

財務諸表における不正と監査

— 三様監査の役割と検査から見たポイント —

公認会計士・監査審査会

常勤委員 松井 隆幸

主任公認会計士監査検査官

第1部

財務諸表における不正と 公認会計士・監査審査会の役割

公認会計士・監査審査会
常勤委員
松井 隆幸

構成

- I. 審査会の使命と業務
- II. 監査の品質と財務諸表における不正
- III. 近年における監査の基準の変遷
- IV. モニタリングの基本方針と基本計画
- V. 検査の実施状況

I 審査会の使命と業務

- 公認会計士・監査審査会（以後、審査会）は、平成16年4月、平成15年に改正された公認会計士法に基づき、従前の公認会計士審査会を改組・拡充して設置された。
 - － 当時、金融審議会・公認会計士制度部会では、会計不正事件に対する米国での対応などの動向を踏まえ、制度の在り方についての検討が行われていた。
 - － 検討の中で、行政において、監視・監督の立場から、「自主規制」の限界を補完することの必要性が指摘された。

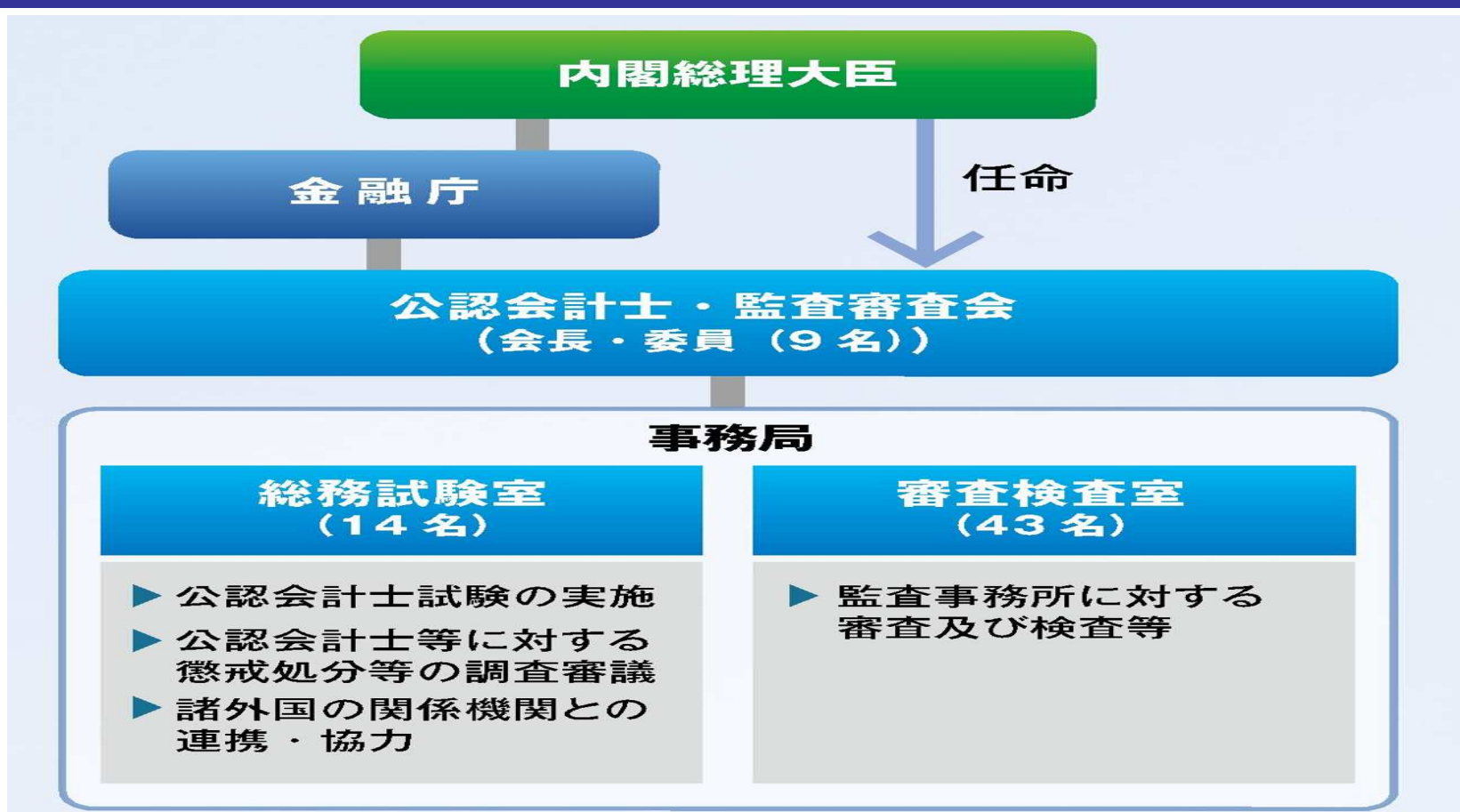
I 審査会の使命と業務

- 審査会は、適格性を備えた会計人材が公認会計士となることを支援するとともに、公認会計士が「職責」（第1条の2）を適切に遂行して「使命」（第1条）を達成できるように支援することを目標とする。
- さらに、上記の目標の達成により、会社等の公正な事業活動及び資本市場の公正性・透明性の向上に貢献し、国民経済の健全な発展に貢献することが審査会の目的である。

I 審査会の使命と業務

- 審査会の組織に関する公認会計士法における規定の概要
 - 審査会の会長及び委員は、独立してその職権を行う。（第35条の2）
 - 審査会は、会長及び委員九人以内をもつて組織する。委員は、非常勤とする。ただし、そのうち一人は、常勤とすることができる。（第36条）
 - 会長は、会務を総理し、審査会を代表する。（第37条）
 - 会長及び委員は、公認会計士に関する事項について理解と識見とを有する者のうちから、両議院の同意を得て、内閣総理大臣が任命する。（第37条の2）
 - 会長及び委員の任期は、三年とする。会長及び委員は、再任されることができる。（第37条の3）
 - 審査会の事務を処理させるため、審査会に事務局を置く。事務局に、事務局長及び所要の職員を置く。事務局長は、会長の命を受けて、局務を掌理する。（第41条）

I 審査会の使命と業務



(注) 上記人員数は、平成31年度定員ベース

(審査会『公認会計士・監査審査会』(パンフレット) 令和元年度版、2頁)

I 審査会の使命と業務

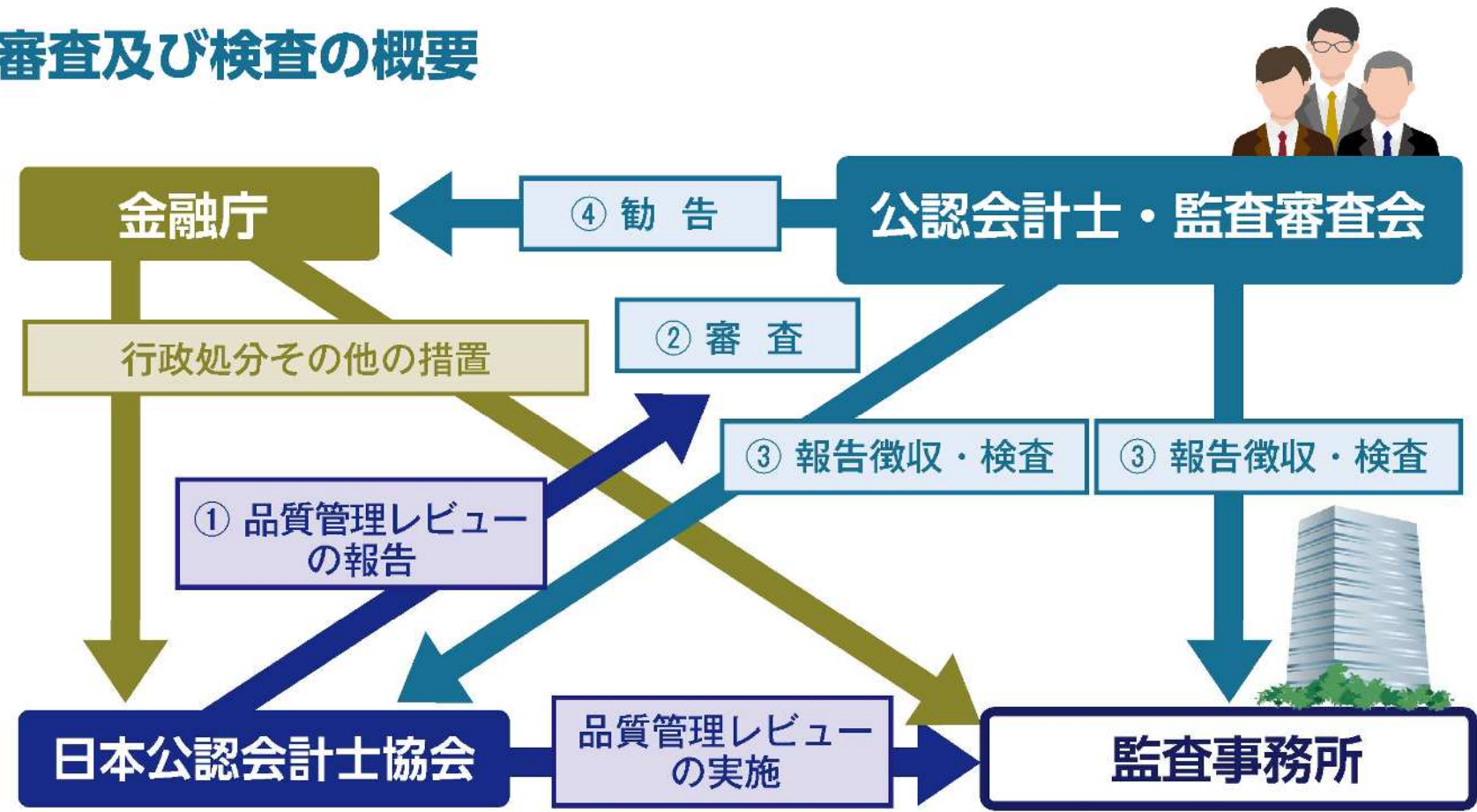
- 公認会計士法による内閣総理大臣の権限は、金融庁長官に委任。金融庁長官は、委任された権限のうち、以下の権限を審査会に委任。（第49条の4）
 - ① 品質管理レビューの報告の受理に関する事務
 - ② 協会に対する報告徴収・立入検査権限
 - ③ 公認会計士、外国公認会計士又は監査法人に対する報告徴収権限
 - ④ 公認会計士、外国公認会計士又は監査法人その他関係先に対する立入検査権限

I 審査会の使命と業務

- 前述の②③④については、以下に関する場合に限る。
 - 品質管理レビューの報告
 - 公認会計士等が品質管理レビューを受けていない、協力を拒否している等のため、協会から品質管理レビューの報告がない場合に、当該公認会計士等の業務の運営状況に関して行われるもの
- 審査会は、上述の権限を行使した場合、必要があると認めるときは、その結果に基づき、公認会計士等の監査証明業務、又は協会の事務の適正な運営を確保するため行うべき行政処分その他の措置について内閣総理大臣に勧告することができる。
(第41条の2)

I 審査会の使命と業務

■ 審査及び検査の概要



(審査会『公認会計士・監査審査会』(パンフレット) 令和元年度版、3頁)

Ⅱ. 監査の品質と財務諸表における不正

- 監査の品質のとらえ方
 - － 高品質の監査であるかどうかは、受け手（財務諸表の利用者である投資者）の評価に依存する。
 - － 監査の品質を一律に規定することは困難。
 - － 投資者が、監査の結果として受け取るのは、監査報告書のみである。
 - － 投資者が、監査報告書における監査意見を通し、**財務諸表が適正であるかどうかを知ることができるようにすることは、高品質の監査であるための必要条件。**
 - － 少なくとも、「監査基準第一 監査の目的」の達成は求められる。

Ⅱ. 監査の品質と財務諸表における不正

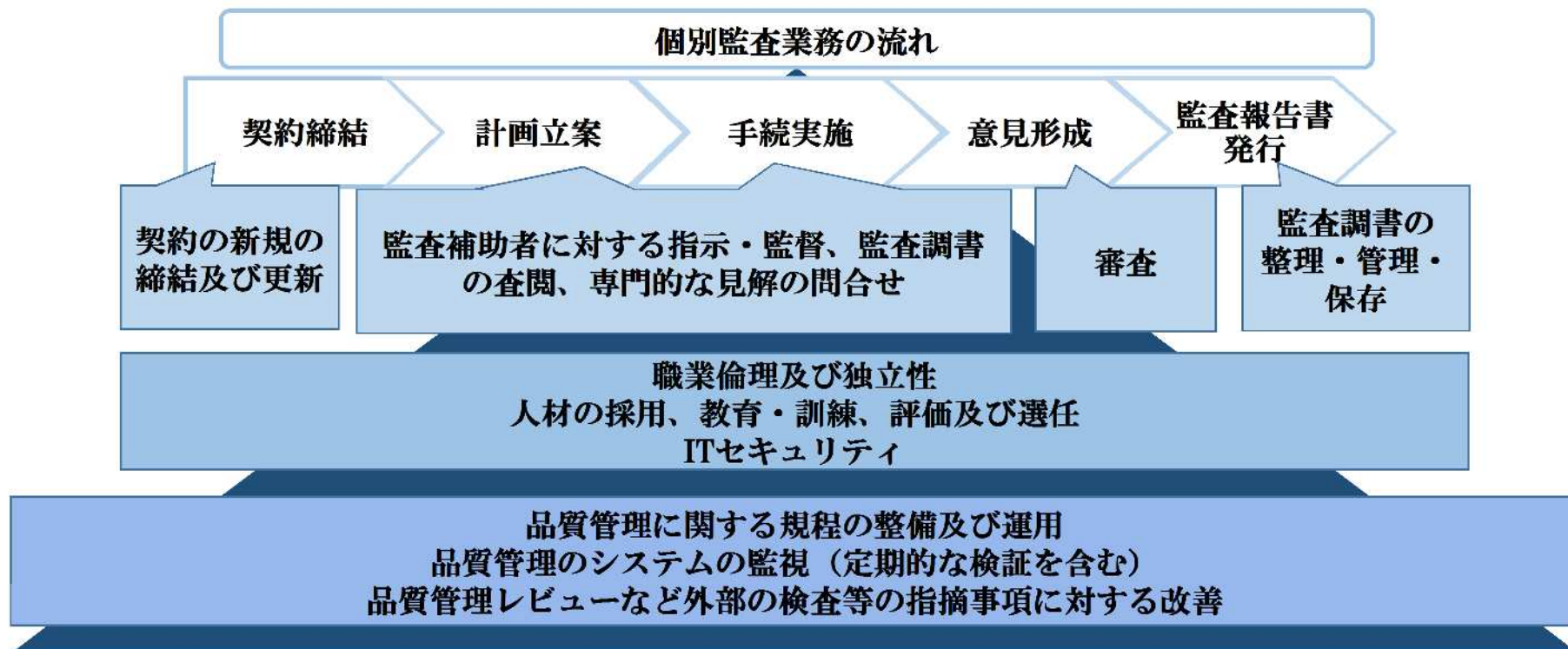
- 監査基準 第一 監査の目的 1
 - － 財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。
 - － 財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、**全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得た**との監査人の判断を含んでいる。

