監　査　事　務　所
検査結果事例集

平成　２７年　７月

公認会計士・監査審査会

［ 目次 ］

はじめに 1

監査事務所に対する期待 2

取締役、監査役、投資家等の皆様へ 3

本事例集の構成及び本年度の変更点 4

Ⅰ．根本原因の究明 7

根本原因の究明 9

Ⅱ．品質管理編 13

１．業務管理体制 15
（１）品質管理のシステム 15
（２）業務改善への取組 18
（３）内部規程の整備、周知及び運用 20
（４）法令諸基準の遵守 22
（５）情報管理 23
（６）インサイダー取引防止 25
２．職業倫理及び独立性 27
３．契約の新規の締結及び更新 30
（１）監査受嘱に伴うリスクの評価 30
（２）監査業務の引継 33
４．採用、教育・訓練、評価及び選任 35
（１）教育・訓練 35
（２）評価、報酬及び昇進 37
（３）選任 38
５．監査調書 41
（１）監査調書の作成及び査閲 41
（２）監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存 43
６．監査業務に係る審査 46
７．品質管理のシステムの監視 49

８．共同監査 53
９．監査役等との連携 54
（１）会計監査人と監査役等との連携 54
（２）不正・違法行為発見時の対応 55

Ⅲ．個別監査業務編 57

監査業務の実施 59
１．リスク評価及び評価したリスクへの対応 61
（１）監査計画 62
（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 63
（３）監査の計画及び実施における重要性 65
（４）評価したリスクに対応する監査人の手続 65
（５）業務を委託している企業の監査上の留意事項 68
（６）監査の過程で識別した虚偽表示の評価 68
（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 69
２．監査証拠 71
（１）監査証拠に共通する事項 72
（２）確認 76
（３）分析的手続 77
（４）監査サンプリング 80
（５）関連当事者 81
（６）継続企業の前提 82
（７）その他 83
３．会計上の見積りの監査 86
（１）会計上の見積りの監査に共通する事項 87
（２）関係会社投融資評価 90
（３）債権評価 91
（４）棚卸資産の評価 91
（５）固定資産の減損 92
（６）のれんの評価 94
（７）繰延税金資産の回収可能性 95
（８）退職給付債務 97
（９）資産除去債務 97
４．他者の作業の利用 99
（１）グループ監査 100

（２）専門家の業務の利用 104
５．金融機関の監査..... 105
（１）貸出金の自己査定 106
（２）償却・引当 107
（３）繰延税金資産の回収可能性 108
（４）監査計画 109
（５）実証手続その他 110
６．財務諸表監査における不正..... 112
（１）監査チームの討議、リスク評価手続とこれに関連する活動 113
（２）不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価 115
（３）評価した不正リスクによる重要な虚偽表示リスクへの対応 116
（４）監査証拠の評価 121
７．財務報告に係る内部統制の監査..... 122
（１）内部統制の評価範囲の検討 123
（２）内部統制の評価の検討方法 124
（３）不備の程度の評価 126
（４）経営者の評価の利用 127

はじめに

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という。）は、平成 16 年４月の発足以降、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、検査で確認された指摘事例等については、平成 20 年２月以降、「監査事務所検査結果事例集」として取りまとめ、公表してきている。

本事例集は、審査会検査における主要な指摘事例を具体的に紹介することで、個人事務所を含めた監査事務所による監査の品質の維持・向上に向けた自主的な取組を促進し、審査会として監査の期待水準を提示するとともに、上場会社等の取締役・監査役や一般投資家等の市場関係者に対する参考情報の提示を行うことを目的としたものである。

監査事務所に対する期待

審査会は、本事例集において、各監査事務所における品質管理のシステムの向上を図る際の参考となる事例を掲載している。

審査会としては、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、各監査事務所において、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、その根本的な原因としては、監査事務所の経営管理態勢、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、品質管理編「監査調書」や個別監査業務編「監査業務の実施」に記載のとおり、監査上の重要な事項について適切な監査調書が作成されていないような場合、これは単に文書化の問題ではなく、必要な監査手続が実施されていると認められない場合がほとんどであることに留意すべきである。さらに、適切な監査調書が作成されていないことの背景には、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。

取締役、監査役、投資家等の皆様へ

被監査会社の取締役や監査役等と外部会計監査人との関係については、平成 27 年５月施行の改正会社法において、会計監査人の選解任議案の内容の決定権が監査役等に付与され、また、平成 27 年６月に適用された、コーポレートガバナンス・コードにおいて、投資家保護や資本市場の信頼性確保の観点から、外部会計監査人候補を適切に選定・評価するための基準の策定や、高品質な監査を可能とする十分な時間の確保等が監査役等に求められるなど、取締役、監査役等の責務が強調されたところである。このように、外部会計監査の充実・強化に向けた取組の重要性は一層増しており、取締役や監査役等には、適正な外部会計監査の確保に向けて適切な対応を行うことが求められている。

このようなことから、審査会としても、監査人と監査役等とのコミュニケーションを重視しており、平成 27 年４月公表の「公認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針」において、審査会検査の結果を被監査会社の監査役等に開示することを可能とする取扱いを明示したところである。

審査会としては、取締役、監査役、投資家等において、本事例集が会計監査人とのコミュニケーションの参考事例として広く活用されることを期待している。特に、監査役等においては、本事例集を十分に活用し、外部会計監査人における品質管理の状況及び品質管理レビューや審査会検査の結果等について積極的に質問するなどにより、外部会計監査人との連携を充実・強化するとともに、外部会計監査人の適切な評価や十分な監査時間の確保等を行い、適正な外部会計監査が行われるよう対応されることを期待している。

本事例集は、監査事務所における「監査の品質の維持・向上に向けた自主的な取組の促進」等の観点に加え、「上場会社等の取締役・監査役や一般投資家等の市場関係者に対する参考情報の提示」という観点から、審査会検査で確認された指摘事項を取りまとめたものであり、監査役を始めとする資本市場関係者においても、外部会計監査の実態把握等の参考になると考えている。

本事例集の構成及び本年度の変更点

「根本原因の究明」の項目を新設

本年度公表の事例集においては、品質管理編と個別監査業務編で構成していた昨年度公表の事例集に、「根本原因の究明」を新設し、それぞれ以下の記載を行っている（注）。

- 「根本原因の究明」では、根本的な原因の検証の重要性について記載するとともに、根本的な原因はどのようなものかが理解できるよう、これまでの審査会検査において確認された根本的な原因について類型化し、事例を紹介している。

- 品質管理編では、昨年度公表の事例集と同様に、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、「１．業務管理体制」から「８．共同監査」までの各項目において、該当する不備を生じさせた直接的な発生原因についての分析結果を記載している。

- 個別監査業務編では、昨年度公表の事例集と同様に、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」を記載したほか、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。

（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．根本原因の究明

根本原因の究明

（原因分析の必要性）

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

例えば、会計上の見積りの監査である関係会社株式の減損の検討において、事業計画の合理性を検討していないとする不備が発見された場合、改善策として、多くの監査事務所は、チェックリストに「関係会社株式の減損における事業計画の合理性の検討」などの項目を設け、検討状況を監査チームにおいて確認することにより対応することとしている。

しかしながら、事業計画の検討は、会計上の見積りの監査における他の項目においても実施する可能性があるにもかかわらず、作成したチェックリストが、関係会社株式の減損における事業計画の検討状況の確認をすることだけに限定されていることから、チェックリストによる対応後についても、同じ会計上の見積りの監査である固定資産の減損の検討において、割引前キャッシュ・フローの基礎となる事業計画の合理性が検討されていないといった同様の不備が散見されている状況にある。このように、改善策が形式的であることから、監査事務所全体としての品質管理のシステムの向上にはつながっていない。

したがって、不備事項について有効な改善を行うためには、各監査事務所は、不備事項が発生した原因を分析し、当該原因を考慮して改善策を策定する必要がある。それにより、当該不備事項が改善されることに加え、同じ原因で発生している他の項目の不備事項が改善されることとなる。

（直接的な原因）

各監査事務所は、不備事項に係る原因分析に当たり、まず、不備事例が発生している直接的な原因を分析する必要がある。前述の不備事例では、会計上の見積りの監査において経営者の仮定の合理性が検討されていないことが問題であり、直接的な原因としては、以下のようなことが考えられる。

- 監査実施者において、被監査会社の主張を質問以外の手続によって具体的に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・監督が不足している。
- 審査担当者において、監査上の重要な判断や監査意見に関する、監査チーム外の第三者としての客観的・批判的な検討が不足している。
- 監査事務所において、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。

・監査事務所において、実施した改善策が有効に機能しているか検証していない。

（根本的な原因）

さらに、各監査事務所は、不備の直接的な原因分析にとどまらず、直接的な原因を生じさせている根本的な原因を究明し、こうした根本的な原因を考慮した改善策を実施する必要がある。

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

これまでの審査会検査において確認された不備の根本的な原因としては、大別して、

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

（２）最高経営責任者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。このほかにも、根本的な原因として、法人の経営状況、法人の職階別人員構成、法人の品質管理の風土等に係る問題点が挙げられる。

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

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

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

- 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いる。

- 社員報酬をそれぞれの担当する監査チームの損益を基礎として決定しているなど、各社員が個人事務所としての意識が強く、品質管理の改善や問題解決については、各

監査チームが監査チーム内で対応し、他の監査チームの社員が口を出しづらい風土が醸成されている。

- 全ての社員が兼業を行っており、最高経営責任者以外は、法人の品質管理業務にほとんど関与しておらず、監査法人としての組織的監査を実施する態勢を構築できる状況になく、また、最高経営責任者がガバナンスを効かせにくい環境にある。

- 各社員は、被監査会社と良好な関係を保ってさえいれば、安定した監査収入が得られると考えていることから、被監査会社との関係維持に意識が向いており、監査の基本である投資者及び債権者のために監査を行うという意識が希薄である。

（２）最高経営責任者等による品質管理に対する取組に関連する事例

- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、当監査事務所に参画するまで、事務所の業務運営に関与した経験や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状況において、自らの知識を向上させる姿勢が不十分であることから、監査の基準で要求される水準に関する理解が不足している。

