

監 査 事 務 所  
検 査 結 果 事 例 集

平 成 2 8 年 7 月  
公認会計士・監査審査会



## [ 目次 ]

はじめに.....	1
監査事務所に求められる対応 .....	2
取締役、監査役、投資者等の皆様へ .....	3
本事例集の利用に際しての留意事項 .....	4
I. 根本原因の究明 .....	7
II. 品質管理編 .....	15
品質管理業務の実施 .....	17
大手監査法人編 .....	19
1. 業務改善への取組 .....	19
2. 品質管理のシステムの運用 .....	21
中小監査事務所編 .....	24
1. 業務管理体制 .....	24
(1) 業務改善への取組 .....	24
(2) 内部規程の整備、周知及び運用 .....	26
(3) 法令諸基準の遵守 .....	27
(4) 情報管理 .....	29
(5) インサイダー取引防止 .....	31
2. 職業倫理及び独立性 .....	33
3. 契約の新規の締結及び更新 .....	36
(1) 監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスクの評価 .....	36
(2) 監査業務の引継 .....	39
4. 採用、教育・訓練、評価及び選任 .....	41
(1) 教育・訓練 .....	41
(2) 評価、報酬及び昇進 .....	42
(3) 選任 .....	44
5. 監査調書 .....	46
(1) 監査調書の作成及び査閲 .....	46
(2) 監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存 .....	48
6. 監査業務に係る審査 .....	50

7. 品質管理のシステムの監視	53
共通事項	56
監査役等との連携	56
(1) 会計監査人と監査役等との連携	56
(2) 不正・違法行為発見時の対応	57
III. 個別監査業務編	59
監査業務の実施	61
1. リスク評価及び評価したリスクへの対応	65
(1) 監査計画	66
(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	67
(3) 評価したリスクに対応する監査人の手続	68
(4) 業務を委託している企業の監査上の留意事項	69
(5) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価	70
(6) 情報システムに関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	71
2. 監査証拠	72
(1) 監査証拠に共通する事項	73
(2) 確認	77
(3) 分析的手続	78
(4) 監査サンプリング	80
(5) 関連当事者	81
(6) 継続企業の前提	82
(7) その他	83
3. 会計上の見積りの監査	85
(1) 会計上の見積りの監査に共通する事項	85
(2) 関係会社株式の評価	88
(3) 債権評価	89
(4) 棚卸資産の評価	90
(5) 固定資産の減損	91
(6) のれんの評価	92
(7) 繰延税金資産の回収可能性	93
(8) 退職給付債務	95
(9) 資産除去債務	95
4. グループ監査	97
5. 専門家の業務の利用	101
6. 財務諸表監査における不正	103
(1) 監査チームの討議、リスク評価手続とこれに関連する活動	104

(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価 .....	105
(3) 評価した不正リスクによる重要な虚偽表示リスクへの対応 .....	106
(4) 監査証拠の評価 .....	110
7. 財務報告に係る内部統制の監査 .....	111
(1) 内部統制の評価範囲の検討 .....	112
(2) 内部統制の評価の検討方法 .....	113
(3) 不備の程度の評価 .....	114
(4) 経営者の評価の利用 .....	115



## 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維持・向上のために監査事務所に対する検査を実施してきた。

審査会検査においては、業務管理体制、職業倫理及び独立性、監査契約の新規の締結及び更新、監査業務の実施、監査調書、監査業務に係る審査、品質管理のシステムの監視等、監査事務所における監査の品質管理に関する事項について、多岐にわたり指摘しており、検査で確認された指摘事例等については、平成 20 年 2 月以降、「監査事務所検査結果事例集」として取りまとめ、公表してきている。

本事例集は、審査会検査における主要な指摘事例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維持・向上に向けた自主的な取組を促進し、審査会として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・監査役や投資者等の市場関係者に対する参考情報の提示を行うことを目的としたものである。

なお、本年版については、昨年版を対象に実施したアンケートでのご意見等を反映させ、「Ⅰ．根本原因の究明」及び「Ⅱ．品質管理編」において、内容に応じて大手監査法人とそれ以外の監査事務所の事例に区分して記載するなど、利用者の利便性を高めるように改訂を行っている。

（本年版に対するご意見・ご要望提出先）

公認会計士・監査審査会事務局 審査検査室内 専用アドレス  
iiu.cpaob@fsa.go.jp

## 監査事務所に求められる対応

近時の不正会計事案などを契機として、改めて会計監査の信頼性が問われる状況になっている。各監査事務所においては、このような状況を十分理解した上で、本事例集に掲載されている指摘事例やその発生原因等を参考として、個別監査業務や品質管理のシステムについて自ら点検するとともに、品質管理のシステムに不備事項が発見された場合には、当該不備事項の改善にとどまらず、その根本的な発生原因を究明し、当該発生原因の改善に取り組むことが必要である。

理事長などの監査事務所における最高経営責任者（以下「最高経営責任者」という。）及び品質管理のシステムの整備及び運用に責任を有する者（以下「品質管理担当責任者」という。）は、発生した不備の根本原因を十分に分析し、適切な改善策を策定・実行するとともに、監査事務所全体への浸透を徹底する必要がある。また、品質管理のシステムの整備・運用は、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が個人の責任のみで取り組むべき問題ではなく、監査事務所の社員全員で取り組むべき問題であることを念頭に、品質管理のシステムの不備につながる根本原因を特定した上で、監査事務所の各社員においても、その改善に組織的に対処することが求められる。

また、品質管理編「監査調書」や個別監査業務編「監査業務の実施」に記載のとおり、監査上の重要な事項について適切な監査調書が作成されていないような場合、これは単に文書化の問題ではなく、必要な監査手続が実施されていると認められない場合がほとんどであることに留意すべきである。さらに、適切な監査調書が作成されていないこと背景には、当該監査チームの知識、経験又は能力の問題にとどまらない、監査事務所全体における審査、定期的な検証及び教育・訓練（特に監査補助者に対する査閲）等に係る問題が含まれていることに留意すべきである。

審査会検査においては、監査事務所の規模による問題点の特徴として以下が検出されている。

大手監査法人においては、組織の規模が大きく、複数の事業部等が設けられていることに加え、遠隔地にも拠点があるが、部門間や本部と拠点との意思疎通が円滑に行われておらず、法人としての施策を全ての部門の末端まで浸透させることが出来ていない、組織の末端までモニタリングするための実効性のあるシステムが構築できていない、という問題点が挙げられている。

とりわけ、大手監査法人においては、品質管理業務や個別監査業務において、単に監査の基準の準拠にとどまることなく、より高い品質に向けた改善に取り組むことが期待される。

準大手監査法人においては、合併や新規被監査会社の獲得で規模を拡大しているケースが多く、法人としての一体運営が十分になされていないといった問題点や、法人の規模拡大に対して品質管理のシステムの機能の整備が追いついていないといった問題点が挙げられている。

中小監査事務所においては、最高経営責任者及び品質管理担当責任者に品質管理業務の重要性の認識が不足している、各社員が監査事務所の運営を最高経営責任者に依存し主体的に取り組んでいない、などの問題点に加え、品質管理のシステムの整備のための経営資源不足といった問題点も挙げられている。

各監査事務所は、上記のように、規模によって問題点が異なって生じる点にも十分留意し、それぞれの状況に応じて適切に対応することが必要である。



## **取締役、監査役、投資者等の皆様へ**

被監査会社の取締役や監査役等と外部会計監査人との関係については、平成 27 年 5 月施行の改正会社法や、平成 27 年 6 月に適用された、コーポレートガバナンス・コード等の関連規定等の整備がなされたが、一方で、上場大企業による大規模な会計不正が発覚し、大手監査法人に対しても行政処分が下されている。

そのような中、投資者保護や資本市場の信頼性確保の観点から、外部会計監査人候補を適切に選定・評価するための基準の策定や、高品質な監査を可能とする十分な時間の確保等が監査役等に求められるなど、取締役、監査役等の責務がより強調され、また、外部会計監査の充実・強化に向けた取組の重要性も増しており、取締役や監査役等には、適正な外部会計監査の確保に向けて適切な対応を行うことが一層求められている。

特に、監査役等においては、本事例集を十分に活用し、外部会計監査人における品質管理の状況及び品質管理レビューや審査会検査の結果等について積極的に質問するなどにより、外部会計監査人との連携を充実・強化するとともに、外部会計監査人の適切な評価や十分な監査時間の確保等を行い、適正な外部会計監査が行われるための対応をされることを期待している。

本事例集は、監査事務所における監査の品質の維持・向上に向けた自主的な取組の促進等の観点に加え、上場会社等の取締役・監査役や投資者等の市場関係者に対する参考情報の提示という観点から、最近の不正会計事案に関するものも含め、審査会検査で確認された指摘事項を取りまとめたものであり、市場関係者においても、会計監査の実態把握等の参考になると考えている。また、会計専門家だけでなく一般の方々に対しても、監査事務所の状況等について、できるだけ分かりやすい形で情報提供することとし、「監査事務所の概況（平成 28 年版モニタリングレポート）」として取りまとめている。こちらも併せて参照されたい。

なお、本年は「監査役等から会計監査人に対する質問例」を添付していないが、監査役等においては、日本監査役協会から公表された「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」（平成 27 年 11 月）に監査役等から会計監査人に対する質問例が詳細に記載されていることから、当該指針を踏まえ対応されることを期待している。

## 本事例集の利用に際しての留意事項

### 1. 記載事例について

- (1) 本事例集は、検査で指摘した事例の中から比較的新しいものを中心に編集したものであるが、本事例集に掲載されていない事例について、審査会としてこれを重視していないことを意味するものではない。
- (2) 掲載した事例は、趣旨を変えない範囲で事実の省略や変更を行なっている場合がある。
- (3) 掲載事例数は、大手監査法人とそれ以外の監査事務所（準大手監査法人及び中小規模監査事務所 以下「中小監査事務所」という。）<sup>1</sup>、あるいは、検証項目ごとの検査における指摘数等を反映しているものではない。
- (4) 事例としては記載されなかった不備についても、監査事務所や監査チームとして留意すべき事項や、不備の改善として望まれる監査手続等について、関連する項目の留意点に含めて記載している場合がある。
- (5) 指摘の根拠となる基準等の規定が複数ある場合については、主たる規定を引用している。

### 2. 今年版の主な変更点

- (1) 監査事務所は、その規模により運営方法などの特性が異なり、特に品質管理態勢については、規模・特性により検査結果事例の傾向が異なることを踏まえ、「Ⅰ. 根本原因の究明」及び「Ⅱ. 品質管理編」については、本年度より、大手監査法人と中小監査事務所に事例を区分している。
- (2) 「Ⅰ. 根本原因の究明」では、(1)で述べたように、本年度より大手監査法人と中小監査事務所に区分するとともに、従来同様、根本原因の検証の重要性について記載するとともに、根本原因はどのようなものかが理解できるよう、これまでの審査会検査において確認された根本原因について類型化し、事例を紹介している。
- (3) 「Ⅱ. 品質管理編」では、(1)で述べたように、本年度より大手監査法人と中小監査事務所に区分するとともに、従来同様、品質管理に関する項目ごとに、検査における「着眼点」、

---

<sup>1</sup>審査会では、監査事務所等をその規模に応じて下記のとおり分類している。

- ・大規模な監査法人（大手監査法人）  
上場会社をおおむね 100 社以上監査し、かつ常勤の監査実施者が 1,000 名以上の監査法人
- ・大規模な監査法人に準ずる規模の監査法人（準大手監査法人）  
大手監査法人以外で、比較的多数の上場会社を被監査会社としている監査法人
- ・中小規模監査事務所  
中小監査法人（大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査法人）並びに共同事務所及び個人事務所

「検査結果の概要」、監査事務所に「求められる対応」を記載した上で、指摘事例の内容を具体的に紹介している。

- (4) 「Ⅲ. 個別監査業務編」では、指摘事例について、監査手続の不備の重要性などが理解できるよう、被監査会社を巡る事業環境、監査状況など事例の背景を可能な範囲で記載するとともに、監査品質の向上に資するものという観点で事例を見直したため、記載事例の総数は減少している。

各項目の変更点として、従来の「他者の作業の利用」を、「4. グループ監査」と「5. 専門家の業務の利用」に分け、また、不正会計が相次いで発覚している状況を鑑み、「6. 財務諸表監査における不正」を中心に、関連する内容の記載を充実させている。なお、昨年版まで項目としていた「金融機関の監査」に記載されていた内容については、不備の性質に従い各項目に含め記載している。

(用語の定義)

- 「法」：公認会計士法
- 「規則」：公認会計士法施行規則
- 「監査事務所」：監査法人、共同事務所又は個人事務所
- 「協会」：日本公認会計士協会
- 「金商法」：金融商品取引法
- 「品質管理レビュー」：日本公認会計士協会が同協会会則第 122 条に基づき実施するレビュー
- 「不正リスク対応基準」：監査における不正リスク対応基準

# I . 根本原因の究明



## (原因分析の必要性)

審査会検査の結果、多くの監査事務所において、品質管理レビューや定期的な検証等により発見された不備事項に対し、不備が発生した原因の究明を十分に行わずに、形式的な改善策を策定・実施している状況がみられている。このため、改善策を実施したとしているにもかかわらず、同一の不備や同様の不備が再度発生しているケースが監査事務所の規模にかかわらず散見されている。

検査等で発見された不備は、一部の不備が表面化したものに過ぎず、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監査事務所内に存在する可能性が高いこと、また、不備発生の直接的な原因のみを考慮して講じる個々の改善策について、その効果を打ち消すような根本原因の存在も考えられることから、根本原因を考慮した改善策を講じずに、直接的な原因に対処するだけの改善策にとどまった場合には、監査事務所全体としての品質管理のシステムの改善が実効性のないもの又は不十分なものとなり、本質的な改善にはつながらず、監査事務所における監査の品質の向上が図られなくなる。

このように、根本原因の究明は、監査事務所における不備の本質的な改善のために不可欠であり、監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）においても、監査事務所及び監査監督当局における不備事項の根本原因分析等の重要性が指摘されているところである。

このため、これまでも審査会検査において被検査事務所による不備の発生原因の分析とそれを踏まえた改善策の策定の必要性を指摘していたが、より一層の促進を図るために、「平成27年度監査事務所等モニタリング基本計画（審査・検査基本計画）」で根本原因の検証の必要性を明記した。

このような不備の根本原因として挙げられている問題点は、特定の監査事務所固有の問題ではなく、表面化しているか否かにかかわらず、広く監査事務所一般に存在しているものもあると考えられる。例えば、法人の経営状況、法人の職階別人員構成、法人の品質管理の風土等に係る問題点が挙げられる。

そのため、各監査事務所においては、不備の根本原因の究明の重要性を認識するとともに、品質管理レビューや定期的な検証等の結果、発見された不備事項については、形式的な改善を図るのではなく、以下の事例を参考にしつつ、根本的な発生原因を究明し本質的な対応を図ることにより品質管理のシステムの向上に取り組む必要がある。

なお、規模や特性により検査結果事例の傾向が異なることを踏まえ、根本原因の分析について本年より大手監査法人の事例と中小監査事務所の事例と分けて記載することとした。

## 1. 大手監査法人

大手監査法人では、品質管理体制は形式的には整備されているものの、引き続き個別監査業務において多くの不備事項が検出されていることから、その運用面を含めた有効性に何らかの不備があると考えられる。

これまでの審査会検査において確認された不備の、大手監査法人における根本原因は以下に大別できる。

### (1) 品質管理に対する認識不足

大手監査法人には数千人規模の人員が所属し、また、地方を含め複数の事務所が存在することから、通常、事業部長等によって管理される数百人からなる複数の事業部門を設けて運営されている。

このような状況において、組織の末端まで品質管理の水準を向上させるためには、品質管理体制の形式（組織・手続）を整備するのみならず、最高経営責任者をはじめとした経営層の強いリーダーシップのもと、各事業部等が、施策を監査チームまで浸透させることが必要である。

しかしながら、経営層の品質管理に関する認識も含めたリーダーシップや、事業部等の取組に問題が生じている場合がある。

なお、上記の根本原因の具体的な内容として以下の事例が検出されている。

- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、業務執行社員が監査の品質管理に係る能力や監査の品質に対する意識を一定水準以上に概ね保持しているものと認識しており、当監査法人が行う監査の品質について危機感を十分に有していない。
- 最高経営責任者、品質管理担当責任者及び業務執行社員が、自らの所属するネットワーク・ファームの品質管理の方針に従い厳しく管理されていることから、当監査法人の社員及び海外のメンバーファームの構成員が実施する監査業務の品質を過度に信頼する風土が存在する。
- 最高経営責任者をはじめとした経営層において、大局的な観点から業務の見直しを行う風土や、現場の監査チームにおける監査の品質を自ら向上させる風土が醸成できていない。
- 監査での品質改善業務を担っている各事業部等は、最高経営責任者をはじめとした経営層の方針を踏まえて監査チームに監査の品質を改善させるための取組を徹底させていない。

### (2) 改善策の検証が不十分

最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、巨大で複雑な組織の末端まで改善策を浸透させるためには、各事業部等の実情を把握し、組織の末端まで品質管理に関する施策が浸透し



ているかどうかを検証し、検証した結果を更なる改善につなげることが必要である。加えて、各事業部等は、自ら率先して監査の品質を改善するための施策に取り組む必要がある。

しかしながら、改善策が実際に運営されているかどうかについて十分な検証がされていないことに問題が生じている場合がある。

なお、上記の根本原因の具体的な内容として以下の事例が検出されている。

- 品質管理担当責任者は、定期的な検証及び期中レビューにより、全ての監査の品質を一定水準以上に向上できているか検証することとしているが、これらの手段を組み合わせ用いても、早急に改善を要する監査業務に関する監査手続への適時な対応になっていないなど、実効性のあるモニタリングを実施する態勢を構築していない。
- 各社員の品質管理に係る能力についての情報が十分に蓄積されていないことから、当該能力に係る分析がまだまだ十分には進んでいないほか、各社員に対する再教育等の個別の対応措置についても未実施となっている。
- 品質管理上の指摘に係る改善措置について、一斉点検の対象が上場会社に限定されて実施されているなど、不十分な点が見られる。
- 各社員の品質管理に係る能力や監査の品質に対する意識をいまだ的確に把握できていないほか、品質管理本部及び各事業部等による被監査会社の監査リスクの把握も徹底されていない。また、このように社員の能力、監査リスク等の把握が徹底されていないことから、リスクに見合った業務執行社員・独立審査担当社員が選任されていない監査業務が見られるなど、被監査会社の監査リスクに見合った監査チームの組成が徹底されていない。
- 最高経営責任者及び品質管理責任者が、指摘事項に対する改善策について、これまでの慣行から現場に指示を行うにとどまっており、改善策の適切性や実効性に係る検証の必要性を認識しておらず、検証していない。

## 2. 中小監査事務所

中小監査事務所は、その規模や成り立ちも様々であり、品質管理の水準も事務所によって大きく異なる。しかし、組織が比較的小さく、品質管理体制など組織による監査チームへの支援を十分に行うことが難しいことは共通しており、業務の運営や品質管理の水準が、最高経営責任者も含めその監査事務所に所属する個人の力量や、所属する人員と事務所との関係に大きく依拠する場合が多いことが特徴として挙げられる。

そのような背景のもと、これまでの審査会検査において確認された不備の根本原因としては、大別して、

- ① 監査事務所の経営管理態勢、経営方針（評価・報酬等の動機付けの方針を含む）又はビジネスモデル
- ② 最高経営責任者及び品質管理担当責任者による品質管理に対する取組
- ③ 各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制、等

に係る問題点が挙げられる。

準大手監査法人には、監査法人間での合併や積極的な新規監査契約の受嘱により、業務を拡大しているケースが多く見受けられる。その中で、業務が拡大しているにもかかわらず品質管理のシステムを十分に整備、運用できていない事例や、被合併法人の一部において監査の基準の趣旨や要求事項を十分に理解していないことから、合併後においても監査業務ごとの品質管理の水準を一定にすることが出来ていない事例など、合併後の組織の一体運営に関する指摘を行っている。

なお、上記の根本原因の具体的な内容として以下の事例が検出されている。

### （1） 監査事務所の経営管理態勢、経営方針（評価・報酬等の動機付けの方針を含む）又はビジネスモデルに関連する事例

- 社員報酬をそれぞれの担当する監査チームの損益を基礎として決定しているなど、各社員が個人事務所としての意識が強く、品質管理の改善や問題解決については、各監査チームが監査チーム内で対応し、他の監査チームの社員が口を出しづらい風土が醸成されている。
- 業務執行社員は、被監査会社と良好な関係を保ってさえいれば、安定した監査収入が得られると考えていることから、被監査会社との関係維持に意識が向いており、監査の基本である投資者及び債権者のために監査を行うという意識が希薄である。

- 全ての社員が兼業を行っており、最高経営責任者を除く社員については、法人の品質管理業務にほとんど関与しておらず、監査法人としての組織的監査を実施する態勢を構築できる状況になく、また、最高経営責任者がガバナンスを効かせにくい環境にある。
- 経営理念・経営方針を定めておらず、法人運営に関する明確な方向性がない中、最高経営責任者が、他の社員が自分よりも公認会計士としての経験や監査経験が長いことを過度に評価しており、法人の業務運営については、自分がリーダーシップを発揮しなくても、他の社員が適切に業務を遂行するだろうと考えていたことから、法人の業務運営に係る社員間の相互牽制を働かせるための態勢を構築していない。
- 監査事務所は検査基準日において、法が規定する業務管理体制の社員要件を満たしていないほか、監査を実施するための人的資源を十分に確保していないなど、監査リスクに見合った組織的監査を実施する態勢を構築できていない。

## (2) 最高経営責任者、品質管理担当責任者及び業務執行社員による品質管理に対する取組に関連する事例

- 最高経営責任者及び業務執行社員は、過去の監査経験に基づき被監査会社の主張を信頼し、不正リスクに対する感度が低くなっている。特に、一部の業務執行社員においては、監査リスクの高い被監査会社の主張を過度に信頼し、批判的に検討していないことに加え、現行の会計及び監査の基準を理解していない。
- 各社員が、法人設立以前において、監査事務所の品質管理業務や上場会社の監査意見の形成を行った経験が乏しく、監査の基準で要求される水準に関する理解・知識が不足しており、監査事務所の品質管理業務や上場会社の監査業務については、これまでの経験で十分に対応できるものと思い込んでいるため、監査の品質及び専門的能力を向上させる姿勢が欠如している。
- 品質管理担当責任者が、合併への対応等に追われ、監査チームに対して監査の基準を踏まえた上での監査ツールの活用を十分に徹底させておらず、実施された改善状況を十分検証していないなど、監査の基準が要求している水準を満たしていない監査チームの品質改善のための十分な対応ができていない。
- 監査事務所の実施する教育・訓練の内容が上場会社の監査に対応するものとなっていないことなどから、業務執行社員を含む監査実施者において、現行の監査の基準についての理解が不十分なものとなっている。
- 最高経営責任者は、個人事務所経営時より長期に渡り被監査会社に関与していることや、当監査法人において新規受嘱した被監査会社について自らがリスク評価を行っていることから、被監査会社の監査リスクを把握できていると過信している。
- 最高経営責任者は、監査責任者及び監査補助者は監査経験が長く、被監査会社に継続的に関与していることから、最高経営責任者が把握している監査リスクを伝えさえすれば、監査チームが当該リスクに対応した監査手続を実施すると思込んでいる。

- 協会の品質管理レビューの指摘事項については、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、指摘事項に関連する事項と同様の問題点が他の監査業務にも生じていないかを網羅的に検証しておらず、また、指摘事項の発生原因を十分に検討せずに、指摘事項をそのままチェックリストに記載している。
- 組織が拡大する中、品質管理部等の品質管理に関連する組織体制を構築しているものの、現状における組織全体を俯瞰した上で、当該組織が機能しているかについて、その実効性を検証していない。
- 最高経営責任者が、監査業務間で監査の品質の水準に差が生じていることなどを認識しながら、業務拡大等を検討する際に、当監査事務所における現状での品質管理のシステムの実効性について十分な確認を行っておらず、その実態を把握していないため、業務執行社員の変更等の措置以外に、当監査事務所の監査業務全般における監査の品質を高い水準に維持・向上させるための具体的な措置を講じていない。