Ⅱ. 監査の品質と財務諸表における不正

- 財務諸表に、不正による重要な虚偽の表示が含まれていないという合理的な保証を得ることが必要。
- 監査の基準では、合理的な保証を得るために遵守すべき規定を置く。
- 監査の基準を遵守することは、不正による重要な虚偽の表示が含まれていないという合理的な保証を得たといえるための**必要条件**。
- 監査事務所としては、全ての監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に実施されるために品質管理を整備・運用することが不可欠。

Ⅱ. 監査の品質と財務諸表における不正

品質管理態勢と個別監査業務の関係

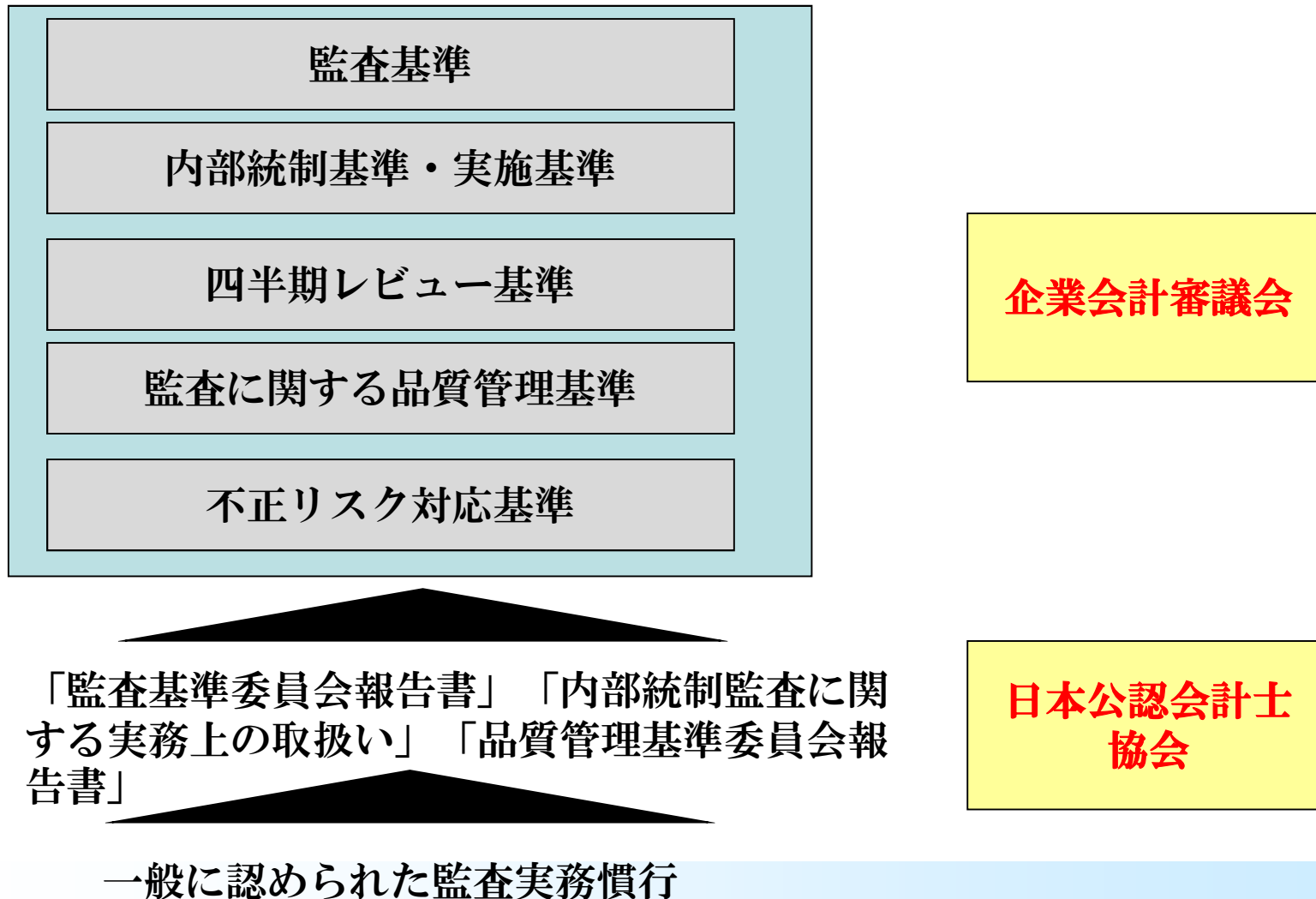


審査会『監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）』22頁

Ⅲ. 近年における監査の基準の変遷

- 監査の基準の役割
 - － 実践の基準
 - － 品質の基準
 - － 責任（利害調整）の基準
 - － 教育・啓蒙の基準
- 基準を遵守することは、**一定水準の監査の品質を確保**すること。
- 監査の基準は、**財務諸表における不正等を発見できず**、監査の品質が確保されない事態が発生した場合に、**改訂**されてきた。

Ⅲ. 近年における監査の基準の変遷



Ⅲ. 近年における監査の基準の変遷

「監査基準」等改訂の経過

年	主な内容	出来事
平成14年	<ul style="list-style-type: none"> ・ 職業的懐疑心の強調 ・ 不正による虚偽表示への対応 ・ リスク・アプローチの明確化 ・ 内部統制概念の明示 ・ 継続企業の前提への対応 ・ 実質的判断への対応 	金融危機 山一証券の自主廃業 (平成9年) エンロン事件 (平成13年)
平成17年	「監査に関する品質管理基準」の制定 <ul style="list-style-type: none"> ・ 事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチの導入 ・ 特別な検討を必要とするリスクへの対応 	西武鉄道事件 (平成16年) カネボウ事件 (平成17年)
平成19年	「内部統制基準・実施基準」の制定	
平成21年	継続企業の前提への対応	リーマンショック (平成20年)

Ⅲ. 近年における監査の基準の変遷

年	主な内容	出来事
平成22年	・ 監査報告書の記載区分	
平成25年	「監査における不正リスク対応基準」の制定 ・ 審査の規定 ・ 監査役等との連携の規定	オリンパス事件（平成24年）
平成26年	・ 準拠性意見の導入	
平成29年	「監査法人のガバナンス・コード」の導入	東芝事件（平成27年）
平成30年	・ KAMの導入	
令和元年	・ 意見の根拠の規定	
令和2年	・ リスク・アプローチの強化 ・ 「その他の記載」への対応	

Ⅲ. 近年における監査の基準の変遷

- 会計監査の在り方に関する懇談会「会計監査の信頼性確保のために」平成28年、2頁
 - － 会計監査の充実に向けた累次の取組みを通じ、会計監査を実施するための**規制・基準は相当程度整備**されてきた。しかしながら、最近の不正会計事案などを契機として、改めて会計監査の信頼性が問われる状況に至っている。
 - － こうした背景には、
 - これらの規制・基準が監査の現場に**十分に定着していない**、
 - こうした規制・基準を定着させるための**態勢が監査法人や企業等において十分に整備されていない**、
 - そのような**態勢整備がなされているかを外部から適切にチェックできる枠組み**が十分に確立されていない、といった要因があるのではないかと考えられる。
 - － また、不正会計問題への対応に際しては、いたずらに規制・基準を強化するのではなく、その費用と便益を検証しつつ、問題の本質に焦点を当てた対応を取るべきである。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

- 審査会の監査事務所に対する審査及び検査の方針は、「監査事務所等モニタリング基本方針」及び「監査事務所等モニタリング基本計画」により示される。
 - － 「基本方針」は、審査会の各期（1期3年）毎に公表。第6期（平成31年4月～令和4年3月）の基本方針は、令和元年5月17日に公表。
 - － 「基本計画」は、基本方針に基づいて策定し、各事務年度毎に公表。令和2事務年度（令和2年7月～令和3年6月）の基本計画は、令和2年7月14日に公表。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

- モニタリング＝オンサイト・モニタリング及びオフサイト・モニタリング。
 - オンサイト・モニタリング＝検査
 - オフサイト・モニタリング＝検査以外の活動。日本公認会計士協会による品質管理レビューの検証及び監査事務所等に対する報告徴収が含まれる。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

□ 基本方針における「視点」と「目的及び基本的考え方」

- 視点

- 常に国民の視点という公益的立場。
- 監査事務所の実態等を踏まえた効果的なモニタリングの実施。
- モニタリングで得た情報発信の強化。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

- ・ 基本方針における目的及び基本的考え方
 - － モニタリングは、監査事務所等における監査業務等の適正な運営の確保を図ることが目的。**監査事務所自らの行動を促す**ような実効性のあるモニタリングを実施。
 - － 監査が、形式的に監査の基準に準拠しているというだけでなく、**会計不正等を見抜くような職業的懐疑心を発揮**しているか、被監査会社の事業上のリスクを常に注視して監査上のリスクを評価しているかを検証するなど、**監査の品質の確保・向上に向けて監査事務所の品質管理態勢が実効的か**を重視したモニタリングを実施。
 - － 監査事務所の経営管理態勢が、当該監査事務所の業務の適正な運営の確保に資するものとなっているか継続的にモニタリング。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

・ 令和2事務年度基本計画における現状認識

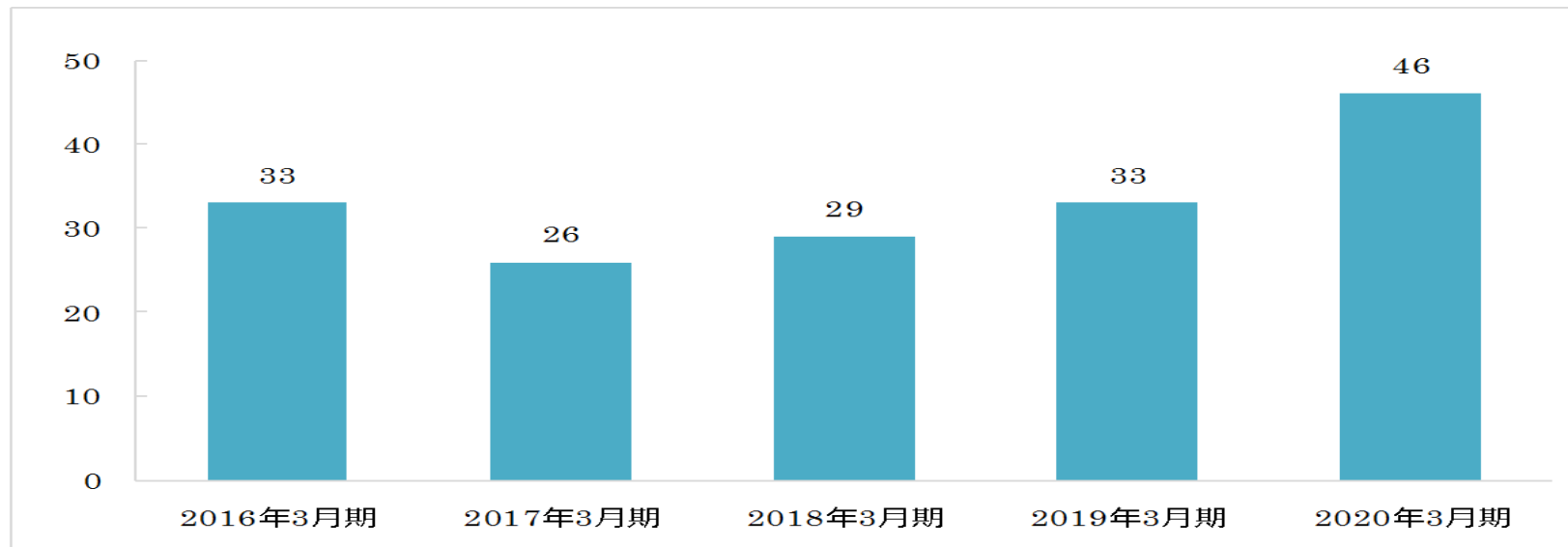
－ 不正会計等への対応

- ・ 不適切な会計処理等に関する適時開示を行った上場会社は増加の傾向にある。・・・会社の内部統制が十分に機能していない事例や、海外を含むグループ会社に対する管理が十分でない事例もみられている。
- ・ 被監査会社の内部統制を評価する際には、海外事業を含めた事業の特性や企業の置かれた環境を深く理解した監査手続の実施が一層重要となっているほか、内部統制の不備を発見した場合には、被監査会社に適時に報告することが求められる。

※この認識に基づいた検査上の対応については第3部で解説。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

図表Ⅱ-1 会計不正の公表会社数の推移（単位：社数）



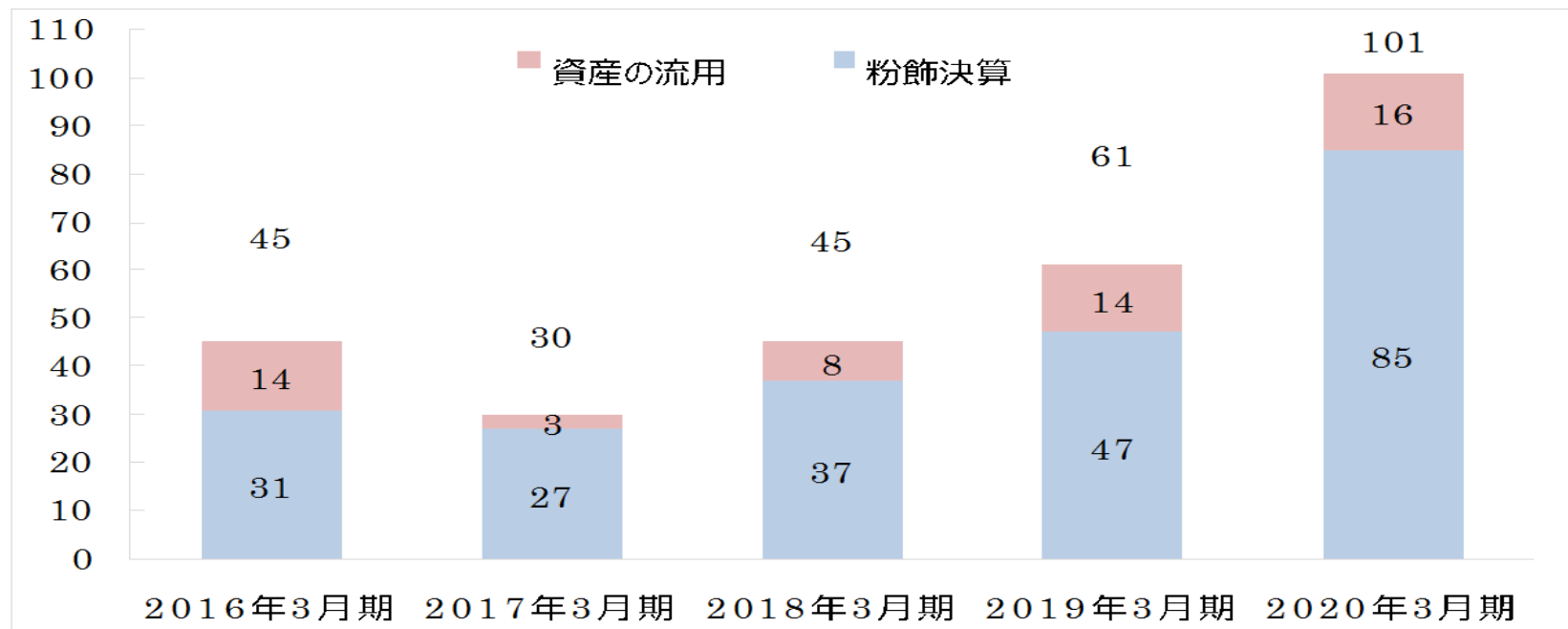
注：2020年3月期 46社のうち、8社は2020年3月末現在調査中であるため、今後数値は変更される可能性がある。

