

監 査 事 務 所
検 査 結 果 事 例 集

平 成 3 0 年 7 月
公認会計士・監査審査会

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。

審査会検査における指摘事例等については、平成 20 年 2 月に、「監査の品質管理に関する検査指摘事例集」（平成 24 年から「監査事務所検査結果事例集」と改題）として取りまとめ、それ以降毎年改訂し、公表しているところである。

本事例集は、審査会検査における主要な指摘事例や評価できる取組を具体的に紹介することで、監査事務所による監査の品質の維持・向上に向けた自主的な取組を促し、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参加者に対する参考情報の提示を行うことを目的としている。

本年版については、基本的な構成は昨年版を踏襲しているが、最新の検査事例を追加するとともに、不備が発生した背景等もできる限り理解しやすいように記載している。

本事例集については、全国の日本公認会計士協会地域会等での説明会や日本監査役協会への講演などを通じて、その内容の具体的な紹介及び意見交換を実施する予定である。

なお、検査制度の概要及び監査事務所の状況等に関しては、「平成 30 年版モニタリングレポート」として公表しているので、併せてご利用いただきたい。

（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.cpaab@fsa.go.jp

監査事務所に求められる対応

1. 会計監査の信頼性確保

ここ数年、不適切な会計処理等の適時開示を行った上場会社は増加の傾向にある。これは監査人からの指摘が増えていることなどによるものと考えられるが、最近も上場会社の海外子会社での会計問題が発生している。各監査事務所においては、このような状況を十分に理解した上で、会計監査の信頼性の確保に努めるために、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必要がある。

その際には、形式的に基準に準拠しているかだけでなく、会計不正等を見抜くような適切な職業的懐疑心を発揮しているか、常に被監査会社の事業上のリスクを注視して監査上のリスクを評価しているかなど、実質的に監査の品質の確保・向上に向けたものとなっているかに留意すべきである。

また、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。

2. 組織的な対応

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・運用に責任を有する者（以下「品質管理担当責任者」という。）が、自らリーダーシップを発揮して、品質管理のシステムの整備・運用に取り組むことは当然であるが、これらは、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、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。

なお、監査事務所の組織的な運営に関しては、平成 29 年 3 月に「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法人のガバナンス・コード）が公表されている。現在、大手監査法人などを中心に、監査品質向上のためのガバナンス態勢の構築に取り組んでいるところであるが、審査会としても、当該コードを踏まえて各監査事務所が構築・強化したガバナンス態勢が実効的なものとなっているか引き続き検証を行っていく予定である。

3. 適切な監査調書の作成

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。適切な監査調書の作成に当たっては、教育・訓練による各監査従事者の能力向上だけでなく、監査調書の査閲、監査事務所における審査及び定期的な検証等において、日常的に上位者が監査補助者を指導する姿勢が重要である。

4. 規模に応じた問題点への対応

審査会検査で検出された監査事務所の規模による問題点として、以下の特徴がみられている。

〔大手監査法人〕

大手監査法人においては、外部の第三者の知見の活用、法人の各層（経営層、品質管理部門、事業部門、監査チーム）の連携強化、適切な人材育成や人事管理・評価など、より高い品質に向けた改善に取り組んでいる状況がみられている。

一方で、組織の規模が極めて大きいため、部門間や本部と地方拠点との意思疎通が必ずしも円滑に行われておらず、法人としての施策を全ての部門や拠点の末端まで浸透させることが困難となっているという問題が依然としてある。その一因としては、大規模な組織ゆえに現場の情報収集や共有が不十分となり、法人として適切なリスクの把握ができていないことが挙げられる。このようなことから、大手監査法人においては、法人内外の環境変化に応じて、リスクの把握と対応が可能な組織体制となっているかについて常に配慮することが必要である。

〔準大手監査法人〕

準大手監査法人においては、社員の法人業務への関与が低い状況や監査業務を多数の非常勤職員に依拠している状況のほか、合併後の法人の一体運営が十分でない状況がみられている。また、新規受嘱などの業務拡大に対して監査実施態勢の構築が追いついていないといった問題点が挙げられる。

さらに、大手上場会社等の監査を担う能力向上が求められている中で、海外提携先との関係を含め国際業務への対応が十分でないなどの課題がみられている。

〔中小規模監査事務所〕

中小規模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おり主体的に取り組んでいないといった問題点に加え、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が依然として挙げられる。このため、品質改善の取組において、外部検査等で指摘された不備に直接的には対応しているものの、それが形式的、対症療法的である場合が多く、また、日常的に監査事務所自ら監査品質を改善するという姿勢に不十分な状況がみられている。

さらに、中小規模監査事務所においては、業務拡大を先行し、監査リスクの高い被監査会社や監査人の交代を頻繁に繰り返す被監査会社を新規受嘱する事例が依然として多くみられている。

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・監査役等と会計監査人との関係については、会社法改正や、コーポレートガバナンス・コード等の関連規定等により、整備が進められているところである。一方で、最近の大手上場会社による会計不正や、海外グループ会社に係る会計問題など、企業の適正な財務情報の開示に対する関心は一層高まっている。

経営者には財務諸表の作成と内部統制を整備・運用する責任がある。また、取締役・監査役等は、投資者保護や資本市場の信頼性確保の観点から、財務諸表等に保証を与える会計監査人を評価・選任するとともに、高品質な監査を可能とする十分な監査時間の確保や、会計監査人との連携など、適正な会計監査の確保のために、その責務を果たすことが強く期待されている。

被監査会社の株主など市場参加者にとっても、取締役・監査役等が適切に会計監査人を評価・選任し、適正な会計監査の確保を通じ、企業の適正な財務情報が継続的に開示されることは重要である。

このようなことを踏まえ、本事例集では、上場会社等の取締役・監査役や投資者等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例をできるだけ分かりやすく記載している。そのほか、監査事務所の改善取組において前向きな取組例も取り入れているので、会計監査人の適切な評価のために、是非参考にさせていただきたいと考えている。

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っている場合がある。
- (3) 掲載事例数は、大手監査法人、準大手監査法人及び中小規模監査事務所、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. 今年版の主な特徴

- (1) 「Ⅰ. 根本原因の究明」（昨年版では「Ⅰ. 根本原因と業務管理態勢」）において、ガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢の問題点に係る事例を充実させている。
- (2) 「Ⅲ. 個別監査業務編」では、上場会社による不正会計や海外グループ会社での会計問題の発生が引き続き注目されている状況に鑑み、「4. グループ監査」及び「6. 財務諸表監査における不正」において、指摘事項や留意点などの記載を充実させている。

[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.....	4
本事例集の利用に際しての留意事項.....	5
用語の定義.....	9
I. 根本原因の究明.....	11
1. 根本原因の究明の必要性.....	13
2. 根本原因とガバナンス等経営管理態勢、業務管理態勢.....	13
3. 根本原因の具体例.....	16
II. 品質管理編.....	23
品質管理業務の実施.....	25
[大手監査法人]	27
1. 業務改善への取組.....	27
2. 品質管理のシステムの運用.....	30
[準大手監査法人及び中小規模監査事務所]	34
1. 業務管理体制.....	34
(1) 業務改善への取組.....	34
(2) 内部規程の整備、周知及び運用.....	36
(3) 法令諸基準の遵守.....	38
(4) 情報管理.....	39
(5) インサイダー取引防止.....	41
2. 職業倫理及び独立性.....	44
3. 契約の新規の締結及び更新.....	47
(1) 監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスクの評価.....	47
(2) 監査業務の引継.....	51
4. 教育・訓練、評価及び選任.....	53
(1) 教育・訓練.....	53
(2) 評価、報酬及び昇進.....	55

(3) 選任	56
5. 監査調書	58
(1) 監査調書の作成及び査閲	58
(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	60
6. 監査業務に係る審査	62
7. 品質管理のシステムの監視	65
8. 監査役等との連携	68
(1) 会計監査人と監査役等との連携	68
(2) 不正・違法行為発見時の対応	69
Ⅲ. 個別監査業務編	71
監査業務の実施	73
1. リスク評価及び評価したリスクへの対応	77
(1) 監査計画	78
(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	79
(3) 評価したリスクに対応する監査人の手続	81
(4) 業務を委託している企業の監査上の留意事項	83
(5) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価	83
(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	84
2. 監査証拠	86
(1) 監査証拠に共通する事項	87
(2) 確認	91
(3) 分析的実証手続	93
(4) 監査サンプリング及び特定項目抽出による試査	94
(5) 関連当事者	96
(6) 継続企業の前提	97
(7) その他	97
3. 会計上の見積りの監査	100
(1) 会計上の見積りの監査に共通する事項	100
(2) 関係会社株式の評価	104
(3) 債権評価	104
(4) 棚卸資産の評価	106
(5) 固定資産の減損	107
(6) のれんの評価	109
(7) 繰延税金資産の回収可能性	110
(8) 退職給付債務	112

(9) 資産除去債務	112
4. グループ監査	114
5. 専門家の業務の利用	120
6. 財務諸表監査における不正	122
(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	124
(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価	125
(3) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応	125
(4) 監査証拠の評価	131
7. 財務報告に係る内部統制の監査	133
(1) 内部統制の評価範囲の検討	134
(2) 内部統制の評価の検討方法	135
(3) 不備の程度の評価	137
(4) 経営者の評価の利用	138

(用語の定義)

本事例集における用語の定義は以下のとおりである。

- 「法」：公認会計士法
- 「金商法」：金融商品取引法
- 「監査事務所」：監査法人、共同事務所又は個人事務所
- 「大手監査法人」：上場会社を概ね 100 社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が 1,000 名以上いる監査法人。有限責任あずさ監査法人、EY 新日本有限責任監査法人、有限責任監査法人トーマツ及び PwC あらた有限責任監査法人の 4 法人を指す。
- 「準大手監査法人」：大手監査法人に準ずる規模の監査法人。仰星監査法人、三優監査法人、太陽有限責任監査法人、東陽監査法人及び PwC 京都監査法人の 5 法人を指す。
- 「中小規模監査事務所」：大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所
- 「協会」：日本公認会計士協会
- 「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

I . 根本原因の究明

1. 根本原因の究明の必要性

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、形式的な改善策のみを策定・実施している状況がみられている。

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。そのため、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。

それどころか、例えば、個別の不備事項に対応して安易にチェックリストの項目を追加するなどの形式的な改善策をとると、監査実施者にとっては実効性のない対応作業がいたずらに増え、かえって効果的・効率的な監査業務の妨げとなる場合も少なくない。

このように、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し、本質的な品質管理の向上に努める必要がある。

監査事務所が主体的に根本原因の究明に向けた取組を実施している最近の事例をみると、ある大手監査法人では、審査会検査で多くの不備を指摘されたことを契機に法人全体を対象とした監査業務改善プロジェクトを立ち上げ、不備の原因を法人の品質管理態勢と結びつけて分析している。当該プロジェクトでは、法人内を4つの階層（経営層、品質管理部門、事業部門、監査チーム）に分け、それぞれの階層における品質管理上の役割を再定義するとともに、各階層における現状の問題点とその原因がどこにあるかを分析している。特に各監査チームを直接統括する事業部門については、品質管理上の重要な階層と位置付けた上で、経営層のリーダーシップの下、品質管理部門との連携や、監査業務のモニタリングを主体的に実施させるなど、原因分析に対応した改善を行わせている。

2. 根本原因とガバナンス等経営管理態勢、業務管理態勢

不備の根本原因として挙げられている問題点は、例えば、トップの方針、本部における監査現場のモニタリング態勢、監査事務所の品質管理の風土などガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢に係るものであることが多い。そのため、各監査事務所は、指摘された個々の不備の直接的な原因だけに捉われずに、根本原因となり得る監査事務所のガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢の実効性に特に留意する必要がある。

以下の事例は、審査会検査において不備の直接的な原因を分析し、根本原因を追究した結果、

ガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢上の問題が認められたものである。

[大手監査法人]

【事例1】

当大手監査法人においては、一部の個別監査業務において、不正リスクに対する深度ある監査手続を立案・実施していないなどの複数の重要な不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員が監査業務のリスクに応じた適切な指示・監督を十分行っていないことなどにあった。また、監査事業部は、事業部内外の連携が不十分なことから、このような監査チームの現状や被監査会社の状況変化を十分に把握しておらず、リスクの高まった監査業務へのサポートが不十分となっていた。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査法人は事業部における品質管理の責任者を事業部の大小にかかわらず事業部長としているため、大規模な事業部においては、事業部長の品質管理の所管が広範となっていた。そのような中で、事業部において監査現場の現状を把握し連携する体制が十分に整備されていないことから、各監査業務のきめ細かいモニタリングが不十分であるという組織体制上の問題が認められた。

【事例2】

当大手監査法人においては、特定の個別監査業務において、会計上の見積り及び関連当事者取引等の監査手続に関する複数の重要な不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、監査チームの主査が中途採用者に交代するなど、監査チーム体制が大きく変化しているにもかかわらず、業務執行社員が、チーム運営及び監査調書の査閲を現場に任せきりにしていることなどにあった。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査法人は、業容拡大に伴い中途採用者の増員等を行っているが、中途採用した監査補助者が実施した業務の品質を保持するための組織的な取組が十分に浸透していないといった品質管理上の問題が認められた。

[準大手監査法人]

【事例1】

当準大手監査法人においては、個別監査業務において複数の重要な不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員が、これまでの監査業務において問題がほとんど発生してこなかったと考えていたことから、従前の監査手続を踏襲し、監査調書の査閲を実効的に行っていないことなどにあった。また、当該不備は特定の地域事務所において多く発生していた。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査法人は合併を経てきた経緯から、各地域事務所は、独自の業務運営を行っていたが、本部は地域事務所の状況を十分に把握していなかったという業務運営上の問題が認められた。

【事例2】

当準大手監査法人においては、会計上の見積りや関連当事者注記の検証等に関して、基本的な監査手続の不備が多数認められた。

これらの不備の直接的な原因は、一部の社員及び職員が監査の基準を十分に理解しないまま、従前の監査手続を踏襲し、監査調書の査閲を実効的に行っていないことなどにあった。特にこの傾向は兼業社員や非常勤職員に顕著にみられた。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査法人は、兼業割合の高い社員が多く、また、多数の非常勤職員に監査業務を依存している組織構造があり、最高経営責任者は、専従社員中心の業務運営に移行させようとしているものの、依然として専従社員の比率が低いために専従社員に負担がかかっている状況にあるなど業務運営上の問題が認められた。

[中小規模監査事務所]

【事例1】

当中小規模監査事務所においては、品質管理業務で多数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、品質管理業務の分担を受けた社員が分担された事務的な業務を行うのみで、監査事務所の監査品質の向上に主体的に取り組んでいないこと、また、個別監査業務の品質管理は各社員に委ねられていることなどにあった。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査事務所は複数の個人事務所が集まって設立されたため、各社員は他の社員の業務運営には干渉しないといった組織風土が継続しているという業務運営上の問題が認められた。

【事例2】

当中小規模監査事務所においては、複数の個別監査業務で広範かつ多数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員を含む監査チームの監査の基準の理解・知識が不足していることなどにあったが、監査チームは新規に採用された公認会計士（非常勤）や公認会計士等の資格を有しない職員により編成されているなど、全般的に監査実施態勢が脆弱であることが認められた。このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、最高経営責任者自身においても、監査の基準の理解・知識が不足しているとともに、非監査業務の拡大に注力してグループ法人の運営に主として従事しており、このような監査実施態勢が脆弱である状況を把握していないこと、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は品質管理業務にほとんど関与していないことなど業務運営上の問題が認められた。

