

日本公認会計士協会 本部

監査事務所検査結果事例集

～平成30事務年度検査結果概要～

2019年10月23日

公認会計士・監査審査会

主任公認会計士監査検査官

構成

1. 監査事務所に求められる対応
2. 指摘事例の概要
 - I. 業務管理態勢(根本原因の究明)
 - II. 品質管理態勢
 - (1) 業務改善への取組
 - (2) 契約の新規の締結及び更新
 - (3) 教育・訓練、上位者による監督・査閲
 - (4) 品質管理のシステムの監視

構成(続き)

Ⅲ. 個別監査業務

- (1) リスク評価及び評価したリスクへの対応
- (2) 監査証拠
- (3) 会計上の見積りの監査
- (4) グループ監査
- (5) 財務諸表監査における不正
- (6) 財務報告に係る内部統制の監査

1. 監査事務所に求められる対応

監査事務所に求められる対応

検査結果事例集の構成

- I. 業務管理態勢編
(根本原因の究明)
- II. 品質管理態勢編
- III. 個別監査業務編

同じ

特に留意すべき事項の構成

- (1) 業務管理態勢
- (2) 品質管理態勢
- (3) 個別監査業務

監査事務所に求められる対応に関係している

監査事務所に求められる対応

監査事務所に求められる対応(P.2より抜粋)

1. 会計監査の信頼性確保

依然として国内外において不正事案が見られ、不適切な会計処理を行った上場会社が増加

↓
会計監査の信頼性の一層の確保に努めるため、今後も個別監査業務や品質管理のシステムについて点検が必要

↓
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**根本的な原因を究明した上で、改善に取り組むことが必要**