### (3) 各社員の職責に対する自覚、社員間の牽制に関連する事例

- 各社員は、監査環境の変化の中、大きな監査事故につながる可能性が低い状況においては、自らの変化を好まず、従前の品質管理の方法や監査手続を積極的に見直さないなど、法人の監査の品質を維持・向上させる姿勢が不十分である。
- 最高経営責任者以外の各社員は、当監査法人が最高経営責任者の個人事務所を母体に設立され、主要な被監査会社の受嘱については最高経営責任者が中心的な役割を果たしてきたことから、当監査法人は最高経営責任者の個人事務所という意識が強く、法人運営の多くを最高経営責任者に依存している。
- 品質管理のシステムに関する最終的な責任を負う者を社員会としていることから、各社員が社員会の構成員としての自覚と責任を持って監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用を行う必要があるにもかかわらず、最高経営責任者を含む個々の社員は、監査事務所の運営に関する責任を自覚しておらず、社員会を有効に機能させていない。

## II. 品質管理編



## 品質管理業務の実施

### 概要

審査会検査では、品質管理体制の維持向上のため、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する。

「Ⅱ. 品質管理編」においては、審査会検査で検出した不備事例について、「監査事務所における品質管理」（品質管理基準委員会報告書第1号）の条項に沿って紹介している。

### 本年版における主な変更点

品質管理のシステムは、監査事務所の規模や特性に応じて構築されていることから、監査の基準における品質管理のシステムについての要求事項への対応についても、構成員を何千人と抱える大手監査法人から、比較的小規模な中小監査事務所まで、様々な形での対応が見られる。また、これまで検出された不備も、そこに至る背景もあわせ、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。

このような中、平成28年3月に審査会より公表された「公認会計士・監査審査会検査の実効性の向上～大規模監査法人を中心に～」において、大手監査法人については、品質管理体制の形式（組織・手続）は整備されているものの、その運用面を含めての有効性に不備があることを指摘していることや、昨年実施した事例集に対するアンケートにおいて、事例集利用者から監査事務所の規模を踏まえた事例の記載が求められていることも踏まえ、事例集利用者が、品質管理のシステムに関し、監査事務所の規模や特性に応じて情報を活用できるよう、本年版より、「Ⅱ. 品質管理編」について「大手監査法人編」と「中小監査事務所編」に分けることとした。

なお、準大手監査法人から検出された不備等に関連する情報のうち、特徴的な内容については「中小監査事務所編」において記載している。

### 発生した不備の分析

監査事務所の規模にかかわらず、品質管理のシステムを整備し運用する目的は、組織としての監査業務の品質を合理的に担保するためとされている。

しかしながら、監査事務所においては、品質管理のシステムの整備が形式的なものにとどまっている場合がある。この場合には、当該システムが適切に運用されず、個別監査業務の品質の改善に有機的に連動しないなどの原因により、監査事務所として構築した品質管理のシステムが期待通りに機能せず、不備を生じさせたケースが多く見られる。

大手監査法人においては、品質管理のシステムの整備に関する不備は近年ほとんど検出されていないものの、個別監査業務の不備が依然として多く検出されていることから、品質管理のシステムの運用面に不備があると考えられる。具体的には、監査調書の査閲、審査及び定期的な検証といった分野で運用面に関する不備を多く指摘している。

また、審査会検査や品質管理レビュー等により過去に指摘された個別監査業務の不備が、適切に改善されず、引き続き他の個別監査業務において指摘されている。その場合、原因として品質管理のシステムの運用に不備があると判断する場合がある。

例えば、不備の改善のために立案された施策が、監査チーム等、組織の全体に浸透していないことから、期待していた改善策の効果が発揮されず、過去に指摘されたものと同一・同様の不備が検出されるといった事例において、本部における品質管理の担当部署と監査現場との意思疎通が適切に実施されておらず、不備の改善のための趣旨が共有されていないため、品質改善のための施策が形式的なものにとどまり、業務執行社員をはじめとした監査実施者において不備の改善に対する理解が不足していた、といった指摘をしている。

中小監査事務所においては、品質管理のシステムの整備・運用の両面にわたり、引き続き広範な領域において不備が検出されている。また、大手監査法人と同様に、個別監査業務の検査において、過去に審査会検査や品質管理レビュー等で指摘された不備が適切に改善されていない事例が検出され、その原因が品質管理のシステムに因ると判断された事例も多く見られる。この原因として、最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理業務の目的についての認識や知識が不足していることから、品質管理のシステムの整備・運用が適切に実施されていないケースに加え、監査の品質に直接的に影響を与える品質管理のシステムの整備・運用に十分な経営資源を投入せず、不備に至るケースも見られる。

なお、準大手監査法人に見られる特有の原因として、合併や新規被監査会社の獲得で規模を拡大しているケースにおいて、本部体制の未構築等、法人規模の拡大に比して品質管理のシステムの機能の整備が追いついていないため、不備の発生に至ったものも挙げられている。具体的には、審査、教育・研修等の品質管理のシステムの各機能の責任者は任命されていたものの、当該機能を統括し、監査の品質に責任を有する責任者が存在しないため、品質管理業務及び個別監査業務に内在する不備を検出できていないなどの事例がある。

### **求められる対応**

全ての監査事務所において、品質管理の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うえで、品質管理の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。具体的には、監査事務所の最高経営責任者及び品質管理担当責任者は品質管理のシステムの目的や重要性を認識し、自らが率先して組織全体に品質管理のシステムの本来の目的を理解させるとともに、監査業務の品質の改善のための施策を組織の末端まで浸透させた上で、その効果について常に検証する必要がある。

なお、監査事務所が定める品質管理の方針と手続の内容や範囲は、監査事務所の規模や人員構成、組織運営の特質、監査事務所がグローバル・ネットワークに属するか否かなど、様々な要因に影響される。監査事務所の最高経営責任者及び品質管理担当責任者等は、これらの点を踏まえ、自らの監査事務所の規模や特性に応じ適切な品質管理のシステムの態勢を構築し、また、必要に応じ見直すなど、適切に維持していく必要がある。



## 大手監査法人編

### 1. 業務改善への取組

#### 着眼点

大手監査法人については、品質管理のシステムに関して一定の水準の整備が出来ていることから、審査会検査においては、定期的に検査を行う際、前回審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善状況について重点的に検証している。具体的には、原則、複数の個別監査業務を選定し、各個別監査業務における指摘事項の改善状況を項目ごとに検証するとともに、改善が不十分な事項が認められた場合、その原因・背景となる業務管理体制上の問題点を把握するなど、大手監査法人が実施した業務改善の実効性について検証している。

#### 検査結果の概要

大手監査法人においては、審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対する取組は本部における品質管理の担当部署の主導のもと立案され、研修や通達等により各監査チームに周知される。その後、各監査チームは当該取組の内容を踏まえ、それぞれの被監査会社のリスクに応じて実際の監査手続を見直すなど、適切な対応を実施することで末端までの監査の品質の改善が達成されることとなる。

しかしながら、一部の大手監査法人においては、引き続き前回審査会検査や品質管理レビューと同一・同様の不備が指摘されている。この原因として、審査会では、不備に対する改善の過程において、改善策を組織全体に浸透させる取組や、個々の監査チームの理解、又は法人全体への改善策の浸透度合の検証など、品質管理のシステムの運用の様々な段階で不備を検出している。特に、業務執行社員が多数の監査業務を担当している監査チームや、他事業部等との人事交流がなく人材が固定している事業部及び地方事務所において、業務改善の取組が浸透していない事例が指摘されている。

また、監査チームにおける個別の業務改善が適切に行われなかった原因として、実際に監査の改善に取り組む監査チームを主導する立場にある業務執行社員に起因するものが多く指摘されている。具体的には、業務執行社員は、監査の基準や自ら担当している被監査会社の監査業務を現場に任せきりにして、監査チームを適切に指導できていないという内容が指摘されている。

#### 求められる対応

大手監査法人には、数千人規模の人員が所属し、また、地方を含め複数の事務所が存在することから、通常、事業部長等によって管理される数百人からなる複数の部門を設けて運営を行っている。そのため、業務改善に向けた対応として、本部における品質管理の担当部署による施策を組織の末端まで浸透させ、十分な効果を上げるためには、品質管理部門など限られた部門による対応に留まらず、法人の構成員全体における品質管理業務に対する理解のもと、事業部長等の監査法人のマネジメント層とともに法人全体を挙げて対応することで期待された効

果が達成されると考えられる。

特に、最高経営責任者は、自らが率先して、組織の末端まで業務改善の趣旨が行き届くよう、全構成員、特に各監査チームを主導する立場にある業務執行社員に対し、品質管理や業務改善を促す必要がある。その上で、品質管理担当責任者は、最高経営責任者の指示のもとで適時・適切な施策を立案・実施し、事業部長等は、品質管理や業務改善を自ら実行するだけに留まらず、的確な指示等を行い、自らマネジメントする監査実施者に対しても適切な対応を促す必要がある。

また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、事業部長等とともに、改善状況をモニタリングするための実効性あるシステムを構築するとともに、検証の結果、問題が認められた場合には、速やかにその解消に向けた適切な対応を行う必要がある。

### 事例 1) 改善状況の確認

品質管理担当責任者は、審査会検査等での指摘事項に対し、改善のために作成したチェックリストの使用を監査チームに推奨するにとどめており、業務執行社員に改善を確かめるような指示や、審査担当社員に改善されたかどうか確認するような指示を行っていないなど、改善が指摘を受けた監査業務以外の監査業務にも浸透していることを十分に確かめていない。

また、業務執行社員は、監査チームにおける監査補助者とのコミュニケーションと、監査補助者に対する信頼感から、審査会検査等の指摘事項が改善されているかどうかについて監査調書を通じた確認を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 事例 2) 施策の浸透 (独自の風土の存在)

ある特定の事業部は、事業部固有のメンバーが中心になり運営してきた経緯等により、本部や他の事業部等との人事交流が少なく、人材が固定化していた。そのため、当該事業部においては、法人の方針に依らずに独自の経営方針による業務運営を採用するなど、独自の風土を形成していた。

そのため、当該事業部においては、本部の指示が十分に浸透せず、その結果、審査会検査等での指摘事項に対する改善を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 《留意点》

上記のほかにも、業務改善の取組が有効に機能していないことについて、品質管理担当部門によるモニタリング等が行われず、各監査チームの対応状況が確認できなかったことから、適切な改善指導が出来ないまま次の審査会検査を迎え、結果として未改善の状況が検出される事例が見られる。

これに対し、審査や定期的な検証等の品質管理のシステムを活用し、監査法人における改善の進捗状況を適時に把握することも有効な手段として考えられる。

## 2. 品質管理のシステムの運用

### 着眼点

大手監査法人においては、品質管理のシステムの整備についての不備は近年ほとんど検出されていないものの、個別監査業務では依然として不備を検出している。審査会では、その原因として、品質管理体制の形式（組織・手続）は整備されているものの、その運用面も含めた有効性に何らかの不備があると考えている。

そのため、検査においては、監査法人が自ら整備し運用している品質管理のシステムが、各監査チームの実施している監査の品質の維持・改善に繋がらず、結果として監査上の不備の発見・防止に至らない状況となっていないかといった観点から、個別監査業務に関連する品質管理のシステムに関して運用上の不備の有無を検証している。

### 検査結果の概要

品質管理のシステムの運用面に関して、審査会検査では監査調書の査閲、審査及び定期的な検証といった分野で多く不備を指摘している。具体的には、査閲を行う業務執行社員等、審査担当者及び定期的な検証の担当者が、被監査会社を取り巻く環境変化や被監査会社の実態、あるいは監査チームの実施した監査手続を十分に理解せず、個別の監査業務に内在していた不備を発見できていないなどの不備が生じている状況が多く見受けられる。

その原因としては、業務執行社員や審査担当者など、社員間において監査の品質に対する意識や品質管理に関する能力に格差があり、その格差を品質管理担当部門が十分に把握できておらず、結果として適切な業務執行社員や審査担当者が配置されていないことや、監査チームがマニュアルや本部の指導に頼り、監査の品質確保に関して主体的に検討していないことなどを指摘している。

### 求められる対応

業務執行社員は、監査チームのメンバーの能力や経験を勘案した上で、メンバーを指導・監督し、監査業務を十分かつ適切に遂行できるように導く責任を有していることを認識し、監査計画段階から監査意見の形成まで主体的に関与する必要がある。

また、審査担当者は、重要な事項について、監査手続及び監査調書に記載された監査証拠を評価し、監査意見の形成過程に問題ないことを確認するなど、監査業務が十分かつ適切に実施されていることを検討する必要がある。

その上で、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、査閲を行う業務執行社員や審査担当者等が適切に業務を実施できるよう態勢を整備する必要がある。

具体的には、各社員の監査の品質に対する意識、品質管理に関する能力及び被監査会社の企業環境に基づく監査リスクを把握した上で、適切な業務執行社員や審査担当者等を選任するとともに、例えば、業務執行社員を原因とする業務改善の実施上の不備が検出された場合には、監査法人全体として品質管理に関する業務執行社員の能力の再評価を行い、能力に応じた適切

な配置及び監査業務を担当する業務執行社員に対する再教育等を実施するなどの措置を講じることが考えられる。

また、大手監査法人では、監査及び関連する業務を効果的かつ効率的に実施するため、監査手続が記載されている電子監査調書や、審査や定期的な検証に利用されるチェックリスト等のコンテンツが活用されているほか、監査実施上の困難な問題に関して、本部で協議し助言・解決を行う相談機能や審議制度などが整備されている。このようなシステムは監査法人全体において監査の品質を一定水準にするために役立つ一方、監査チームが監査の品質に関して主体的に検討する意識を低下させる側面もある。

最高経営責任者及び監査責任者を含む監査チームは、上記のようなシステムの利点と限界を十分理解した上で、適切な監査業務の実施に努める必要がある。

### 事例 1) 審査の実効性の確保

審査員は、特別な検討を必要とするリスクに対する監査手続等、重要な監査領域について、監査チームによる説明内容が十分かつ適切な監査証拠に裏付けられているかの観点から、監査チームが行った監査上の重要な判断とその結論に関する監査調書の検討を十分に実施していない。

(監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項)

### 事例 2) 定期的な検証の実効性

品質管理担当部署は、定期的な検証で指摘を受けた不備の是正措置として、監査チームが追加的に実施した監査手続について、監査チームの判断が十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているかの観点から監査調書の検討を十分に実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 50・51 項)

#### 《留意点》

審査及び定期的な検証においても、査閲と同様、監査調書を通じた検討を行うことで、監査チームによる説明の内容を記録により客観的に評価することが要求されていることに留意が必要である。

### 事例 3) 監査調書の査閲

- ▶ 業務執行社員等は、監査補助者の実施した監査手続が十分かつ適切であるとの先入観から、十分な査閲や指導を行っておらず、監査手続の不備を査閲により発見できていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 31・32 項、監査基準委員会報告書 220 第 15・16 項)

- ▶ 業務執行社員等は、監査調書の査閲により監査証拠の十分性及び適切性を確認する意識や査閲による監査補助者の教育の重要性についての意識が不足していることから、

監査手続の不備を査閲により発見できていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第31項、監査基準委員会報告書220第15・16項)

《留意点》

期末監査等限られた時間の中、適切な査閲及び査閲を通じた監査チームの指導を行うために、適切に監査調書の査閲の内容、時期、範囲を計画するなどの対応が求められる。

## 中小監査事務所編

### 1. 業務管理体制

#### (1) 業務改善への取組

##### **着眼点**

審査会検査は、原則として品質管理レビューに関する報告を踏まえて実施されるものであり、検査においては、前回審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善状況について重点的に検証している。具体的には、原則、複数の個別監査業務を選定し、各個別監査業務における指摘事項の改善状況を項目ごとに検証するとともに、改善が不十分な事項が認められた場合、その原因・背景となる業務管理体制上の問題点の把握に努めている。

##### **検査結果の概要**

業務改善の取組において、以下の事例に示すとおり、品質管理レビューの指摘事項の改善に向けた取組が十分に実施されておらず、複数の指摘事項について、改善措置が未実施又は改善が不十分となっている監査事務所が見られる。

それらの発生原因としては、品質管理担当責任者等が、品質管理レビューの指摘の趣旨を踏まえずに、研修による単なる指摘事項の周知や、指摘事項の改善チェックリストに記載された項目のみを点検するよう指示を行うなど形式的な対応にとどまっていること、監査事務所において監査業務全体を対象として業務改善を図るという姿勢が欠けていることや、指摘事項の改善の実効性のあるモニタリングを実施する態勢を構築していないことなどが考えられる。

また、監査調書の査閲を行う業務執行社員、審査担当者や定期的な検証担当者等が、自らの業務の趣旨を十分に理解せず、監査調書の形式的な査閲やチェックリストの形式的な実施により業務を完了させていること、監査業務に係る知識等の習得などを監査実施者に任せきりにし、監査事務所が主体となって、監査実施者の適性の維持・向上や能力開発等を行っていないことなどから、個別の監査業務に内在している同一・同様の不備を発見できず、業務改善が行われていない事例も多く見られる。

##### **(評価できる取組)**

品質管理レビューにおいて多くの不備を指摘された監査事務所において、以下のような対応が実施されていた事例があった。

- ・ 最高経営責任者による、全ての監査業務に対する指摘事項等の改善状況の直接の確認
- ・ 事前審査制度の導入など、監査における問題点を早期に発見できる態勢の構築
- ・ 監査チームごとのディスカッションによる業務改善事項の理解と対策の周知

##### **求められる対応**

監査事務所においては、品質管理レビューや審査会検査での指摘の趣旨を踏まえて、改善す

べき範囲や内容を十分に理解した上で、指摘事項に対する改善措置を具体的に策定し、実施する必要がある。また、指摘された個別監査業務のみならず、他の個別監査業務においても同一・同様の不備が存在しないか確認するとともに、監査事務所として策定した改善措置が適切に実施されているかについて、十分に検証し、監査事務所が実施する監査業務全般において業務の改善を図る必要がある。

### 事例 1) 改善のための具体的な手続の策定・実施

- ▶ 品質管理担当責任者は、各監査チームに対し個別監査業務における不備事項に対して指摘された改善勧告事項の周知を行っていたが、指摘された事項そのものの内容は監査チームに周知していたものの、指摘された項目に関連する会計上の見積りなどにおける同様の項目について、各監査チームでの監査手続に反映させるための具体的な指示をしていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

- ▶ 監査実施者は、品質管理レビューの指摘を改善するためのチェックリストを利用する場合において、例えば、「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実施されていない」という指摘に対して、仕訳入力の実証等を実施したことをもって、「実施済」欄にチェックを付し、経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかの検討や企業の通常の取引過程から外れた重要な取引等について不正を示唆するものであるかどうかの検討を実施していないなど、指摘の趣旨やそれに基づく改善すべき監査手続の範囲を踏まえた確認を行っていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 事例 2) 改善のための具体的な方針・手続の周知

品質管理担当責任者は、品質管理レビューの指摘事項や改善計画を、定期的な検証のチェックリストへ反映しているものの、指摘が発生した原因や改善計画の趣旨の説明を職員に対して実施しておらず、また、非常勤職員に対しては指摘事項の内容を郵送するのみであるなど、改善のための具体的な方針・手続の周知徹底を図っていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 事例 3) 改善状況の確認

最高経営責任者は、品質管理レビュー等での指摘事項について、指摘事項の改善策を周知し、定期的な検証を通じて改善状況を確認しているものの、定期的な検証の対象とならなかった業務については、改善状況の検証を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 《留意点》

業務改善への取組として、品質管理レビュー等の指摘事項についての改善措置の実施状況を検証するために、改善チェックリストを作成し、各監査チームに改善状況の自主点検をさせているものの、各監査チームは、監査事務所の改善計画書記載の具体的な改善措置の内容に照らして、実施した監査手続の十分性等を詳細に点検していない。このため、業務の改善がなされていない事例が見られる。

また、改善チェックリスト等を使用する場合には、指摘事項の具体的な改善措置を監査事務所の構成員に周知するとともに、品質管理担当責任者や業務執行社員は、指摘の趣旨やそれに基づく改善すべき手続の範囲を踏まえて改善状況の点検を行う必要があることに留意する。

## (2) 内部規程の整備、周知及び運用

### 着眼点

審査会検査においては、監査事務所における内部規程の整備、周知及び運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査の品質を合理的に確保するために、監査事務所の規模・実態等を十分に考慮した内部規程を整備しているか。
- ▶ 内部規程の制定・改定の際に、規程間の整合性を十分に確認するほか、実務指針の改定等に応じて、随時内部規程の見直しを行うなどして、その適切性の確保に努めているか。
- ▶ 品質管理担当責任者等は、監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）やその他の職員に対し、内部規程を確実に配付し、また、必要に応じて、口頭での説明を行うなどして、その周知を徹底しているか。
- ▶ 品質管理担当責任者等は、監査実施者等による内部規程の遵守状況を適時に監視するなどして、その遵守を徹底しているか。

### 検査結果の概要

内部規程の整備、周知及び運用において、以下の事例に示すとおり、独立性や非監査業務の提供等に関する内部規程の整備及び契約管理に係る規程運用に関する不備事例が見られる。

上記のような不備の発生原因としては、監査事務所に適用される法令諸基準の理解が不十分であること、監査事務所の実態等に応じた修正を行うことなく、協会が提供する「監査の品質管理規程」の雛形をそのまま内部規程として採用していることなどが挙げられる。

### 求められる対応

監査事務所においては、内部規程が、法令諸基準に準拠した上で各監査事務所の実態に即したものとなっているかについて改めて検証の上、内部規程に従った業務運営が行われているか十分な検証・見直しを行うとともに、実態に即した業務フローを確立するなど、内部規程の適切な整備、周知及び運用に向けた業務管理体制を構築する必要がある。



### 事例 1) 独立性に関する規程の整備

- ▶ 品質管理担当責任者は、監査事務所の規程において、報酬依存度が 2 期連続して 15% を超える場合でも、3 期目の報酬依存度が 15% を下回ればセーフガードの適用を回避できることとしており、監査事務所の規程が「独立性に関する指針」を適切に反映していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

- ▶ 品質管理担当責任者は、独立性について、「インサイダー取引防止規程」において業務提供先の特定有価証券等の取引禁止を、また「行動倫理基準」において過大な接待・贈答の禁止等を規定しているのみで、規程を網羅的に整備していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

### 事例 2) 内部規程の運用

最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、「契約管理規程」において、顧客と非監査業務の契約を締結する場合には、全社員に対して契約締結の事実を通知するとともに、契約内容の審理を依頼するとしているにもかかわらず、大半の非監査業務の契約を締結する際、全社員への通知及び審理を行っていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

#### 《留意点》

協会等が提供する雛形が充実してきたこともあり、規程が存在しないなど整備上の不備に対する指摘は減少してきているものの、雛形等をそのまま採用し、監査事務所の実態に即していない規程となっていることから、実際には機能していないといった運用が散見されている。

また、ここに記載されている事例のほか、社員会の運営に関する不備も指摘されている。

### (3) 法令諸基準の遵守

#### 着眼点

公認会計士及び監査法人に対しては、公認会計士法その他の法令諸基準において、業務の適切性を確保するなどの観点から、各種の制限、義務等が課されている。審査会検査においては、関連する法令諸基準の遵守状況や遵守に向けた業務管理態勢の整備・運用状況等について検証している。