上記に掲げた事例のとおり、不備の原因を追究していくと、監査法人のガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢に起因することがみられており、不備を根本的に改善するためには、このようなガバナンス態勢等を改善、向上させることが重要である。

現在、大手監査法人などを中心に、監査法人のガバナンス・コードを踏まえて組織的運営の

強化に取り組んでいるところであるが、形式的な整備・強化ということではなく、組織としての監査の品質の確保につなげていくという観点を十分に踏まえて進めていくべきである。

3. 根本原因の具体例

以下の事例は、2. に示したガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢の問題点も含め、検査において特定された根本原因の具体例である。

不備の改善に当たっては、これらの具体例を参考にしつつ、監査事務所の業務管理態勢に係る問題など、監査事務所全体としての根本的な問題点を改善し、本質的な監査品質の向上に取り組む必要がある。

[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、大手監査法人における不備の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

大手監査法人は数千人規模の人員が所属していることから、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おり、また、地方を含め複数の事務所が存在しているという特徴を有している。

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が強いリーダーシップを発揮するとともに、監査現場に近い各事業部等が、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例として以下のようなものがある。

- 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。
- 業務執行社員を筆頭社員と執行社員とに区分しており、監査業務の品質管理については主に執行社員が担当するという過去の考えが一部の監査チームに残っている。このため、

筆頭社員による品質管理への主体的な関与が十分でなく、執行社員に負荷がかかっている
監査チームがある。

(2) 監査現場の実態把握や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、各事業部等における監査実施者や被監査会社の実態を詳細に把握するとともに、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、各事業部等の実態把握が十分になされていない、改善策が適切に実施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といった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例として以下のようなものがある。

- 事業部における品質管理の責任者を事業部長としているが、大規模な事業部においては、事業部長の品質管理の所管が広範にわたっており、監査現場の現状把握や事業部内外の連携体制が十分に整備されていない。このため、事業部外の審査担当者等による情報や、事業部内における業務執行社員等からの情報を十分に活用できずに、被監査会社の状況変化等を踏まえた機動的なサポートが十分にできていない。(この例については、14ページの[大手監査法人]【事例1】も併せて参照のこと)
- 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・審査担当者が選任されていない監査業務がみられるなど、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。
- 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改善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。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、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。

[準大手監査法人及び中小規模監査事務所]

準大手監査法人及び中小規模監査事務所は、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、品質管理などにおいて組織的に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。

そのような背景の下、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、以下の3点が挙げられる。

- 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
- 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姿勢や取組
- ③ 各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制、等

特に、準大手監査法人及び中小規模監査事務所には、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。そのような状況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できていない事例など、組織の一体的な業務運営に関する問題がみられている。

また、中小規模監査事務所においては、最高経営責任者の品質管理に対する認識や関与度の低さが、事務所全体の品質管理の風土に影響を与えている場合が少なくないため、最高経営責任者が品質管理においてリーダーシップを発揮することが重要である。

なお、上記の根本原因の具体的な例として以下のようなものがある。

(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

- 業務運営は、各地域事務所でそれぞれ独立して行われている。具体的には、監査チームの編成のほか、社員報酬の決定、定期的な検証、監査業務の審査等について、それぞれの地域事務所で決定、実施するなど独立した業務管理態勢となっている。また、地域事務所間で社員及び職員の人事交流がほとんど行われていない。このような状況において、最高経営責任者は、法人の一体的な業務運営の必要性を認識し、本部の強化等を実施している。しかしながら、本部の役割が組織規程等で明確にされていないほか、本部に専任者を配置

していないなど、本部機能を十分に発揮できる態勢となっておらず、一体的な業務運営を行うためには十分なものとなっていない。(この例については、14 ページの [準大手監査法人] 【事例1】 も併せて参照のこと)

- 監査業務数は每期増加し、最近ではリスクの高い上場会社を新規受嘱しているが、常勤の監査実施者は少数の社員のみであり、監査補助者も非常勤職員に依拠しているため、社員は各自の担当する監査業務にかかりきりとなっており、品質管理業務に十分に関与できていない。
- 兼業割合の高い社員が多く、また、多数の非常勤職員に監査業務の実施を依存している。このような組織構造については、前回審査会検査で、経営理念などが浸透しにくく、最高経営責任者等がガバナンスを効かせにくい環境と指摘されているにもかかわらず、依然として抜本的な組織構造の改善にまで踏み切れていない。このため、法人全体に品質管理を徹底させるための実効的なガバナンスの構築が不十分となっている。(この例については、15 ページの [準大手監査法人] 【事例2】 も併せて参照のこと)
- 最高経営責任者は、非監査業務の拡大に注力するため、監査事務所の関連会社の運営に主として従事しており、他の代表社員も、自己の個人事務所の運営に主として従事していることから、最高経営責任者等は監査事務所の品質管理業務にほとんど関与していないだけでなく、監査実施者の専門的能力が不足しているなどの監査実施態勢が脆弱であることを認識していない。(この例については、15 ページの [中小規模監査事務所] 【事例2】 も併せて参照のこと)
- 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姿勢や取組に関連する事例

- 最高経営責任者は、これまでに監査上の大きな問題は発生していないと認識しており、組織的監査を実施するための一体的な業務管理態勢を構築する意識が乏しい。また、直近の品質管理レビューにおいて限定事項付き結論が表明されているにもかかわらず、不備の原因を十分に踏まえた改善を品質管理担当責任者に指示していないなど、品質管理の向上のためのリーダーシップを発揮していない。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、最近の監査及び会計をめぐる環境変化への認識や現行の監査の基準で要求される水準に対する理解が十分でない。また、教育・訓練についても、監査事務所として継続的に実施する態勢を構築していない。
- 品質管理担当責任者は2年ごとに交代しているが、現在の責任者は、従前の責任者が行っていた定期的な検証等の業務を主に担当すればよいとの認識から、品質管理全体に主体的に関与する意識が不足している。このため、品質管理業務の各担当者への指示等が不十分となっているなど、品質管理を統括する役割を十分に果たしていない。また、最高経営

責任者は、このような品質管理の実施態勢を認識していたにもかかわらず、実効的な実施態勢を構築しようとしていない。

- 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。
- 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、指摘事項の改善状況を十分検証していないなど、監査の基準で要求され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。
- 最高経営責任者は、直近の品質管理レビューで重要な不備事項を指摘されているにもかかわらず、個別監査業務の品質や監査実施者の専門的能力について適切な評価を実施しておらず、現行の監査の基準で要求される水準に関する理解・知識が不足している社員に上場会社の業務執行社員や審査担当者を長期間継続させているなど、実効的な品質管理のシステムを構築していない。
- リスクの高い被監査会社を受嘱するなど、監査業務が拡大しているが、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現状の監査実施者を増やさなくても、社員の業務調整により十分に対応できるものと考えている。しかしながら、多くの監査業務を品質管理に対する評価が低い社員に頼らざるを得ない状況にあり、また、そのような状況の中、当該社員の品質管理能力を向上させていないなど、組織の業務拡大に対応した取組を十分に行っていない。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査業務において監査チームが重要と判断した事項に十分対応することにより監査の失敗を避けさえすれば、品質管理上の大きな問題は発生しないと考えている。また、これまでの品質管理レビューにおいて重要な指摘を受けていなかったとして、同レビューで指摘された不備について原因を十分に分析しないまま、形式的な改善策により対応している。

(3) 各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制に関連する事例

- 複数の個人事務所が集まって設立された経緯から、監査業務の品質管理は専ら各社員に委ねられている。また、各社員が自ら関与する監査業務の収支や要員を管理するなど、他の社員の業務運営には干渉しないという組織風土が残っており、一体的な業務管理態勢となっていない。(この例については、15ページの[中小規模監査事務所]【事例1】も併せて参照のこと)
- 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社員会が負うこと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・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各社員は、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。
- 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。
- 最高経営責任者を含む各社員は、監査の基準が求める水準が変化しているにもかかわらず、監査に関する自己研鑽を十分に行っておらず、現行の監査の基準が求める水準を理解していない。また、現行の品質管理の基準が求める水準に応じて品質管理態勢を継続的に見直す必要性を十分に認識していない。

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。

品質管理のシステムは、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規模監査事務所まで、様々な形での対応がみられる。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。

このため、「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、「大手監査法人」と「準大手監査法人及び中小規模監査事務所」に区分し、基本的に「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。

なお、上記の区分により記載している不備事例の中には、監査事務所の規模にかかわらず起こり得るものもあるため、品質管理のシステムの点検に当たっては、自己の所属する区分以外の不備事例等も参考にされたい。

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。このような場合、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どおりに機能せず、不備が生じているケースが多くみられる。

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、監査調書の査閲及び定期的な検証といった分野で運用面に関する不備が指摘されている。

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について、根本原因を特定しないまま形式的な改善にとどまった結果、引き続き他の個別監査業務において同一・同様の不備が指摘されている。その場合、品質管理に係る業務改善への取組が不十分であると判断される場合がある。

例えば、不備の改善のために立案された施策が、事業部や監査チーム等に十分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、引き続き当該事業部や監査チーム等で不備が検出されるといった事例がみられる。

準大手監査法人及び中小規模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の問題にあると判断された事例も多くみられる。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、不備に至っているケースもみられる。

なお、準大手監査法人にみ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自ら検出・是正できていないなどの事例がある。

(評価できる取組)

法人レベルでの品質管理強化のために、以下のような対応が実施されていた事例があった。

品質管理業務において、検討課題の洗い出しや各地域事務所の運営の一体化を図るための会議体を設置している。当該会議体は、本部の品質管理部門が参加するとともに、各地域事務所の品質管理に携わる社員、マネージャー、シニアスタッフ等の監査事務所を横断したメンバーで構成されている。また、検討結果については、理事会及び地域事務所社員会で共有を図り、地域事務所間の対応に差が生じないようにする取組を行うこととしている。

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上で、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]

1. 業務改善への取組

着眼点

大手監査法人については、品質管理体制は形式的には整備されているものの、その運用面を含めた品質管理の有効性に何らかの不備があると考えられることから、審査会検査においては、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して、形式的ではなく実効性のある業務改善の取組が行われているかについて重点的に検証している。

具体的には、過去の指摘事項に対する原因分析の状況やそれを踏まえた施策などの業務改善の取組状況を確認するとともに、個別監査業務の検証を通じて、法人の業務改善の実効性を確認している。また、業務改善の取組に問題が認められた場合には、その原因となる業務管理態勢上の問題点を検討するなど、法人が実施した業務改善の取組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改善の取組が、本部における品質管理部門の主導の下、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ことがある。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の対応をすることとなる。

上記のような対応は、監査手続の基礎的な理解不足などの問題に対しては有効であるものの、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大手監査法人において、組織の末端まで施策の趣旨を理解させ浸透させるためには、品質管理部門の主導だけに頼った改善では不十分である。そのため、大手監査法人の業務改善の取組に当たっては、最高経営責任者のリーダーシップの下、品質管理部門にとどまらず事業部や各社員等も高い改善意識を持って、法人全体を挙げた組織的な対応が必要である。

しかしながら、検査の結果、事業部や各社員等の法人内の各層において、その改善に向けた組織的な対応が必ずしも十分でない事例がみられている。具体的には、他の事業部等との人事交流が少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などが指摘されている。

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とどまらず、法人全体における品質管理業務に対する理解の下、事業部長等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、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下で適時・適切な施策を立案・実施し、事業部長等は、業務改善を自ら実行するだけにとどまらず、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。

このような大手監査法人における業務改善の取組に当たっては、法人全体に対して不備の改善を一律に指示するといった形式的な取組にならないよう留意すべきである。そのためには、検出された不備の傾向や原因を十分に分析し、その上で業務改善の対象領域（例えば、ある事業部や従たる事務所、会計上の見積りや不正対応等の監査項目、IPOに関する監査など）を特定し、当該領域に適した効果的な改善策を重点的に実施するなど、メリハリを付けた実効的な取組を行うことが重要である。

事例 1) 法人内部の情報共有と連携

当監査法人は、過去の外部検査等の結果を踏まえ、法人全体の品質管理の維持・向上のため、監査事業部及び品質管理部門等の連携による監査チームに対するコンサルテーションを推進している。

しかしながら、法人内における各部門間の連携体制が不十分であることから、ある特定の監査事業部においては、リスクが高まった監査業務について監査チーム編成の見直しを検討する際に、他部門から選任された業務執行社員と十分なコミュニケーションをとっておらず、当該業務執行社員の関与社数や業務量が多くないかなど、業務執行社員が置かれている状況を把握していない。業務執行社員のこのような情報を他部門では把握していたものの、これらの情報が部門間で共有されていない。

また、監査事業部及び品質管理部門は、それぞれ把握している監査業務の重要な変化を共有していないため、監査事業部で監査業務のリスクが高まっていることを把握しておらず、当該監査業務に対する監査手続面での追加対応の要否を検討できていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項)

事例 2) 改善状況の確認

当監査法人は、審査会検査等の指摘事項が多い監査業務の業務執行社員について、担当会社を制限するため、業務執行社員の交代を行っている。ただし、ある個別監査業務では、引継などの理由から、担当会社の制限を受けた業務執行社員を留任させているが、新たに関与する業務執行社員がその担当会社の制限を受けた業務執行社員の役割を補うこととしている。

しかしながら、新たな業務執行社員は、他の業務の臨時案件に時間をとられ、当初予

定していた関与が行えず、そのため、監査チームとして、被監査会社における会計処理上の問題に対して十分な対応が行えていない。

また、新たな業務執行社員は、当初、他の業務の臨時案件及び会計処理上の問題について当監査法人の事業部長に報告したものの、その後の報告を継続的に行っていない。

さらに、事業部長は、新たな業務執行社員の十分な関与が期待できない状況において、監査チームの人員補充などの対応を行っていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第15・16項)

事例3) 改善計画の達成状況

品質管理本部は、前回審査会検査や品質管理レビューにおける指摘事項について、研修等を通じた構成員への周知や、監査調書様式の改訂等による改善に取り組んでいる。また、事業部は、品質管理担当者委員会を設置するなど、監査の現場における監査品質の向上を図っている。

しかしながら、個々の監査手続を実施するに当たって、被監査会社の企業環境や業務状況の変化及び事業上のリスクの理解を踏まえた監査手続の立案・実施の必要性や実施すべき監査手続の水準に関する理解について、構成員の意識の改善が不十分であった。その結果、前回の指摘事項のうち、会計上の見積りの監査や関連当事者取引の検討等について同様の不備が検出されている。

(品質管理基準委員会報告書第1号第15・16項)

《留意点》

業務改善として監査チームの人員の入替えによる対策を講じた場合には、それが意図したとおりの効果を上げているか、適時に確認することに留意が必要である。

また、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、品質管理部門及び各事業部等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みられる。業務改善には、審査や定期的な検証等の品質管理のシステムを強化することが重要であるが、それだけでなく、現場に近い監査事業部において、独自のモニタリングシステムを整備・運用するなど、監査現場に対する機動的なモニタリングを可能とする態勢を構築することも考えられる。

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が検出されている。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・改善につながらず、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。

なお、近年、上場会社の監査人交代が増加している状況にある。上場会社などの大規模な会社の監査業務を新規に受嘱するに当たっては、監査の品質の合理的な確保を行うため、監査時間及び監査実施者等の人的資源並びに監査報酬の水準などに関する十分な検討が必要である。

そのため、審査会検査においては、監査受嘱リスクの評価に加え、監査の品質を合理的に確保できているかという観点から、監査時間及び人的資源並びに監査報酬の水準などに関する検討を十分に行っているかという点に留意して検証している。