- 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、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。

- 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。

- 最高経営責任者は、品質管理のシステムに関する最終責任者であるにもかかわらず、監査法人として一体的に監査の品質を向上させ、組織的監査を実施する態勢を構築しておらず、また、品質管理担当責任者も、品質管理のシステムを整備し、運用しなければならないにもかかわらず、その重要性を認識していない。

- 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。

- 最高経営責任者は、個人事務所経営時より長期に渡り被監査会社に関与していたことや、当監査法人において新規受嘱した被監査会社について自らがリスク評価を行っ

ていることから、被監査会社の監査リスクを把握できていると過信している。

（３）各社員の職責に対する自覚、社員間の相互牽制等に関連する事例

- 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。

- 最高経営責任者以外の各社員は、当監査法人が最高経営責任者の個人事務所を母体に設立され、主要な被監査会社の受嘱については最高経営責任者が中心的な役割を果たしてきたことから、当監査法人は最高経営責任者の個人事務所という意識が強く、法人運営の多くを最高経営責任者に依存している。

- 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。

- 品質管理のシステムに関する最終的な責任を負う者を社員会としていることから、各社員が社員会の構成員としての自覚と責任を持って法人の品質管理のシステムの整備及び運用を行う必要があるにもかかわらず、最高経営責任者を含む個々の社員は、法人の運営に関する責任を自覚しておらず、社員会を有効に機能させていない。

Ⅱ．品質管理編

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。
- 最高経営責任者等は、監査事務所自らが不備を発見し、その不備の発生の根本原因を究明した上で、本質的な改善につなげる態勢を構築しているか。

「Ｉ．根本原因の究明」に記載のとおり、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）

大規模な監査法人においては、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、品質管理担当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、品質管理担当部署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機関の監査の品質の向上を図るため、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。

（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、最高経営責任者に品質管理業務が過度に集中している監査事務所、協会の品質管理規程のひな型をそのまま用いて、形式的な対応を行うのみで、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、また、最高経営責任者、品質管理担当責任者等が品質管理の実効性を確かめていない等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。

（指摘事例の原因分析）

指摘事例の発生原因としては、最高経営責任者の統率力を含めた監査事務所のガバナンスの不足、最高経営責任者や品質管理担当責任者の経験不足、最高経営責任者の品質管理を軽視する姿勢や危機感の不足等が考えられる。

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、「Ⅰ．根本原因の究明」に記載されている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）最高経営責任者への品質管理業務の集中

全ての社員が兼業を行っており、最高経営責任者を除く社員については、法人の品質管理業務にほとんど関与しておらず、最高経営責任者がガバナンスを効かせにくい環境にあるため、最高経営責任者が、品質管理業務に係る役割について各社員に分担していない。そのため、最高経営責任者自身において主要な監査業務の業務執行社員に加え、品質管理担当責任者、日常的監視担当者といった多くの法人の役割を兼務するなど、品質管理担当責任者として実施すべき品質管理システムの整備に十分な時間を確保できて

おらず、品質管理に係る各業務の運用において、深度ある検証ができない状況になっている。

（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、当監査事務所に参画するまで、事務所の業務運営に関与した経験や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について協会の品質管理規程のひな型をそのまま使用して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品質管理レビュー等の指摘に対する対応

最高経営責任者は、品質管理レビューや審査会検査で指摘された改善すべき事項につい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、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、最高経営責任者の品質管理を軽視する姿勢が事務所全体に浸透しているため、自身の責任を自覚することなく、品質管理のシステムの実効性についての確認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 15～18 項）

事例４）品質改善のための態勢構築

品質管理担当責任者を含む各管理担当社員は、監査環境の変化を十分に認識しておらず、自分が担当する管理業務について、要求される水準を十分に理解していない。特に、品質管理担当責任者は、品質管理について、法人として適切に問題を発見し、発見した不備の根本的な原因を分析し、改善を図るためのシステムを構築していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

事例５）品質管理関連業務を横断的に管理する態勢の構築

最高経営責任者は、各社員において監査の品質管理に係る能力及び監査の品質に対する意識を一定水準以上に保持しているものと過度に信頼し、当監査法人の監査の品質に係る現状について危機感を十分に有していない。

そのため、当監査法人においては、審査、監査契約の新規受嘱・更新、教育・研修及

びその他の品質管理関連業務の各業務について、担当責任者として任命された各代表社員が、関連するシステムの整備・運用責任を独立して担っており、監査業務全般の品質を統括的に管理する責任者が存在しておらず、法人として品質管理関連業務の運用状況を取りまとめ、監査の品質の水準の向上・確保のために必要な措置を横断的な視点で策定・実施するための態勢が構築されていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15～18 項）

（２）業務改善への取組

<u>着眼点</u>

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。

<u>検査結果の概要</u>

（評価できる取組）

品質管理担当部署が、指摘された監査業務について、監査チームから改善を実施した監査調書を提出させ、改善状況を確認するとともに、適宜に最高経営責任者に報告を行っている。また、その他の監査業務についても、審査担当者による審査において、指摘事項と同様の不備が発生していないことを確認す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、品質管理担当責任者等が、品質管理レビューの指摘の趣旨を踏まえた上での不備の根本的な発生原因の究明を行っていないこと、また、監査事務所において監査業務全体を対象として業務改善を図るという姿勢が欠けていることなどが考えられる。

<u>求められる対応</u>

監査事務所においては、品質管理レビューや審査会検査での指摘の趣旨を踏まえて、改善すべき範囲や深度を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、指摘がなされた個別監査業務のみならず、他の個別監査業務においても指摘の趣旨から、改善すべき事項が存在しないか十分に検証するなどして、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手続の策定・実施

品質管理担当責任者は、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をそのまま記載するだけで、指摘の趣旨や実際に実施すべき手続を十分に反映していない。このため、改善が求められている範囲や深度を十分に反映した改善措置を策定・実施していない。

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、「経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続が実施されていない」という指摘に対して、仕訳入力の検証等を実施したことをもって、「実施済」欄にチェックを付し、経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかの検討や企業の通常の取引過程から外れた重要な取引等について不正を示唆するものであるかどうかの検討を実施していないなど、指摘の趣旨やそれに基づく改善すべき手続の範囲を踏まえた確認を行っていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例２）改善のための具体的な方針・手続の周知

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

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例３）改善状況の確認

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

<u>着眼点</u>

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。

<u>検査結果の概要</u>

（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、独立性や非監査業務の提供等に関する内部規程の整備、非常勤の監査実施者への内部規程の周知及び社員会に係る規程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、規程の基になる法令諸基準の理解が不十分であること、監査事務所の実態等に応じた修正を行うことなく、「監査の品質管理規程」のひな型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。

<u>求められる対応</u>

監査事務所においては、内部規程が法令諸基準に準拠した上で各監査事務所の実態に即したものとなっているかについて改めて検証の上、内部規程に従った業務運営が行われているか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）独立性に関する規程の整備

- 品質管理担当責任者は、独立性に関する指針の内容を正確に理解していなかったため、「監査の品質管理規程」等において、報酬依存度が２期連続して 15%を超える場合でも、３期目の報酬依存度が 15%を下回ればセーフガードの適用を回避できることとしており、「監査の品質管理規程」等が「独立性に関する指針」を適切に反映した規定となっていない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

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

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・16 項）

事例２）非監査証明業務の提供に関する規程の整備

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３）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４）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

<u>着眼点</u>

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。

<u>検査結果の概要</u>

（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、社員の競業禁止の遵守のための規程の不備のほか、業務管理のための社員の要件の充足や定款変更の届出等に関する法令違反事例がみられる。

（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、法令諸基準を十分に理解していないことや法令諸基準の遵守状況の確認が必要とされる各業務について、当該確認作業に係る実施担当者や業務フローを明確かつ具体的に定めていないことなどが挙げられる。

<u>求められる対応</u>

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

事例１）社員の競業の禁止

監査法人として、各社員の個人事務所等において、監査法人と競合する業務が行われていないかを把握するための手続や競業に係る具体的な承認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）監査法人の業務管理体制の整備（社員要件の充足）

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

（公認会計士法第 34 条の 13 第１項、第 34 条の 16 第２項、同施行規則第 25 条、第 38 条１・２項、品質管理基準報告書第１号第 28 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。また、監査事務所や外部のサーバーに、電子化された監査調書や調書化する前の電子データを保管している。このため、監査事務所には、IT 環境等にも十分かつ適切に配慮した情報管理体制の整備・運用が求められている。

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

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

<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
- 「情報セキュリティ管理規程」等において、被監査会社等関与先の情報及び監査事務所の経営情報・人事情報・マニュアル等の情報に関する重要度を分類した上で、それらの管

理方法や役職員に遵守させるための行動基準等を定めている事例
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、情報セキュリティに関する内部規程を非常勤の監査実施者に配付していないといった不備、業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合の取り扱いルールを定めていないといった不備事例等がみられる。

（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。
- 情報管理に係る責任者等が、監査事務所の情報機器の使用実態に応じた規程の整備を行っていない。

求められる対応

監査事務所においては、情報漏えいが監査事務所の運営に重大な影響をもたらす可能性があることを十分に認識した上で、各監査事務所における情報機器の利用等の実態に即した情報管理体制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）非常勤の監査実施者に対する情報セキュリティに関する内部規程の周知と運用

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配付していないほか、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）

事例３）業務でのインターネットサーバーの使用に際してのセキュリティ

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

（倫理規則第６条第１・３項、IT 委員会実務指針第４号Ⅲ３、Ⅳ２・３）

（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」のひな型を参考に内部規程を整備しているものの、当該規程の運用の不備がみられる。

（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者等が、内部規程に基づき実施すべきインサイダー取引防止措置を網羅的に把握していない。

・　インサイダー取引防止管理者等が、構成員によるインサイダー取引防止措置の遵守状況について確認することなく、構成員が関連規程を適切に遵守しているものと思い込んでいる。