日本公認会計士協会・経営研究調査会資料第7号「上場会社等における会計不正の動向」
2020年、3頁。

なお、この調査では、2015年4月から2020年3月までに適時開示制度等で会計不正に関する公表のあった上場会社等167社について集計している。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

図表Ⅱ-2-1 会計不正の類型別の推移（単位：件数）

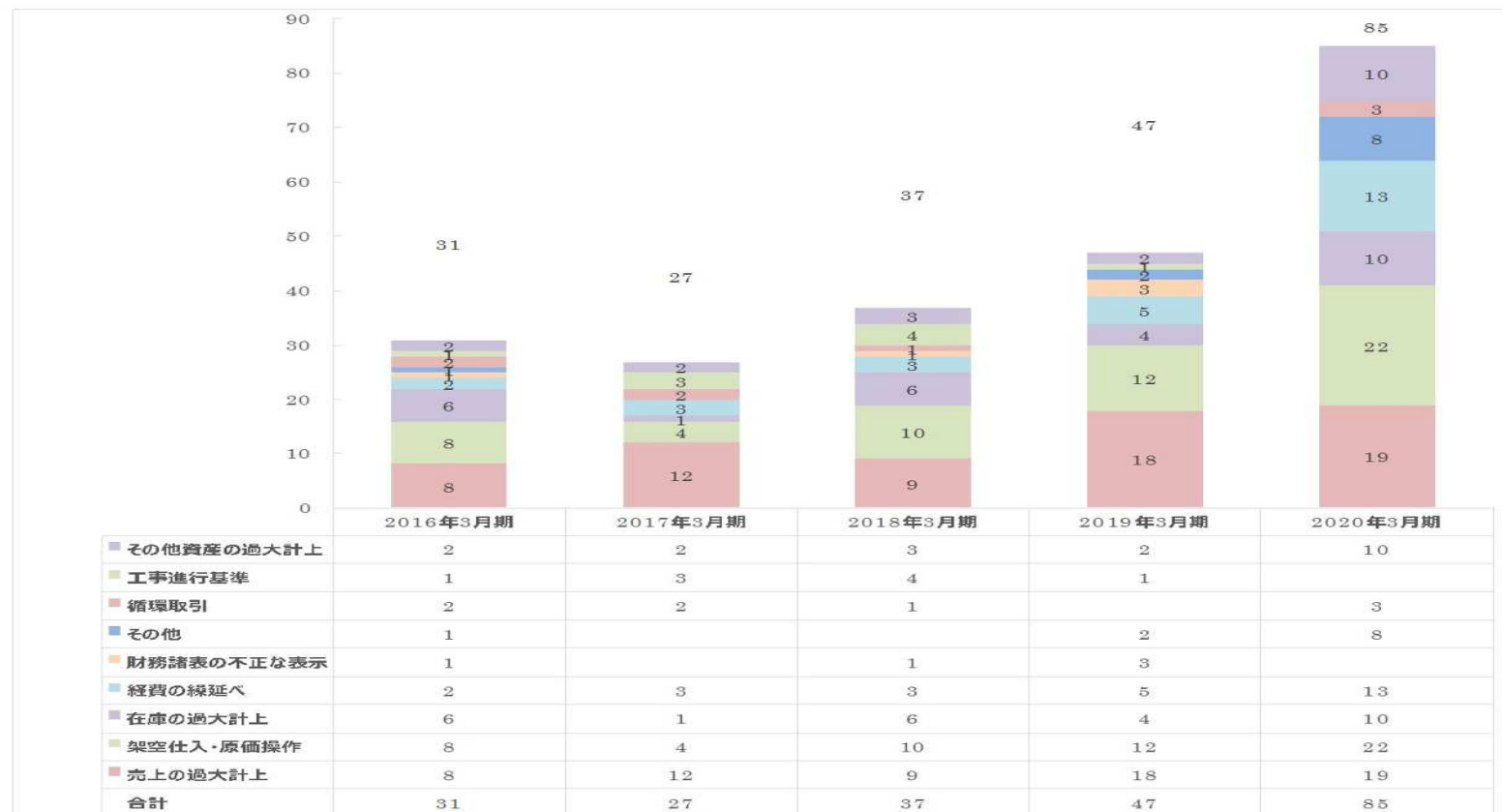


注：2020年3月期 46社のうち、8社は2020年3月末現在調査中であるため、今後数値は変更される可能性がある。

日本公認会計士協会・経営研究調査会資料第7号「上場会社等における会計不正の動向」
2020年、3頁。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

図表Ⅱ-2-2 粉飾決算の手口別の推移（単位：件数）

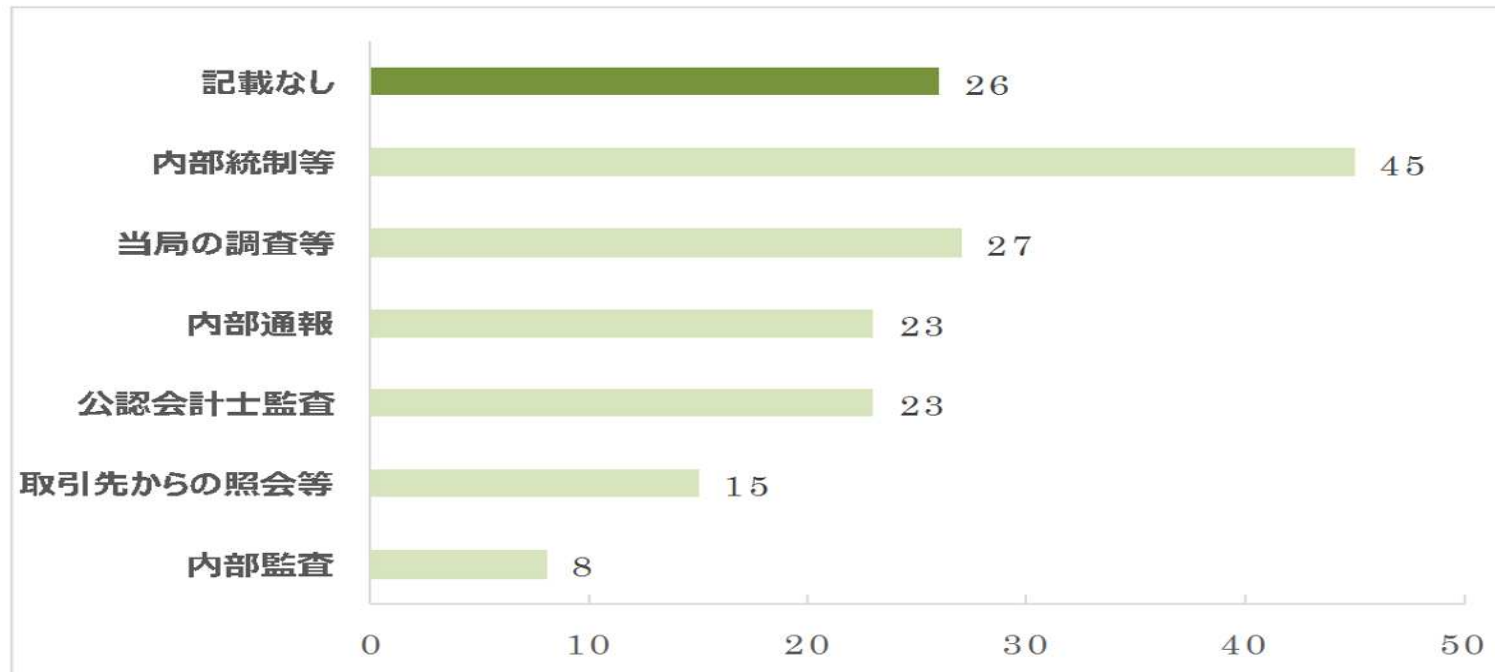


注：2020年3月期 46社のうち、8社は2020年3月末現在調査中であるため、今後数値は変更される可能性がある。

日本公認会計士協会・経営研究調査会資料第7号「上場会社等における会計不正の動向」
2020年、4頁。

IV. モニタリングの基本方針と基本計画

図表Ⅱ-5 会計不正の発覚経路（単位：社数）



注：当局の調査等には、税務調査や証券取引等監視委員会などの調査が含まれる。なお、2020年3月期46社のうち、8社は2020年3月末現在調査中であるため、今後数値は変更される可能性がある。

日本公認会計士協会・経営研究調査会資料第7号「上場会社等における会計不正の動向」
2020年、7頁。

V. 検査の実施状況

- 検査の頻度
 - 大手監査法人＝2年に1度、通常検査。通常検査の翌年にフォローアップ検査。
 - 準大手監査法人＝原則として3年に一度。
 - 中小規模監査事務所＝品質管理レビューの結果等を踏まえ、必要があると認める場合。

V. 検査の実施状況

- ・ 総合評価＝監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務の状況の評価結果に基づき、次の5段階に区分。
 - ① 「概ね妥当である」
 - 業務運営が良好と認められる場合。例えば、品質管理態勢及び個別監査業務の状況に不備がほとんど認められない場合。
 - ② 「妥当でない点がある」
 - 改善すべき点はあるが、業務運営が概ね良好と認められる場合。例えば、業務管理態勢や品質管理態勢、又は個別監査業務の状況に不備が認められるものの、重要な問題はない場合。
 - ③ 「妥当でないもの」
 - 業務運営が良好でないとして認められる場合。例えば、業務管理態勢や品質管理態勢、又は個別監査業務の状況に改善すべき重要な問題がある場合。
 - ④ 「妥当でなく業務管理態勢等を早急に改善する必要」
 - 業務運営が良好でないとして認められ、特に早急な改善が必要な場合。
 - ⑤ 「著しく不当なもの」
 - 品質管理態勢及び個別監査業務の状況に重大な不備が認められ、自主的な改善が見込まれない場合。

V. 検査の実施状況

図表Ⅱ-1-4 <直近5年間の検査の実施状況（着手日ベース）（単位：事務所数）>

年度/事務年度	H27	H28 (注1、2)	H29 (注2)	H30 (注2)	R元 (注2)
大手監査法人	2	4 (2)	4 (2)	4 (2)	4 (2)
準大手監査法人	1	2	2	1	2
中小規模監査事務所	6	5	3	5 (1)	3
外国監査法人等 (注3)	0	1	0	0	1
合計	9	12 (2)	9 (2)	10 (3)	10 (2)

(注1) 平成28年7月から事務年度に変更。なお、平成28事務年度は変更期であるため、平成28年4月から6月までの実績も含んでいる。

(注2) 括弧内はフォローアップ検査を実施した事務所数を内数として記載している。

(注3) 外国監査法人等については、2. 外国監査法人等関係 (51ページ) を参照のこと。

(審査会『令和2年版モニタリングレポート』、44頁)

V. 検査の実施状況

図表Ⅱ-1-5 <検査件数・検査官数・検査期間・個別監査業務選定数>

	大手 監査法人	準大手 監査法人	中小規模 監査事務所
検査件数（件）	8	7	15
平均検査官数（人）	9.1	6.7	5.1
平均検査期間（日）	143.3	132.0	112.7
平均個別監査業務選定数（社）	6.8	5.3	3.1

（注1）平成27年度～令和元事務年度の5年間に実施し、終了した検査が対象。外国監査法人等検査、機動的な検査、フォローアップ検査、意見申出のあった案件及び金融庁長官に勧告した案件は、通常の検査とは異なる手続を含むため除いている。

（注2）検査期間とは、検査実施日（予告を行う検査の場合は検査実施の通知日、無予告で行う場合は立入検査着手日）から検査結果通知日までの間（暦日ベース）をいう。

（審査会『令和2年版モニタリングレポート』、44頁）

V. 検査の実施状況

図表Ⅱ-1-9 <平成28～令和元事務年度検査における総合評価の状況（単位：事務所数）>

区分（総合評価）	大手監査法人、 準大手監査法人	中小規模 監査事務所
概ね妥当である	-	-
妥当でない点がある	9	3
妥当でないもの	5	4
妥当でなく業務管理態勢等を 早急に改善する必要	-	3
著しく不当なもの	-	4

（注）平成28事務年度から令和元事務年度の間に検査を着手し終了した監査事務所

（審査会『令和2年版モニタリングレポート』、49頁）

第2部

外部監査、監査役等の監査及び 内部監査それぞれの役割

公認会計士・監査審査会
常勤委員
松井 隆幸

構成

- I. 監査役の監査と財務諸表における不正
- II. 内部監査と財務諸表における不正
- III. 三様監査の関係
- IV. 実態調査から
- V. 新型コロナウイルス感染症の影響

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 会社法における監査役の役割
 - 取締役の職務の執行を監査し、監査報告を作成する機関。（第381条1項）
 - 監査範囲は、**会計監査を含む**会社の業務全般に及ぶ。
 - 取締役の**不正の行為、法令・定款違反等**を取締役（会）に報告する義務。（第382条）
 - 各自が独立して監査権限を行使する（独任性）。

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

	監査役	監査等委員	監査委員
立場	監査役	取締役（他の取締役とは区分して選任）	取締役
任期	4年	2年	1年
主な職務	<ul style="list-style-type: none"> ・取締役の職務の執行の監査・監査報告 ・会計監査人の選任等の議案の内容決定 	<ul style="list-style-type: none"> ・取締役の職務の執行の監査・監査報告 ・会計監査人の選任等の議案の内容決定 ・監査等委員以外の取締役の選任等についての意見 	<ul style="list-style-type: none"> ・取締役及び執行役の職務の執行の監査・監査報告 ・会計監査人の選任等の議案の内容決定
調査権	各監査役	選定された監査等委員	選定された監査委員
常勤者	必須	任意	任意