#### 検査結果の概要

法令諸基準の遵守という観点では、社員の競業禁止の遵守のための規程の不備のほか、業務管理のための社員要件の充足の不備や、定款における監査事務所のために記載された事項と実際の業務内容に齟齬がある事例が見られる。特に、業務管理のための社員の要件の充足については複数の不備が指摘されている。

これらの不備事項の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、法令諸基準を十分に理解していないことや、法令諸基準の遵守状況の確認が必要とされる各業務について、当該確認作業に係る実施担当者や業務フローを明確かつ具体的に定めていないことなどが挙げられる。

### **求められる対応**

監査事務所においては、法令諸基準の遵守状況の確認が必要とされる業務を特定し、当該確認作業に係る実施担当者を選任するなどして、適切な業務管理体制を構築し、法令諸基準を遵守する必要がある。

#### **事例 1) 社員の競業の禁止**

監査法人として、各社員の個人事務所等において、監査法人と競合する業務が行われていないかを把握するための手続や競業に係る具体的な承認手続を内部規程において定めていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

#### **事例 2) 監査法人の業務管理体制の整備 (社員要件の充足)**

最高経営責任者は、社員の総数の過半数が、公認会計士の登録を受けた後、3年以上監査証明業務に従事している者であるという要件を、監査事務所が満たしていないにもかかわらず、改善のための措置を講じていない。また、業務報告書において、公認会計士の登録を受けた後3年以上監査証明業務に従事している社員の人数について、当該業務経験が3年に満たない社員3名を含めて記載している。

(法第 34 条の 13 第 1 項、第 34 条の 16 第 2 項、同施行規則第 25 条、第 38 条 1・2 項、品質管理基準委員会報告書第 1 号第 28 項)

#### **事例 3) 監査法人の定款記載目的事項と業務の実施内容**

当監査法人は、定款に記載されている法人の目的事項について、財務書類の監査又は証明の業務(法第 2 条第 1 項業務)に限定しているにもかかわらず、財務書類の調整又は財務に関する調査、立案若しくは相談の業務(法第 2 条第 2 項業務)であるコンフォート・レター作成業務を実施しており、業務範囲が定款に合致していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 31 項、法第 34 条の 5)

#### **《留意点》**

その他、定款変更に関する届出が法定の提出期限内に行われていないなどの不備が指摘されている。

## (4) 情報管理

### **着眼点**

公認会計士は、業務の実施において、日常的に、被監査会社等の機密情報が記載された紙媒体の資料や機密情報が保存された PC を持ち運ぶほか、被監査会社の担当者等と業務に関する情報のやりとりに電子メールを利用している。また、監査事務所や外部のサーバーに、電子化された監査調書や調書化する前の電子データを保管している。このため、監査事務所には、IT 環境等にも十分かつ適切に配慮した情報管理体制の整備・運用が求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査事務所における情報管理体制の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査事務所が保有する情報の種類等を分析するなどして、情報漏えいのリスクを的確に把握しているか。
- ▶ 監査事務所として、当該リスクに見合ったセキュリティポリシー等の情報管理に係る内部規程を適切に整備・運用しているか。
- ▶ 情報管理に係る責任者は、監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）及びその他の職員が情報管理に係る内部規程を遵守しているかを随時監視するなどして、その遵守を徹底しているか。

### **検査結果の概要**

以下の事例に示すとおり、監査事務所の情報セキュリティに関する内部規程で定められている情報漏えい防止措置を適切に実施していないといった不備、業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合の取扱いルールを定めていないといった不備事例等が見られる。

なお、指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 情報管理に係る責任者等が、情報セキュリティに係る内部規程を形式的に整備するだけで、PC 等を利用する監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）に運用を任せきりにしている。
- ・ 情報管理に係る責任者等が、監査実施者は情報セキュリティに関する内部規程を遵守していると過信し、監査事務所における内部規程の運用実態を把握するための措置を実施していない。
- ・ 情報管理に係る責任者等が、監査事務所の情報機器の使用実態に応じた規程の整備を行っていない。

### **求められる対応**

被監査会社等の機密情報の電子化進展に伴い、膨大な電子データ等を入手する機会が増加しているにもかかわらず、情報管理体制に関する不備の発生は依然として多い。監査事務所においては、情報漏えいが監査事務所の運営に重大な影響をもたらす可能性があることを十分に認識した上で、各監査事務所における情報機器の利用等の実態に即した情報管理体制の整備を加速させる必要がある。

### 事例 1) 情報セキュリティに関する内部規程の整備・運用

情報管理担当責任者が、求められる情報セキュリティ対策の水準や対象を理解しないまま、形式的にセキュリティポリシー等の策定及びセキュリティ実施状況の点検を行っているため、以下のような不備が見られる。

- ・ セキュリティポリシー等により、情報漏えいを防止するための方針等を定めているものの、情報が漏えいした場合における対応方針や手続等を定めていない。
- ・ 保有データの重要度に応じた分類、保存データのバックアップや暗号化、重要な電子データにアクセスする場合における監査実施者の ID とパスワードの設定が行われていない。
- ・ 監査事務所の全構成員から徴求すべき「セキュリティポリシー遵守状況報告書」が一部の構成員から提出されていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項、法第 27 条、IT 委員会実務指針第 4 号 III 1・IV 2・5・10)

### 事例 2) 非常勤の監査実施者に対する情報セキュリティに関する内部規程の運用

品質管理責任者は、非常勤職員が個人 PC を監査業務で利用する場合、個人 PC に監査業務に係るデータが残っていないことを確認することを「情報セキュリティ規程」において定めているにもかかわらず、「情報セキュリティに係るチェックリスト」を形式的に確認するのみで、実際には当該 PC に監査業務に係るデータが残っていないか確認していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項、法第 27 条、IT 委員会実務指針第 4 号 IV 2・5・V 2)

### 事例 3) 業務でのインターネットサーバーの使用に際してのセキュリティ

ファイルサーバーとして、大手インターネット関連会社の提供するインターネットサーバーサービスを利用しているが、業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合に必要なセキュリティに関する取扱いルールを定めていない。このため、サービス提供業者の定期的な評価に当たって、サービス提供業者について、不正アクセス対策状況や再委託先の有無の確認等、セキュリティ対策の状況の検討を行っていない。

(倫理規則第 6 条第 1・3 項、IT 委員会実務指針第 4 号 III 3、IV 2・3)

#### 《留意点》

事例 2 に記載されているように、非常勤職員が個人 PC を監査業務で用いる場合には、非常勤職員に常勤職員と同じ作業をさせ、扱う情報も同じであれば、常勤職員と同レベルの対策をとる必要があることに留意する。

## (5) インサイダー取引防止

### **着眼点**

資本市場の信頼性を確保するという重要な社会的使命を担っている公認会計士が、業務で知り得た企業の内部情報を利用してインサイダー取引に関与したような場合、公認会計士監査に対する信頼は大きく揺るがされることになりかねない。

また、公認会計士がインサイダー取引に関与した場合には、関与した本人が責任を問われるのは勿論のこと、所属する監査事務所の信頼性にも大きな影響を与えることにもなり得る。各監査事務所においては、構成員によるインサイダー取引の防止に向けて、実効性ある措置の実施が不断に求められる。

上記を踏まえ、審査会検査においては、インサイダー取引防止体制の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、構成員によるインサイダー取引防止に向けて、実効性ある手続を内部規程により定め、周知しているか。
- ▶ 監査事務所として、内部規程で定められたインサイダー取引防止措置を適切に実施するとともに、必要に応じて、構成員による特定有価証券等の取引の確認等の監視措置を実施しているか。

### **検査結果の概要**

以下の事例に示すとおり、「インサイダー取引防止規程」の雛形を参考に内部規程を整備しているものの、当該規程の運用の不備が見られる。

なお、指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ インサイダー取引防止管理者等が、内部規程に基づき実施すべきインサイダー取引防止措置を網羅的に把握していない。
- ・ インサイダー取引防止管理者等が、構成員によるインサイダー取引防止措置の遵守状況について確認することなく、構成員が関連規程を適切に遵守しているものと思い込んでいる。

### **求められる対応**

監査事務所においては、インサイダー取引が資本市場に与える悪影響についての社会一般の認識が深まっていることを再度認識した上で、当該取引の防止のために、より一層実効性のある対応をとる必要がある。

具体的には、協会公表の「インサイダー取引に関する Q&A」（平成 20 年 9 月 2 日）等を十分に参照の上、インサイダー取引防止規程の整備、周知及び運用状況を改めて検証するとともに、インサイダー取引防止体制の強化の要否等についても検討するなど、適切な対応を行う必要がある。

#### 事例 1) インサイダー取引防止に係る研修の実施

品質管理担当責任者及び研修担当社員は、インサイダー取引防止のための研修を過去に一度実施したのみで、その後、インサイダー取引に係る規制が改正され、当該改正後に社員の加入や監査補助者の新規採用を行っているにもかかわらず、インサイダー取引防止のための研修や、専門職員のインサイダー取引防止のための研修状況の調査を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・19 項、法第 26 条)

#### 事例 2) インサイダー取引防止に係る誓約書の提出

品質管理担当責任者は、全構成員に業務提供先の特定有価証券等の売買等を禁止する旨等を定めた「インサイダー取引防止規程」を遵守する「インサイダー取引防止規程遵守誓約書」の提出を義務付けているものの、採用時に提出させているのみで、それ以降、構成員に対する特定有価証券等の取引の確認等の監視措置など、インサイダー取引防止措置を講じていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 19 項、法第 26 条)

#### 《留意点》

上記事例のほか、「インサイダー取引防止規程」において、インサイダー取引について注意を喚起するために、構成員に対して業務提供先を記載したリストの配付を行うことや、構成員に対して自己のためにする業務提供先の特定有価証券等の売買等を行わない旨の誓約書を提出させることが定められているにもかかわらず、インサイダー取引防止管理者は、業務提供先を記載したリストを配付していないなど、インサイダー取引防止に係る内部規程の運用面における不備事例が見られる。

## 2. 職業倫理及び独立性

### 着眼点

公認会計士による監査が関係者の信頼を得るためには、監査人が特定の利害に関係することなく公正不偏の態度を保持し、財務諸表の適正性について公正な判断を下すことが重要である。このため、監査事務所においては、監査人として公正不偏の態度を保持していることを客観的に示すべく、職業倫理及び独立性の遵守に関する方針及び手続を策定することが求められるほか、監査責任者においては、自らが当該方針及び手続を遵守することに加え、補助者による当該方針及び手続の遵守状況を確認することが求められる。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査事務所における職業倫理及び独立性について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、独立性の保持が要求される全ての対象者から、独立性の保持のための方針及び手続の遵守に関する確認書を、少なくとも年に1度入手しているか。  
また、対象者の区分に応じて、適切な確認手続を実施しているか。
- ▶ 監査事務所として、監査契約の新規の締結や更新に際し、内部規程で定められた独立性の確認手続を実施しているか。  
また、監査報告書の発行に際し、独立性の状況に変更がないことを適切な方法で確認しているか。
- ▶ 監査事務所として、独立性の確認手続に際し、確認対象者に対して、被監査会社の子会社等に係る最新かつ正確な情報を提供した上で、確認手続を実施しているか。
- ▶ 監査事務所は、報酬依存度、就職制限、守秘義務、贈答接待等の職業倫理の遵守に関する方針及び具体的な手続を定めて周知し、監査実施者に遵守させているか。  
また、監査実施者は、内部規程で定められた職業倫理の遵守に関する方針及び手続に従っているか。
- ▶ 監査事務所は、法令上求められているローテーション制度を遵守するために長期間の関与に関する方針及び手続を定め、適切に運用しているか。

### 検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、内部規程等で定められた独立性の確認手続を適切に実施していないなどの不備事例が見られる。それらの不備の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、独立性の確認手続に関し、実施手順（被監査会社の連結子会社等に係る最新情報の把握方法等を含む。）、実施時期や実施担当者を具体的に定めていないことなどが挙げられる。

#### （評価できる取組）

中小規模監査事務所の中には、大会社等である依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合において、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準に低減するために、①監査意見を表明する前に、他の監査事務所の公認会計士による審査を依頼しようとする際、②監査意見を表明した後に、他の監査事務所の公認会計士による定期的な検証を受けようとする際、審査等を依頼する公認会計士の監査経験や能力及び独立性を十分に考慮した選任を行っているほか、当該

公認会計士への依頼に当たり、監査実施上の問題点、特別な検討を必要とするリスク、監査チームが実施した監査手続及び結論等について十分な説明を行っている事例が挙げられる。

### **求められる対応**

監査事務所においては、職業倫理及び独立性に係る内容について、依然として多くの不備が発生していることから、監査の信頼性の確保に向けて、適時に、かつ網羅的に独立性に関する確認手続を実施する態勢を早急に構築する必要がある。

#### **事例 1) 監査実施者に対する独立性の確認**

品質管理担当責任者は、社員から提出された独立性チェックリストに、「監査業務の主要な担当社員以外の社員等が、長期間関与しているか」などの確認項目に対する回答として、「該当あり」との記載があることやチェック漏れがあることを見落としている。  
(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 20・21・23 項)

#### **事例 2) 監査契約の新規の締結の際の独立性の確認**

品質管理担当責任者は、監査事務所が定めた独立性の保持のための方針及び手続において、監査契約の新規受嘱に際し、監査事務所の全監査実施者から「監査人の独立性確認書」等を入手することとされているにもかかわらず、新規に受嘱した監査業務の業務執行社員予定者及び補助者予定者からこれを入手するのみで、他の社員等から入手していない。  
(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 23 項)

#### **事例 3) 監査証明業務と非監査証明業務の同時提供**

上場している被監査会社に対して、監査チームが監査以外の業務を提供した際、品質管理担当責任者及び監査責任者は、当該業務が同時提供可能であることの検討を行っていない。  
(法第 24 条の 2、第 34 条の 11 の 2、同施行規則第 6 条、独立性に関する法改正対応解釈指針第 4 号第 5 項)

#### **事例 4) 被監査会社一覧表の作成不備**

品質管理担当責任者が、被監査会社等に関する最新の情報を一元的に集約し、当該情報を年次の独立性の確認時に配付する「被監査会社一覧表」に反映させるための措置を講じていないことなどから、独立性の確認手続の際に配付された「被監査会社一覧表」から複数の被監査会社の記載が漏れている。  
(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 20・21・23 項)



#### 事例 5) 報酬依存度の算定

最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、協会の「独立性に関する指針」等の内容を誤って解釈していたため、セーフガードの導入の可否を判定する際の報酬依存度の算定において、分母として用いる会計事務所等の総収入として、本来含めるべきではない、社員が代表取締役を務めている不動産賃貸事業の収入や兼業する税理士法人の収入で当該社員に帰属しない収入を含めて算定している。

(独立性に関する指針第 220 項・222 項、職業倫理に関する解釈指針 Q13)

#### 事例 6) 業務執行社員の関与期間

品質管理担当責任者は、業務執行社員等のローテーションに係る基礎資料の作成を事務職員任せにし、また、各社員が自らの関与期間について確認していると思込んでいることから、事務職員が作成した基礎資料の正確性を検証していない。そのため、品質管理担当責任者は、ローテーションに係る基礎資料において、一部の監査業務の業務執行社員の関与期間が誤っていることを見落としている。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 20・24 項)

### 3. 契約の新規の締結及び更新

#### (1) 監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスクの評価

##### 着眼点

監査事務所として、監査の品質を合理的に確保するためには、監査契約の新規の締結及び更新に先立ち、関与先の誠実性等に関する情報を広範に入手するなどして、監査契約の締結及び更新に伴い想定されるリスク（以下「監査受嘱リスク」という。）を慎重に見極める必要がある。万一、被監査会社の企業状況等について安易なリスク評価を行った場合、又は自らの監査実施体制に関する誤った認識に基づき契約の締結等の可否を判断した場合、監査人としての職責を十分に果たせない結果になりかねないことから、監査契約の新規の締結及び更新に際して、十分かつ適切な情報収集に基づく慎重な判断が必要とされることは明らかである。

また、新規に受嘱又は契約更新した監査業務の実施に当たっては、受嘱又は契約更新に係る判断の過程で把握した関与先等の情報及びリスク評価を踏まえて、当該監査業務を実施する必要がある。

このため、監査事務所においては、監査契約の新規の締結及び更新に際し、以下の事項についての検討が求められる。

- ▶ 被監査会社の経営者の誠実性を含め、監査受嘱リスクの有無
- ▶ 特定された監査受嘱リスクに適切に対応するために必要な知識、経験及び能力を有する監査実施者の有無
- ▶ その他関連する職業倫理に関する規定の遵守可能性

特に、被監査会社の経営者の誠実性の検討については、新規の締結の場合と既存契約の更新の場合の各状況に応じて必要と考えられる情報を入手することのほか、問題点が識別されたにもかかわらず新規の締結及び更新を行う場合、監査事務所が当該問題点をどのように解決したかを文書化することが求められている。

さらに、監査契約の新規の締結及び更新の判断に関する方針及び手続に、不正リスクを考慮して監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスクを評価すること、並びに、当該評価の妥当性について、新規の締結時、及び更新時はリスクの程度に応じて、監査チーム外の適切な部署又は者により検討することを含めることが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、各監査事務所における監査受嘱リスクの評価について検証している。また、識別された監査受嘱リスクが、個別監査業務の監査計画に適切に反映されているかについても検証している。

##### 検査結果の概要

監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であるにもかかわらず、以下の事例に示すとおり、監査契約の新規の締結や更新に際して、監査責任者（予定者）が入手した被監査会社の情報等が新規受嘱及び更新の承認権者（社員会等）間で共有されておらず、適切なリスク評価が行われていないなどの不備事例が見られる。

それらの指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 監査責任者（予定者）が、慎重なリスク評価及び問題点の解決を適時かつ適切に実施することよりも、監査業務の早期受嘱及び当該業務への早期着手を優先させている。
- ・ 監査責任者（予定者）において、経営者不正、内部統制監査、会計上の見積り等に関する的確な判断を行うために必要な経験が不足しており、予備調査や監査業務の引継等により把握した事実に基づく監査受嘱リスクの識別・評価を適切に実施できていない。
- ・ 社員間で新規受嘱の可否について議論する際、前任監査人から入手した情報等を基に、監査事務所としてのリスク評価を行うことの重要性を理解せず、監査責任者（予定者）以外の社員において、他の社員が獲得してきた監査業務について批判的な見地から検討することに消極的な姿勢が見られる。

### **求められる対応**

監査事務所においては、監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であることに十分留意した上で、新規の締結及び更新に際して実施されるリスク評価等の手続について、「把握した情報を基に監査受嘱リスクの識別及びその対応策を監査事務所として検討した上で、受嘱の可否を決定しているか」などの観点から、監査契約の新規の締結及び更新に係る方針及び手続の整備・運用状況を改めて検証する必要がある。

#### **事例 1) 社員会等による承認**

- ▶ 新規受嘱の可否について、社員会にて決定することとされているが、社員会に上程すべき資料の選択が監査責任者（予定者）の判断に委ねられているため、新規監査業務の受嘱に際して、受嘱の可否を判断するために必要かつ十分な情報が社員会に報告されることなく、受嘱が承認されている。

（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 25 項）

- ▶ 前任監査人に対する質問への回答の入手等、監査事務所として必要としている手続を完了する前に契約締結の承認を行っている。

（監査基準委員会報告書 220 第 11 項、同 900 第 9 項）

#### **事例 2) 監査契約の新規の締結時におけるリスク評価手続の実施**

- ▶ 新規の監査予定先は、複数期にわたり最終赤字かつ営業キャッシュ・フローがマイナスであるなど、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況にあるが、同社は代表取締役からの資金援助を理由に継続企業の前提に関する注記を行っていない。

このような中、監査責任者（予定者）は、新規受嘱に際し代表取締役からの念書の写しを前任監査人から入手しているが、代表取締役の財務状況の確認等、書面に記載された支援の実現可能性を確かめていないなど、リスク評価のための手続を十分に実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第25・26項、監査基準委員会報告書220第11項)

- ▶ 監査責任者（予定者）は、監査契約の引継において、前任監査人から経営者の誠実性に疑義を生じさせる情報の伝達を受けたにもかかわらず、当該内容が監査に与える影響について評価しておらず、また、当該監査業務を受嘱した場合に想定されるリスクを受嘱可能な範囲まで軽減するための方策を具体的に検討していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第26項、監査基準委員会報告書220第11項)

#### 《留意点》

上記事例のほか、他の監査事務所と合併するケースにおいて、被合併監査事務所が締結している監査業務を受け入れるに当たり、過去の監査業務の実施状況を点検した際に、被監査会社が計上している重要な資産や負債項目の発生の経緯等について、検討すべき重要な事項を認識したにもかかわらず、当該会計事象に対する監査手続を含めた、過年度の監査手続の妥当性について十分な検討を行っていない事例が見られる。監査事務所の合併時における監査業務の受入手続においても、適切なリスク評価手続が必要であることに留意する。

#### 事例3) 契約の更新時におけるリスク評価手続の実施

業務執行社員は、被監査会社が、本業とは関連のない会社の第三者割当増資の引き受けや、関連当事者との重要な取引を実施するなど、監査チームが事業上の合理性について慎重に検討する必要がある取引を複数行っているにもかかわらず、これらの事象を踏まえた契約リスクの評価を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第25・26項、監査基準委員会報告書220第11項)

#### 《留意点》

上記事例のほか、監査契約の更新に関するリスク評価手続において、経営者から監査に必要な情報を提供されていなかったことや被監査会社の全社的な内部統制及び業務プロセスに関する内部統制に開示すべき重要な不備があったことを識別しているにもかかわらず、監査範囲の制約など業務の範囲に対する不適切な制限の兆候や財務報告に係る内部統制の重要な不備への対応状況等の観点から、被監査会社の経営者の誠実性の検討を実施していない事例が見られる。

監査事務所においては、監査契約の新規の締結時のみならず、契約の更新時においても、把握した情報を基に監査受嘱リスクの識別及びその対応策を監査事務所として検討した上で、監査受嘱の可否を決定しているかに留意する必要がある。

#### 事例4) 人的資源の確保

最高経営責任者は、監査業務を新規に受嘱するに当たり、時間及び人的資源を含め、法人にとってリスクが高いと認識している業務を実施するために必要な態勢を有しているかについての検討を行っていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第25・26項)

## (2) 監査業務の引継

### **着眼点**

監査人が交代する場合、前任監査人が過年度に係る監査業務の実施過程で入手・把握した情報は非常に重要な情報となることから、監査事務所には、監査人予定者（後任監査人）が、監査契約の締結の可否の判断及び監査を実施する上で有用な情報を入手することができるよう、前任監査人及び監査人予定者（後任監査人）双方に対し、監査事務所間の引継を適切に行うことが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、各監査事務所における監査業務の引継の状況等について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 前任監査人は、監査人予定者が監査契約の締結の可否を判断する又は監査を実施する上で有用な情報を提供するため、適時に十分な引継を行っているか。  
また、前任監査人は、監査人予定者からの質問に対して誠実かつ明確に情報を提供しているか。特に、監査意見に影響を及ぼした、若しくは及ぼし得る財務諸表における重要な虚偽表示に関わる情報又は状況を把握していた場合、監査人予定者に当該情報を伝達しているか。
- ▶ 監査人予定者は、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、前任監査人に対して、監査事務所の交代事由、不正リスクへの対応状況等、監査の基準で要求されている事項について質問しているか。
- ▶ 監査人予定者及び監査人と前任監査人は、実施した監査業務の引継の内容について、相互に確認し、その記録をそれぞれ保管しているか。
- ▶ 監査事務所は、監査チームが実施した引継の状況について、監査チーム外の適切な部署又は者に報告させ、適切な引継を実施していることを確認しているか。

### **検査結果の概要**

以下の事例に示すとおり、前任監査人に対する質問が適切に実施されていない不備事例が見られる。

なお、指摘事例の発生原因としては、監査責任者（予定者）が、慎重なリスク評価及び問題点の解決、あるいは、監査事務所における手続を適時かつ適切に実施することよりも、監査業務の早期受嘱及び当該業務への早期着手を優先させていることが挙げられる。