求められる対応

監査事務所においては、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誓約書の提出

「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）業務提供先の異動の周知

業務提供先（非監査証明業務の提供先を含む）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誓約内容の回答の確認

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職業倫理及び独立性について、以下のような観点から検証している。

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

検査結果の概要

（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適切に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）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。

- 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おらず、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。また、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、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○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やチェック漏れがあることを見落としている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 20・21・23 項）

事例２）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）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）

事例４）被監査会社一覧表の作成不備

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

（品質管理基準委員会報告書第１号第 20・21・23 項）

事例５）報酬依存度の算定

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

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

事例６）業務執行社員の関与期間

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

（品質管理基準委員会報告書第１号第 20・24 項）

３．契約の新規の締結及び更新

（１）監査受嘱に伴うリスクの評価

着眼点

監査事務所として、監査の品質を合理的に確保するためには、監査契約の新規の締結及び更新に先立ち、関与先の誠実性等に関する情報を広範に入手するなどして、監査契約の締結及び更新に伴い想定されるリスク（以下「監査受嘱リスク」という。）を慎重に見極める必要がある。万一、被監査会社の企業状況等について安易なリスク評価を行った場合、又は自らの監査実施体制に関する誤った認識に基づき契約の締結等の可否を判断した場合、監査人としての職責を十分に果たせない結果になりかねないことからも、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、新規に受嘱又は契約更新した監査業務の実施に当たっては、受嘱又は契約更新に係る判断の過程で把握した関与先等の情報及びリスク評価を踏まえて、当該監査業務を実施する必要がある。

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

- 被監査会社の経営者の誠実性を含め、監査業務の遂行に重要な影響を及ぼす事項（監査受嘱リスク）の有無
- 特定された監査受嘱リスクに適切に対応するために必要な知識、経験及び能力を有する監査実施者の有無
- その他関連する職業倫理に関する規定の遵守可能性

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

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

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

検査結果の概要

（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、監査責任者（予定者）が入手した被監査会社の情報等が新規受嘱及び更新の承認権者（社員会等）間で共有されておらず、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、前任監査人から入手した情報等を基に、監査事務所としてのリスク評価を行うことの重要性を理解せず、監査責任者（予定者）以外の社員において、他の社員が獲得してきた監査業務について批判的な見地から検討することに消極的な姿勢がある。

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について、「把握した情報を基に監査受嘱リスクの識別及びその対応策を監査事務所として検討した上で、受嘱の可否を決定しているか」などの観点から、監査契約の新規の締結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。

事例１）社員会等による承認

▸ 内部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 25 項）

▸ 監査責任者（予定者）が、メールで全社員に議案を送付して受嘱の同意を得ているものの、監査責任者（予定者）と個々の社員との間で行われた質疑応答等、受嘱の同

意を得るまでの具体的な討議内容について、全社員間で共有していない。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 25 項）

- 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）

- 社員会において、前任監査人に対する質問への回答を入手する前に契約締結の承認を行っている。
（監査基準委員会報告書 220 第 11 項、同 900 第９項）

- 監査責任者（予定者）が実施した前任監査人に対する質問が承認申請書に網羅的に記載されていないにもかかわらず、監査契約の新規受嘱の承認権者は、当該質問に関する議事録等を入手していない。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 25・26 項）

事例２）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、会計基準の解釈等に対する被監査会社（予定）の経営者の姿勢や統制環境に関して問題が存在することをうかがわせる情報等を把握しているにもかかわらず、監査契約の新規締結の際に作成し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踏まえ、不正リスクを考慮して監査受嘱リスクを識別していない。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 26 項）

- 監査責任者（予定者）は、前任監査人から伝達を受けた「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 26 項）

事例３）人的資源の確保

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被監査会社の業種特有の監査リスクに応じた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 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ことから、監査事務所には、前任監査人及び監査人予定者（後任監査人）それぞれの立場において、監査契約の締結の可否の判断及び監査を実施する上で有用な情報を入手するために、監査事務所間の引継を適切に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、各監査事務所における監査業務の引継の状況等について、以下のような観点から検証している。

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

<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、以下のような事例が挙げられる。

- 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監査人予定者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監査人予定者に伝達している事例
- 品質管理担当部署が、上場会社等の新規受嘱や契約解除に際し、監査責任者等が前任監査人に対する質問の結果又は監査人予定者に対する引継の状況等を記入した書面に基づき、前任監査人からの引継及び監査人予定者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

（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。

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

事例）前任監査人に対する質問

- 監査責任者（予定者）は、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）

- 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、以前から監査を実施しているファンドの受嘱の際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）

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

検査結果の概要

（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
- 非常勤の監査実施者についても、監査事務所主催の研修に参加させることで、常勤の監査実施者と同レベルの知識を習得できるようにしている事例

（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のほか、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定、会計上の見積りの監査、グループ監査等において実施すべき手続の内容や深度について、具体的な事案を用いるなど、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一方で、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ことが挙げられる。また、非常勤の監査実施者の能力向上に関しては、各人の自主性に委ねれば十分であると考えていることが多く、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、各監査実施者（非常勤の監査実施者も含む）の理解が不足している監査領域を的確に把握した上で、それぞれの知識・経験・能力に十分に配慮した研修内容を策定するなど、研修で伝達した内容や問題意識が実際の監査現場で十分に活用されるよう、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、新しく導入された監査の基準等を十分に踏まえた教育・訓練制度を構築・実施していないほか、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）非常勤職員への教育・訓練
　主要な監査業務において利用している非常勤の監査補助者について、担当する監査業務に必要な、外部研修を含めた研修を受講させるといった、監査実施者のレベルアップのための措置を講じていない。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・28 項）

事例３）研修等の実効性
- 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、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定、会計上の見積りの監査、グループ監査等において実施すべき手続等について、具体的な事案を用いるなど、監査の現場で活用できる深度ある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）

- 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指示・監督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

<u>着眼点</u>

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

- 監査事務所として、人事に関する方針及び手続に監査の品質を優先する姿勢を反映させているか。
- 監査事務所として、評価、報酬及び昇進に関し、監査実施者の能力（特に、品質管理に係る能力）及び職業倫理の遵守について正当に評価し、十分にこれに報いるための方針及び手続を定め、適切に運用しているか。

<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、以下の事例が挙げられる。

- 各個人が保有している能力ではなく、実際のエンゲージメントにおいて各個人が保有している能力が発揮できているかに重点を置いた評価体系を構築している事例
- 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や、評価結果をどのように報酬・昇進に反映するか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、社員等の監査業務の品質に大きな差がないと考えていることなどが挙げられる。

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

監査実施者の評価に係る監査事務所としての方針及び手続を策定しておらず、監査実施者に対して、監査業務の品質を考慮した評価を実施していない。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 15・28 項）

事例２）監査実施者の評価を報酬及び昇進へ反映するための方針及び手続

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、監査実施者の評価をどのように報酬及び昇進に反映するかについての方針並びに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）

（３）選任

着眼点

監査事務所においては、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、被監査会社の事業内容等に応じた監査を適切に実施するために必要な知識、能力及び経験を有するとともに、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。）の選任に当たり、必要な適性及び能力を有する監査実施者を選任するための方針及び手続を定めているか。
- 監査事務所として、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、各監査実施者が業務実施のために確保できる時間や、職業的専門家としての基準及び法令等に対する理解、実務経験、能力等について、十分考慮しているか。

検査結果の概要

（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、審査担当者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、適切な監査責任者等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。

・ 各監査責任者が特定の者を監査チームの補助者として選任する、あるいは、同じ監査チームの補助者から社員に昇格させた者をそのまま業務執行社員とするというプロセスが恒常化している。

・ 監査事務所として、監査責任者等の品質管理に係る能力や監査業務に従事可能な時間を的確に把握していない。

求められる対応

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

事例１）監査責任者等の選任

監査事務所として、監査責任者等の品質管理に係る能力や監査業務に従事可能な時間を的確に把握していないほか、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おらず、一部の監査業務において、能力や監査業務に従事可能な時間を勘案して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）

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）

▸ 各監査責任者は、実質的に自らが採用した者を監査補助者として選任し、また、自らの担当する監査チームの監査補助者から社員に昇格させた者を、そのまま同じ監査チームの業務執行社員としているなど、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査業務を実施するために必要な適性並びに能力を有する者が選任されてい

るかについて、監査事務所として確認していない。
（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。

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、判断根拠、到達した結論等について必要かつ十分な記載を行っているか。
- 監査チームのより経験のあるメンバーが、経験の浅いメンバーの作成した監査調書を適切に査閲しているか。
- 監査責任者は、監査調書の査閲や監査チームとの討議を通じて、得られた結論と監査意見を裏付けるのに十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確認しているか。

検査結果の概要

（指摘事例の概要）

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など、監査手続を実施したと認められない不備事例が多数みられる。また、このような状況において、重要な事項について十分かつ適切な監査証拠を入手しているかの観点からの深度ある査閲を実施していない不備事例が多数みられる。

（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。
- 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。

・　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

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

・　監査手続の適切性や十分性に留意し、実施した手続を漏れなく明確に監査調書に記載すること。

・　実施した監査手続が監査計画と整合していることを確かめた上で、監査調書に、実施した監査手続の内容、監査手続を実施した結果、入手した監査証拠に加えて、監査実施者が到達した結論及び当該結論に至った職業的専門家としての判断根拠を記載すること。

・　個々の監査調書において、検討すべき目的と監査手続が整合していることを確かめ、検討過程や結論を明示的に記載すること。

また、監査責任者は、監査調書の査閲が、監査実施者に対して、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。

事例１）監査調書の作成

監査調書の作成に関し、以下のような不備がみられる。

・　監査調書について、監査手続に係る結論が記載されているものの、検討目的や当該結論に至った過程、検討内容等が記録されておらず、実施した監査手続が把握できない。

・　被監査会社の作成資料にコメントを付しているのみで、監査目的に適合した監査手続を実施していない。

・　複数の監査調書間において、監査チームによる検討内容に矛盾や不整合が生じている。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 45 項、監査基準委員会報告書 220 第 16 項、同 230 第７・８・10 項）