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の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、個別監査業務の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。

それらの不備の発生原因としては、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) 監査業務の監督及び監査調書の査閲

- ▶ 業務執行社員は、定期的な検証の結果を強く意識していることから、定期的な検証で過去に指摘された事項や今後指摘されると想定される事項について確かめるのみで、監査補助者が実施したリスク評価手続及び実証手続が被監査会社の経営環境を踏まえ適切に実施されているかという観点から査閲を行っておらず、会計上の見積りの監査における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)

- ▶ 業務執行社員は、重要な監査領域以外については監査補助者が十分な監査の経験や能力を有しており、また、虚偽表示リスクの程度が相対的に高くないと考えていたことから、監査補助者に対して、監査手続を適切に実施するための具体的な指示を十分に行っておらず、監査補助者が実施した監査手続について、監査の基準の要求水準を十分に満たしているかという観点からの十分な監督や査閲を行っていない。

(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、監査の計画時点において、各期の被監査会社の実態を踏まえて有効な監査手続を検討する意識が不足していたため、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を設計するための、監査補助者に対する有効な指示をしていない。また、監査の完了段階において、十分かつ適切な監査証拠を入手できているかの観点から深度のある査閲を実施していない。

(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、業務執行社員等が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は、適切に監査調書の査閲の内容、時期、範囲を計画する必要がある。また、監査補助者に対して具体的な指示・監督を行うなどの対応が求められる。

事例2) 審査の実効性の確保

- ▶ 審査担当者は、監査チームとの日常的なコミュニケーションを通じて、監査チームが実施している監査手続は十分かつ適切なものであると考えていた。そのため、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)

- ▶ 審査担当者は、監査チームが作成した監査要約メモに記載された内容の確認を中心に行っており、マネジメントレターの記載や財務諸表の重要な項目を踏まえて審査に漏れないかなど、客観的な視点で審査を十分に実施していない。また、監査調書の内容を十分に検討しておらず、監査チームの口頭での説明により審査しているものがあり、批判的に審査を行う意識が不足している。さらに、重要審査などの対応に追われた結果、その他の領域について適切な審査が実施できていない。

その結果、会計上の見積りの監査や不正リスク対応手続に関する不備を指摘していないほか、マネジメントレターにおける内容が監査結果と整合しない点を見落としている。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 36・37・A41 項、監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項)

事例3) 定期的な検証の実効性

- ▶ 定期的な検証のレビューアーは、チェックリストのチェック項目に対応した監査調書の有無は確かめているものの、監査チームによるリスク対応手続の十分性について、深度あるレビューを実施する意識が不足している。そのため、会計上の見積りの監査や関連当事者取引の検討に関する不備を発見できていないなど、実効性のある検証となっていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 47 項)

- ▶ 当監査法人は、グローバルレビューを定期的な検証の主たる手続としている。グローバルレビューにおいては、主として海外のメンバーファームの構成員が、限られた時間内で、グローバルレビュー独自の観点での重点項目を中心に検証している。

しかしながら、当監査法人は、このようなグローバルレビューの特性を十分に考慮

していないため、定期的な検証の有効性を確保できておらず、監査の基準における定期的な検証の要求事項について十分な対応ができていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第50・51項)

- ▶ 品質管理部門は、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、監査チームが行った重要な判断を批判的に評価する意識が不足していたため、そ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。

また、グローバルレビューを定期的な検証の中心と位置付けている監査法人においては、当該グローバルレビューで日本の監査の基準における要求事項に対応する検証が行えているか、行えていない懸念があるときは何らかの補完的措置を講じる必要があるかを改めて確認すべきであることに留意が必要である。

[準大手監査法人及び中小規模監査事務所]

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、過去の指摘事項に対する原因分析の状況やそれを踏まえた施策などの業務改善の取組状況を確認するとともに、個別監査業務の検証を通じて、監査事務所の業務改善の実効性を確認している。また、業務改善の取組に問題が認められた場合、その原因・背景となる業務管理態勢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みられる。

それらの発生原因としては、以下のようなことが考えられる。

- ・ 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
- ・ 指摘事項の改善に関し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

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、社員を含む監査実施者が監査基準や監査基準委員会報告書等の監査の基準で要求される事項を十分に理解していないことも多い。この結果、個別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みられる。

(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、審査会検査や品質管理レビュー等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。この点について、改善措置の策定段階では、指摘事項の形式的な改善にとどまらず、不備が発生した原因を分析した上で、当該原因の解決のために実効的な改善措置を策定すること、改善措置の実施の段階では、広く組織の末端まで改善措置の内容を正しく理解させることが重要となる。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

- ▶ 当監査法人は、品質管理レビューでの指摘事項に対する改善のため、品質管理担当責任者が、社員総会において品質管理レビューでの改善勧告事項を報告し、業務執行社員に対して各監査チームへ周知するよう指示している。また、品質管理担当責任者は「改善勧告事項のチェックリスト」を作成し、監査業務において当該チェックリストを用いた業務執行社員による自己点検を実施し、審査担当者が実施状況を確認するという取組を実施している。

しかしながら、法人内での改善指示及び「改善勧告事項のチェックリスト」の内容は、直接指摘を受けた項目・勘定科目等に限定されたものであり、十分な原因分析を行った上での改善策となっていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第15・16項)

- ▶ 当監査法人は、品質管理レビューでの指摘事項及びその改善策についてのチェックリストを作成し、業務執行社員、審査担当者及び品質管理担当責任者が当該チェックリストを用いて改善状況の確認を行っている。

しかしながら、その多くの改善策の内容が、例えば、「経営者の見積りの仮定の合理性を検討していない」という不備に対し、「経営者の仮定が合理的であるかを評価し、監査調書に記録する」など、指摘された不備の文言に形式的に対応しただけのものとなっている。

(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

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》

上記事例は、過去の審査会検査や品質管理レビューでの指摘事項と同一・同様の不備事項が認められた事例である。これは不備事項が発生した根本的な原因を特定し、その原因の解消や改善を図らずに、単に改善事項の周知や改善チェックリスト等を使用するなど、形式的な改善対応を実施したことにより起因する。したがって、品質管理担当責任者は指摘された不備事項そのものの内容を監査チームに周知するだけでなく、具体的に監査手続へ反映させるための指示を検討する必要があること、改善チェックリスト等を使用する場合には、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べきである。

(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、法令諸基準の改定等に応じて、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、内部規程を確実に伝達し、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の運用に関する不備がみられる。

それらの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態勢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。そのため、監査事務所自ら整備した規程と実際の運用状況に乖離がないかを定期的に確認することに留意が必要である。

また、ここに記載されている事例のほか、品質管理に関する内部規程において、専門要員の報酬は社員会で決定することが定められているものの、社員会で決定せずに最高経営責任者等が決定しているなど、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目的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みられる。特に、業務管理のための社員要件の充足については複数の不備が指摘されている。

そ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) 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。

（法第34条の5、品質管理基準委員会報告書第1号第31項）

《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

監査実施者は、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などの不備がみられる。

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。
- ・ 監査手続の実施において、内部統制の運用評価手続や実証手続を優先した結果、個人情報の匿名化作業を失念している。

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適切な情報管理体制の整備・運用を行う必要がある。

なお、外部からの不正なアクセスによるデータの流出やシステムのダウン等を意図した攻撃は、監査事務所にとって経営上のリスクであり、IT 化の進展に合わせて、サイバーセキュリティの強化を確実に行っていく必要がある。

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みられる。

- ・ 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。

(法第 27 条、品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・16 項、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

品質管理担当責任者は、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。

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

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Ⅲ3・IV2・3)

事例4) 個人情報の取扱

当監査法人は、法人のセキュリティ・ポリシーにおいて、情報の管理方針を定め、法人研修において個人情報に関する留意点を周知している。

しかしながら、被監査会社の人件費に係る内部統制の検証や実証手続の監査調書において、氏名、給与金額等の情報が記載された給与管理台帳や、個人別の給与明細書を匿名化せずに保管するなど、当監査法人が定めた取扱いの遵守を徹底できていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第45項、監査基準委員会報告書220第7項)

《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みられる。

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受講状況の調査を実施していない。

（法第 26 条、品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・19 項）

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などを定めた「インサイダー取引防止規程」を遵守するとの「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。

（法第 26 条、品質管理基準委員会報告書第 1 号第 19 項）

《留意点》

上記事例のほか、以下のような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みられる。

- ・ 「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。
- ・ 「インサイダー取引防止規程」に基づき、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の提出を指示しているものの、提出状況を確認していないため、提出が必要な一部の構成員からの入手が漏れている。

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、監査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、また、実施していても網羅的な実施が行えていないなどの不備がみられる。

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や実施状況の管理等を特定の担当者に任せきりに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、職業倫理及び独立性に係る内容について、依然として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

独立性確認担当社員は、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の送付並びに提出管理を、特定の総務担当職員 1 名に任せきりにしており、その提出状況を確認していない。その結果、一部の監査実施者から確認書が未入手であった。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 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監査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) 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 4) グループ法人の情報入手に対する態勢

当監査法人は、グループ法人の税理士法人が当監査法人の被監査会社に対して実施する非保証業務について、独立性を阻害する状況や関係を網羅的に識別し評価する態勢を構築していない。その結果、税理士法人が当監査法人の被監査会社と新規に契約を締結する際に、当監査法人において必要な確認・承認手続を実施していないという不備を、発見又は未然に防止できていない。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 20・21 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。

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
- ▶ 監査事務所において、必要かつ適切な人員及び時間を投入し、監査受嘱リスクに応じた監査手続が実施可能か否か
- ▶ 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契約の新規の締結及び更新について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査受嘱リスクが、適切に評価されているかどうか。
- ▶ 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。
- ▶ 監査実施体制を編成する際に、監査事務所が新規に締結した業務を実施するための適性、能力及び人的資源を有しているかどうかを十分に検討しているか。

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不備や、受嘱に当たり必要となる監査資源について十分に検討していないなどの不備がみられる。

それらの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確か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みられる。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

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

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)

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、当該情報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）

- ▶ 監査責任者（予定者）は、海外の重要な構成単位の監査人の監査結果に依拠する予定であるにもかかわらず、当該監査人の独立性の確認を行わないまま、グループ監査を実施する上での問題点は識別されなかったとして品質管理担当責任者に契約承認依頼を行っている。また、品質管理担当責任者は、契約承認依頼の添付資料に海外の重要な構成単位の監査人が変更予定である旨の記載があるにもかかわらず、後任監査人予定者の独立性の状況を監査責任者（予定者）が確認しているか検討せずに、契約承認依頼を承認している。

（監査基準委員会報告書 600 第 11・19・A11・A37 項）

《留意点》

上記事例のほか、前任監査人に対する質問への回答の入手など、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事例もある。

また、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みられる。監査事務所の合併時においても、監査業務の受入手続などの必要な手続を完了し、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) 訂正監査契約の受嘱時におけるリスク評価手続の実施

複数期にわたる訂正監査の受嘱が監査報告期限の直前であり、前任監査人から監査調書を借り受けて前任監査人の監査手続の十分性の評価や必要な追加手続を行うことが

困難な状況であるにもかかわらず、受嘱に当たり必要となる監査時間及び監査要員について十分に分析をしていない。

(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》

上記の指摘事例においては、監査報告期限のわずか数日前に、リスクの高い会社の複数期間にわたる訂正監査の契約を締結している。さらに、訂正報告書の対象となる会計期間には前任監査人の監査期間が相当期間含まれているため、短期間で前任監査人の監査手続の充分性の評価や当監査事務所による必要な追加手続を行うことは極めて困難な状況であった。このような状況において、受嘱に当たり十分な監査時間や監査要員が確保されているかの検討を行っていない。

近年、上場会社において、不適切な会計処理の発覚を原因として、有価証券報告書等の訂正報告書が提出される事例が少なからず見受けられるが、訂正監査においても、通常の財務諸表監査と同様に、監査契約の締結の可否の決定から監査報告書提出まで適切に品質管理を行う必要がある。複数期間にわたる財務諸表の訂正が予想される場合には、通常の監査業務と異なり、監査人が十分かつ適切な監査証拠の入手に時間を要する可能性があるため、当初予定した監査日程どおりに監査が完了できない可能性が高くなることに留意が必要である。

事例4) 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、監査チームとして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係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開示すべき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みられる。

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5) 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。

(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がみられる。

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。

また、前任監査人が大手監査法人であったことから、被監査会社の会計方針の適切性について十分に検討しないまま監査業務を引継いだ結果、会計方針の適用が不適切であったことが事後的に判明した事例もみられている。したがって、引継に当たっては、前任監査人を過信せずに、慎重な姿勢で臨むことに留意すべきである。

4. 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、その専門的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、能力及び経験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・訓練体制が構築されていないといった不備のほか、財務諸表監査における不正、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がみられる。

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、非常勤職員を含めた監査実施者の能力向上について、各人の自主性に委ねており、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、能力及び経験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

- ▶ 品質管理担当責任者は、過去の審査会検査等により、社員及び職員の監査手続に関する知識が不足していることを指摘されているにもかかわらず、知識及び能力の維持・向上を各自の自主性に委ねており、監査品質の向上を図るための教育・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)
- ▶ 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)
- ▶ 品質管理担当責任者は、研修を企画・立案する時間がないとの理由で、協会が作製した CD-ROM による研修を実施するのみであり、欠席者のフォローも行っておらず、適切な教育・訓練の実施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

品質管理担当責任者は、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、以下のような不備事例がみられる。

- ・ 監査事務所として、監査実施者の CPE 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・訓練体制を構築・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。
- ・ 業務執行社員の監査品質管理能力の向上を企図した教育・訓練を継続して実施しておらず、特定の個別監査業務において不備事項が多発している。

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で、監査の基準の理解が不十分となっていることに起因する事例が多くみられる。

監査事務所として、適切な監査業務の実施のため、教育・訓練を通じた業務執行社員を含む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、適切な方針及び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方針及び手続の整備・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当に評価し、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、監査実施者等を評価するに当たって、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みられる。

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を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。

また、監査事務所は、専門要員が能力を高め維持することや職業倫理を遵守することについて正当に評価し、十分にこれに報いることができるように、評価の結果を報酬・昇進、監査チームの編成において適切に反映させることが求められる。

事例 1) 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)

事例 2) 非常勤職員の評価

監査に従事する非常勤職員について、常勤職員と同様に人事評価を実施しているが、非常勤職員の処遇を厳しくすると非常勤職員が退職してしまい、監査業務に支障が生じることを懸念し、人事評価の結果を昇格・降格、監査チームの編成において十分に反映していない。

《留意点》

上記の事例のほか、業務執行社員に対する評価において、品質管理能力等に懸念がある者を特定しているにもかかわらず、当該者が担当する監査業務に対するモニタリングが法人として不十分な事例などもみられる。

なお、評価、報酬及び昇進等は、代表者の経営方針を如実に表すものであり、監査事務所の風土にも大きく影響する。このような重要性を十分に意識しつつ、適切な方針及び手続の整備・運用を図る必要がある。

(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みられ、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)
- ▶ 当監査法人は、業務執行社員の選任に関して、法人の規程において、監査責任者としての職責を果たすための適切な適性及び能力を有しているかを、社員会が確かめると規定している。しかしながら、選任担当者は、各社員の日頃の業務遂行状況を見ることで、業務執行社員の選任に必要な評価が実質的にできていると考えていたため、必要とされる適切な適性及び能力等を有しているかを確かめるための評価を行わずに、業務執行社員のローテーション計画案を社員会へ提出している。
(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 28・29 項)