### **求められる対応**

前任監査人においては、監査人予定者に対して、監査実施の過程で把握した被監査会社の監査リスク等に係る情報を十分かつ明確に伝達する必要があることを認識する必要がある。

また、監査人予定者においては、前任監査人からの引継等の過程で入手した被監査会社のリスク等に係る情報を適切に文書化し、監査業務の実施において十分に活用できる体制を整備する必要がある。

なお、同一監査事務所内での監査チームの交代においても、監査リスクに係る情報を十分かつ明確に伝達することが求められることに留意する必要がある。

#### 事 例) 前任監査人に対する質問

監査責任者（予定者）は、ファンドに係る監査契約を引継ぐ際、当該ファンドにおける業務執行社員及び前任監査人と、以前に引継を実施したファンドの業務執行社員及び前任監査人とが同一であること、また、過去に実施した監査業務の引継において、前任監査人に対する質問に対して重要な事項の伝達はなかったことを理由に、前任監査人に対する質問を改めて実施する必要はないものと判断し、新たに受嘱しようとするファンドに関して、前任監査人に対する質問を実施していない。

（監査基準委員会報告書 900 第 8・9 項）

#### 《留意点》

上記事例のほか、業務拡大に伴い新規受嘱の案件が急増したことから、監査契約の引継の際、監査事務所の整備した業務規程に沿った検討が期限内になされなかった事例も検出されている。

## 4. 採用、教育・訓練、評価及び選任

### (1) 教育・訓練

#### **着眼点**

監査人は、職業的専門家として、その専門能力を向上させるとともに、実務経験等によって知識を蓄積していくことを常に求められており、審査会検査においては、監査事務所における教育・訓練について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査実施者の知識・経験・能力に十分に配慮した研修内容を策定し、実施しているか。
- ▶ 監査事務所として、監査実施者の理解が不足しがちな分野を的確に把握した上で、当該分野に重点を置いた研修を実施するなど、監査実施者の監査能力の維持・向上につながる研修を実施しているか。
- ▶ 監査責任者等は、研修で伝達された内容や問題意識が実際の監査現場で十分に活用できるよう、指導・監督を実施しているか。

#### **検査結果の概要**

以下の事例に示すとおり、監査事務所として、適切な教育・訓練制度が構築されていないといった不備事例のほか、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定、会計上の見積りの監査等の重要な監査項目に対して実施すべき手続の具体的な内容について、実効性のある研修等が行われていないといった不備事例が見られる。

また、金融機関の監査等、専門的な知識を必要とする分野に対する教育・訓練の機会を監査事務所として提供できていない不備事例も生じている。

それらの不備の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、監査業務に係る知識等の習得を監査責任者による監査現場の指導・監督に全面的に委ねている一方で、監査責任者等による適時適切な監査調書の査閲等、監査補助者に対する指導・監督が不足していることにより、教育・訓練が十分に行われていないといったことが挙げられる。

また、非常勤の監査実施者の能力向上について、各人の自主性に委ねれば十分であると考えている監査事務所が多く、監査事務所全体で監査業務に係る知識等の水準を確保することにより、監査の品質を維持・向上させようとする意識が乏しいことが挙げられる。

#### **求められる対応**

監査事務所においては、各監査実施者（業務執行社員及び非常勤の監査実施者を含む。）の理解が不足している監査領域を的確に把握した上で、それぞれの知識・経験・能力に十分に配慮した研修内容を策定・実施し、監査実施者の能力の維持・向上を図る必要がある。さらに、監査調書の査閲等を通じて、研修で伝達した内容や問題意識が実際の監査現場で十分に活用されるよう、教育・訓練をより実効性あるものにしていくことが重要である。

### 事例 1) 研修等の実効性

- ▶ 研修が、監査手続に係る監査ツールやチェックリストの改訂等の説明に重きを置いたものとなっており、監査実施者に対し、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定、会計上の見積りの監査、グループ監査等において実施すべき手続等について、監査の現場で活用できる具体的な内容を示す研修を実施していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 28 項)

- ▶ 品質管理担当責任者は、月 1 回程度、主に職員を対象として事務所内研修を実施しているものの、金融機関の監査といった専門的知識を必要とする分野の内部研修の実施や外部研修への出席の指示を十分に行っていないなど、被監査会社のリスクに応じた監査が実施可能となるような教育・訓練の態勢を構築していない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 28 項)

### 事例 2) 非常勤職員への教育・訓練

品質管理責任者は、当監査事務所の品質管理規程において教育・訓練の対象としている「専門要員」に非常勤の監査補助者が含まれているにもかかわらず、主要な監査業務に従事している非常勤の監査補助者に対して、担当する監査業務に必要な、外部研修を含めた研修を受講させるといった、教育・訓練のための措置を講じていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 28 項)

#### 《留意点》

上記事例のほか、監査事務所として、監査実施者の GPE 履修義務の達成状況を把握するのみで、監査経験や実施している監査業務の内容、新しく導入された監査の基準等を十分に踏まえた教育・訓練制度を構築・実施しておらず、知識及び能力の維持・向上を監査実施者に任せきりにしている事例も見られている。

また、個別監査業務において不備事項が検出された場合、監査実施者に対する教育・訓練における不備が原因となっているケースが多く指摘されている。監査事務所として、適切な監査業務の実施のため、教育・訓練を通じた監査実施者の監査能力の維持・向上を図っていくことが求められる。

## (2) 評価、報酬及び昇進

### 着眼点

監査事務所においては、監査の品質を重視した評価、報酬及び昇進に関する適切な方針並びに手続を定めることが求められており、審査会検査においては、監査実施者の評価、報酬及び昇進に係る手続の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、人事に関する方針及び手続に監査の品質を優先する姿勢を反映させているか。



- ▶ 監査事務所として、評価、報酬及び昇進に関し、監査実施者の能力（特に、品質管理に係る能力）及び職業倫理の遵守について正當に評価し、十分にこれに報いるための方針及び手続を定め、適切に運用しているか。

### **検査結果の概要**

各監査事務所において、監査実施者等々を評価するにあたって、専門家としての能力（特に、品質管理に係る能力）や職業倫理の遵守状況に基づき評価を行っていない事例が見られる。

当該不備が生じる背景として、監査実施者の評価及び報酬の決定に関し、最高経営責任者が主観的評価に基づき社員等の報酬を決定していることや、社員等の監査業務の品質に大きな差がないと考えていることなどが挙げられている。

### **求められる対応**

監査事務所においては、各監査事務所の規模や人員構成等に配慮しつつ、職業的専門家としての能力（特に、品質管理に係る能力）や職業倫理の遵守状況の評価するための方針及び手続を整備・運用する必要がある。

## **事 例) 監査実施者の評価に係る方針及び手続**

監査実施者の評価に係る監査事務所としての方針及び手続を策定しておらず、監査実施者の評価に当たって、監査業務の品質水準を考慮していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第15・28項)

### **《留意点》**

上記の事例のほか、内部規程に、監査業務の品質を考慮し、監査実施者の評価を行うことを定めているにもかかわらず、具体的に監査実施者の評価結果を報酬及び昇進に反映させていない事例も見られる。

### (3) 選任

#### **着眼点**

監査事務所においては、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、被監査会社の事業内容等に応じた監査を適切に実施するために必要な知識、能力及び経験を有するとともに、監査業務に十分な時間を確保できる者を選任することが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査実施者の選任の適切性等について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、必要な適性及び能力を有する監査実施者を選任するための方針及び手続を定めているか。
- ▶ 監査事務所として、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、各監査実施者が業務実施のために確保できる時間や、職業的専門家としての基準及び法令等に対する理解、実務経験、能力等について、十分考慮しているか。

#### **検査結果の概要**

リスクに応じた監査責任者等の選任や監査チームの編成が実施されていない事例が見られ、その原因として、以下の問題点が挙げられている。

- ・ 監査事務所として、被監査会社の実態に即した適切なリスク評価ができておらず、リスク評価に基づく監査チームの編成ができていない。
- ・ 監査事務所として、監査実施者の能力・経験や監査事務所全体での業務遂行能力等について十分に考慮することなく、新規の監査業務の獲得を優先させている。
- ・ 監査事務所として、監査責任者等の品質管理に係る能力や監査業務に従事可能な時間を的確に把握していない。

#### **求められる対応**

監査事務所においては、監査実施者の選任に際し、被監査会社の事業内容、規模やリスク等に見合った専門的知識、実務経験、能力等を有する者を選任するとともに、これらの者が監査業務の実施のために十分な時間を確保できるよう、業務量の監視等の措置を講じるなどして、適切な業務実施体制の構築に努める必要がある。

#### **事例 1) 監査責任者等の選任**

最高経営責任者は、兼業している業務が多忙であり監査業務に十分な関与時間を確保できない社員を、そのことを知りながら業務執行社員として選任している。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 29・30 項)

#### **事例 2) 監査チームの編成**

- ▶ 当監査事務所は、予定している業務執行社員及び監査補助者が、当該監査業務に対し十分な時間を確保できるかどうかについて、他の監査業務への関与状況を確認するなど

具体的に検討していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第30項)

- ▶ 各監査責任者は、各監査チームの監査補助者を選任する際、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査業務を実施するために必要な知識並びに経験を有する者が選任されているか確認していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第29・30項)

## 5. 監査調書

### (1) 監査調書の作成及び査閲

#### 着眼点

監査調書は、監査人が監査報告書を発行するための基礎を得たことのほか、監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施したことを示す証拠を提供するものである。このように、監査調書は、監査人が実施した監査手続の内容を直接かつ具体的に示す証拠となる。

特に、監査上の重要な事項に係る監査手続について、実施内容等が監査調書に記載されていない場合、監査調書以外の証拠（例えば、当該手続を実施したとする本人による口頭での説明等）では、監査人が実施した作業又は結論に対する十分な裏付けとすることはできない。職業的専門家である監査人としては、このことに十分に留意する必要がある。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査調書の作成及び査閲について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査実施者は、監査調書の作成に際し、一般に公正妥当と認められる監査の基準への準拠性、監査手続の実施時期及び範囲、判断根拠、到達した結論等について必要かつ十分な記載を行っているか。
- ▶ 監査チームのより経験のあるメンバーが、経験の浅いメンバーの作成した監査調書を適切に査閲しているか。
- ▶ 監査責任者は、監査調書の査閲や監査チームとの討議を通じて、得られた結論と監査意見を裏付けるのに十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確認しているか。

#### 検査結果の概要

監査調書の作成及び査閲において、監査チームが実施した監査手続や、監査チームの結論に至る判断根拠が記載されていないなど、監査手続を実施したと認められない不備事例が多数見られる。また、業務執行社員が、実施した監査手続の内容が適切に記載されているかといった観点から査閲を実施していない結果、監査調書における不備が生じている事例が検出されている。

なお、不備の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 監査実施者が、監査事務所における品質管理関連業務の実施や外部に対する説明等の際に、監査調書が重要な役割を果たすことについて十分に認識していない。
- ・ 業務執行社員は、常に往査に同行し状況を把握しているため、監査チーム内で被監査会社の問題点や実施すべき監査手続について共通の認識を保持できているとの誤解から、監査責任者が監査調書の査閲の必要性を感じておらず、監査手続の実施を監査補助者任せとしている。
- ・ 業務執行社員が、監査調書の閲覧を通じた監査手続の理解を十分に行っておらず、口頭による説明等により査閲を完了させている。

## **求められる対応**

監査手続の実施内容が把握できる監査調書が作成されていない不備事例のほか、重要な結論に至る過程について監査調書において把握できない不備事例などが多数見られる状況にあることから、監査事務所は、監査実施者に対して、以下の事項を周知徹底させる必要がある。

- ・ 監査手続の適切性や十分に留意し、実施した監査手続を明確に監査調書に記載すること。
- ・ 策定した監査計画に従って監査手続が実施されたことを確認した上で、監査調書に、実施した監査手続の内容、監査手続を実施した結果、入手した監査証拠に加えて、監査実施者が到達した結論及び当該結論に至った職業的専門家としての判断根拠及び検討過程を記載すること。

また、監査責任者は、監査調書の査閲が、監査実施者に対して、個別監査業務において実施すべき監査手続の水準とともに、監査実施者が到達した結論及びその判断根拠等の監査調書への記載のあり方について伝達する重要な教育・訓練の機会であることも念頭に、監査チームが到達した結論が、入手した監査証拠によって裏付けられているかについて十分に確認する必要がある。

### **事例 1) 監査調書の作成**

監査調書の作成に関し、被監査会社から入手した資料を綴じ込んでいるのみで、当該資料に対して実施した監査手続が記載されていない。また、監査手続に係る結論が記載されているものの、検討目的や当該結論に至った過程、検討内容等が記録されていない。

(監査基準委員会報告書 230 第 7・8 項)

### **事例 2) 監査調書の査閲**

- ▶ 業務執行社員は、重要な事項について十分な査閲を実施していないため、監査計画の策定時に決定した重要な事項に対するリスク対応手続が十分かつ適切か、実証手続においてリスクに対応した適切な監査手続が実施されているか、適切に把握できていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 31 項、監査基準委員会報告書 220 第 15・16 項)

- ▶ 業務執行社員は、監査の基準で求められる水準に関する理解・知識が不足しており、また、監督及び指導のための十分な関与時間を確保していないことから、監査調書の査閲等を通じた監督及び指導を十分に行えていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 31・A31 項、監査基準委員会報告書 220 第 15・F15-2・16 項)

### **《留意点》**

監査責任者は、監査実施者による監査手続の目的適合性や、到達した結論が十分かつ適切な監査

証拠によって裏付けられているかなどについて、監査調書の査閲を行うことにより、実施された監査手続を適切に評価することが要求されていることに留意する必要がある。

## (2) 監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存

### **着眼点**

監査人は、監査報告書日後、適切な期限内に、監査ファイルにおける監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了するとともに、監査事務所においては、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存状況について、十分な配慮が求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を適切に整備しているか。
- ▶ 監査事務所として、上記の方針及び手続を適切に運用することにより、監査ファイルの最終的な整理を期限までに行っているか。
- ▶ 監査事務所として、監査調書の信頼性の観点から、最終登録後の監査調書の修正については、その内容及び修正に至った原因やその過程が把握できるものとなっているか。
- ▶ 監査事務所として、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するための方針並びに手続を適切に整備しているか。
- ▶ 監査事務所として、上記の方針及び手続を適切に運用することにより、監査調書の機密性、保管の安全性や情報の完全性の確保に努めているか。

### **検査結果の概要**

監査調書の管理において、監査事務所として監査調書等の最終的な整理及び管理手順等が具体的に定められていない、重要な監査手続が終了していない段階において監査調書の最終的な整理を完了させてしまっている、監査調書について簿冊管理を行っていないなどの不備事例がいまだに見受けられる。なお、以下の事例のような不備の発生原因としては、主として監査調書の管理に対する意識不足や、監査実施者が、監査事務所における品質管理関連業務の実施や外部に対する説明等の際に、監査調書が重要な役割を果たすことについて十分に認識していないことが挙げられている。

### **求められる対応**

監査事務所においては、監査調書に関し、機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保することが要求されている。

そのため、各監査事務所は、監査調書の管理の重要性を改めて認識するとともに、品質管理担当責任者等の管理者の主導により、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存状況の実態を改めて検証し、監査ファイルの最終的な整理を監査報告書日後、適切な期限内に

確実に完了させるとともに、監査調書の管理・保存については、監査調書の紛失等に伴う監査証拠の滅失、機密情報の漏えい等の防止に向けて、万全の措置を講ずる必要がある。

#### 事 例) 監査ファイルの最終的な整理

品質管理担当責任者は、年度監査及び四半期レビューに関する監査調書について、法人の定めた期限内に整理が完了していることを確認していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第44項)

#### 《留意点》

上記事例のほか、監査事務所が、監査ファイルの最終的な整理の実施手順、実施責任者等の具体的な事項を定めていなかった事例や、被監査会社名、事業年度、監査ファイルの合計冊数のみを管理し、監査事務所として監査調書の内容を把握していなかった事例も見られた。

## 6. 監査業務に係る審査

### 着眼点

監査事務所は、原則として、全ての監査業務について監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価するために、審査に関する方針及び手続を定めなければならない。

審査会検査においては、審査担当者が実施している審査の適切性について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 審査担当者として、その責任の遂行に必要な経験及び能力などを有する者が選任されているか。
- ▶ 審査担当者は、監査計画の策定や重要な監査上の判断及び監査意見表明に当たり、適切な時期に審査を行っているか。
- ▶ 審査担当者は、監査チームが行った重要な判断や監査意見について、監査責任者との討議、監査調書の検討、監査意見の評価、財務諸表と監査報告書案の適切性の検討等を実施しているか。
- ▶ 審査担当者は、独立性に関する監査チームの評価、専門的な見解の問合せの要否及びその結論、並びに、監査チームが行った重要な判断が十分かつ適切な監査証拠に裏付けられているかについて、監査調書に基づき検討しているか。

### 検査結果の概要

監査上の重要な項目に対する監査手続の適切性・十分性や判断過程について、審査担当者が客観的な評価を行うという観点から審査を実施しておらず、個別監査業務における重要な監査手続上の不備を発見できていないなど、審査の実効性が確保されていないといった不備や、監査リスクに応じた能力等を有する審査担当者が選任されていないなど、審査担当者の適格性に関する不備事例も見られている。また、個別監査業務の不備の原因を分析した結果として、審査の運用面での不備が指摘される場合も多く見られる。

それらの不備の指摘事例の発生原因としては、以下の内容が挙げられる。

- ・ 審査担当者は、現在の監査の基準で求められる監査手続の水準を十分理解していない。
- ・ 監査事務所の人員構成に制約がある等の理由により、監査業務のリスクに対応した十分な知識や経験と能力を有し、審査に十分な時間をかけられる者が、審査担当者として選任されていない。
- ・ 審査担当者は、審査会検査や品質管理レビュー等で検出された指摘事項への対応を重視しているものの、指摘事項と同一の事項について検証しているのみで、同様な事項への対応状況について、審査において検証していない。
- ・ 監査事務所として、審査を行うために十分な知識・経験を有する社員等が不足している状況において、品質管理担当責任者は、審査担当者として適格性を有する者を確保・育成できているか否か検証を行っていない。
- ・ 審査担当者が、日常的な監査チームとのコミュニケーションを通じて、監査チームが実



施した監査手続が十分かつ適切であると思込んでいたことから、監査チームが行った重要な判断や監査手続の十分性及び適切性について、監査調書を通じて検証していない。

- ・ 少数の社員により事務所の業務運営が行われている状況において、審査担当者が、自己の監査業務を優先し、審査のために十分な時間をかけていない。
- ・ 監査チームが被監査会社の状況や重要な検討事項の内容を審査担当者（外部委託のケースを含む。）に書面等により適切に伝えておらず、監査チームと審査担当者間でリスク認識等が共有されていない。

### **求められる対応**

審査担当者は、監査計画の審査に当たり、被監査会社の事業活動や業績の推移のほか、被監査会社の事業目的や戦略等に関連する事業上のリスクを踏まえ、監査チームが実施したリスク評価及び計画したリスク対応手続について、客観的な観点から審査を行う必要がある。

また、意見形成の審査に当たり、監査意見形成上重要な事項について、監査責任者と討議を行うほか、重要な判断に関する監査調書の査閲等を通じて、監査チームの結論が十分かつ適切な監査証拠により裏付けられているかについて審査を行う必要がある。特に、中小規模監査事務所においては、少人数による業務運営等のため、通常、審査担当者となる社員は多忙を極めており、適切な審査が困難となっている状況が散見される。については、監査業務に係る審査の重要性を再認識した上で、審査態勢の充実・強化に向けた取組を行うことが求められる。

### **事例 1) 審査担当者の適格性**

- ▶ 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、研修以外に審査担当者の能力向上策を講じておらず、審査担当者としての適格性の検証が実施されていないことから、審査に係る能力が不十分な者が審査担当者として選任されている。

（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 38 項）

- ▶ 監査事務所は、特定の審査担当者に偏重した審査割当を行っているため、当該審査担当者には、審査の実施に時間的な制約が生じており、重要な監査リスクに対する監査手続の深度の適切性を確かめていないなど、有効な審査が実施できる体制を構築していない。

（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 38 項）

### **事例 2) 審査の実効性の確保**

審査担当者は、特別な検討を必要とするリスクや重要な会計上の見積りなど、監査チームの実施した重要な監査手続等について、審査資料に基づいて監査チームと議論するのみで、必要な監査調書を閲覧しておらず、監査チームが十分な監査手続を実施していないことに気付かないまま審査を終了させている。

（監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項）

### 事例 3) 審査指摘事項のフォローアップ

審査担当者は、審査において指摘した重要な事項について、監査チームから後日実施した追加手続及び最終的な監査上の判断に関する説明を受けるのみで、監査チームの実施した当該手続の適切性及び十分性等について、監査調書の閲覧により検証していないなど、実効性ある審査を行っていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 41・42・43 項)

#### 《留意点》

監査事務所において、審査を監査事務所外部の公認会計士に委託している場合であっても、求められる対応は監査事務所内部の者を審査担当者として選任している場合と同様であることに留意する必要がある。

また、審査担当者は、監査調書を通じた検討を行うことにより、監査チームによる説明の内容を記録により客観的に評価することが要求されていることに留意する必要がある。

## 7. 品質管理のシステムの監視

### 着眼点

品質管理のシステムの監視は、品質管理のシステムに係る問題点を自主的に発見・把握し、その是正を図るためのプロセスとして、監査の品質の維持・向上を図る上で重要な役割を有する。このため、監査事務所においては、品質管理のシステムに関する方針及び手続の適切な整備・運用を確保するために、品質管理のシステムを日常的に監視することのほか、監査責任者ごとと一定期間ごとに、監査業務の定期的な検証を実施することが求められる。

上記を踏まえ、審査会検査においては、品質管理のシステムの監視が有する機能の重要性に鑑み、品質管理のシステムの監視が有効に機能しているかについて、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所は、品質管理のシステムの監視の責任者として、当該責任を担うだけの十分な経験を有する者を選任のうえ、同人に対して十分な権限を付与しているか。
- ▶ 監査事務所は、品質管理のシステムの整備及び運用状況に係る実態把握を適切に行い、不備を洗い出す検証態勢を構築しているか。
- ▶ 監査事務所は、日常的監視の過程で発見された不備の影響を評価し、当該影響に応じた適切な是正措置を講じているか。

また、監査事務所における監査業務の定期的な検証の実施状況等について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所は、定期的な検証の担当者に対して、チェックリスト等に基づく形式的な検証のみではなく、監査実施者等に対する質問や監査調書の閲覧を通じて、監査証拠の十分性・適切性が確保されているかについて検証を実施させているか。
- ▶ 監査事務所として、審査会検査や品質管理レビュー等により指摘された監査手続上の不備を十分に考慮した上で、定期的な検証の対象業務を選定しているか。
- ▶ 監査事務所は、検証の結果発見された不備の影響を評価し、関連する監査責任者等に対して、是正措置を実施させた上でその適切性を確認しているか。

### 検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、日常的監視や定期的な検証の実施担当者（外部の実施担当者を含む。）が当該業務において、チェックリスト等を用いて形式的に終了させている不備が散見される。また、監査事務所が定期的な検証により、個別監査業務における不備について適切に発見できていないといった品質管理のシステムの運用上の不備も多く見られる。これらの発生原因としては、主に、監査事務所において、品質管理のシステムの監視に対する理解が適切に行われず、結果として十分な時間や人員を投入していないという内容が挙げられている。

### 求められる対応

監査事務所においては、品質管理のシステムに係る問題点を自ら発見・把握し、その是正を自主的に図るという、品質管理のシステムの監視の本来の機能が十分に発揮される体制を整