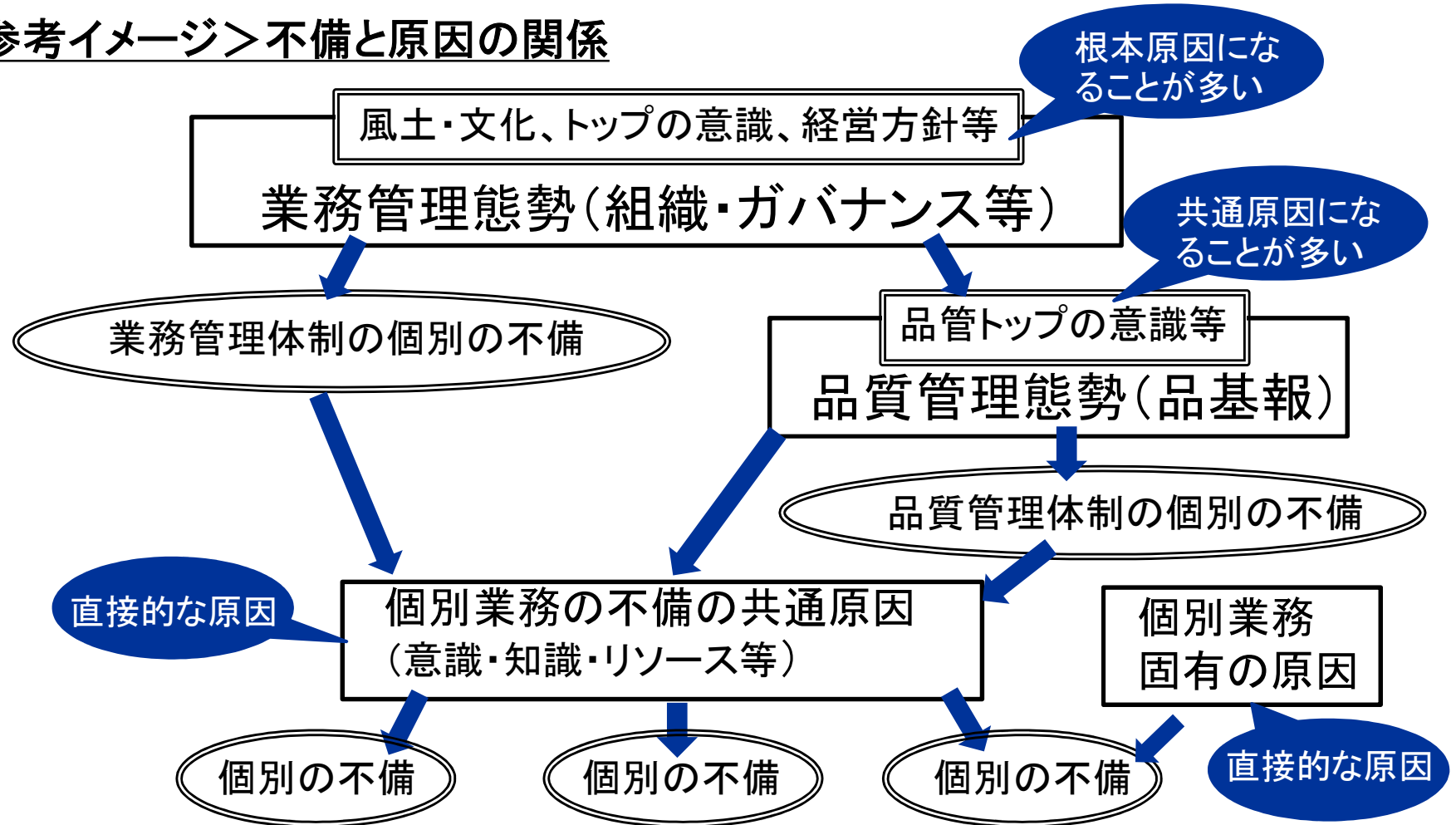
監査事務所に求められる対応

根本原因分析とは？

- ・コーザル・ファクター・アナリシスやルート・コース・アナリシスなどとも呼ばれ、すでに大手監査法人などでは定期的な検証の結果などを利用し、対応が図られている場合もある
- ・表層的、対症療法的な対策ではなく、一番大元の原因を改善し、同様の不備を根治することを目的に実施される
- ・検査を行う検査官は、個別に識別された個別監査業務や品質管理のシステムに関する不備の原因となる状況をスタートに、帰納法的にいわゆる「なぜなぜ分析」を繰り返す

監査事務所に求められる対応

参考イメージ＞不備と原因の関係



監査事務所に求められる対応

根本原因の究明の必要性(P.13より抜粋)

- 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存在する可能性が高い
- 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、改善が実効性のないものとなり、本質的な改善につながらない
- なお、根本原因の究明においては、その前提となる直接的な原因を的確に把握することが重要

2. 指摘事例の概要

I . 業務管理態勢(根本原因の究明)

業務管理態勢(根本原因の究明)

根本原因の究明の事例(P.15)

(個別の不備の状況)

- ・ 当監査事務所においては、品質管理態勢に広範な不備が認められ、また、検証対象とした個別監査業務においても重要な不備を含む多数の不備が認められた。

(直接的な原因の分析結果)

- ・ これらの不備の直接的な原因は、監査事務所の代表者に監査事務所全体としての適切な品質管理態勢を整備するという意識が不足していること、また、品質管理担当責任者がその期待される役割を十分に理解しておらず、監査事務所全体の品質管理の維持・向上を担っているとの認識や意識が不足していること、さらに、業務執行社員には従前の監査手続を踏襲していればよいという意識があることなどにあった。

業務管理態勢(根本原因の究明)

根本原因の究明の事例(P.15)

(根本原因の分析結果)