事例 2) 監査チームの編成

- ▶ 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)
- ▶ 品質管理担当責任者は、地区事務所の一部の監査業務において、監査チームの編成に問題があることを認識していたにもかかわらず、監査チームの編成を含む監査対応を地区事務所に任せきりにし、監査事業本部として特段の改善を指示していないなど、地区事務所における監査チーム編成に関し、本部によるモニタリングが不十分となっている。
(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 15・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を示す記録のほか、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、監査手続の種類、実施時期及び範囲、判断根拠、到達した結論等について十分かつ適切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ために、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みられる。また、業務執行社員が、実施した監査手続の内容が適切で、十分かつ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、監査調書の査閲を通じた監査手続の理解を十分に行っておらず、監査実施者からの口頭による説明等で終わらせてしまっている。

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み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し、必要に応じて指導・監督することが重要である。

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、監査調書の査閲に当たり、会計処理に問題がないかという観点からは査閲を実施しているものの、十分かつ適切な監査証拠の入手や調書の記載の十分性といった観点が不足していたため、識別したリスクに対応した適切な監査手続が実施されているか、また、会計上の見積り項目等に対して十分かつ適切な監査証拠を入手しているかなどを査閲により十分に確認していない。

(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・16 項)

- ▶ 業務執行社員は、現行の監査の基準が求める水準に対応する手続の理解及び監査計画への最近の被監査会社のビジネスに対する理解の反映、並びに監査証拠や調書の記載の十分性について検証する姿勢が不足している。また、監査補助者が大手監査法人における監査経験があり現監査業務に長期間従事していることや、他の社員が作成した調書に対しての相互牽制の意識が低いため、批判的な姿勢が不足している。そのため、リスクに対応した適切な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手して

いるかなどを、監査調書の査閲等により十分に確認していない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第31・A30・A31項、監査基準委員会報告書220第15・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。

特に査閲を担当する者が、被監査会社の会計処理の適切性の検討に注力してしまい、実施した監査手続が監査の基準の要求水準を満たしているかという観点での検討がおろそかになってしまう事例がみられるが、監査補助者が実施した監査手続の水準が現行の監査の基準に合致しているかを改めて見直すことが査閲においては重要である。

(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・保存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みられた。

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し、客観性や独立性を保持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の表明に当たり、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

監査リスクに応じた能力等を有する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や、審査担当者が監査上の重要な項目に対する監査証拠の十分性及び適切性や判断過程について、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、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の事例がみられている。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みられる。

それらの不備の指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 監査事務所の人員構成に制約があるなどの理由により、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。
- ・ 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。
- ・ 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いついていたことから、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。

（評価できる取組）

通常の意見審査とは別に、比較的時間に余裕のある期末監査の早い段階において、繰延税金資産の回収可能性などの重要な会計上の見積り項目について事前審査を実施している。これにより、意見形成間際に慌てて審査を実施することなく、余裕を持って深度ある審査を行っている。

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。このため、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 38 項）

事例 2) 審査の実効性の確保

- ▶ 監査業務に係る審査は、月 1 回開催される審査委員会において代表社員全員の合議制で行われるが、提出された審査書類を基に口頭で審議しており、特別な検討を必要とするリスク等の重要な判断に係る監査調書を検討しないまま審査を終了させている。また、同委員会での議論は、会計処理に関するものが主であり、十分かつ適切な監査証拠を入手したかの確認は不十分となっている。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 34・36・37 項、監査基準委員会報告書 220 第 18～20 項)

- ▶ 審査担当者は、不正リスク対応に係る事前審査において、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在するか否かについて審査を実施している。

しかしながら、審査担当者は、他の機会に被監査会社の経営者と面談した際の印象から、経営者の不正への関与はないという先入観を持っており、審査時に提出された不正調査報告書の中に経営者の説明内容を疑わせる記載がある点等を指摘できないまま監査チームの見解に同意している。

(品質管理基準委員会報告書第 1 号第 36・37・FA40-2・A41 項、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充分性等について、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 41～43 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。

特に地区事務所の審査においてテレビ会議システム等を通じ、遠隔地の本部審査担当者等が担当する場合には、あらかじめ必要な監査調書を送付するなど、留意が必要である。

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かつ適切な経験を有する者を選任の上、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・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、監査証拠の十分性及び適切性が確保されているかについて深度ある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。
- ▶ 監査事務所は、検証の結果発見された不備を分析し、分析した結果を監査事務所全体に周知しているか。

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。）が当該業務に当たって、チェックリスト等を用いて形式的に実施しており、品質管理担当責任者が実施担当者に対して、検証前の指示や検証後のモニタリングを実施していないといった不備が散見される。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みられる。

そ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ではなく、結果として十分な時間や人員を投入していないという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、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ふ、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

- ▶ 定期的な検証の担当者は、現行の監査の基準で求められる水準を十分に理解しないまま定期的な検証を実施していた。また、最高経営責任者は、検証対象の規模や重要度に応じて、検証のための適正な人員や時間を確保するなど、定期的な検証を実効的なものとするための体制の整備を怠っていた。このため、規模の大きな監査業務であるにもかかわらず、検証に十分な時間をかけていない。
(品質管理基準委員会報告書第1号第47項)
- ▶ 定期的な検証の担当者は、監査チームが実施した監査手続について批判的に検証する姿勢が不足していたため、監査チームの判断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おらず、文書化の不足など形式的な不備を指摘するのみとなっている。また、品質管理担当責任者及び定期的な検証担当社員は、定期的な検証は翌年度の期末監査が開始する前までに完了すれば、監査の品質管理に問題はないと考えていたため、定期的な検証を、翌年度の期末監査直前に実施しており、定期的な検証から発見した不備の改善対応を翌年度の監査計画に反映できない運用となっている。

(品質管理基準委員会報告書第1号第47～50項)

- ▶ 品質管理担当責任者は、定期的な検証を実施した結果、検出事項がなかった個別監査業務において、その後の品質管理レビューで改善勧告事項が指摘されたことなどを把握していたが、定期的な検証の実効性について再評価をしていない。

(品質管理基準委員会報告書第1号第47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みられている。

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、品質管理レビューでの指摘事項を分析し、指摘された不備を事前に防止・発見できなかったかという観点から定期的な検証が実効的に実施されていたかを改めて評価することが重要である。

8. 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。

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の監査役等に対する通知内容についても、原則どおり書面で、適時に通知している状況が認められる。一方で、以下の事例に示すとおり、伝達の内容が不十分であったり、協会より特別レビュー実施結果通知書を受領しているものの、指摘事項が特段なかったため当該特別レビューの結果を監査役等へ伝達していない監査事務所もみられる。

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等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ので、基準を理解することにも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。

事例) 監査役等との連携

監査契約の新規受嘱において業務執行社員予定者は、品質管理レビューの結果を監査役会に伝達するに当たり、過去の限定事項のない結論を得たときの事例を修正することで監査役会への伝達資料を作成した。その結果、業務執行社員予定者は、監査役会に対して、限定事項付き結論であること及び限定事項の各項目のタイトルを伝達しているのみで、改善勧告事項の有無や当監査法人の対応状況など、品質管理のシステムの整備・運用状況の概要に関する十分な情報を書面で伝達していない。

（監査基準委員会報告書260第15-2・A22-3項）

(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合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監査業務の不備事例は、監査計画の策定から監査意見の形成に至るまで広範な領域にわたってみられる。

「Ⅲ．個別監査業務編」においては、こうした不備事例について、監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、様々な内容が挙げられているが、近時の事例において比較的多くみられる原因として、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－監査手続の適合性及び十分性を評価していないケース

監査チームは、重要な構成単位の売上の発生について、不正による重要な虚偽表示リスクがあると評価し、特別な検討を必要とするリスクを識別しており、期中において、販売プロセスに関する内部統制の運用評価手続と実証手続との二重目的テストを実施し、売上データと出荷に関する内部証憑との証憑突合を行っている。期末間際の3か月間については、別途数十件の証憑突合を実施している。

しかしながら、当該監査手続により入手した監査証拠が、不正による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を評価していない。（監査基準委員会報告書 240 第 29・F32-3 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、監査チームの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していることを確認できない事例が多くみられている。これは以下の2つの段階での監査手続の検討が不十分であることに起因している。

・監査計画の段階での検討

監査人の実施したリスク評価自体が不十分であるため、本来想定されるアサーション・レベルのリスク対応手続を計画していない事例がみられる。

また、リスクを適切に識別したものの、識別したリスクの内容と詳細な監査計画によるリスク対応手続が十分に適合していないため、十分かつ適切な監査証拠を入手できていない事例も多くみられている。

・入手した監査証拠の評価

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

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

②監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如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年間継続すると仮定した利益計画に基づき、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、客観的に評価した上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。

このほか、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として仕訳テストを実施し、特定の仕訳を抽出しているものの、抽出した仕訳の中の異常点に気付かずに、その妥当性を検証していない事例もみられる。監査人は、経営者、取締役等及び監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持する必要がある。

③要求事項に対する知識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要件のうち、以下の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。

- ・ 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こと。
- ・ 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こと。

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足されていない場合、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、確認手続全般(監査基準委員会報告書 505)、監査サンプリングの立案・実施(監査基準委員会報告書 530)、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)、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書 610)及び専門家の業務の利用(監査基準委員会報告書 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

監査チームにおいては、監査の全ての場面において職業的懐疑心を十分発揮するとともに、監

査の基準等、必要とされる知識を適時更新し、蓄積していくことが求められている。その上で、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、虚偽表示リスクに応じた十分な監査計画の策定ができていないか、立案された監査手続が監査基準委員会報告書等、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みられる。これは、未実施により不備と指摘された監査手続は、実態として実施されていたものの記録が残っていないという主張である。

この点、監査チームの主張が監査調書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扱われることについても十分留意が必要である。

監査事務所においては、個別監査業務において指摘された不備の発生防止に向け、品質管理のシステムを通じ、個別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改善策の理解と、各監査チームによる改善策の運用状況について確認できる態勢の構築が必要となるケースも考えられる。監査業務の改善に当たっては、単に追加で新たな品質管理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、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上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、評価しているか。
- ▶ 監査チームは、特別な検討を必要とするリスクの決定に際して、監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 等が監査に及ぼす影響を検討し、その利用状況に適合した監査計画を策定しているか。

検査結果の概要

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

例えば、期中において被監査会社の企業環境や業績が悪化した場合や監査の進捗に伴い虚偽表示を識別した際に、監査計画の修正について適切に検討しなかった結果、期末の実証手続の種類、時期及び範囲に不備を生じさせた事例がみられる。このほか、評価したリスクに対応する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が生じている事例がみられる。

また、いまだにリスク・アプローチの考え方を十分理解していない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みられる。

このほか、関連当事者との多様な種類の取引が多数見受けられる被監査会社において、関連当事者取引の網羅的な把握の観点からリスク評価を通常より慎重に行わなければならないにもかかわらず、特段のリスク認識をしていなかったことから、重要な関連当事者取引の注記

が漏れていることを見落としている不備などがみられる。

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。そのためには、監査時間の配分について、実証手続だけでなく監査計画の立案に対しても十分な時間が確保されるよう配慮する必要がある。

また、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付けについて再度確認し、状況に応じて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みられる。

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、適切な監査計画は、監査を実施する上で以下のような様々な利点があるため、そうした利点を意識した上で、監査計画を策定することが重要となる。

- ・ 監査の重要な領域に対して監査人が適切な注意を払うこと
- ・ 潜在的な問題を適時に識別し解決すること
- ・ 監査業務を適切に管理し、その結果、効果的かつ効率的な方法で監査を実施すること
- ・ リスクに対応するために、適切な能力及び適性を有する監査チームメンバーを選任し、作業を適切に割り当てること
- ・ 監査チームメンバーに対する指示、監督及び監査調書の査閲を適切に行うこと
- ・ 必要に応じて、構成単位の監査人の作業や専門家の業務と連携すること

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、不正事案の発生、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、リスク評価や重要性の基準値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みられる。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

被監査会社は、主要事業である機械販売の他に様々な事業を行っており、主要事業以外の売上高（以下「その他売上」という。）は連結売上高の約 1 割を占めている。

監査チームは、その他売上について、重要な虚偽表示リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、その他売上のうち複数の事業の売上高が手続実施上の重要性を大きく上回っているにもかかわらず、これらの事業における取引フロー及び会計記録の生成過程を理解するための手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 315 第 17 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、被監査会社が主要事業以外にも重要な事業を行っているにもかかわらず、監査チームが内部統制を理解していない事例がみられる。主要事業以外の事業において不正な財務報告が行われる場合もあり、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するに当たっては、事業ごとの取引種類や関連する内部統制の違いを考慮する必要がある。

また、グループ監査における個々の重要な構成単位については事業の理解を実施しているものの、グループ・レベルで事業や商流を理解していない事例もみられる。

このほか、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検討していないため、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もみられる。

事例2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

情報・通信事業を営む被監査会社は、期中に上場し、期末までに業績予想の下方修正を複数回行っている。

このような状況から、監査チームは、被監査会社において、利益を少しでもよく見せたいというプレッシャーが存在していると判断し、売上高の過大計上及びソフトウェアの過大計上（費用の過大振替）について不正リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が利益を不正に過大計上することを想定しているにもかかわらず、売上高及びソフトウェアについては不正リスクを識別している一方で、費用について、網羅性及び期間帰属のアサーションを虚偽表示リスクとして識別しないことの検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 315 第 25 項）

事例3) 連結子会社との重要な取引の識別及び評価

被監査会社は、連結子会社から、当該子会社が発電事業を行うための発電所建設工事を受注している。当該取引は、被監査会社の個別財務諸表上、売上高と原価が同額で計上されており、監査補助者が作成した監査調書において、「当該工事請負契約は被監査会社が発電所建設を仲介しているだけ」と記載されていたにもかかわらず、監査チームは、当該売上高について、純額ではなく、総額により計上することの妥当性を検討していない。

また、当該売上高は、計算書類における関連当事者注記の対象となっており、取引条件については「市場実勢を勘案して価格交渉の上で決定しております」と記載されているが、監査チームは、工事請負契約が、実質的に被監査会社において発生した工事原価をそのまま発注者である連結子会社に請求する異例な取引条件であるにもかかわらず、当該記載内容の妥当性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 550 第 23・24 項）

《留意点》

監査チームは、通例でない重要な取引や関連当事者との取引、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。

また、監査チームは、企業及び企業環境の理解を通じて、企業の会計方針が、その事業にとって適

切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価することに留意する必要がある。

事例4) 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

被監査会社は、顧客に対して所有する知的財産を使用する権利を供与することにより収益を得ることを主要な事業の一つとしている。

監査チームは、当該事業に関して、架空契約に基づく売上高が計上されるリスク及び売上高が前倒し計上されるリスクを識別し、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っている。

しかしながら、監査チームは、当該事業に係る取引の概要は理解しているものの、上記の特別な検討を必要とするリスクに関連しどのような統制活動が行われているかを理解する手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 315 第 28 項)

《留意点》

監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しなければならない。また、特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制に依拠する場合には、当年度の監査において、これに関連する内部統制の運用評価手続を実施しなければならないことに留意する必要がある。

(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、売掛金の期末日残高を検証するため、期末月の売上高を母集団とした監査サンプリングを立案・実施している。

しかしながら、監査チームが抽出したサンプル 18 件のうち 14 件は期末日以前に入金されたものであり、期末日の売掛金残高を構成していない。このため、監査チームは、期末日における売掛金の実在性に関する十分かつ適切な監査証拠が入手可能な監査手続を立案できていない。