事例２）監査調書の査閲

業務執行社員は、監査手続の実施に時間を費やしていることや、また、監査補助者が適切な監査手続を実施していると思い込んでいる。そのため、業務執行社員は、監査計画の策定時に決定した重要な事項に対するリスク対応手続が十分かつ適切か、実証手続

においてリスクに対応した適切な監査手続が実施されているか、特に、会計上の見積り項目等に対して十分かつ適切な監査証拠を入手しているかなど、重要な事項について十分な査閲を実施していない。

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

（２）監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存

着眼点

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

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

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

検査結果の概要

（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、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、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存状況の実態を改めて検証し、監査ファイルの最終的な整理を監査報告書日後、適切な期限内に確実に完了させるとともに、監査調書の管理・保存については、監査調書の紛失等に伴う監査証拠の滅失、機密情報の漏えい等の防止に向けて、万全の措置を講ずる必要がある。

事例１）監査ファイルの最終的な整理

監査ファイルの最終的な整理に関し、以下のような不備がみられる。

・　品質管理担当責任者は、監査ファイルの最終的な整理の実施手順、実施責任者等の具体的な事項を定めていない。

・　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することとし、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させていない。

・　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。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 44 項）

事例２）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、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。

・　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。

・　監査調書を外部に持ち出す際の受払の管理を行っておらず、また、外部業者の倉庫及び地下倉庫に移送する前の事務室及び調書保管室に保管した複数年の監査ファイルについて、定期的な棚卸を行っていない。

・　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。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 45・46 項）

事例３）新規株式公開に係る監査ファイルの最終的な整理

▶　品質管理担当責任者は、被監査会社株式の新規公開に当たり、同一事業年度の財務情報に対して「新規上場申請のための有価証券報告書」及び「有価証券届出書」に関する監査報告書を発行している監査業務において、「新規上場申請のための有価証券報告書」の監査業務に係る監査ファイルの最終的な整理を、監査報告書日の遅い「有価証券届出書」の監査業務に係る監査ファイルの最終的な整理期限に合わせて行うよう指示した。その結果、監査チームは、「新規上場申請のための有価証券報告書」の監査業務に係る監査ファイルの最終的な整理を長期間実施していない。
（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 44・45・46 項、監査基準委員会報告書 230 第 13 項）

▶　品質管理担当責任者は、被監査会社株式の新規公開に係る監査ファイルについて、「有価証券届出書」の監査報告書日を事前に特定できない中、監査チームから監査報告書日に係る情報を入手していないことから、監査事務所に備わっている遅延予防措置を徹底しておらず、複数の監査業務において、「有価証券届出書」の監査業務に係る監査ファイルの最終的な整理を期限内に実施できていない。
（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 44・45・46 項、監査基準委員会報告書 230 第 13 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、監査チームから独立した立場で、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は期待されていることを十分に認識した上で、監査チームが実施した監査手続が十分かつ適切であるか等について、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が十分かつ適切な監査証拠に裏付けられているかについて、監査調書に基づき検討しているか。
- 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、通常の審査担当者による審査に加えて、業務執行社員及び審査担当者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適切性・十分性や判断過程について、審査担当者が批判的な観点から審査を実施しておらず、個別監査業務における重要な監査手続上の不備を発見・防止できていないなど審査の実効性が確保されていないといった不備事例が多数見られており、審査態勢の充実・強化が重要な課題となっている状況が引き続き認められる。また、監査リスクに応じた能力等を有する審査担当者が選任されていない不備事例もみられる。

（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。

・　監査業務のリスクに対応した十分な知識や経験と能力を有し、審査に十分な時間をかけられる者が審査担当者として選任されていない。
・　審査を行うために十分な知識・経験を有する社員等が不足している状況において、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。
・　審査担当者が、日常的な監査チームとのコミュニケーションを通じて、監査チームが実施した監査手続が十分かつ適切であると思い込んでいるなど、監査チームが行った重要な判断や監査手続の十分性及び適切性について、客観的に評価する意識が不足している。
・　少数の社員により事務所の業務運営が行われている状況において、審査担当者が、自己の監査業務を優先し、審査のために十分な時間をかけていない。
・　監査チームが被監査会社の状況や重要な検討事項の内容を審査担当者（外部委託のケースを含む。）に書面等により適切に伝えておらず、監査チームと審査担当者の間でリスク認識等が共有されていない。
・　監査チームは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。

求められる対応

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

また、意見形成の審査に当たり、監査意見形成上重要な事項について、監査責任者と討議を行うほか、重要な判断に関する監査調書の査閲等を通じて、監査チームの結論が十分かつ適切な監査証拠により裏付けられているかについて、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。

事例１）審査担当者の適格性

▶　監査事務所は、研修以外に審査担当者の能力向上策を講じておらず、審査担当者としての適格性の検証が実施されていないことから、審査に係る能力が不十分な者が審査担当者として選任されている。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 38 項）

▶　監査事務所は、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を審査担当者として選任しておらず、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）

- 監査事務所は、特定の審査担当者に偏重した審査割当を行っているため、当該審査担当者は、審査実施に時間的な制約が生じており、重要な監査リスクに対する監査手続の深度の適切性を確かめていないなど、有効な審査が実施できる体制を構築していない。
（品質管理基準委員会報告書第１号第 38 項）

事例２）審査の実効性の確保

- 審査担当者は、特別な検討を必要とするリスクや重要な会計上の見積りに対する監査手続等、重要な監査領域について、監査チームによる説明内容が十分かつ適切な監査証拠に裏付けられているかの観点から、監査チームが行った監査上の重要な判断とその結論について、監査調書に基づいた、批判的かつ深度ある審査を実施していない。
（監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項）

- 審査担当者は、日常的な監査チームとのコミュニケーションを通じて、重要な項目について、監査チームが実施した監査手続が十分かつ適切であると思い込んでおり、監査上の重要な項目について、監査チームから説明を受け、監査調書上で結論を確認しているのみで、監査チームが実施した監査手続が十分かつ適切な監査証拠に基づいているかの観点から検討していない。
（監査基準委員会報告書 220 第 19・20 項）

事例３）審査指摘事項のフォローアップ

監査事務所は、審査担当者が審査において指摘した重要な事項について、監査チームから後日実施した追加手続及び最終的な監査上の判断に関する説明を受けるのみで、監査チームの実施した当該手続の適切性及び十分性等について、監査調書の閲覧により検証していないなど、実効性ある審査を行っていない。（品質管理基準委員会報告書第 1 号第 41・42 項）

事例４）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な経験を有する者を選任のうえ、同人に対して十分な権限を付与しているか。
- 監査事務所は、品質管理のシステムの整備及び運用状況に係る実態把握を適切に行い、不備を洗い出す検証態勢を構築しているか。
- 監査事務所は、日常的監視の過程で発見された不備の影響を評価し、当該影響に応じた適切な是正措置を講じているか。

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

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

検査結果の概要

（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の重要な監査上の論点を対象に、リスク評価の妥当性や監査手続の十分性及び適切性について、期中において検証を実施するとともに、検証の結果認められた監査手続上の不備について、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。）が実効性のある監視や検証を実施していない不備事例や監査事務所が定期的な検証により発見された不備について適切な是正措置を講じ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。
- 品質管理担当責任者は、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。
- 品質管理担当責任者は、定期的な検証担当者及び監査チームに対して、是正措置について適切な指示をしていない。
- 定期的な検証の実施担当者が、監査手続の十分性及び適切性について批判的な観点からの検証を行うという定期的な検証の趣旨を理解していない。
- （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。

求められる対応

監査事務所においては、品質管理のシステムに係る問題点を自ら発見・把握し、その是正を自主的に図るという、品質管理のシステムの監視の本来の機能が十分に発揮される体制を整備・運用することが求められる。具体的には、経済環境や被監査会社の業況、前回審査会検査や品質管理レビューの結果を踏まえ、慎重に個別監査業務の選定及び検証項目の特定を行う必要があるほか、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い、検証により発見された事項に対する是正措置の適切性を確認する態勢を構築する必要があることに十分に留意すべきである。

事例１）日常的監視の実効性

- ▶ 品質管理担当責任者は、日常的監視として、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を見落としている。
  （品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

- ▶ 日常的監視の責任者は、実務担当者に任せきりにしており、日常的監視業務について実務担当者に具体的な指示を行っていない。また、実務担当者が実施した日常的監視のチェックリストには結論しか記載されていない中、実務担当者が実施した日常的監視の内容を確認していないなど、実効性のある日常的監視を行っていない。
  （品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例２）定期的な検証の対象の選定

監査事務所は、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、３年間に１回も検証対象とされていない監査責任者がみられる。

（品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

事例３）定期的な検証の実効性

- 品質管理担当責任者が、定期的な検証の担当者に対して、定期的な検証における重点検証項目や留意点に係る指示を行っていないことから、定期的な検証の担当者は、監査チームが実施した監査手続の十分性について、チェックリストで形式的に検証するのみで、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定や、会計上の見積りの監査などに関する深度ある検証を実施していない。この結果、品質管理レビューの指摘事項と同一の不備について指摘していないなど、個別の監査業務の重要な不備を定期的な検証において発見・抑制できていない。

  （品質管理基準委員会報告書第１号第 47 項）

- 定期的な検証を実施した後、監査チームによる改善計画書が品質管理部門に提出されているものの、品質管理部門による改善状況のフォローアップを実施していない。

  （品質管理基準委員会報告書第１号第 50・51 項）

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

  （品質管理基準委員会報告書第１号第 50・51 項）

事例４）定期的な検証を外部の公認会計士に委託する際における委託先の適格性

監査事務所は、定期的な検証の外部への委託に際し、監査責任者又はこれと同等の立場で上場会社の監査業務に従事した経験がなく、また、直近２年程度、監査業務に従事していない者を選任しているなど、受託者の適格性を十分に検討していない。

（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の実効性

監査事務所は、定期的な検証の実施を担当する者として、監査事務所外部の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。

この結果、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（注）。

また、監査事務所の中には、監査役から質問を特段受けていないことから、実施された品質管理レビューについて、実施の事実のみを通知し、レビューの結果について通知を行っていない監査事務所がみられる。