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 会社法における監査役の権限と義務
 - 調査権＝取締役や経営者に報告を求め、自ら業務・財産を調査する権限（第381条2項）
 - 子会社調査権（第381条3項）
 - 取締役会出席権（義務）（第383条1項）
 - 株主総会への報告義務（第384条）
 - 差し止め請求及び会社代表（第385条・第386条）
 - 会計監査人の選任等に関する議案の内容決定権（第344条）
 - 会計監査人の解任権（第340条）
 - 会計監査人から報告を受ける権限・報告を求める権限（第397条）
 - 会計監査人の報酬の同意権（第399条）
 - 会計監査人の監査報告内容の通知を受ける権限（会社計算規則130条）
 - 会計監査人の職務遂行に関する事項の通知を受ける権限（会社計算規則第131条）

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 監査役監査報告の内容（会社法施行規則129条）
 - ✓ 監査役監査の方法及び内容
 - ✓ 事業報告及びその附属明細書が法令・定款に従い当該会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見
 - ✓ 取締役の職務の遂行に関し、不正の行為又は法令・定款に違反する重大な事実があった時は、その事実
 - ✓ 監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨と理由
 - ✓ 業務の適正を確保する体制の決議の記載がある場合に、内容が相当でないときはその旨と理由
 - ✓ 財務・事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針が事業報告の内容となっている時は、当該事項についての意見
 - ✓ 監査報告日

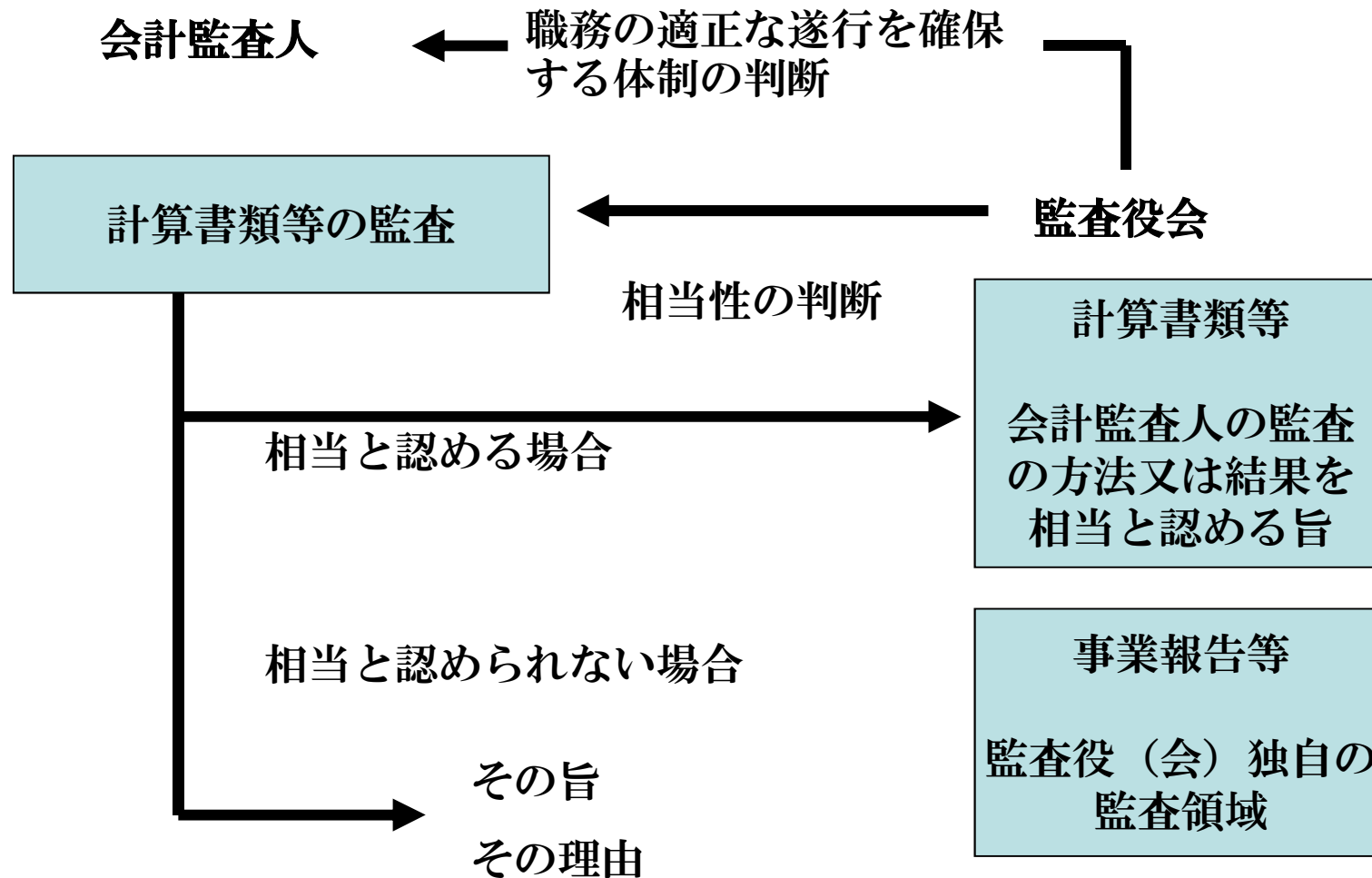
I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制（会社法施行規則100条）
 1. 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制
 2. 損失の危険の管理に関する規程その他の体制
 3. 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制
 4. 使用人の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制
 5. 当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 会計監査人設置会社の監査役監査報告の内容（会社計算規則127・128条）
 - ✓ 監査役監査の方法及び内容
 - ✓ 会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めるときは、その旨と理由
 - ✓ 重要な後発事象（会計監査報告の内容となっているものを除く）
 - ✓ 会計監査人の職務遂行が適正に行われることを確保するための体制に関する事項
 - ✓ 監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨と理由
 - ✓ 監査報告日

I. 監査役の監査と財務諸表における不正



I. 監査役の監査と財務諸表における不正

- 監査役の基本的職務（（公社）日本監査役協会「監査役監査基準」第21条2項）
 - ① 監査役は、取締役会決議その他における取締役の意思決定の状況及び取締役会の監督義務の履行状況を監視し検証しなければならない。
 - ② 監査役は、取締役が、**内部統制システムを適切に構築・運用しているか**を監視し検証しなければならない。
 - ③ 監査役は、取締役が会社の目的外の行為その他**法令若しくは定款に違反する行為**をし、又はするおそれがあると認めるとき、会社に著しい損害又は重大な事故等を招くおそれがある事実を認めるとき、会社の業務に著しく不当な事実を認めるときは、取締役に対して助言又は勧告を行うなど、必要な措置を講じなければならない。
 - ④ 監査役又は監査役会は、取締役から会社に著しい損害が発生するおそれがある旨の報告を受けた場合には、必要な調査を行い、取締役に対して助言又は勧告を行うなど、状況に応じ適切な措置を講じなければならない。

I. 監査役の監査と財務諸表における不正

• 金商法における監査役の役割

- 財務諸表を含む有価証券報告書等の作成は、取締役の重要な職務執行。監査役は、提出される報告書等に関連して取締役に**法令違反がないか**判断する役割。
- 外部監査人から**法令違反等の事実の発見に関する通知を受けた際**、適切に対応する責任。（監査証明府令第7条）
- 外部監査人と**財務諸表に関する不正についての協議**。（監査における不正リスク対応基準）
- 内部統制における統制環境の一部。（「内部統制実施基準」I 2（1））
- 内部統制における独立的評価の担い手。（「内部統制実施基準」I 2（5））
- 内部統制の担い手として、**外部監査人の評価を受ける立場**。

Ⅱ. 内部監査と財務諸表における不正

- 内部監査は、任意の機関であり、会社法等に規定はない。
- (一社) 日本内部監査協会「内部監査基準」1.0.1
 - ー 内部監査とは、組織体の経営目標の効果的な達成に役立つことを目的として、合法性と合理性の観点から公正かつ独立の立場で、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況を、内部監査人としての規律遵守の態度をもって評価し、これに基づいて客観的意見を述べ、助言・勧告を行うアシュアランス業務、および特定の経営諸活動の支援を行うアドバイザー業務である。
 - 監査基準委員会報告書610 10項の定義
 - 企業のガバナンス・プロセス、リスク管理及び内部統制の有効性を評価・改善するために、保証・助言活動を行う企業内部の機能をいう。

Ⅱ. 内部監査と財務諸表における不正

- 内部監査は、内部監査の実施過程において、「**違法、不正、著しい不当および重大な誤謬のおそれ**」に特に留意することが期待されている。
(「内部監査基準」3.2.2)
- 特に、リスク・マネジメントの評価に際しては「**組織体が不正リスクをいかに識別し、適切に対応しているか**」を評価するように期待されている。
(「内部監査基準」6.2.1 (4))
- 内部統制（コントロール）の目的には、「**財務および業務に関する情報の信頼性とインテグリティ**」（「内部監査基準」6.3.1 (1) ）が含まれる。

Ⅱ. 内部監査と財務諸表における不正

- **財務諸表における不正も、組織体の管理すべき不正リスク**であり、リスク・マネジメントや内部統制を評価し、また改善を提案するにあたり、内部監査人が検討すべき重要な課題である。
- 内部統制報告制度では、内部監査を内部統制における独立的評価を担う機能と位置付け。（「内部統制実施基準」Ⅰ2（5））
- 経営者による内部統制評価のための保証を提供することもあるとしている。（「内部統制実施基準」Ⅱ3（1））

Ⅲ. 三様監査の関係

- 財務諸表における不正は、外部監査、監査役等の監査及び内部監査の各監査において、**発見すべき対象**。
- 財務諸表の不正を防止すべき**内部統制**は、外部監査、監査役等の監査及び内部監査の各監査において、**評価すべき対象**。
 - 不正は、内部統制を通して発覚する場合が多い。
- 外部監査の観点からは、監査役等の監査及び内部監査は、内部統制の要素として評価すべき対象になる。

Ⅲ. 三様監査の関係

- 監査役等は、会社法上、会計監査人の監査の方法および結果の相当性判断、及び会計監査人の職務遂行が適正に行われることを確保するための体制が適切かを判断することを通し、会計監査を実施。
- そのため、会計監査人にかかわる多くの権限が付与されている。その中には、会計監査人からの伝達を義務付ける規定もある。

Ⅲ. 三様監査の関係

- 「監査基準」には、監査役等（第三 実施基準 一 基本原則7）や内部監査（第三 実施基準 四 他の監査人等の利用 3）に直接関連する規定がある。また、これらに対応する監査基準委員会報告書（260、610）も公表されている。
- 「監査に関する不正リスク対応基準」では、監査役等との連携を中心に、監査役等に係る規定を置いている。財務諸表の不正に関する監査基準委員会報告書（240）では、監査役等や内部監査に係る規定を置いている。
- 内部統制の評価に係る基準や監査基準委員会報告書でも、監査役等や内部監査に関する規定が存在する。

Ⅲ. 三様監査の関係

- コーポレートガバナンス・コード【原則3-2 外部会計監査人】
 - 外部会計監査人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていることを認識し、**適正な監査の確保に向けて適切な対応**を行うべきである。
 - 補充原則3-2② 取締役会及び**監査役会は、少なくとも下記の対応**を行うべきである。
 - (i) 高品質な監査を可能とする十分な監査時間の確保
 - (ii) 外部会計監査人からCEO・CFO等の経営陣幹部へのアクセス（面談等）の確保
 - (iii) 外部会計監査人と監査役（監査役会への出席を含む）、内部監査部門や社外取締役との十分な連携の確保
 - (iv) 外部会計監査人が不正を発見し適切な対応を求めた場合や、不備・問題点を指摘した場合の会社側の対応体制の確立

Ⅲ. 三様監査の関係

- 監査役等の立場から（（公社）日本監査役協会「会計不正防止における監査役等監査の提言」平成28年、Ⅱ1）
 - － 監査役等として、日常の経営監査、業務監査、会計監査を踏まえた、総合的な観点で会計不正防止に対応していくべきである。
 - － 監査役等、内部監査部門、会計監査人の三者間の連携に当たって、**監査役等は三様監査を統括する意識を持って、主体的な役割**を果たすべきである。また、監査役等、内部監査部門、会計監査人はそれぞれの役割を理解し、相互に改善点について意見交換を行うなど一定の緊張感を保ちながら、リスク・アプローチに必要なリスクの分析等において三様監査全体の実効性を高めるよう連携すべきであり、監査役等としても必要な情報を積極的に発信していくべきである。

Ⅲ. 三様監査の関係

- 内部監査の立場から（（一社）日本内部監査協会「内部監査基準」9.0.1）
 - － わが国の法律に基づく監査制度としては、金融商品取引法による公認会計士または監査法人の監査、会社法等による監査役または監査委員会の監査、会計監査人の監査・・・等々がある。これらの監査は、内部統制の適切な整備・運用を前提としている。内部監査は、**法定監査の基礎的前提としてのガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールを独立的に検討および評価することにより、法定監査の実効性を高める一方で、必要に応じて、法定監査の結果を内部監査に活用しなければならない。**これによって、内部監査と法定監査は相互補完的な関係を維持することができる。

IV. 実態調査から

- (公社) 日本監査役協会「会計不正防止における監査役等監査の提言」のためのアンケート調査から
 - 実施期間：平成28年4月26日～5月11日
 - 対象者：協会会員のうち証券取引所第一部上場企業会員
 - 回答数：440

会計監査に関連して、監査役会等としてどのような監査を実施していますか。(複数回答可)

		N=440	
		回答	%
1.	会計監査人の監査に依拠し、監査役会等としては、会計監査人の監査の方法とその結果の相当性について、会計監査人の品質管理体制や独立性等を踏まえて判断する。	422	95.9%
2.	監査役等が会計帳簿等の閲覧やチェックを直接行う。(重要なものに限定する場合も含まれます)	127	28.9%
3.	会計帳簿等のチェックは行わないが、監査役等のスタッフや内部監査部門の意見を聴取している。	159	36.1%
4.	その他	20	4.5%

IV. 実態調査から

直近の事業年度における、会計監査人との会合について、監査役会等として、並びに常勤・非常勤監査役等ごとに概ねの回数(一人当たりの平均値)をご入力ください。また、会合に費やした時間について、概ねの総時間数(一人当たりの平均値)をご記入ください。

N=440

		回答
監査役会等(監査役等全員)	回数(全体平均)	3.96回
	時間	3.36時間
	回数(「0回」の回答を除いた平均)	4.24回
	時間	3.60時間
常勤監査役等のみ	回数(全体平均)	5.75回
	時間	4.31時間
	回数(「0回」の回答を除いた平均)	7.07回
	時間	5.29時間
非常勤監査役等のみ	回数(全体平均)	0.36回
	時間	0.29時間
	回数(「0回」の回答を除いた平均)	4.26回
	時間	3.51時間

IV. 実態調査から

事業、業務、会計等のリスクに関する情報について、会計監査人と監査役会等の間で、どのように共有していますか。(時期に応じて、それぞれご回答ください)

