監　査　事　務　所
検査結果事例集

平成　２６年　７月
公認会計士・監査審査会

［ 目次 ］

監査事務所に対する期待 1

本事例集を参照される際の留意点 3

Ⅰ．品質管理編

１．業務管理体制 7

２．職業倫理及び独立性 20

３．契約の新規の締結及び更新 23

４．採用、教育・訓練、評価及び選任 29

５．監査調書 34

６．監査業務に係る審査 38

７．品質管理のシステムの監視 42

８．共同監査 45

９．監査役等との連携 46

Ⅱ．個別監査業務編

監査業務の実施 51

１．リスク評価及び評価したリスクへの対応 53

２．監査証拠 61

３．会計上の見積りの監査 74

４．他者の作業の利用 86

５．金融機関の監査 92

６．財務諸表監査における不正 99

７．財務報告に係る内部統制の監査 109

監査事務所に対する期待

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、我が国における監査の品質の維持・向上、公益の確保及び投資者保護の観点から、監査事務所に対する検査を実施してきた。

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

審査会としては、各監査事務所において、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、自らの監査事務所における個別監査業務を含む品質管理のシステムについて点検するとともに、品質管理のシステムに不備事項が発見された場合には、当該不備事項の改善にとどまらず、その根本的な発生原因を究明し、当該発生原因の改善に取り組むことを期待している。

特に、個別監査業務を含む品質管理のシステムの不備については、最高経営責任者や品質管理担当責任者等の責任が一次的には問われるべきものの、その根本的・本質的な原因としては、監査事務所の経営システム、経営方針又はビジネスモデル等に起因するものが多くみられる。監査事務所の各社員においては、品質管理のシステムの整備・運用は、最高経営責任者や品質管理担当責任者等が個人の責任のみで取り組むべき問題ではなく、監査事務所の経営責任を負う社員全員で取り組むべき経営上の課題であることを念頭に、品質管理のシステムの不備につながる根本的な原因を特定した上で、その改善に組織的に対処することが求められる。

また、個別監査業務編「監査業務の実施」に記載のとおり、監査上の重要な事項について適切な監査調書が作成されていないような場合、これは単に文書化の問題ではなく、必要な監査手続がそもそも実施されていないと判断すべき場合が多々あることに留意すべきである。さらに、適切な監査調書が作成されていないことの背景には、当該監査チームの知識、経験又は能力の問題にとどまらない、監査事務所全体における審査、定期的な検証、教育・訓練等に係る問題が通常潜んでいることに留意する必要がある。

最後に、品質管理編「９．監査役等との連携」に記載のとおり、審査会検査の結果、被監査会社の監査役等と監査人との連携が十分には行われていない状況がみられる。監査役等及び監査人においては、両者間の連携の充実・強化を通じて、監査の品質の確保・向上

に努めることが望まれ、特に、被監査会社の監査役等においては、本事例集を十分に活用し、監査人における品質管理の状況及び品質管理レビューや審査会検査の結果等について積極的に質問するなどして、監査人との連携を推進することを期待している。

本事例集を参照される際の留意点

本年度公表の事例集においては、昨年度公表の事例集の構成と同様、品質管理編と個別監査業務編とに分けた上で、以下の記載を行っている（注）。

- 品質管理編では、品質管理に関する項目ごとに、検査における「着眼点」、「検査結果の概要」（「評価できる取組」、「指摘事例の概要」及び「指摘事例の原因分析」）、監査事務所に「求められる対応」を記載した上で、指摘事例の内容を具体的に紹介している。特に、「指摘事例の原因分析」については、「２．職業倫理及び独立性」から「８．共同監査」までの各項目では、該当する不備事例を生じさせた直接的な不備原因についての分析結果を記載する一方、「１．業務管理体制」では、監査事務所の品質管理のシステム（個別監査業務に係るものを含む。）に関する不備を生じさせた根本的な不備原因について、上記の直接的な不備原因を踏まえた分析を行い、その結果を記載している。

- 個別監査業務編では、監査基準委員会報告書の体系に準じた項目を立てるとともに、特に不備が集中してみられる会計上の見積りの監査、業種別の監査業務として重点を置いている金融機関の監査、今後の対応が注目される財務諸表監査における不正、及び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、別項目を立てている。その上で、各項目において、検査における「着眼点」、「検査結果の概要」、監査事務所に「求められる対応」を記載するほか、指摘事例の内容等に応じて、指摘事例の紹介に加えて、指摘事例に共通する不備の改善に資するよう監査手続を実施する際の「留意点」を付記している。

なお、審査会としては、監査事務所の品質管理のシステムや個別監査業務の不備を改善するためには、根本的な不備原因を踏まえた本質的な対応が必要なものと認識しており、この観点から、本年度公表の事例集では、指摘事例の原因分析に係る記載を大幅に増やしている。

（注）指摘事例の紹介に当たっては、可能な限り、指摘事例の背景・原因等についても言及しているほか、各監査事務所に特有の事項等については、一部で表現振りを変更している。また、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。

（用語の定義）

○「法」　：公認会計士法

○「規則」：公認会計士法施行規則

○「監査事務所」：監査法人又は個人事務所

○「協会」：日本公認会計士協会

○「金商法」：金融商品取引法

○「品質管理レビュー」：日本公認会計士協会が同協会会則第 122 条に基づき実施するレビュー

○「不正リスク対応基準」：監査における不正リスク対応基準

Ⅰ．品質管理編

１．業務管理体制

（１）品質管理のシステム

着眼点

審査会検査においては、監査事務所における業務管理体制、特に、品質管理のシステムの整備・運用状況を重点検証項目の一つとして位置付けており、以下のような観点から検証している。

- 最高経営責任者、品質管理担当責任者等は、監査事務所に対して求められている監査の水準を適切に理解した上で、監査事務所の規模や特性等に応じた、実効性のある品質管理のシステムを整備・運用しているか。
- 最高経営責任者等は、監査の品質を重視する経営方針を設定し、当該方針に基づく経営を実践するとともに、適時のモニタリングの実施や社員間の相互牽制等を通じて、品質管理のシステムの実効性を確保しているか。
- 最高経営責任者等は、監査事務所における品質管理のシステムの整備・運用に積極的に関与するほか、品質管理担当責任者等による品質管理関連業務の実施状況を随時把握し、品質管理担当責任者等に対して、必要な指示を行うなど、品質管理のシステムに関する最終的な責任者としての職責を果たしているか。
- 品質管理担当責任者として、その責任の遂行に必要な十分かつ適切な経験及び能力を有する者が選任されているか。また、選任された品質管理担当責任者は、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況を的確に把握した上で、不備が認められる場合には、適時に改善措置を策定・実施するなど、品質管理のシステムの整備・運用に関する責任者としての職責を果たしているか。

審査会としては、品質管理のシステムが適切に機能していない監査事務所に対して有効な改善を促すためには、当該不備の根本的な原因の究明が必須であると考えている。このため、検査の過程において品質管理のシステムについて不備が認められた場合、当該不備が発生した直接的な原因を検証するのみならず、当該不備が発生した根本的な原因（最高経営責任者等の経営姿勢や品質管理に対する姿勢に係る問題）の究明に重点を置いた検査を実施している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

大規模監査事務所においては、品質管理担当部署が中心となって、監査事務所における品質管理のシステムの維持・向上に努めている状況がみられる。具体的には、

- 本部及び地区事務所における統一的な品質管理を実施するため、各事業部及び地区事務所に所属する社員から品質管理に関するリーダーを選任し、同人に当該事業部等における品質管理関連業務を実施させるなどして、品質管理関連部署と当該事業部等との間の密接な連携を図っている事例

・　監査契約の新規の締結及び更新に際し、各監査業務に係るリスクを判定し、判定されたリスクの程度に応じて、監査責任者や審査担当者を選任し、また、品質管理本部による期中でのモニタリングやコンサルテーションを実施している事例

・　地区事務所が実施する金融監査の品質水準の向上を図るため、地区事務所が実施する地方銀行の監査について、原則として、本部の金融事業部に所属する社員を監査責任者として関与させるなどの措置を講じている事例

等が挙げられる。

また、中小規模監査事務所においても、品質管理業務専任の品質管理担当責任者を選任するなどして、品質管理のシステムの維持・向上に取り組んでいる監査事務所がみられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、監査事務所としての品質管理のシステムの整備・運用への取組が不十分な監査事務所や、最高経営責任者、品質管理担当責任者等が品質管理に関する責任を十分に果たしていない監査事務所がみられる。

また、審査会検査や品質管理レビューの指摘事項の改善が不十分である監査事務所や、監査業務の実施において継続して不備が認められる監査事務所がみられるほか、一部の監査業務においては、職業的懐疑心を保持しつつ、監査リスクに適切に対応した監査が実施されているとは言い難い状況もみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の根本的な発生原因としては、大別して、

①　監査事務所の経営システム、経営方針及びビジネスモデル

②　最高経営責任者等による品質管理に対する取組

③　各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制等

に係る問題点が挙げられる。

①　監査事務所の経営システム、経営方針及びビジネスモデル

・　最高経営責任者が、営業面での成果を社員評価及び報酬に反映させる一方、監査業務の品質や職業倫理の遵守状況については社員評価に反映させていないなど、監査の品質管理よりも業務の拡大を重視する姿勢を有しており、監査事務所全体に品質管理を軽視する姿勢が広がっている。

・　採算管理、社員報酬の決定等が各地区事務所単位で行われているほか、各地区事務所における業務運営に本部が関与しない状況が生じているなど、監査法人としての一体的な業務運営が行われていない。

・　社員及び職員に対して兼業が認められている中で、多数の社員及び職員が監査事務所の業務よりも自らの個人事務所の業務に多くの時間をかけており、最高経営責任者等による社員及び職員に対するガバナンスが十分に機能していない状況が生じている。

②　最高経営責任者等による品質管理に対する取組

・　最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、実務指針等において求められている品質管理のシステムの水準を理解しておらず、このため、監査事務所として、品質管理のシステムの向上のための取組を十分に行っているものと誤認している。

・　審査会検査及び品質管理レビューにおいて重大な指摘を繰り返し受けているにもかかわらず、最高経営責任者等が、監査事務所の品質管理に重要な問題があることを認識していない。

・　最高経営責任者等が、監査責任者間で監査の品質の維持・向上に対する意識に差が生じていることや、監査業務間で監査の品質の水準に差が生じていることを認識していながら、監査事務所全体における監査の品質を一定水準以上に維持・向上させるために必要な取組を実施していない。

・　最高経営責任者等が、監査の現場を任せられる監査経験が豊富な公認会計士の割合が低くなっている状況を認識していながら、適切な能力を有する監査実施者を確保するために必要な措置について十分に検討していない。

・　最高経営責任者等の監査事務所の経営に関与する社員が、監査事務所における監査の品質について特段の危機感を有しておらず、監査事務所が実施する全監査業務における監査の品質を一定水準以上に早急に向上させるための措置を策定・実施できていない。

③　各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制

・　経験年数の短い公認会計士・試験合格者の割合が経験年数の長い公認会計士に比して高くなっている状況において、各社員は、監査事務所全体の品質管理については、最高経営責任者や品質管理担当責任者に任せておけばよいと考えており、監査事務所全体における監査の品質を維持・向上するために社員として果たすべき職責・役割について自覚していない。

・　社員間で、他の社員が監査責任者となっている監査の品質について、社員としての対等の立場で批判的に監視・検証する意識が保持されていない。

・　社員間で組織的監査の必要性や意義についての議論がなされておらず、組織的監査を実施する必要性についての認識が共有されていない。

求められる対応

監査事務所においては、以下の事例やその背景・原因を参考にしつつ、品質管理のシステムを構成する各項目（監査実施者に対する教育・訓練、評価及び選任、監査責任者による指示・監督及び査閲、監査業務に係る審査、監査業務の定期的な検証等）の実効性を改めて検証する必要がある。

特に、検証の結果、検出された不備事項については、その改善を図るのみならず、上記の品質管理のシステムの不備の根本的な発生原因等を参照の上、根本的な発生原因を究明し、監査事務所全体としての品質管理の徹底を図り、監査の品質を重視する風土を醸成する必要がある。

事例１）品質管理のシステムの整備・運用

監査契約の新規の締結及び更新等の社員会の決議事項が社員会による検討・承認を経ないまま実行されているなど、各社員において、他の社員が行っている業務を監視・検

証することにより、組織的に業務の適切性を確保する体制が整備されていない。

また、品質管理レビューにおいて、個別監査業務の実施について多数の不備を指摘されながら、改善措置の実施状況を具体的に把握・検証するための措置が講じられていないなど、監査事務所全体として監査の品質の維持・向上を図る体制が整備されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例２）最高経営責任者等の求められている品質管理の水準についての理解

最高経営責任者は、当監査事務所において監査責任者として監査業務に従事するまでの間、上場会社の監査責任者又はこれと同等の立場で監査業務に従事した経験がないため、過去に品質管理レビューにおいて受けた指摘の趣旨を十分に理解できていないほか、当該不備を是正するために必要な措置を適切に立案・実施できていない。

また、品質管理担当責任者を兼務する最高経営責任者が、監査事務所に対して構築が求められている品質管理のシステムの水準を理解していないため、品質管理に関する内部規程を形式的に整えるだけで、実効性のある日常的監視や定期的な検証を実施していないなど、品質管理のシステムを適切に整備・運用していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例３）最高経営責任者等による審査会検査等での指摘に対する対応

最高経営責任者は、個別監査業務の実施に関し、審査会及び協会から重大な指摘を繰り返し受けているにもかかわらず、監査事務所の品質管理のシステムに重要な問題があることを自覚しておらず、審査会等の指摘に対して形式的な対応を品質管理担当責任者及び監査実施者に指示するのみで、具体的な対応を担当者任せにし、改善措置を十分に実施していないなど、最高経営責任者として行うべき行動をとっておらず、その職責を果たしていない。

また、最高経営責任者は、監査事務所の業務運営に際し、品質管理を軽視しており、その姿勢が事務所全体に浸透しているため、他の代表社員と社員は、自身の責任を自覚することなく、監査事務所の社員として求められる職責を果たしていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例４）最高経営責任者等による品質管理レビューでの指摘に対する対応

最高経営責任者は、品質管理レビューで指摘された改善すべき事項について形式的な対応を行うのみで、指摘事項の根本的な発生原因を検討していないほか、品質管理や監査業務に対する社員の意識や能力の向上を図るための対策を十分にとっていない。

また、品質管理担当責任者は、品質管理のシステムの実効性について十分に確認していないことから、監査の品質の向上を図るための対策を十分に策定・実施していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例５）社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制

最高経営責任者は、監査事務所に対して求められている品質管理のシステムの水準を理解していないほか、審査業務以外の品質管理業務を重視しておらず、品質管理担当責任者に任せきりにしている。

また、品質管理担当責任者は、自らの職責を自覚していないほか、現在求められている品質管理業務の水準を理解していない。

さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者以外の社員は、当監査事務所の品質管理態勢について問題意識を有しておらず、品質管理業務に関与する必要性を感じていないことから、社員間での相互牽制が働いていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例６）従たる事務所の品質管理に係る責任

当監査事務所においては、主たる事務所と従たる事務所とが、独立した収益管理や人事管理を行っているほか、社員総会承認事項以外の多くの事項について、各事務所が独自に意思決定を行っている。このため、主たる事務所は、従たる事務所における品質管理の状況を十分に把握していないほか、従たる事務所に対する指導を十分に行っていないなど、監査事務所として、監査の品質向上に向けた事務所全体としての一体的な組織運営を行っていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

（２）業務改善への取組

着眼点

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

検査結果の概要

（評価できる取組）

品質管理担当責任者が中心となり、協会に提出した改善計画を基に、監査事務所における業務運営の実態や、個別監査業務及び被監査会社の特性等を十分に勘案した個別具体的な改善措置を策定した上で、当該改善措置の実施状況を各個別監査業務の監査責任者及び審査担当者等が適時に検証するなどの措置を講じた結果、指摘事項について十分かつ適切な改善が行われているといった事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、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。

（指摘事例の原因分析）

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。

- 品質管理担当責任者等が、品質管理レビューの指摘事項をレビューの対象となった監査業務に特有な事情に基づくものと認識しており、指摘事項の根本的な発生原因等について検証していない。
- 品質管理担当責任者等が、品質管理レビューにおける指摘事項について、指摘事項や対応する改善措置が記載されたチェックリストに基づく形式的な確認を行うだけで、各監査責任者及び審査担当者が、自らが実施・関与している監査業務に関し、指摘の趣旨を十分に踏まえた改善状況の検証を実施していない。

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で指摘された内容を限定的に捉えるのではなく、指摘がなされた個別監査業務のみならず、他の個別監査業務との関係でも、指摘の趣旨からして、改善が求められている事項が存しないかについて十分に検討した上で、指摘事項に対する改善措置を策定・実施する必要がある。また、監査事務所として、上記の検討結果に基づき策定された改善措置が適切に実施されているかについて十分な検証を実施するなどして、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。このためには、例えば、会計上の見積りの監査等に関する指摘に対して、監査事務所が実施する監査業務全般について当該論点が問題となる領域を洗い出した上で、個々の領域において十分かつ適切な監査手続が実施されているかについて、具体的に検証するといった措置を実施する必要がある。

事例１）改善のための具体的な方針・手続の策定等

監査事務所として、品質管理レビューの指摘を改善するためにチェックリストを作成しているものの、当該チェックリストには指摘事項がそのまま記載されるだけで、指摘の趣旨が十分に反映されていない。また、当該チェックリストの利用者である監査実施者においても、例えば、「不動産売買取引において、外部証拠との突合がなされていない」という指摘に対して、不動産売買取引が存在しないことのみを理由に「該当なし」欄にチェックを付すなど、改善措置の実施状況について形式的な確認を行うだけで、指摘の趣旨を踏まえた確認を行っていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例２）改善状況の確認

監査事務所として、品質管理レビューの指摘事項についての改善措置の実施状況を検証するために、改善チェックリストを作成し、各監査チームの主査に対して、監査意見

の表明前に、指摘事項ごとの改善状況を当該チェックリストに基づき点検させるとともに、監査責任者及び審査担当者に対しても、主査による上記の自己点検結果を再度点検させたとしている。

しかしながら、各監査チームの主査は、改善措置の実施状況を点検した際、改善計画書記載の具体的な改善措置の内容に照らして、実施した監査手続の十分性等を詳細に点検することなく、改善チェックリストの「改善済」の欄にチェックマークを付している。

また、監査責任者及び審査担当者も、再点検の過程で、上記の主査による点検結果として「未改善」とされている項目がないかなどを確認するにとどまっている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

（３）内部規程の整備、周知及び運用

着眼点

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

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

検査結果の概要

（評価できる取組）

品質管理関連業務ごとに、実施担当者の選任や業務フローを詳細に策定するといった対応を行うなどして、内部規程に基づく業務運営の徹底を図っている事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、内部規程の整備、周知又は運用に関する不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、監査事務所の実態等に応じた修正を行うことなく、「監査の品質管理規程」のひな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について十分な検証・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して、内部規程の適切な整備、周知及び運用に向けた業務管理体制を構築する必要がある。

事例１）内部規程の整備

品質管理担当責任者が、各監査チームにおいて、必要に応じて、協会作成の「新起草方針に基づく財務諸表監査の手引」を適宜参照すれば足りるものと考えているため、監査の実施に関連する内部規程について、「監査の計画及び実施における重要性」（監査基準委員会報告書 320）や「グループ監査」（同 600）の制定に対応した改定がなされていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例２）内部規程の整備

品質管理担当責任者は、社員会規程等の制定・改定の際、定款との整合性を検証していないことから、監査責任者の選任及び社員に対する報酬について、定款では「総社員の同意により決定する」とされているのに対し、社員会規程等では「社員の過半数が出席した社員会において出席社員の過半数により決定される」とされているなど、内部規程間の不整合がみられる。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例３）内部規程の整備

監査事務所として、非監査証明業務の提供を開始することを決定し、その旨の定款変更を行っているにもかかわらず、非監査証明業務の新規受嘱や競業の承認に係る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４）内部規程の周知

品質管理担当責任者は、非常勤の監査実施者については、内部規程の要旨を口頭で伝達すれば足りると考え、「監査の品質管理規程」等の品質管理のシステムに関する内部規程を非常勤の監査実施者に対して一切配付していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例５）内部規程の運用