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

求められる対応

会計監査人と監査役等との連携の必要性・重要性については、企業による不正な財務報告事例の発生を受けて、近時改めて強調されており、監査基準においては、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない」とされている。

会計監査人及び監査役等においては、監査計画の立案から実施、意見形成の各段階における監査の実施状況やその過程において識別した状況についての情報共有を通じた監査の実効性の向上を図るほか、審査会検査や品質管理レビューの結果を踏まえた監査の品質管理上の問題点についても意見交換するなどして、両者間での連携を積極的に推進し、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、平成27年５月に改正された監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」においては、監査の実施に当たり特に重要な事項に係るコミュニケーションの充実が図られるとともに、会計監査人の品質管理のシステムの整備・運用状況に係る説明の一環として、品質管理レビューや審査会検査等の結果に係る監査役等への伝達内容及び伝達方法が具体的に明示されるなど、監査役等とコミュニケーションを行う事項が具体化されていることに留意する必要がある（注１、注２）。

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

（注２）検査実施中は、検査受検の有無を含め、原則として開示は認められない。

（２）不正・違法行為発見時の対応

<u>着眼点</u>

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。

<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、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。

Ⅲ．個別監査業務編

監査業務の実施

概要

審査会検査における個別の監査業務の不備事例は、監査計画から監査意見の形成に至るまで広範な領域にわたってみられる。

「Ⅲ．個別監査業務編」においては、こうした不備事例について、監査基準委員会報告書の体系に準じた構成で配列する一方、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」、監査における不正リスク対応基準により慎重な対応が求められる「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。「Ⅱ．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たと認められない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

「Ⅲ．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発生原因は、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落とし、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型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、監査上の重要な判断や監査意見に関する、監査チーム外の第三者としての客観的・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。

求められる対応

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検討する必要がある。

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、通例でない重要な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「監査ツール」や「調書様式例」など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など、監査ツールを用いて立案した監査計画と実施したリスク対応手続が整合していない事例が散見される。これらの原因としては、企業及び企業環境の理解の深度が十分ではないことや、過年度からの継続的な監査の経験を通じて、企業及び企業環境に対し十分な理解があるとの思い込みから、環境の変化により新たに生じたリスクを過小に評価してしまうことなどが挙げられる。

また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価においては、被監査会社における IT の利用状況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、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して、企業及び企業環境の十分な理解とそれを通じたリスク評価を実施するとともに、本事例集や協会が発行する監査提言集等を参考にするなどして、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》

監査責任者及び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、企業の実態及び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》

過年度の監査手続を形式的に踏襲するのみで、監査チームメンバーが実施すべき監査手続の種類な

どの詳細な監査計画を、適切に立案していない事例がみられる。

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

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、期中において被監査会社の企業環境や業績が悪化しているにもかかわらず、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、被監査会社の組織再編等による事業活動の変化や、重要な債権や棚卸資産の滞留の発生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。

事例４）初年度監査における追加的な考慮事項

監査チームは、初年度監査の実施にあたり、前任監査人から得た情報や監査事務所内の受嘱手続等を通じて把握した監査リスクを監査計画の立案に反映していない。

（監査基準委員会報告書 300 第 12 項、同 315 第６・８項）

《留意点》

監査チームは、監査業務の引継や経営者との協議によって把握した主要な問題を含め、監査契約の新規受嘱手続において識別された監査上のリスクについて、初年度監査の監査計画に適切に反映されているかに留意する必要がある。

（２）企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例１）内部統制を含む、企業及び企業環境の理解

- 監査チームは、被監査会社が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 10・25 項）

- 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 10・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ほか、子会社を含む構成単位について個別に事業の理解を実施しているものの、それらの事業や商流をグループ・レベルで理解していない事例などもみられる。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。

また、被監査会社の収益認識基準の妥当性を、取引の実態に照らして十分に検討していない事例もみられる。企業及び企業環境の理解に際しては、収益認識を含め、被監査会社の会計方針の選択と適用について理解し、被監査会社の会計方針が、その事業にとって依然として適切であるか等を、毎期評価しなければならないことにも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

- 監査チームは、重要な虚偽表示リスクの評価において、実在性や期間帰属など、各勘定科目についてアサーション・レベルの評価手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 315 第 24 項）

- 被監査会社においては、継続して連結営業損失を計上していることなど、不正リスクや資産の評価減のリスクが想起される複数の状況が存在している。
しかしながら、監査チームは、資産の評価等の会計上の見積りを特別な検討を必要とするリスクとして識別しないことについて、当該被監査会社の状況を踏まえた検討を行っていない。
（監査基準委員会報告書 315 第 26・27 項、同 540 第 10 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のみで、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、当該事象を

特別な検討を必要とするリスクとして識別す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・不適切であることが挙げられる。監査チームは、通例でない重要な取引や経営者の判断に依存している事項などを十分に考慮して、企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行うことに留意する必要がある。

事例３）特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制の理解

監査チームは、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税引前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の選択や指標に適用する割合の決定に当たっては、被監査会社の財務諸表利用者が注目する項目を含む財務情報に対するニーズや、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、売上高のリスク対応手続の種類、時期及び範囲の立案に際し、内部統制の運用評価手続と実証手続の両方の目的を満たす二重目的テストを実施する方針としているが、実証手続として十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な監査計

画となっていない。
（監査基準委員会報告書 330 第６項）

- 監査チームは、発送費、保管料等の仕入経費や、販売費及び一般管理費の重要な勘定科目のリスク対応手続の立案において、内部統制の運用評価手続を実施し、内部統制に依拠する監査計画を立案しているが、評価対象プロセスを支払プロセスのみとしており、経費計上プロセスを含めていない。
（監査基準委員会報告書同 330 第６項）

- 監査チームは、金額的に重要な勘定科目があるにもかかわらず、それらの勘定科目に対する実証手続を計画していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 17 項）

《留意点》

監査人は、リスク対応手続の立案にあたっては、関連する取引種類、勘定残高等の特性や、関連する内部統制を勘案し、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに適合した十分な監査証拠が得られるよう監査手続を立案する必要がある。特に、二重目的の監査手続を計画する場合、両方の目的に適切に対応した監査手続となっているかに留意する必要がある。

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

事例２）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、売上高の過大計上を特別な検討を必要とするリスクとして識別し、関連するアサーションとして期間帰属、発生及び正確性を関連付けている。
しかしながら、監査チームは、監査計画において、期末日前後の取引を母集団としたカットオフテスト及び期末日を基準日とした売掛金の残高確認のみを立案しており、売上高の過大計上リスクに対応した年間を通じた売上取引の発生や正確性に係る実証手続の立案をしていない。
（監査基準委員会報告書 330 第 20 項）

- 監査チームは、内部監査の対象外である支店の完成工事高について不正リスクを識別するとともに、アサーションとして、発生及び期間帰属について特別な検討を必要とするリスクを識別している。
しかしながら、監査チームは、当該支店において予算を大幅に上回る完成工事高を計上している完成工事物件について、詳細テストを実施していない。
（監査基準委員会報告書 330 第 17・20 項）

《留意点》

監査チームは、特別な検討を必要とするリスクであると監査人が判断したリスクを含め、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価した場合には、より確かな心証が得られる監査証拠を入手するために、監査証拠の量を増やすことや、より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手する必要があることに留意する。

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基礎資料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、有価証券報告書において、主要株主による被監査会社の新株予約権の行使を、関連当事者取引として開示していないことを見落としている。
  （監査基準委員会報告書 330 第 23 項）

- 監査チームは、被監査会社が、業種の特性上、営業活動に伴って経常的に改装費用が発生するにもかかわらず、営業店舗の改装費用を特別損失に計上していることについて、当該表示区分の妥当性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 23 項）

- 監査チームは、財務諸表の注記情報について、その基礎となる資料の検討を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 23 項）

《留意点》

上記のほか、セグメント区分の妥当性を検討していない事例や、キャッシュ・フロー計算書等の表示区分の誤りを見落としている事例など、開示の不備が多数指摘されている。監査チームは、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案し、実施しなければならない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

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

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

（監査基準委員会報告書 402 第 16 項）

《留意点》

被監査会社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、被監査会社がその事業運営において、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。また、監査に関連する内部統制の理解においては、受託会社に係る内部統制等を含めて、受託会社が提供する業務に関連する被監査会社の内部統制の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。

近年はシステムのクラウド化などにより、被監査会社（委託会社）が受託会社から提供されたサービスの内容とその形態によって、財務報告の基礎となる業務に係る内部統制が被監査会社にあるか受託会社にあるかの判断が求められる場合がある。監査人は、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが委託会社の監査に関連する内部統制に与える影響に関して、十分に理解する必要がある。

（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、売掛金の確認手続により識別された確認差異の検証において、被監

査会社の処理誤りを検出したにもかかわらず、処理誤りの原因分析を行っていない。

また、監査チームは、当該処理誤りを受け、売上高及び売掛金に関連するリスク評価並びに残余期間に対して計画された実証手続を変更する必要があるかどうかを検討しておらず、また、当該処理誤りが内部統制監査に与える影響について検討していない。

（監査基準委員会報告書 450 第５項）

- 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）

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

しかしながら、監査チームは、修正再表示の要否は、過去の誤謬を認識した項目だけでなく他の未修正の虚偽表示と合算した上で検討する必要があるが、こうした検討を実施していない。また、監査チームは、過年度の誤謬が当年度に修正されたことによる、当年度の財務諸表に与える影響について検討していない。

（監査基準委員会報告書 450 第 10 項）

（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の利用に関する監査計画の策定

- 監査チームは、システムにより算出されていることを理由に、内部利益の控除金額の妥当性の検討を行っていないが、その前提となるシステムの有効性の検討を５年前に実施して以来実施していない。

（IT 委員会実務指針第６号第６項）

- 監査チームは、海外子会社が個別の財務的重要性を有する重要な構成単位であるにもかかわらず、IT インフラやネットワークの構成を把握するなどの IT の概括的理解を実施していない。