N=440

(監査計画時)	回答	
	回答	%
1. リスク情報については、監査計画時に監査役会等及び会計監査人双方から情報を提供共有し、相互の監査計画に反映するようにしている。	291	66.1%
2. リスク情報については、監査計画時に会計監査人から報告を受けているが、監査役会等から提供はしていない。	115	26.1%
3. リスク情報については、監査計画時に監査役会等から提供しているが、会計監査人から報告は受けていない。	11	2.5%
4. その他	13	3.0%

(期中)	回答	
	回答	%
1. リスク情報については、期中において監査役会等及び会計監査人双方から情報を提供共有し、監査計画の進捗状況や、新しいリスク情報の発見を踏まえた相互の監査計画の変更など、適宜対応するようにしている。	310	70.5%
2. リスク情報については、監査計画の進捗状況や、新しいリスク情報の発見を踏まえて期中に会計監査人から報告を受けているが、監査役会等から提供はしていない。	100	22.7%
3. リスク情報については、監査計画の進捗状況や、新しいリスク情報の発見を踏まえて期中に監査役会等から提供しているが、会計監査人から報告は受けていない。	9	2.0%
4. その他	7	1.6%

(期末)	回答	
	回答	%
1. リスク情報については、監査計画作成時に想定したリスク及び期中に発見されたリスクへの対応状況について監査役会等及び会計監査人双方から情報を提供共有している。	314	71.4%
2. リスク情報については、監査計画作成時に想定したリスク及び期中に発見されたリスクへの対応状況について会計監査人から報告を受けているが、監査役会等から提供はしていない。	90	20.5%
3. リスク情報については、監査計画作成時に想定したリスク及び期中に発見されたリスクへの対応状況について監査役会等から提供しているが、会計監査人から報告は受けていない。	5	1.1%
4. その他	7	1.6%

IV. 実態調査から

不正の防止に向け、会計監査人と不正リスクに特に焦点を当てた連携をしていますか。(予定を含む)

N=440

	回答	%
1. 一般的な連携の中で対応しており、不正リスクに焦点を当てた特別な連携はしていない。	387	88.0%
2. 不正リスクに焦点を当てた連携を工夫している。	33	7.5%
3. その他	2	0.5%

監査役会等と会計監査人と内部監査部門三者による連携の方法や内容に関して、ご回答ください。

N=440

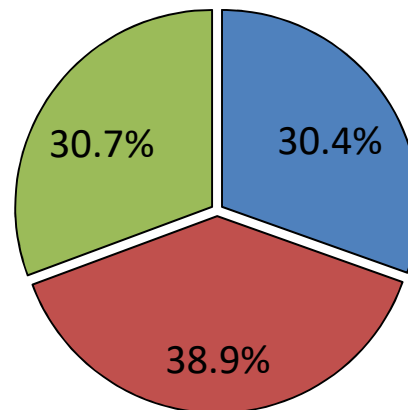
	回答	%
1. それぞれの監査計画について意見交換を行うとともに監査の実施状況についても必要の都度意見交換を行い、全体として効率性、実効性の高い監査が実現するよう連携している。	208	47.3%
2. 全体として効率性、実効性の高い監査が実現するようそれぞれの監査計画について意見交換を行っているが、監査の実施状況については特に意見交換はしていない。	80	18.2%
3. 定期的に意見交換をしているが、都度テーマを設定しており、特に監査計画や実施状況に焦点を当てているわけではない。	62	14.1%
4. 意見交換の機会是不定期で、都度テーマを決めている。	45	10.2%
5. その他	37	8.4%

IV. 実態調査から

- (一社) 日本内部監査協会「2017年 監査白書」平成31年
 - 実施期間 平成29年3月20日~4月21日
 - 対象者 内部監査が存在すると想定される組織
 - 有効回答数 1,593 うち上場会社978
(以下では、上場会社の回答を紹介)

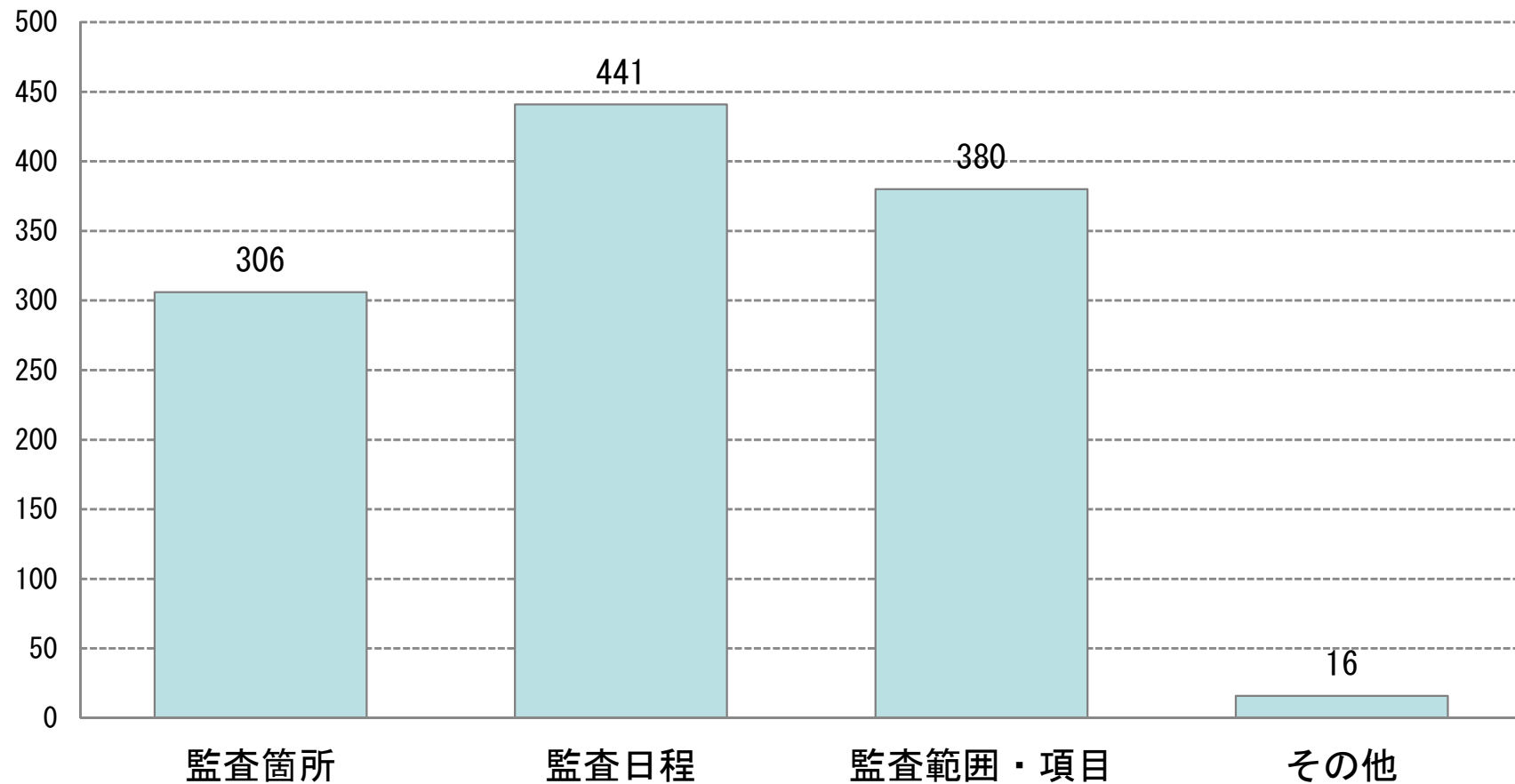
内部監査部門と会計監査人との監査業務上の調整

■ 調整する ■ 業務内容によって調整する ■ 調整しない



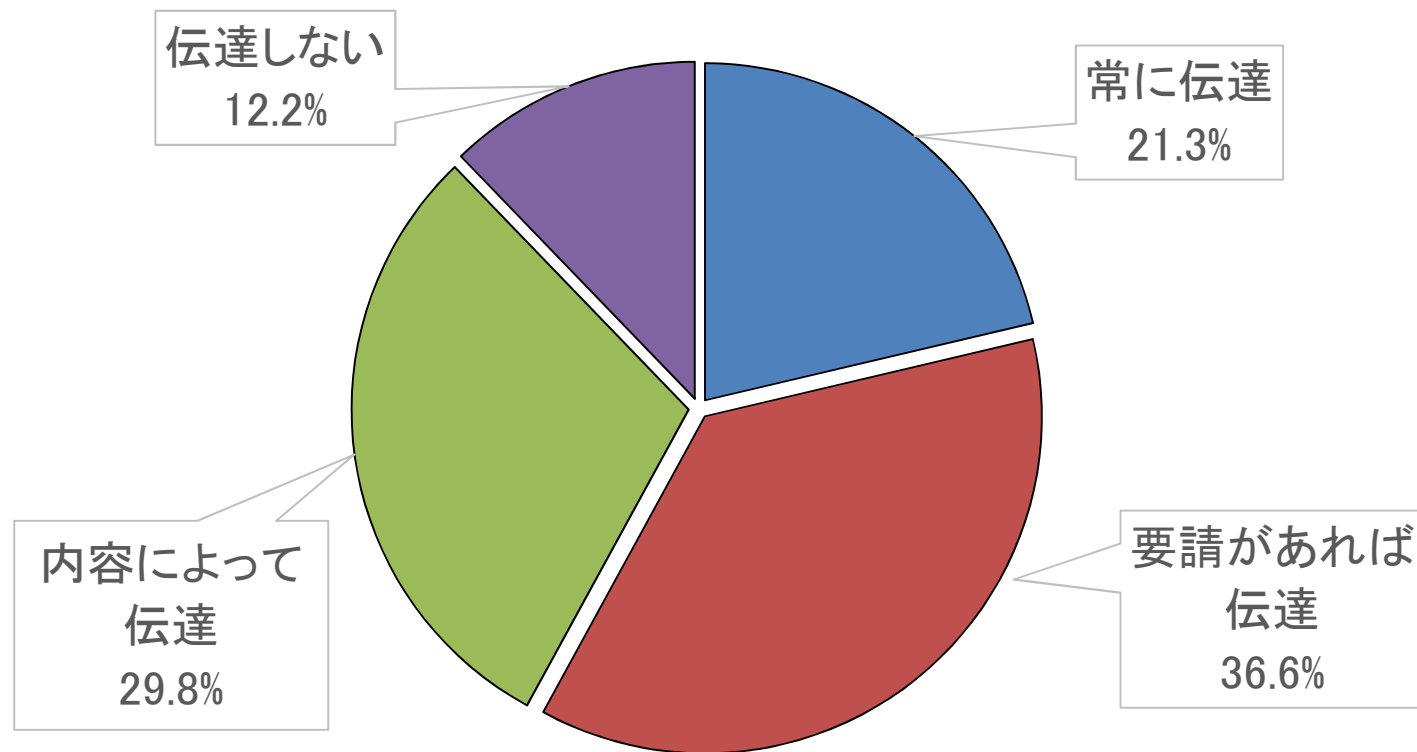
IV. 実態調査から

内部監査担当部門と会計監査人の調整項目（社数、回答559社）



IV. 実態調査から

内部監査結果の会計監査人への伝達



V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- **コロナ感染症の影響（6月末まで）**
 - － 人と人との接触の最小化、移動の制限
 - － 社会経済的影響の程度は不確実
- **監査法人の対応状況**
 - － 大手監査法人・準大手監査法人は、緊急事態宣言中、在宅勤務が原則。在宅比率は80%程度のところが多い。
 - － 緊急事態宣言解除後も、一定程度は、在宅勤務を維持。
 - － リモート会議システムを活用してコミュニケーション。

V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- 被監査会社の対応状況
 - － 会社によって対応はまちまち。大手監査法人からは、経理担当者が出勤している割合が高いとの回答。
 - － 決算発表を延期した会社は多いが、株主総会を延期した会社は少数。
- 制度的対応
 - － 日本公認会計士協会＝新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項
 - － 金融庁＝有価証券報告書等の提出期限延長の取扱い
 - － 法務省等＝定時株主総会の日程に関する対応
 - － 企業会計基準委員会＝会計上の見積りに係る新型コロナウイルス感染症の影響の考え方
 - － 「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会」設置

V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- 監査実施に関して想定された影響
 - 実地棚卸の立会、残高確認、海外構成単位の監査に制約
 - 証拠資料（契約書・領収書等）の入手に制約
 - 会計上の見積りの評価に限界
 - 継続企業的前提に関する不確実性を見極めが困難
 - 被監査側、監査チーム内及び審査担当者等とのコミュニケーションに限界
- 想定された影響への対応状況
 - 立会・確認＝一部、代替手続で対応したとの回答。確認について、一部の準大手監査法人から支障が出たとの回答。
 - 海外＝早めに対応したもので問題なかったとの回答がある一方で、東南アジアやインドなどで、決算作業の遅れが出たとの回答も複数あった。

V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- 証拠資料＝データ化して提供を受け、後日、一部を現物とチェックした等の回答が多い。監査法人が開発した多機能端末を被監査会社に貸与する事例もあった。
- 会計上の見積り＝影響は日々変化するうえ、被監査会社によりさまざまなので、対応が難しかった旨の回答が多い。企業会計基準委員会の議事概要で要請された仮定に関する追加情報の開示に関しては、被監査会社もどう開示すべきか悩んでいるが、監査人として開示を促すという旨の回答が比較的多く見られた。
- 継続企業の前提＝慎重に検討したが、重要な疑義のある会社が大きく増加したという状況にはないとの回答が多い。日本企業の多くがキャッシュリッチであったことが寄与したとの回答もあった。
- コミュニケーション＝リモート会議システムの活用により、概ね対応できた印象。リモート会議の方が、被監査側や海外構成単位の監査人とのコミュニケーションの頻度は高くなるとの回答もあった。

V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- ・ 財務諸表における不正の観点から、今後に向けての状況認識。
- ①不正リスクの増大の可能性×②不正の防止・発見能力の低下
 - ・ ①について
 - － 不正リスク要因
 - ・ 動機－利益の減少、過大な目標達成のプレッシャー
 - ・ 機会－会計上の見積りに係る不確実性、内部統制の無機能化
 - ・ 姿勢・正当化－過大な目標達成圧力への対応、責任転嫁
 - 不正リスク要因を適切に把握・評価し、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況に特に留意して、不正リスクシナリオを考慮することが必要。
 - 重要な虚偽表示の疑義が認められる場合には、不正リスクシナリオに直接対応した監査手続を実施することが重要。その際、入手する監査証拠の証明力を慎重に検討する必要がある。