備・運用することが求められる。具体的には、経済環境や被監査会社の業況、前回審査会検査や品質管理レビューの結果を踏まえ、慎重に個別監査業務の選定及び検証項目の特定を行う必要があるほか、チェックリストを用いた形式的な検証にとどまらず、適性を有する定期的な検証の実施担当者による検証を行い、検証により発見された事項に対する是正措置の適切性を確認する態勢を構築する必要があることに十分に留意すべきである。

#### 事例 1) 日常的監視の実効性

- ▶ 品質管理担当責任者は、日常的監視において、協会の雛形として示されているチェックリストに基づく確認を年に1回、形式的に実施するだけで、関連する内部規程や関連資料を確認するなどの、実効性のある日常的監視を行っていない。  
(品質管理基準委員会報告書第1号第47項)
- ▶ 日常的監視の責任者は、実務担当者に任せきりにしており、日常的監視業務について実務担当者に具体的な指示を行っていない。また、実務担当者が実施した日常的監視のチェックリストには結論しか記載されていない中、実務担当者が実施した日常的監視の内容を確認していないなど、実効性のある日常的監視を行っていない。  
(品質管理基準委員会報告書第1号第47項)

#### 事例 2) 定期的な検証の実効性

- ▶ 品質管理担当責任者が、定期的な検証の担当者に対して、定期的な検証における重点検証項目や留意点に係る指示を行っていないことから、定期的な検証の担当者は、監査チームが実施した監査手続の十分性について、チェックリストで形式的に検証するのみで、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定や、会計上の見積りの監査等に関する検証を実施していない。この結果、品質管理レビューの指摘事項と同一の不備について指摘していないなど、個別の監査業務の重要な不備を定期的な検証において発見・抑制できていない。  
(品質管理基準委員会報告書第1号第47項)
- ▶ 定期的な検証を実施した後、監査チームによる改善計画書が品質管理部門に提出されているものの、品質管理責任者は改善状況のフォローアップを実施していない。  
(品質管理基準委員会報告書第1号第50・51項)
- ▶ 定期的な検証担当者は、前回の品質管理レビューにおいて指摘された事項の改善状況を定期的な検証にて確認することとしていたが、監査チームの主張に対して十分な監査手続を実施したかという観点からの十分な検証を実施していない。  
(品質管理基準委員会報告書第1号第50・51項)

《留意点》

このほか、特定の業務執行社員の監査業務が定期的な検証の対象となっていないといった、検証業務の選定における不備も見られている。

また、定期的な検証の実施を担当する者として、監査事務所外部の公認会計士を選任している場合であっても、求められる対応として、監査事務所内部の者を選任している場合と同様であることに留意する必要がある。

なお、定期的な検証においても、監査調書を通じた検討を行うことにより、監査チームによる説明の内容を記録により客観的に評価することが要求されていることにも留意する必要がある。

## 共通事項

### 監査役等との連携

#### (1) 会計監査人と監査役等との連携

##### 着眼点

会計監査人と監査役等には、会社法等に基づき、計算関係書類の適正性を確保するための職責が課されている。会計監査人と監査役等が当該職責を果たすためには、監査の過程で認識した情報を適時に共有するほか、会計監査人が行っている監査の品質管理の状況を監査役等が把握するなど、積極的な情報共有や意見交換を通じて、会計監査人と監査役等とが連携していくことが重要である。

審査会検査においては、上記の会計監査人と監査役等との連携の重要性に鑑み、会計監査人と監査役等との連携の状況について検証している。

##### 検査結果の概要

会計監査人と監査役等との連携の必要性については、関係者の間に徐々に浸透しつつあり、連携の深度に差こそあれ、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。

しかしながら、審査会検査や品質管理レビューを受けた監査事務所から監査役等に対する通知内容を検証してみると、審査会検査等における重要な不備や、品質管理レビューにおける改善勧告事項等があるにもかかわらず、勧告に至らないことや限定事項が付されていないことを理由に、「品質管理レビューにおいて重要な指摘を受けていない」等の結論のみを、書面ではなく、口頭で通知している事例が数多く見られる（注）。

また、監査役等から質問を特段受けていないことから、審査会検査や、品質管理レビューの結果について通知を行っていない監査事務所が見られる。

（注）審査会は、品質管理のシステムの状況を確認するため、検査対象としていない監査事務所に対して報告徴収を実施しており、その結果においても、会計監査人と監査役等との連携に関し、上記の検査結果と同様の傾向が見られる。

##### 求められる対応

会計監査人と監査役等との連携の必要性・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。

会計監査人及び監査役等においては、監査計画の立案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状況についての情報共有を通じた監査の実効性の向上を図るほか、審査会検査や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、両者間での連携を積極的に推進する必要がある。この連携は、監査の品質の確保・向上、ひいては、被監査会社におけるコーポレート・

ガバナンスの充実・強化に貢献すると考える。

また、監査事務所は、監査チームによる監査役とのコミュニケーションが適切に行われるよう、監査チームをサポートするためのシステムを構築する必要がある。

なお、平成 27 年 5 月に改正された監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」においては、監査の実施に当たり特に重要な事項に係るコミュニケーションの充実が図られるとともに、会計監査人の品質管理のシステムの整備・運用状況に係る説明の一環として、品質管理レビューや審査会検査等の結果に係る監査役等への伝達内容及び伝達方法が具体的に明示されるなど、監査役等とコミュニケーションを行う事項が具体化されていることに留意する必要がある（注 1、注 2）。

（注 1）審査会検査の結果の第三者開示については、原則として、審査会による事前承諾が必要であるとしているが、被監査会社の監査役等に対して「監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用等に関する指摘の有無及びその概要」、「被監査会社が検査対象となった場合の当該被監査会社に係る指摘の有無及びその内容」を開示する場合には、事前承諾なく開示できる取扱いとしていることに留意する必要がある。（平成 27 年 4 月に審査会が公表している「公認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針」の「Ⅲ 検査結果等の取り扱い等」を参照）

（注 2）検査実施中は、検査受検の有無を含め、原則として開示は認められない。

## （2）不正・違法行為発見時の対応

### 着眼点

監査人には、財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実を発見した場合、被監査会社による自主的な是正措置の実施を促すため、監査役等に対して当該事実の内容を通知することなどが義務付けられている（金商法第 193 条の 3 参照）。審査会検査においては、当該通知が財務書類の適正性の確保において果たす役割の重要性に鑑み、監査事務所による不正・違法行為発見時の対応状況について検証している。

### 検査結果の概要

#### （評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、金商法において法令違反等事実発見への対応に係る規定が導入された際、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事例が挙げられる。

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、金商法第 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、四半期報告書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るに至った事例が挙げられる。

### **求められる対応**

監査事務所においては、監査の過程で財務書類の適正性の確保に関わる不備を発見した場合、金商法第 193 条の 3 に基づく通知の要否について検討するなど、被監査会社による不備の是正に向けた対応の実施が求められていることに今一度留意する必要がある。

また、監査チームによる専門的な見解の問い合わせへの対応等が適切に行われるよう、監査チームをサポートするためのシステムを構築する必要がある。



### 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の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見られる。

「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、監査基準委員会報告書の体系に準じた構成で配列している。

ただし、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るのはもちろん、近時の不正会計事案のように、社会的にも注目されている「財務諸表監査における不正」については別に項目を立てて紹介している。加えて、継続して不備が頻出している「会計上の見積りの監査」についても別項目にて紹介している。

また、財務諸表監査とは異なる基準が適用される「財務報告に係る内部統制の監査」については、関連する「内部監査の利用」（監査基準委員会報告書 610）に係る内容も含め別に項目を立てて紹介している。

重ねて、各項目において、検査における「着眼点」等を記載するほか、指摘事例の紹介に加えて、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。

### 不備の分析

個別監査業務において検出される不備は、監査基準や監査基準委員会報告書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背景を遠因として、様々な内容があげられているが、近時の事例において比較的多く見られる原因として、以下の3つが挙げられる。

- ・ 監査手続の適合性・十分性の検討不十分
- ・ 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如
- ・ 要求事項に対する知識不足

#### ① 監査手続の適合性・十分性の検討不十分により不備が生じた事例

（参考事例） 詳細テストの範囲－監査手続を明確に位置づけていないケース

監査チームは、重要な構成単位の収益認識に対し、不正による重要な虚偽表示リスクを認識したことから特別な検討を必要とするリスクを識別し、当該リスクに対応する実証手続として入金処理に対する詳細テストを立案・実施している。

しかしながら、監査チームは、設定した詳細テストのサンプル数が極めて乏しい事実を認識しながら、当該カバー率で特別な検討を必要とするリスクに対応した十分な範囲となっているかの検討を行っていない。（監査基準委員会報告書 240 第 29 項）

監査手続の実施においては、リスク評価を実施した上で、識別されたリスクへの対応手続を

立案・実施することが、監査の基準において求められている。具体的には、被監査会社の置かれた状況等を踏まえた監査チームの職業的専門家としての判断に基づいて具体的なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定することとなるが、その中でも、アサーション・レベルでのリスク対応手続は詳細な監査計画において策定されることが求められている。

しかしながら、監査チームが、詳細な監査計画において、アサーション・レベルでの具体的なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を明確にしていなかったことから、監査チームが立案したリスク対応手続が、十分かつ適切な監査証拠を入手するために適切なものであるかを確認できない事例が多くみられている。

また、監査事務所の規模にかかわらず、監査チームの検討が、いまだ虚偽表示リスクについて勘定科目ごとの対応にとどまり、アサーション・レベルでの対応までなされていないなど、適切な監査計画を立案できていない事例も散見されている。

## ②監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如を原因とした不備の事例

(参考事例) 会計上の見積りの監査－被監査会社の会計処理の主張の理解にとどまり、当該主張に対して本来実施すべき監査手続を行っていない事例

被監査会社は、翌年度の税引前当期純利益予算が将来5年間継続する仮定に基づき、5年を超える期間で回収される将来減算一時差異を除き、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、繰延税金資産の回収可能性の検討の際、当該利益計画について、取締役会に提出された予算資料金額と突合しているが、2年目以降5年目まで同額の税引前当期純利益が発生するとして経営者の仮定について、その実現可能性を検討していない。(監査基準委員会報告書 540 第12項)

当該事例において、監査チームは職業的懐疑心が欠如し、経営者の仮定や、会計処理の妥当性は理解しているものの、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者の主張に対し、客観的に評価したうえで当該主張の合理性を検証する手続が実施されていないことから、監査手続の不備を指摘されている。また、同様に職業的懐疑心が欠如していたことにより、重要な虚偽表示リスクを見落としをしたことを原因として、監査手続が不十分とされた事例も散見される。

なお、会計上の見積りの監査においては、上記のような原因とは別に、監査チーム内において被監査会社の主張が理解・共有された結果、当該主張に至る各種条件等のうち、重要な検討事項について、監査チーム内で所与のものとして検討が不要であるかのように取り扱われてしまった結果、本来記載すべき会社の主張の背景及び当該主張について監査チームが理解した過程や、重要な監査リスクとして識別している見積りについて、当該主張に対する心証の合理的基礎の形成に至った過程が監査調書等に記録されていない事例も多く見られるので、当該事実についても留意が必要である。

### ③要求事項に対する知識の不足により不備が生じた事例

(参考事例) 分析の実証手続－要求事項に対応できていない事例

監査チームは、売上高、売上原価、販売費及び一般管理費等の手続実施上の重要性を超える勘定残高について、実証手続として分析の実証手続を実施したとしているが、推定値及び計上された金額と推定値との許容可能な差異の金額を設定していないなど、分析の実証手続の要件を満たしていない。(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

上記事例においては、分析の実証手続を採用する際に要求される以下の 3 要件のうち、2 要件を満たしていないことから、実証手続としては成立していないとして不備を指摘されている。

- ・ 利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価する。
- ・ 計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかについて評価する。
- ・ 計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定する。

監査手続の実施において、監査チームが、要求事項を十分に理解しておらず、実施した監査手続にて要求事項が充たされていない場合、実施された内容をもって本来の目的を達成できず、監査手続の不備に至ることになる。

なお、事例としてあげた分析の実証手続のほか、会計上の見積りの監査における経営者の偏向に対する手続の実施(監査基準委員会報告書 540 第 20 項)、関連当事者との取引に対する監査手続全般(監査基準委員会報告書 550)、経営者による継続企業の前提に関する予備的な評価に対する監査手続(監査基準委員会報告書 570 第 9 項他)、グループ監査に係る監査手続全般(監査基準委員会報告書 600)、内部監査の利用(監査基準委員会報告 610)及び専門家の業務の利用(監査基準委員会報告 620)といった分野において、要求事項の未実施による不備が多く生じている傾向がある。

### **求められる対応**

監査チームは、個別の監査業務の品質の維持のために、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、立案された監査手続が監査基準委員会報告等、監査の基準の要求に応じて実施されているか、という観点にて、個別の監査業務の対応を実施していく必要がある。

また、個別監査業務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見られる。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等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。

監査事務所としては、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、品質管理のシステムを通じ、個別の監査業務の品質の維持・改善を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当該改善策の理解と、各監査チームによる個別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。単に追加で新たな品質管理のシステムを整備することによる業務追加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、個別の監査業務の不備は、リスク・アプローチの考え方の理解が不十分な業務執行社員を原因とすることも散見される。この場合、社員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、監査基準委員会報告書 260 等において、監査チーム等、監査事務所によって、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、検査にて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よう努める必要がある。

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。

## 1. 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、事業上のリスク及び内部統制を理解したうえで、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、監査基準委員会報告書で考慮すべきとされている事項等を踏まえ、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は、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、監査基準委員会報告書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、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を重要性の基準値を考慮した上で立案しているか。
- ▶ 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 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・実施されていないケースが多く見られる。

例えば、適切なリスク対応手続を立案しなかったことから、運用評価手続や実証手続において不備を生じさせた事例や、未修正の虚偽表示が識別された場合や被監査会社の経営環境の変化などが生じた場合に、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等、リスク評価及び評価したリスクへの不適切な対応が結果としてリスク対応手続の不備の原因となるケースが多く見られる。

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業務執行社員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、監査ツールを用いて立案した監査計画にてリスク対応手続の適合性を検討していないため、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不備が見られる。

また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価においては、被監査会社における IT の利用状況の把握が必要と考えられる状況がある。この際、IT の知識を十分に有している担当者を監査チームに参加させていない等の理由から、監査計画の策定に際して必要となる IT の概括的理解

を実施していないといった不備事例も検出されている。

### **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、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、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する手続となっているか、及び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。

なお、こうした過程で求められる不正への対応については、「6. 財務諸表監査における不正」を参照されたい。

また、いまだに監査における監査計画の重要性を認識しておらず、監査計画によって、重要な虚偽表示リスクとそれに対応するリスク対応手続の詳細、つまり実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を結び付けることができるという理論的背景の理解のない監査実施者が散見される。

監査チームにおいては、リスク・アプローチの考え方や、現在の監査における監査計画の位置づけについて再度確認し、状況に応じて自ら立案した監査計画を見直す必要がある。

重ねて、リスク評価及び評価したリスクへの対応の分野において不備が検出された監査事務所においては、現在の監査の基準にキャッチ・アップできていない監査実施者の再教育や、監査チームの編成等の人員配置における対応等、適切な対応を検討する必要がある。

## **(1) 監査計画**

### **事例1) 詳細な監査計画**

監査チームは、被監査会社の子会社が保有する債権の回収可能性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、債権の回収可能性に関連する未収入金及び貸倒引当金について詳細な監査計画を策定していない。

(監査基準委員会報告書 300 第8項)

#### **《留意点》**

監査計画における不備として、いまだに過年度の監査手続を形式的に踏襲するのみで、監査チームメンバーが実施すべき監査手続の種類などの詳細な監査計画を、適切に策定していない事例が見受けられる。

監査チームは、策定した監査手続が、評価したリスクに対応する手続となっているか及び十分かつ適切な監査証拠を入手できる監査手続となっているかについて、監査手続の種類だけでなく、その実施時期や実施範囲を含めて慎重に検討する必要がある。

また、過去においては、監査責任者と監査チームの主要なメンバーが討議していないなど、監査メンバーの参画に関する指摘も行っている。



## 事例2) 監査期間中における計画の修正

監査チームは、期首に策定した監査計画において、前期の財務諸表数値を基に、実証手続を実施すべき重要な取引種類、勘定残高及び開示等を決定している。

しかしながら、監査チームは、期中において被監査会社の企業環境や業績が悪化しているにもかかわらず、重要性の基準値の再検討など、監査計画の見直しの要否について検討していない。

(監査基準委員会報告書 300 第9項)

### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、被監査会社の組織再編等による事業活動の変化や、重要な債権や棚卸資産の滞留の発生など、監査チームが予期しない事象が発生した場合において、リスク評価の見直しなど監査計画の修正の要否を検討していない事例が見られる。監査チームは、監査手続を計画した時点での利用可能な情報と著しく異なる情報に気付いた場合には、監査計画の修正の要否を検討する必要がある。

## (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

監査チームは、被監査会社が重要な収益事業として、製品販売事業のほか商品販売事業を行なっていることを識別し、各事業の業務プロセスはそれぞれ異なるものと理解している。

そのような中、監査チームは、製品販売事業に対しては識別すべき重要な虚偽表示リスクの存在を評価している一方で、商品販売事業に関して、識別すべき重要な虚偽表示リスクが存在するか評価していない。

(監査基準委員会報告書 315 第10項)

### 《留意点》

上記の指摘事例のように、監査チームが、虚偽表示リスクについて業務プロセスごとに識別していないため、同一勘定においても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があるにもかかわらず、取引種類ごとに重要な虚偽表示リスクの識別と評価を実施していない事例が見られる。

また、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、取引種類や関連する内部統制の違いを考慮したリスクの識別と評価を実施していない事例が散見されるほか、子会社を含む重要な構成単位について個別に事業の理解を実施しているものの、それらの事業や商流をグループ・レベルで理解していない事例も見られる。

### 事例2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

監査チームは、被監査会社及び子会社が保有する上場株式を、被監査会社グループ

の事業と直接関係のない関連当事者である大株主へ売却した取引について、通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引として識別していたにもかかわらず、特別な検討を必要とするリスクとして識別していない。

(監査基準委員会報告書 550 第 17 項)

#### 《留意点》

実証手続において多数の不備が指摘されている監査業務において、原因として、監査計画におけるリスク評価とその対応手続の立案が不十分・不適切であることが挙げられる事例が多く見受けられる。

監査チームは、通例でない重要な取引や経営者の判断に依存している事項などを十分に考慮して、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を行うことに留意する必要がある。

#### 事例 3) 特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制の理解

監査チームは、重要な構成単位である子会社に関して、売上の発生と期間帰属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、売上に関する内部統制を把握するための監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 315 第 5 項)

### (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

監査チームは、売上高におけるリスク対応手続の実施に際し、内部統制の運用評価手続をもって実証手続とする二重目的テストを計画しているが、実証手続として十分かつ適切な監査証拠を入手する観点からリスク対応手続を立案していない。

(監査基準委員会報告書 330 第 17 項)

#### 《留意点》

監査人は、リスク対応手続の立案にあたっては、関連する取引種類、勘定残高等の特性や、関連する内部統制を勘案し、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適合した十分な監査証拠が得られるよう監査手続を立案する必要がある。

特に、二重目的の監査手続を計画する場合、内部統制の運用評価手続と実証手続の両方の目的に適合した監査手続となっているかに留意する必要がある。

また、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、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、金額的に重要な取引種類、勘定残高、開示等については、実証手続を立案し実施する必要があることに留意する。

#### 事例 2) 表示及び開示の妥当性

- ▶ 監査チームは、純投資目的で保有する賃貸等不動産について、投資その他の資産に

区分表示していないことを見落としている。また、営業の用のみならず賃貸の用にも供している固定資産について、その全額を有形固定資産として表示することの合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 330 第 23 項)

- ▶ 被監査会社が、主要株主による被監査会社の新株予約権の行使を関連当事者取引として開示していないことについて、監査チームは見落としている。

(監査基準委員会報告書 330 第 23 項)

#### 《留意点》

上記のほか、セグメント区分がマネジメント・アプローチに沿っていない点について、当該表示の妥当性を検討していない事例や、キャッシュ・フロー計算書等の表示区分の誤りを見落としている事例など、開示の不備が指摘されている。

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、実施しなくては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、出荷・検収を含む棚卸資産の管理を倉庫事業者に委託している。

このような中、監査チームは、受託会社である当該倉庫事業者の業務を被監査会社がどのように利用しているかを理解していない。また、監査に関連する内部統制の理解において、当該倉庫事業者が提供する業務に関連する被監査会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価していない。

(監査基準委員会報告書 402 第 9・10 項)

#### 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、重要な業務プロセスに係る IT システムとして、受託会社が構築したネットワークを使用し、受託会社のシステムに関する記述書並びに内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する保証報告書を入手している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が入手した当該報告書を閲覧するのみで、受託会社監査人の実施した評価手続の適切性など、委託業務に関する評価を実施していない。

(監査基準委員会報告書 402 第 16 項)

#### 《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、被監査会社は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くてはならない。また、監査に

関連する内部統制の理解においては、受託会社に係る内部統制等を含めて、受託会社が提供する業務に関連する被監査会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価しなくてはならない。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実施が求められてい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の内容とその形態によって、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求められる場合がある。監査人は、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが委託会社の監査に関連する内部統制に与える影響に関して、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１）監査の進捗に伴い識別した虚偽表示の検討

監査チームは、売掛金の確認手続により識別された確認差異の検証において、被監査会社の処理誤りを検出したにもかかわらず、売上高及び売掛金に関連するリスク評価並びに残余期間に対して計画された実証手続を変更する必要があるかどうかを検討していない。また、当該処理誤りが内部統制監査に与える影響について検討していない。

（監査基準委員会報告書 450 第 5 項）

### 事例２）未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価

被監査会社は、過年度における誤謬を、重要性の乏しい過去の誤謬として当年度に修正している。

しかしながら、監査チームは、過年度の誤謬が当年度に修正されたことによる、当年度の財務諸表に与える影響について検討していない。

（監査基準委員会報告書 450 第 10 項）

### 《留意点》

監査人は、識別した虚偽表示の内容とその発生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、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くてはならない。

また、監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、最新の監査計画における重要性の基準値に近似した場合においても、上記修正の必要性を検討する必要がある。

さらに、監査人は、識別した虚偽表示について、個別に、又は集計し、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかの判断をしなくてはならない。この際、全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況を加味し、また、過年度の未修正の虚偽表示が発生した場合には、全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に与える影響などを十分考慮する必要がある。

## (6) 情報システムに関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) IT の利用に関する監査計画の策定

監査チームは、売上業務と仕入業務の基幹システムについての IT の利用に関する概括的理解において、前期からの重要な変更があるかについて質問するだけで、情報システムの安定度、IT インフラの概要、IT の利用度等について理解するための手続を実施していない。

また、監査チームには IT に精通した人材が存在しないにもかかわらず、IT の専門家を利用すべきか検討していない。

(監査基準委員会報告書 315 第 17・20 項、IT 委員会実務指針第 6 号第 4 項)

### 《留意点》

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した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 の概括的理解を行わずに、重要な虚偽表示に関する潜在的リスクは十分に低いと判断している事例が見られるが、監査人は、監査計画の策定に際して、IT の利用に関する環境を理解し、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、グループ監査において、IT の概括的理解を実施する際には、重要な構成単位が漏れることのないように留意し、また、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。

## 2. 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、入手した監査証拠を評価しなくてはならない。審査会検査においては、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を入手するために、立案された監査手続が適切に実施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、手続の目的に適合した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見られる。

- ・ 実施した監査手続や入手した監査証拠が、評価した重要な虚偽表示のリスクに適合していない。
- ・ 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、質問のみにより監査手続を終了しているなど、個別に対応する実証手続を実施していない。
- ・ 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。
- ・ 分析の実証手続において、推定に利用するデータの性質及び目的適合性を評価することなく、前期比較や月次推移比較を実施するにとどまるなど、実証手続として必要な要件を満たしていない。
- ・ リスク対応手続におけるサンプリングに際して、母集団全体の結論を得るために適切な選定範囲によるサンプルの抽出を行っていない。
- ・ 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。