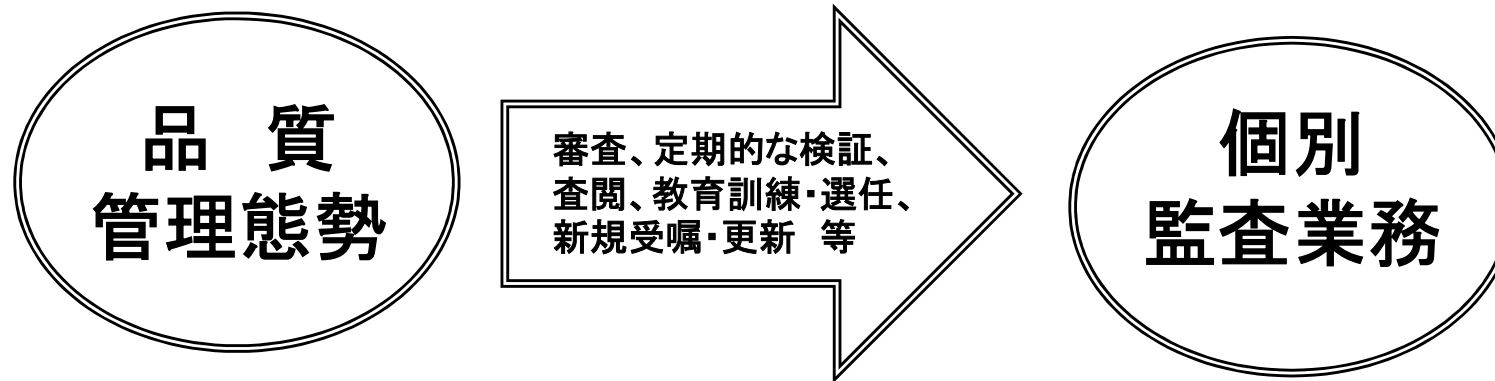
- このような状況を踏まえ、更に原因を追究した結果、当監査事務所においては複数の監査事務所が集まり設立された経緯があり、現在も従前からある2つの監査部門が財務的にも人事的にも独立的に運営されていることが判明した。このようなことから当監査事務所では各監査部門が自己の業務を優先する組織風土が残されていたが、監査事務所全体の品質管理の最終責任者である最高経営責任者は、一体的な品質管理に向けたトップの方針を明確に示さず、実効性ある本部組織の構築に向けたリーダーシップを十分に発揮していないという業務管理態勢上の問題が認められた。

II. 品質管理態勢

品質管理態勢

組織的監査の実施

- 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
- 品質管理のシステムの整備が形式的になっていないか



密接不可分な関係にある

品質管理態勢

大手監査法人

- 品質管理態勢に関する不備は近年減少しているが、個別監査業務における不備については一定数以上検出されている
⇒ 品質管理態勢の運用面に何らかの問題があるのではないか
- 最高経営責任者は改善策を組織全体に浸透させるために、品質管理の主体を事業部に移す傾向がみられるが、改善策が十分に浸透せずに引き続き不備が検出されている
- 本部は、事業部や監査チームなど監査現場の実態把握を十分に行い、事業部の取組の実効性が確保されるように留意する必要がある

品質管理態勢

品質管理態勢に関する主な指摘(大手監査法人)

- 監査リスク情報の収集において、品質管理本部は被監査会社の監査リスクに関する質問書を監査チームに送付し、個別の監査業務における監査リスクへの対応に係る情報を収集しているが、全ての監査業務において同一の情報を収集しており、監査リスクに見合った情報を収集していない。(P.29)
- 監査調書の査閲において、被監査会社との事前の協議により被監査会社の対応に問題がないと判断した領域について、監査補助者に対して具体的な指示をしておらず、適切な監査調書の査閲を実施していない。(P.31)

品質管理態勢

中小規模監査事務所（準大手監査法人含む）

- 品質管理のシステムの整備・運用の両面にわたって、引き続き広範な領域で不備が検出されている
- 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、個人の能力に依拠した運営がなされている場合、所属するメンバーの意識・能力水準に監査業務の品質管理の水準が影響してしまう
⇒ 最高経営責任者の認識や知識に問題のあるケースもある
- 準大手監査法人について、合併などによる規模の拡大に品質管理態勢が追いついていないケースがある

品質管理態勢

品質管理態勢に関する主な指摘(中小規模監査事務所)

