任者は、チェックリストに基づき、規程等が存在することをもって問題なしとするなど、規程等の整備状況を形式的に確認することにとどまっている。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

品質管理態勢に関する評価できる取組として、次のように、監査事務所における教育・訓練に係る取組などがある。

#### <評価できる取組>

▶月に1回の頻度で開催している研修会において、非常勤職員に年間5回以上の出席を義務付けているだけでなく、非常勤職員を研修講師として指名しており、積極的な研修受講を促している。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

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、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。各監査事務所の最高経営責任者や品質管理担当責任者は、自らの監査事務所の規模や特性に応じ適切な品質管理システムの態勢を構築し、また、必要に応じて見直すなど、適切に維持していく必要がある。

## 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。

監査人と監査役等との連携の必要性については、関係者の間に浸透してきており、連携の深度に差こそあるものの、定期的なコミュニケーションが図られている状況が認められる。一方で、コミュニケーションを行うべき項目に対する理解が不足している結果、次の事例のとおり、コミュニケーションの内容が網羅的でない事例がみられる。また、協会から品質管理レビュー実施結果通知書を受領しているものの、当該品質管理レビューの結果を監査役等へ伝達していない事例もみられる。

▶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

【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

## Ⅲ. 個別監査業務編

審査会検査における個別監査業務での不備事例は、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、「財務諸表監査における不正」、「監査証拠」、「財務報告に係る内部統制の監

査」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（図表3参照）。

## 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への対応に係る監査手続の不備としては、次の事例のように、収益認識における不正リスクの識別と評価及び収益認識における不正リスクへの対応に係る不備などがある。

▶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

＜図表3＞監査業務の実施において多数指摘されている項目に係る根拠規定及び関連する留意点

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	監査基準報告書240 第25・29・31項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 安易に不正リスクを限定していないか。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> </ul>
2. リスク評価及び評価したリスクへの対応	監査基準報告書315 第25項 同330第17・20・23項 同450第10項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項について、実証手続を立案・実施しているか。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 過年度の未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表等に与える影響を評価しているか。</li> </ul>
3. 監査証拠	監査基準報告書500 第5～8項 同520第4・6項 同530第7項 同570第15項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 被監査会社が作成した資料の信頼性を検討しているか。</li> <li>➤ 分析の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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> </ul>

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
4. 会計上の見積りの監査	監査基準報告書540 第12・13・21・22・ 23項 同500第8項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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いるか。</li> </ul>
5. グループ監査	監査基準報告書600（令 和4年6月改正前）第 29・30・39・41・42項 【参考】 監査基準報告書600（令 和4年6月改正後）第 31・33・42・45～48項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 構成単位の監査人からの報告内容に対して、グループ監査チームとして必要な追加対応を実施しているか。</li> </ul>
6. 専門家の業務の利用	監査基準報告書620 第6項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> </ul>
7. 財務報告に係る内部統制の監査	監査基準報告書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	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> <li>➤ 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。</li> </ul>
8. 監査上の主要な検討事項（KAM）	監査基準報告書701 第12項	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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。</li> </ul>

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続として、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すめている。