最高経営責任者等が、業務運営に際し、定款、監査の品質管理規程等の内部規程を十分に参照していないほか、業務運営の実態に応じた内部規程の見直しを随時行っていないことから、内部規程により社員会の決議事項とされている監査契約の新規の締結及び更新や監査実施者の評価・報酬の決定が社員会に付議されることなく行われている。

また、定款において、監査責任者は総社員の同意により定めることとされているにもかかわらず、一部の上場会社の監査業務について、社員会に欠席した社員の同意を得ることなく、監査責任者が選任されているほか、非上場会社の監査業務について、総社員の同意を得ることなく、監査責任者が選任されている。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

（４）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体制の整備・運用状況等について検証している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査法人等に対しては、「犯罪による収益の移転防止に関する法律」により、特定の取引を実施した場合における顧客の本人特定事項の確認義務等が課されているところ、監査事務所の規模を問わず、関連する内部規程を整備するとともに、確認義務等の対象となる特定取引等が行われていないことを随時確認している監査事務所がみられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、社員の競業禁止、業務報告書の記載内容、定款変更の届出等に関する不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例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、法令諸基準の遵守に向けた適切な業務管理体制を構築する必要がある。

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に係る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）業務報告書の記載

業務報告書の作成担当者である最高経営責任者は、業務報告書に記載すべき情報を一元的に集約・管理する体制を整備することなく当該報告書を作成しているほか、同人以外の者が当該報告書の正確性について検証していないことから、提出された業務報告書中の「社員、使用人等の状況」、「監査業務の定期的検証の状況」等に誤記載がみられる。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項、法第 34 条の 16 第２項）

事例３）定款変更の届出

監査法人として、各種届出等の業務を最高経営責任者に委ねるだけで、法定書類の提出状況を管理、検証するための措置が講じられていないことなどから、定款変更の届出が法定の提出期限内に行われていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項、法第 34 条の 10 第２項）

（５）情報管理

<u>着眼点</u>

公認会計士は、業務の実施において、日常的に、被監査会社等の機密情報が記載された紙媒体の資料や機密情報が保存された PC を持ち運ぶほか、被監査会社の担当者等と業務に関する情報のやりとりに電子メールを利用している。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。

<u>検査結果の概要</u>

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、

・ 被監査会社等から入手した情報を携帯する PC に保存した状態で被監査会社等に移動することを原則禁止とした上で、各監査実施者が携帯する PC における機密情報の保存状況を随時確認している事例

・ IT 委員会報告第４号の内容に基づいた情報管理に係る自己点検リストを作成し、全ての監査実施者を対象に、監査業務において使用する PC 等の情報機器について、当該リストを用いた自己点検を実施させるといった措置を講じている事例
・ 機密情報が記載された紙媒体の資料が放置されることにより、機密情報が漏えいすることを防止するため、監査調書として整理される前の資料の保管状況について定期的に確認している事例

が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、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事例や、情報セキュリティに関する内部規程を監査実施者に配付していないといった不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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。

求められる対応

監査事務所においては、万一情報が漏えいした場合に生じ得る損失等を十分に認識した上で、各監査事務所における情報機器の利用等の実態に即した情報管理体制を整備する必要がある。

事例１）情報セキュリティに関する内部規程の整備・運用

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

・ 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。

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

事例２）情報セキュリティに関する内部規程の周知

品質管理担当責任者は、情報セキュリティに係る内部規程について、口頭でその要点を伝達すれば足りると考えており、個人所有の PC を使用して監査業務に従事する非常勤の監査実施者に対して、情報セキュリティに係る内部規程を交付していないほか、当該 PC における顧客データの保管状況や暗号化ソフトの導入状況を確認していない。

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

（６）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、これにより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、関与した当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

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、「インサイダー取引防止規程」のひな形を参考に内部規程を整備しているものの、当該規程で定められたインサイダー取引防止措置を実施していないといった不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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担当者等が、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担当者等が、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、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必要がある。

事例１）インサイダー取引防止に係る内部規程の運用

「インサイダー取引防止規程」において、インサイダー取引について注意を喚起するために、構成員に対して業務提供先を記載したリストの配付を行うことや、構成員に対して自己のためにする業務提供先の特定有価証券等の売買等を行わない旨の誓約書を提出させることが定められているにもかかわらず、インサイダー取引防止管理者は、業務提供先を記載したリストを作成していないほか、非常勤の監査実施者に対して誓約書の提出を求めていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第19項、法第26条）

事例２）インサイダー取引防止に係る内部規程の運用

業務提供先の異動があった場合、速やかに、構成員に対し、当該異動の事実を周知することが内部規程において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、業務提供先の一部について、異動後、速やかに周知していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第19項、法第26条）

事例３）インサイダー取引防止に係る内部規程の運用

インサイダー取引防止管理者は、監査証明業務に係る業務提供先の異動に関する周知を行っているものの、非監査証明業務に係る上場会社の業務提供先の異動に関する周知を行っていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第19項、法第26条）

事例４）インサイダー取引防止に係る内部規程の運用

インサイダー取引防止管理者は、構成員から「自己のためにする業務提供先の特定有価証券等の売買等を行わない」旨の誓約書を入手しているが、構成員の中に誓約すべき事項についての回答を記載していない者がいることを把握していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第19項、法第26条）

２．職業倫理及び独立性

着眼点

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

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査事務所における独立性の確認手続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、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。
- 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、独立性の確認手続を実施すべき全ての対象者について、適切な確認手続を実施しているか。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、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。

検査結果の概要

（評価できる取組）

中小規模監査事務所の中には、大会社等である依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える場合において、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準に低減するために、

①監査意見を表明する前に、他の監査事務所の公認会計士による審査を依頼しようとする際、また、

②監査意見を表明した後に、他の監査事務所の公認会計士による定期的な検証を受けようとする際、

審査等を依頼する公認会計士の監査経験や能力及び独立性を十分に考慮した選任を行っているほか、当該公認会計士への依頼に当たり、監査実施上の問題点、特別な検討を必要とするリスク、監査チームが実施した監査手続及び結論等について十分な説明を行っている事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、内部規程等で定められた独立性の確認手続を実施していないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、独立性の確認手続に関し、実施手順（被監査会社の連結子会社等に係る最新情報の把握方法等を含む。）、実施時期や実施担当者を具体的に定めていないことなどが挙げられる。

求められる対応

監査事務所においては、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体制を構築する必要がある。

事例１）年次の独立性の確認

監査事務所として、独立性の確認に関する実施担当者や実施手順等を具体的に定めておらず、年次の独立性の確認手続を実施していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 23 項）

事例２）新規の締結の際の独立性の確認

監査事務所として、独立性の確認に関する実施担当者や実施手順等を具体的に定めておらず、監査契約の新規の締結の際、当該監査業務に従事する予定の非常勤の監査実施者について、内部規程で定められた独立性の確認手続を実施していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 20 項）

事例３）新規の締結の際の独立性の確認

監査事務所として、独立性を確認した結果を文書として保存すべきことを内部規程において定めておらず、監査契約の新規の締結の際、監査責任者となる予定の社員により実施したとされる確認手続の結果が記録として残されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 25・56 項）

事例４）監査実施者に対する独立性の確認

品質管理担当責任者等において、独立性保持のための調査対象範囲及び調査手法を十分に検討していなかったことなどから、独立性の確認手続に関し、以下のような不備がみられる。

- 年次の独立性の確認手続において、当監査事務所及び社員から、「倫理規則編の会計事務所用」及び「法令編の監査法人社員用」のチェックリストを入手していない。
- 社員以外の監査実施者について、年次の独立性の確認手続を実施していない。
- 監査事務所の関係会社の一部について、独立性の確認手続を実施していない。
- 品質管理担当責任者は、監査法人に加入した一部の社員について、加入時及び年次の独立性の確認手続を実施していない。
- 品質管理担当責任者は、業務委託契約締結時に非常勤の監査実施者に対して監査事

務所が受嘱している監査業務を口頭で伝え、独立性チェックリストにより独立性を確認したとしているが、被監査会社の関係会社の名称等を伝達していない。

・　品質管理担当責任者が、直近の「監査人の独立性チェックリスト」（倫理委員会研究報告第１号）の改正を把握していなかったことから、当該改正前の独立性チェックリストを用いて独立性の確認手続を実施している。

・　品質管理担当責任者は、社員に対する独立性の確認手続において、独立性チェックリストの全項目について、回答欄の「いいえ」にあらかじめ〇印を記入した独立性チェックリストを配付しており、実質的な独立性の確認手続が実施されていない。

・　品質管理担当責任者は、社員から提出された独立性チェックリストに、「監査業務の主要な担当社員以外の社員等が、長期間関与しているか」などの確認項目に対する回答として、「該当あり」との記載があることを見落としている。

・　品質管理担当責任者は、提出された独立性チェックリストの中に、チェック漏れがあることを見落としている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 23 項）

事例５）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 21・23 項）

事例６）監査報告書日までの間における独立性の確認

監査事務所として、年次の独立性の確認手続の実施時点から監査報告書日までの間に、監査実施者の独立性の保持に問題が生じていないことを監査責任者等が確認する仕組みを設けておらず、年次の独立性の確認時から監査報告書日までの間（約１年間）に監査実施者の独立性の保持に問題が生じていない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 20 項、監査基準委員会報告書 220 第 10 項）

３．契約の新規の締結及び更新

（１）内部手続の履行等

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も、監査契約の新規の締結及び更新に際して、十分かつ適切な情報収集に基づく慎重な判断が必要とされることは明らかである。また、新規に受嘱又は更新した監査業務の実施に当たっては、受嘱又は更新に係る判断の過程で把握した関与先等の情報及びリスク評価を踏まえて、当該監査業務を実施する必要がある。

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

- 関与先の誠実性を含め、監査業務の遂行に重要な影響を及ぼす事項（監査業務リスク）の有無
- 特定された監査業務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、関与先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。

審査会検査においては、上記を踏まえ、各監査事務所における新規の締結及び更新に関する内部手続の履行状況等について検証している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、以下のような事例が挙げられる。

- 監査契約の新規の締結に際し、内部規程で定められた基準（被監査会社の業種等に基づく基準）に照らして、当該監査業務に係るリスクを判定し、各監査業務を複数のリスク・カテゴリーに分類した上で、各リスクに見合った監査責任者・審査担当者を確保できるかなどの観点から、新規の締結の可否を判断している事例
- 監査契約の更新の際に、当該監査契約の新規の締結の際に行った上記リスク分類について、監査を実施する過程で得られた情報等に基づく見直しを行っている事例

（指摘事例の概要）

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、中小規模監査事務所を中心に、監査契約の新規の締結や更新に際して、内部規程で定められたチェックリストのチェック欄に問題がないことを示すチェックマークを付すだけで、深度あるリスク評価が行われていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- 監査責任者（予定者）が、慎重なリスク評価及び問題点の解決を適時かつ適切に実施することよりも、監査業務の早期受嘱及び当該業務への早期着手を優先させている。
- 監査責任者（予定者）において、経営者不正、内部統制監査、会計上の見積り等に関して的確な判断を行うために必要な経験が不足しており、予備調査や監査業務の引継等により把握した事実に基づく監査受嘱リスクの識別・評価を適切に実施できていない。
- 社員間で新規受嘱の可否について議論する際、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ある。

求められる対応

監査事務所においては、監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であることに十分留意した上で、新規の締結及び更新に際して実施されるリスク評価等の手続が形骸化していないかなどの観点から、監査契約の新規の締結等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。

また、「不正リスク対応基準」においては、

「監査事務所は、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なければならない」

とされており、各監査事務所においては、以下の事例を踏まえつつ、不正リスクに関係する情報の一元的管理を含め、監査契約の新規の締結及び更新の際のリスク評価手続等の充実・強化が求められる。

事例１）社員会への付議

監査責任者（予定者）が、監査契約の新規の締結及び更新については、必要に応じて、最高経営責任者又は品質管理担当責任者と協議の上、決定すれば足りるものと考えていたことなどから、内部規程である「監査の品質管理規程」において社員会決議事項とされている監査契約の新規の締結及び更新が、社員会を開催することなく行われている。（品質管理基準委員会報告書第１号第 25 項）

事例２）社員会への付議

社員会において、新規受嘱の可否について検討する際、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おり、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３）リスク評価手続の実施

監査責任者（予定者）は、上場会社に係る監査業務の新規受嘱に際し、前任監査人から「期中の内部統制監査時点において全社統制の不備が生じている」などの伝達を受けているにもかかわらず、「監査契約の新規締結チェックリスト」の被監査会社の内部統制の信頼性に係る評価項目において、前任監査人から入手した上記内部統制に関する情報が契約リスクに与える影響等について検討していない。

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

事例４）リスク評価手続の実施

監査チームは、予備調査や前任監査人に対する質問により、被監査会社（予定）の業績が事業計画において示された業績予測等に大幅に達していない状況や、会計基準の解釈等に対する経営者の姿勢や統制環境に関して問題が存することをうかがわせる情報等を把握している。

しかしながら、監査チームは、当該会社との監査契約を新規に締結しようとする際、内部規程により作成が義務付けられているチェックリストに問題がない旨を形式的に記載するのみで、予備調査等において把握した事項を監査受嘱リスクとして識別していない。また、当該監査業務を受嘱した場合に想定される監査リスクを受嘱可能な範囲まで軽減するための具体的な方策等を検討していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 25 項、監査基準委員会報告書 900 第９・12 項）

事例５）リスク評価手続の実施

監査責任者（予定者）は、上場会社に係る監査業務の新規受嘱に際し、前任監査人から、「経営者の誠実性の疑義の有無」に関する事項として、「被監査会社が最終黒字を強く求めるため、減損処理の計上に当たっても否定的な傾向がある」、「過去の取締役に対する貸付金の実行時に、取締役会の決議が適時になされていなかった」などの伝達を受けている。

しかしながら、当該監査責任者（予定者）は、前任監査人からの上記伝達事項について、「経営者の誠実性」の観点からの検討を行っていないほか、当該監査業務を受嘱した場合に想定される監査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 25 項、監査基準委員会報告書 900 第 12 項）

事例６）人的資源の確保

監査事務所として、金融機関に係る監査契約の新規の締結及び更新の可否を検討する際、監査事務所全体として金融機関特有の監査手続を十分かつ適切に実施するために必要な知識及び経験が不足していることを認識しながら、これを補完するための十分かつ適切な措置を講ずることなく、当該監査契約を新規に締結及び更新している。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 25 項、監査基準委員会報告書 220 第 11・23 項）

（２）監査業務の引継

<u>着眼点</u>

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ため、前任監査人及び監査人予定者（後任監査人）には、以下の事項の確実な実施が求められる。

- 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わなければならない。

  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なければならない。特に、監査意見に影響を及ぼした又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なければならない。
- 監査人予定者は、前任監査人に対して、質問及び監査調書の閲覧等による監査業務の引継を求めるとともに、その結果を適切に文書化しなければならない。

また、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、少なくとも、以下の事項について質問しなければならない。

- 経営者の誠実性について疑義があるか
- 監査人の交代事由に関する前任監査人の見解
- 会計処理、表示及び監査手続に関して会社との間に重要な意見の相違があるか
- 経営者による不正若しくは従業員による重要な不正が存在している又は兆候があるか
- 重要な違法行為又は違法行為の疑いがあると判断したものが存在しているか
- 重要な偶発債務が存在している又は重要な偶発債務となる可能性がある事象が存在しているか
- 財務報告に係る内部統制に重要な不備があるか
- 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か
- 期中交代の場合、既に発見している未修正の虚偽表示があるか
- 過年度において、最終的には修正されたものの監査の過程で発見された重要な虚偽表示があったか

審査会検査においては、上記を踏まえ、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検証している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、期中交代の際に、前任監査人が被監査会社に対して行った金商法第193条の３に基づく通知の内容等を後任監査人に対して説明するなどして、監査の過程で把握した被監査会社の状況を詳細に後任監査人に伝達している事例が挙げられる。

また、品質管理担当部署が、上場会社等の新規受嘱に際し、監査責任者（予定者）が前任監査人に対する質問の結果等を記入した書面に基づき、前任監査人からの引継の状況等について検証しているほか、上場会社等の解除案件についても、新規受嘱の場合と同様に、品質管理担当部署が、引継の状況が記載された書面に基づき、後任監査人に対する引継が適切に行われているかについて検証している事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、前任監査人に対する質問が適切に実施されていないといった不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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内部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監査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。

さらに、「不正リスク対応基準」においては、

「監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続において、後任の監査事務所に対して、不正リスクへの対応状況を含め、監査上の重要な事項を伝達するとともに、後任の監査事務所から要請のあったそれらに関連する調書の閲覧に応じるように定めなければならない。」

「監査事務所は、前任の監査事務所からの引継に関する方針及び手続において、前任の監査事務所に対して、監査事務所の交代事由、及び不正リスクへの対応状況等の監査上の重要な事項について質問するように定めなければならない。」

「監査事務所は、監査事務所間の引継に関する方針及び手続において、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することを定めなければならない。」

とされており、前任監査人及び監査人予定者においては、両者間で被監査会社の監査リスクに係る情報が十分かつ明確に伝達されるよう、引継手続を適切に実施することが求められる。

加えて、「不正リスク対応基準」においては、
「監査事務所は、監査業務の実施に関する品質管理の方針及び手続において、同一の企業の監査業務を担当する監査実施の責任者が全員交代した場合、不正リスクを含む監査上の重要な事項が適切に伝達されるように定めなければならない。」
とされており、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１）前任監査人に対する質問

監査責任者（予定者）は、監査人の期中交代となる監査契約を新規に締結しようとする際、前任監査人として、「当年度の財務諸表の監査に着手したものの監査報告書を提出していない監査人」と「前年度の財務諸表の監査報告書を提出した監査人」とが存在するにもかかわらず、監査契約の新規の締結前に、前者の前任監査人に対する質問を実施するのみで、後者の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、同 230 第７項）

事例２）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を新規に受嘱しようとする際、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から監査を実施している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、以前に実施した前任監査人に対する質問におい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、同 230 第７項）

４．採用、教育・訓練、評価及び選任

（１）教育・訓練

着眼点

監査人は、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めることが求められており、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。

- 監査事務所として参加者の知識・経験・能力に十分に配慮した研修内容を策定し、実施しているか。
- 監査事務所として、監査実施者の理解が不足しがちな分野を的確に把握した上で、当該分野に重点を置いた研修を実施するなど、参加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。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、以下のような事例が挙げられる。

- 監査実施者の経験年数等に応じて異なる研修内容を提供するほか、講義形式での研修に加えて、実施すべき監査手続の深度や監査手続の適切な実施を妨げる要因等について、研修参加者間でディスカッションを行うなどして、研修の充実に努めている事例
- 監査経験が少ない監査実施者に対して、有価証券報告書を題材として、監査リスクの特定、監査計画の策定等を行わせた上で、その結果を社員等に対して発表させている事例
- 研修参加者に対して、本事例集に掲載されている事例等を用いて、監査基準委員会報告書等により実施が求められている監査手続の具体的な内容について検討させている事例
- 監査経験が少ない監査実施者に対する監査現場での教育・訓練が適切な規模で実施できる体制を構築するべく、一定規模の職員により構成される人材ユニットを編成した上で、当該ユニットごとに、職員の育成等の責任主体となる人材ユニット長を任命し、人材育成に当たらせている事例

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、適切な教育・訓練制度が構築されていないといった不備事例、特に、会計上の見積りの監査やグループ監査等において実施すべき手続の具体的な内容や深度、あるいは、金融機関監査やファンド監査等の専門的知識を必要とする監査について、実効性のある研修等が行われていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例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こと、また、監査事務所全体における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などが挙げられる。

なお、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ていないという状況がみられており、各監査事務所とも、研修等を通じて、監査実施者の職業的懐疑心や監査リスクに対する「感度」をいかに高めていくかという課題に直面している状況がみられる。

求められる対応

監査事務所においては、監査実施者の理解が不足している監査領域を的確に把握した上で、研修参加者の知識・経験・能力に十分に配慮した研修内容を策定するなど、実効性のある教育・訓練を実施し、監査実施者の能力の維持・向上を図る必要がある。

事例１）教育・訓練制度の構築

監査事務所として、監査実施者の監査経験や実施している監査業務の内容等を十分に踏まえた教育・訓練制度を構築・実施していないほか、各監査チームが把握した監査上の問題点や監査手法等を事務所内で共有するための具体的な措置を講じていないなど、各監査チームによる監査の品質を均一的に維持・向上するための取組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 28 項）