- 知識・能力の維持向上を各自の自主性に委ねており、教育・訓練の態勢を構築していない
- 監査調書の査閲、審査、定期的な検証に係る不備は減少せず
 - ⇒ 個別監査業務の品質改善に寄与する品質管理のシステムの運用が形式的
 - ⇒ 会計処理の適切性を確認するだけで、監査証拠の十分性・適切性を確認していない
- 非常勤者の管理(教育訓練、人事評価)に留意する必要がある

業務改善への取組(事例)

改善状況の確認

- 当監査法人は合併を行うに当たり、被合併監査法人の監査の品質管理のシステムの状況を把握することを目的とし、被合併監査法人の品質管理担当とのミーティングや審査会検査等の検査結果の閲覧等を実施している。
しかしながら、品質管理担当責任者は、被合併監査法人が審査会検査等で多くの不備の指摘を受けていたことを認識しながら、その不備の内容や原因を具体的に把握・分析していないなど、被合併監査法人の品質が受け入れ可能なものを十分に評価していない。(P.36)

契約の新規の締結及び更新(事例)

契約の新規の締結時におけるリスク評価手続

- 当監査法人の定める「新規締結に関する方針及び手続」の記載内容は、品基報第1号の規定や監基報220の規定を写したものに過ぎず、具体的な実施手続を整備していない。また、監査責任者(予定者)は、被監査会社の脆弱な経理体制を監査受嘱リスクとして識別していないことや、新規受嘱の検討対象会社が過去に不正を行っていたという監査受嘱リスクを識別しているにもかかわらず、対応の検討を終える前に就任承諾を行っているなど、適切な対応が図られていない。(P.50)

教育・訓練、上位者による監督・査閲(事例)

非常勤職員への教育・訓練、指示・監督

- 品質管理担当責任者及び研修担当責任者は非常勤職員の多くが大手監査法人における監査経験があることから能力に問題はないと考えており、監査の基準に関する研修を行っていない。(P.56)
- 業務執行社員は、手続を実施した非常勤職員が大手監査法人における監査経験があることから必要な監査手続を実施していると考えており、重要な監査項目である売上高等の監査手続を分担させているにもかかわらず、当該非常勤職員が売上高の実証手続の一部を実施していないことを看過するなど、監査補助者に対する十分な指示・監督をしていない。(P.63)

品質管理のシステムの監視(事例)

定期的な検証の実効性

- 定期的な検証担当社員は検証補助者に対して定期的な検証のためのチェックリストを渡すのみで具体的な着眼点等を指示していない。また、品質管理担当責任者は検出された不備のほとんどが文書化の不備にとどまっており、監査手続の十分性や適切性といった観点からの不備が検出されていないにもかかわらず、定期的な検証の実効性について評価をしていない。(P.71)

III. 個別監查業務

リスク評価・評価したリスクへの対応（概要）

以下の3つのステップにおいて適切な対応をしているか

- ① リスク評価（重要な虚偽表示リスクの識別に当たって、必要な情報を入手し、適切に検討しているか）
⇒ 職業的懐疑心の保持・発揮が重要
- ② 監査手続の立案（監査リスク、証拠力を考慮した上で、監査手続の実施時期、範囲、深度が定められているか）
⇒ リスク・アプローチによる監査の基準の理解が重要
- ③ 入手した監査証拠の評価（十分かつ適切な監査証拠を入手したかを評価しているか）
⇒ 上位者による調書の査閲が重要

リスク評価・評価したリスクへの対応（事例）

内部統制を含む、企業及び企業環境の理解

- 通信販売事業を含む複数の事業を営んでいる被監査会社の監査チームは、全ての事業の売上高について、実在性及び網羅性のアサーションに重要な虚偽表示リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、店舗販売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、当該事業における内部統制を理解するための手続を実施していない。(P.85)

リスク評価・評価したリスクへの対応（事例）

リスク対応手続

- 監査チームは、前払費用と給与及び手当について、重要な虚偽表示リスクを識別し当該リスクが低いと判断している。前払費用については、前期比較分析を実施し、給与及び手当については、計上額の増加の原因分析や、1人当たり人件費等の分析を実施している。しかしながら、監査チームは、重要な虚偽表示リスクを識別した勘定科目の前期比較等の分析的手続を実施するのみで、実証手続を実施していない。（P.87）