なお、収益認識に関連するリスク対応手続については、「6. 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) 評価した不正リスク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。

### 求められる対応

監査チームは、監査手続の目的に適合し、かつ識別したリスクに対応する十分な監査証拠を

入手しているかについて適切に評価する必要がある。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くてはならない点に留意する必要がある。

また、十分かつ適切な監査証拠の入手に関連する不備事例の多くは、監査チームにおいて、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して発生している（「Ⅲ 1 リスク評価及び評価したリスクへの対応 求められる対応」参照）。

一方で、監査チームにおいて適切にリスク評価及び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・監督を行っていないことから、監査実施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有機的に連携していない状況も多数見られる。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企業及び企業環境の理解並びにリスク評価及び実施すべき監査手続に関する議論を十分に実施するとともに、監査手続の結果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。

なお、監査証拠を入手する局面は多様であるため、指摘事例に捉われず、指摘の趣旨を踏まえ類似事項に対応することが求められる。

## （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（監査証拠の十分性）

- ▶ 監査チームは、商品について適切な評価減が実施されない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が、収益性が低下している可能性のある販売実績が赤字の商品や販売実績がない商品について、被監査会社に対する販売可能性に係る質問において「当該商品は簿価を超える価格で販売可能である」との回答を得たことをもって、棚卸資産の評価に問題はないとし、質問以外の監査手続を実施していない。（監査基準委員会報告書 330 第 20・25 項、同 500 第 5 項・A2 項）

- ▶ 監査チームは、売上高の発生に関する検証において、分析の実証手続と詳細テストとの組合せによるリスク対応手続を計画している。

しかしながら、監査チームは、分析の実証手続として四半期毎の売上高の推移分析を行うにとどまっており、推定値や計上された金額と推定値との許容可能な差異の金額を決定していないなど、分析の実証手続の要件を満たす監査手続となっていないほか、詳細テストにおいて、期末日を確認基準日とした売掛金の確認手続と期末日前後の期間帰属に関する検討を実施して、期末日付近の売上高の発生を検証するのみで、通期の売上高について検証を実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第 5 項）

## 《留意点》

通常、質問のみでは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないこと又は内部統制の運用状況の有効性について、十分な監査証拠を入手したことにならないが、質問のみにより監査手続を終了している事例が多数見られる。特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続に限らず、リスク対応手続においては、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となる。

また、監査人は、状況に応じて分析の実証手続や詳細テスト、又はそれらの組合せによるリスク対応手続を計画するが、評価したリスクの程度に応じて、必要とされるリスク対応手続の程度は異なるため、必ずしも全ての手続において強い監査証拠の入手が求められるものではない。

しかしながら、複数の監査手続を実施しているものの、監査計画において立案した監査手続により、入手した監査証拠が量的又は質的に十分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、全体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とされた事例が見られる。

さらに、被監査会社の重要な会計方針が、適用されるべき財務報告の枠組みに準拠していることについて、十分な監査証拠を入手していない事例が見られる。

監査チームは、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複数の監査手続を通し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) 十分かつ適切な監査証拠（監査証拠の適切性）

- ▶ 監査チームは、工事未払金の網羅性に係る監査手続として、工事未払金期末残高について、相手先毎に請求書との照合を実施しているが、当該手続は、工事未払金の期末残高がある相手先のみを監査手続の対象としており、工事未払金の計上漏れを検証するための監査手続として、監査目的に適合していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第 5・6 項）

- ▶ 監査チームは、売上高の発生及び期間帰属の検討において、内部統制の運用評価手続と実証手続の二重の目的を持ってサンプルテストを実施することを計画している。

しかしながら、監査チームは、売上高明細に担当者印が押印されたことを確認するにとどまり、売上高明細に記載された取引について、顧客から受領した検収書と突合するなど、重要な虚偽表示リスクを識別している売上高の発生及び期間帰属のアサーションに対する監査手続を実施していない。

また、監査チームは、運用評価手続において抽出したサンプル数が、実証手続において、サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑え、また虚偽表示額を推定するために十分となっているかを評価していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第 5・6 項）



#### 《留意点》

上記の指摘事例のように、監査目的に適合する監査証拠を入手していない事例のほか、不正リスクを識別しているにもかかわらず、被監査会社の内部証憑等、入手が容易な監査証拠を利用するのみで監査手続を終了するなど、アサーション・レベルで評価したリスクに対応した適切な監査証拠を入手していない事例が多数見られる。監査チームは、監査手続の立案と実施において、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、監査証拠を評価する必要がある。

また、内部統制の運用評価手続を、実証手続（二重目的テスト）として利用している場合において、実証手続としての有効性を考慮していない事例も散見される。監査チームは、内部統制の運用評価手続及び実証手続を立案し実施する際、各々の監査手続の目的を考慮して、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。

#### 事例3) 財務諸表と監査証拠間の関連性

監査チームは、債権債務の残高確認において、被監査会社に対し、確認状送付先の選定基準を示して、選定先の抽出を依頼し、選定結果（選定した取引先及び残高金額）を受領している。このような中、監査チームは、被監査会社が使用したサンプル抽出元の母集団について、帳簿金額との整合性を確認するなどの網羅性を確かめる手続を実施しておらず、また、確認状記載金額と補助簿との一致を確かめる手続を実施していないなど、財務諸表と監査証拠間の関連性について検討していない。

（監査基準委員会報告書 500 第5・6項）

#### 《留意点》

上記の指摘事例のように、確認先の選定における母集団の網羅性の検討や、確認状記載金額の正確性についての補助簿との照合など、詳細テストを実施する場合においては、財務諸表と監査証拠間の関連性に留意する必要がある。

#### 事例4) 経営者の利用する専門家の業務

監査チームは、被監査会社が実施した本社資産の減損損失の測定の妥当性の検討において、被監査会社の関係会社が不動産鑑定士より入手した鑑定評価額を利用している。

しかしながら、監査チームは、当該不動産鑑定士の適性や能力及び客観性について検討していない。

また、監査チームは、当該不動産鑑定士が鑑定評価に当たり使用したデータの正確性や仮定の合理性、鑑定評価方法の妥当性について検討していない。

（監査基準委員会報告書 500 第7項）

#### 《留意点》

経営者が利用した専門家（年金数理人、不動産鑑定士等）の業務を監査人が利用する際には、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。

#### 事例5) 企業が作成した資料の正確性・網羅性

- ▶ 監査チームは、滞留債権に係る検討において、被監査会社が作成した入金遅延リストを用いているが、当該リストに記載された金額や入出金日等の基礎情報の正確性及び網羅性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第8項)

- ▶ 監査チームは、仕掛品の評価の検討において、期末残高が一定金額以上の仕掛品について評価減の必要性がないかを検討することとしている。

監査チームは、被監査会社が作成した「仕掛品管理表」を参照し、仕掛品毎に見積原価総額が販売見込額を上回っていないことを確かめているものの、当該検証に用いた、「仕掛品管理表」記載の下記の情報について、記載金額の信頼性を確かめるための監査手続を実施していない。

- ・ 販売契約未締結案件に関する被監査会社提示の販売見込額
- ・ 見積原価総額の算定における追加コストの見積額

(監査基準委員会報告書 500 第8項)

#### 《留意点》

被監査会社が作成した情報の正確性及び網羅性を検証しないまま監査証拠として利用している事例が、会計上の見積りの監査を中心として多数見られる。監査チームは、被監査会社より入手した情報を監査証拠として利用する場合には、情報システムから作成された情報に限らず、入手した情報の信頼性を十分に検討する必要がある。

#### 事例6) 実証手続の実施時期（残余期間の手続）

監査チームは、期末の3か月前を基準日とした売掛金残高確認を行い、そのロールフォワード手続として、基準日から決算期末日にかけて一定以上の残高の増減のある得意先を検証対象として選定している。

しかしながら、監査チームは、選定した得意先のうち、基準日から期末にかけて大幅に残高が増加している得意先について、質問や内部データ間の整合性を確かめるのみで、証憑突合等の詳細テストや分析の実証手続の実施等、追加的な監査手続を実施せずに、実施した監査手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか検討していない。

(監査基準委員会報告書 330 第21項)

#### 《留意点》

期末日前を基準日として実証手続を実施した場合、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くてはならないこ

とに留意する必要がある。

## (2) 確認

### 事例1) 確認依頼への回答の信頼性

監査チームは、確認状の回答を、発送先とは異なる会社から回収したにもかかわらず、当該残高確認状に対し、情報源の適切性及び回答の信頼性を確かめる監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 505 第9項)

#### 《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回答や当初想定した回答者以外の者が回答したと疑われる場合など、入手する状況によっては、改竄リスクや不正リスクを軽減し、信頼性を確かめる監査手続を実施する必要があ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、債権債務の残高確認において、確認依頼金額への同意又は不同意の旨の記入もなく、また、確認依頼先が記載すべき勘定残高金額も記入されていない回答を受け取ったが、特に検討もせずこの回答を確認差異がないものとして取り扱い、再発送又は代替手続等の必要な監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 505 第11項)

- ▶ 監査チームは、未回収の売掛金の確認状について、請求書などの内部証憑との突合による代替手続を実施しているが、当該代替手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できているか検討していない。

(監査基準委員会報告書 505 第11項)

#### 《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。したがって、監査チームは、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。

### 事例3) 確認差異

- ▶ 監査チームは、売掛金の確認手続において、重要性の基準値を超える差異が生じており、仮に当該差異が虚偽表示であった場合には監査意見の形成に影響を及ぼすことが明らかに想定される状況であったにもかかわらず、確認差異の調査を実施していない。

(監査基準委員会報告書 505 第 13 項)

- ▶ 監査チームは、残高確認の際に生じた差異について、内容を質問等により検討するのみで、当該確認差異が虚偽表示ではないことを裏付ける監査証拠を入手していない。(監査基準委員会報告書 500 第 5 項・A2、同 505 第 13 項)

#### 《留意点》

確認の回答により生じた確認差異は、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、確認額と先方の回答額の差額の内容を調査し、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、原因分析の結果把握した確認差異が虚偽表示に該当するかについて判断し、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。

### (3) 分析的手続

#### 事例 1) 分析の実証手続における不備事例

- ▶ 監査チームは、売上高の分析の実証手続の推定値として、国内市場の公表外部データや分析対象とする期間と異なる期間の外部の公表データ、また、被監査会社の事業部別予算等を使用している。

しかし、推定値算定のために使用した外部の公表データの信頼性の検討において、被監査会社の売上高の多くを海外売上が占める中、推定値として、国内市場の外部の公表データを使用することの合理性を検討していない。また、別の事業において、年間を通じた売上に関する分析の実証手続を実施している中、対象期間が 9 か月間相違している公表外部データを使用することの合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

- ▶ 監査チームは、売上高の検討において、分析の実証手続を実施したとしているが、当期の残高を前期実績及び予算と比較し、把握した増減内容について、質問により、異常な原因によるものではないことを確認するのみであり、前期実績及び予算を推定値とすることの妥当性を検討しておらず、また、計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定していないなど、分析の実証手続の要件を満たしていない。

(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

- ▶ 監査チームは、重要な構成単位である子会社の売上原価について、当期の売上高に前期の原価率を乗じた数値を推定値とした分析の実証手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、前期と比較して、原価率の低い OEM 商品の比率が増えており、月次の売上原価が大幅に大きく変動している状況において、当初設定した推定値に十分な精度があるかどうかを評価していない。

(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

- ▶ 監査チームは、販売費及び一般管理費の分析の実証手続において、設定された推定値との差額としての許容できる金額が、重要性の基準値を超過しているにもかかわらず、当該許容額の合理性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

#### 《留意点》

実証手続として分析の実証手続を選択したものの、前期比較等の単なる「分析的手続」にとどまるなど、「分析の実証手続」の要件を満たしていない事例が依然として多数見られる。

監査チームは、分析の実証手続を立案し実施する場合には、以下の要件を満たす必要がある。

- ① 利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価する
- ② 計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかについて評価する
- ③ 計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定する

なお、分析の実証手続を立案し実施するに当たり、実証手続として求められる各々の要件を形式的には満たしているが、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など、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために必要なデータの信頼性や推定値の精度の検討を実施していない事例が散見される。監査チームは、情報の性質及び目的適合性を十分に考慮し、また、監査人の推定値と計上された金額の差異について、重要な虚偽表示となる可能性を考慮し検討することに留意する必要がある。

#### 事例 2) 分析の実証手続の結果の調査

監査チームは、期末時点において、重要な勘定として識別した流動資産に対して実施した分析の実証手続及び、ロールフォワード手続として実施した分析の実証手続において、推定値と実績値の差異が許容できる差異の金額を超過しているにもかかわらず、被監査会社に対して質問をするのみで、被監査会社の質問の回答に対する適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準委員会報告書 520 第 6 項、同 330 第 21 項)

#### 《留意点》

財務諸表に計上された金額と監査人の推定値との差異の調査において、質問により差異の内容に対する定性的な回答を入手するにとどまり、差異について原因別に金額を把握し具体的な監査証拠により裏付けるなど、定量的な分析と調査を行っていない事例が多数見られる。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

##### 事例1) 監査サンプリングの立案

- ▶ 監査チームは、重要な取引種類として識別している原材料仕入の期間帰属に係る監査手続として、仕入のカットオフテストを実施している。

しかしながら、監査チームは、仕入のカットオフテストで実施しているサンプリングにおいて、抽出方法やサンプル数が、サンプリングリスクを許容可能な水準に抑えるために十分であるかを検討していないため、識別した重要な虚偽表示リスクに対応した十分な監査証拠を入手したかを評価していない。

(監査基準委員会報告書 500 第9項、同 530 第6・7項)

- ▶ 監査チームは、被監査会社の売上の発生及び期間帰属について、不正による重要な虚偽表示リスクとして識別しており、当該リスクに対応する実証手続として、期中の特定月を任意で2ヶ月抽出した上で、抽出された月の最終営業日等を母集団とした、任意の件数を抽出し、サンプリングによる試査等を実施している。

しかしながら、監査チームは、上記のサンプリングの手法について、任意の抽出方法が監査の目的に適合しているか、件数が十分かどうか、また、母集団全体に対する心証をいかに形成するかにおいて検討を行っていないため、不正による重要な虚偽表示リスクに対応した十分な監査証拠を入手したかの評価ができていない。

(監査基準委員会報告書 240 第29項、同 500 第9項、同 530 第6・7項)

- ▶ 監査チームは、売掛金及び買掛金の期末残高の实在性を検証するために、特定項目抽出による試査として、選定した得意先及び仕入先に残高確認を行っている。

しかしながら、監査チームは、残高確認を実施していない残余部分の期末残高について実証手続を実施しないことの妥当性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第9・A55項)

##### 《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手続の最適な組合せを考慮する必要がある。また、監査サンプリングを実施する際には、母集団の網羅性にも留意する必要がある。

なお、取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、通例でない取引、リスクの高い項目、金額の重要性を考慮した検討や、取引の性質などの情報の入手等の観点からは、監査証拠を入手する効率的な方法であるが、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。

また、上記の不備とは別に、特定項目抽出等を行った後、残余部分についての手続を検討していない、若しくは当該残余部分に対する監査手続を実施していないといった不備の事例が見られる。

## 事例 2) 虚偽表示額の推定

監査チームは、期末時点の売掛金残高に対し、特定項目抽出による確認手続を行っているにもかかわらず、検出された差異金額を残高確認状の発送率で割り戻して母集団である売掛金全体の虚偽表示額を推定することにより監査手続を終了しており、残余部分に対する適切な監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 9・A55 項、同 530 第 13 項)

### 《留意点》

特定項目抽出により実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできず、残余部分に対する適切な監査手続を実施することに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。

## (5) 関連当事者

### 事例 1) 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解

監査チームは、被監査会社と経営者及びその近親者との間に取引があることを識別しているにもかかわらず、経営者を含む役員及びその近親者が議決権の過半数を有する会社の有無について検証するのみで、経営者を含む役員や当該会社と被監査会社との間の取引の有無について経営者に質問していないなど、関連当事者との取引の網羅性を検証するための監査手続を実施していない。また、関連当事者との取引に対して、重要な虚偽表示リスクを識別するかについて検討していない。

(監査基準委員会報告書 550 第 10・15 項)

### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、関連当事者及び関連当事者との取引を網羅的に検討していない事例が見られる。関連当事者との取引の識別や重要な取引に対する承認等について、経営者が構築した内部統制がある場合には、当該内部統制を理解するとともに、適切と考えられるその他のリスク評価手続を実施する必要がある。

また、関連当事者取引の取引条件の開示に当たり、例えば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記載されていない事例や、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記載しているが取引条件を十分に検討していない事例が見られる。監査チームは、識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、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、監査基準委員会報告書 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、「6. 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) 関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価

監査チームは、被監査会社の子会社の売上について、ほとんどが関連当事者である特定の会社向けであることを把握しているにもかかわらず、当該関連当事者取引に対して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。

(監査基準委員会報告書 240 第 25 項、同 550 第 17・18 項)

### 《留意点》

関連当事者との取引は、通常取引過程において行われることも多いが、不正の実行が関連当事者を通じて容易になるなど、関連当事者以外の第三者との取引よりも財務諸表の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、監査手続を実施する前提として、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、認識した取引に対してその事業上の合理性を慎重に評価し、被監査会社の通常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。

## (6) 継続企業の前提

### 事例 1) 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の識別

被監査会社は、継続して営業損失及び営業キャッシュ・フローのマイナスを計上するなど厳しい業況にあり、また、複数の金融機関から融資を断られている状況であるにもかかわらず、当該損失は事業転換に伴い発生する損失であり、計画の範囲で発生しているものであるとして、継続企業に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況は発生していないと主張している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の主張の合理性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 570 第 9・11 項)

### 《留意点》

企業活動の継続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を注意深く把握することに留意する必要がある。

なお、「企業内容等の開示に関する内閣府令」は、継続企業の前提に関する注記を開示するまでに至らない場合であっても、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発生した経緯及び経過等について、有価証券報告書の「事業等のリスク」及び「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に記載することを要求しているにもかかわらず、これを見落としている事例が見られる。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評価を修正する可能性やリスク対応手続の種類、時期及び範囲に影響を及ぼす可能性があることに留意する必要がある。



## 事例2) 事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続

被監査会社は、当期を含めて複数期間経常損失及び当期純損失を計上している。監査チームは、このような状況を踏まえ、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる状況にあると判断し、継続企業の前提に係る注記の要否を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、継続企業の前提の検討に際して実施した将来計画の実現可能性の検討において、担当者に対して将来計画の内容について質問を実施するのみで、売上の実現可能性の検討や、粗利益率を改善させるための内製化の金額的影響の検討等、経営者の主張を裏付けるために必要となる監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 570 第 15 項)

### 《留意点》

被監査会社の資金計画に対して、資金調達の実現可能性を具体的に検討していない事例のほか、子会社の追加資金需要など、継続企業の前提に重要な影響を及ぼす項目に対する連結ベースでの検討が不足している事例が散見される。

監査チームは、被監査会社の状況を俯瞰的に評価し、継続企業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する必要がある。

なお、資金計画の前提となる被監査会社の事業計画等の会計上の見積りの合理性に対する検討については、「3. 会計上の見積りの監査」の「(1) 会計上の見積りの監査に共通する事項」の「事例4) 事業計画の合理性の評価」において詳細に記載しており、併せて参照されたい。

## (7) その他

### 事例1) 後発事象

被監査会社は、総資産の2割程度を占める重要な貸付金について、期末日以降に弁済期限延長の契約を締結し、その旨を公表している。

しかしながら、監査チームは、当該貸付金の返済期日が延長されたという事実が修正後発事象や開示後発事象に該当するかを検討していない。

(監査基準委員会報告書 560 第 7 項)

### 《留意点》

後発事象に係る監査手続が、経営者への質問のみによっている指摘事例も散見される。監査チームは、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、後発事象に係る監査手続に、少なくとも以下を含める必要がある。

- ① 後発事象を識別するために経営者が実施している手続の理解
- ② 経営者への質問
- ③ 取締役会等の議事録の閲覧
- ④ 利用可能な場合には企業の翌年度の直近の月次等の期中財務諸表の通読

## 事例 2) 訴訟事件等のリスク

監査チームは、被監査会社の顧問弁護士に対する確認状の回答において、「今後訴訟又は賠償請求、あるいは更正、査定又は賦課が提起されるか、又はこれらに準ずる事象が発生する可能性がある事項」に記載があるにもかかわらず、被監査会社が被る可能性のある損失の程度について検討していない。

(監査委員会報告第 73 号 3.)