事例２）研修の実効性

試験合格者の積極採用等により、経験年数の短い公認会計士・試験合格者の人数が増加している状況において、監査実施者に対し、会計上の見積りの監査やグループ監査等において実施すべき手続の具体的な内容や深度についての研修を実施していないほか、金融機関監査等の専門的知識を必要とする監査について、研修を実施していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 28 項）

事例３）研修等の実効性

会計上の見積りや自己査定に係る監査等において実施すべき手続の内容について、監査実施者に対して研修等を通じて伝達されているものの、監査補助者に対して、実施すべき監査手続の具体的な内容が的確に指示されていないほか、監査補助者が実施した手続が十分かつ適切であるかといった観点からの監査調書の査閲や、実施された手続の内容が監査調書に適切に記載されているかといった観点からの査閲を通じた訓練が十分に実施されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 28 項）

（２）評価、報酬及び昇進

着眼点

監査事務所においては、監査の品質を重視する風土を監査事務所内に醸成できるよう、評価及び報酬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ているか。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、以下の事例が挙げられる。

- 監査実施者が行った監査の品質に関して、監査事務所が独自に設定した評価項目に基づき定期的に評価するとともに、当該評価結果を監査実施者に伝達するなどの評価手続を実施している事例
- 審査担当者に対して、担当する上場会社の監査チームについて、「会社理解」、「会計知識」、「監査能力」及び「社員の関与」に係る個別評価等を行わせた結果に基づき、業務執行社員の選任や評価が低かった社員に対する個別の教育・訓練を実施している事例
- 内部規程において、社員報酬の減額事由として、品質管理レビューや定期的な検証において著しい不備が認められた場合等を定めた上で、当該事由に該当する社員について報酬の減額を実施する一方、外部検査等の結果が良好であった場合には、当該社員の報酬を増額するなど、品質管理面での評価結果と社員報酬とを連動させている事例

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、監査実施者の評価において、実施している監査の品質の評価についての方針等が具体的に定められていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、特に、中小規模監査事務所において、監査実施者の評価及び報酬の決定に関し、最高経営責任者等が、その主観的評価に基づき、社員等の報酬を決定するというプロセスが恒常化していることや、監査責任者間において互いの監査の品質を評価しあうことに消極的な姿勢が存す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、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）の維持・向上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。

事例１）監査実施者の評価に係る方針及び手続

監査事務所として、内部規程である「監査の品質管理規程」において、監査の品質や職業倫理の遵守状況に留意して監査実施者の評価を行うことを定めているにもかかわらず、監査実施者の能力や、実施している監査の品質をいかに評価し、報酬及び昇進に反映するかについての方針及び手続を具体的に定めることなく、各監査実施者の報酬を決定している。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 28 項）

事例２）監査実施者の評価に係る記録

最高経営責任者等は、日常的なコミュニケーションの中で、各社員や職員の業務執行状況を十分に把握・管理できているものと考えており、社員を含む監査実施者に対する具体的な評価方法を定めていないほか、実施したとする監査実施者に対する評価結果を記録として残していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 28 項）

（３）選任

<u>着眼点</u>

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、当該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。）の選任に関し、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。）の選任に際して、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、判断能力等について、十分考慮しているか。

<u>検査結果の概要</u>

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、事業部長や地区事務所の所長等が、業務執行社員の選任において、審査担当社員が行った各監査チームの評価結果や品質管理担当部署か

ら提供された定期的な検証の結果等を踏まえた選任を行っている事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、適切な監査責任者の選任や監査チームの編成が行われていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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や規模等に見合った専門的知識、実務経験、判断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）監査責任者の選任

監査責任者として、監査事務所及び被監査会社の遠隔地に居住し、公認会計士以外の業務に主として従事している社員が選任されているところ、当該社員は、監査責任者として、四半期に一度の割合で被監査会社に往査する以外の業務を行っておらず、当該監査業務に十分に従事していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 29 項）

事例２）監査チームの編成

上場会社である被監査会社の監査業務を実質的に監査責任者１名、公認会計士試験合格者２名の計３名の体制で実施しているほか、監査の能力や経験が十分でない公認会計士試験合格者が重要な科目を担当するなど、監査リスクに応じた十分な時間及び人員が投入されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 30 項）

事例３）監査責任者等の選任

監査事務所として、各社員の品質管理に係る能力を的確に把握していないほか、被監査会社の企業環境等に基づく監査リスクの把握も徹底されていないことから、一部の監査業務において、被監査会社の事業内容や監査リスクに見合った監査責任者及び審査担当者が選任されていない状況が生じている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 30 項）

５．監査調書

（１）監査調書の作成及び査閲

着眼点

監査調書は、監査人が監査報告書を発行するための基礎を得たことのほか、監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施したことを示す証拠を提供するものである。このように、監査調書は、監査人が実施した監査手続の内容を直接かつ具体的に示す証拠となる一方、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）は、監査人が実施した作業又は結論に対する十分な裏付けとすることはできない。職業的専門家である監査人としては、このことに十分に留意する必要がある。

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

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

検査結果の概要

（指摘事例の概要）

以下のような不備事例が散見されている。

- 会計上の見積りが、重要な虚偽表示リスクに影響を与えるような状況であるにもかかわらず、監査調書において、経営者の見積額やその前提条件などの被監査会社の主張とそれに対して監査チームが実施した監査手続、監査チームの結論に至る判断根拠が記載されていない。
- 重要な監査手続が終了していない段階の監査調書を最終的な整理が完了した調書として登録している。

これ以外にも、監査調書に実施したとする監査手続、試査の範囲、入手した監査証拠、判断過程及び結論等が記載されていない不備事例が多数みられている。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- 監査責任者等による適時適切な監査調書の査閲を含めた監査チームのメンバーに対する指導・監督が不足している。
- 監査実施者において監査調書の重要性についての認識が不足している。

・ 監査意見形成時や監査調書登録前に、重要な監査手続に関する監査調書が作成されているかについて十分に検証していない。
・ 定期的な検証において、重要な監査手続に関する監査調書が適切に作成されていない状況を把握していながら、翌期以降の監査において、当該不備を踏まえた監査手続の実施及び監査調書の作成が行われていない。
・ （特に、中小規模監査事務所において）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過信から、監査責任者が監査調書の査閲を行わず監査実施者任せとしている。
・ （特に、中小規模監査事務所において）監査実施者の入退所の頻度が高く、監査経験が少ない監査実施者が多数を占めている状況において、監査責任者等による指示・監督が十分に行われていない。

求められる対応

監査実施者は、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必要がある。

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

（２）監査調書の管理・保存

着眼点

監査事務所においては、監査人が作成した監査調書の管理・保存状況について、十分な配慮が求められており、審査会検査においては、監査調書の管理・保存状況について、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

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、各地区事務所において品質管理を担当する者が、監査責任者等に対し、毎月２回、監査調書の登録期限を周知するとともに、登録期限経過後速やかに、個別監査業務ごとに、監査調書の最終的な整理が完了し、データベースへの登録が実施されているかについて検証している事例が挙げられる。

また、監査調書の機密性、管理・保存、調書検索の観点から、監査ファイルに電磁記録タグを付すなどの方策を実施している事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、中小規模監査事務所を中心に、監査調書等の最終的な整理及び管理の実施手順等が具体的に定められていない不備事例や、監査調書について受払台帳による管理を行うのみで、棚卸しなどの現物確認を行っていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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。

- 品質管理担当責任者が、監査調書の管理・保存に関して、十分な実態把握を行うことなく、特段の不備が生じていないものと思い込んでいることから、監査調書の適切な管理・保存に向けた取組を実施していない。
- 各監査実施者が、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。

求められる対応

監査事務所においては、品質管理担当責任者等の管理者主導により、監査調書の管理・保存状況の実態を改めて検証し、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）監査調書の管理・保存

監査調書の管理・保存に関し、以下のような不備がみられる。

- 監査事務所として、特に重視すべき問題が生じていない中、品質管理担当責任者は、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理の実施手順、実施責任者等の具体的な事項を定めていない。
- 監査事務所として、監査ファイルの冊数、作成年度、保管期限等を把握していない。
- 監査事務所として、管理台帳に被監査会社名、事業年度、監査ファイルの冊数のみを記載し、各監査ファイルに付してある連番や内容物の概要を記載していない。
- 監査事務所として、過去に監査調書の紛失事故が生じておらず、現状の管理手法が十分であるとの過信から、監査調書の期間管理については受払台帳の管理を行うのみで、定期的な棚卸しを行っていない。
- 監査チームとして、最終的な整理の段階で、重要な勘定科目に係る監査手続に関す

る監査調書が適切に残されているかについて十分に確認しておらず、作成段階の監査調書が調書管理システムに登録されている。

・　内部規程で定められた最終的な整理の期限内に（レビュー報告書日から 60 日以内に）整理は完了しているものの、当該期限後に管理台帳への登録が行われている調書（四半期レビューに係る調書）がみられる。
（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 45・46 項）

６．監査業務に係る審査

着眼点

監査人は、監査意見の表明に先立ち、自らの意見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形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。審査担当者においては、監査チームと独立した立場から監査手続の適切性及び十分性を検証するという「最後の砦」としての役割が審査に期待されていることを十分に認識した上で、審査担当者としての独自の観点に基づき、監査手続の内容等について、批判的かつ深度ある検証を行うことが求められる。

上記を踏まえ、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十分かつ適切な経験及び能力を有する者が選任されているか。
- 審査担当者は、監査計画の策定や重要な監査上の判断及び監査意見表明に当たり、適切な時期に審査を行っているか。
- 審査担当者は、監査チームが行った重要な判断や監査意見について、監査責任者との討議、監査調書の検討、監査意見の評価、財務諸表と監査報告書案の適切性の検討等を実施しているか。
- 審査担当者は、独立性に関する監査チームの評価、専門的な見解の問合せの要否及びその結論、並びに、監査チームが行った重要な判断に関する監査調書の記載の適切性について検討しているか。
- 審査に係る監査事務所の方針として求められる手続が実施されたこと、監査報告書日以前に審査が完了したこと、監査チームが行った監査上の重要な判断とその結論が適切でないと判断した事項はなかったことが適切に文書化されているか。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、監査上の重要な項目や監査リスクが高い項目について、通常の審査担当社員による審査に加えて、業務執行社員及び審査担当社員以外の社員により構成される会議体による合議制の審査を実施している事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

監査上の重要な事項に係る監査手続の必要性・十分性や判断過程について、審査担当者による深度ある審査が実施されていないといった不備事例が散見されており、審査態勢の充実・強化が引き続き重要な課題となっている状況が認められる。また、以下の事例に示すとおり、監査リスクに見合った審査担当者が選任されていないといった不備事例や、審査担当者が批判的な観点から審査を実施していないことなどから審査の実効性が確保されていないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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。

・ 監査業務のリスクが高いにもかかわらず、これに見合った審査担当者が選任されていない。

・ 審査担当者が、監査責任者等に対する過度の信頼から、監査チームが十分かつ適切な監査手続を実施していると思い込んでいる。

・ 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。）に伝えておらず、監査チームと審査担当者の間でリスク認識等が共有されていない。

・ 審査を受ける監査チームにおいて、重要な会計処理についての判断のみならず、監査実施者が行った監査手続の十分性及び適切性について、審査担当者による客観的な評価を得る必要があることを認識していない。

・ （特に、中小規模監査事務所において）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、審査担当社員が、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。

・ （特に、中小規模監査事務所において）審査を行うために必要かつ十分な知識・経験を有する社員等が不足している状況において、審査担当者としての適格性を有する者を確保・育成するための措置を実施していない。

求められる対応

審査担当者は、監査計画の審査においては、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・批判的な観点から審査を行う必要がある。

また、意見形成の審査においては、当該審査に当たり、監査意見形成上重要な事項については、監査責任者と討議を行うだけでなく、重要な判断に関する監査調書の査閲等を通じて、批判的な観点から深度ある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、深度ある審査が困難となっている状況が散見される。ついては、監査業務に係る審査の重要性を再認識した上で、審査態勢の充実・強化に向けた取組を行うことが求められる。

なお、「不正リスク対応基準」においては、

「監査事務所は、不正により重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には、修正後の監査計画及び監査手続が妥当であるかどうか、入手した監査証拠が十分かつ適切であるかどうかについて、監査事務所としての審査が行われるよう、審査に関する方針及び手続を定めなければならない。」

「監査事務所は、当該疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有する審査の担当者（適格者で構成される会議体を含む。）を監査事務所として選任しなければならない。」

とされており、監査事務所においては、不正リスクへの対応という観点からも、審査態勢の充

実・強化が求められるほか、審査担当者においては、自らの職責の重さを十分に認識した上で、実効性のある審査を実施することが求められることに留意する必要がある。

事例１）審査担当者の適格性

監査事務所として、研修のみで審査担当者の能力向上を行っているほか、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）

事例２）審査担当者の適格性

監査リスクが高い監査業務に関し、監査リスクに見合った知識、経験及び能力を有する社員が審査担当者として選任されておらず、審査担当者による監査チームに対する牽制が働いていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 38 項）

事例３）審査の実効性の確保

審査担当者は、監査上の重要な論点（関係会社投融資の評価、繰延税金資産の回収可能性の検討、固定資産の減損会計の適用の要否の検討等）について、審査担当者としての独自の観点に基づく、批判的かつ深度ある審査を実施することなく、必要かつ十分な監査手続が実施されているものと判断している。このため、同人は、上記の論点に関して監査手続上の不備が生じていることを見落としている。

（監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項）

事例４）審査の実効性の確保

審査担当者は、日頃の監査チームとのコミュニケーションを通じて、監査業務に関する十分な情報交換ができているものと思い込んでおり、審査担当者として、批判的な観点から深度ある審査を実施することなく、審査を終了させている。このため、同人は、特別な検討を必要とするリスクに係る監査手続等において不備が生じ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 34～37 項）

事例５）審査の実効性の確保

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、監査チームが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、監査チームが実施した当該手続の適切性及び十分性等について、監査調書の閲覧により検証していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 41・42 項）

事例６）委託審査

監査責任者は、審査を委託している外部の公認会計士（以下「外部審査担当者」という。）に対し、自らが重要と考える監査上の判断についての判断過程や結論等を口頭で説明しているものの、監査リスクが高いと判断した項目に関して実施した監査手続の具体的な内容について、監査調書に基づく説明を実施していない。また、外部審査担当者に対して、協会からの改善勧告事項や品質管理レビューの指摘事項の概要を口頭で伝えるだけで、当該改善勧告事項等が記載された書面を交付していない。

このため、外部審査担当者による審査においては、監査手続の十分性及び適切性に関し、監査調書に基づく十分な検証が行われていないほか、当該改善勧告等を踏まえた検証も行われておらず、監査業務における重大な不備が把握・指摘されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 34 項）

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十分かつ適切な整備・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、少なくとも一つの完了した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、日常的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うえ、同人に対して十分かつ適切な権限を付与しているか。
- 監査事務所は、品質管理のシステムの整備及び運用状況に係る実態把握を適切に行い、認められた問題点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ではなく、監査実施者等に対する質問や監査調書等の資料の閲覧を通じて、実効性の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、品質管理レビューにより認めら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、検査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、適切な是正措置を実施させているか。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例として、監査リスクが高いと判断した監査業務を対象に、リスク評価の妥当性や監査手続の十分性について、期中において検証（レビュー）を実施するとともに、検証（レビュー）の結果認められた監査手続上の問題点について、監査報告書日までに適切に対応することを監査チームに対して促すことにより、各個別監査業務における品質の向上を図っている事例が挙げられる。

（指摘事例の概要）

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。）が実効性ある監視や検証を実施していないなどの不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

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。

・ 定期的な検証の実施担当者として、検証対象となる監査業務のリスク等に見合った知識及び経験を有する者が選任されていない。

・ 定期的な検証の実施担当者において、定期的な検証の重要性を認識しておらず、客観的立場から監査手続の十分性及び適切性を判断しようとする意識が欠けており、批判的な観点からの検証が行われていない。

・ （特に、中小規模監査事務所において）定期的な検証の実施担当者が、定期的な検証の重要性を認識していないほか、過重な業務負担のため、検証に十分な時間をかけていない。

・ 定期的な検証を依頼している第三者の公認会計士に対し、チェックリストによる形式的な検証を指示するにとどまっている。

求められる対応

監査事務所においては、品質管理のシステムに係る問題点を自ら発見・把握し、その是正を自主的に図るという、品質管理のシステムの監視の本来の機能が十分に発揮される体制を整備・運用することが求められる。具体的には、経済環境や被監査会社の業況、直近の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、事務所所定の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深度ある検証を行う必要があることに十分に留意すべきである。

また、「不正リスク対応基準」において、

「監査事務所は、不正リスクへの対応状況についての定期的な検証により、次に掲げる項目が監査事務所の品質管理の方針及び手続に準拠して実施されていることを確かめなければならない。

・ 監査契約の新規の締結及び更新

・ 不正に関する教育・訓練

・ 業務の実施（監督及び査閲、監査事務所内外からもたらされる情報への対処、専門的な見解の問合せ、審査、監査実施の責任者間の引継を含む。）

・ 監査事務所間の引継」

とされており、不正リスクへの対応という観点からも、定期的な検証の充実・強化が求められる。

事例１）日常的監視の実効性

品質管理担当責任者は、日常的監視として、内部規程で定められたチェックリストに基づく確認を年に１回、極めて短時間の内に形式的に実施するだけで、品質管理関連業務に係る内部規程や文書等を確認するなどの具体的な検証作業を行っていないことから、独立性の確認対象の網羅性が確保されていないことや、監査業務の新規の受嘱に係

る手続が内部規程等と整合していないことなど、品質管理のシステムに係る複数の不備が見落とされている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例２）日常的監視の実効性

品質管理担当責任者は、監査責任者として多数の個別監査業務に関与しており、監査事務所における品質管理のシステムの整備・運用状況の検証に十分な時間をかけていない。このため、当該監査事務所においては、定期的な検証に使用する「検証チェックリスト」に関し、会計基準等の変更に伴う検証項目の見直しが行われていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例３）定期的な検証の対象の選定

地区事務所が実施した金融機関の監査に関して多数の不備が指摘されていたにもかかわらず、定期的な検証の対象となる個別監査業務を選定する際、地区事務所において多数の不備が生じている問題を踏まえた選定がなされていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例４）定期的な検証の対象の選定

内部規程により、３年に１回の頻度で各監査責任者の監査業務が検証対象となるように、検証対象業務を選定することを定めているにもかかわらず、監査責任者の中に、３年間に１回も検証対象とされていない者がみられる。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例５）外部の公認会計士による定期的な検証

監査事務所は、定期的な検証の実施を委託する者として、監査事務所外部の監査経験の少ない公認会計士を選任しているほか、当該実施担当者に対して、監査リスクが高いと判断した項目に関して実施した監査手続について、監査調書に基づく具体的な説明を行っていない。また、当該実施担当者は、定期的な検証の実施に当たり、内部規程で定められたチェックリストの確認項目に従った形式的な確認を実施するだけで、監査調書の査閲等の手続を十分に行っていない。

このため、定期的な検証の過程において、監査調書における実施日の記入漏れという形式的な不備が指摘されるだけで、固定資産の減損処理の要否の判断に関し、監査チームの不十分な検証に係る不備などについて指摘が行われていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

８．共同監査

着眼点

監査事務所が、他の監査事務所と共同で監査を実施する場合にも、監査の品質を合理的に確保する必要がある。

審査会検査においては、監査事務所が、他の監査事務所と共同監査を実施する場合、他の監査事務所の品質管理のシステムが監査の品質を合理的に確保するものであるかについて確認しているかといった観点から、共同監査について検証している。

検査結果の概要

（指摘事例の概要）

以下の事例に示すとおり、他の共同監査事務所が実施した監査手続に係る不備を見落としているといった不備事例がみられる。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、他の共同監査事務所が実施した監査手続の適切性等について十分な検証を行うことなく、安易に他の共同監査事務所から示された結論に依拠しようとする姿勢などが挙げられる。

求められる対応

監査事務所においては、共同監査における他の監査事務所の品質管理のシステムの検証等を通じて、共同監査における監査の品質の確保に努める必要がある。

事　例）他の共同監査事務所が実施した監査手続の検証

共同監査人は、共同監査協定書に規定された相互査閲の一環として、他の共同監査事務所が実施した会計上の見積りの監査や実証手続等の特定の監査手続について、関連する監査調書の複写を入手しているものの、当該監査調書の査閲が不十分であったことから、他の共同監査事務所が実施した監査手続に係る不備を見落としている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 61 項）

９．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、積極的な情報交換や意見交換を通じて、会計監査人と監査役等とが連携していくことが重要である。