(監査基準委員会報告書 330 第 5・17 項、同 500 第 5 項)

《留意点》

監査人は、リスク対応手続の立案に当たっては、関連する取引種類、勘定残高、開示等の特性や、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かつ適切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、不正による重要な虚偽表示リスクについては、当該アサーションに不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く又はより多くの監査証拠を入手しなければならないこと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、重要な取引種類、勘定残高、開示等について、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

- ▶ 被監査会社は、賃借不動産に係る資産除去債務に対応して資産計上した除去費用の費用配分額を、損益計算書上、販売費及び一般管理費に計上している。一方で、当期に発生した原状回復費用について、資産除去債務残高との履行差額を特別損失に計上している。

しかしながら、監査チームは、会計基準上、履行差額は原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上することとされているにもかかわらず、被監査会社が特別損失として計上している点について、損益計上区分の妥当性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 330 第 23 項、企業会計基準第 18 号第 15 項)

- ▶ 被監査会社は、関連当事者取引を一覧表にまとめ、企業会計基準適用指針第 13 号に則り、一定の重要性を超過した取引を連結財務諸表の注記として開示している。しかしながら、監査チームは、役員による被保証取引など、注記すべき関連当事者取引を把握できる状況にもかかわらず、関連当事者取引の一覧表から漏れている事実を見落としている。

また、被監査会社が、役員に準ずる者が所有する会社との取引に対して、関連当事者の注記の開示における重要性の判定基準について、企業会計基準適用指針第 13 号で規定する「関連当事者が個人の場合」ではなく、「関連当事者が法人の場合」を適用して判定しているため、重要な関連当事者との取引が注記から漏れていることを監査チームは見落としている。

(監査基準委員会報告書 550 第 14・16・20 項、企業会計基準第 11 号第 10 項、企業会計基準適用指針第 13 号第 8・9・16 項)

《留意点》

上記のほか、賃貸等不動産注記において、不動産鑑定評価基準に基づいて被監査会社が自社で算定した金額を時価としている旨が記載されているが、監査チームは、当該算定方法が不動産鑑定評価基準に基づいたものとなっているか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、開示の不備がみられる。

監査チームは、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案し、実施しなければならないことに留意する必要がある。特に関連当事者の開示は、会社と関連当事者との取引や関連当事者の存在が財務諸表に与えている影響を財務諸表利用者が把握できるように、適切な情報を提供するものでなければならない点に留意が必要である。

(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、内部統制のデザイン及び業務への適用・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ければならない。また、監査に関連する内部統制の理解においては、受託会社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整備状況と業務への適用を評価しなければならない。これらは、財務諸表監査に限らず、財務報告に係る内部統制の監査においても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、金融機関の監査業務において、前期における未収収益の過大計上を当期に認識し、未修正の虚偽表示として取り扱っている。

しかしながら、監査チームは、当該虚偽表示に関し、内部統制監査に与える影響を検討していない。また、経営者確認書に「当年度に識別した過年度の損益に影響を与える未修正の虚偽表示」として記載することの可否を検討していない。

(監査基準委員会報告書 450 第 4・5・13・A4 項)

事例 2) 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価

監査チームは、当期の営業外費用に含まれている過年度損益修正事項について、当該過年度損益修正の金額が重要性の基準値未満であり、監査上の取扱いを慎重に検討する意識が乏しかったため、遡及して過年度の連結財務諸表を修正せず、当期の損益として認識することの妥当性を検討していない。また、当該過年度損益修正事項を経営者確認書に添付した未修正の虚偽表示要約表に記載することを要請していない。

(監査基準委員会報告書 450 第 13 項、企業会計基準第 24 号第 21・35 項)

《留意点》

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

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

なお、過年度の未修正の虚偽表示を発見した場合に、経営者が重要性がないものと判断し、当該虚偽表示を当期数値に含めて修正（又は解消）した場合、経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示には、①当期数値に含まれる未修正の虚偽表示、②比較情報に含まれる未修正の虚偽表示、③当期数値において修正（又は解消）されたことを原因として比較情報が損なわれていることによる影響の記載が必要であることに留意する。

(6) 情報システムに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)

- ▶ 被監査会社は、販売プロセスに関連する IT に係る業務処理統制として、販売管理システムの未登録取引先の使用制限及び出荷登録前の伝票発行制限を識別し、統制上の要点として整備・運用状況の有効性の評価を実施している。

一方、監査チームは、販売プロセスについて、財務諸表監査及び内部統制監査と

して検討すべき IT に係る業務処理統制は存在しないとしており、手作業による内部統制についてのみ整備・運用状況を検討している。

しかしながら、監査チームは、IT に起因するリスクに被監査会社がどのように対応しているかを理解しておらず、当該 IT に係る業務処理統制以外の手作業による内部統制のみで、虚偽表示の発生するリスクを防止又は適時に発見することが可能であるかどうかを検討していない。

(監査基準委員会報告 315 第 20 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 144 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する重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価するための基礎となる。IT 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みられるが、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、監査人は、IT の概括的理解を実施する際に、重要な構成単位が漏れることのないように留意し、加えて、適用される会計方針や決算体制を含む企業の統制環境が、IT にどのように反映又は関連しているのかにも留意して、適切な監査計画を策定する必要がある。

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

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ければならない。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みられる。

- ・ 実施した監査手続により入手した監査証拠が、重要な虚偽表示リスクに対して十分かどうか評価していない。
- ・ 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、当該リスクに対して個別に対応する実証手続を実施していない。
- ・ 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、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の評価及び当該推定が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どうかの評価を実施することなく、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監査サンプリングに際して、監査チームが決定したサンプル数がサンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分であるか検討していない。
- ・ 特定項目抽出による試査を実施した場合に、母集団の残余部分に関して追加的な監査証拠を入手することの要否を検討していない。
- ・ 被監査会社が作成した情報を利用する場合に、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価していない。

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ければ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リスク対応手続の立案を行っているものの、監査責任者等が具体的な指示・監督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みられる。このようなことから、監査を実施する際には、監査期間を通じて監査チーム内で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。

（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、特別な検討を必要とするリスクとして識別した売上割戻の網羅性に関する内部統制の有効性評価において、3月決算会社である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おり、その内部監査人の評価では、9月に売上割戻に係る統制活動に変更があったという理由から、検証手続におけるサンプリングの母集団の期間を9月以降としている。

しかしながら、監査チームは、財務諸表監査における内部統制の評価として、4月から8月の期間が運用評価手続の対象となっていないにもかかわらず、追加の運用評価手続を立案・実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第7・A19項、同 500 第9項）

- ▶ 監査チームは、クレジット売上高の発生及び正確性に対して、期末日時点のクレジット売掛金残高のうち数件の確認手続を実施するほか、未確認先の全件に対して、被監査会社が入手したクレジット会社からの報告書との突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該手続により入手されるクレジット売上高に係る監査証拠が、期末月の後半における販売分のみとなっているにもかかわらず、検討対象とされていない期首から期末月の前半部分に係るクレジット売上高に対して、追加

の実証手続の要否を検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 9 項、同 530 第 7 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、監査対象期間のうちの一部の期間のみを対象として内部統制の運用評価手続や実証手続を実施している事例のほか、重要な虚偽表示リスクとして識別した販売費及び一般管理費に対して実証手続を立案し実施していない事例がみられる。

監査人は、内部統制の運用評価手続や実証手続の実施において、監査手続の対象項目やアサーションに応じて監査手続の対象とすべき期間を決定する必要があり、特に、損益計算書の監査対象項目に関する発生や正確性に対する監査手続においては、一般的に、監査対象期間の全体が対象となることに留意する必要がある。また、上記の事例のように、期中で内部統制の統制活動に変更があった場合には、内部統制監査と財務諸表監査との間において運用評価手続の対象とすべき期間に相違が生じることに留意する必要がある。

加えて、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みられる。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。

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みられる。

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、仕入、販売費及び一般管理費 (人件費及び減価償却費を除く) に係る債務計上の網羅性に対する監査手続として、期末日の翌日から、その 10 日後までの期間の支払に係る預金支払記録を対象に証憑突合を行っている。

しかしながら、監査チームは、債務の支払条件は月末締め翌月末払いが被監査会社では通常となっている状況において、検証対象とする預金支払記録の期間の拡大や、期末日以降に受け取った請求書のうち未払計上すべきものがないかどうかの検証など、債務計上の網羅性について十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 5 項)

- ▶ 監査チームは、棚卸資産の正確性の検証において、実証手続として棚卸立会を実施している。

監査チームは、棚卸立会により検証した数量と棚卸明細表上の数量の一致を確認することで、棚卸明細表に記載されている期末残高の正確性を検証したとしている。

しかしながら、監査チームは、期末残高の単価の正確性について、十分かつ適切な監査証拠を入手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 330 第 17 項、同 500 第 8 項)

- ▶ 監査チームは、製造経費と販売費及び一般管理費を検証するに当たり、これらを一つにまとめて監査サンプリングによる試査を実施している。

しかしながら、監査チームが実施した監査手続には以下の点で不備がある。

ア 監査チームは、内部統制の理解を通じて、製造経費と販売費及び一般管理費の多くが未払金勘定を経由して記帳されると認識しており、未払金の発生額を母集団としてサンプルを抽出しているが、当該母集団に製造経費と販売費及び一般管理費が網羅的に含まれているか検討していない。

イ 監査チームは、抽出したサンプルに、「建設仮勘定」、「その他金融費用」及び「雑損失」など、製造経費と販売費及び一般管理費に直接は該当しない取引が含まれている状況の中、これらが監査手続の適用対象として適当か検討していない。

(監査基準委員会報告書 530 第 5・6・9 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みられる。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、実証手続と兼ねて実施している場合（二重目的テスト）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みられる。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満たす十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続が立案・実施できているかについて評価することに留意する必要がある。

事例 3) 経営者の利用する専門家の業務

被監査会社は、固定資産の減損損失を認識するかどうかを判定する際、正味売却価額の算定に当たり外部の不動産鑑定士が作成した不動産鑑定評価書を入手している。

しかしながら、監査チームは、不動産鑑定評価書を評価するに当たって、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価していない。また、一部については過年度に入手した不動産鑑定評価書を利用しているが、基礎データ（賃料や割引率等）が当期においても適切であるかについて評価していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 7 項、同 540 第 12 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 4) 企業が作成した情報の信頼性

- ▶ 監査チームは、売上高の発生に対応する詳細テストとして、被監査会社から入手した年間の売上データから無作為にサンプルを抽出し、証憑突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、サンプリングの母集団として被監査会社から入手した年間の売上データについて、財務諸表の売上高と照合するなど、そ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 ・ A49 項、同 530 第 A 5 項)

- ▶ 監査チームは、棚卸資産の未実現利益の消去に関する連結仕訳の検証において、在庫数と利益率について被監査会社の各部門が作成した基礎資料と照合している。

しかしながら、監査チームは当該基礎資料の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手しておらず、基礎資料の信頼性を評価していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 8 項)

- ▶ 監査チームは、棚卸資産の評価を検討するに当たり、被監査会社が作成した資料(収益性が低下している棚卸資産を識別するための販売取引明細)を利用している。

しかしながら、監査チームは、当該資料の正確性は検討しているものの、販売取引が網羅されているかについて検討しておらず、当該資料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。

(監査基準委員会報告書 500 第 8 項)

- ▶ 監査チームは、被監査会社が作成した工事案件ごとの損益データを利用し、現場視察先の選定、工事損失引当金の計上要否、未成工事支出金から完成工事原価への振替漏れ等を検討している。

しかしながら、監査チームは、当該データについて、全工事を合計した年間の完成工事高及び完成工事原価が総勘定元帳と整合していることを確かめることで信頼性を検証したとしているが、工事案件ごとの損益や未成工事支出金が適切に集計されているか評価していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 8 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、被監査会社から入手したデータを基にサンプルを抽出する場合には、母集団の網羅性を検証するなど、当該データと財務諸表の関連性を確かめる必要がある。

また、会計上の見積りの監査において、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多数みられる。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を含め、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5) 実証手続の実施時期（残余期間の手続）

- ▶ 監査チームは、被監査金融機関の貸出金残高及び預金残高の検証において、2月までの期中取引に関する実証手続を内部統制の運用評価手続の二重目的テストにより実施しているが、残余期間に関しては、リスク評価のための分析的手続を実施するのみで実証手続を立案・実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 17・21 項）

- ▶ 被監査会社は、小売業を営んでおり、決算月の中旬から下旬にかけて数十店舗の現地棚卸を実施している。

監査チームは、2店舗を選定して棚卸立会を行い、現地棚卸日から期末日までのロールフォワード手続を立案・実施したとしている。

しかしながら、監査チームが行った監査手続には、以下の不備があることから、期末日時点の棚卸資産残高について十分かつ適切な監査証拠を入手できていない。

ア 棚卸立会を行った店舗について、現地棚卸日から期末日までの増減額を把握するのみで、増減取引に対する実証手続を実施していない。

イ 棚卸立会を行っていない店舗について、監査手続を立案・実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 21 項、同 500 第 5 項、同 501 第 4 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ければならないことに留意する必要がある。

(2) 確認

事例1) 確認先からの回答の信頼性

監査チームは、関係会社債権債務の残高確認状の未回答の確認先について、被監査会社を介して督促を行い、その後、被監査会社を経由して残高確認状を回収している。

しかしながら、監査チームは、残高確認状を直接入手していないにもかかわらず、追加的な手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 505 第 5・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受領や被監査会社経由での入手など、回答の信頼性について疑念を抱く場合には、改竄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、期末日を基準日として実施している売掛金の残高確認において、未回答の確認先について、入金状況の検証による代替手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、期末日の翌月に行われた数件の入金による回収を検証するにとどまり、確認額のうち8割以上の残高について検討を実施していない。

(監査基準委員会報告書 505 第5・9・11～13・A11 項)

- ▶ 監査チームは、債権債務等の残高確認において、一部の確認依頼先から、確認依頼先の勘定残高金額の記載がない回答を入手している。

しかしながら、監査チームは、確認依頼先から一致又は不一致の確認が取れていないにもかかわらず、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)

《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、売掛金に関する実証手続の一つとして残高確認手続を実施し、確認差異がある場合には、差異金額に対して実証手続を実施している。

しかしながら、主要な得意先に対する残高確認の結果、先方の回答額には「保留金」という名目で多額の差異（先方債務金額過大）が含まれているが、監査チームは当該保留金の内容を把握することなく検証対象から除外しており、当該差異に対する十分かつ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 505 第11・13 項)

- ▶ 被監査会社は、土地及び建物について、金融機関からの借入に際し根抵当権が設定されているとして、担保資産の注記を行っている。

監査チームは、当該根抵当権が設定された有形固定資産に関して、担保明細の資産内容を前期調書と突合し、金額を固定資産台帳と突合するほか、新規借入時の検討や

役員会議事録、稟議書の閲覧等を通じて、担保の異動状況について検討したとしている。

しかしながら、監査チームは、根抵当権が設定されている三つの金融機関に対して送付した銀行残高確認状について、二件は担保物件がない旨の回答であり、一件は担保物件の有無について明確な記載がない状況であるにもかかわらず、これらの金融機関への問い合わせや残高確認状の再発送等の追加手続実施の要否を検討していない。
(監査基準委員会報告書 505 第 13・15 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、差異の原因分析の結果、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) 分析の実証手続