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。

さらに、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。

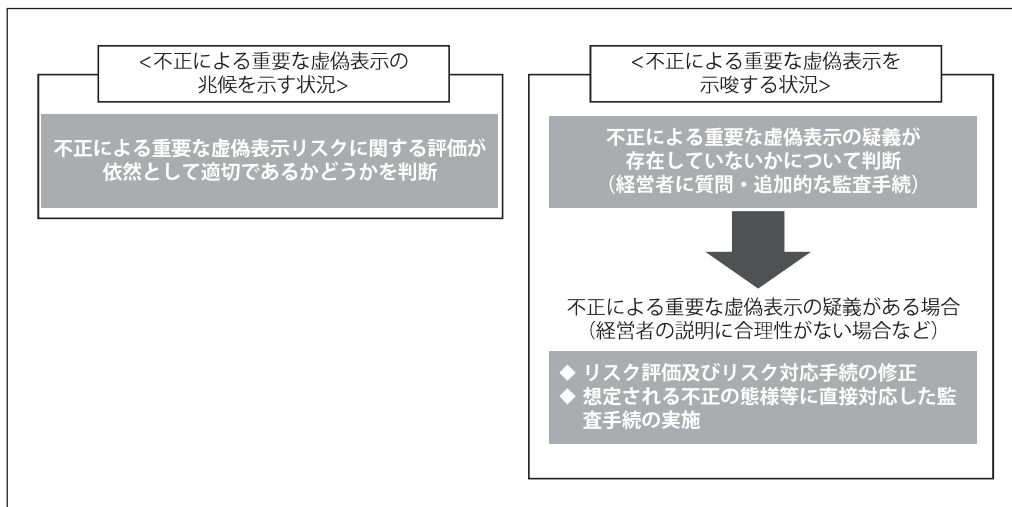
また、経営者の説明に合理性がないと判断された場合など、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合には、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならないことに留意が必要である(図表4参照)。

## 2. 監査証拠

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検証しているが、監査証拠に関する不備としては、次の事例のように、十分かつ適切な監査証拠の入手及び企業が作成した情報の信頼性に係る不備などがある。

▶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出入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

＜図表4＞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



に係る経営者による指示と手続を評価していない。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

▶監査チームは、被監査会社の未収入金の回収可能性の検討に際し、被監査会社が作成した未収入金一覧表（得意先別に本件未収入金の発生月ごとの金額を記載した表）を利用している。

しかしながら、監査チームは、未収入金の回収可能性の検討に当たり、被監査会社が作成した未収入金一覧表を利用する際、当該未収入金一覧表に記載された情報（未収入金の発生月ごとの金額）の正確性について検討していない。【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、その前提としての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、対象年度の被監査会社の事業に関する深

度ある理解が不足していることが原因となり発生している。

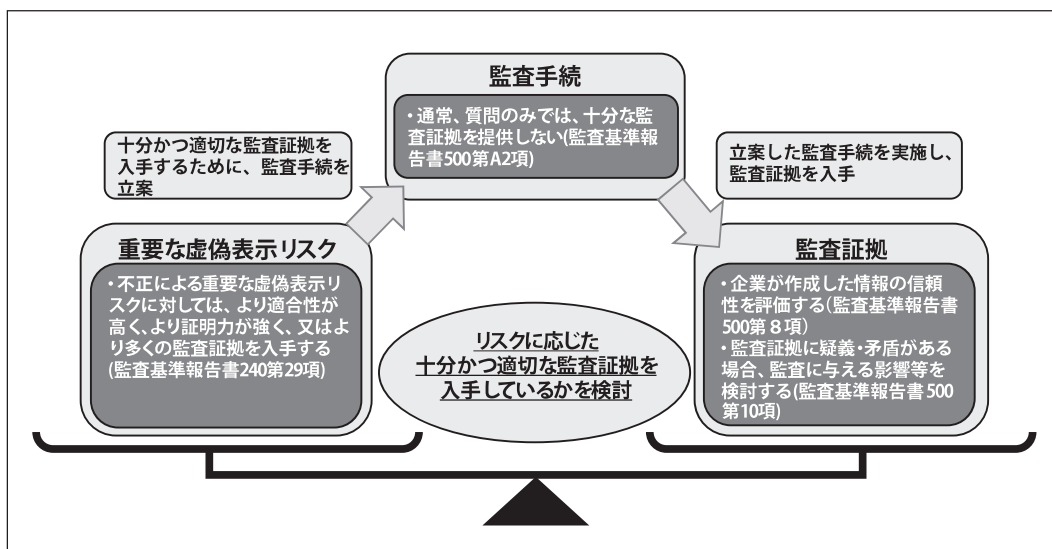
一方で、監査チームにおいて適切にリスク評価及びリスク対応手続の立案を行っているものの、監査責任者等が具体的な指示・監督及び査閲を行っていないことから、監査補助者が従前の監査手続を実施するにとどまるなど、監査計画と実際の監査手続がかい離している状況も多数みられる。このようなことから、監査を実施する際には、監査期間を通じて監査チーム内でリスク評価及び実施すべき監査手続に関する討議を十分に実施するとともに、実際に入手した監査証拠の十分性及び適切性について、査閲を通じて確認することが求められる（図表5参照）。