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

検査結果の概要

会計監査人と監査役等との連携の必要性については、関係者の間に徐々に浸透しつつあり、連携の深度に差こそあれ、定期的なコミュニケーションが図られている状況が認められる。

しかしながら、品質管理レビューを受けた監査事務所から監査役等に対する当該レビューに関する通知内容を検証してみると、品質管理レビューにおいて改善勧告事項を伝達されながら、限定事項が付されていないことを理由に、「品質管理レビューにおいて重要な指摘を受けていない」との結論のみを、書面ではなく、口頭で通知している事例が数多くみられる。

また、監査事務所の中には、「品質管理レビューでの指摘内容は軽微なものであり、監査役に伝達する必要性が認められない」、「監査役から通知の要求や質問を特段受けていない」などとして、実施された品質管理レビューについて何ら通知を行っていない監査事務所も引き続きみられる（注）。

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

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。

また、「不正リスク対応基準」においても、

「監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない」

とされているところである。

さらに、不正リスクへの対応という観点のみならず、監査の品質の向上という観点からも、会計監査人と監査役等との間の連携強化が図られるべきことはいまさら繰り返すまでもない。

会計監査人及び監査役等においては、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し、これにより、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・強化に一層努める必要がある。

なお、審査会では、審査会検査を受検した場合には、検査結果通知書受領後に、「審査会検査の受検の有無」、「当該被監査会社が検証対象となったかどうか」、「当該被監査会社に係る指摘があったかどうか」、「当該被監査会社に係る指摘内容」、「品質管理全般についての評価」（注１）について、被監査会社の監査役等に開示することを要請している（注２、注３）。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、監査役等と監査事務所との連携の重要性等を考慮し、上記事項を開示する場合には、事前承諾なく開示できるとの取扱いとしていることに留意する必要がある。

（注１）「品質管理全般についての評価」については、検査結果通知書の該当部分をそのまま開示するのではなく、検査結果の内容を監査事務所自身の品質管理の整備及び運用の状況に引き直して通知する必要がある。

（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。

（注３）開示は、双方の認識において齟齬をきたさないように、明確に伝達する観点から、文書で行われることが望ましい。

（２）不正・違法行為発見時の対応

着眼点

監査人には、財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実を発見した場合、被監査会社による自主的な是正措置の実施を促すため、監査役等に対して当該事実の内容を通知することなどが義務付けられている(金商法第 193 条の３参照)。監査人は、当該通知を適切に実行することにより、被監査会社との関係において、より強固な地位に基づき、適正に監査を行うことが可能になるものとされている。

審査会検査においては、当該通知が財務書類の適正性の確保において果たす役割の重要性に鑑み、監査事務所による不正・違法行為発見時の対応状況について検証している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組事例としては、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、監査の過程で発見した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。

Ⅱ．個別監査業務編

監査業務の実施

概要

審査会検査における個別の監査業務の不備事例は、監査計画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。

「Ⅱ．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する一方、特に不備が集中してみられる「会計上の見積りの監査」、業種別の監査業務として重点を置いている「金融機関の監査」、今後の対応が注目される「財務諸表監査における不正」、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」については別に項目を立てて紹介している。

また、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、今後の業務の参考にされたい。

なお、依然として、実施した監査手続の結果及び入手した監査証拠を監査調書に記載していない不備事例が多数みられる。「Ⅰ．品質管理編」「５．監査調書」に記載のとおり、監査調書には、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必要があり、監査調書への記載がない場合には、口頭等の説明のみでは監査人が実施した作業又は到達した結論に対する十分な裏付けとすることはできない。適切な監査調書が作成されていないという指摘事例は、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ないと判断すべき場合がほとんどであることに特に留意する必要がある。

指摘事例の原因分析

「Ⅱ．個別監査業務編」に記載した指摘事例を生じさせた直接的な不備原因は、以下のとおり、①監査実施者等に関する問題点と②監査事務所の業務運営に関する問題点とに大別できる。

① 監査実施者等に関する問題点

- 監査実施者において、企業を取巻く環境の変化を的確に把握することなく、過去の監査経験などに捉われてリスク評価を実施した結果、リスク評価が不十分となり、重要な虚偽表示リスクや不正の兆候を見過ごし、リスク対応手続が不十分あるいは不適切となっている。
- 監査実施者において、会計基準及び監査基準の趣旨を適切に理解していないことや、監査業務の経験が不足していることなどにより、監査事務所や協会から提供された監査調書のひな形等を用いて形式的に監査調書を作成するにとどまり、実質的な検討を行っていない。
- 監査実施者において、会計上の見積りについて、見積りの不確実性が存在するにもかかわらず、被監査会社の主張を質問以外の手続によって具体的な証拠により確かめていないなど、職業的懐疑心を発揮しておらず、批判的に評価する姿勢が不足している。

- 監査責任者等において、適時適切な監査調書の査閲を含めた監査チームのメンバーに対する指導・監督が不足しており、監査チームとして適切な監査業務の遂行ができていない。
- 審査担当者において、監査チーム外の第三者としての監査上の重要な事項や監査意見形成過程の客観的・批判的な検討が不足している。

② 監査事務所の業務運営に関する問題点

- 被監査会社の監査リスクに見合った監査実施者（監査責任者を含む。）や審査担当者を選任していない。
- 監査業務の品質を検証するための定期的な検証等が形式的となり、実効性ある検証となっていないため、監査上の重要な事項について適切な監査手続が実施されているか把握できていない。
- 審査会検査及び品質管理レビューでの指摘事項を、当該個別監査業務に係る問題と狭く捉え、監査事務所全体の問題として監査業務の品質改善を実施していない。

<u>求められる対応</u>

上記を原因とした不備が発生した場合には、監査人としての基本的姿勢が問われることから、監査実施者は、改めて監査人としての社会的責任を自覚し、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に努めることが求められる。

また、監査責任者は、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、今一度確認し、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。

さらに、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の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評価する必要がある。

なお、審査会検査のみならず品質管理レビューや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は、指摘を受けた監査業務の監査チームに限らず、監査事務所内の他の監査チームにおいて、指摘事項を自らの監査業務に当てはめて、検証・見直しを行う必要がある。

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は、監査業務の実施において特に重要な手続であり、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、経営環境、企業統治の構造や事業上のリスク等を考慮して、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、収益認識に関する不正リスクに加え、例えば、重要な非定型的取引や会計上の見積りを含む重要な判断に依存している事項などについても考慮しているか。
- 監査チームは、被監査会社の実態や事業上の合理性を含む取引の実態を十分に理解し、想定されるリスクを適切に評価した上で、リスクに適合した手続を立案しているか。
- 監査チームは、実証手続に係る詳細な監査計画の作成に当たり、暫定的に評価した重要な虚偽表示リスクを踏まえた上で、手続の種類、時期、範囲を決定しているか。特に、範囲の決定に際しては、重要性の基準値ではなく手続実施上の重要性を考慮して決定しているか。
- 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、個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図するのではなく、個別に重要ではないとしても、集計すると重要な虚偽表示となる場合があることを考慮して、リスク対応手続を立案しているか。
- 監査チームは、被監査会社が利用する IT が監査に及ぼす影響を検討し、その利用状況に適合した監査計画を策定しているか。

検査結果の概要

リスク評価及び評価したリスクへの対応においては、リスクに対応した実証手続を立案していない事例や、被監査会社の経営環境の変化などが生じた場合に、監査計画を適時に修正しなかった結果、期末の実証手続が不十分・不適切となっている事例が多数みられる。特に、いまだに監査事務所や協会が提供するリスク評価表などの様式を形式的に埋めただけで、被監査会社の業績の変化や組織再編等の事業活動の変化を踏まえた適切なリスク評価を実施していない事例や、識別したリスクの内容を適切に監査計画に反映させず、前年度のリスク対応手続をそのまま踏襲している事例が散見される。

また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価においては、被監査会社における IT の利用状況を把握する必要があるが、IT の知識を十分に有している担当者を監査チームに参加させていない監査事務所においては、監査計画の策定に際して必要となる IT の概括的理解を実施していないなどの不備事例が引き続きみられる。

求められる対応

監査実施者は、過去の監査経験を過信することなく、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、実質的な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慎重に検討する必要がある。

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

（１）監査計画

事例１）監査チームの主要なメンバーの参画

監査責任者は、グループ財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チームの主要なメンバーと討議していないなど、監査計画の策定に参画していない。

（監査基準委員会報告書 300 第４項）

《留意点》

監査責任者と監査チームの主要なメンバーは、チームメンバーに対する指示・監督、及び監査調書の査閲の内容、時期、範囲を計画しなければならない。また、監査責任者等は、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性、及び企業の実態並びにその環境に基づき適用される財務報告の枠組みについても討議しなくてはならない。なお、この討議では、不正がどのように発生するかも含め、不正による重要な虚偽表示がどのように行われる可能性があるかについて、特に重点を置かなければならない。

事例２）詳細な監査計画

監査チームは、リスク対応手続に係る監査計画において、分析的実証手続及び詳細テストの種類や範囲などを明確にしておらず、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対応した実証手続を立案していない。

（監査基準委員会報告書 300 第８項）

《留意点》

リスク対応手続の立案と実施に際しては、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、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。

事例３）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、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について、期中に被監査会社の企業環境や業績の変化が生じているにもかかわらず、監査計画の見直しを行っていない。
（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、期中に実施したリスク評価・対応手続において、被監査会社の組織再編等による事業活動の変化や、滞留債権や滞留在庫を認識したにもかかわらず、リスク評価の見直しなど監査計画の修正の要否を検討していない事例がみられる。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

- 監査チームは、監査計画の策定において、販売費及び一般管理費を一括りにしてリスク評価を実施しており、取引種類別に評価していないため、金額的重要性がある勘定科目や、リベートや販売促進費など一般的にリスクが高いと想定される勘定科目があるにもかかわらず、これらの勘定科目に対する監査手続を立案していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 25 項）

- 監査チームは、被監査会社が複数の事業を運営している状況において、売上高に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別を一括りにして実施しており、事業ごとの売上計上基準、商流、関連する内部統制の違いなどを考慮したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 25 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、取引種類や関連する内部統制の違いを考慮したリスクの識別と評価を実施していない事例が散見される。同一勘定においても取引種類等の違いにより、効果的な監査証拠の種類が異なることから、監査チームは、内部統制の理解を含む、企業及び企業環境の理解を通じて入手した情報を基に、例えば、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することに留意する必要がある。

事例２）重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 被監査会社は、債務超過の関係会社株式について、売上増加を前提とした事業計画により実質価額の回復可能性を検討しているが、当該事業計画には広範囲にわたって不確実性が存在しており、関係会社株式を減損した場合には、被監査会社の財務諸表に重要な影響を与える可能性がある。

しかしながら、監査チームは、関係会社株式の評価が、特別な検討を必要とするリスクとなるかについて検討していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 26・27 項）

- 監査チームは、関連当事者との取引において、期末日付近における通例でない取引を認識しているにもかかわらず、関連当事者との取引が、特別な検討を必要とするリスクとなるかについて検討していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 26・27 項）

《留意点》

実証手続において多数の不備が指摘されている監査業務が散見される。その原因として、収益認識に関する不正リスクのみを特別な検討を必要とするリスクとして認識するだけで、会計上の見積りの不確実性や、通常の取引過程から外れた重要な取引などを識別しているにもかかわらず、当該事象が特別な検討を必要とするリスクとなるかについて慎重に検討していないなど、監査計画におけるリスク評価とその対応手続の立案が不十分・不適切なことが挙げられる。監査チームは、重要な非定型取引や経営者の判断に依存している事項などを十分に考慮して、企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行うことに留意する必要がある。

事例３）特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制の理解

監査チームは、アサーション・レベルの特別な検討を必要とするリスクとして、会計上の見積りや関連当事者との取引を識別しているが、これらのリスクに関連する統制活動を含む内部統制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 28 項）

（３）監査の計画及び実施における重要性

事例１）監査計画の策定時における重要性の基準値

監査チームは、当期において、被監査会社の経営状況に重要な変化がないにもかかわらず、重要性の基準値の算定指標を売上総利益から売上高に変更している。この結果、算定された当期の重要性の基準値の金額は、過年度の水準と比較して大きく増加している。

しかしながら、監査チームは、当期において重要性の基準値の算定指標を変更することの合理性や、重要性の基準値の水準の妥当性について十分に検証していない。
（監査基準委員会報告書 320 第 9 項）

事例２）監査の進捗に伴う改訂

監査チームは、重要性の基準値の算定に用いる指標とした経常利益が、監査計画時の想定値に比し大幅に下落しているにもかかわらず、重要性の基準値の改訂の要否について検討していない。

（監査基準委員会報告書 320 第 11 項）

《留意点》

重要性の決定は、職業的専門家としての判断を伴うものであることから、重要性の基準値の算定に用いる指標を前期から変更する場合には、被監査会社の財務諸表利用者が注目する項目や、被監査会社の経済環境、選択した指標の相対的な安定性などについて慎重に検討することに留意する必要がある。

（４）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、勘定残高が手続実施上の重要性を超えるにもかかわらず、重要勘定としてアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別しない合理的な理由を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 17 項）

- 監査チームは、外部の倉庫会社において保管している棚卸資産が、被監査会社の財務諸表において金額的に重要であると認識しているにもかかわらず、立会や確認などの実証手続を実施すべきかについて検討していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 18 項、同 501 第 7 項）

《留意点》

監査人は重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があること、及び内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界があることなどから、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、金額的に重要な取引種類、勘定残高、開示等については、実証手続を立案し実施する必要がある。

事例２）特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続

監査チームは、特別な検討を必要とするリスクを認識した販売取引において、被監査会社の内部統制に依拠する監査計画を策定している。

しかしながら、監査チームは、当該内部統制の運用状況の有効性評価を会社法の監査意見表明後に実施しているため、会社法の監査意見表明時点においては、被監査会社の内部統制に依拠できないにもかかわらず、内部統制に依拠する前提で詳細テストのサンプル数を決定しており、十分なサンプル数により詳細テストを立案していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 20 項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、会計上の見積りや、収益認識をはじめとする不正リスクに対応する実証手続の事例については、「３．会計上の見積りの監査」及び「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３）財務諸表作成プロセスに関連する実証手続

- 監査チームは、セグメント情報の検討において、詳細な監査計画を立案していないため、被監査会社から入手したセグメント情報の算出表に記載されている数値と、連結貸借対照表、連結損益計算書とを照合するのみで、被監査会社が作成した各セグメント別損益の正確性や、セグメント間の消去仕訳等の正確性を検証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 330 第 19 項、同 501 第 12 項）

- 監査チームは、詳細な監査計画を立案していないため、連結キャッシュ・フロー計算書の検討において、前年同期との増減分析を実施するのみで、他の財務諸表との整合性や連結キャッシュ・フロー計算書作成に係る仕訳の妥当性等を検証していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 19 項）

事例４）表示及び開示の妥当性

監査チームは、被監査会社が、損益計算書にのれんの償却額を計上しているにもかかわらず、報告セグメントごとの、のれんの償却額及び未償却残高に関する情報を開示していないことを見落としている。
（監査基準委員会報告書 330 第 23 項）

《留意点》

組織再編や新たな会計方針の採用に当たって、具体的な会計処理の方法について検討しているものの、監査計画に開示の検討まで織り込んでいないことから、開示における虚偽表示を見落としている事例がみられる。監査チームは、監査計画の立案や修正に際しては、開示の検討まで含めて行うことに留意する必要がある。

（５）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

監査チームは、被監査会社が、売上計上を含む主要業務を処理するための基幹システムとして、外部業者（受託会社）のシステムを利用していることを把握しているにもかかわらず、当該外部業者が提供する業務及び内部統制を理解するための手続を立案していない。
（監査基準委員会報告書 402 第８・９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

監査チームは、受託会社の内部統制の整備及び運用状況を確かめるため、受託会社監査人の報告書を利用しているが、当該報告書の基準日から被監査会社の決算日まで

の期間における内部統制の変更の有無を確認するための手続を立案していない。
（監査基準委員会報告書 402 第 16 項）

《留意点》

被監査会社が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、受託会社が提供する業務及び内部統制を理解しなければならない。また、被監査会社の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、受託会社の提供する業務に関連する被監査会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価しなければならない。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。

（６）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、監査の過程で識別した虚偽表示の内容と発生の状況が、他の虚偽表示が存在する可能性を示唆しているかについて検討していない。
（監査基準委員会報告書 450 第５項）

- 監査チームは、監査の過程で識別した未修正の虚偽表示の合計が、重要性の基準値に近づいているにもかかわらず、サンプリングリスクを考慮に入れたサンプル数の見直しの必要性や、監査手続の見直しの必要性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 450 第５項）

事例２）未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価

監査チームは、多数の未修正の虚偽表示を識別しているにもかかわらず、これらの未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表や勘定残高に与える影響を検討していない。
（監査基準委員会報告書 450 第 10 項）

（７）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１）IT の利用に関する概括的理解

監査チームは、初年度監査である被監査会社の IT の利用状況について、IT インフラの概要や IT の処理件数等、IT の概括的な情報を入手するための監査手続を立案していない。
（IT 委員会実務指針第６号第４項）

《留意点》

IT の概括的理解の目的は、初年度監査、継続監査のいずれにもおいても同じである。

しかしながら、初年度監査においては、通常、継続監査とは異なり、監査計画の策定時に考慮できる被監査会社の情報が必ずしも十分ではないことから、監査チームは、前任監査人との引継などにお

いて、ITに関連する過年度の内部統制上の不備や、経営者のITに関する理解と認識などのITの利用に関連する統制環境について十分な注意を払い、監査の初期の段階で理解することに留意する必要がある。

事例２）情報システムから作成された情報の正確性及び網羅性の確認

監査チームは、滞留債権や滞留在庫に関する実証手続の実施に当たり、情報システムにより作成された各滞留リストを利用することを計画しているが、これらのリストの正確性及び網羅性を検証するための詳細な監査計画を立案していない。

（監査基準委員会報告書500第８項、IT委員会実務指針第６号第41項）

《留意点》

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、適切な監査手続を立案し実施したかについて、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、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くみられる。

- 実施した監査手続や入手した監査証拠が、評価した重要な虚偽表示のリスクに適合していない。
- 特別な検討を必要とするリスクを識別しているにもかかわらず、質問のみにより監査手続を終了しているなど、十分な監査証拠を入手していない。
- 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。
- 分析的実証手続において、推定に利用するデータの性質及び目的適合性を評価することなく、前期比較や月次推移比較を実施するにとどまるなど、実証手続として必要な要件を満たしていない。
- 評価した重要な虚偽表示のリスクが高いにもかかわらず、詳細テストにおいて、被監査会社の内部証憑等、証明力の弱い監査証拠を利用するにとどまり、入手した監査証拠の証明力を評価していない。
- リスク対応手続におけるサンプリングに際して、母集団全体の結論を得るために適切な選定範囲によるサンプルの抽出を行っていない。
- 被監査会社が作成した情報を利用する場合に、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価していない。

なお、収益認識に関連するリスク対応手続については、「６．財務諸表監査における不正」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、入手した監査証拠が、強い証明力を有するものであるかについて評価することが求められる。

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。一方で、監査チームにおいて適切にリスク評価及び対応手続の立案を行っているものの、監査責任者等が具体的な指示・監督を行っていないことから、監査実施者が従前の監査手続を実施するにとどまるなど、監査計画と実際の監査手続が有機的に連携していない状況も多くみられる。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と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を俯瞰的に評価することが求められる。

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

（１）監査証拠に共通する事項

事例１）十分かつ適切な監査証拠（監査証拠の十分性）

- 監査チームは、棚卸資産の評価を特別な検討を必要とするリスクとして識別していながら、被監査会社に対する質問において「滞留在庫はない」との回答を得たことをもって、棚卸資産の評価に問題はないとし、質問以外の監査手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第５項）

- 監査チームは、売上高の検証において、分析的実証手続と詳細テストとの組み合わせによるリスク対応手続を計画している。
しかしながら、監査チームは、分析的実証手続として十分な検討を実施していないほか、詳細テストにおいて、勘定科目全体としては手続実施上の重要性を超える金額を計上しているものの、監査チームが基準として設定した金額以上の取引は発生していないとして個々の取引に対する検討を実施していない。このような状況において、監査チームは、実施したリスク対応手続で得られた監査証拠の十分性について評価していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第５項）