（IT 委員会実務指針第６号第４・８項）

《留意点》

企業は事業活動を行うために情報システムを利用するが、情報システムの状況・特性及び運営を理解することは、情報システムに起因した重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価するための基礎となる。企業が情報システムを利用していることをもって、IT の概括的理解を行わずに、重要な虚偽表示に関する潜在的リスクは十分に低いと判断している事例がみられるが、監査人は、監査計画の策定に際して、IT の利用に関する環境を理解し、重要な虚偽表示リスクの評価の対象とする IT を把握する必要がある。また、グループ監査において、IT の概括的理解を実施する際には、重要な構成単位が漏れることのないように留意し、また、適用される会計方針や決算体制を含む企業の統制環境が、IT にどのように反映又は関連しているのかにも留意して、適切な監査計画を策定する必要がある。

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、内部統制の運用評価手続及び実証手続として、個々の状況において適切な監査手続を実施しているか。
- 監査チームは、被監査会社が作成した情報や経営者の利用する専門家が作成した情報について、十分に信頼性を有しているかどうか評価しているか。

検査結果の概要

過年度から指摘されている以下のような不備事例が、本年度においても多数みられる。

- 実施した監査手続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入手するにとどまり、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」の「（２）不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び「（３）評価した不正リスクによる重要な虚偽表示リスクへの対応」に記載しており、併せて参照されたい。

求められる対応

監査チームは、監査手続の目的に適合し、かつ識別したリスクに対応する十分な監査証拠を入手しているかについて適切に評価する必要がある。特に、特別な検討を必要とするリスクに対しては、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数みられる。このようなことから、監査を実施する際には、監査期間を通じて監査チーム内で企業及び企業環境の理解並びにリスク評価及び実施すべき監査手続に関する議論を十分に実施するとともに、監査手続の結果入手した監査証拠の十分性及び適切性を総合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るが、収益性が低下している可能性のある販売実績が赤字の商品や販売実績がない商品について、被監査会社に対する販売可能性に係る質問において「当該商品は販売可能である」との回答を得たことをもって、棚卸資産の評価に問題はないとし、質問以外の監査手続を実施していない。

  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第５項）

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

  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第５項）

- 監査チームは、被監査会社が採用した原価差異の会計処理や個別原価計算における製造間接費の配賦方法の合理性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 500 第５・６項）

《留意点》

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

また、監査人は、状況に応じて分析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、複数の監査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、被監査会社の重要な会計方針が、適用されるべき財務報告の枠組みに準拠していることについて、十分な監査証拠を入手していない事例がみられる。

監査チームは、あらかじめ計画した監査手続を形式的に実施するのではなく、監査の過程で識別した事象や複数の監査手続を通して入手した監査証拠の十分性・適切性を、総合的に評価することに留意する必要がある。

事例２）十分かつ適切な監査証拠（監査証拠の適切性）

- 監査チームは、売上の発生を検証するための監査手続において、監査対象事業年度における売掛金の貸方計上金額と売掛金の入金記録を突合するのみで、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、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計画を立案している。

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）

- 監査チームは、売上高の発生の検討において、内部統制の運用評価手続と実証手続の二重の目的を持ってサンプルテストを実施することを計画している。
  しかしながら、監査チームは、売上高明細に担当者印が押印されたことを確認するにとどまり、売上高明細に記載された取引について、顧客から受領した検収書と突合するなど、実証手続の監査証拠を入手していない。
  また、当該サンプルが内部統制の運用評価手続及び実証手続において、入手する監査証拠として量的に十分かを評価していない。
  （監査基準委員会報告書 330 第 25 項、同 500 第５・６項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、監査目的に適合する監査証拠を入手していない事例や、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が多数みられる。監査チームは、監査手続の立案と実施においては、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。

また、内部統制の運用評価手続を、実証手続（二重目的テスト）として利用している場合において、実証手続としての有効性を考慮していない事例も散見される。監査チームは、内部統制の運用評価手続及び実証手続を立案し実施する際には、各々の監査手続の目的を考慮して、立案・実施できているかについて評価することに留意する必要がある。

事例３）財務諸表と監査証拠間の関連性

- 監査チームは、債権債務の残高確認手続において、サンプル抽出元の母集団の網羅性及び確認状記載金額と補助簿との突合など、財務諸表と監査証拠間の関連性について検討していない。
  （監査基準委員会報告書 500 第５・６項）

《留意点》

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

事例４）経営者の利用する専門家の業務

- 監査チームは、被監査会社が依頼した外部専門家の作成した年金数理計算結果報告書や不動産鑑定評価報告書等を被監査会社の退職給付債務や賃貸等不動産の評価に

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）

▶　被監査会社は、保有期間が長期化した販売用不動産の評価において、不動産鑑定士が作成した鑑定評価書を利用している。
　しかしながら、監査チームは、当該不動産鑑定士の全業務のうち被監査会社からの依頼業務が多数を占めている状況において、当該不動産鑑定士の客観性について検討していない。
　また、監査チームは、経営者が利用した専門家の業務において、被監査会社の開発計画が５年以上具体化しておらず、開発計画の実現可能性がないと見込まれる状況において、不動産鑑定士が具体化していない当該開発計画を不動産鑑定評価の仮定として用いることの合理性など、経営者の利用する専門家の業務の適切性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第７項、監査委員会報告第 69 号２.(4)、４、５(1)）

《留意点》
経営者が利用した専門家（年金数理人、不動産鑑定士等）の業務を監査人が利用する際には、専門家の適性、能力及び客観性を評価するとともに、専門家の業務を理解し、監査証拠として利用した専門家の業務の適切性を関連するアサーションに照らして評価することに留意する必要がある。

事例５）企業が作成した資料の正確性・網羅性
　監査チームは、滞留債権に係る検討において、被監査会社が作成した入金遅延リストを用いているが、当該リストに記載された情報の正確性及び網羅性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第８項）

《留意点》
被監査会社が作成した情報の正確性及び網羅性を検証しないまま監査証拠として利用している事例が、会計上の見積りの監査を中心として多数みられる。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。

事例６）実証手続の実施の時期（残余期間の手続）
　監査チームは、確認手続や棚卸資産の立会において、期末日前を基準日としているにもかかわらず、基準日から期末日までの残余期間において、確認手続や立会における母集団全体に関する分析的実証手続や詳細テスト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 330 第 21 項）

《留意点》

期末日前を基準日として実証手続を実施した場合、実証手続の結果を期末日まで更新して利用するために、追加の監査手続を実施することに留意する必要がある。

（２）確認

事例１）確認依頼への回答の信頼性

- 監査チームは、売掛金の残高確認において、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）

- 監査チームは、確認状の回答を、発送先とは異なる会社から回収したにもかかわらず、情報源の適切性及び回答の信頼性を確かめる監査手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 505 第 9 項）

《留意点》

確認は、一般的に証明力の強い監査証拠を監査人に提供する監査手続であるが、ファクシミリや電子メールなどによる回答や当初想定した回答者以外の者が回答したと疑われる場合など、入手する状況によっては、改竄リスクや不正リスクを軽減し、信頼性を確かめる監査手続を実施することに留意する必要がある。

事例２）代替的な監査手続

- 監査チームは、債権債務の残高確認において、確認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、確認依頼先から、確認依頼金額への同意又は不同意の旨も、確認依頼先の勘定残高金額も記入のない回答を受け取ったが、この回答を確認差異がないものとして取り扱い、再発送又は代替手続等の必要な監査手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 505 第 11 項）

- 監査チームは、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識別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、被監査会社が発行した請求書等との突合を実施するのみで、証明力のより強い検収書等の外部証憑との突合など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監査手続である。したがって、監査チームは、回答を入手できない場合は、代替的な監査手続を実施するとともに、代替手続により入手した監査証拠の適合性と証明力が、重要な虚偽表示リスクに対応した十分かつ適切なものであるか、慎重に検討することに留意する必要がある。

事例３）確認差異

- 監査チームは、売掛金の確認手続において、重要性の基準値を超える差異が生じているにもかかわらず、確認差異の調査を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 505 第 13 項）

- 監査チームは、残高確認の結果、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》

確認の回答により生じた確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがあることを踏まえ、確認額と先方の回答額の差額の内容を調査し、把握した重要な差異原因に対して、具体的な証憑による裏付けを入手することに留意する必要がある。

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

（３）分析的手続

事例１）分析的実証手続の要件

- 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数みられる。

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監査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、売上高の発生に対応するリスク手続として、分析的実証手続を実施することを計画している。
しかしながら、監査チームは、推定値として被監査会社が公表している業績予想を用いているが、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、当該推定値の精度が十分か検討していない。
（監査基準委員会報告書 520 第４項）

- 監査チームは、売上高及び売上原価に係る分析的実証手続において、推定値と計上金額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、差異の金額を基礎とした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や業績予想を推定値として利用しているなど、実証手続として求められる各々の要件を形式的には満たしているが、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために必要なデータの信頼性や推定値の精度の検討を実施していない事例が散見される。監査チームは、情報の性質及び目的適合性を十分に考慮し、また、監査人の推定値と計上された金額の差異について、重要な虚偽表示となる可能性を考慮し検討することに留意する必要がある。

事例３）分析的実証手続の結果の調査

- 監査チームは、売上原価に対する分析的実証手続において、推定値と実績値の差異が重要性の基準値を超えているにもかかわらず、当該差異に対する追加的な調査を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 520 第４・６項）

- 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数みられる。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）

（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、当該サンプルの抽出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）

- 監査チームは、債権債務の実証手続において、確認先を特定項目抽出により選定のうえ詳細テストを実施し、母集団から詳細テストを除いた残余部分が手続実施上の重要性を超過しているにもかかわらず、残余部分の勘定残高に対する監査証拠の入手の必要性を検討していない。
  （監査基準委員会報告書 500 第９項）

《留意点》

監査サンプリングの立案においては、テスト対象項目を抽出する母集団の特性を考慮し、監査人が達成すべき目的と、その目的を達成するための監査手続の最適な組合せを考慮する必要がある。また、監査サンプリングを実施する際には、母集団の網羅性にも留意する必要がある。