V. 新型コロナウイルス感染症の影響

- ②について
 - 内部統制の無機能化＝内部けん制に基礎を置いた統制活動の無機能化、監査役等による監査や内部監査の不活発化
 - 電子媒体で入手した監査証拠の信頼性
 - リモート会議システムによるコミュニケーションの限界
 - 無機能化した統制活動の把握と対応要請、監査役等及び内部監査の状況把握と評価、必要に応じて助言
 - 改ざんを防ぐ統制の評価、不備があれば早期に指摘し、対応を要請
 - リモート下でのコミュニケーション能力の向上
- リモート下での新人教育の困難さを指摘する声が多くあった。

第3部 事例集からみた 財務諸表監査における注意事項

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. 不正リスク対応基準と監基報240・260の概要
2. 検査における重点検証事項
3. 事例の紹介
 - ①品質管理業務
 - ②個別監査業務
4. 原因分析

1. 不正リスク対応基準と 監基報240・260の概要

不正リスク対応基準

監査における不正リスク対応基準の設定について

(平成25年3月26日 企業会計審議会) より

経緯

- 不正による有価証券報告書の虚偽記載等不適切な事例が相次ぐ
- 公認会計士監査をより実効性のあるものにするとの観点から、不正に対応した監査手続等の検討を行い、監査基準等の所要の見直しを行う。
- 取締役の職務の執行を監査する監査役等と適切に連携を図っていくことが重要である。

不正リスク対応基準

基準の設定について

- 不正は他者を欺く行為を伴う意図的な行為であるために、監査人にとって、不正による重要な虚偽表示を発見できない可能性は、誤謬による場合よりも高くなる。
- 経営者不正が行われている場合には、内部統制が無効化される場合が多く、経営者不正による重要な虚偽表示を発見できない可能性は、従業員不正による場合よりも高い。
- 現行の監査基準では、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況等がある場合に、どのように対応すべきかが必ずしも明確ではなく、実務にばらつきが生じている。
- 不正リスクに対応した監査手続を明確化するとともに、一定の場合には監査手続をより慎重に実施することを求める基準を設定。

不正リスク対応基準

位置付け

- 監査基準及び品質管理基準とともに、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成する。
- 上場企業等 (※) の不正リスクへの対応に関し、監査基準及び品質管理基準に追加して準拠すべき基準である。

※金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業。ただし、非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業を除く。

不正リスク対応基準

不正リスク対応基準の構成

- 第一 職業的懐疑心の強調
- 第二 不正リスクに対応した監査の実施
- 第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

＜不正リスク対応基準の主な内容＞

第一 職業的懐疑心の強調

1. 監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持
- 2～4. 職業的懐疑心を発揮して、不正リスクを評価し、不正リスクに対応する監査手続を実施し、監査証拠を評価
5. 職業的懐疑心を高め、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し、対応手続を実施

不正リスク対応基準

第二 不正リスクに対応した監査の実施

1. 企業及び当該企業が属する産業における不正事例の理解
2. 不正リスクに関連する質問
3. 不正リスク要因を考慮した監査計画の策定
4. 監査チーム内の討議・情報共有
5. 不正リスクに対応する監査人の手続
6. 企業が想定しない要素の組み込み
7. 不正リスクに対応して実施する確認
8. 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価
9. 矛盾した監査証拠があった場合等の監査手続の実施
10. 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況

不正リスク対応基準

第二 不正リスクに対応した監査の実施

- 11～13. 不正による重要な虚偽の表示の疑義、疑義があると判断した場合の監査計画の修正、監査手続の実施
14. 専門家の業務の利用
15. 不正リスクに対応した審査
16. 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の審査
17. 監査役等との連携
18. 経営者の関与が疑われる不正への対応
19. 監査調書

不正リスク対応基準

第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

1. 不正リスクに対応した品質管理
2. 監査契約の新規の締結及び更新における不正リスクの考慮
3. 不正に関する教育・訓練
4. 不正リスクに対応した監督及び査閲
5. 不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報への対処
6. 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合等の専門的な見解の問合せ
7. 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査

不正リスク対応基準

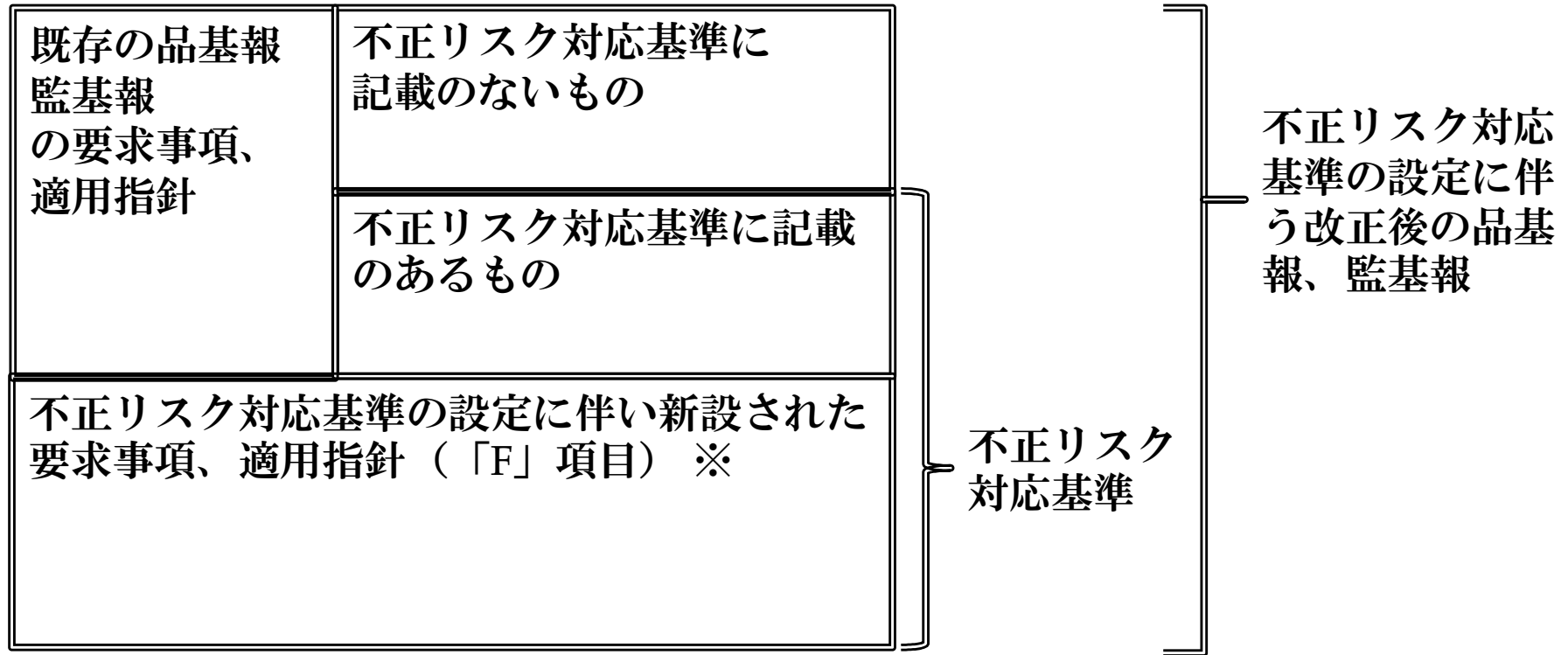
第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

8. 監査事務所内における監査実施の責任者の間の引継
9. 監査事務所間の引継
10. 不正リスクへの対応状況の定期的な検証

付録1 不正リスク要因の例示

付録2 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況の例示

不正リスク対応基準と監基報等との関係



※金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業を対象。ただし、非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業を除く。

監基報 240(財務諸表監査における不正)

範囲

- 財務諸表の監査における不正に関する実務上の指針を提供するもの
- 特に、監基報315と監基報330を、不正による重要な虚偽表示リスクに関してどのように適用すべきか記載

目的

- 不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること
- 評価された不正による重要な虚偽表示リスクについて、適切な対応を立案し実施することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手すること
- 監査中に識別された不正又は不正の疑いに適切に対応すること

監基報 240(財務諸表監査における不正)

要求事項

1. 職業的専門家としての懐疑心
2. 監査チーム内の討議
3. リスク評価手続とこれに関連する活動
4. 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価
5. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
6. 監査証拠の評価
- 6-2. 専門家の業務の利用
7. 監査契約の継続の検討
8. 経営者確認書
- 8-2. 審査

監基報 240(財務諸表監査における不正)

要求事項

9. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション
10. 適切な規制当局への不正の報告
11. 監査調書

適用指針

- 付録 1 不正リスク要因の例示
- 付録 2 不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示
- 付録 3 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例示
- 付録 4 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜職業的専門家としての懐疑心＞

第11項

監査基準委員会報告書200第14項に記載のとおり、監査人は、経営者、取締役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しなければならない。(A6項及びA7項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜監査チーム内の討議＞

第14項

監査基準委員会報告書315第9項は、監査チーム内で討議することと、討議に参加していない監査チームメンバーへ伝達する事項を決定することを要求している。この討議では、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のかについて、特に重点を置かなければならない。

監査チームメンバーは、経営者、取締役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、討議を行わなければならない。(A9項及びA10項参照)

(参考)監基報550 関連当事者

第11項

監査基準委員会報告書315第9項及び監査基準委員会報告書240第14項で要求されている監査チーム内の討議では、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。(A8項及びA9項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価＞

第25項

監査人は、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ければならない。

監査人は、収益認識に関する推定を適用する状況にないと結論付け、そのため収益認識を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別していない場合には、第46項に従い監査調書を作成しなければならない。(A26項からA28項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜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応する監査人の手続＞

第29項

監査人は、監査基準委員会報告書330第5項に記載のとおり、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応じて、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。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。(A35項からA38項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜経営者による内部統制の無効化に係るリスク対応手続＞

第31項

監査人は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、以下の監査手続を立案し実施しなければならない。

- (1) 総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証するために以下の手続を立案し実施すること。(A39項からA42項参照)
 - ① 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問すること。
 - ② 期末時点で行われた仕訳入力及び修正を抽出すること。
 - ③ 仕訳入力及び修正を監査対象期間を通じて検証する必要性を考慮すること。

(参考) 監基報330 評価したリスクに対応する監査人の手続

第19項

監査人は、財務諸表作成プロセスに関連する実証手続に、以下の手続を含めなければならない。

- (1) (略)
- (2) 財務諸表作成プロセスにおける重要な仕訳及びその他の修正を確かめること。(A51項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

第31項

- (2) 経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかを検討し、偏向の発生している状況が、もしあれば、不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうか評価するために以下の手続を実施すること。(A43項からA45項参照)
- ① 財務諸表に含まれる会計上の見積りにおける経営者の判断及び決定が、個々には合理的であるとしても、不正による重要な虚偽表示リスクとなるような経営者の偏向が存在する可能性を示唆するものかどうかを評価すること。示唆している場合には、会計上の見積りを全体として再評価すること。
 - ② 過年度の財務諸表に反映された重要な会計上の見積りに関連する経営者の仮定及び判断に対して、遡及的に検討すること。

(参考)

A43. 経営者は、財務諸表の作成に際して、重要な会計上の見積りに影響する多くの仮定又は判断を行うこと及び継続して見積りの合理性を監視することに責任がある。不正な財務報告は、会計上の見積りに関する意図的な虚偽表示によって行われることが多い。例えば、企業の業績と収益力に関して財務諸表の利用者を欺く目的で、利益の平準化又は目標利益水準を達成するために、引当金等が全て過少又は過大表示されることがある。

監基報 240(財務諸表監査における不正)

第31項

(3) 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について、取引の事業上の合理性(又はその欠如)が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価すること。(A46項参照)

(参考)

A46. 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。

監基報 240(財務諸表監査における不正)

<虚偽表示の識別>

第34項

監査人は、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どうかを評価しなければならない。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なければならない。(A49項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

第35項

監査人は、重要であるかどうかにかかわらず、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正に起因するものであるか又はその可能性があり、経営者(特に上級経営者)が関与していると考えるときには、不正による重要な虚偽表示リスクに関する評価と、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲への影響を再評価しなければならない。さらに、監査人は、それまでに入手した証拠の証明力を再検討する場合、従業員、経営者又は第三者による共謀の可能性も検討しなければならない。(A50項参照)

監基報 240(財務諸表監査における不正)

＜不正による重要な虚偽表示の疑義＞

第F35－2項

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(付録4参照)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どう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ければならない。(FA50-3項参照)

付録4 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示 (見出しのみ抜粋)

1. 不正に関する情報
2. 留意すべき通例でない取引等
 - (1) 不適切な売上計上の可能性を示唆する状況
 - (2) 資金還流取引等のオフバランス取引の可能性を示唆する状況
 - (3) その他
3. 証拠の変造、偽造又は隠蔽の可能性を示唆する状況
4. 会計上の不適切な調整の可能性を示唆する状況
5. 確認結果
6. 経営者の監査への対応
7. その他

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

範囲

- 監査役等とのコミュニケーションに関する実務上の指針を提供するもの

目的

- 監査人の責任、計画した監査の範囲とその実施時期の概要について、監査役等と明確にコミュニケーションを行うこと
- 監査に関連する情報を監査役等から入手すること
- 財務報告プロセスを監視する監査役等の責任に関連し重要と考えられる監査上発見した事項について、監査役等に適時に伝達すること
- 監査役等と連携して有効な双方向のコミュニケーションを行うこと

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

要求事項

1. 監査役等
2. コミュニケーションを行うことが要求される事項
 - (1) 財務諸表監査に関連する監査人の責任
 - (2) 計画した監査の範囲とその実施時期
 - (3) 監査上の重要な発見事項
 - (4) 監査人の独立性
 - (5) 品質管理のシステムの整備・運用状況

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

要求事項

3. コミュニケーション・プロセス

- (1) コミュニケーション方法の決定
- (2) コミュニケーションの方法
- (3) コミュニケーションの実施時期
- (4) コミュニケーションの適切性

4. 監査調書

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

第14項

監査人は、以下について、監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。

(A16 項及びA17項参照)

(1) 会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の表示及び注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解

監査人は、会計実務が、適用される財務報告の枠組みの下で受入可能であるが、企業の特定の状況においては最適なものではないと考える場合は、その理由を監査役等に説明しなければならない。(A18項及びA19項参照)

(2) 監査期間中に困難な状況に直面した場合は、その状況(A20項参照)

(3) 監査の過程で発見され、経営者と協議したか又は経営者に伝達した重要な事項(A21項参照)