《留意点》

通常、質問のみでは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないこと又は内部統制の運用状況

の有効性について、十分な監査証拠を入手したことにならないが、質問のみにより監査手続を終了している事例が多くみられる。特別な検討を必要とするリスクに対応する手続に限らず、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、状況に応じて分析的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、実施する個々のリスク対応手続の深度は異なるため、必ずしも全ての手続において強い監査証拠の入手が求められるものではない。

しかしながら、複数の手続を実施しているものの、各々の手続において入手した監査証拠がいずれも量的又は質的に十分ではないことから、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事例がみられる。

さらに、分析的手続や詳細テストを実施した結果、財務データ間の矛盾や異常点が生じているにもかかわらず、不正リスクの評価や追加の監査手続の必要性を検討していない事例も散見される。

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手続を通して入手した監査証拠の十分性を、俯瞰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、売上の期間帰属を検証するための監査手続において、商品出荷日の記載のある証憑など、監査目的に適合した監査証拠を入手していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第６項）

- 監査チームは、売上高の期間帰属を特別な検討を必要するリスクとして識別し、当該リスクに対応する手続として債権の残高確認を実施している。
  しかしながら、監査チームは、残高確認の結果認識した多額の確認差異が虚偽表示ではないことを裏付けるための手続として、債権に対する一部の入金の事実を確認するのみで、出荷証憑と検収明細の突合など、売上高の期間帰属というアサーションに適合した監査手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第６項）

- 監査チームは、売上高の実在性や期間帰属の検討において、販売先の検収書や物品受領書等の外部証憑ではなく、被監査会社の内部証憑（請求書や出荷指示書等）を監査証拠として利用しているが、監査手続の立案及び実施に際して、監査証拠の適合性と信頼性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第６項）

- 監査チームは、棚卸資産の評価に関し、最終仕入日から３か月を超える棚卸資産について、正味売却価額と簿価の比較検証を実施するとしている。
  しかしながら、サンプルの大部分が最終仕入日から３か月以内のものとなっており、

監査チームは、上記の検証目的に適合する抽出方法により監査証拠を入手していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第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や、帳簿と証憑を形式的に突合するのみで、入手した監査証拠における情報の矛盾等を見落としている事例がみられる。

また、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、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も多くみられる。監査チームは、監査手続の立案と実施においては、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、監査証拠の証明力を評価する必要がある。

さらに、内部統制の運用評価手続を、実証手続（二重目的テスト）として利用している場合において、例えば、売上高の発生に対する実証手続であるにもかかわらず、帳簿に計上された売上取引からではなく、出荷証憑からサンプルを抽出し、かつ、帳簿への記帳の有無を確認することなく証憑の担当者印を形式的に確認するにとどまるなど、アサーションに対する適合性や実証手続としての有効性を考慮していない事例も散見される。監査チームは、内部統制の運用評価手続及び実証手続を立案し実施する際には、各々の監査手続の目的に適合する手続が実施できているかについて評価する必要がある。

事例３）経営者の利用する専門家の業務

監査チームは、被監査会社が依頼した外部専門家の作成した株価算定書等を、被監査会社が取得した株式の評価に係る監査証拠として利用しているが、当該専門家の適性、能力及び客観性等を評価していない。
（監査基準委員会報告書 500 第７項）

《留意点》

経営者が利用した専門家（年金数理人、弁護士、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）企業が作成した資料の正確性・網羅性

監査チームは、被監査会社が作成した棚卸資産の長期滞留リストについて、計算チェックを行うだけで、リストに記載された棚卸資産の金額及び数量の正確性及び網羅性について検証していない。
（監査基準委員会報告書 500 第８項）

《留意点》

被監査会社から入手した情報の正確性及び網羅性を確認することなく、被監査会社が作成した資料を検証しないまま監査証拠として利用している事例が依然としてみられる。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に限らず、入手した情報の信頼性を十分に検討する必要がある。

（２）確認

事例１）確認依頼への回答の信頼性

監査チームは、売掛金の残高確認において、一部の確認状について、ファックスによる間接的な回答の受領にとどまり、原本を入手していないことに加え、確認先の担当者の三文判のみが押印されており、当初想定した確認回答者以外の者が回答したと疑われるような状況であるにもかかわらず、確認先に質問するなどにより、回答の信頼性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 505 第 9 項）

《留意点》

確認の実施に当たっては、回答の信頼性の検討はもとより、確認先の選定における母集団の網羅性や、確認状記載金額の正確性について補助簿と照合するなど、財務諸表と監査証拠間の関連性についても検討する必要がある。

事例２）代替的な監査手続

- 監査チームは、債権債務の残高確認において、確認状が宛先不明で返送されているにもかかわらず、代替手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 505 第 11 項）

- 監査チームは、債権債務の残高確認において、金額未記入の回答を、帳簿残高と一致し確認差異がないものとして取り扱い、再発送又は代替手続等の必要な手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 505 第 11 項）

- 監査チームは、売掛金の実在性を特別な検討を必要とするリスクとしているにもかかわらず、残高確認書を回収できなかった取引先について、確認対象の一部の取引に対して請求書等との突合を実施するのみで、十分な代替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。したがって、監査チームは、未回答の場合は、代替的な監査手続を実施するとともに、確認による回答と同程度の適合性と証明力のある監査証拠を入手できたか、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、残高確認の結果把握した確認差異について、差異の内容を質問により検討するのみで、当該確認差異が虚偽表示ではないことを裏付ける監査証拠を入手していない。
（監査基準委員会報告書 505 第 13 項）

- 監査チームは、債権の残高確認において、取引先未検収による認識時点の相違等による差異を認識しているが、被監査会社の内部統制が有効に機能しているという評価を前提として、当該差異に関し、売上伝票等の内部証憑との突合を実施するのみで、回答内容の妥当性を外部証憑等により検証していない。
（監査基準委員会報告書 505 第 13 項）

- 監査チームは、確認差異の原因を調査した結果、返品及び債務の未認識による虚偽表示を識別していたにもかかわらず、内部統制の有効性や不正リスクの識別、財務諸表に与える影響を評価していない。
（監査基準委員会報告書 505 第 15 項）

《留意点》

確認額と先方の回答額の差額の内容を調査し、把握した重要な差異原因に対して、具体的な証憑による裏付けを入手することに留意する必要がある。

また、原因分析の結果把握した確認差異が虚偽表示に該当するかについて判断し、虚偽表示を識別した場合には、内部統制の有効性や財務諸表に与える影響等を検討する必要がある。

事例４）実証手続の実施の時期（残余期間の手続）

監査チームは、残高確認において、期末日前を確認基準日としているにもかかわらず、確認基準日から期末日までの残余期間について、実証手続等を実施していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 21 項）

（３）分析的手続

事例１）分析的実証手続の要件

- 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費目について、実証手続として分析的実証手続を選択したが、主として財務数値の前期比較や月次推移比較により科目の増減理由等を把握するにとどまっており、分析的実証手続の要件を満たしておらず、実証手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 520 第４項）

- 監査チームは、減価償却費の実証手続として分析的実証手続を選択しているが、減価償却費比率の前期比較を実施するのみで、分析的実証手続の要件を満たしておらず、

監査人の推定値としての減価償却費又は減価償却費比率を算定するなどの実証手続を実施していない。
（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的実証手続を選択したものの、前期比較等の単なる「分析的手続」にとどまるなど、「分析的実証手続」の要件を満たしていない事例が依然として多くみられる。

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

① 利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定値に使用するデータの信頼性を評価する

② 計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかについて評価する

③ 計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定する

事例２）分析的実証手続における不備事例

- 監査チームは、売上高等の分析的実証手続において、被監査会社が作成した売上高及び売上総利益の予算を推定値として利用する際、予算策定過程の検証などの当該予算の正確性及び信頼性を検討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 520 第４項）

- 監査チームは、年間の売上高等の分析的実証手続において、推定値として上期を実績値に置き換えた修正事業予算を用いているが、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、当該推定値が適切であるかどうか検討していない。
（監査基準委員会報告書 520 第４項）

- 監査チームは、分析的実証手続において、推定値と売上高及び売上原価との重要な差異の調査を行うかについて判定するための基準値を設定する際、差異金額の重要性にかかわらず、差異率が一定以下である場合は調査を不要としており、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許容可能な基準値を用いていない。
（監査基準委員会報告書 520 第４項）

《留意点》

分析的実証手続を立案し実施するに当たり、合理的な理由なく安易に前期実績を推定値として利用しているなど、基準により実証手続として求められる各々の要件に合致していない事例が散見される。

監査チームは、情報の性質及び目的適合性を十分に考慮し、また、監査人の推定値と計上された金額の差異が、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３）分析的実証手続の結果の調査

監査チームは、売上高に対する分析的実証手続において、前期の単価を推定値の算定に利用している。

しかしながら、監査チームは、当該推定値と実績値との差異分析において、質問により単価の変動等の事実を把握するのみで、単価の変動率の分析や分析単位の細分化等の差異内容の合理性を検討するための追加手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 520 第４・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多くみられる。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。

事例４）全般的な結論を形成するための分析的手続

監査チームは、監査の最終段階において、被監査会社に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについての、全般的な結論を形成するための分析的手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 520 第５項）

《留意点》

監査の最終段階における分析的手続において、監査手続の目的を考慮せずに形式的に財務諸表項目の前期比較を実施するのみで、財務数値間の不整合や、財務数値と個別の監査手続から得られた情報との矛盾を見落としている事例がみられる。監査チームは、全般的な結論を形成するための分析的手続においては、被監査会社に関する監査人の理解と財務諸表が整合しているかについて分析し、評価する必要がある。

（４）監査サンプリング

事例１）監査サンプリングの立案

- 監査チームは、リスク対応手続におけるサンプリングに際して、サンプル数について、過去の監査の経験に基づき職業的専門家としての判断によって決定したとしているが、手続実施上の重要性を勘案していないなど、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の合理的な根拠に基づく検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 530 第５・６項）

- 監査チームは、リスク対応手続におけるサンプリングに際して、サンプルとして、一部の期間の取引や、一つの支店のみの取引を選定しているが、当該サンプルの選定範囲が母集団全体の結論を得るのに十分であるかについて検討していない。
（監査基準委員会報告書 530 第 7 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。取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、通例でない取引、リスクの高い項目、金額の量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。したがって、監査チームは、特定項目を抽出する試査と監査サンプリングによる試査を組み合わせるなど、監査手続の目的に適合する有効な抽出方法を決定する必要がある。

また、監査サンプリングを実施する際には、母集団の網羅性にも留意する必要がある。

事例２）虚偽表示額の推定

監査チームは、期末時点の売掛金残高に対し、特定項目抽出による確認手続を行っているにもかかわらず、検出された差異金額を残高確認状の発送率で割り戻して母集団である売掛金全体の虚偽表示額を推定することにより監査手続を終了しており、残余部分に対する適切な監査手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 500 第 9 項、同 530 第 13 項）

《留意点》

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

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

（５）関連当事者

事例１）関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解

- 監査チームは、大株主グループが被監査会社に対して重要な影響力を及ぼし得る状況でありながら、大株主グループの全体像を把握していないなど、被監査会社の関連当事者を網羅的に確認し、理解する監査手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 550 第 10 項）

- 監査チームは、連結子会社の主要取引先が関連当事者（兄弟会社等）であるにもかかわらず、関連当事者との取引について、網羅的な検討を行っていない。
（監査基準委員会報告書 550 第 10・24 項）

- 被監査会社は、期末時点で関連当事者との取引に関する調査票を全取締役から徴収している。

  しかしながら、監査チームは、被監査会社の調査が一定金額以上の取引についてのみ記載を求めているなど網羅的ではない状況において、関連当事者取引の網羅性を確保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 550 第 10・14 項）

《留意点》

関連当事者との取引は、通常の取引過程において行われることも多いが、不正の実行が関連当事者を通じて容易になるなど、関連当事者以外の第三者との取引よりもリスクが高くなる場合がある。したがって、監査チームは、監査手続を実施する前提として、被監査会社の関連当事者及び関連当事者との関係を網羅的に理解するとともに、認識した取引に対してその事業上の合理性を慎重に評価することに留意する必要がある。

また、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。

上記の指摘事例のほか、関連当事者取引の取引条件の開示に当たり、例えば無利息融資や債務保証料の支払いが行われていない場合に、当該取引条件が適切に記載されていない事例や、独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されている旨を記載しているが取引条件を十分に検討していない事例がみられる。監査チームは、識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され開示されているかについて慎重に評価することに留意する必要がある。

なお、監査基準委員会報告書 240 で要求されている不正リスクへの考慮も含め、関連当事者取引の重要な虚偽表示リスクの識別と評価及びリスク対応手続に関連する事例については、「６．財務諸表監査における不正」に記載しており、併せて参照されたい。

事例２）監査役等とのコミュニケーション

監査チームは、期中に関連当事者（主要株主）の重要な変動が生じていることを認識しているが、関連当事者に関連する重要な事項について、監査役等とのコミュニケーションを実施していない。

（監査基準委員会報告書 550 第 26 項）

（６）継続企業の前提

事例１）継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の識別

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

しかしながら、監査チームは、被監査会社の主張の合理性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 570 第９・11 項）

《留意点》

企業活動の継続が損なわれるような重要な事象又は状況が突然生起することは稀である。

しかしながら、そのような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虞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。

事例２）事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続

- 被監査会社は、業績悪化により当期において重要な営業損失及び重要な営業キャッシュ・フローのマイナスを計上し、資金繰りが急激に悪化したことから、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象を識別している。一方で、被監査会社は、大株主から資金援助の確約書を入手し、また、第三者割当の可能性があることを前提に、継続企業の前提に対する重要な不確実性はないと判断している。

  しかしながら、監査チームは、被監査会社の大株主の資金援助の実行可能性について評価していないほか、直近に予定されていた第三者割当増資が実行されなかったにもかかわらず、今後の増資の実現可能性について検討していないなど、被監査会社の資金計画全体について、具体的な調達先、調達額及び実現可能性を検討していない。

  また、監査チームは、期限が到来した借入金の借換えについて、契約の相手先の意思を確認できる適切な監査証拠を入手していない。
  （監査基準委員会報告書 570 第 15 項）

- 被監査会社は、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り、新規の資金調達が困難な中、親子会社間で資金融通を行い、連結子会社が持分法適用関連会社の借入金に対し債務保証をしている。

  しかしながら、監査チームは、期末日後１年間の資金繰りを被監査会社単体ベースで検討するにとどまり、連結ベースでの資金繰りについて検討していない。
  （監査基準委員会報告書 570 第 15 項）

《留意点》

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

監査チームは、被監査会社の状況を俯瞰的に評価し、継続企業の評価に関連する経営者の対応策が効果的で実行可能であるかについて、具体的な監査証拠に基づき検討する必要がある。

なお、資金計画の前提となる被監査会社の事業計画等の、会計上の見積りの合理性に対する検討については、「３．会計上の見積りの監査」の「（１）会計上の見積りの監査に共通する事項」の「事例

５）事業計画の合理性の評価」において詳細に記載しており、併せて参照されたい。

（７）その他

事例１）後発事象

監査チームは、後発事象に関する内部報告制度の整備・運用状況の検討や、重要な後発事象を漏れなく認識するための監査手続において、経営者が実施した諸手続及び実施結果の検討等を行っていない。

（監査基準委員会報告書 560 第６項）

《留意点》

後発事象に係る監査手続が、経営者への質問のみによっている指摘事例も散見される。監査チームは、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象に対する監査手続に、少なくとも以下を含める必要がある。

① 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、被監査会社において販売した金融商品に対する訴訟等が複数発生している状況を認識しているが、被監査会社の訴訟事件等に係るリスク管理体制の整備状況を検討していない。

  （監査委員会報告第 73 号４.）

- 監査チームは、弁護士に対して送付した確認状に、現在係争中の訴訟事件のリストを記載するのみで、当該訴訟事件の結果等に関する評価や関連費用を含む財務上の影響に関する経営者の見積りを記載しておらず、当該評価や影響について、弁護士からの回答を入手していない。

  （監査基準委員会報告書 501 第９項）

《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ないし経過期間、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。

事例３）連結財務諸表

- 監査チームは、連結の範囲の妥当性の検討に当たり、被監査会社が 40%の持分を所有し、被監査会社の役員が 30%の持分を所有している会社について、当該役員が自己

の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者（緊密な者）に該当するかどうか検討していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 10 項、同 600 第 16 項）

- 監査チームは、連結の範囲の妥当性の検討に当たり、非連結子会社の当期純損失が連結当期純利益に与える影響が重要であるにもかかわらず、その影響は一時的であり、連結の範囲に含めないとする被監査会社の主張の妥当性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第５項、監査・保証実務委員会報告第 52 号第４項）

- 監査チームは、関連会社が有する子会社の損益に重要性がある場合には、これを持分法投資損益に含める必要があるにもかかわらず、関連会社の子会社の損益状況を検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第５項、会計制度委員会報告第９号第３項）

《留意点》

連結財務諸表に対するリスク評価の前提となる企業及び企業環境の理解を十分に実施しておらず、複雑なグループ間取引が生じている場合において、未実現利益消去の網羅性が検討されていない事例もみられる。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．他者の作業の利用」の「（１）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、会計上の見積りにおける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適切な監査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、見積りの不確実性を評価し、会計処理の妥当性を検討するために、より深度のある監査手続を実施しているか。
- 監査チームは、会計上の見積りの監査において、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識別し、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。

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くみられる。

- 関係会社投融資の評価や繰延税金資産の回収可能性、固定資産の減損等、会計上の見積りの監査においては、経営者の策定した事業計画の合理性を評価しているが、監査チームは、質問のみで手続を終了し、事業計画の合理性をより具体的な証拠により確かめるなど、批判的な観点から十分かつ適切に検討していない。
- 会計上の見積りにおける経営者の仮定の合理性について十分に検証していない。
- 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、監査委員会報告第 66 号に照らして検討していない。

なお、以下の事例においては、「（１）会計上の見積りの監査に共通する事項」について、「経営者の仮定の合理性」、「会計上の見積りを行う方法の検討」、「基礎データの検討」、「前年度の会計上の見積りの検討」、「事業計画の合理性の評価」、「その他見積りの合理性の評価」、「会計処理の適時性」に区分して主な事例を記載している。また、勘定科目固有の手続に関連し留意すべき事項については、「（２）関係会社投融資評価」から「（７）繰延税金資産の回収可能性」において、勘定科目ごとに記載している。

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

- 監査チームは、被監査会社が、子会社の事業の経営環境が著しく悪化したため該当する事業に係るのれん全額を減損する一方、当該事業に関連する固定資産については減損の兆候はないと判断していることについて、当該判断の妥当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、同一の取引先に対して前渡金と未収入金の債権を有しているが、当該取引先との連絡が取れなくなっていることなどから、両債権の半額を貸倒引当金として計上している。
しかしながら、監査チームは、前渡金については、貸倒引当金の計上が不足しているとして残額に対応する引当金を未修正の虚偽表示として認識する一方で、未収入金については貸倒引当金の追加計上は不要とする経営者の判断に同意するなど、整合の取れた判断を行っていない。
（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、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一時償却を行っていないなど、勘定科目間で判断の整合が取れていない事例が散見される。監査チームは、把握した事象が網羅的に会計処理に反映されているかについて、俯瞰的に評価することに留意する必要がある。

事例２）会計上の見積りを行う方法の検討

- 被監査会社は、新製品の発売後に発生する旧製品の返品などにより、毎年多額の売上返品が発生している状況において、販売先の在庫量を踏まえた返品の潜在的影響額等を考慮せず、期末の売掛金残高に対して返品率及び利益率を乗ずることにより返品調整引当金を算定している。
しかしながら、監査チームは、当該引当金の算定方法の妥当性及び引当額の十分性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第７・12 項）

- 監査チームは、被監査会社が、製品の種類別に利益率や返品率が異なるにもかかわらず、全ての製品を一括りにした過去の返品率及び利益率に基づき返品調整引当金を算定していることについて、引当金の算定方法の妥当性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第７・12 項）

- 監査チームは、被監査会社が、長期間の製品保証をしているにもかかわらず、製品保証引当金を計上していないことについて、過去の商品破損等による保証履行の有無や仕入先との保証契約の有無の検討等、当該引当金を計上しないことの合理性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第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。

事例３）基礎データの検討

- 監査チームは、被監査会社が退職給付債務計算に使用した基礎データの適切性の検討に当たり、被監査会社の担当者への質問を実施するのみで、被監査会社が使用した予定退職率や予定一時金選択率等の妥当性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第７・12 項）

- 監査チームは、固定資産の減損の兆候の識別に係る監査手続において、被監査会社が作成した資料を利用しているが、当該資料に記載された店舗ごとの営業利益等の正確性及び網羅性並びに本社費配賦の妥当性を検証していない。
  （監査基準委員会報告書 500 第８項、同 540 第７項）