なお、取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、通例でない取引、リスクの高い項目、金額的重要性を考慮した検討や、取引の性質などの情報の入手等の観点からは、監査証拠を入手する効率的な方法であるが、監査サンプリングと異なり、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠を提供しないことに留意が必要である。

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、主要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、主要株主グループの全体像の把握や主要株主における議決権の過半数を自己の計算において所有している会社及びその子会社の有無の確認などを実施していないなど、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・14 項）

- 監査チームは、被監査会社と経営者及びその近親者との間に取引があることを識別しているにもかかわらず、経営者を含む役員及びその近親者が議決権の過半数を有する会社の有無について検証するのみで、経営者を含む役員や当該会社と被監査会社との間の取引の有無について経営者に質問していないなど、関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手していない。
  （監査基準委員会報告書 550 第 10・15 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検討していない。
  （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）関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価

監査チームは、被監査会社が、グループ内で多額の不動産売買取引を実施しているにもかかわらず、監査チームは、当該グループ間取引が特別な検討を必要とするリスクとして識別するかどうか検討していない。

（監査基準委員会報告書 550 第 17 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財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高くなる場合がある。したがって、監査チームは、監査手続を実施する前提として、被監査会社の関連当事者及び関連当事者との関係を網羅的に理解するとともに、認識した取引に対してその事業上の合理性を慎重に評価し、被監査会社の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引について、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならないことに留意する必要がある。

（６）継続企業の前提

事例１）継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の識別

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

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

（監査基準委員会報告書 570 第９・11 項）

《留意点》

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

なお、「企業内容等の開示に関する内閣府令」は、継続企業の前提に関する注記を開示するまでに至らない場合であっても、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が発生した経緯及び経過等について、有価証券報告書の「事業等のリスク」及び「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に記載することを要求しているにもかかわらず、これを見落としている事例がみられる。監査チームは、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、重要な虚偽表示リスクの評価を修正する可能性やリスク対応手続の種類、時期及び範囲に影響を及ぼす可能性があることに留意する必要がある。

事例２）事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続

- 被監査会社は、当期を含めて５期以上連続して経常損失及び当期純損失を計上している。監査チームは、このような状況を踏まえ、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる状況にあると判断し、継続企業の前提に係る注記の要否を特別な検討を必要とするリスクとして識別している。

  しかしながら、監査チームは、継続企業の前提の検討に際して実施した将来計画の実現可能性の検討において、担当者に対して将来計画の内容について質問を実施するのみで、売上の実現可能性の検討や、粗利益率を改善させるための内製化の金額的影響の検討等、必要となる監査手続を実施していない。

  （監査基準委員会報告書 570 第 15 項）

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

（７）その他

事例１）後発事象

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期間を対象として、後発事象に係る監査手続に、少なくと

も以下を含める必要がある。

① 後発事象を識別するために経営者が実施している手続の理解

② 経営者への質問

③ 取締役会等の議事録の閲覧

④ 利用可能な場合には企業の翌年度の直近の月次等の期中財務諸表の通読

事例２）訴訟事件等のリスク

- 監査チームは、被監査会社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、被監査会社の顧問弁護士に対する確認状の回答において、「今後訴訟又は賠償請求、あるいは更正、査定又は賦課が提起されるか、又はこれらに準ずる事象が発生する可能性がある事項」に記載があるにもかかわらず、被監査会社が被る可能性のある損失の程度について検討していない。
  （監査委員会報告第 73 号３.）

- 監査チームは、確認対象とする訴訟事件等の案件名称のみを記載し、その他の記載事項に関しては回答書を弁護士自身の見解等の記載を依頼する方法により、弁護士に対して確認状を送付している。
  しかしながら、監査チームは、入手した確認状の回答において、訴訟事件の有無に関する回答を入手するにとどまり､現在係争中の訴訟事件の結果等に関する評価など、訴訟事件等のリスクが財務諸表に適切に反映されているかどうかを判断するために必要な事項について、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又は経過期間、訴訟事件等の状況やそれを起因として損失が発生する可能性の程度、予想される損失の見積金額等を確認する必要がある。

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）

- 被監査会社は、過年度において連結会社間で不動産売買取引を行い、連結財務諸表作成過程において、当該取引により生じた損失を消去している。
しかしながら、監査チームは、被監査会社の会計処理について、未実現損失については、売り手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は消去しないとする会計基準を踏まえた検討を実施していない。
（監査基準委員会報告書 500 第５項、企業会計基準第 22 号第 36 項）

《留意点》

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

検査結果の概要

過年度から指摘されている以下のような不備事例が、本年度においても多数みられる。

- 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。
- 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。
- 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」、「前年度の会計上の見積りの検討」及び「事業計画の合理性の評価」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「（９）資産除去債務」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

- 被監査会社は、固定資産の減損の検討において、店舗を他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位とし、当該資産グループにおける固定資産の減損の検討に係る方針として、固定資産の減損に係る会計基準が適用された当初から、出店又は改装時より２年未満の店舗は減損検討対象外とすること、減損損失は廃店時まで認識しないこととしている。

  しかしながら、監査チームは、被監査会社の採用する当該方針が実態に即しているか、また、固定資産の減損に係る会計基準等に照らして適切なものか検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 11・20 項）

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

  しかしながら、監査チームは、当該不整合が存在する経営者の仮定が合理的であるかを検討していない。

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

《留意点》

上記の指摘事例のほか、個別財務諸表上は子会社株式を減損処理しているにもかかわらず、対応する連結上ののれんの一時償却を行っていないなど、勘定科目間で経営者の仮定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

- 監査チームは、経営者による会計上の見積りの方法や、会計上の見積りに用いた基礎データについて、関連する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 540 第７項）

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

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

  （監査基準委員会報告書 540 第７・12 項）

▶　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。また、経営者が行った会計上の見積り方法の検討には、例えば、以下を含むことに留意する必要がある。

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

事例３）前年度の会計上の見積りの検討

▶　監査チームは、監査計画の策定において、被監査会社が前期以前に計上した引当金や減損損失等の会計上の見積り項目について計上が適切であったかどうか確かめていないなど、経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかのリスク評価を実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項、同 540 第８項）

▶　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に策定した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、被監査会社が当年度に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、貸倒引当金の検討において、前年度の財務諸表に計上された見積額とその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）

▶　監査チームは、被監査会社が前年度から継続して保有している有形固定資産について、当期に多額の減損損失を計上したことに対し、当該減損損失の計上の適時性の観点から、前年度の減損損失計上の要否について遡及的な検討を実施していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 11・17 項）

《留意点》

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

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

事例４）事業計画の合理性の評価

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

  しかしながら、監査チームは、当該事業計画が過年度の実績と大幅に乖離しているにもかかわらず、その合理性を検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

- 監査チームは、減損の兆候を識別した工場に係る減損の検討において、被監査会社が作成した割引前将来キャッシュ・フローの前提となる当該工場の将来計画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）

- 監査チームは、当期末時点において、前期において見込まれた時期に、繰越欠損金を解消することは困難な状況であるにもかかわらず、被監査会社の事業計画達成の可能性について、批判的な検討や外部からの裏付け資料に基づく客観的な検討を実施していない。

  （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数みられる。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。

（２）関係会社投融資評価

事　例）実質価額及び回復可能性の検討

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

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

  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

- 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大幅に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》

時価を把握することが極めて困難と認められる関係会社株式の実質価額が、取得原価に比べて 50%程度以上低下した場合には、実質価額が著しく低下したものとして相当の減損処理を行うことが求められている。なお、当該減損処理に関する取扱いは、設立や買収後間もない関係会社株式の評価においても同様であり、当初の事業計画と実績の乖離の検討など、実質価額の低下について慎重に検討することが求められる。

また、被監査会社が、関係会社株式を、超過収益力を反映した高い価額で取得している場合、当該

関係会社株式の評価において、当該超過収益力の存在を加味し実質価額の低下の検討を実施しているケースが多数認められる。この際、監査チームは、株式取得後に当初見込んでいた超過収益力が減少していないか十分検討し、当該超過収益力が見込めなくなった場合には、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検討する必要があることに留意が必要である。

（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、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、被監査会社の定める棚卸資産の評価に関する基準が一部の棚卸資産を合理的な理由もなく検討対象から外す方針としているにもかかわらず、当該運用基準が会計基準に照らして妥当であるか検討していない。

  （監査基準委員会報告書 540 第 7 項）

- 監査チームは、多品種少量の商品に対し、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、被監査会社の採用した評価方法が棚卸資産の性質や滞留等の状況を反映し

ていないにもかかわらず、監査チームが当該方法を採用する経営者の主張を検討していないケースが散見される。

また、被監査会社が、棚卸資産の評価方法について、当初策定した評価方法の前提と実態との乖離により当該評価方法を見直した場合には、監査チームは、被監査会社が新たに採用する評価方法の会計基準への適合性及び変更の適時性もあわせて検討することに留意が必要である。

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、棚卸資産の評価の検討において、被監査会社から提示された棚卸資産評価損の計算資料の検証をもって、棚卸資産の評価の検討としており、認識された評価損対象棚卸資産以外に評価減を行うべき棚卸資産がないかなど、網羅性の検討を行っていない。
（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

棚卸資産の簿価切り下げの検討の際、監査チームによって、評価の対象となる棚卸資産の網羅性について十分な検証を行っていないケースが散見された。

例えば、被監査会社の保有する棚卸資産の中には、販売用不動産や開発事業等支出金等といった、価格の測定に幅があるもの、客観的価額の算定が困難なもの等、特殊な性質を有する棚卸資産も存在する。このような特殊な性質の棚卸資産についても、通常、収益性の低下に基づく簿価切下げの対象から除外することは出来ないという点に留意が必要である。

（５）固定資産の減損

事例１）資産のグルーピングの検討

監査チームは、被監査会社が複数の工場を保有するにもかかわらず、グルーピングを単一とする被監査会社の仮定の合理性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

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

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うことが原則である。そのため、監査チームは、被監査会社が選定しているグルーピングの単位よりも小さい単位で損益管理を行っている等の状況においては、