リスク評価・評価したリスクへの対応

リスク・アプローチに基づく監査計画に不備が生じる原因

原因

業務執行社員のリスク・アプローチに関する理解不足、監査計画への関与不足

リスク感度が低い、経験が不足している
⇒職業的懐疑心の保持・発揮が不足

評価したリスクとそれに対応する監査手続が合致しておらず、監査証拠の十分性、適切性、証拠力を考慮して、監査計画を立案する意識や姿勢が不足

監査証拠(概要)

過年度からの不備事例が30事務年度においても多く見られる

(昨年までの主な指摘事項)

- ✓ 実施した監査手続や入手した監査証拠が、評価したリスクに適合していない
- ✓ 特別な検討を必要とするリスクを識別しながら、通常の監査手続で終了している
- ✓ 分析的実証手続の要件を満たしていない(前期比較、月次推移で終わっている)
- ✓ 母集団全体の結論を得るための適切なサンプルを抽出していない
- ✓ 被監査会社が作成した情報の利用に際し、正確性及び網羅性を評価していない

監査証拠（概要）

- 30事務年度においては、十分かつ適切な監査証拠のほか、企業が作成した資料の信頼性、監査サンプリング、分析的実証手続及び関連当事者取引などにおいて不備を検出している
- 確認手続に係る不備も複数みられる（回答の信頼性、確認差異等）
- 監査サンプリングについて、特に中小規模監査事務所を中心にサンプリング数の根拠について説明できないケースがある

監査証拠(事例)

十分かつ適切な監査証拠

- 監査チームは、重要な構成単位の売上高について特別な検討を必要とするリスクを識別し、詳細テストを内部統制の運用評価手続と兼ねて実施したとしている(二重目的テスト)。しかしながら、内部統制の運用評価手続として、承認の有無や証憑間の整合性を確かめた事実を監査調書に記載しているのみで、検証対象に金額情報が含まれておらず、実証手続を実施していない。(P.95)

監査証拠(事例)

分析の実証手続

- 監査チームは、売上高の実証手続として分析の実証手続を実施しており、売上高の推定値を、当期の売上原価を前期の原価率で除して算出している。しかしながら、当期において操業度の向上による原価の低減が見込まれている中で、前期の原価率を用いて推定値を算出することが適切であるかを検討していない。また、売上高の推定値は、2つの事業部を合算して算出しているが、両事業部では原価率が異なる中で、合算して推定値を算出することが適切であるかを検討していない。(P.99)

監査証拠(事例)

関連当事者取引

- 被監査会社は、筆頭株主であるA社に対して短期貸付金を有している。A社は被監査会社の代表取締役会長が支配するB社が議決権100%を保有する会社であり、被監査会社の関連当事者に該当する。
しかしながら、監査チームは、被監査会社による当該貸付金に関して、取引条件と経営者の説明との整合性及び事業上の合理性について十分な検討を行っていない。(P.102)

会計上の見積りの監査(概要)

過年度からの不備事例が30事務年度においても多く見られる

(昨年までの主な指摘事項)

- ✓ 経営者の仮定の合理性について十分に検討していない
- ✓ 事業計画の合理性の検討において、監査手続を質問のみで終了し、具体的な証拠により確かめていない
- ✓ 繰延税金資産の回収可能性の検討における会社区分について検討していない
- ✓ 関係会社株式及びのれんの評価について十分に検討していない

会計上の見積りの監査(概要)

- 30事務年度において、経営者の仮定の合理性、債権及び棚卸資産の評価、固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性、関係会社に対する投融資の評価(のれんを含む)などの項目において不備を検出している。
- 前年度に実施した見積りと当年度の実績との差異を分析しておらず、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していないなどの不備も見られる。

会計上の見積りの監査(事例)