(4) 監査人が要請した経営者確認書の草案

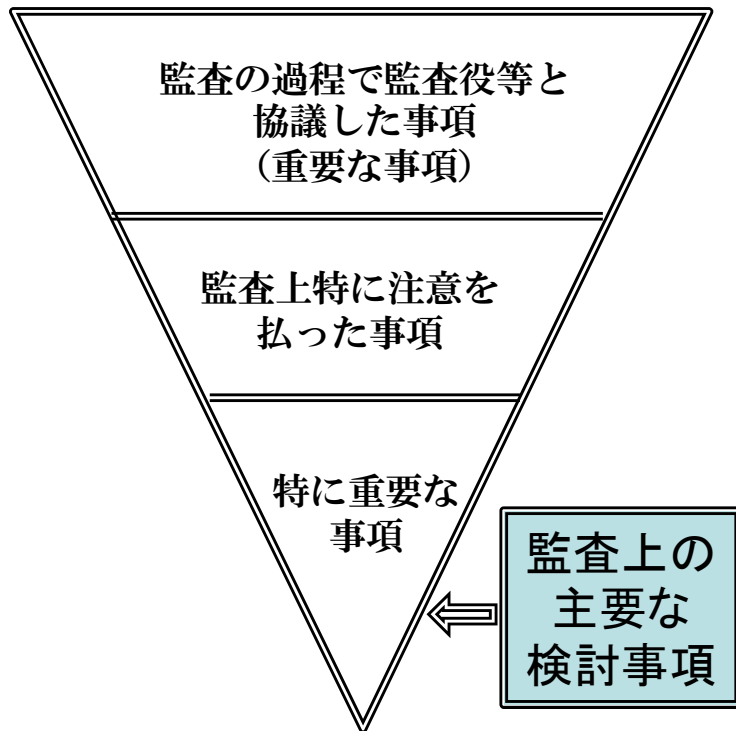
(5) 監査報告書の様式及び内容に影響を及ぼす状況(A22項及びA23項参照)

(6) 監査の過程で発見され、監査人が、職業的専門家としての判断において財務報告プロセスに対する監査役等による監視にとって重要と判断したその他の事項(A24項参照)

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

監査上の主要な検討事項の決定プロセス

(参考) 「監査基準の改訂について」 (平成30年) より



監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、

- ・ 特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
- ・ 見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度
- ・ 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響

等について考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、当該決定を行った事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み、「監査上の主要な検討事項」として決定することとなる。

監査人は、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定段階から監査の過程を通じて監査役等と協議を行うなど、適切な連携を図ることが求められており、「監査上の主要な検討事項」は、そのような協議を行った事項の中から絞り込みが行われ、決定されるものである。

日本公認会計士協会監査基準委員会研究報告第6号
「監査報告書に係るQ&A」から引用

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

第16項

監査人は、少なくとも以下のいずれかに該当する監査の場合は、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要を監査役等に書面で伝達しなければならない。これには、規制当局又は日本公認会計士協会による懲戒処分等の内容、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果が含まれる。

- ・ 公認会計士法上の大会社等の監査
- ・ 会計監査人設置会社の監査
- ・ 信用金庫、信用協同組合及び労働金庫の監査

2. 検査における重点検証事項

令和2事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

検査基本計画

以下の観点を重視し、監査事務所の規模や態様に応じた検査を行う。

- 監査事務所の業務管理態勢や品質管理態勢が、組織の規模や特性等に応じた適切なものとなっているか
- トップを含む経営層の品質管理に係る認識や対応が監査事務所の業務管理態勢等にどのような影響を与えているか
- 監査実施者が監査基準等の規程の趣旨や内容を理解した上で職業的懐疑心を発揮し監査手続を実施しているか

令和2事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

検査基本計画（中小規模監査事務所の場合）

- トップ及び社員の品質管理に対する認識、関与状況、組織の一体性などを含む業務管理態勢等の検証
- 被監査会社のリスクに対応できる十分かつ適切な経験及び能力を含めた監査資源の検証
- 職業的懐疑心が発揮されているかの観点から、特に収益認識及び会計上の見積りに係る監査手続並びに不正リスク評価等の検証
- 経営者等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、監査実施者への指導・監督状況、専門家の利用の状況、これまでのモニタリングを通じて把握した業界横断的な問題についての対応状況の検証

令和2事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

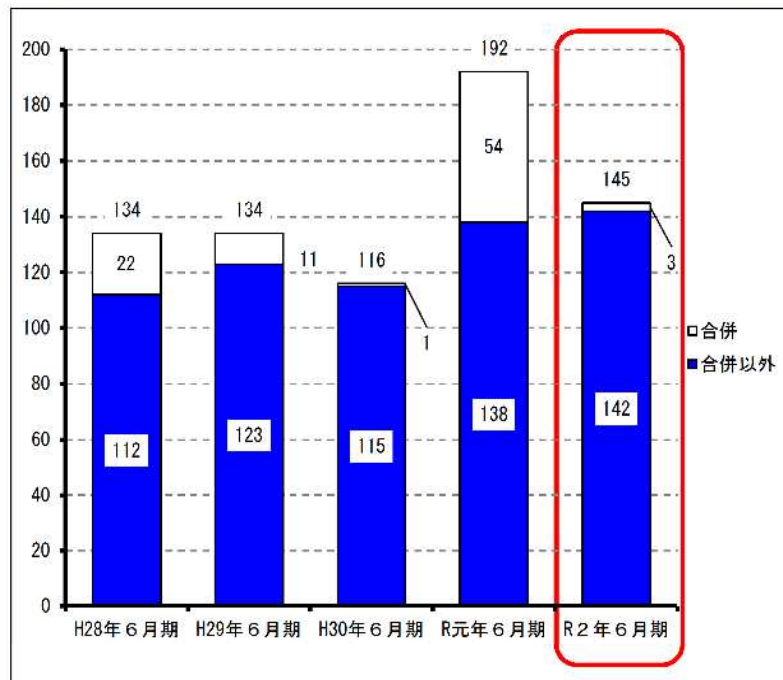
検査基本計画（中小規模監査事務所の場合）

- ・ 大規模上場会社又はリスクの高いと思われる上場会社に関する監査契約の新規の締結における経緯、リスク評価の適切性や監査実施態勢の検証
- ・ 監査における不正リスク対応基準への対応状況の検証
- ・ グループ監査において、特に海外に所在する構成単位の監査人とのコミュニケーション等の状況の検証
- ・ 品質管理レビューによる指摘等に対する改善状況の検証
- ・ 監査補助者やIT 専門家等の教育・訓練、人材育成の状況
- ・ KAM など会計監査に関する情報充実に係る対応状況
- ・ 財務諸表監査における内部統制の評価及び内部統制監査の状況の検証

会計監査人の異動状況

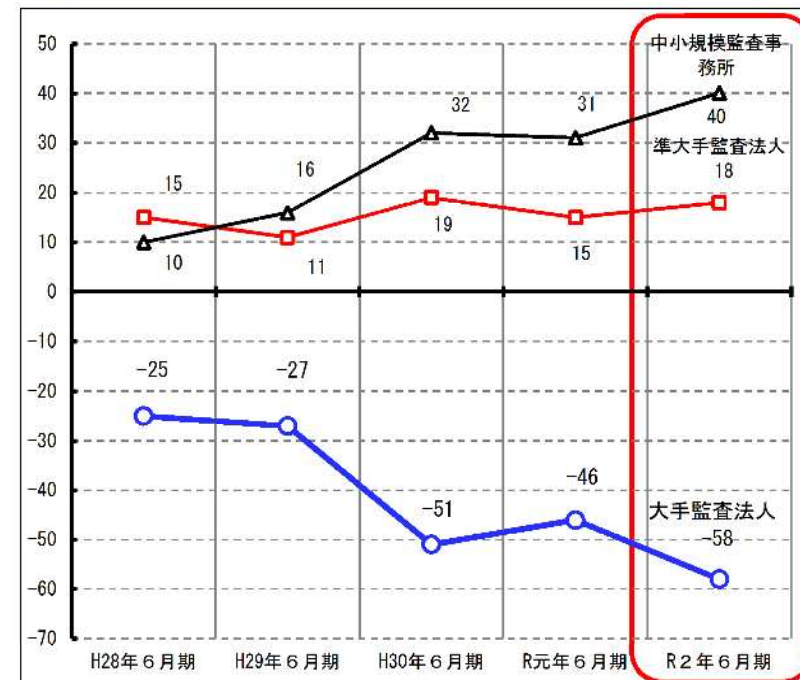
- 会計監査人異動件数は、合併による異動の影響を除き、過去5年間で最多
- 大手監査法人から、より規模の小さい監査事務所への異動傾向が継続

監査事務所を変更した上場国内会社数の推移
(単位：件)



(注) 各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人が決定している会社数を集計

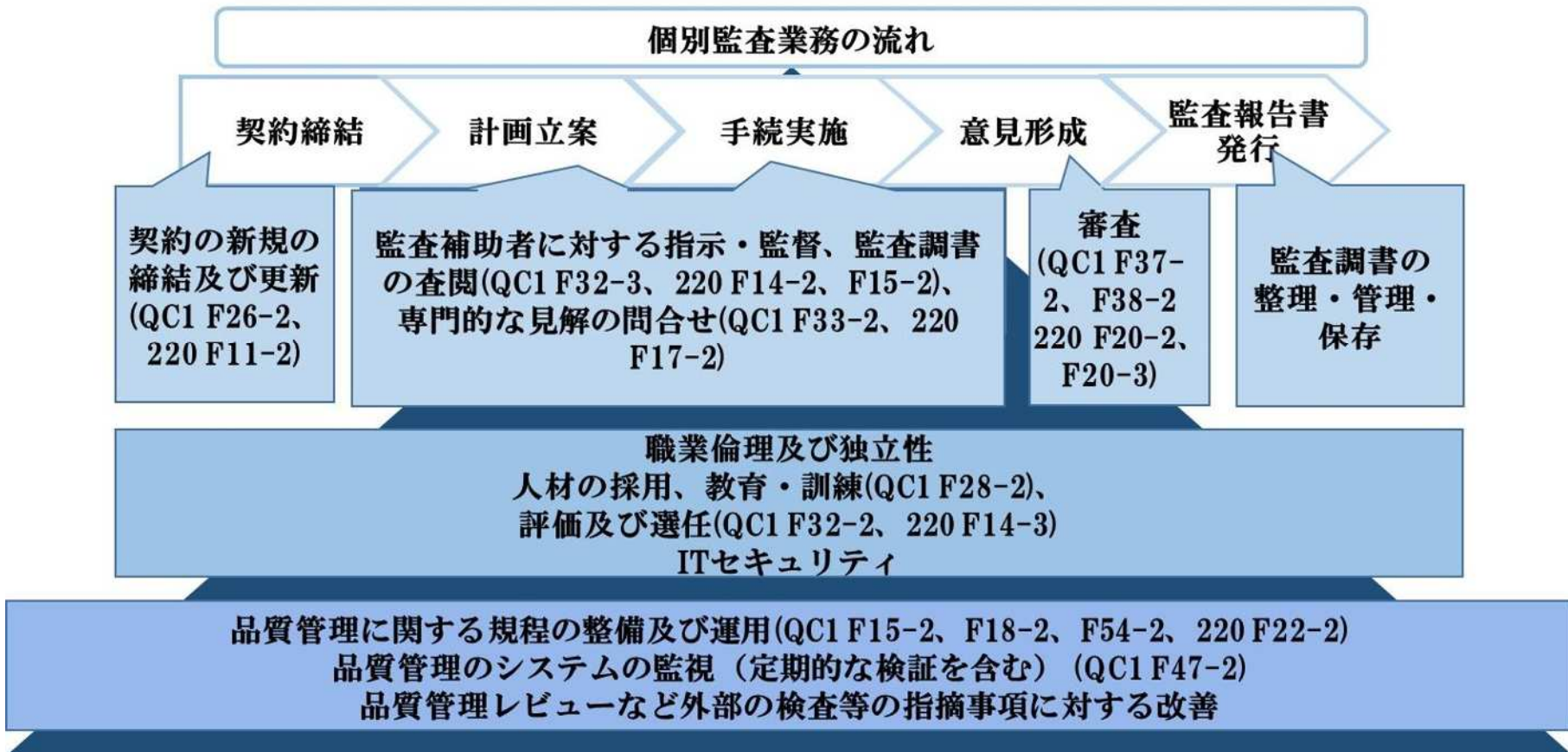
監査事務所の規模別の異動状況
(単位：件)



(注) 件数は純増減

3. 事例の紹介 (品質管理業務、個別監査業務)

品質管理態勢と個別監査業務の関係



3. 事例の紹介

① 品質管理業務

契約の新規の締結及び更新

監査契約の新規の締結時におけるリスク評価手続

当監査法人は、「品質管理規程」において、関与先の誠実性を検討し、監査契約の新規の締結に影響を及ぼす重要事項がない場合にのみ、監査契約を締結すると定めている。

業務執行社員予定者は、取締役管理部長に対する面談を通じて、経営者の誠実性を評価したとしている。

しかしながら、業務執行社員予定者は、取締役管理部長との面談メモに取締役管理部長の誠実性を評価するための情報を記載しておらず、評価手続を実施していない。また、業務執行社員予定者は、取締役管理部長以外の経営者、主な株主、監査役等の誠実性を評価していない。

(品基報第1号第25・26・F26-2・27項、監基報220第11・F11-2・12項)

(監査事務所検査結果事例集 (令和2事務年度版) P.46 (事例1①))

契約の新規の締結及び更新

監査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、被監査会社の経理を主に1人の担当者が実施しているという脆弱な経理体制を契約リスクとして識別していないことや、新規契約の検討対象会社が過去に不正を行っていたという契約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。

（品基報第1号第14・25・26・F26-2項、監基報220第11・F11-2項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.46（事例1③））

契約の新規の締結及び更新 (求められる対応)

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する必要がある。

特に、契約リスクの評価等の手続については、関与先の誠実性や被監査会社のリスク情報等の把握した情報を基に契約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、新規の契約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。

教育・訓練

当監査法人は、研修の内容を講師として指名した社員が決定することとしており、監査基準に関する社員及び職員の理解度に応じた内容の研修を行うことを指示していない。特に、監基報240「財務諸表監査における不正」の研修を十分に実施していないなど、被監査会社の不正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。

(品基報第1号第28・F28-2)

(監査事務所検査結果事例集 (令和2事務年度版) P.52 (事例2①))

教育・訓練 (求められる対応)

監査実施者の教育・訓練に当たり、各監査実施者（非常勤や無資格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の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。

3. 事例の紹介

② 個別監査業務

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・準大手監査法人、中小規模監査事務所を問わず不備は発生している。
- 令和元事務年度において、不正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の検討、収益認識における不正リスクへの対応などで不備を指摘している。

不正リスクの識別と評価（事例）

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。

（監基報240第14項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.83（事例2））

不正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

監査チームは、被監査会社の収益が物品販売、役務収益及び不動産事業という複数の取引形態から構成されていることを把握している。

しかしながら、監査チームは収益認識全般に不正リスクを認識しており、各々の収益の取引形態に関連してどのような不正リスクが発生するかを評価していない。加えて、役務収益については、不正リスクを識別しているにもかかわらず、関連する内部統制を理解していない。

（監基報240第25・26項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.83（(2)事例①））

不正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

監査チームは、広告業を営む被監査会社の収益認識に関し、被監査会社の業績に与える影響を勘案し一件当たりの契約額が一定の金額を超える収益に対し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、不正リスクの有無について、収益の種類等ではなく特定の金額を基準にして判断することの合理性を十分に検討していない。