《留意点》

経営者が行った会計上の見積りについて、経営者が仮定等に使用した基礎データの正確性、網羅性及び目的適合性や、情報の信頼性に係る検討を実施する必要がある。

事例４）前年度の会計上の見積りの検討

- 監査チームは、固定資産の減損の検討において、被監査会社による前年度の事業計画と実績との間に大幅な乖離がみられるにもかかわらず、被監査会社が実施した見積りプロセスの信頼性や見積りの不確実性の程度を評価していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第８項）

- 監査チームは、ポイント引当金について、前年度の見積額と確定額を比較するなど、経営者の見積りの不確実性の程度を評価するために、過年度の見積りの確定額に対する検討を行っていない。
  （監査基準委員会報告書 540 第８項）

《留意点》

被監査会社の事業計画の検討において、前期の見積りと実績の乖離理由を把握するにとどまり、把握した内容を、当期の経営者の見積りの評価において考慮していない事例が散見される。監査チームは、会計上の見積りの検討において、前期の会計上の見積りの検討を行うことが求められているのは、あくまでも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。

事例５）事業計画の合理性の評価

- 監査チームは、財政状態が著しく悪化している関連会社株式の実質価額の回復可能性の検討に当たり、事業計画の売上及び利益が過去の実績と比較して大幅に増加していることについて、被監査会社に当該増加要因を質問し回答を得ているものの、具体的な裏付けによる検討を行っていない。
  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

- 被監査会社は、主要事業の経営環境の大幅な悪化に伴い、固定資産の減損の兆候を識別しているが、減損損失の認識は不要であると判断している。
  しかしながら、監査チームは、割引前将来キャッシュ・フローの前提となる中期計画の合理性や実行可能性について十分に検討していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

- 監査チームは、繰延税金資産の回収可能性の検討に当たり、被監査会社の業績が急激に悪化しているにもかかわらず、将来課税所得の前提である事業計画の合理性について、新商品の投入や海外における販売拡大、物流費削減等により、当期以上の業績を残す蓋然性が高いとしているが、具体的な数値等の裏付けをもって検証していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

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

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

しかしながら、事業計画の内容について具体的な根拠に基づいた確認を行っておらず、経営者へのヒアリングのみで定性的に評価するにとどまるなど、監査チームが、事業計画の合理性を、職業的専

門家として批判的な観点から十分かつ適切に検討していない事例が多くみられる。監査チームは、事業計画について、その内容と企業環境との整合性の検討、過去実績との比較、収益拡大や経費削減という計画に織り込まれた具体的な方策の確認などにより、慎重に検討することに留意する必要がある。

また、監査チームは、経営者が特別な検討を必要とするリスクを生じさせる会計上の見積りの不確実性の影響に適切に対処していないと判断した場合には、会計上の見積りの合理性を評価するために、必要に応じて、監査人の許容範囲を設定することに留意する必要がある。

事例６）その他見積りの合理性の評価

監査チームは、工事進行基準による売上に関する詳細テストとして、実行予算における全体工数の見積り精度の検証や、追加原価の発生状況の事後検証などにより、経営者の見積りの合理性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

事例７）会計処理の適時性

- 監査チームは、前期において、実質価額が 50%以上下落している子会社株式について、新商材の販売等により利益計画を達成し、実質価額が取得価額まで回復するとの被監査会社の主張に対して、質問以外の監査手続を実施することなく減損不要と判断していたが、当期において、新商材の販売不調により当該子会社株式の実質価額が更に下落したことを理由に、備忘価額まで減損を実施している。

  しかしながら、監査チームは、前期における被監査会社による当該子会社株式の評価に関する見積りが、過去の誤謬に該当するかについて検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・17 項）

- 被監査会社は、従来は取得から一定期間を超える棚卸資産について規則的に簿価を切り下げる方法を採用していたが、正味売却価額が簿価を上回るケースが増えてきているとして、棚卸資産の評価基準を変更し、前期に規則的に切り下げた簿価を当期に取得価額まで戻し入れている。

  しかしながら、監査チームは、被監査会社の主張を裏付けるための十分な検討を実施しておらず、また、過去の誤謬に該当するかについて検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・17 項）

《留意点》

債権、棚卸資産、関係会社投融資、固定資産、のれん、繰延税金資産等の評価の検討において、被監査会社の企業環境の急激な変化や業績の悪化が生じているにもかかわらず、十分な検討を実施せず評価損の計上を見送り、翌期に評価損を計上しているなどの事例が散見される。監査チームは、会計方針の変更や会計上の見積りの変更を含む会計処理の適時性に対し、慎重に検討する必要がある。

（２）関係会社投融資評価

事例１）特定の状況における子会社株式の評価

被監査会社は、子会社株式の実質価額が簿価と比較して 70%超下落しているものの、設立３年目であり事業は成長しているとして減損不要と判断している。当該子会社は設立から継続して赤字を計上しており、また、当初の事業計画と実績には乖離が生じている。

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》

合理的な反証がない限り、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減損処理をする必要がある。これは、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、慎重に評価することが求められる。

事例２）実質価額の検討

被監査会社は、子会社株式の１株当たり時価純資産額が簿価と比較して 50%超下落しているものの、当該子会社が毎年利益を安定的に計上しており、株式取得時の超過収益力は毀損していないとして、当該子会社株式の実質価額の評価を行うことなく、個別財務諸表上、取得価額で資産計上している。

しかしながら、監査チームは、取得時に見込んだ超過収益力が減少していないか十分に検討していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

子会社株式の実質価額の検討に当たり、株式取得時の超過収益力を考慮しているものの、当該超過収益力に対する検討が不十分である事例がみられる。株式取得後、当初見込んでいた超過収益力が減少したために実質価額が大幅に低下することがあり、このような場合には、たとえ子会社の財政状態の悪化がないとしても減損処理をする必要がある。

（３）債権評価

事　例）認識及び測定の検討

被監査会社は、当期以前に発生した販売代理店に対する滞留債権について、現時点では相手方の財政状態等が不明であるとして当該債権の 50%について貸倒引当金を計上している。

しかしながら、監査チームは、当該販売代理店との契約を既に解消しており、営業実態が確認できていないなど、実態としては破産更生債権に該当する状況があるにもかかわらず、被監査会社の貸倒引当金の計上額の妥当性について十分な検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

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

また、貸倒懸念債権の評価方法として、債務者の支払能力を判断する資料を入手することが困難である場合に、例えば、担保の処分見込額等を控除した残額の 50%を引き当てるという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、評価時点における適切な見積りが行われているかについて十分な検討を行うことに留意する必要がある。

（４）棚卸資産の評価

事例１）棚卸資産の評価方法

- 監査チームは、被監査会社の連結子会社が、当期から適用する長期滞留在庫の評価基準の合理性を検討する際、当該評価基準が会社の取引実態等を適切に反映したものであるかについて、当該子会社の事業内容や過年度の販売実績、企業内外の環境等を踏まえた具体的な検討を行っていない。
  （監査基準委員会報告書 540 第７項）

- 監査チームは、少量多品種の商品に対し、商品在庫全体を一つのグループとして収益性の低下の判断を行うという被監査会社の棚卸資産の評価方法の合理性について、会計基準に照らした評価を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第７項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、一定量の補修用部品等を長期にわたり保有するようなケースにおいて、適正在庫量を踏まえた棚卸資産の評価となっているかについて検討していない事例もみられる。

監査チームは、被監査会社の棚卸資産の評価方法について、企業内外の環境の変化に伴い、当初策定した評価方法の前提が実態と乖離していることもあるため、現状の取引実態を適切に踏まえた上で、経営者の見積り方法の合理性を検討する必要がある。

事例２）認識及び測定の検討

- 監査チームは、棚卸資産の簿価切り下げの検討において、被監査会社が、正味売却価額から販売経費等見込額を控除していないことの合理性について評価していない。
  （監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項）

- 監査チームは、被監査会社が商品評価損の算定に使用した過去の商品処分損実績のデータの網羅性を確認していないほか、計上された評価損の金額の妥当性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項）

（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、概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として、事業部別にグルーピングを行っている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が出退店等の意思決定において店舗別の損益状況を考慮している状況において、被監査会社のグルーピング方針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 540 第 11 項）

《留意点》

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うことが原則である。そのため、監査チームは、被監査会社が選定しているグルーピングの単位よりも小さい単位で損益管理を行っている等の状況においては、グルーピング方針の適切性について、実態に応じて検討することに留意する必要がある。

事例２）減損の兆候の検討

監査チームは、固定資産の減損の兆候の検討において、一部の店舗が２期連続営業赤字となっているにもかかわらず、翌期、営業赤字が見込まれないことをもって減損の兆候には該当しないとする被監査会社の主張に対し、合理的な反証に基づく検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、過年度より継続して赤字基調にあるものの、会計基準上の「継続して」との記載を形式的に解釈し、一時的に僅かに黒字に転換した期があることをもって減損の兆候には該当しないとする事例や、業績の悪化が非経常的で一過性であるとの被監査会社の主張に対して、その原因等を分析していない事例がみられる。監査チームは、減損の兆候を慎重に検討することに留意する必要がある。

事例３）遊休資産の検討

被監査会社は、一部の固定資産が期末時点において転用先が見つからず、遊休状態となっているにもかかわらず、今後転用見込みがあるとして減損の兆候はないとしている。

しかしながら、監査チームは、過去の転用実績など、転用の実現可能性に関する十分な監査証拠を入手せずに被監査会社の当該判断を容認しており、固定資産の減損の兆候の検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項）

《留意点》

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４）残存価額の検討

被監査会社は、将来キャッシュ・フローが見込めないとして減損した店舗に設置されている器具備品について、他店舗への転用が可能であるとして、当該備品の簿価を残存価額として評価している。

しかしながら、監査チームは、当該備品の転用可能性や被監査会社における器具備品の転用実績について検証していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項）

《留意点》

転用計画により減損損失を認識していない資産について、当該資産が機能的には利用可能である場合でも、被監査会社の転用計画が合理的であるかなど、その実現可能性について慎重に検討する必要がある。

（６）のれんの評価

事例１）のれんの発生原因の分析と識別可能資産等への配分

被監査会社は、期中に現金を対価として対象会社の全株式を取得し、連結子会社とした企業結合において、企業結合日における受入資産及び引受負債と取得対価との差額をのれんとして計上している。

しかしながら、監査チームは、当該のれんの発生原因を検討していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11 項）

《留意点》

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

事例２）のれんの償却期間・のれんの減損の兆候

- 被監査会社は、期中において多額の債務超過となっている会社を買収した結果、株式の取得価額の大半をのれんとして連結財務諸表に計上している。

  しかしながら、監査チームは、取得原価に対するのれんへの配分金額が多額であることを認識していながら、当該のれんに関し、取得年度における減損の兆候について検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、企業結合に関する会計基準第 109 項）

- 監査チームは、のれんの償却期間を最長 20 年とする被監査会社の主張について、その合理性を具体的に検証していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項）

- 監査チームは、買収した会社の業績が当初計画と比較して下方乖離し、かつ、同社の事業を主導していた取締役の大半が辞任するなど、のれんが発生した時点とは同社を取り巻く状況が大きく変化しているにもかかわらず、のれんの減損の兆候やのれんの効果が及ぶ期間の見直しを検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・17 項）

《留意点》

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（企業結合に関する会計基準第 109 項）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を十分に検討する必要がある。

また、連結財務諸表に計上されたのれんを減損した場合には、個別財務諸表上の子会社株式の評価にも影響することに留意する必要がある。

（７）繰延税金資産の回収可能性

事例１）会社区分の検討

- 監査チームは、被監査会社が、期末に多額の税務上の繰越欠損金が存在するにもかかわらず、直近の欠損金控除前課税所得の発生をもって監査委員会報告第 66 号で規定する会社区分を「３号」としている状況において、被監査会社の欠損金が、会社区分「４号」の重要な税務上の繰越欠損金に該当するかについて検討していない。

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

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

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

非経常的な特別の原因により発生したものであるか、それを除けば課税所得を毎期計上している会社であるかなど、当該会社区分とすることの合理性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、監査委員会報告第 66 号第５項（１））

《留意点》

「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い（監査委員会報告第 66 号）」の会社区分の判断に関して、以下のような事例が多数みられる。監査チームは、会社区分について会計基準等に照らした十分な検討を行うなど、引き続き慎重に対応する必要がある。

・　多額の税務上の繰越欠損金が存在する状況において、十分に検討することなく当該金額に重要性がないとして、会社区分が「４号」には該当しないとしている事例
・　重要な税務上の繰越欠損金の発生要因が特別な原因であることから、会社区分を「４号但書」としているが、当該発生要因の非経常性について十分に検討していない事例

事例２）課税所得の見積り

▶　監査チームは、将来課税所得の見積りに関し、被監査会社より５か年事業計画を入手しているが、当該事業計画が取締役会等の承認を得たものであるかについて検証していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、監査委員会報告第 66 号第５項（３））

▶　監査チームは、将来課税所得の見積りに関し、過去の経常利益の水準との比較を実施するのみで課税所得の発生源泉を検討していない。このため、前期の経常利益に含まれる多額の益金不算入項目（子会社からの受取配当金）の影響を考慮しておらず、過去の経常利益の水準と将来の課税所得の見積りが大きく乖離していることを見落としている。
（監査基準委員会報告書 540 第 11・12 項、監査委員会報告第 66 号第５項（１））

《留意点》

繰延税金資産の回収可能性の検討においては、課税所得の見積りに際して、経営者の策定した事業計画の合理性等を検討するケースが多いが、この点については、前述の「（１）会計上の見積りの監査に共通する事項」の「事例５）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、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）スケジューリングの検討

▶　監査チームは、被監査会社が監査委員会報告第 66 号で規定する会社区分の「３号」に該当しているにもかかわらず、投資有価証券評価損に係る一時差異のスケジューリ

ングの検討に当たり、銘柄ごとの具体的な税務上の損金算入時期に係る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、監査委員会報告第 66 号第４・５項）

- 監査チームは、被監査会社が、過年度に大幅な債務超過となった子会社に対して計上した多額の貸倒引当金について、子会社の業績が回復傾向にあるものの取崩しは時期尚早であり、取崩しの時期も明確にできないとしているにもかかわらず、貸倒引当金全額に係る繰延税金資産を計上していることの合理性について、十分に検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 12 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くみられる。特に、関係会社に関する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。

事例４）連結納税制度における繰延税金資産の回収可能性

監査チームは、連結納税主体の繰延税金資産の回収可能見込額の検討において、連結納税主体を一体として計算した額が、各連結納税会社で計上した個別財務諸表における繰延税金資産計上額の合計を下回る場合には、連結納税主体における回収可能見込額まで減額する必要があるにもかかわらず、この検討を実施していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の扱い（その２）Q４）

４．他者の作業の利用

着眼点

（１）グループ監査

近時、在外子会社等における不正事例が報告される中、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、グループ財務諸表に係るリスク評価を通じて、特別な検討を必要とするリスク及び重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、グループ財務諸表のリスクに対応した監査手続を立案しているか。
- グループ監査チームは、売上高等の定量的な指標以外にも、構成単位の特定の性質や状況も把握した上で重要な構成単位を識別しているか。
- グループ監査チームは、構成単位の監査人の職業的専門家としての能力等を十分に把握し、監査計画を策定しているか。
- グループ監査チームは、構成単位の監査人とのコミュニケーションを十分に実施し、識別したリスクに対して、構成単位の監査人の実施した監査手続が十分かつ適切であるかについて評価しているか。
- 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に対して、必要に応じて追加の監査手続を指示あるいは自ら実施しているか。

  また、構成単位の監査人から報告された未修正の虚偽表示がグループ財務諸表に与える影響を、内部統制や不正等の質的な影響も含めて評価しているか。

（２）専門家の業務の利用

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、会計又は監査以外の分野の専門的知識が必要な場合、他の専門家の業務を利用する場合がある。審査会検査においては、監査人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、また、専門家の結論が合理的であり他の監査証拠と整合しているかなど、専門家の業務の適切性を評価しているかについて検証している。

検査結果の概要

重要な構成単位の識別において、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確認していないなどの事例がみられる。

また、監査人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がみられる。

求められる対応

グループ監査では、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、及び全ての重要な点において、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、監査人は、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できたかについて評価する必要がある。

また、監査人は、他者の作業の利用として、専門家の業務を利用する場合であっても、表明した監査意見に単独で責任を負う。そのため、専門家の業務の利用に当たっては、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、監査人は、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監査証拠を入手することが必要である。

（1）グループ監査

事例１）重要な構成単位

- グループ監査チームは、構成単位の監査人の監査結果を利用する範囲の選定において、構成単位である子会社の売上高が連結財務諸表に与える影響は検討しているものの、売上高以外の指標や各子会社の勘定科目の連結財務諸表に与える影響を勘案して、構成単位の監査人の監査結果を利用する範囲を決定していない。
  （監査基準委員会報告書 600 第８項）

- グループ監査チームは、持分法投資損益の財務諸表に与える影響が重要であるにもかかわらず、金額的及び質的な影響を勘案して関連会社を重要な構成単位とすべきかについて検討していない。
  （監査基準委員会報告書 600 第８・17 項）

- グループ監査チームは、重要な構成単位の識別に当たり、子会社について、重要性の基準値を超える棚卸資産残高があり、その回転期間が長期であること及び過去に販売不振による滞留在庫等が生じたことを把握しているにもかかわらず、これらの影響を含め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８・17 項）

《留意点》

重要な構成単位の決定に当たっては、金額的重要性のほか、グループ財務諸表における質的重要性も考慮する必要がある。

事例２）重要性の基準値等

- グループ監査チームは、重要性の基準値や手続実施上の重要性などを改定したにもかかわらず、重要な構成単位の監査人に対して改定後の基準値等を通知していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 39 項）

- グループ監査チームは、重要な構成単位に関する重要性の基準値として、グループ財務諸表全体の重要性の基準値と同額の値を設定しており、より低い値を設定していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 20 項）

- 被監査会社は、既存事業の業績悪化と買収による連結子会社の増加を主因として、期中に予想連結売上高の修正を発表している。当該状況を踏まえて、グループ監査チームが、連結グループに適用する重要性の基準値の算定に用いる指標を、前期実績の連結売上高から当該修正後の予想連結売上高に変更した結果、重要性の基準値は増加している。
しかしながら、グループ監査チームは、被監査会社グループの既存事業の業績悪化を認識しているにもかかわらず、重要性の指標として採用した予想売上高の増減要因を加味せず、既存事業を営む重要な構成単位に対して修正後の重要性の基準値を一律に割り当てた結果、既存事業の構成単位に適用される重要性の基準値が増加しているが、構成単位に適用する重要性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 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、特に、組織再編等により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）評価したリスクへの対応

グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するために、構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、構成単位の監査人と討議していない。そのため、構成単位の監査人が特別な検討を必要とするリスクとして識別した事項について、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別すべきかどうか検討していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 29 項）

《留意点》

グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しなければならない。

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

また、被監査会社グループが連結財務諸表を作成するに当たり、子会社で作成した連結財務諸表を親会社が受け取った後にグループ全体の連結決算を行ういわゆる「サブ連結」を行っている場合においても、グループ監査チームは、子会社グループに係る特別な検討を必要とするリスクについて、構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行い、グループ財務諸表に係るリスク評価に反映させる必要がないか検討することにも留意する必要がある。

さらに、期首に策定した監査計画において重要な構成単位ではないと判断した子会社等についても、監査の過程において計画時点で識別していない状況が発見された場合には、追加の監査手続の必要性について検討することに留意する必要がある。

事例４）連結プロセス（同一の会計方針）

グループ監査チームは、構成単位の監査人の監査結果を利用していない在外子会社について、当該在外子会社所在地の会計基準と国際財務報告基準等との重要な差異の有無を確認していない。

（監査基準委員会報告書 600 第 34 項）

事例５）後発事象

グループ監査チームは、在外子会社における重要な後発事象の有無を確認するために、構成単位の監査人に対して後発事象の確認書の提出を指示しているが、親会社である被監査会社の会社法監査報告書日までに、構成単位の監査人から後発事象の確認書を入手していない。

（監査基準委員会報告書 600 第 37・38 項）

事例６）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、利用を予定していた構成単位の監査人から、監査意見表明時までに監査結果を入手することができなかったため、代替手続を実施している。

  しかしながら、グループ監査チームが実施した代替手続は、子会社の財務数値の前期比較等のみであり、監査人とし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 600 第 42・43 項）