### 3. 財務報告に係る内部統制の監査

内部統制の監査に関する不備としては、次の事例のように、虚偽表示に対する内部統制の評価及び内部監査人の作業の利用に係る不備などがある。

▶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

<図表5> 監査証拠における求められる対応



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。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

▶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方法の妥当性について検討していない。【準大手監査法人及び中小規模監査事務所】

監査人は、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・運用状況及び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。

このような要請に応えるべく、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。

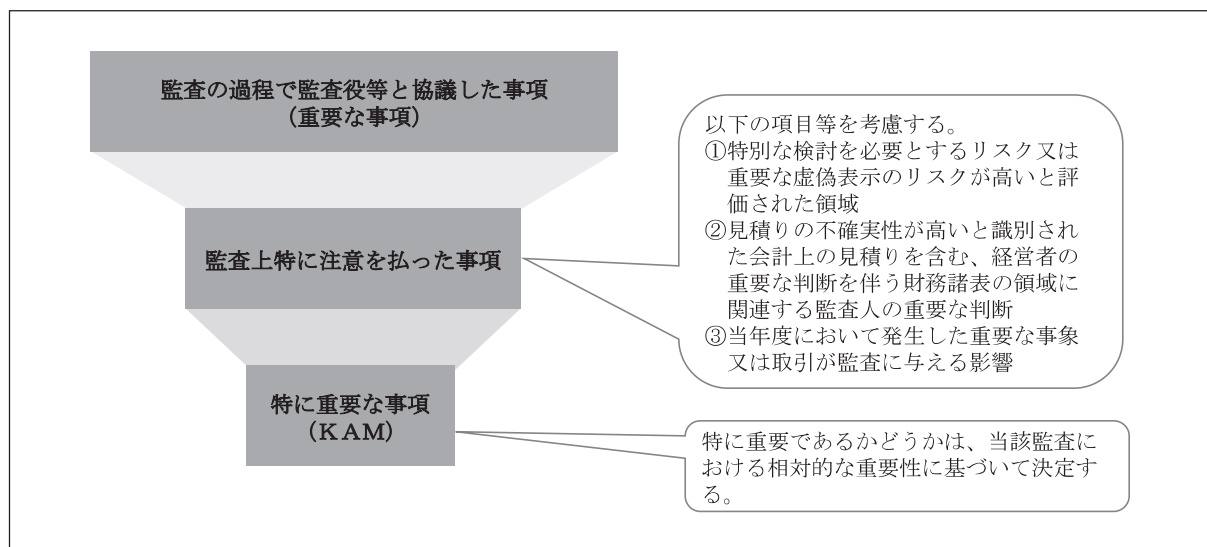
特に、新規に評価対象としたプロセス、特別な検討を必要とするリスクに関連するプロセス等、リスクが高いと判断される領域に対しては、十分かつ適切な監査証拠が入手できたか、慎重に評価することが求められる。

#### 4. 監査上の主要な検討事項 (KAM)

KAMに関する不備事例としては、次の事例のように、監査上の対応に係る記載の不備などがある。

▶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

<図表6> KAMの決定プロセス



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】

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・形骸化につな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（図表6参照）。

## 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、監査事務所とコミュニケーションを深めていただければ幸いである（本事例集の「IV. その他 検査結果の通知」を参照）。