（監基報240第25・46項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.83（(2)事例②））

不正リスクへの対応（事例）

収益認識における不正リスクへの対応

監査チームは、収益の期間帰属に関して不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、期末日前後1週間の販売取引からサンプルを抽出し、納品書、受領書等との突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、期末日前後1週間の取引からサンプルを抽出することについて、不正リスクに対応した監査手続として十分であるかを検討していない。

（監基報240第29項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.86（事例3②））

不正リスクへの対応（事例）

仕訳テスト

- 「異常な」及び「異例な」等を仕訳の抽出条件としているが、不正リスクシナリオの特定を行っていないために抽出条件の具体的な内容を定義していない。
- 「多額な仕訳」として、一定金額以上の仕訳を抽出しているが、不正による重要な虚偽表示を識別するための手続として当該金額以上の仕訳を抽出することが適切であるかを検討していない。
- 抽出した仕訳について、当該仕訳の摘要の記載内容を確認することをもって異常性がないと判断するのみであり、詳細テストを実施する必要性を検討していない。

（監基報240第31項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.84（事例1①））

不正リスクへの対応（事例）

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。

（監基報540第8項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.119（事例3））

不正リスクへの対応（事例）

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。

（監基報240第31項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.85（事例2①））

不正リスクへの対応（事例）

関連当事者取引における不正リスクへの対応

被監査会社は、過去に特定のグループ会社に転籍させていた従業員を、当期において再度自社の従業員として受け入れるとともに、当該従業員を当該グループ会社へ派遣する契約を新たに締結することで、多額の利益を計上している。監査チームは、当該派遣契約について、通例ではない取引等として、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別し、被監査会社の取締役への質問等を実施した結果、今後同様の行為は原則として行わないが、企業グループ内にある会社の危機的状況を回避するための緊急避難的な場合には実施する可能性があるという回答を得ている。

しかしながら、監査チームは、当該通例ではない取引等の経済合理性を十分に検討していない。

（監基報240第F11-2・32-2・F35-2項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.89（事例4②））

不正リスクへの対応（事例）

確認

監査チームは、工事進行基準を適用している受注制作のソフトウェア取引について、不正リスクを識別しており、リスク対応手続として当該取引の契約額につき確認状を発送、回収している。

しかしながら、監査チームは、回収した確認状が代表者ではない個人名及び個人印で回答されている状況において、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたかについて十分に評価していない。

（監基報505第9・15項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.106（事例1））

不正リスクへの対応（事例）

内部統制の整備・運用状況の不備の評価

監査チームは、被監査会社の受発注システム及び原価計算システムに関して、各ユーザー別のID及びパスワード設定といった管理機能がないことを認識し、ITに係る全般統制の不備としている。

しかしながら、監査チームは、当該ITに係る全般統制の不備がITに係る業務処理統制及び財務諸表監査に与える影響について検討していない。

（監基報315第30項、IT委員会実務指針第6号第53項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.147（事例1））

不正リスクへの対応（事例）

虚偽表示に対する内部統制の評価

監査チームは、構成単位の財務諸表監査の過程で発見された棚卸資産に係る虚偽表示に関して、当該虚偽表示は修正済であり、当該虚偽表示は内部統制の不備に起因するものであるが重要な不備ではなく、構成単位の経営者は直ちに不備の是正措置を講じていることから、重要な不備ではないとする構成単位の監査人の判断は妥当としている。

しかしながら、監査チームが実施した不備の評価手続には以下の不備がある。

- ・ 不備があった内部統制を具体的に特定していない。
- ・ 当該不備が開示すべき重要な不備に該当するかどうかについて、当該不備が影響を及ぼす勘定科目、当該不備の発生可能性等を検討していない。（次頁へ）

不正リスクへの対応（事例）

虚偽表示に対する内部統制の評価

（前頁より）

- ・ 構成単位の経営者が講じた内部統制の不備の是正措置の内容を把握していない。
- ・ 経営者評価において、当該不備をどのように評価しているか確認していない。

（監基報265第6・7項、監査・保証実務委員会報告第82号第44項）

（監査事務所検査結果事例集（令和2事務年度版）P.147（事例3））

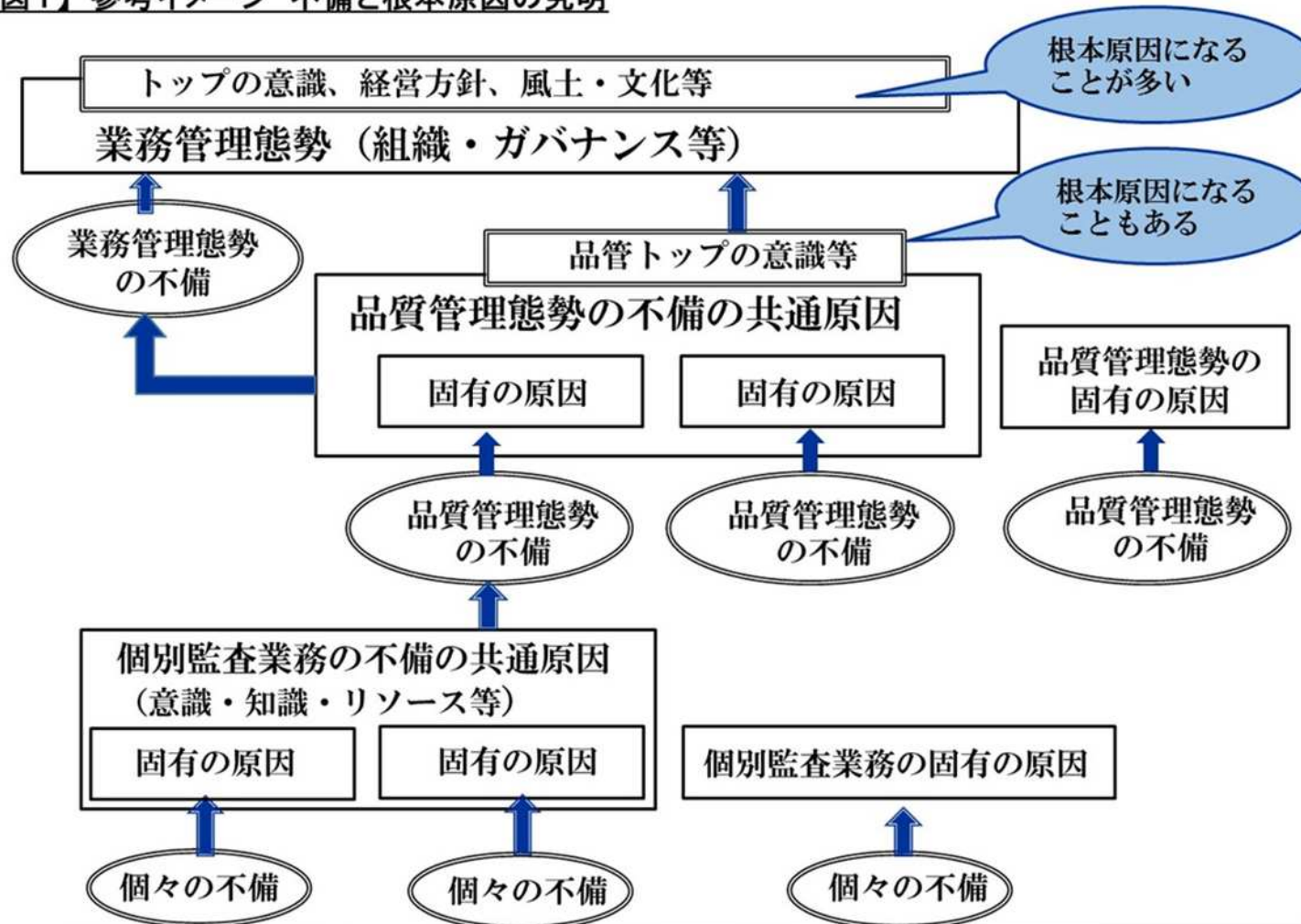
求められる対応

- 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。
- 監査計画の策定に当たり、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。
- 不正リスク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。

4. 原因分析

監査事務所に求められる対応

【図1】 参考イメージ 不備と根本原因の究明

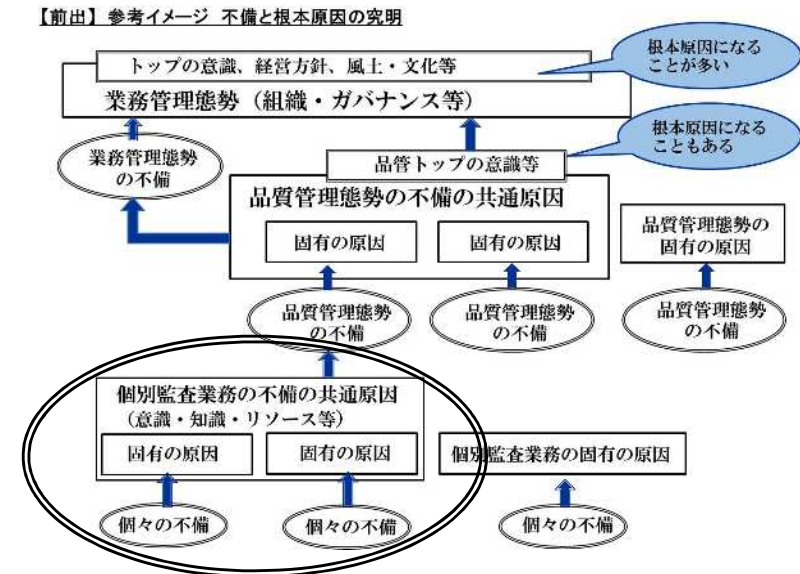


根本原因の究明のプロセス例

(①個別監査業務の不備の共通原因の究明)

- 個別監査業務の不備は、
監査チームが不正リスクについて監査の基準の求める水準を十分に理解していない
といった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。

(監査事務所検査結果事例集 (令和2事務年度版)
P.10 [中小規模監査事務所] 事例1)



根本原因の究明のプロセス例

(②品質管理態勢の不備の共通原因の究明)

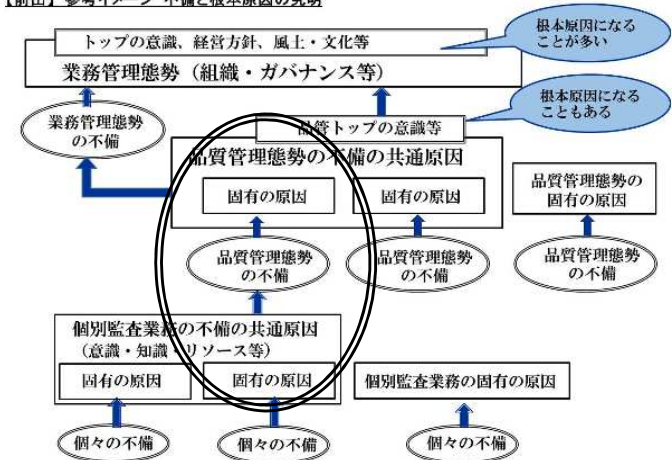
- 個別監査業務の不備の共通原因をさらに究明すると、

- ①品質管理担当責任者は、品質管理の基準が求める品質管理のシステムの水準を十分に理解しておらず、適切な品質管理のシステムを整備し運用する意識が不足していた。
- ②最高経営責任者は、監査調書体系や雛形等の整備を適切に行うことで、実施される監査手続が適切な水準になると考えており、合併により事務所の規模が拡大した後においても合併前と同様の品質管理の手法によって一定の対応は可能であると考えていた。

といった品質管理態勢の不備の共通原因があった。

(監査事務所検査結果事例集 (令和2事務年度版) P.10
[中小規模監査事務所] 事例1)

【前出】参考イメージ 不備と根本原因の究明

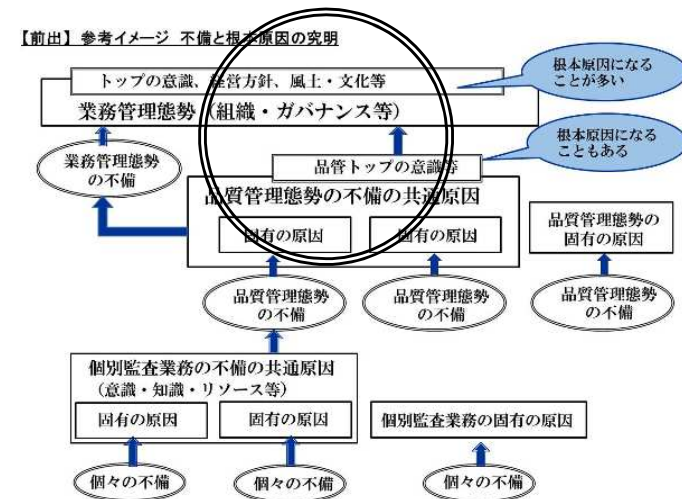


根本原因の究明のプロセス例

(③根本原因の究明)

- このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者は、合併により規模が拡大している中で、規模に応じて求められる業務管理態勢及び品質管理態勢の適切な水準を十分に理解しておらず、組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の整備に関し、迅速な対応をとることへの意識の不足という業務管理態勢に根本原因が認められた。

(監査事務所検査結果事例集(令和2事務年度版)P.10
[中小規模監査事務所] 事例1)



(参考) 根本原因の例

1. 最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理に対する認識不足を理由とする事例

- 最高経営責任者は、法人トップとして組織的に監査の品質を確保するという意識に欠けており、当監査事務所の監査業務の現状を踏まえた実効的な品質管理のシステムを構築するためにリーダーシップを発揮していない。また、最高経営責任者以外の業務執行社員においては、当監査事務所の業務運営、品質管理のシステムの整備及び運用を最高経営責任者に委ね、これに関与するという意識に乏しく、業務執行社員としての職責を十分に果たしていない。
- 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。
- 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。
- 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。

(参考) 根本原因の例

2. 監査事務所の設立経緯や、合併等による監査事務所の経営環境の変化等を理由とする事例

- 監査事務所は2つの監査部門により構成され、各監査部門の監査業務、財務及び人事は、各監査部門のトップである代表社員が独立的に管理している。各監査部門の代表社員は、実質的に各監査部門の前任の代表社員の指名により決定されているなど、各監査部門の独立性を優先する組織風土が醸成されている。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。
- 監査事務所は、上場会社を含む監査業務を増加させており、監査業務のリスクが高まりつつある。しかし、最高経営責任者は被監査会社及び新規監査契約締結会社のリスク評価を適切に行うという姿勢が欠けているなど、品質管理の責任者として、品質管理態勢の構築に対し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、監査事務所が少数の社員で構成されていることから各社員の能力を把握できており、各自能力を発揮していると思い込んでいる。また、これまでに実施された品質管理レビューで重要な指摘を受けていないことから、監査事務所の規模に応じた必要最低限の品質管理態勢は構築できているものと認識している。そのため組織的な品質管理態勢を構築する必要性を十分に認識していない。