▶　グループ監査チームは、連結子会社の監査において、構成単位の監査人から未修正の虚偽表示の報告を受けているにもかかわらず、当該未修正の虚偽表示が監査意見表明に与える金額的及び質的影響、当該未修正の虚偽表示が不正に起因する又はその可能性があるかについて検討していない。

　また、当該未修正の虚偽表示が、内部統制監査に与える影響について検討していない。

（監査基準委員会報告書 600 第 44 項、同 450 第 10 項）

▶　グループ監査チームは、構成単位の監査人が、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計画した監査手続や、実施した監査手続の内容について評価していない。

　また、構成単位の監査人が実施した監査手続が、グループ財務諸表についての意見表明の基礎を得るために十分かつ適切なものであるかについて検討していない。

（監査基準委員会報告書 600 第 30・41・43 項）

▶　グループ監査チームは、重要な構成単位である子会社の監査人が、見積りを伴う勘定科目を、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、構成単位の監査人が当該リスクに関して計画した監査手続の内容や、実施した監査手続の内容について確認していない。

（監査基準委員会報告書 600 第 41・43 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、グループ監査チームが、構成単位の監査人から監査手続の実施結果の情報を入手するにとどまり、特別な検討を必要とするリスクについて実施された監査手続の十分性及び適切性を評価していない事例が散見される。グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために、構成単位の監査人により実施されるリスク対応手続の十分性及び適切性について評価し、また、意見表明の基礎となる合理的な結論を導くことが出来るように、十分かつ適切な監査証拠を入手したかについて評価する必要がある。

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

（２）専門家の業務の利用

事　例）監査人の利用する専門家との合意

　監査チームは、IT の専門家に対して IT 全般統制の評価を依頼しているが、被監査会社が利用する IT のうち、財務報告に影響を与える範囲とその評価方法について、IT の専門家と協議していない。

　また、監査チームは、IT の専門家による評価結果として結論部分を入手するにとどまり、IT に起因するリスクに対する企業の対応を理解するための手続を行っていない。

（監査基準委員会報告書 315 第 19・20・31 項、同 620 第 7・10 項、IT 委員会実務指針第 6 号第 46 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。

５．金融機関の監査

着眼点

金融機関の監査に当たっては、金融行政に関する理解等、一般の事業会社の監査とは異なる視点が求められることや、被監査金融機関を取り巻く環境等に関する深い理解が必要とされる。

審査会検査においては、金融機関の監査について、以下のような観点から検証している。

- 監査契約の新規の締結及び更新に当たり、金融機関特有のリスクなどを踏まえた適切な評価を実施しているか。
- 金融機関の監査特有の知識・経験を有する適切な人員を投入しているか。
- 監査チームは、被監査金融機関の実態を十分に理解し、想定される重要な虚偽表示リスクを適切に把握した上で、当該リスクに適合した手続を立案・実施しているか。
- 金融機関は一般的に IT を高度に利用した内部統制を構築していることから、監査チームは、IT の専門家を積極的に活用し、関連する内部統制を理解するための手続を立案・実施しているか。
- 監査チームは、被監査金融機関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を評価しているか。
- 監査チームは、業種別委員会実務指針第 46 号の趣旨を十分に理解し、金融検査との連携を図っているか。

検査結果の概要

大規模監査事務所においては、品質管理担当部署及び金融専門部署が中心となって、地区事務所も含めて全国的に金融機関監査の品質の維持・向上に努めている事例がみられる。また、中小規模監査事務所においても、金融機関の監査業務の専門家の育成等、品質の維持・向上に積極的に取り組んでいるといった事例がみられる。

しかしながら、これらの監査事務所においても、一部に、以下に示すとおり、被監査金融機関の重要な虚偽表示リスクに適合した監査手続を十分に立案・実施していない事例がみられる。例えば、貸倒償却・貸倒引当金の計上に関する実証手続において、被監査金融機関の債務者区分の判断に対して批判的な検証を実施していないなど、十分かつ適切な監査手続を実施していない事例や、重要な事項にもかかわらず、入手したとする監査証拠に関する監査調書の記載が不十分又は不適切なため、監査上の判断根拠が明確ではない事例がみられる。

求められる対応

金融機関を担当する監査チームにおいては、上記の状況を踏まえ、リスク評価及び評価したリスクへの対応手続の選定に当たり、被監査金融機関を取り巻く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、評価したリスクに対応する監査人の手続の実施、及び監査調書への取りまとめの重要性について、改めて認識する必要がある。例えば、貸倒償却・貸倒引当金の計上に関して識別した重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続（自己査定の検証等）

における、手続を実施する個別債務者の選定に当たっては、金額単位抽出法のほか、金融検査マニュアルの改訂といった金融行政を取り巻く環境や、被監査金融機関の融資先の特性に対する理解を踏まえた、特定項目抽出による試査を積極的に併用することも考えられる。

また、監査補助者が自己査定の検証等の金融機関の監査における重要な監査手続の具体的な内容や実施すべき手続の深度を的確に理解できるように、監査責任者や金融機関の監査経験が豊富な監査チームメンバーが、監査調書の適時の査閲等を通じて、適切な指示・監督を行う必要がある。

なお、会計上の見積りの監査については、「３．会計上の見積りの監査」も参照されたい。

（１）貸出金の自己査定

事　例）債務者区分の適切性

監査チームは、貸出金の自己査定（貸倒引当金の評価）を特別な検討を必要とするリスクとして識別している。

しかしながら、監査チームは、当該リスクに対する監査手続として、主に資料の査閲及び質問を行うのみで、十分な実証手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 20 項、銀行等監査特別委員会報告第４号Ｖ、同【参考付録】）

《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、内部統制に依拠しているケースが多い。その際には実証手続に加えて、内部統制の運用評価手続を実施する必要がある。貸倒引当金の計上に関する運用評価手続は、記録や文書の閲覧に加えて再実施を組み合わせることが効果的と考えられる。ある債務者をサンプルとして抽出し、実施する再実施手続は、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、両者の手続の目的の違いに十分に留意する必要がある。

また、債務者区分を検証する際に必要と考えられる実証手続について以下の指摘事例がみられる。監査チームは、被監査金融機関の主張に対して批判的な検証を実施する必要がある。

- 直近の債務者の試算表の閲覧等により、債務者の直近の収益状況を確認していない
- 被監査金融機関が算出している債務者の実態的な財務内容を検証していない
- 期末日時点の基準金利を検証していない
- 債務者区分の変更の合理性を検証していない（経営改善計画の合理性の検証含む）
- 債務償還期間の算定に用いられている正常運転資金やキャッシュ・フローの正確性を検証していない
- 仮基準日以降基準日までの債務者の信用状況の変化を確認する手続を実施していない
- 貸出条件（条件変更の内容含む）を確認していない
- 債務者区分の判断過程及び結論を監査調書に十分に記載していない中、債務者区分の判断の妥当性を判断するための重要な資料である経営改善計画等を監査調書とせずに破棄している

（２）償却・引当

事例１）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、被監査会社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））

事例２）情報システムから作成された情報の正確性及び網羅性の確認

監査チームは、貸倒実績率の検討において利用している、被監査金融機関が作成した「貸倒実績率算出資料」等のシステム帳票の正確性及び網羅性を検証していない。

（監査基準委員会報告書 500 第８項、銀行等監査特別委員会報告第４号Ⅳ（５））

事例３）貸倒引当金の十分性

監査チームは、被監査金融機関から、貸倒引当金に係る前期以前の予想損失額の十分性を検証した結果（バックテストの結果）を入手して検討していない。

また、監査チームは、期末日以降監査報告書日までに発生した債権の回収不能見込額について、当該見込額が、貸倒引当金の計上に当たって想定した将来見込等の予想の範囲に収まっているかどうか検討していない。

（監査基準委員会報告書 540 第８・12 項、銀行等監査特別委員会報告第４号Ⅱ２.）

《留意点》

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

事例４）担保評価

監査チームは、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ているにもかかわらず、被監査金融機関の担保評価の見直しプロセスを内部統制評価の対象としておらず、実証手続においても、担保評価額の妥当性について、担保の内容、評価方法、評価時期等を踏まえた検証を行っていない。

（監査基準委員会報告書 330 第 14・20 項、同 540 第 14 項、銀行等監査特別委員会報告第４号Ⅳ・Ⅴ・【参考付録】）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、担保の処分可能見込額を算出する際の掛け目を売却実績との比較等により検証していない事例もみられる。監査チームは、被監査金融機関の貸倒引当金に重要な影響を及ぼす、担保評価及び保証会社の保証能力を慎重に検証することに留意する必要がある。

（３）繰延税金資産の回収可能性

事例１）会社区分の検討

被監査金融機関は、税務上の繰越欠損金の発生要因は大口債務者の破綻等によるものであるとして、監査委員会報告第 66 号で規定する会社区分を「４号但書」と判断している。

しかしながら、監査チームは、税務上の繰越欠損金の発生要因が非経常的であるかについて検証していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、監査委員会報告第 66 号第５項（１）・（３））

《留意点》

預金等受入金融機関は、業種の特性上、不良債権処理による貸倒引当金や有価証券の減損損失が、一般事業会社に比して経常的かつ多額に有税計上されることが多い。したがって、過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在するケースや、貸倒引当金などの多額の無税化により、重要な繰越欠損金が期末に存在するか、又は翌期に発生することが見込まれるケースが想定される。そのため、監査チームは、会社区分を「４号但書」に該当するかについて判断する際には、重要な繰越欠損金の発生要因に、例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正といった非経常性が認められるかについて慎重に判断することに留意する必要がある。

また、預金等受入金融機関の場合、経常利益には、貸倒引当金戻入益等の臨時収益や貸倒引当金繰入額、貸出金償却、株式等償却等の臨時費用が含まれるため、会社区分の判断をする際には、経常利益のほか、本業の業績を示す預金等受入金融機関固有の指標である、コア業務純益や業務純益を利用することも考えられる。なお、過去の経常的な利益の安定性を判断する際には、預金、貸出金、有価証券の平均残高及び利回りの傾向についても十分理解することに留意する必要がある。

事例２）事業計画の検討

被監査金融機関は、過去に貸出金残高が減少している状況において、将来年度の課税所得の見積りに際して、貸出金残高が増加し、信用コストが一定額で推移するとしているが、監査チームは、このような事業計画の具体的根拠等を検証していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・12・17 項、監査委員会報告第 66 号第５項（１）・（３））

《留意点》

金融機関の監査においては、繰延税金資産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ケースが多い。その際には、将来年度の課税所得の見積りの合理性を判断するために、質問以外の手続を組み合わせて実施することに留意する必要がある。

事例３）スケジューリングの検討

被監査金融機関は、個別貸倒引当金による将来減算一時差異について、翌期以降５

年間で一定額が無税化するスケジュールを作成している。

しかしながら、監査チームは、当該スケジューリングの合理性について、過年度の個別貸倒引当金に対して作成されていた無税化スケジューリングと無税化の実績を比較するなどの方法により検証していない。

（監査基準委員会報告書 540 第８・12 項、監査委員会報告第 66 号第４項）

《留意点》

不良債権の処理方針及び税効果会計における無税化スケジューリングについては、預金等受入金融機関内において、それぞれを所掌する部署が異なることが多いため、両者には矛盾が生じることも想定される。このため、監査チームは、スケジューリングの検証に際して、両者の整合性について十分に留意する必要がある。

なお、税効果会計における無税化スケジューリングの検証に際しては、恣意性排除の必要性等から、無税化スケジューリングが取締役会等での機関承認を経たものであることを確認することに留意する必要がある。

（４）監査計画

事例１）IT の利用に関する概括的理解

- 監査チームは、監査計画の立案に当たり、IT の利用に関する概括的理解を十分に実施しておらず、重要な虚偽表示リスクの評価対象となる IT を把握していない。

（監査基準委員会報告書 330 第９項、IT 委員会実務指針第６号第４項）

- 監査チームは、IT 全般統制の運用状況評価手続において、質問や閲覧により運用状況を有効と判断するのみで、再実施等の適切な監査手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第９項）

《留意点》

金融機関は、一般に IT の利用度が高いと想定される業種に該当する。したがって、監査チームは、リスク評価のため、IT の概括的理解を実施する必要がある。なお、IT の概括的理解の対象には、被監査会社独自のシステム以外にも、複数の金融機関が共同で運営しているシステムや外部業者のシステムの利用が含まれることに留意する必要がある。

また、IT 全般統制は、情報システムの継続的かつ適切な運用を確保することにより、IT 業務処理統制が有効に機能するように支援する統制であるため、IT の利用度が高いと想定される金融機関の監査においては、IT 全般統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。

事例２）監査計画の策定時における重要性の基準値

監査チームは、前期において重要性の算定指標を税引前利益から純資産に変更し、当期において重要性の算定指標に乗じる割合を変更した結果、３年間において重要性

の基準値が大きく増加しているが、被監査会社の事業規模に大きな変化がない状況において、重要性の基準値の算定指標や乗じる割合を変更することの合理性や、重要性の基準値の金額の妥当性について十分に検討していない。
（監査基準委員会報告書 320 第 9 項）

《留意点》

金融機関においては、業種の特性上、一般事業会社と異なり、通常、税引前利益の水準に比べて総資産の規模が大きくなること、低金利の環境下においては業績に大きな変化が表れ難いという傾向があることから、重要性の基準値の算定指標や指標に乗じる割合を変更する際には、適切性、適時性等について職業的専門家として慎重に検討し、その過程を監査調書に記載することに留意する必要がある。

（５）実証手続

事例１）分析的実証手続の結果の調査

監査チームは、有価証券利息配当金に係る分析的実証手続において、手続実施上の重要性を超える推定値と実績値の差異に対して、運用利回りの増減及び有価証券の平均残高の増減の両側面の観点からの分析を十分に実施していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 17 項）

事例２）重要な虚偽表示リスクに対応する手続

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に対して、勘定科目全体としては手続実施上の重要性を超える金額を計上しているものの、個々の取引額が手続実施上の重要性を超えていないことを理由として、実証手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 17 項）

《留意点》

監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、金額的に重要な取引種類、勘定残高、開示等については、実証手続を立案・実施する必要がある。特に、金融機関においては、業種の特性上、一般事業会社とは異なり、通常、税引前利益の水準に比べて総資産の規模が大きくなるため、貸借対照表項目を重要性の基準値の算定指標として用い、損益計算書項目に対するサンプリングに金額的抽出法を用いる際には、非抽出リスクについて十分に留意する必要がある。

事例３）責任準備金計算ファイルの期間帰属の検証

監査チームは、責任準備金計算ファイルの作成日前後の取引（保険料収入、支払備金計上等）を抽出し、当該取引が責任準備金計算ファイルに適正に反映されているかについて十分に検証していないなど、責任準備金計算ファイルの期間帰属の適切性を検証していない。特に、被監査会社の決算追込期間中に成立した新規契約及び決了した保険金請求契約が、所定の追込処理基準に従って処理されているかなどの、期間帰

属の検証手続を実施していない。

また、監査チームは、決算追込期間中に責任準備金計算ファイルに取り込むことができなかったデータについて、決算整理仕訳において補正処理されているか十分に検証していない。

（業種別監査委員会研究報告第３号２．＜別表１＞・＜別表２＞）

事例４）責任準備金対応債券の売却目的の検証

保険会社の監査においては、時価評価が求められない責任準備金が負債の大部分を占めるという一般事業会社にみられない保険会社の財務上の特性から、一定の要件を満たした債券を責任準備金対応債券として区分し、償却原価法に基づく評価及び会計処理を採用している場合には、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。責任準備金対応債券の売却時の処理は、売却取引が目標デュレーションを調整する目的であるかどうかにより異なる。

このような中、監査チームは、被監査会社から、当該連結会計年度中の責任準備金対応債券の売却取引が、全て目標デュレーションを調整する目的である旨の回答を入手するだけで、資産運用に係る決裁書類等を閲覧するなどにより、当該責任準備金対応債券の売却目的に係る十分な検討を行っていない。

（業種別監査委員会報告第 21 号６.）

６．財務諸表監査における不正

着眼点

財務諸表の重要な虚偽表示につながる不正リスクについて、監査人としてより適切に対応することが求められる中、審査会検査においては、財務諸表監査における不正への対応について、以下のような観点から検証している。

- 監査チームは、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかについて検討し、それらを財務諸表全体及び財務諸表項目の不正リスクの識別において考慮した上で監査計画を策定しているか。
- 監査チームは、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかについて評価しているか。また、当該虚偽表示が、不正の兆候であると判断したときには、不正は単発的に発生する可能性は少ないことを認識し、他の監査の局面（特に経営者の陳述の信頼性の検討）との関係に留意して、当該虚偽表示が与える影響を評価した上で監査計画を策定しているか。
- 監査チームは、評価した不正リスクに対応するために、目的に適合した監査手続を実施し、証拠力の強い監査証拠を入手しているか。
- 監査チームは、監査の各段階において、監査役等との連携を図っているか。
- 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

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や、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、関連当事者取引や通例でない取引を把握しながら不正リスクの評価が慎重に実施されていないなどの事例がみられる。

また、不正事例においては、客観的、批判的な観点からみれば不正の兆候が識別される状況であるにもかかわらず、監査チームにおいて不正の兆候を見逃した事例がみられる。

求められる対応

従来より、監査人には職業的懐疑心の保持が求められているところであるが、平成 26 年３月決算に係る財務諸表の監査から「監査における不正リスク対応基準」が適用されていることに鑑み、過去の監査の経験にかかわらず不正リスクに常に留意し、職業的懐疑心を保持及び発揮することが求められる。

そのため、不正による重要な虚偽表示リスクを適切に識別するために、公表されている不正事例や業界慣行等を理解し、これらの商慣行等が不正に利用される可能性を検討するなど、それぞれの監査業務において留意すべき事項を監査チームにおいて討議し、監査計画や監査手続

に反映させることが求められる。

また、不正リスクが内部統制によってどのように軽減されているのかを把握し、評価するとともに、経営者による内部統制の無効化に関係したリスクに対応するための適切な監査手続の実施が求められる。

さらに、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性を常に意識し、被監査会社における取引等の事業上の合理性に留意することが求められる。

加えて、監査人は、不正リスクを識別している監査要点に対しては、不正リスクを識別していない監査要点に比べ、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すること、及び立案した監査手続では十分かつ適切な監査証拠を入手していないと判断した場合は、追加的な監査手続を実施することが求められる。特に、監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかについて判断するために、適切な階層の経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施することが求められるほか、虚偽表示を識別した場合には、他の局面よりも慎重に不正の兆候であるかについて評価を行う必要がある。

（1）リスク評価手続

事例１）不正リスク要因の評価及び重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 被監査会社の主要株主である代表取締役は、被監査会社の借入金に対し債務保証を行うなど、被監査会社の財政状態の変化が代表取締役個人へ重大な影響を与える関係にある。そのため、被監査会社は、一般的に経営者不正が発生する可能性が高い状況にある。

  しかしながら、監査チームは、経営者不正による財務諸表の虚偽表示リスクを不正リスクとして識別するかについて検討していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 23 項）

- 監査チームは、被監査会社が営む IT 関連事業は一般的にリスクが高いこと、過去に不正や営業トラブルが発生していること、重要な関連当事者が存在すること、及び業績が低迷していることなどの事実を把握しているにもかかわらず、不正リスクの評価において考慮していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 23 項）

《留意点》

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たりす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、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性の有無について、監査チーム内で討議を実施したとしているが、具体的な不正の可能性に言及した討議を行っていない。

（監査基準委員会報告書 240 第 14 項）

事例３）経営者等への質問

監査チームは、経営者とのディスカッションを実施しているものの、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性があるかについての経営者の評価、経営者が識別した特定の不正リスク、及び不正リスクが存在する可能性がある勘定残高、取引、開示等に関する経営者の見解を入手していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 16 項）

事例４）取締役会及び監査役等

監査チームは、不正リスクの識別と対応について経営者が構築した一連の管理プロセスに対する監視、及び不正リスクを軽減するために経営者が構築した内部統制に対する監視を、取締役会及び監査役等がどのように実施しているか把握していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 19 項）

事例５）経営者及び監査役等とのコミュニケーション

監査チームは、支店往査において、売上の前倒し計上がうかがえる状況を認識し、当該状況を監査役に報告した際に、監査役から、当該支店は意図的に前倒し計上を行っていると思われるとの意見を受けているにもかかわらず、監査役からの当該意見をリスク評価に反映しておらず、被監査会社全体に与える影響額や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いない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22・39・40 項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、不正に関する経営者への質問や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多数みられる。不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にあるものの、近年、被監査会社における不正事例が多数報告されている状況に鑑み、監査チームは、監査人の責任を十分に認識し、職業的懐疑心を発揮して、監査業務の実施に当たる必要がある。