経営者の仮定の合理性

- 被監査会社は、販売促進のため2種類のポイントを発行している。各ポイントは、種類により有効期限や使用率、期末日における残高が大きく異なっているが、被監査会社におけるポイント引当金計上額は、期末における2種類のポイント残高の合計に使用率を乗じて算出される。
監査チームは、被監査会社が使用率を算出する際に、2種類の異なるポイントを一括して算出することを合理的と判断している。しかしながら、使用されたポイントが種類ごとに区分できない理由や、失効ポイントの取扱いが失効時期によって異なる理由を把握しておらず、経営者が使用した仮定の合理性が不十分である。(P.106)

会計上の見積りの監査(事例)

前年度の会計上の見積りの検討

- 監査チームは、自社製品のクレームに関する引当について、算定方法が同一であるという理由で、引当対象となった多数の案件の中の任意の1件について、前年度の製品保証引当金に計上されている会計上の見積額と確定額を比較検討している。

しかしながら、監査チームは、1件を検証するのみで、当年度の会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価することができるか検討していない。(P.109)

会計上の見積りの監査(事例)

債権の評価

- 監査チームは、債務超過である連結子会社に対する貸付金及び売掛金の評価の検証手続において、当該連結子会社が保有する土地の含み益を考慮し、貸倒引当金の計上は不要と判断しているが、回収可能性の評価の中心となる土地売却の実現可能性を検討していない。(P.111)

会計上の見積りの監査(事例)

固定資産の減損

- 被監査会社は、衣料品に関する小売業を営んでおり、店舗単位での採算によって出退店の意思決定を行っているにもかかわらず、固定資産のグルーピングを店舗単位ではなく、より大きなブランド単位としている。
しかしながら、監査チームは、店舗がキャッシュ・フローを生み出す最小単位に該当するか否かの検討や、各店舗が生み出すキャッシュ・フローに相互補完性があるか否かの検討を行っておらず、グルーピングの妥当性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。(P.113)

会計上の見積りの監査

不備が継続して発生する原因

原因

職業的懐疑心の保持・発揮不足

事業計画の実現可能性など経営者の主張に対する客観的な評価や裏付けの入手が不足

会計上の見積りにおいて必要とされる要求事項に対する理解不足

グループ監査(概要)

- 国内外の関係会社における重要な不正事例の発覚等に伴い、監査事務所の規模を問わず、グループ監査の重要性が増しているため、審査会検査において重点的に検証している
- 重要な構成単位の識別、構成単位の監査人とのコミュニケーション、構成単位の監査人からの監査結果の評価等の過年度からの不備事例が30事務年度においても多く見られる
- 監査事務所全体として、監査チームを支援する体制の整備が必要である

グループ監査(事例)

重要な構成単位の識別

- グループ監査チームは、重要な構成単位として選定しなかった構成単位について、営業損益が継続して赤字であり、かつグループ監査上の重要性の基準値を超過する固定資産を有しており、固定資産の減損損失に関するリスクを考慮する必要があるにもかかわらず、質的重要性の点から検討していない。(P.122)

グループ監査(事例)

構成単位の財務情報について実施する作業の種類 の決定

- グループ監査チームは、被監査会社の海外子会社の特別な検討を必要とするリスクに対応する手続について、構成単位の監査人に指示書にて依頼し、結果について報告を受けている。

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対する指示として、監査手続ではなく合意された手続を指示しており、特別な検討を必要とするリスクに対応した監査手続を実施しておらず、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。(P.122)

グループ監査

不備が発生する原因

原因

構成単位の監査人の監査結果を過度に信頼

監基報600において必要とされる要求事項に対する理解不足

財務諸表監査における不正（概要）

- 指摘数は増加傾向にある
- 財務諸表利用者の関心が高いテーマであり、審査会検査において重点的に検証している
- 大手監査法人、準大手・中小規模監査事務所を問わず不備は発生している
- 30事務年度において、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価、仕訳テスト、重要な取引の事業上の合理性、収益認識に対する不正リスクの対応などで不備を指摘している