事例 1) 分析の実証手続の実施における不備事例

▶ 監査チームは、売上原価に対する分析の実証手続において、飲食事業の全店ベースの売上原価の推定値を算出する上で、以下の仮定を置いている。

ア 被監査会社の原価率は、物価変動の影響を除いて一定である。

イ 被監査会社が影響を受ける物価変動は、総務省統計局が公表する消費者物価指数のうち食料品と酒類の変動率の単純平均と一致する。

しかしながら、監査チームは、被監査会社には、レストラン、居酒屋及び喫茶店などの様々な業態の店舗が存在し、かつ、出退店が毎年ある中、上記の仮定を置いて推定値を算定する方法が適切であるかを検討していない。

(監査基準委員会報告書 520 第 4 項)

▶ 監査チームは、被監査会社のリベート（売上割戻）に対する分析の実証手続において、売上高に対するリベートの比率に大きな変動はないという仮定を置いて、当期の売上高に前期のリベート比率を乗じることでリベートの推定値を算出している。

しかしながら、監査チームは、取引先ごとにリベート契約が異なり、取引先ごとの売上高も每期変動するにもかかわらず、取引先ごとのリベート契約改訂状況等を確認するなど、上記の仮定の適切性について、具体的な裏付けを取った上で検討していない。

(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」ととどまる

など、「分析的実証手続」の要件を満たしていない事例が依然としてみられる。

また、分析的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みられる。監査チームは、情報の性質及び目的適合性を十分に考慮するとともに、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) 分析的実証手続の結果の調査

監査チームは、人件費（給与・雑給・振替労務費）の分析的実証手続において、製造原価に計上された金額と監査人の推定値について監査上許容できる差異の金額を超える差異を識別したにもかかわらず、当該差異の原因はスポット受注への対応のために販売・管理部門から製造部門へ社内応援を実施したことに起因すると推測しているのみで、社内応援が実際に行われたことを裏付ける資料等、差異に関する十分かつ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）

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

(4) 監査サンプリング及び特定項目抽出による試査

事例1) 監査サンプリングの立案

- ▶ 監査チームは、被監査会社の売上高に対する実証手続において、期中の2か月（8月及び1月）を任意で抽出し、それらの月の最終営業日における売上取引を母集団として、サンプルを抽出している。

しかしながら、監査チームは、上記のサンプルの抽出方法により、母集団全体について心証を得られるかを検討していない。

（監査基準委員会報告書 530 第5・7項）

- ▶ 監査チームは、サンプル件数に関する当監査法人の内部規程がない中で、詳細テストのサンプル抽出に当たり、内部統制監査における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（売上高や売掛金等）については25件以上抽出する方針とし、それ以外については任意の件数についてサンプル抽出を行う方針としている。

しかしながら、監査チームは、当該サンプル件数により、母集団全体について心証

を得られるかを検討していない。

(監査基準委員会報告書 530 第 5・6 項)

- ▶ 監査チームは、被監査金融機関における有価証券の評価に関する監査手続として、時価を外部証拠と突合している。時価のある有価証券のうち、株式、投資信託及び外国債券については、全銘柄の時価を突合しているが、国内債券については債券の種類（国債、地方債、政府保証債、公社債及び事業債）ごとに 1 件ずつ、合計 5 件のサンプリングとしている。

しかしながら、監査チームは、国内債券のサンプル数がサンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分であることを検討していない。

(監査基準委員会報告書 530 第 6 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。

サンプル数の決定においては、一般的に、内部統制の運用評価手続と詳細テストでは算定方法が異なることに留意する必要がある。そのため、上記の事例のように、運用評価手続のためのサンプル数を詳細テストにも利用する場合は、当該サンプル数が詳細テストにおいても十分なものであるかについて検討する必要がある。監査サンプリングの実施においては、母集団内の全ての項目に抽出の機会が与えられるような方法で実施しなければならず、その母集団の網羅性にも留意する必要がある。

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

事例 2) 特定項目抽出による試査

監査チームは、重要な取引種類として識別した受取配当金や販売費及び一般管理費等に関して、それぞれ当期の取引のうち一定金額を超えるものについて実証手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、上記の実証手続における母集団の残余部分がいずれも手続実施上の重要性を超過しているにもかかわらず、追加の実証手続の要否を検討していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 9・A55 項)

《留意点》

上記の事例のように、特定項目抽出等を行った後、母集団の残余部分について追加手続の実施を検討していないといった不備の事例がいまだに多くみられる。

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、金額的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。

(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

被監査会社は、主要株主及びその関連する会社との間で、資金の貸借、債務被保証、賃貸料及び経営指導料の授受といった取引を行っており、当該取引について、独立第三者間取引と同等の取引条件で実行された旨を注記している。

しかしながら、監査チームは、関連当事者取引に係る実証手続として、開示内容につき被監査会社が作成した基礎資料との照合を行うのみであり、関連当事者との関係及び取引の網羅性並びに取引金額の正確性及び独立第三者間取引と同等の取引条件であるかどうかにつき監査手続を行っていない。

(監査基準委員会報告書 550 第 19・23 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、関連当事者との関係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みられる。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、以下のような不備事例がみられる。

- ・ 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。
- ・ 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。

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

被監査会社は、代表取締役社長に対して資金の貸付を行っており、関連当事者情報において、その内容を開示している。また、役員貸付金規程では貸付期間について原則として最長1年とあるが、代表取締役社長は每期同額にて借り換えを行っている。

監査チームは、関連当事者取引を特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、当該貸付の事実とその目的の概要を把握するのみで、具体的な使途、返済時期や返済の意図を経営者とのディスカッション及び監査役等とのコミュニケーションなどにて確認していない。

(監査基準委員会報告書 550 第 22・26 項)

《留意点》

関連当事者との取引は、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、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合には、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならないことに留意する必要がある。

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

(6) 継続企業の前提

事例) 継続企業の前提に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マイナスの営業キャッシュ・フロー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、継続企業の前提に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。また、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。

上記の指摘事項のほか、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、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みられる。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。

(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となっている指摘事例もみられる。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。

(注) 監査委員会報告第 73 号「訴訟事件等に係わるリスク管理体制の評価及び弁護士への確認に関する実務指針」は、平成 30 年 2 月 19 日付で、監査・保証実務委員会実務指針第 73 号「訴訟事件等に関する顧問弁護士への質問書に関する実務指針」に改正され、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する会計年度等に係る監査から適用されている。なお、同日前に開始する会計年度等に係る監査について適用することを妨げないとされている。

事例 3) 連結修正仕訳

監査チームは、資本連結の会計処理に重要な虚偽表示リスクを識別している。しかしながら、監査チームが実施した監査手続には以下の不備があり、入手した監査証拠が、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を評価していない。

- ア のれんの償却に係る仕訳について、被監査会社が作成した資料を閲覧するのみで、実証手続を実施していない。
- イ 持分法に係る仕訳について、前期比較を実施するのみで、計上された金額について実証手続を実施していない。
- ウ 全面時価評価に係る仕訳について、繰延税金資産・負債の仕訳合計が前期と比較して大幅に減少しているにもかかわらず、「仕訳に異常はみられなかった」と結論付けるのみで、追加の手続の要否を検討していない。
- (監査基準委員会報告書 330 第 6・17・25 項、同 500 第 10 項)

《留意点》

上記事例のように、連結修正仕訳の検討において、前期金額との比較や被監査会社作成資料の閲覧のみを実施し、実証手続を実施していない事例がみられる。

このほか、連結財務諸表に対するリスク評価の前提となる、グループ・レベルでの企業及び企業環境の理解を十分に実施しておらず、複雑なグループ間取引が生じている場合において、未実現利益消去の網羅性が検討されていない事例もみられる。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。

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理解にとどまり、棚卸資産の評価ルールの妥当性、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者の主張に対する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事例がいまだ多くみられる。

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みられる。

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、自ら定めた計算基準に従い、得意先ごとに設定した貸倒引当金ランク及び引当率を基に、貸倒引当金を計算している。

監査チームは、貸倒引当金計上の妥当性に特別な検討を必要とするリスクを識別し、

計算基準に従った貸倒引当金の計算が行われているかについて再計算などを実施したとしている。

しかしながら、監査チームは、得意先ごとに設定された貸倒引当金ランクが計算基準に整合しているものであるか、また、計算基準に定められた引当率が合理的な貸倒引当金を算定し得る仮定となっているか検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12・14 項)

- ▶ 被監査会社は、滞留製品と判定されたものについては、3年にわたり当初帳簿残高の3分の1ずつを評価損として計上する評価基準を社内規程に定め運用している。

また、当年度において買収により連結子会社となった2社は、親会社と商流等が異なっているが、親会社と同様の評価基準を採用している。

このような状況において、監査チームは、当該基準が棚卸資産の収益性の低下の実態に即した合理的なものになっているか検討していない。

(監査基準委員会報告書 315 第 10 項、同 540 第 7・11 項)

《留意点》

上記の貸倒引当金及び棚卸資産の評価のほか、固定資産の減損に係るグルーピングなどについても、経営者が設定したルールが会社の実態に合致したものとなっているか、また、過年度に検討したルールであっても、企業や企業を取り巻く環境が変化した場合に、現状でも会社の実態に合致したものとなっているかなどを検討する必要がある。しかしながら、これらの経営者の仮定を詳細に検討することなく受け入れ、見積り金額が経営者の仮定どおりに算定されているかチェックしているだけの事例がみられる。

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

- ▶ 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、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みられる。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、建設業を営んでおり、完成物件について2～10年間の補償を行う契約としており、その補償費用見積額を完成工事補償引当金として計上している。具体的には、当年度の売上高に過去の補償実績率を乗じることで、翌1年間に発生が見込まれる費用を引当金として計上している。

しかしながら、監査チームは、完成工事補償引当金の計上額が、被監査会社の補償期間に照らして十分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の方法の検討には、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

監査チームは、特別な検討を必要とするリスクとしている滞留製品の評価に関して前年度の会計上の見積りの確定額の検討を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該検討において、製品ごとの平均売上単価が評価損計上後の製品原価を下回るものが僅少であることを確認しているのみで、被監査会社が、滞留製品について一般製品を予定売上単価の10%、特殊製品を同30%として設定している評価率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 540 第8項)

《留意点》

経営者が行った会計上の見積りの検討において、前年度に実施した見積りと当年度の実績との乖離

額や理由を把握するにとどまり、把握した内容を、当年度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みられる。監査チームは、会計上の見積りの検討において、前年度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、債務超過の子会社に対し、多額の債権を保有している。当該子会社は、当年度中に、利益を計上していた被監査会社の他の子会社（以下「被合併会社」という。）を吸収合併したことや、翌年度より被監査会社との取引条件を変更する予定であることから、翌年度の事業計画において黒字化が見込まれている。被監査会社は、当該黒字化を根拠に子会社に対する債権につき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、当該子会社が被合併会社から引き継いだ事業について合併後も利益計上可能かどうかや、被監査会社との取引条件変更の実現可能性など、事業計画の達成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、減損の兆候が認められた固定資産に関して、事業計画を作成して将来キャッシュ・フローを見積もった結果、その合計額が固定資産の帳簿価額を上回っており、減損損失の認識は不要としている。

監査チームは、経営者に事業計画に関するヒアリングを実施し、2年目までの事業計画は達成可能性が高く、2年目の将来キャッシュ・フローがその後も継続すると仮定し、監査人の見積額を算定した結果、その見積額が固定資産の帳簿価額を上回っており、減損損失の認識は不要としている。

しかしながら、監査チームは、経営者のヒアリングにおいて、経営者が2年目までに受注を見込んでいる主要な相手先と金額などについて口頭で説明を受けているのみで、売上高の実現可能性に関する十分な裏付けを入手していない。また、売上高を検討するのみで、事業計画における費用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 項）

《留意点》

関係会社投融资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ととどまるなど、監査チームが、事業計画の合理性を、職業的専門家として批判的な観点から十分かつ適切に検討していない事例が多数みられる。監査チームは、事業計画について、その内容と監査チームが自ら理解した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等の計画に織り込まれた数値の基となる具体的な方策の確認及び実現可能性の検討などにより、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) 認識及び測定の検討

被監査会社は、財政状態が悪化した子会社向けの貸付金について、当年度に債権放棄を行い、全額を特別損失に計上している。これについて、監査チームは、被監査会社の判断は妥当であるとしている。

しかしながら、当該子会社は、前年度末の時点で既に債務超過で財務内容に問題がある状況であり、加えて、当該子会社の個別財務諸表には多額ののれんが計上されているが、将来の事業計画を基に減損を行っていない。

これに対して、前年度の監査において、監査チームは、当該のれんの超過収益力が継続しているか不明瞭であると判断しているにもかかわらず、急激な成長を見込んでいる事業計画の合理性について具体的な裏付けを入手していない。また、監査チームは、被監査会社への質問の実施や貸付金の約定弁済があったことをもって貸倒引当金の計上は不要とする被監査会社の主張を受け入れており、貸付金の評価の妥当性及び適時性に関する十分かつ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 540 第12項)

《留意点》

上記の指摘事例のほか、差押え予定の資産について、被監査会社が回収可能と主張する金額の合理性を検討していない事例がみられる。債権評価に当たり、差押え予定の資産がある場合には、単に対象となる資産を把握することにとどまらず、差押えの実現可能性やその処分可能見込額等を十分に検討することが求められる。

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、貸倒懸念債権と初めて認定した期には、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意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、実態では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財務内容（含み損益の反映を含む）の調整を行っていない。監査チームは、債務者に含み損があることを把握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下で、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）

- ▶ 被監査金融機関は、自己査定において、C会社の期末純資産は少額であるもののオーナー経営者の資産を加味すれば資力は十分であり、かつ事業計画に基づく将来利益が十分に見込まれることから、貸出金の回収可能性に疑義はなく、債務者区分を「正常先」としている。

監査チームは、財政状態及び事業計画を検討した結果、当該債務者区分は妥当であるとしている。

しかしながら、監査チームは、C会社の在庫残高が年商に比して多額な状況が最近5年以上継続しており、不良在庫が顕在化した場合、実質債務超過の可能性もあると

いう状況を把握しているにもかかわらず、追加の監査証拠の入手を検討していない。
(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

《留意点》

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事例が多い。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たことが効果的と考えられる。

なお、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》

貸倒引当金の監査に当たっては、上記の事例のほか、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、引当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) 会計上の見積りの監査における企業作成情報の検討

被監査会社は、棚卸資産の評価において、期末における正味売却価額が帳簿価額よりも下落している場合には正味売却価額まで簿価を切下げること、及び長期滞留在庫については滞留期間に応じて定めた簿価の切下げ比率に応じて簿価を切下げることとしている。

監査チームは、当該正味売却価額の下落に伴う簿価切下げに関して被監査会社が作成した評価損の計算資料の検証に当たり、直近の売価についてサンプルを抽出して証憑との突合を実施している。しかしながら、監査チームは、突合した証憑が直近の取引のものではなかったため、多くのサンプルにおいて金額の差異が生じているにもかかわらず、問題はないとして追加的な手続を実施していない。

また、当該長期滞留在庫に関する簿価切下げに関して、被監査会社は、生産システムから出力される企業作成情報である在庫の年齢表により、長期滞留在庫を把握している。これに対して、監査チームは、当該在庫の年齢表の検証に当たり、最終出荷日に関しては生産システム上の最終出荷日データと、在庫合計金額に関しては試算表上の金額と突合している。しかしながら、監査チームは、生産システム上の最終在庫日

データ自体の信頼性を検証しておらず、さらに、在庫合計金額と試算表上の金額に差異があるにもかかわらず、その差異の金額を把握するのみで追加的な手続を実施していない。

(監査基準委員会報告書 500 第 5・8 項、同 540 第 12 項)