### 《留意点》

弁護士確認を行う場合は、訴訟事件等の原因となる事実とそれが発生した時期又は経過期間、訴訟事件等の状況やそれを起因として損失が発生する可能性の程度、予想される損失の見積金額等を確認する必要がある。

また、訴訟事件等に起因する損害賠償等が財務諸表に重要な影響を及ぼすことが予想される場合には、監査チームは、訴訟事件等のリスクを適切に管理するための被監査会社の管理組織の整備状況を検討し、それが有効に運用され、当該リスクに関する管理体制が適切に構築され機能していることを確かめる必要がある。

## 事例 3) 連結財務諸表

被監査会社は、過年度において連結会社間で不動産売買取引を行い、連結財務諸表作成過程において、当該取引により生じた損失を消去している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の当該会計処理について、未実現損失については、売り手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は消去しないとする会計基準が存在するにもかかわらず、当該連結処理の合理性について検討を実施していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 5 項、企業会計基準第 22 号第 36 項)

### 《留意点》

連結財務諸表に対するリスク評価の前提となる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事例も見られる。監査チームは、連結財務諸表の監査においては、資本関係や実質的な支配及び影響力の評価も含めた企業グループの適切な理解が前提となることに留意する必要がある。

なお、連結財務諸表に関連する主な事例は、「4. グループ監査」において記載しており、併せて参照されたい。

### 3. 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。

- ▶ 監査チームは、見積りの不確実性の程度を勘案した上で、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを適切に識別して評価し、特に、経営者の仮定の合理性等に留意して、そのリスクに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リスクにも留意して、経営者の偏向の兆候が存在するかについて検討し、存在すると判断した場合は適切なリスク対応手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じていると判断している場合、予定されている実証手続に加え、監査基準委員会報告書 540 第 14 項にて要求されている評価を行っているか。また、財務諸表における見積りの不確実性に関する開示の妥当性を評価しているか。

#### 検査結果の概要

会計上の見積りの監査において、監査チームの職業的懐疑心が欠如していたことにより、経営者の仮定や、会計処理の妥当性は理解しているものの、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者の主張に対し客観的な評価を行わず、当該主張の合理性を検証する手続が不足しているケースが見受けられる。

また、監査基準委員会報告書 540 における要求事項に対する理解が不足していたことから、監査における要求事項を実施していなかった事例も多く見られる。

#### 求められる対応

会計上の見積りは不確実性を伴い、その不確実性の程度により重要な虚偽表示リスクが異なる。したがって、監査人は、見積りの性質・方法、関連する内部統制、経営者の偏向の兆候等といった不確実性に影響を与える要素を検討し、重要な虚偽表示リスクを識別して評価することが求められる。

また、監査人は、識別して評価した重要な虚偽表示リスクに対応する適切な監査手続を実施し、職業的専門家として、批判的な観点から経営者の見積りの合理性を検証することが求められる。

#### (1) 会計上の見積りの監査に共通する事項

##### 事例 1) 経営者の仮定の合理性

- ▶ 被監査会社は、翌期の予算上の税引前当期純利益予算が翌期以降も一定期間継続する仮定に基づき、一定期間を超える期間で解消される将来減算一時差異を除き、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、繰延税金資産の回収可能性の検討の際、翌期の予算上の税引前当期純利益が翌期以降も一定期間発生するとした経営者の仮定について、その実現可能性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

- ▶ 被監査会社は、昨年度に法令違反が判明した商品の自主回収に係る損失額を、今期末において、当初の年間回収見積額に対する回収実績の達成率に基づき再見積りし、商品自主回収関連損失引当金に計上している。

しかしながら、監査チームは、回収実績が時の経過とともに減少しており、四半期毎の回収実績によると被監査会社の見積りを下方に修正する必要があることを認識しているにもかかわらず、被監査会社が再見積額まで商品回収を促進するために計画している施策、効果及び費用を具体的に検討していないなど、被監査会社の当該見積りの裏づけとなる仮定の合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12・14・16 項)

#### 《留意点》

関係会社投融資の評価や固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性などの、会計上の見積りの検討においては、経営者の策定した事業計画等、経営者の仮定の合理性等々を評価することが多い。

しかしながら、当該経営者の仮定について、経営者が策定した過去の事業計画の仮定や一般的な経済環境との整合性等を確認しておらず、経営者へのヒアリングのみで定性的に評価するにとどまり、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事例が多数見られる。

特に、監査チームは、会計上の見積りにおいて特別な検討を必要とするリスクが生じている場合には、以下について評価する必要がある。

- ① 経営者が代替的な仮定又は結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、若しくは経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程
- ② 経営者が使用した重要な仮定の合理性
- ③ 経営者が使用した重要な仮定の合理性に関連する場合、又は適用される財務報告の枠組みの適切な適用に関連する場合には、特定の行動方針を実行する経営者の意思とその能力 (監査基準委員会報告書 540 第 14 項)

- ▶ 被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性と固定資産の減損について、同じ翌年度予算を用いて検討を行っている。前者については、翌年度の予算の達成可能性に疑義があるため、繰延税金資産を計上せず、後者については、予算は達成可能のため減損は不要としており、会計上の見積りに係る経営者の判断に不整合が生じている。

しかしながら、監査チームは、会計上の見積りにおいて、同一の期間に対する業績見通しに対する評価が異なるという、経営者の仮定における不整合が存在しているこ

とについて、合理的であるかを検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 10 項、同 540 第 12・20 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、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、対応する連結上ののれんの減損の検討を行っていないなど、各勘定科目の会計処理の間で経営者の仮定の整合が取れていないことに対して十分検討していない事例が散見される。監査チームは、把握した事象が網羅的に会計処理に反映されているかについて、俯瞰的に評価することに留意する必要がある。

#### 事例 2) 会計上の見積りを行う方法の検討

被監査会社は、返品調整引当金について、過去から税法基準に基づいて算定しており、当期においても同基準に基づいて算定している。

しかしながら、監査チームは、当期の返品率や卸売事業の粗利率を踏まえ、被監査会社が税法基準を用いていることの適切性を含め、当期の引当金の算定方針が合理的であるか検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 7・12 項)

#### 《留意点》

経営者が行った会計上の見積りの方法について、経営者が使用した測定方法が状況に応じて適切であるか、及び経営者が使用した仮定が適用される会計基準の趣旨に照らして合理的であるかについて評価する必要がある。また、経営者が行った会計上の見積り方法の検討には、例えば、以下を含むことに留意する必要がある。

- ・ 会計上の見積りの基礎データの正確性、網羅性及び目的適合性の程度並びに会計上の見積りが当該データと経営者の仮定を使用して適切に行われているかどうかに係る検討
- ・ 外部のデータ又は情報（経営者が業務を委嘱する外部の専門家から受領したものを含む。）の源泉、目的適合性及び信頼性に係る検討
- ・ 会計上の見積りの再計算及び会計上の見積りに関する情報の整合性についての検討
- ・ 経営者による査閲及び承認プロセスの検討

#### 事例 3) 前年度の会計上の見積りの検討

被監査会社は、繰延税金資産について、翌期 1 年間の課税所得の範囲内で計上している。監査チームは、当該繰延税金資産の回収可能性の検討において、被監査会社の翌期における税引前当期純利益に、当期の実際達成率（当初予測と実績の割合）をもとに決定した予想達成率を乗じること等により、達成可能な翌期の課税所得を独自に見積り、被監査会社の繰延税金資産の計上額は妥当と結論付けている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、当期における当期純利益の実際達成率が予想達成率に比して大幅に下方乖離していることを加味せずに、来期の予想達成率を算定していたことの合理性について、十分な検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 540 第 8 項)

《留意点》

被監査会社の主張する会計上の見積りの検討において、前期に実施した見積りと当期の実績との乖離理由を把握するにとどまり、把握した内容を、当期の経営者の見積りの評価において考慮していない事例が散見される。監査チームは、会計上の見積りの検討において、前期の会計上の見積りの検討を行うことが求められているのは、経営者の偏向が存在する可能性の識別や、見積りの不確実性の程度を評価するためであることに留意する必要がある。

なお、会計上の見積りの確定額と前年度の財務諸表における認識額との差異があったとしても、必ずしも前年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示しているわけではないが、前年度の見積りの時点において経営者が利用可能であった情報や、当該前年度の財務諸表の作成及び表示時に、入手及び考慮しておくことが合理的に期待される情報を利用すれば、確定額に近似した見積りが可能であったと合理的に推測される場合がある。その場合は、監査人は、当該差異が前年度の財務諸表上に虚偽表示があったことを示している可能性を考慮することに留意する必要がある。

事例 4) 事業計画の合理性の評価

被監査会社は、実質価額が取得価額と比較して大幅に下落している関係会社有価証券について、当該関係会社から事業計画を入手し、来期以降の 2 年間の利益により実質価額が取得価額まで回復するとして減損をしていない。

しかしながら、監査チームは、当該事業計画が過年度の実績と大幅に乖離しているにもかかわらず、事業計画の前提となっている経営者の仮定の合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

《留意点》

関係会社投融資の評価や固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性などの、会計上の見積りの検討においては、経営者の策定した事業計画の合理性等々を評価することが多い。

しかしながら、事業計画の内容について具体的な根拠に基づいた確認を行っておらず、経営者へのヒアリング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見られる。監査チームは、事業計画について、その内容と企業環境との整合性の検討、過去実績との比較、収益拡大や経費削減という計画に織り込まれた具体的な方策の確認などにより、慎重に検討することに留意する必要がある。

(2) 関係会社株式の評価

事 例) 実質価額及び回復可能性の検討

被監査会社は、業績不振である子会社株式の評価について、当該子会社の事業計画に基づき概ね 5 年間で回復可能であると見積った価額が簿価まで達することなく、当該簿価の 50% 程度であるにもかかわらず、減損の必要はないと判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の判断の合理性について検討していない。  
(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

《留意点》

時価を把握することが極めて困難と認められる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、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。なお、当該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り、当初の事業計画と実績の乖離の検討など、実質価額の低下について慎重に検討することが求められる。

### (3) 債権評価

#### 事例 1) 認識及び測定の見直し

被監査会社は、海外の販売代理店に対する滞留債権について、貸倒懸念債権として区分しているが、販売代理店の資産を差し押さえた場合には回収可能であるとして、貸倒引当金を計上していない。

しかしながら、監査チームは、差押え予定の資産の状況、処分可能見込額及び他の債権者の付保の状況等、被監査会社の主張する回収可能とした金額について、算定の合理性や回収の実現可能性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 14 項)

《留意点》

債権評価の認識及び測定においては、債権区分の妥当性を含め、対象債権の網羅性に留意する必要がある。

また、貸倒懸念債権の評価方法として、債務者の支払能力を判断する資料を入手することが困難である場合、例えば、担保の処分見込額等を控除した残額の 50% を引き当てるといった簡便的な方法があるが、個別に重要性の高い貸倒懸念債権については、可能な限り資料を入手し、評価時点において被監査会社が適切な見積りを行っているか十分な検討を行うことに留意する必要がある。

#### 事例 2) 貸出金の自己査定（債務者区分の適切性）

- ▶ 監査チームは、第二地方銀行である被監査金融機関の監査に当たり、以下のとおり、債務者区分の判断について適切な検証を実施していない。

ア 監査チームは、債務者が作成した「合理的かつ実現可能性の高い計画」に対して、計画の達成可能性が困難であると評価しているにもかかわらず、債務者区分の検証に当たっては、当該計画を理由に要注先としている被監査金融機関の判断を妥当なものとしているが、当該判断の矛盾について合理的な検証を行っていない。

イ 被監査金融機関は、債務者が保有する資産に含み損があり、実態債務超過になる可能性があることを認識しながら債務者の実態的な財務内容（含み損益の反映

を含む)の調整を行っていないが、監査チームは、債務者に含み損があることを理解しているにもかかわらず、被監査金融機関の行った判断の妥当性について検証していない。

ウ A会社において発生した多額の損失をB会社が負担しているような状況のもとで、被監査金融機関が、両社を一体の債務者グループとして自己査定していない場合に、グループ一体として債務者区分を判定しないことの妥当性や債務者グループとしての財務状況等を検証していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 14 項)

- ▶ 監査チームは、協同組織金融機関である被監査金融機関が 12 月 31 日を仮基準日として実施している自己査定について実証手続を実施しているものの、期末日までの残余期間について、実証手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 330 第 21 項)

#### 《留意点》

預金等受入金融機関の監査においては、貸出金の評価を特別な検討を必要とするリスクとして識別し、内部統制に依拠する計画を立案するケースが多い。その際には実証手続に加えて、内部統制の運用評価手続を実施する必要がある。貸倒引当金の計上に関する運用評価手続は、記録や文書の閲覧に加えて再実施を組み合わせることが効果的と考えられる。ある債務者をサンプルとして抽出し、自己査定を再実施する手続は、運用評価手続と詳細テストを兼ねることが可能であるが、同じ資料を利用する場合でも、両者の目的の違いにより手続が異なることに十分に留意する必要がある。

### 事例 3) 貸倒実績率の正確性

監査チームは、貸倒実績率の検討において、協同組織金融機関である被監査金融機関が作成した算定期間における期首債権額や毀損額の正確性及び網羅性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12 項、銀行等監査特別委員会報告第 4 号IV (5))

#### 《留意点》

期末日以降監査報告書日までの債務者の重要な信用状況の変化を踏まえて、貸倒引当金の十分性を検証する手続を実施することに留意する必要がある。

## (4) 棚卸資産の評価

### 事例) 評価範囲の網羅性の検討

監査チームは、棚卸資産の評価の検討において、被監査会社から提示された棚卸資産評価損の計算資料の検証をもって、棚卸資産の評価の検討としており、帳簿上の棚卸資産の残高と上記計算資料に計上された棚卸資産の残高の照合等を行っておらず、認識された評価損対象棚卸資産以外に評価減を行うべき棚卸資産がないかなど、網羅



性の検証を行っていない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

#### 《留意点》

上記の事例のほかに、被監査会社の棚卸資産の評価方法の合理性について検討していないケースや、評価額の計算方法の妥当性を検討していないケースなどが散見される。

なお、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、価格の測定に幅があるもの、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の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出来ない点にも留意が必要である。

### (5) 固定資産の減損

#### 事例 1) 資産のグルーピングの検討

監査チームは、被監査会社が、独立採算で管理されている複数の工場を保有しているにもかかわらず、グルーピングを単一とする被監査会社の仮定の合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、監査チームにおいて被監査会社の策定した資産のグルーピングが実態と乖離していることを見落としているケースや、共用資産の区分の妥当性を検討していないケースが散見された。

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・フローから概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る。そのため、監査チームは、被監査会社が選定しているグルーピングの単位よりも小さい単位で損益管理を行っている等の状況においては、グルーピング方針の適切性について、実態に応じて検討することに留意する必要がある。

#### 事例 2) 減損の兆候の検討

- ▶ 被監査会社は、子会社における固定資産の減損の兆候判定において、過年度は赤字が継続していたものの、当期に黒字に転換したことをもって減損の兆候はないとしているが、監査チームは、決算期末直前に生じた受注の急減など、固定資産の減損の兆候判定で求められるその他の事項に関して検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

- ▶ 被監査会社は、保有している遊休不動産(土地及び建物)について、過去において減損損失を計上しているが、当期においては、当該物件がそのまま遊休状態であるにもかかわらず、減損は不要と判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、当該遊休不動産の近隣土地の路線価

の大幅な時価の下落を認識していながら、当期において減損の要否を検討していないことについて、その合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、業績の悪化が非経常的で一過性であるとの被監査会社の主張に対して、その原因等を分析していないまま当該主張を受け入れている事例が見られる。監査チームは、減損の兆候を慎重に検討することに留意する必要がある。

また、原則として、資産又は資産グループが遊休状態になった場合は、資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する。したがって、監査チームは、遊休資産の減損の兆候の検討に当たっては、遊休状態が、資産をほとんど利用しなくなってから間もない場合であって、将来の用途を定めるために必要と考えられる期間に該当するかなど、遊休状態の期間の合理性等について慎重に検討する必要がある。

#### 事例 3) 減損の認識及び測定の見直し

監査チームは、被監査会社が、将来キャッシュ・フローを見積る際に、製造の用に供する機械装置等の、各資産グループの主要な資産の経済的残存使用年数を加味せずに見積期間を決定していることについて、その合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

#### 《留意点》

被監査会社は、減損損失の認識判定及び測定の際、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。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主張を検証する際、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及びその実現可能性等、将来キャッシュ・フローを構成する要素について慎重に検討する必要があることに留意する。また、回収可能価額として正味売却価額を採用する際には、当該価額の算定根拠等について慎重に検討する必要があることに留意する。

### (6) のれんの評価

#### 事例 1) のれんの発生原因の分析と識別可能資産等への配分、及び償却期間の見直し

被監査会社は、期中における企業の買収に際して、受入資産から引受負債を差し引いた額と、取得対価との差額のほとんどの部分をのれんとして計上している。

このような中、監査チームは、被監査会社が主張するのれんの償却期間 5 年の検討について、「20 年以内であることをもって妥当とする」とするのみで、のれんの効果の及ぶ期間や投資の合理的な回収期間など、のれんの償却期間の妥当性について検討していない。

また、会計基準において、取得原価のうち、のれんに配分された金額が相対的に多額になる場合には、企業結合年度においても減損の兆候が存在すると考えられる場合

もあるとされているにもかかわらず、期末においてのれんの償却額を加味することなく、取得した子会社が単体の営業利益を計上していることをもって減損の兆候がないものとしているなど、会計基準に則した減損の要否の検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

#### 《留意点》

企業結合におけるのれんの計上においては、のれんと のれん以外の勘定科目への配分の妥当性及びのれんの償却期間が主要な論点となる。識別可能資産及び負債を網羅的に把握し、それらに対する取得原価の配分が適切であるかなど、のれんの発生原因を慎重に検討する必要がある。特に、負ののれんについては、のれんが生じた事業年度の利益として処理されることに留意して、のれんの発生原因の分析とのれん以外の識別可能資産等への配分の妥当性等、被監査会社の主張する会計処理を慎重に検討する必要がある。

また、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ることとされているが、のれんの償却期間の決定に当たり、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) のれんの減損の兆候

監査チームは、のれんを認識している連結子会社において、買収した時点でオーナーであった子会社の社長であった者の辞任や、損益実績が買収時の事業計画値に比較し大幅に下方乖離している等、連結子会社を取り巻く経営環境が買収時点から大きく変化していることを識別しているにもかかわらず、これらの事実がのれんの減損の兆候に該当するか十分に検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12・17 項)

#### 《留意点》

のれんの減損の兆候の判定については、事例 1) のとおり、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場合もあるため、のれんが多額に発生している場合には、のれんの発生年度においても減損の兆候が存在するか十分に検討する必要がある。

### (7) 繰延税金資産の回収可能性

#### 事例 1) 会社区分の検討

被監査会社は、期末において重要な税務上の繰越欠損金を保有しているものの、前期及び当期に欠損金控除前課税所得が発生していることから、監査委員会報告第 66 号で規定する「4号但書」の会社に該当すると判断している。

しかしながら、監査チームは、当該繰越欠損金の発生原因を十分に検討しておらず、

非経常的な特別の原因により発生したものであるかなど、当該会社区分とすることの合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、監査委員会報告第 66 号第 5 項 (1))

#### 《留意点》

「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い (監査委員会報告第 66 号)」の会社区分の判断に関して、監査チームは、会社区分について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。

なお、今後は、企業会計基準委員会から平成 27 年 12 月に公表された「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) 及び平成 28 年 3 月に公表された「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」(企業会計基準適用指針第 27 号) 等、関連する会計基準に留意する必要がある。

#### 事例 2) 課税所得の見積り

被監査会社は、翌期 1 年分の課税所得を限度に繰延税金資産を計上しているが、監査チームが実施した繰延税金資産に係る監査手続には、以下の不備が見られる。

ア 監査チームは、被監査会社において、当期に多額の将来減算一時差異が発生していることから、スケジュールリングの内容次第では翌期の課税所得が大幅に減少する状況を認識していたにもかかわらず、被監査会社の作成したスケジュールリングに対し、当該状況に応じた検討をしていない。

イ 監査チームは、被監査会社が翌期の課税所得見積額に法定実効税率を乗じて繰延税金資産を計上する際、課税所得計算に算入可能である繰越欠損金の控除限度額を考慮していないことを見落としている。

(監査基準委員会報告書 540 第 8・10・14 項、監査委員会報告第 66 号第 5 項 (1))

#### 《留意点》

繰延税金資産の回収可能性の検討においては、課税所得の見積りに際して、経営者の策定した事業計画の合理性等を検討するケースが多いが、この点については、前述の「(1) 会計上の見積りの監査に共通する事項」の「事例 1) 経営者の仮定の合理性」における留意点を参照されたい。

また、収益力に基づく課税所得の十分性を根拠に繰延税金資産を計上する場合には、課税所得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、申告調整に重要性がある場合には、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担保するための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、過去に実施した子会社の株式評価損について、税務上の損金算入予定時期を見積り、当該評価損に係る繰延税金資産を回収可能と判断している。

しかしながら、監査チームは、繰延税金資産の回収可能性の検討において、経営者

とのディスカッションや経営者確認書により当該株式の売却の意思があることを確認するのみで、長期間売却を実行していないことを踏まえた実行可能性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 14 項)

#### 《留意点》

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事例が多数見られる。特に、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、監査チームは慎重に対応する必要がある。

### (8) 退職給付債務

#### 事例) 基礎率の合理性

監査チームは、退職率や昇給率などの退職給付債務の計算の基礎率の合理性について検討していない。

(企業会計基準適用指針第 25 号第 32 項、監査基準委員会報告書 500 第 7 項、同 540 第 12 項)

#### 《留意点》

退職給付債務の見積りにおいて、基礎率の設定は計算結果に大きく影響することがある。上記の事例のほかにも、変更した割引率等、基礎率の合理性を検証していない事例も散見される。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。

### (9) 資産除去債務

#### 事例 1) 計上の網羅性

監査チームは、被監査会社が賃貸借契約に基づく原状回復義務の有無及び法令上の除去義務のある固定資産の有無等、資産除去債務の対象となる固定資産について、網羅的な把握を実施していないことに対し、その合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

#### 事例 2) 合理的に見積ることができない場合の妥当性

監査チームは、小売業を営む被監査会社が、過去に事業拠点の閉鎖の実績があるにもかかわらず、現在使用している同様の事業拠点について閉鎖までの期間を合理的に見積ることが出来ないため資産除去債務の計上を不要と主張していることについて、その合理性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項)

《留意点》

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などにより、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び蓋然性に対して合理的に見積るための情報が入手可能なときは、資産除去債務を合理的に見積ることができる場合に該当する。そのため、監査チームは、被監査会社が資産除去債務を合理的に見積ることができないと主張する場合、資産除去債務の見積りに利用する情報の入手可能性を含め、当該主張の合理性を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。

## 4. 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。

- ▶ グループ監査チームは、適切なグループ財務諸表に係るリスク評価のもと、グループ財務諸表の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。
- ▶ グループ監査チームは、重要な構成単位の識別において、特定の性質又は状況により、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が含まれる構成単位に対する検討等もあわせ、適切に識別しているか。
- ▶ グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解を適切に行い、また、実施する作業に適切に関与したうえで、その作業の妥当性を評価しているか。
- ▶ グループ監査チームは、監査の過程において構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす、グループ財務諸表に係る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等、構成単位の監査人との間で状況に応じた適切なコミュニケーションを実施しているか。
- ▶ グループ監査チームは、構成単位の監査人からの報告事項を評価し、必要に応じて追加の監査手続を依頼するか、あるいは自ら実施することで、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか。また、構成単位の監査人から未修正の虚偽表示が報告された場合、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、重要な構成単位を識別する際、質的影響を加味していないなど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の識別及び当該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などの事例が見られる。

### 求められる対応

グループ監査など、他者の作業を利用するいずれの場面においても、他者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多数見られるが、監査人は、財務諸表及びグループ財務諸表の監査業務において、適切な監査報告書を発行する責任が、意見表明を行う監査人にあることを常に念頭に、利用する作業の評価を行うことが求められる。

グループ監査チームにおいては、構成単位の財務情報に対して実施する監査手続等の範囲及び時期並びに発見事項について、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、また、適用される財務報告の枠組みに準拠してグループ財務諸表が作成されているかについて意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められる。そのため、グループ監査チームは、適切な監査計画を策定の上、監査手続を実施し、グループ財務諸表についての意見形成の基礎を得るために、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかについて評価する必要がある。

特に、海外に重要な構成単位が存在する場合には、グループ監査チームは、海外の重要な拠点の状況を把握したうえで、起因するリスクを適切に識別することが求められる。

その上で、通常の監査にて要求される知識や経験に加え、海外の構成単位の監査人への指示のための語学能力や特定の国に係る会計制度に関する知識等、状況に応じ、適切なグループ監査の実施に際し要求される付帯的能力等を満たすことが求められることに留意が必要である。

そのために、監査事務所としても、グループ監査の品質の維持・改善に向け、業務執行社員も含む監査実施者の選任に留意する必要がある。また、海外の構成単位の監査人の構成が複層的になるなど複雑化する場合や、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、監査事務所は、グループ監査チームが実施する海外の構成単位の監査人への指示・監督・報告結果の評価や、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。

### 事例 1) 重要な構成単位

- ▶ グループ監査チームは、被監査会社が主として製造業を営んでいることなどから、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固定資産の評価を識別している。

そのような中、重要な構成単位の決定に当たり、財務指標として連結間取引消去後の売上高を選択し選定するのみで、上記の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が含まれる可能性のある構成単位の有無について検討していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 8 項)

- ▶ グループ監査チームは、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの評価において、海外製造子会社の固定資産や販売子会社の営業取引等の質的重要性を加味したリスク評価を実施していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 17 項)

#### 《留意点》

重要な構成単位の決定に当たっては、個別の財務的重要性のほか、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が含まれる可能性などの質的重要性も考慮するなど、当該企業グループの性質及び状況に応じて判断する必要がある。

### 事例 2) 重要性の基準値等

グループ監査チームは、重要な構成単位に関する重要性の基準値として、グループ財務諸表全体の重要性の基準値と同額の値を設定しており、より低い値を設定していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 20 項)



《留意点》

グループ財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えるために、構成単位の重要性の基準値はグループ財務諸表全体としての重要性の基準値よりも低く設定される。グループ監査チームは、構成単位の重要性の基準値を決定する際に、被監査会社グループの企業及び企業環境を十分に理解し、企業環境に変化が生じた場合には、その影響を適切に考慮した上で、各構成単位に対して適切なリスク対応手続を実施できるよう、構成単位の重要性の基準値の妥当性を検討する必要がある。

事例3) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の設定

▶ グループ監査チームは、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位の財務情報について、売上高等の主要な勘定科目に対する実証手続を実施していないなど、構成単位の重要性に基づいた監査を実施していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 25 項)

▶ グループ監査チームは、重要な構成単位以外の構成単位について、グループ監査において必要とされる分析的手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 27 項)