財務諸表監査における不正（概要）

不備事例の概要

職業的懐疑心の保持・発揮不足

機械的に収益認識だけに不正リスクを識別している

収益認識や会計上の見積り項目に不正リスクを識別しながら、対応
手続・監査証拠が不十分

関連当事者取引や通例でない取引を識別しながら、不正リスクの評価が適切に実施されていない

財務諸表監査における不正（事例）

収益認識における不正リスクの識別と評価

- 監査チームは、被監査会社の収益認識には様々な種類や取引形態があり、収益認識基準が異なっていることを把握している。しかしながら、収益認識における不正リスクを被監査会社全体として識別しており、収益の種類や取引形態に応じた具体的な不正リスクを適切に識別、評価していない。(P.132)
- 監査チームは、飲食業を営む被監査会社の収益認識に係る不正リスクについて、連結売上高の95%超を占める主たる店舗事業の収益認識に不正リスクを識別しておらず、連結子会社で実施している他の事業の収益認識に限定している。しかしながら、店舗事業の収益認識について、不正リスクとして識別しないと判断した理由について、検討していない。(P.132)

財務諸表監査における不正（事例）

監査の過程で識別した不正による虚偽表示の評価

- 監査チームは、被監査会社の役員から、被監査会社の連結子会社において従業員による資産の流用が発生した事実について、報告を受けている。監査チームは当該不正事案の説明を受けて、監査計画の見直し等追加の監査手続を実施した。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の調査結果を十分に検討しておらず、不正が財務諸表に与える影響を網羅的に把握していない。また、当該不正が内部統制監査に与える影響や、財務諸表の修正再表示の要否について検討を行っていない。(P.139)

財務諸表監査における不正

不備が生じる原因

原因

被監査会社に不正は発生しないという決めつけ、
経営者は誠実という思い込み

⇒職業的懐疑心の保持・発揮不足

不正リスクの発生態様を被監査会社に応じて想
定できていない

⇒不正シナリオ(手口)が不明瞭

⇒リスクに直接対応した監査証拠の未入手

不正リスク対応手続においては、より強い証拠を
入手することが必要であることを念頭において監
査計画の立案をしていない

財務報告に係る内部統制の監査(概要)

- 不適切な会計処理等は会社の内部統制が十分に機能していないことによるものがあり、審査会検査において重点的に検証している
- 大手監査法人、準大手・中小規模監査事務所を問わず不備は発生し、指摘数は増加傾向にある
- 30事務年度において、内部統制の整備・運用状況の評価、評価手続の実施時期、内部統制の不備の評価、内部監査人等の作業の利用の程度などで不備を指摘している

財務報告に係る内部統制の監査(事例)

内部統制の整備・運用状況の評価

- 監査チームは、売上高に関連する内部統制について、過年度の監査において、販売管理システムに入力された取引情報を基に、自動仕訳が会計システムに反映される内部統制を理解したとしている。
しかしながら、監査チームは、これらの関連する内部統制のプログラムに変更が加えられることを認識しているにもかかわらず、当該変更が当年度の監査に与える影響を検討していない。(P.144)

財務報告に係る内部統制の監査(事例)

評価手続の実施時期

- 監査チームは、財務諸表監査と内部統制監査を一体として監査を実施することを立案しているが、有価証券報告書の作成に係る内部統制以外の全社的な内部統制及び決算・財務報告に係る業務プロセスに係る内部統制について、整備状況評価及び運用状況評価を会社法監査報告書日時点で完了させていない。(P.144)

財務報告に係る内部統制の監査(事例)

内部統制の整備・運用状況の不備の評価

- 被監査会社は、全社的な内部統制、決算・財務報告に係る業務プロセス、業務プロセス、ITに係る全社統制及びIT業務処理統制において複数の不備を報告している。
しかしながら、監査チームは当該不備について、期中には是正された不備を含め、複数の不備が組み合わさって開示すべき重要な不備に該当していないかどうかを検討していない。
(P.145)