《留意点》

上記の指摘事例のほかに、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事例や、評価額の計算方法の妥当性を検討していない事例などがみられる。

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でき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

被監査会社は、店舗単位で減損のグルーピングを行っているが、第 3 四半期に、単独のグルーピングとしていた特定の店舗について、役割や位置付けを明確にしたとして、全社的な共用資産に変更している。

しかしながら、監査チームは、当該店舗について独立したキャッシュ・フローが従来同様に把握されている状況の中で、全社的な共用資産にグルーピングを変更することの合理性を検討していない。また、監査チームは、当年度において当該店舗の運営状況に関する実態に特段の変更がない中で、第 3 四半期に行ったグルーピングの変更の適時性について検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 11 項)

《留意点》

上記の指摘事例のほか、監査チームにおいて、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事例や、共用資産の区分の妥当性を検討していない事例がみられる。また、固定資産の減損において、グルーピングの変更を行った結果、変更後のグルーピングでは減損の認識に至らない結果となっている場合において、その変更が不正の兆候に該当しないかについて職業的懐疑心を発揮して、十分に検討していない事例もみられる。

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資産の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、当年度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、飲食業を営んでおり、固定資産の減損の兆候の判定基準として、オープン後 2 年を経過した店舗を対象とし、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスとなる場合に減損の兆候に該当すると定めているが、オープン後 2 年を経過していない店舗（以下「新規店舗」という。）の減損の兆候の判定基準を定めていない。

監査チームは、当該判定基準に関して、通常、新規店舗が黒字化するまでに 2、3 年を要するというビジネスの性質を考慮して問題ないと判断している。また、監査チームは、取締役会議事録を閲覧し、当年度に出店した店舗の売上高実績に関する資料や閉店に関する議題の有無について確かめることで、被監査会社のモニタリング状況を把握し、新規店舗についても減損の兆候がないか検討したとしている。

しかしながら、実際にオープン後 2、3 年目に閉店する店舗がある状況において、監査チームは、期末時点において新規店舗の営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローのマイナス額が事業計画で予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないか検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 7・11 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ないまま当該主張を受け入れている事例、土地の市場価格が著しく下落している状況であるものの、過去に減損損失を計上しているため、減損の兆候の判定を行っていない事例、営業活動から生じる損益の算定において本社費を適切に各資産又は資産グループに配分していない事例がみられる。これらを踏まえ、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

被監査会社は、土地の時価が帳簿価額から 50%超下落し、減損の兆候が認められる店舗の減損の認識に当たり、損益項目ごとの前年度と当年度の比較により成長率を見積り、当該成長率が見積期間において継続すると仮定して事業計画を作成し、将来キャッシュ・フローを見積もっている。その結果、将来キャッシュ・フローの合計額が

固定資産の帳簿価額を上回っているとして、減損損失の認識は不要であるとしている。

これに対して、監査チームは、固定資産の減損について特別な検討を必要とするリスクとして識別し、事業計画の妥当性を検討しているものの、成長率が来期以降継続するとの仮定について、事業計画が取締役会で承認されていることを確かめるのみで、その妥当性を経済的実態等に基づ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》

上記の指摘事例のほか、将来キャッシュ・フローを見積る際に、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将来キャッシュ・フローの見積期間を決定している事例がみられる。

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) のれんの償却期間及び減損の検討

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とときには、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、企業会計基準適用指針第 10 号第 77 項)

《留意点》

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

また、上記事例のとおり、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

ときには、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。このため、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。

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、買収時に当該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把握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》

上記の指摘事例のほか、事業を買収した際の事業価値算定の基となった事業計画を、買収後の実績が下回っている場合や、買収後に事業計画を下方修正している場合に、減損の兆候の判定を行っていない事例がみられる。

(7) 繰延税金資産の回収可能性

事例 1) 会社区分の検討

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

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

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

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

(監査基準委員会報告書 540 第 7・11 項)

《留意点》

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

る必要がある。

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

事例2) 課税所得の見積り

被監査会社は、中期経営計画における税引前当期純利益を基礎として算定した翌1年分の課税所得見込額に一定の掛け目を乗じた金額で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、繰延税金資産の計上額がその算定資料と一致していることを確かめているのみで、翌年度の税引前当期純利益の達成可能性、申告調整の内容及び掛け目の妥当性につき検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第12項)

《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機会が多いが、経営者が事業計画に過去の達成率等に乗じて見積額を算定していることのみをもって、見積額は保守的であり達成可能性は高いと評価し、事業計画そのものについて批判的に検討を行っていない事例がみられる。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」及び「事例4) 事業計画の合理性の評価」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であると判断している。

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みられる。特に、関係会社投融資の評価に関連して発

生じ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) 基礎データの信頼性

被監査会社は、外部の専門家である年金数理人に退職給付債務の計算を委託し、当該年金数理人より提出された計算結果を基礎として、退職給付引当金を計上している。

監査チームは、退職給付引当金の検討において、経営者の利用する年金数理人の計算結果を監査証拠として利用している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が年金数理人に提供した、退職給付債務計算の基礎となる従業員の基準給与等のデータについて、その正確性及び網羅性を検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 第 12 項)

《留意点》

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

また、退職給付債務は、割引率等の基礎率が計算結果に大きく影響することがあるが、基礎率の合理性を検証していない事例もみられる。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) 会計上の見積りを行う方法及び前年度の会計上の見積りの検討

被監査会社は、過去から使用している見積単価に対象物件の面積を乗じることで、店舗の資産除去債務を計上している。しかしながら、当年度に出店した新店舗の資産除去債務の見積りに際して、被監査会社が工事業者から見積書を入手したところ、従来の算定方法による見積額を上回ったため、当該新店舗については、見積書の金額により資産除去債務を計上している。また、前年度の退店における支出額の実績について、支出額が計上していた資産除去債務を上回り、履行差額費用が生じている。

これに対して、監査チームは、被監査会社から、新店舗の工事見積額や退店の支出額が従来の算定方法による見積額と乖離している理由は建物の構造が異なることや退店時における更地撤去の条件を考慮しなかったことによるとの説明を受けて、従来の算定方法は問題ないと判断している。

しかしながら、監査チームは、上記の 2 店舗のみが特殊な状況であり、他の店舗に関しては従来の算定方法が妥当であるという点について、十分な検討をしていない。

(監査基準委員会報告書 540 第 7・8 項)

事例2) 合理的に見積ることができない場合の妥当性

被監査会社は、原状回復義務を負っている賃借物件のうち、減損損失を計上した不採算店舗については、賃借期間満了時に撤退する可能性が高く、原状回復義務の履行時期を合理的に見積ることが可能になったとして、資産除去債務を計上している。一方で、黒字店舗及び本社については、過去に閉店している実績や本社の移転実績があるものの、現時点では閉店や移転の予定はないため、原状回復義務の履行時期を合理的に見積ることが困難であるとして、資産除去債務を計上していない。

これに対して、監査チームは、資産除去債務の計上が漏れるリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しているが、過去の閉店は不採算又は店舗面積が狭いなどの理由であると被監査会社から説明を受けているのみで、過去の原状回復義務の履行実績について詳細に検討していない。また、監査チームは、黒字店舗及び本社について、原状回復義務の履行時期を合理的に見積ることが困難であるとする被監査会社の主張の合理性について、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準委員会報告書 330 第 20 項、同 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つい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。資産除去債務を合理的に見積ることができない場合とは、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合に限られるため、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下、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、個別の財務的重要性の有無だけで判断するのではなく、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併せ、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、当該監査人が実施する作業に適切に関与した上で、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に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事例などがみられる。

(評価できる取組)

グループ監査の品質の維持・改善への取組について、以下のような対応が実施されていた事例があった。

監査事業本部内に専門デスクを設置し、グローバルなグループ監査を行っている監査チームへのサポート及びモニタリングを行っている。具体的には専門デスクは、当該監査チームへのアンケートによる情報収集や新興国に重要な構成単位があるグループ監査人などを対象としたヒアリングなどを行っている。

品質管理担当責任者は、重要な構成単位以外の構成単位に問題が発生し、結果として財務諸表の訂正案件となった事案などを受けて、重要な構成単位の選定の際には、金額基準といった量的な重要性のみでなく、特別な検討を必要とするリスクの存在の有無など、質的な重要性も勘案する必要があることを研修により強調している。

監査事業本部は、アドバイザー事業部と協力して、海外の関係会社等に対する管理のポイントをまとめたチェックリストを作成している。当該チェックリストにより、被監査会社における新規海外関係会社等の財務報告態勢及びリスク管理態勢の向上が可能となる。

求められる対応

グループ監査において、構成単位の監査人の監査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みられるが、グループ監査チームは、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上で、存在するリスクを適切に識別することが求められる。

また、グループ監査の適切な実施には、通常の監査に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、状況に応じた付帯的能力等を満たすことが求められる。

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、業務執行社員を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、グループ監査チームは、重要な構成単位の決定に当たり、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として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、構成単位の重要性の基準値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グループ・レベルでの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、グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示リスクが、売上高の实在性及び期間帰属にあると識別し、当該リスクに対応する手続として、直送取引における未出荷売上に対する実証手続を計画している。

一方、重要な構成単位である海外子会社の監査人は、売上高に対する実証手続として、手続実施上の重要性を上回る取引及び四半期決算月における新規顧客との取引を抽出し証憑突合を実施するとともに、決算期末日前後のカットオフテストを実施している。

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実施した監査手続が、被監査会社グループにおける商流及び取引形態ごとのリスク評価を踏まえた上で、特別な検討を必要とするリスクへの対応手続として適切であるかを十分に評価していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 30・42 項)

《留意点》

グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関して、構成単位の監査人によるリスク評価への関与やリスク対応手続の適切性の評価を実施していない事例がみられる。

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。

事例5) 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、重要な構成単位である海外子会社の監査人に監査指示書を送付し回答を入手しているが、グループ監査チームが実施した監査手続には以下の不備がある。

ア グループ監査チームは、当該構成単位について、不正による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（経営者による内部統制を無効化するリスク及び売上高に関連するリスク）を識別しているが、当該リスクを構成単位の監査人に伝達しておらず、結果として不正によるグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続を実施していない。

イ グループ監査チームは構成単位の監査人に独立性の確認を求めているが、独立性を保持すべき範囲を伝達していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 29・39 項)

- ▶ グループ監査チームは、被監査会社グループの企業環境を理解する過程で、重要な構成単位である海外子会社が被監査会社と同種の建築設計事業を営んでいることを理解している。

しかしながら、グループ監査チームは、被監査会社に関して工事進行基準に関する

不正リスクを識別しているにもかかわらず、構成単位の監査人に対して、収益認識には不正リスクが内在するため特別な検討を必要とするリスクであると伝達するのみで、工事進行基準に関する不正リスクを具体的に伝達していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 39 項)

《留意点》

グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、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特別な検討を必要とするリスクを伝達しなければならない。また、グループ監査チームは、グループ監査チームが伝達したもの以外にグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクがあるかどうか及びその対応について適時に伝達するよう依頼しなければならない。

しかしながら、上記の指摘事例のように、グループ監査人から構成単位の監査人に対して適切にリスクを伝達していない事例や、構成単位の監査人が特別な検討を必要とするリスクを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、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みられる。グループ監査チームは、構成単位の監査人との間で有効な双方向のコミュニケーションを行う必要がある。

事例 6) 構成単位の監査人からの監査結果の評価

- ▶ グループ監査チームは、重要な構成単位の監査人に対し監査指示書を送付し、回答を受領している。

しかしながら、グループ監査チームは、当該回答に含まれる構成単位の監査人から報告された未修正の虚偽表示について、構成単位の監査人の関連する監査調書を査閲する必要があるかを決定しておらず、経営者確認書に添付する未修正の虚偽表示要約表への記載の要請をしていない。また、構成単位の監査人から報告された内部統制の不備について、開示すべき重要な不備に該当するかの検討やグループ経営者に報告すべきかの検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 265 第 7 項、同 450 第 13 項、同 600 第 41・45 項)

- ▶ グループ監査チームは、重要な構成単位である海外子会社の監査人に監査指示書を送付し回答を入手している。

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人から特別な検討を必要とするリスクに関連して「経理責任者の不在」を報告されているにもかかわらず、この状況が内部統制の不備に該当するか否かを評価しておらず、また、構成単位の監査人の監査調書の関連する箇所を査閲する必要があるかどうかを決定していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 41 項)

- ▶ グループ監査チームは、重要な構成単位の監査人に監査指示書を送付し、回答を入手しているが、グループ監査チームが実施した監査手続には以下の不備がある。

ア グループ監査チームは、構成単位の監査人から受け取った監査結果報告の未了事項において、銀行残高確認状 5 件が未回収であると記載されていることを認識している。しかしながら、グループ監査チームは、当該未了事項がグループ財務諸表の監査に与える影響を評価しておらず、追加手続の要否を検討していない。

イ グループ監査チームは、構成単位の監査人から内部統制監査における IT 統制の評価結果として、内部統制の不備が 8 件存在する旨の報告を受けている。しかしながら、グループ監査チームは、報告された内部統制の不備のうち 4 件について、グループ財務諸表の監査に与える影響を具体的な裏付けをもって評価しておらず、追加手続の要否を検討していない。

(監査基準委員会報告書 600 第 41・42 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グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別し、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みられる。グループ監査チームは、構成単位の監査人の作業が不十分であると判断した場合には、グループ監査チームがどのような追加手続を実施すべきか、又はその追加手続を構成単位の監査人若しくはグループ監査チームのいずれが実施するかを決定しなければならない。

なお、構成単位の監査人がグループ監査チームと同じネットワークに属している場合においても、構成単位の監査人からの報告事項の評価が必要である点に留意する必要がある。

事例 8) 連結プロセス (会計方針)

被監査会社は、グループ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グループ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)

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ことがある。審査会検査においては、監査チームが利用する専門家が、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並びに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みられる。

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みられるが、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、専門家の業務の内容、範囲及び目的等、依頼内容を具体的に明示せず、適切に指示していない。この結果、監査チームと専門家は、それぞれの役割と責任について合意していない。

(監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、監査を実施する上で、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に対する財務諸表利用者の関心が高まる中、審査会検査においては、財務諸表監査における不正リスクへの対応について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査の全過程を通じて職業的懐疑心を保持するとともに、不正による重要な虚偽表示リスクについては、その評価、対応する監査手続の実施、入手した監査証拠の評価に際し、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を看過することがないよう、職業的懐疑心を発揮しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チーム内で討議しているか。討議に当たって、経営者、取締役等及び監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに、不正がどのように発生するののかも含め、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるかに重点を置いているか。
- ▶ 監査チームは、実施したその他のリスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかについて検討し、それらを考慮した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの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ているか。
- ▶ 監査チームは、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対して、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しているか。
- ▶ 監査チームは、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかについて評価しているか。また、当該虚偽表示が、不正の兆候であると判断したときには、不正は単発的に発生する可能性は少ないことを認識し、他の監査の局面との関係、特に経営者の陳述の信頼性に留意して、当該虚偽表示が与える影響を評価した上で監査計画を見直し必要に応じて修正しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合に、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ているか。また、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合に、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合において、取締役の職務の執行を監査する監査役等と適切に協議するなど、連携を図っているか。

検査結果の概要

財務諸表監査における不正リスクに係る監査手続の重大な不備として、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、虚偽表示について、経営者が関与した不正が疑われる状況にもかかわらず、十分な検討を行わないまま誤謬と判断している事例がみられる。

また、被監査会社の変化を踏まえた不正による重要な虚偽表示リスクの評価を実施していない事例、収益認識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係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てしながら不正リスクの評価が慎重に実施されていない事例などがみられる。