《留意点》

グループ監査チームは、重要な構成単位、重要な構成単位以外の構成単位のそれぞれについて、実施すべき作業が適切に計画されているかに留意する必要がある。

事例4) 構成単位の監査人が実施する作業への関与

グループ監査チームは、収益認識において識別されたグループ財務諸表における特別な検討を必要とするリスクに対し、構成単位の監査人が実施したリスク対応手続について、その適切性を評価していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 30 項)

《留意点》

グループ監査チームは、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を識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しなくてはならない。

しかしながら、重要な構成単位の監査人が特別な検討を必要とするリスクを識別し、グループ監査チームに報告しているにもかかわらず、グループ監査チームが当該リスクを十分に検討していない事例や、グループ監査チーム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事例が見られる。グループ監査チームは、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を識別するために、構成単位の監査人等と十分なコミュニケーションを適時に行い、リスクを評価することに留意する必要がある。

#### 事例5) 連結プロセス(同一の会計方針)

被監査会社は、連結財務諸表作成に際し、海外の各構成単位が現地の会計基準に準拠して作成した財務諸表について、日本基準への修正を行わず連結財務諸表に取り込んでいる。

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の採用した会計基準により生じる要修正項目の有無について十分に検討していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 34 項)

#### 事例6) 構成単位の監査人とのコミュニケーション

グループ監査チームは、収益認識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識別していたが、当該事実について海外の構成単位の監査人に伝達していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 23・39 項)

#### 事例7) 入手した監査証拠の十分性及び適切性

グループ監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別し、重要な構成単位の監査人に対して、仕訳テストの監査手続を指示している。

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手したかを評価していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 43 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のように、グループ監査チームが、構成単位の監査人から監査手続の実施結果の情報を入手するにとどまり、特別な検討を必要とするリスクについて実施された監査手続の十分性及び適切性を評価していない事例が散見される。グループ監査チームは、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に対応するために、適切なコミュニケーションを通じ、構成単位の監査人が計画したリスク対応手続の十分性及び適切性について評価する必要がある点に留意が必要である。

なお、構成単位の監査人がネットワーク・ファームである場合においても同様に、入手した監査証拠の評価が必要である点に留意する必要がある。

## 5. 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的知識が必要な場合、他の専門家の業務を利用する場合がある。審査会検査においては、監査チームが利用する専門家が、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及び監査人が専門家の業務の適切性を評価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

監査チームが利用する専門家との間で、利用する業務の範囲や目的についての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の評価が不十分な事例が見られる。

### 求められる対応

専門家の利用など、他者の作業を利用するいずれの場面においても、他者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多数見られるが、監査チームは、財務諸表の監査業務において、適切な監査報告書を発行する責任が、意見表明を行う監査チームにあることを常に念頭に置き、利用する作業の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。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、専門家と十分な協議を行うなどにより、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との合意

被監査会社は、保有期間が長期化した販売用不動産の期末評価において、不動産鑑定士が作成した鑑定評価書を利用している。

このような中、監査チームは、自ら利用した専門家に対し、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など、監査チーム及び専門家のそれぞれの役割と責任について合意していない。

(監査基準委員会報告書 620 第 10 項)

#### 事例2) 監査人の利用する専門家の業務の適切性に係る評価

監査チームは、販売用不動産の評価を不正リスクとして識別し、被監査会社が入手した販売用不動産の鑑定評価書について専門家に評価を依頼している。

しかしながら、監査チームは、専門家が採用した評価手法が、監査チームが指示したものと異なっていたにもかかわらず、専門家が実施した業務の適切性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 620 第 11・12 項)

《留意点》

専門家の業務の利用において、監査チームは、専門家に任せきりにすることなく、利用する業務の範囲を専門家と協議の上で決定することや、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必要がある。

なお、監査を実施するうえで、監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合の留意点については、「2. 監査証拠」を参照されたい。

## 6. 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リスクについて、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、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、それらを財務諸表全体、財務諸表項目及びアサーション・レベルの不正リスクの識別において考慮した上で監査計画を策定しているか。
- ▶ 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、監査のほかの局面との関係、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策定しているか。
- ▶ 監査チームは、評価した不正リスクに対応するために、目的に適合した監査手続を実施し、証拠力の強い監査証拠を入手しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の各段階において、監査役等との連携を図っているか。また、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に係る監査手続の重大な不備として、監査の計画及び実施の段階において、不正による重要な虚偽表示リスクが認識可能であったにもかかわらず、監査チームにおいて不正の兆候を見落としした事例や、適切な対応が実施されなかった事例がみられた。

また、収益認識以外の項目について不正による重要な虚偽表示リスクの有無を検討していない事例、収益認識の項目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与したリスクに対する監査手続が形式的な内容にとどまっている事例及び関連当事者取引や通例でない取引を把握しながら不正リスクの評価が慎重に実施されていないなどの事例が見られる。

### 求められる対応

従来、監査人には職業的懐疑心の保持が求められているが、「監査における不正リスク対応基準」において、更に職業的懐疑心の保持及び発揮が強調されており、監査人は、監査の全過程において職業的懐疑心を保持すること、不正による重要な虚偽表示リスクを検討する際には職業的懐疑心を発揮することが期待されていることに留意する必要がある。

特に、近時の会計不正事案を契機に、改めて会計監査の信頼性が問われる事態になっていることを全ての監査人は再度認識する必要がある。

そのため、監査計画の策定に当たり、不正リスク要因の存在を検討するため、公表されている主な不正事例や、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、監査チーム内の討議を通じて、これらの情報が不正リスク要因の存在を示しているか慎重に検討することが要求されている。

さらに、識別した不正リスク要因を考慮し、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの2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くてはならない。

評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応において、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と、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くてはならない。その際、不正リスクが内部統制によってどのように軽減されているのかを認識し評価する必要がある。

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ては、不正リスクを識別していないアサーションに比べ、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くてはならないことに留意が必要である。

また、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について判断するために、適切な階層の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ほか、虚偽表示を識別した場合には、他の局面よりも慎重に不正の兆候であるかについて評価を行う必要がある。

なお、経営者による内部統制の無効化に関連したリスク対応手続のうち、会計上の見積りにおける経営者の偏向に関わる内容については「3. 会計上の見積りの監査 (1) 会計上の見積りの監査に共通する事項」を参照されたい。

## (1) 監査チームの討議、リスク評価手続とこれに関連する活動

### 事例1) 企業及び当該企業の属する産業における不正事例の理解

監査チームは、被監査会社の行う売上取引に、買付や委託といった異なる販売形態が存在することや、在庫の名義変更による売上といった取引慣行を識別していた。

しかしながら、監査チームは、これらの被監査会社の事業活動・業界慣行等の理解に基づいた不正リスク要因の評価を実施していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 11・25 項)

#### 《留意点》

監査チームは、被監査会社の取引形態、業界慣行や過去の不正事例等を把握した上でリスク評価を行い、識別したリスクに対応する監査手続をアサーションと関連付けて監査計画を立案した上で、十分かつ適切なリスク対応手続を実施する必要がある。

また、不正を実行する動機やプレッシャー、又は不正を実行する機会を与える事象や状況といった不正リスク要因の識別や、不正による重要な虚偽表示リスクの評価においては、職業的懐疑心を保持及び発揮して慎重に判断する必要がある。

## 事例 2) 監査チーム内の討議

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から生じる不正の可能性をはじめ、財務諸表のどこに、どのような不正による重要な虚偽表示リスクがあるかについて、監査チーム内での討議等を実施しておらず、監査チーム内における共有化も図っていない。

(監査基準委員会報告書 240 第 14・F15-2 項)

### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、チーム内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被監査会社に関連付けて検討するなど実質的な討議等が行われていない事例が見られる。また、不正に関する経営者への質問や、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、そこから入手された情報をリスク評価に反映できていないといった不備も散見される。

また、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。さらに、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するほか、経営者に問題点の是正等適切な措置を求める必要がある。

## (2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

### 事例 1) 収益認識における不正リスクの識別と評価

監査チームは、収益認識については不正リスクが推定されるにもかかわらず、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いことについて、合理的な理由を検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 25 項)

### 事例 2) 経営者による内部統制を無効化するリスク

監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクについて、特別な検討を必要とするリスクとして識別していないにもかかわらず、識別していない理由を検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 30 項)

#### 《留意点》

監査チームは、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、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なくてはならない。

また、監査チームが入手した情報や判断に応じ、経営者による内部統制の無効化リスクから生じるリスクについても十分に検討した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの2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くてはならない点に留意が必要である。

### (3) 評価した不正リスクによる重要な虚偽表示リスクへの対応

#### 事例1) 仕訳テスト

- ▶ 被監査会社は、標準原価の改訂により製品単価が上昇したことに伴う原価差異を、決算整理仕訳において売上原価から控除し、棚卸資産に計上している。

これについて、監査チームは、標準原価の改訂は事業環境から合理性があると判断し、また、被監査会社の適切な承認プロセスを経ていることを認識している。

このような中、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に対応する監査手続として実施した仕訳テストにおいて、上記仕訳を抽出し検討したとしている。

しかしながら、監査チームは、標準原価の改訂が製品品目別に実施されていないことや、改訂が期末日で実施されていることなど、通例でない方法で実施されていることを把握しているにもかかわらず、上記仕訳金額について、被監査会社から入手した計算資料と突合するのみで、標準原価の改訂に伴う原価差異の配賦が適切に実施されているかどうか検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 31 項)

- ▶ 監査チームは、総勘定元帳に記録された仕訳入力 of 適切性の検証において、決算整理仕訳等の一部の仕訳については仕訳テストを実施しているものの、テスト対象とする仕訳が当該範囲で十分であるか、抽出範囲の妥当性について合理的な検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 240 第 31 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のほか、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に関して、不正リスクを十分に検討することなく形式的に仕訳テスト等を実施している事例など、職業的懐疑心の発揮に疑義のある事例が多数見られる。

監査チームは、経営者が有効に運用されている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、当該リスクの程度に応じた実効性のある監査手続を立案・実施しなくてはならない点に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

被監査会社は、被監査会社との取引のみを営んでいる連結グループ外の取引先に対して、業務委託費として期中に費用として処理した金額について、その大部分が取引先の負担すべきものであったことが後に判明したとして、期末決算作業において当該会社に対する貸付金に振り替えている。

しかしながら、監査チームは、当該取引を通例でない取引として識別しているにもかかわらず、当該取引の事業上の合理性の有無に関する検討を実施していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 31 項)

### 《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。

- ・ 取引の形態が複雑である（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、取引の経済的合理性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

監査チームは、監査の実施過程において、上記のような兆候を認識した場合には、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しなくてはならない点に留意が必要である。

また、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判りやすくするケースが見られる。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。

## 事例3) 収益認識における不正リスクへの対応

- ▶ 監査チームは、収益認識に際して、見積総原価を用いて工事進捗率を算定し収益を測定する工事進行基準売上の正確性を不正リスクとして識別しているにもかかわらず、被監査会社が見積総原価を増額したことにより粗利益が僅少となった案件について、変更後見積総原価額と被監査会社の内部資料に記載された見積総原価額との突合及び担当者への質問を実施するのみで、複数の工事進行基準売上案件において、不正リスクに対応した詳細テストを実施していない。また、監査チームは、被監査会社が過年度に算定した見積額と当年度の実績額又は再見積額が相違する状況が複数みられている

るにもかかわらず、見積総原価の変更の適時性や見積りの仮定の合理性等を適及的に検討する等、経営者の偏向に対する手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 29・31 項、同 330 第 20 項、同 540 第 8・14・20 項)

- ▶ 監査チームは、被監査会社が急成長の段階にあり、収益及び利益を大きく見せたいというインセンティブが非常に強く働いていることを認識している中、不正リスクとして経済合理性の不透明な売上取引が発生するリスクを識別している。また、被監査会社の売上が大きく増加している中、通例でない売上取引を複数識別している。

しかしながら、監査チームは、上記の売上取引のうち、原材料の転売取引について、販売価格の妥当性や預り売上を計上することの合理性などを検討していない。また、商品の売却取引に関して、支払条件が変更されていることの合理性を検討していない。さらに、監査チームは、上記の取引が、不正な財務報告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を評価していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 29・31・34 項、同 330 第 20 項)

- ▶ 被監査会社において、監査チームへの直接の内部通報により、期中において被監査会社の内規で禁止されている預り売上の事実が発見された。これに対し、被監査会社は、当該事実に対して、期末までには売上の対象となる商品が出荷されていることから、当該預り売上は当期末までには実現していることを主張している。

この主張に対して、監査チームは、預り在庫が期末までに出荷されたとされる被監査会社の主張を検証するため、期末日翌日に抜き打ちで保管場所の視察を行い、当該在庫が持ち出され、現物が無いことを確認している。

しかしながら、監査チームは、出荷の事実の確認としては、上記の手続で十分であると判断したことから、実際に発注者に納品されているかについて出荷伝票等の証跡に基づき確認する、また、同種の売上が存在するかどうかなどを確認するなど、当該事実に関して必要な不正リスク対応手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 F35-2 項)

- ▶ 監査チームは、被監査会社の収益の認識の検討に当たり、所有権留保付きの販売契約など、付帯条件が存在する契約について資料として綴るのみで、これらの契約の付帯条件が被監査会社の収益認識にどのような影響を与えるかについて検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 22 項)

- ▶ 監査チームは、リース会社に対する販売取引に係る売掛金の残高確認で差異が生じており、確認先のリース会社から、差異の原因として、当該取引に係るエンドユーザーとのリース契約の開始時期がリース会社による商品検収後 1 年以上先であり、リース契約開始日まで債務計上しない旨の回答を得ている。

しかしながら、監査チームは、取引の合理性や取引に係る契約条件の検討等、当該

取引に係る売上の発生や期間帰属の妥当性について検討していない。  
(監査基準委員会報告書 240 第 22 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、

- ・ 業種や販売形態の特色など、企業及び企業環境の理解を踏まえた収益認識に係るリスク評価を十分に行っておらず、適切な監査手続を立案していないため、十分なリスク対応手続を実施していない事例
- ・ 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ているものの、各アサーションについてどのようなリスクがあるのかを具体的に検討しておらず、適切な監査手続を立案していないため、十分なリスク対応手続を実施していない事例

など、収益認識に係るリスク評価及びリスク対応手続に関する事例が多数見られる。また、その他にも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た事例もみられた。

収益認識については、監査基準委員会報告書 240 第 25 項において、「監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別して評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、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なければならない。」とされているため、リスク対応手続の実施において、特に留意が必要である。

事例 4) 関連当事者取引における不正リスクへの対応

監査チームは、関連当事者に転貸された可能性のある貸付金の検討において、直接的な貸付先への確認手続や貸付先から担保提供された資産の評価の検討を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該貸付けの当初の目的が不明確であること等を踏まえた、資金の流れの全容把握、貸付取引の事業上の合理性の検討等、不正を念頭に置いた監査手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 F11-2・31 項、同 550 第 22 項)

《留意点》

監査基準委員会報告書 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。」とされており、関連当事者との取引に関する監査の実施において、不正による重要な虚偽表示リスクを考慮する必要がある。

特に、いわゆるオーナー系企業においては、オーナー経営者等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リスク評価手続及びリスク対応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。

#### 事例5) 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況への対応

被監査会社は、得意先の破産申し立てを契機に、得意先との間で過年度から行っていた取引は、取引実態のない不正取引であったとして、過去の財務諸表の訂正を行っている。また、当該不正に関する第三者委員会報告書には、被監査会社は、取引開始時点で、取引先が実質的に債務超過の状態にあったことを把握していたことが記載されている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が当該情報を監査チームに提供していなかったことが、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示に該当しているにもかかわらず、不正による重要な虚偽表示の疑義の有無を検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 F11-2・23・34 項)

#### 《留意点》

不正な財務報告は、以下の方法により行われることがあることも留意する必要がある。

- ・財務諸表の基礎となる会計記録や証憑書類の改竄、偽造又は変造
- ・取引、会計事象又は重要な情報の財務諸表における虚偽の記載や意図的な除外
- ・金額、分類、表示又は開示に関する意図的な会計基準の不適切な適用

また、経営者が、会計処理に関わる重要な情報について、監査チームに対して虚偽の報告や隠蔽の事実が発覚した際には、不正な財務報告の可能性について慎重に検討する必要がある。

#### (4) 監査証拠の評価

##### 事例) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価

監査チームは、支店往査において、往査対象支店の売上計上に関する虚偽表示を発見し、被監査会社に修正を求めているが、他支店における類似取引の検討など、不正の兆候に該当するかについて検討していない。また、監査チームは、被監査会社全体に与える影響額及び内部統制の不備の検討などの追加的な監査手続を実施しておらず、結果として、他の支店における虚偽表示を見落としている。

(監査基準委員会報告書 240 第 34 項)

#### 《留意点》

上記の指摘事例のように、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事例や、識別した虚偽表示について被監査会社全体での発生可能性を検討していない事例、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おいてリスク評価を再検討していない事例など、不正に関連したリスクに対する手続の不備が見られる。

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には、当該疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、不正による重要な虚偽表示の疑義に関する十分な検討を含め、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くてはならない点に留意が必要である。

## 7. 財務報告に係る内部統制の監査

### 着眼点

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について、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明する必要がある。

そのような中、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の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事情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するとともに、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、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機械的に利用している事例が散見されている。

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た場合に、内部統制の監査上、形式的な対応にとどまっている事例や、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について検討していない事例、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が見られる。

## **求められる対応**

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の状況を十分理解し、内部統制監査と財務諸表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、金商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効率的な内部統制の構築に関して指導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範囲・時期・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等、相対的にリスクが高いと想定される領域に対しては、十分かつ適切な監査手続が実施されたか、適切に評価することが求められる。

### **(1) 内部統制の評価範囲の検討**

#### **事例1) 重要な勘定科目の選定**

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、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検討していない。

(監査・保証実務委員会報告第82号第98・100項)

#### **《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ことに留意する必要がある。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行う必要がある。

また、上記の事例とは別に、重要な事業拠点の選出において、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**

監査チームは、棚卸資産の評価等の項目について、監査チームが特別な検討を必要とするリスクを識別したにもかかわらず、経営者が内部統制監査の評価対象に含めて

いないことについて、合理的な理由があるかどうか検討していない。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 112 項)

#### 《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、その性格から、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及びその根拠等について、経営者と再度協議を行い、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、監査チームは、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、財務報告に対する影響の程度に応じ、経営者に対し評価対象とした業務プロセスの見直しなど追加的な対応を求める必要がある。

さらに、重要な事業拠点には含まれるが、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。

## (2) 内部統制の評価の検討方法

### 事例 1) サンプリング

- ▶ 監査チームは、収益認識に係る内部統制の運用状況評価を実施するに当たり、被監査会社が運用評価したサンプルを利用しているが、当該サンプルが特定の支店に集中しているにもかかわらず、評価対象サンプルの母集団の網羅性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 8 項、同 530 第 5 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 153 項)

- ▶ 監査チームは、収益認識に係る内部統制の運用状況評価を実施するに当たり、被監査会社が実施した運用評価手続を利用しているが、被監査会社が抽出したサンプルについて、抽出方法及び件数について妥当性を評価していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 9 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 153 項)

- ▶ 監査チームは、販売プロセスの内部統制の運用状況評価として、サンプリングによる試査を実施している。

しかしながら、監査チームは、サンプリングの母集団について、全ての取引に抽出の機会が与えられるような母集団とすべきところ、特定の往査先のみを対象とするなど、適切に対応していない。

(監査基準委員会報告書 530 第 7 項)

### 事例 2) 内部統制の整備状況及び運用状況の評価

監査チームは、決算・財務報告プロセスの運用状況の評価において、経営者評価の

証跡の閲覧等の手続を実施しているが、当該証跡に記載されている内容のうち、開示すべき重要な不備になる可能性のある不備の存在を見逃している。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 167 項)

#### 《留意点》

上記の事例のほかに、内部統制の評価の検討に関しては、押印の有無等の統制活動の結果のみを調書に記載している事例が散見される。監査チームは、内部統制の評価結果の取りまとめに際しても、監査基準委員会報告書 230「監査調書」の趣旨を十分に理解し、手続の結果のみならず、手続の過程で発覚した重要な事項や、職業的専門家としての重要な判断等も取りまとめる必要がある。なお、内部統制の評価範囲の検討の際には、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、二重目的テストとして、同一の取引に対して詳細テストと同時に運用評価手続を実施する場合、監査チームは、それぞれのテストの目的を考慮したうえで、これら 2 つのテストの目的に適合する手続が実施できているか、特に勘定科目のアサーション及び評価すべき内部統制と入手した監査証拠との適合性について十分留意する必要がある。

#### 事例 3) 評価手続の実施時期

- ▶ 監査チームは、財務諸表監査におけるリスク対応手続の立案の際に、関連する有効な内部統制への依拠を予定していたが、IT 全般統制及び業務処理統制については、整備及び運用状況評価を会社法監査の監査報告書日付までに完了させていない。

(監査基準委員会報告書 300 第 8 項、同 330 第 5・6・10 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 27 項)

- ▶ 監査チームは、売上に係るリスク対応手続において関連する有効な内部統制へ依拠することとしているにもかかわらず、業務処理統制に係るロールフォワード手続を会社法監査の監査報告書日付までに完了させていない。

(監査基準委員会報告書 300 第 8 項、同 330 第 5・6・10 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 27 項)

#### 《留意点》

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有効に運用される内部統制への依拠を予定している場合には、対象となる業務処理統制の有効性の評価にあわせて、当該業務処理統制をサポートする全社統制、IT 全般統制等についても、重要な実証手続を実施する以前に行う必要がある点に留意する必要がある。

### (3) 不備の程度の評価

#### 事例 1) 内部統制の整備及び運用状況の不備の評価

被監査会社は、監査チームからの指摘を受けた業務プロセスにおける不備について、



期末日までに不備を是正したとしている。

しかしながら、監査チームは、期末時点において内部統制の不備が是正されたことを具体的に示す監査証拠を入手していない。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 216 項)

## 事例 2) 開示すべき重要な不備の判断

- ▶ 監査チームは、棚卸資産プロセス及び決算・財務報告プロセスにおいて内部統制の不備を識別しているにもかかわらず、当該不備が、開示すべき重要な不備に該当するかどうか検討していない。

(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Ⅲ. 4. (2). ④)

- ▶ 監査チームは、経営者が実施した内部統制の評価結果について、経営者が作成した改善事項一覧表を入手し、期末時点において不備事項が存在しているが、開示すべき重要な不備はないと経営者が評価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、これらの内部統制の不備事項について、経営者の評価結果の妥当性を検討していない。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 210・211 項)

### 《留意点》

内部統制の不備は、内部統制が存在しない、又は規定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うえで、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、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、発見された不備が開示すべき重要な不備であ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。

## (4) 経営者の評価の利用

### 事例) 内部監査人等の作業の利用の程度

監査チームは、収益認識に対して識別した特別な検討を必要とするリスクへの対応手続として、内部統制に依拠するアプローチを採用し、内部統制の有効性評価において、被監査会社の内部監査人が実施した内部統制に係る評価結果を利用している。

しかしながら、内部監査人が検証したサンプル数の十分性等、当該評価方法の適切性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 610 第 9 項)

《留意点》

監査チームは、効果的かつ効率的な監査を実施する観点から、内部監査人等の作業を利用するケースが広く見られるが、その際には内部監査人等の客観性と能力が確保されており、内部監査人等による評価作業の品質が監査証拠として利用できる水準であることを検討する必要がある。

この場合、監査チームは内部監査人等の作業の利用を計画している内部統制が対応するリスクの程度、内部統制の性質及び重要性、内部統制の運用状況、運用評価に必要な判断の程度並びに内部監査人等の作業の品質を検討しなくてはならない点に留意する必要がある。





**公認会計士・監査審査会**

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board

<http://www.fsa.go.jp/cpaob/index.html>