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ければならないほか、監査役等へこれらの事項を伝達する必要がある。さらに、監査チームは、不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合

には、監査役等へ報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても監査役等と協議するほか、経営者に問題点の是正等適切な措置を求める必要がある。

（２）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）重要な取引の事業上の合理性

- 被監査会社は、当期に新規事業を開始しているが、当該事業の取引先は被監査会社の従来の取引先と全く異なっており、また、被監査会社は商品の納入等に関与することなく、発注書や請求書のやりとりのみに基づき売上等を計上している。

  このような状況において、監査チームは、企業及び企業環境の理解に当たり、当該新規事業について検討していないほか、当該新規事業に関する財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクの有無を評価していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 被監査会社の環境事業に関して、関連当事者との取引や異常返品等のリスクが想起される複数の状況があるにもかかわらず、監査チームは、取引の事業上の合理性や潜在的なリスクを評価していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 被監査会社は、自社が有していた債務超過の 100％子会社の株式及び貸付金をグループ内の他の 100％子会社に簿価で譲渡している。

  しかしながら、監査チームは、当該取引に伴い、被監査会社の個別財務諸表に内包されていた多額の含み損が連結子会社に移転したことについて、取引の事業上の合理性や、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評価していない。

  また、連結グループ内における譲渡価格等、取引の合理性及び被監査会社の個別財務諸表における会計処理の妥当性を検討していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 被監査会社は、グループ外の会社に対して、決算月において、これまでに提供していないサービスなど、経常的に発生していない売上を計上し、決算日後間もなく、当該会社とその代表者に対して、多額の貸付を行っている。

  しかしながら、監査チームは、これらの決算月付近に発生した通例でない取引について、当該会社と被監査会社グループの関係及び取引全体の事業上の合理性を踏まえた売上計上の妥当性を十分に検討していない。

  （監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 監査チームは、決算月に計上した売上の一部が翌月に取り消されている事実や決算月の返品率が異常な水準となっている事実を把握するなど、当該売上計上の妥当性に

疑義があるにもかかわらず、売上計上の合理性や収益認識に関するリスクの再評価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、重要な構成単位ではない関連会社が、事業規模に比して多額の新規貸付等の重要な取引を実施していることを前期比較による分析的手続を通じて認識しているにもかかわらず、貸付先や資金使途を確認するなど追加の監査手続を実施する必要性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 22 項）

《留意点》

通例でないと判断される重要な取引について、取引の事業上の合理性の有無が、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評価することに留意する必要がある。

また、監査計画段階のみならず、監査の過程において識別した通例でない取引についても、職業的懐疑心を発揮して追加の監査手続の要否を検討することに留意する必要がある。

（３）不正リスクに対応する監査人の手続

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

- 監査チームは、経営者による内部統制の無効化に関係したリスクに対応する手続の一環として、決算整理仕訳を入手し、異常性の有無を検討したとしているが、異常性の定義付けを実施していない。
また、当該手続において、決算整理仕訳のみを対象にするなど、監査対象期間を通じた仕訳の入力及び修正を検証する必要性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 監査チームは、通例でないと判断される重要な取引が被監査会社で発生していることを認識していたにもかかわらず、仕訳テストの対象勘定科目を売上高、売上原価、販売費及び一般管理費等に限定しており、通例でない取引が含まれている勘定科目等を仕訳テストの対象としていない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

《留意点》

上記の指摘事例のほか、経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続に関して、不正リスクを十分に検討することなく形式的に仕訳テスト等を実施している事例など、職業的懐疑心の発揮に疑義のある事例が多くみられる。

不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にあるものの、近年、被監査会社における不正事例が多数報告されている状況に鑑み、監査チームは、監査人の責任を十分に認識し、職業的懐疑心を発揮

し、監査業務の実施に当たる必要がある。

（４）監査証拠の評価

事例１）不正による重要な虚偽表示の兆候を識別した場合におけるリスク評価への考慮

監査チームは、売上の前倒し計上を疑う事象を識別し、当該取引について被監査会社に対して説明を求めている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の説明には合理性に疑義があるにもかかわらず、外部証憑等により裏付けをとることなく、被監査会社からの説明のみを根拠に当該取引について、不合理な点がないと判断している。そのため、監査チームは、取引の合理性を十分に検討しておらず、結果として、虚偽表示であることを見落している。

（監査基準委員会報告書 240 第 32-２項）

事例２）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。加えて、監査チームは、被監査会社全体に与える影響額及び内部統制の不備の検討などの追加的な監査手続を実施しておらず、結果として、他の支店における虚偽表示を見落としている。

（監査基準委員会報告書 240 第 34 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、監査の過程において虚偽表示を識別しながら、それが不正の兆候に該当するかについて十分に検討していない事例や、識別した虚偽表示について被監査会社全体での発生可能性を検討していない事例、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合においてリスク評価を再検討していない事例など、不正に関連したリスクに対する手続の不備がみられる。

監査チームは、不正リスク対応基準において明確にされたとおり、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、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正するとともに、修正した監査計画に従って監査手続を実施しなければならないことについても留意する必要がある。

（５）収益認識

事例１）リスクの識別と対応する監査手続

- 監査チームは、収益認識に係る特定のアサーション（期間帰属）のみを不正による重要な虚偽表示リスクとして識別しており、収益認識に係る期間帰属以外のアサーションについては、不正による重要な虚偽表示リスクとして識別すべきかについて検討していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 25 項）

▶　監査チームは、循環取引等の不正リスクを識別した商流に対する監査手続について、実証手続のみで対応する監査計画を策定しているが、当該商流に係る取引の事業上の合理性を検討していないなど、不正リスクに対応した実証手続を十分に実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 29 項）

▶　監査チームは、売上高の実証手続に当たり、売上に係る契約書を入手しているものの、契約に係る付帯条件を検討していないことから、売上高が値引き前の売上高となっていることを見落としている。
（監査基準委員会報告書 240 第 22 項）

▶　監査チームは、工事請負に係る売上高の個別検証において、被監査会社より工事完了報告書や入金証憑等を入手し検証しているが、役務提供開始前の入金完了が多数みられているにもかかわらず、当該取引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 240 第 22 項）

▶　監査チームは、被監査会社の収益の認識の検討に当たり、所有権留保付きの引渡しの有無など、契約に係る付帯条件を十分に確認しておらず、これらの契約の付帯条件が被監査会社の収益認識にどのような影響を与えるかについて検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 22 項）

▶　監査チームは、リース会社に対する販売取引に係る売掛金の残高確認で差異が生じており、確認先のリース会社より、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 年以上先であるとの回答を得ている。
　しかしながら、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）

▶　被監査会社は、商品販売及び付随作業から構成される取引について、一部の付随作業が未了であるため、取引先に販売代金の請求を行っていないにもかかわらず、商品販売部分の売上を計上している。
　しかしながら、監査チームは、当該取引に係る売上を当期に計上することの妥当性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 22 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、

- **業種や販売形態の特色など、企業及び企業環境の理解を踏まえた収益認識に係るリスク評価を**

十分に行っておらず、適切な監査手続を立案していないため、十分なリスク対応手続を実施していない事例

・　収益認識について不正による重要な虚偽表示リスクを識別しているものの、各アサーションについてどのようなリスクがあるのかを具体的に検討しておらず、適切な監査手続を立案していないため、十分なリスク対応手続を実施していない事例

など、収益認識に係るリスク評価及びリスク対応手続に関する事例が多数みられる。

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、収益認識に関する監査の実施においては、特に留意が必要である。

また、監査チームは、被監査会社における販売の取引形態や業界慣行等を把握した上でリスク評価を行い、識別したリスクに対応する監査手続をアサーションと関連付けて監査計画を立案した上で、十分かつ適切なリスク対応手続を実施する必要がある。

事例２）監査証拠等の異常点

▶　監査チームは、売掛金の実在性を検証するために契約書を入手しているが、１か月の役務提供に係る契約書上のサービス提供時間が、１か月のサービス提供可能時間を大幅に超過しているにもかかわらず、契約時間の合理性の検討を行っていないため、結果として当該契約書が偽造されたものであること及び架空売上が計上されていることを見落としている。
（監査基準委員会報告書 240 第 11・12 項）

▶　監査チームは、被監査会社全体として、売上を伴わない追加原価の発生が大幅に増加し、利益を圧迫していることを把握しているにもかかわらず、追加原価発生の増加要因に関する分析を行っていないため、結果として前年度の売上の前倒し計上を見落としている。
（監査基準委員会報告書 240 第 33 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、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がみられる。監査チームは、入手した監査証拠の矛盾や、取引の事業上の合理性について考慮する必要がある。

（６）関連当事者

事例１）関連当事者との取引の合理性

▶　被監査会社は、子会社 A 社の商品を仕入れるに当たり、他の子会社 B 社と B 社の関連会社 C 社を経由して仕入れている。当該取引の対象となった商品は、A 社による当初仕入時点から被監査会社が仕入れるまで相当期間を経過していたが、グループ間の

取引においては、商品移動を伴っておらず、滞留在庫の隠蔽という被監査会社の意図が疑われる状況にある。

しかしながら、監査チームは、被監査会社グループにおいて、上記取引以外にも関連当事者を含むグループ間で複雑な取引関係が発生していることや、不正リスクが想起される複数のグループ間取引が発生していることを認識しているにもかかわらず、当該取引について、関連当事者との取引の合理性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 17～19 項）

- 被監査会社において、他と比較して利益率の高い取引などの複数の関連当事者との取引が発生しているにもかかわらず、監査チームは、当該取引について、事業上の合理性があるかや、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であるかについて評価しておらず、被監査会社の会計処理の妥当性を検討していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 17～19 項）

- 監査チームは、関連当事者として識別した被監査会社の親会社の大株主でもある主要取引先との取引について、十分なリスク評価を行っておらず、また、関連当事者との取引に関する監査計画を立案しておらず、取引価格の合理性についても十分に検討していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 17～19 項）

《留意点》

監査基準委員会報告書 550 第 11 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。」とされており、関連当事者との取引に関する監査の実施において、不正による重要な虚偽表示リスクを考慮する必要がある。

監査チームは、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疑わせる以下のような兆候に、留意する必要がある。

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

事例２）関連当事者との取引における証拠力の評価

被監査会社は、特別目的会社である関連会社に対して決算期末日付近において多額の売上を計上している。

しかしながら、監査チームは、当該取引について取引価格の合理性を含めた取引条件について検討していない。また、監査チームは、関連会社による納品確認書を用いて検証するにとどまり、運送業者等の第三者が関与する出荷の事実を示す証憑等、関連当事者との取引の検証に必要十分な監査証拠の入手と証拠力の評価を実施していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 19・22・23 項）

《留意点》

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。また、個々の取引の裏付けを確認する手続にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意して、一連の取引を俯瞰的に評価し、取引の合理性を検討するなど十分かつ適切な監査手続を行うことに留意する必要がある。

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及び運用状況並びに評価の結果を理解した上で、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しているか。
- 監査チームは、経営者が採用した内部統制の評価範囲の決定方法及びその根拠の合理性を評価しているか。特に、経営者が、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情の合理性及び当該範囲を除外することの財務諸表監査への影響について検討しているか。
- 監査チームは、経営者が識別した不備を適切に評価しているか。特に、内部統制の不備の程度の評価に際しては、金額的重要性と質的重要性を考慮し、不備の潜在的な影響額や重要な虚偽記載が発生する可能性を検討しているか。
- 監査チームは、内部統制監査の実施過程において、監査人自らが発見した不備を適時に適切な者に報告するとともに、開示すべき重要な不備に該当するかについて検討しているか。
- 監査チームは、開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討するとともに、金額的重要性と質的重要性を考慮し、不備の潜在的な影響額や重要な虚偽記載が発生する可能性を検討しているか。
- 監査チームは、財務諸表監査の過程で虚偽表示を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。

検査結果の概要

内部統制の評価範囲の妥当性、内部監査人等の能力及び独立性の評価、サンプルの妥当性、評価方法等の妥当性を検証することなく、被監査会社の内部統制の評価結果を機械的に利用している事例が散見されている。特に、被監査会社に、企業買収による重要な事業拠点の変更、新規ビジネスの開始等の環境の変化が生じた場合に、内部統制の監査上、形式的な対応にとどまっている事例や、発見した不備について開示すべき重要な不備に該当するかについて検討していない事例、改善状況を具体的に示す監査証拠を入手していない事例がみられる。

求められる対応

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、もってディスクロージャーの信頼性を確保することを目的としている。その中で監査人には、被監査会社の規模や組織構造等の特徴を踏まえた効率的な内部統制の構築に関して指導機能を発揮することが求められている。また、監査人には、効果的・効率的な監査の観点から、監査上の重要性を勘案しつつ、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価の状況を十分理解し、内部統制監査と財務諸表監査を一体的に実施することが求められている。

上記の要請に応えるべく、監査人は、内部統制の評価範囲の妥当性、内部統制の評価の検討方法、及び発見した不備の程度の評価等に対して画一的・形式的に手続を実施するのではなく、必要とされる監査手続の範囲・時期・適切性等について改めて検討する必要がある。特に、新規に評価対象としたプロセス等、相対的にリスクが高いと想定される領域に対しては、十分かつ適切な監査手続の実施が求められる。

（１）内部統制の評価範囲の検討

事例１）重要な事業拠点の選定

監査チームは、重要な事業拠点の選定に際し、売上高の規模のみで形式的に判定した結果、主要事業のみを評価範囲としており、主要事業の赤字を他の事業の黒字で補うなど、他の事業の損益が被監査会社全体の損益に大きく影響している被監査会社の状況等の質的影響を検討していない。

（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準Ⅲ３（２）、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Ⅱ２（２）・Ⅲ３（２）、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 79 項）

《留意点》

事業拠点を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）重要な勘定科目の選定

IT サービスの提供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、一般的な３勘定（売上、売掛金、棚卸資産）を選択しているが、監査チームは、ソフトウェアや人件費等、事業目的に密接に関連する他の勘定科目が、当該３勘定よりも重要性が高いことを考慮しておらず、被監査会社の評価範囲の妥当性について慎重な検討を行っていない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 98・100 項）

《留意点》

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」に掲げられている「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定）」はあくまでも例示であり、重要な勘定科目を選定する際には、業種、被監査会社の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて適切に判断する必要があることに留意する必要がある。特に、被監査会社の事業活動、収益構造の変化等が生じた際には、重要な勘定科目の選定を慎重に行うことに留意する必要がある。

事例３）重要な業務プロセスの選定

監査チームは、特別な検討を必要とするリスクを識別している勘定科目の一部に関連する業務プロセスが、経営者による内部統制の評価の対象外となっていることの合理性を検討していない。

（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、経営者と再度協議を行い、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討することに留意する必要がある。

また、監査チームは、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、財務報告に対する影響の程度に応じ、経営者に対し評価対象とした業務プロセスの見直しなど追加的な対応を求める必要がある。

さらに、重要な事業拠点には含まれるが、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響が僅少であるとして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、業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続の実施において、上期を中心にサンプルを抽出するのみで、会計期間を通じてサンプルを抽出していない。

（監査基準委員会報告書 530 第７項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 153 項）

- 監査チームは、新たに重要な事業拠点とした子会社の運用評価手続において、経営者が評価において利用したサンプルのみをテスト対象としているが、当該サンプルの抽出方法の合理性等について十分な検討を行っていない。

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

- 前期において、被監査会社の内部統制には、決算財務報告プロセス、重要な構成単

位である子会社の全社統制、及び各業務（販売・購買・棚卸資産管理）プロセスに開示すべき重要な不備がある。

しかしながら、監査チームは、上記状況を認識し、当期の監査計画策定段階において内部統制の逸脱を予想できたにもかかわらず、運用評価手続のサンプル数の拡大等追加的な監査上の対応を検討していない。

（監査基準委員会報告書 530 第６項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 57・137 項）

事例２）ロールフォワード手続

監査チームは、業務プロセスや IT 全般統制プロセスに係る運用状況の評価について、評価手続を期中に実施したとしているが、内部統制が期末日までに引き続き有効に整備及び運用されていることを質問するのみで、関連文書の閲覧や観察等を組み合わせて実施していない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 131・160 項）

事例３）内部統制の整備状況及び運用状況の評価

- 被監査会社は、システム開発に係る売上計上プロセスの運用評価において、上席者が個別契約の内容を確認した上で月次売上集計表の承認欄に押印する統制活動を評価している。

  しかしながら、監査チームは、被監査会社による当該評価の検討に際し、承認欄の押印を形式的に確認するのみで、内部統制が適切に運用されているかについて十分な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 149～151 項）

- 監査チームは、特別な検討を必要とするリスクに対応する業務プロセスに係る内部統制や IT 全般統制の評価に際して、被監査会社が決定した評価範囲の妥当性や評価手続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 330 第７・14 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 97・183 項）

《留意点》

内部統制の評価の検討に関しては、押印の有無等の統制活動の結果のみを調書に記載している事例が散見される。監査チームは、内部統制の評価結果の取りまとめに際しても、監査基準委員会報告書 230（「監査調書」）の趣旨を十分に理解し、手続の結果のみならず、手続の過程で生じた重要な事項や、職業的専門家としての重要な判断等も取りまとめる必要がある。

また、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。

事例４）評価手続の実施時期

監査チームは、監査業務の受嘱初年度において、IT 業務処理統制に依拠する監査計画を策定している。

しかしながら、監査チームは、IT 全般統制の整備・運用状況評価を会社法の監査報告書日に実施するなど、リスク評価及び対応手続を適時に実施していない。

（監査基準委員会報告書 300 第８項、同 330 第７・８項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 117、118、185 項）

《留意点》

IT 業務処理統制の運用状況の評価の検討に当たっては、関連する IT 全般統制も評価することが前提になっている。そのため、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、内部統制への依拠を予定している場合には、IT 業務処理統制の運用状況の評価の検討と同様、IT 全般統制の有効性の評価は、重要な実証手続を実施する以前に行う必要がある。

（３）不備の程度の評価

事例１）重要性の判断

内部統制の不備に係る重要性の判断指針は、最終的には財務諸表の信頼性に関わることから、財務諸表監査における重要性と同一になると考えられるが、監査チームは、内部統制監査における重要性の基準値が連結財務諸表における重要性の基準値と相違しているにもかかわらず、その合理性を検討していない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 188 項）

事例２）開示すべき重要な不備の判断

- 監査チームは、内部統制の不備の評価において、財務諸表監査の過程で発見した虚偽表示が生じた原因は内部統制の不備であると判断し、また、当該内部統制の不備が期末においても是正されていないことを把握している。

  しかしながら、監査チームは、当該内部統制の不備の評価において、質的な重要性や補完統制、内部統制の不備の影響が及ぶ勘定科目、不備の潜在的な影響額とその発生可能性等を考慮した上で、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。

  （監査・保証実務委員会報告第 82 号第 42・190～211 項）

- 監査チームは、財務諸表監査の過程で発見した虚偽表示が、内部統制監査における不備として財務報告に及ぼす影響があるかについて検討していない。

  （監査・保証実務委員会報告第 82 号第 190～211 項）

事例３）内部統制の整備及び運用状況の不備の評価

- 監査チームは、当期に開始した売上取引に係る債権の貸倒れが期末月に発生したこ

とに伴い、当該売上取引に係る業務プロセスは内部統制の評価範囲に含まれると判断し、評価した結果、サブプロセスである新規取引先に対する与信管理業務から不備が生じていることを認識した。なお、監査チームからの指摘を受け、被監査会社は、当該不備に対する是正措置として与信管理に係る業務プロセスを整備し、期末日までに不備を是正したとしている。

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

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 216 項）

▶ 監査チームは、被監査会社の内部監査人が認識した IT 全般統制の不備について、財務報告に係る内部統制の不備には該当しないと判断しているが、当該不備が IT に係る業務処理統制を通じて重要な虚偽記載を発生させる可能性を検討していない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 185 項）

（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、業務プロセスに係る内部統制の運用評価において、被監査会社の内部監査人の作業結果を利用しているが、内部監査機能の客観性や内部監査人の専門的能力が確保され、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かについて具体的な証拠により検討していない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 230・237 項、監査基準委員会報告書 610 第 7～11 項）

公認会計士・監査審査会

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board

http://www.fsa.go.jp/cpaaob/index.html