(評価できる取組)

学習塾を営む被監査会社は、授業の実施実績のない架空売上高の計上に係る不正防止の内部統制を構築するに当たり、売上高の外部証憑である生徒やその親からの受講のサイン取得を検討していたが、煩雑であることを理由に消極的となっていた。これに対して監査チームは、被監査会社に「売上の外部証憑は必須」という申し入れを行い、適切な内部統制の構築に関する指導を行った。

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。

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。

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、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施することが求められる。また、経営者の説明に合理性がないと判断された場合など、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合には、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならないことに留意が必要である。

(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、卸売業を営んでいる被監査会社の売上取引に、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みられる。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

いった不備もみられる。

(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例) 収益認識における不正リスクの識別と評価

- ▶ 被監査会社は、製造設備の保守部品を製造・販売しており、一部の取引先については修繕時に想定使用量よりも多めに発注を受け、修繕で使用されなかった残余を次回修繕時まで預かる取引を行っている。監査チームは、当該預り売上取引について、監査計画時にリスク評価手続を実施した結果、事業上の合理性があり、取引条件や過去の監査における状況などを検討し、特別な検討を必要とするリスクは識別していない。
しかしながら、監査チームは、期末監査時の預り売上取引を検証する過程において、監査計画時に想定した預り理由とは別の理由による預り売上取引が生じていることを把握しているにもかかわらず、リスク評価の修正の要否を検討していない。
(監査基準委員会報告書 240 第 25 項、同 315 第 30 項)

- ▶ 被監査会社は、製造業を営んでおり、製品を販売し、保守サービスの提供も行っている。監査チームは、売上高に関して不正リスクを識別しており、その不正の具体的な手法として、相手先の押印がない検収書を用いた架空計上を想定している。
しかしながら、監査チームは、被監査会社の売上高のうち、検収書が発行されない保守売上については、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われるかを十分に検討していない。
(監査基準委員会報告書 240 第 14・25 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

- ▶ 監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクに対応する監査手続の一つとして仕訳テストを実施しているが、以下の点において、合理的な検討を行っていない。
 - ア 仕訳の抽出条件において、イレギュラーな勘定科目の仕訳を抽出するとしているが、具体的にイレギュラーの定義をしておらず、抽出条件が不明瞭となっている。
 - イ 複数ある抽出条件のうち、一部の抽出条件に関する抽出結果を記録していない。

ウ 抽出した仕訳に対して、その仕訳の内容から問題となる仕訳でないと判断しているのみで、詳細テストの実施等の必要性を検討していない。
(監査基準委員会報告書 240 第 31 項)

- ▶ 監査チームは、仕訳テストにおいて、「社長」などの特定のキーワードを含む一定額（手続実施上の重要性の金額）以上という条件で仕訳を抽出し、その結果、該当する仕訳は無いとしている。

しかしながら、監査チームは、不正による重要な虚偽表示を発見するための手続として当該一定額以上の仕訳を対象とすることが適切かどうかを検討していない。また、一般的なキーワードを抽出条件とするのみで、被監査会社の置かれた事業環境及び仕訳入力・修正のプロセスの理解を踏まえた上で、不適切な又は通例でない仕訳の特性を評価しておらず、経営者による内部統制の無効化リスクに対応できたかどうかを検討していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 31 項)

《留意点》

不正リスクがあるとして抽出した仕訳に対して、仕訳内容の理解に基づき問題のある仕訳ではないとして不正リスクに対応した手続を実施していない事例、経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続に関して、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みられる。

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する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)

- ▶ 被監査会社の子会社は、貸借対照表に計上されていた機械装置を売却した際に、通常は「固定資産売却損益」として会計処理するところ、同社は機械装置を商品勘定に振替えた上で、売却額相当を売上高に計上している。

しかしながら、監査チームは当該会計処理の妥当性の検討に当たり、当該取引が、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人

の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引かどうかの検討を行っていない。

(監査基準委員会報告書 240 第 31 項、同 315 第 10 項)

- ▶ 被監査会社は、事務用消耗品の販売を行っており、収益認識の基準として出荷基準を採用しているが、一部の取引において、業界特有の取引慣行として未出荷で売上高を計上している。

これに対して、監査チームは、当該未出荷売上の預り在庫について、契約条件が不明確で、得意先との関係でやむなく保管しており、また、一部の得意先については預り期間が長期に及んでいることを認識している。

しかしながら、監査チームは、過去から継続して当該取引が行われていること、出荷を伴う一般の売上取引と同様の条件で入金されていることを被監査会社から説明を受けるのみで、不正リスクへの対応の点から当該取引が買手の経済合理的な要請に基づくものであるかを検討していない。また、保管料や輸送料の負担関係など、売上計上の要件を充足しているかについて十分に検討していない。

(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。

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

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分かりづらくする事案がみられる。そのため、重要な取引の事業上の合理性を検討する際、個々の取引の検討にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意し、関連する一連の取引の全体像を評価し検討することが重要である。

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、収益認識に関して不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、企業及び企業環境の理解に基づき、具体的にどういった手口で不正が行われるかについて不正リスクシナリオを想定し、対応する監査計画を立案したとしている。具体的には、監査チームは、関連当事者などの会社関係者により売上代金を入金させ、架空の売上高の計上を行い、翌年度に返金及び売上高の戻しを行うことなどを想定している。

しかしながら、監査チームは、会社関係者との取引に焦点を絞って詳細テストを実施するなどの不正リスクに直接的に対応する実証手続を十分に立案し実施しておらず、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 29 項、同 330 第 5・20 項)

- ▶ 監査チームは、商品売上の期間帰属の妥当性について、不正リスクを識別し、対応する手続として、棚卸立会及び売上取引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、棚卸立会を行う事業所について、最も金額的重要性が高い 1 事業所、過年度の往査実績や地域的な偏り等を勘案して選定した 1 事業所の合計 2 事業所を選定しているのみで、不正リスク対応手続としての観点での検討を十分に行っていない。

(監査基準委員会報告書 240 第 29 項、同 330 第 5 項)

- ▶ 被監査会社は、工事案件に応じて、工事完成基準又は工事進行基準により売上高の計上を行っている。

監査チームは、工事完成基準において「プロジェクト間の原価付け替えにより、売上原価が過少計上されるリスク」を不正リスクとして識別し、対応する手続として、期末監査時に売上原価の不正な付け替えの有無を識別するために、仕掛品残高に対して分析的手続を実施し、その結果、詳細に検討すべき項目はないとしている。しかしながら、監査チームが実施した分析的手続は、個別のプロジェクトの原価率が異なるにもかかわらず一律の原価率を用いていることや、プロジェクト原価の発生時期の特徴（プロジェクト前半の設計段階では費用の発生が少額である等）を考慮していないなど、不正による重要な虚偽表示を発見することが可能な精度となっていない。

また、監査チームは、工事進行基準において「予算達成のため、進捗率を操作することにより、売上高の過大計上を行うリスク」を不正リスクとして識別し、対応する手続として、重要な工事案件を実証手続により検証する監査計画を立案している。しかしながら、監査チームは工事進捗率の計算基礎となる売上原価について、主たる構成費目である外注費に対して実証手続を実施しておらず、不正リスクに対応する十分かつ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 240 第 29 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、被監査会社の売上高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部規程で禁止されている預り売上の事実が発見された。当該事実に対して、被監査会社は、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、当該預り売上は当年度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、現物がな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拠に基づき確認する、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生じている差異の原因について、確認先のリース会社から、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)
- ▶ 監査チームは、被監査会社の売上高全体に対して、収益の架空計上リスクを不正による重要な虚偽表示リスクとして識別している。

監査チームは国内売上高について請求書控及び精算書と照合し、輸出売上高についてインボイスと照合している。

しかしながら、当該証憑は被監査会社が作成したものであり、監査チームは売上高全体の架空計上リスクに対応する、より適合性が高くより証明力の強い監査証拠を入

手していない。

(監査基準委員会報告書 240 第 29 項、同 330 第 5・20 項)

《留意点》

上記の指摘事例のように、

- ・ 業種や販売形態の特徴など、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みられる。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る事例、工事進行基準の見積総原価の検証において、経営者への質問や被監査会社が作成した内部管理資料との突合のみを実施している事例もみられる。

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。」とされており、また、同第 29 項において、「監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手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際し、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。

(4) 監査証拠の評価

事例1) 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況への対応

被監査会社において、代金は前払いで受領しているが顧客への商品の引渡しが完了していないものを売上計上していた事実が判明した。これを受けて監査チームは同社の執行役員より、このような会計処理を行うこととなった経緯として、以下の事項を聴取した。

ア 代表取締役社長から全従業員に向けて月次売上高目標の必達を促すメールが発信されていたこと

イ 店舗を統括する責任者から全店に対し、前受金を売上計上する具体的な方法がメールにより周知されていたこと

しかしながら、監査チームは、このような状況が不正による重要な虚偽表示を示唆する状況に該当するかを十分に評価することなく、誤謬による虚偽表示であると判断しており、監査における不正リスク対応基準に準拠した検討を実施していない。

(監査における不正リスク対応基準第一第1～4項、同付録2第3・4項、監査基準委員会報告書240第F11-2項)

《留意点》

上記の指摘事例は、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の程度が強いにもかかわらず、監査人が当然求められる職業的懐疑心を発揮しなかったものである。

また、上記の事例のほか、売上計上について不正による重要な虚偽表示を示唆する状況であると識別したにもかかわらず、当該状況に関する経営者による矛盾した説明内容を検討していないといった、職業的懐疑心を発揮していない事例がみられる。

監査人は、職業的懐疑心を発揮して、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を看過することがないように、入手した監査証拠を評価する必要がある。また、監査人は、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、職業的懐疑心を高め、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、不正による重要な虚偽表示の疑義に該当するかどうかを判断する必要がある。

事例2) 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。

《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みられる。

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。

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。加えて、監査チームは、不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合には、監査役等へ報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても監査役等と協議するほか、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。

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・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しているか。
- ▶ 監査チームは、財務諸表監査の過程で虚偽表示を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。

検査結果の概要

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

また、被監査会社に、企業買収による重要な事業拠点の変更、新規ビジネスの開始等の環境の変化が生じている中、内部統制監査上の対応が形式的なものにとどまっている事例がみられるほか、ITに係る全般統制について経営者が前年度の評価結果を利用していることの妥当性を検討していない事例、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などがみられる。

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・運用状況及び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内部統制の構築に関して指導的機能を発揮することが求められていることにも留意する必要がある。

上記の要請に応えるべく、監査人は、内部統制の評価範囲の妥当性、内部統制の評価の検討方法及び発見した不備の程度の評価等に対して画一的・形式的に手続を実施するのではなく、必要とされる監査手続の範囲・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証拠が入手できたか、慎重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

労働集約型のコンサルティング事業を営む被監査会社は、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、売上高、売掛金、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定において、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、関係会社株式の評価が適切に行わ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にもかかわらず、被監査会社が、当該特別な検討を

必要とするリスクに関連する業務プロセスを内部統制の評価範囲に含めていないことについて、合理的な理由を検討していない。

(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、抽出方法及び件数の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)

- ▶ 被監査会社は、重要な事業拠点の業務プロセスに係る内部統制の運用状況評価において、12 か月の母集団に対して一部の特定の月からのみサンプル抽出を行っている。

しかしながら、監査チームは、経営者による当該サンプルの抽出方法で 12 か月の母集団全体について心証を得られるかを検討していない。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 153・158 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、売上高の実在性及び期間帰属に不正リスクを識別し、販売プロセスに関して、被監査会社が整備・運用状況評価を実施する内部統制と同一の対象について評価を行っている。

しかしながら、監査チームは、得意先の新規登録において会社としての実在性を確かめる内部統制の要否の検討や、請求書の内容が受注及び出荷の状況と整合していることを確かめる内部統制の検討など、監査人が識別した不正リスクを十分に低減できるように内部統制が整備されているかをアサーションごとに十分に検討していない。

また、販売プロセスに関連する売上高と売掛金の会計処理や記帳は、販売システムから会計システムに月次でインターフェースされる売上データと販売会社への請求データを基礎に行われる。

しかしながら、監査チームは、当該インターフェースに係る内部統制を検討対象とすることの要否を検討しておらず、売上高と売掛金の会計処理や記帳に係る内部統制の整備及び運用状況を十分に理解、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の基準Ⅲ. 3. (4)、監査基準委員会報告書 500 第 5・6 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監査調書に記載している事例がみられる。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経験豊富な監査人が当該監査に関与してなくとも理解できるように記載する必要がある。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内部統制の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上で、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。

さらに、決算・財務報告プロセスは、財務報告の信頼性に関して非常に重要な業務プロセスの一つであるが、他の日常的な取引に関連する業務プロセスなどに比して、実施頻度が低いこともあるため、整備・運用状況を検討するためには十分慎重に監査手続を実施しなければならない点に留意する必要がある。

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に係る全般統制及び業務処理統制について、整備状況評価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)

《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ていると想定す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 IT を含む業務処理統制の有効性の評価に併せて、当該業務処理統制をサポートする全社統制や IT に係る全般統制等の有効性の評価につ

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。

また、期中に内部統制の運用評価手続を実施し、その後の期間については期末日後にロールフォワード手続を実施しているが、会社法監査報告書日までにロールフォワード手続が完了していない事例がみられる。

事例 4) 経営者の過年度評価結果の利用

被監査会社は、重要な事業拠点において利用されている販売システムに係る IT に係る全般統制の評価に当たり、一部の内部統制について過年度の評価結果を利用している。

しかしながら、監査チームは、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則して、経営者が過年度の評価結果を利用することが妥当か否かについて検討していない。

(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Ⅱ. 3. (3) ⑤ニ (注))

《留意点》

監査チームは、経営者が IT に係る全般統制の項目の評価に当たって前年度の運用状況の評価結果を継続して利用する場合には、財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目でないか、前年度の整備状況から重要な変更はないか、前年度の運用状況の評価結果は有効か、一定の複数会計期間内に一度の頻度で運用状況の評価を実施しているかについて検討する必要があること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・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、期末時点において当該業務プロセスにおける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)

- ▶ 監査チームは、被監査会社の経営情報システムのプログラム変更管理及びアクセス権限の付与に関して、システム上の適切な設定がされておらず、一般ユーザーが直接コマンドを発行できる状況となっていることから、意図しないコマンドが実行されるリスクがあるという不備を把握している。

しかしながら、監査チームは、当該 IT を利用した内部統制の不備が IT に係る業務処理統制や企業作成情報の評価にどのような影響があるか検討していない。

(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 53 項)

事例 2) 開示すべき重要な不備の判断

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)

事例 3) 虚偽表示に対する内部統制の評価

監査チームは、売上高及び売上原価の同額による過大計上を検出しており、被監査会社は、損益に与える影響がないことから修正を行っていない。

しかしながら、監査チームは、上記の虚偽表示について、統制手続の不備であるかを検討しておらず、内部統制の評価に与える影響を考慮していないほか、被監査会社が内部統制報告制度の経営者評価において不備事項として取り扱っているかを確認していない。

(監査・保証実務委員会報告第 82 号第 43・44 項)

《留意点》

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

監査チームは、内部統制の不備を発見した際には上記のいずれの性質の不備か確認した上で、金額的重要性と質的重要性及び補完統制の存在を考慮し、発見した不備の潜在的な影響額を算定し、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。

また、監査人が識別した虚偽表示が、内部統制が機能していないことから生じている場合、他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している点に留意する必要がある。

(4) 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事例が広くみられるが、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>