グルーピング方針の適切性について、実態に応じて検討することに留意する必要がある。

事例２）減損の兆候の検討

- 被監査会社は、子会社における固定資産の減損の兆候判定において、過年度は赤字が継続していたものの、当期に僅かの利益が出たことをもって減損の兆候はないとしているが、監査チームは、決算期末直前に生じた受注の急減などの経営環境の悪化を考慮した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、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》

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。

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

事例３）減損の認識及び測定の検討

- 監査チームは、被監査会社が、将来キャッシュ・フローの算定に用いた、各資産グループの主要な資産の経済的残存使用年数について、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）

- 監査チームは、被監査会社の策定した将来キャッシュ・フローの見積りの検討において、本社費等の間接的な支出を控除していないことを見落としている。
  （監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

- 監査チームは、将来キャッシュ・フローの見積りに使用する翌年度予算に係る売上高に対し、被監査会社の計画の分析により実現可能性は難しいと結論付けているにもかかわらず、被監査会社が減損損失を認識していない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 540 第 12 項）

《留意点》

被監査会社は、減損損失の認識判定及び測定の際、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存することになる。そのため、監査チームは、減損処理の要否に対する経営者の主張を検証する際、使用価値を算出する上で採用した経済的残存使用年数、見積りの前提となる事業計画及びその実現可能性等、将来キャッシュ・フローを構成する要素について慎重に検討する必要があることに留意する。また、回収可能価額として正味売却価額を採用する際には、当該価額の算定根拠等について慎重に検討する必要があることに留意する。

（６）のれんの評価

事例１）のれんの発生原因の分析と識別可能資産等への配分

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、重要なのれんを認識している連結子会社において、被監査会社の連結子会社となって以降、毎期連続して赤字を計上している事実を認識しているにもかかわらず、同連結子会社に対するのれんについて、超過収益力の毀損の有無等を確認していないなど、減損の要否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 11・12・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が存在するか十分に検討する必要がある。

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

（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しないこと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、過年度の課税所得見積額と実績値との比較検討を実施していないなど、将来の課税所得見積額の合理性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第８・11・12 項）

▶　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４）事業計画の合理性の評価」における留意点を参照されたい。

また、収益力に基づく課税所得の十分性を根拠に繰延税金資産を計上する場合には、課税所得の前提となる事業計画は、原則として、取締役会等による承認を得たものであることが求められるほか、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数みられる。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）

（８）退職給付債務

事　例）基礎率の合理性

監査チームは、退職率や昇給率などの退職給付債務の計算の基礎率の合理性について検討していない。
（監査基準委員会報告書 540 第 12 項）

《留意点》

退職給付債務の見積りにおいて、基礎率の設定は計算結果に大きく影響することがある。そのため、監査チームは、被監査会社が採用した基礎率の妥当性を慎重に検討する必要があることに留意する。

（９）資産除去債務

事例１）計上の網羅性

監査チームは、賃貸借契約に基づく原状回復義務の有無及び法令上の除去義務のある固定資産の有無等、資産除去債務の対象となる固定資産について、網羅的な把握を実施していない。

（監査基準委員会報告書 315 第 10 項、同 540 第 11 項）

事例２）合理的に見積ることができない場合の妥当性

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

（監査基準委員会報告書 315 第 10 項、同 540 第 11 項）

《留意点》

資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないことなどにより、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び蓋然性に対して合理的に見積るための情報が入手可能なときは、資産除去債務を合理的に見積ることができる場合に該当する。そのため、監査チームは、被監査会社が資産除去債務を合理的に見積ることができないと主張する場合、資産除去債務の見積りに利用する情報の入手可能性を含め、当該主張の合理性を慎重に検討することが求められている点に留意する必要がある。

４．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検討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や、利用した専門家の業務の適切性の評価が不十分な事例がみられる。

求められる対応

グループ監査や専門家の利用など、他者の作業を利用するいずれの場面においても、他者の作業結果を過度に信頼し、十分に評価することなく依拠している事例が多数みられるが、監査人は、財務諸表及びグループ財務諸表の監査業務において、適切な監査報告書を発行する責任が、意見表明を行う監査人にあることを常に念頭に置き、利用する作業の評価を行うことが求められる。

グループ監査では、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、また、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、グループ監査人は、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しているかについて評価する必要がある。

また、専門家の業務の利用では、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、監査目的に十分かつ適切な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、重要な構成単位の決定に当たり、被監査会社がメーカーであるにもかかわらず、財務指標として連結間取引消去後の売上高を選択したことから、重要な固定資産等を有する製造子会社を重要な構成単位として選定していないが、被監査会社グループの営む事業やグループの構造に照らして売上高以外の指標を用いる必要がないか検討していない。
  （監査基準委員会報告書 600 第８項）

- グループ監査チームは、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、個別の財務的重要性のほか、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性などの質的重要性も考慮するなど、当該企業グループの性質及び状況に応じて判断する必要がある。

事例２）重要性の基準値等

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

（監査基準委員会報告書 600 第 20 項）

《留意点》

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

事例３）構成単位の財務情報について実施する作業の種類の決定

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

  （監査基準委員会報告書 600 第 25 項）

- グループ監査チームは、重要な構成単位以外の構成単位について、グループ監査における分析的手続を実施していない。

  （監査基準委員会報告書 600 第 27 項）

《留意点》

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

事例４）構成単位の監査人が実施する作業への関与

- グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る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、会計上の見積りに伴う勘定科目に対し特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、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）

- 監査チームは、構成単位の監査人が計画しているグループ財務諸表における特別な検討を必要とするリスクに対応する手続について、その適切性を評価していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 30 項）

《留意点》

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

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、重要な構成単位の識別や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５）連結プロセス（同一の会計方針）

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

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の採用した会計基準により生じる要修正項目の有無について十分に検討していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 34 項）

事例６）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７）構成単位の監査人とのコミュニケーション

- グループ監査チームは、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中で、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼすリスクについて、構成単位の監査人に伝達していない。
（監査基準委員会報告書 600 第 39 項）

- 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下方修正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）

事例８）入手した監査証拠の十分性及び適切性

- グループ監査チームは、経営者による内部統制の無効化するリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別し、重要な構成単位の監査人に対して、仕訳テストの監査手続を指示している。
しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手したかを評価するために、構成単位の監査人が実施した具体的な手続と結果に関する情報の入手を行っていない。
（監査基準委員会報告書 600 第 43 項）

《留意点》

上記の指摘事例のように、グループ監査チームが、構成単位の監査人から監査手続の実施結果の情報を入手するにとどまり、特別な検討を必要とするリスクについて実施された監査手続の十分性及び適切性を評価していない事例が散見される。グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために、構成単位の監査人が計画したリスク対応手続の十分性及び適切性について評価する必要がある。

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。

事例９）グループ統治責任者とのコミュニケーション

- グループ監査チームは、構成単位の監査人が実施する作業に関してグループ監査チームが予定している関与の概要や構成単位の監査人の作業を評価したことによって判明した、作業の品質に関する懸念事項などについて、監査役会とコミュニケーション

を行っていない。
（監査基準委員会報告書 600 第 48 項）

（２）専門家の業務の利用

事例１）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）

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

  こうした中、監査チームは、専門家に鑑定評価書の評価を依頼しているが、専門家に手交した資料が適切な評価を実施するために十分であるか検討していない。

  また、監査チームは、専門家に対し、業務の内容、範囲及び目的等、依頼内容を具体的に明示せず、適切に指示していないなど、監査チーム及び専門家のそれぞれの役割と責任について合意していない。
  （監査基準委員会報告書 620 第 10 項）

事例２）監査人の利用する専門家の業務の適切性に係る評価

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

しかしながら、監査チームは、専門家が実施した評価が、販売用不動産を前提とした評価ではなく、固定資産の減損の検討を前提とした評価であったにもかかわらず、専門家が実施した業務の適切性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 620 第 11・12 項）

《留意点》

専門家の業務の利用において、監査チームは、専門家に任せきりにすることなく、利用する業務の範囲を専門家と協議の上で決定することや、専門家の適性、能力及び客観性を評価すること、専門家の業務が監査目的に照らして適切であるかについて評価する必要がある。

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

大規模な監査法人においては、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。

しかしながら、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等がみられる。

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等に起因する監査リスクを踏まえた、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、債務者の特性を踏まえた債務者区分の判断の合理性について、以下のとおり、検討していない。

ア　債務者が作成した「合理的かつ実現可能性の高い計画」等を基礎に要注意先としている場合に、当該計画の合理性や実現可能性を検証していない。

イ　債務者の実態的な財務内容（含み損益の反映を含む）の妥当性について検証していない。

ウ　債務者グループを一体として自己査定している場合において、一体として債務者区分を判定することの妥当性や債務者グループとしての財務状況等を検証していない。

（監査基準委員会報告書 540 第 14 項）

▶　監査チームは、被監査金融機関が平成 25 年 12 月 31 日を仮基準日として実施している自己査定について実証手続を実施しているものの、期末日までの残余期間について、実証手続を実施していない。

（監査基準委員会報告書 330 第 21 項）

《留意点》

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

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
- 債務者グループを一体として債務者区分を判定することの妥当性や債務者グループとしての財務状況等を検証していない

（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、被監査金融機関が作成した算定期間における期首債権額や毀損額の正確性及び網羅性を検討していない。

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

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、被監査金融機関がシステムを利用して作成した貸倒実績率の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貸出金の回収不能見込額について、当該回収不能見込額が、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について、内部統制を理解しておらず、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、貸倒引当金や有価証券の減損損失に係る将来減算一時差異が、一般事業会社に比して経常的かつ多額に発生することが多い。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る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、保険料収納や保険金等支払等、日常行われる各業務に係るデータの生成について、手作業により行われているものか、契約マスターに反映される IT を利用して行われているものか、また、IT を利用している場合、どのアプリケーションにより生成されているのか、さらに、当該データがどの時点で契約マスターや会計システムに反映されるかについて十分に理解していない。

（監査基準委員会報告書 315 第 17･28 項、IT 委員会実務指針第６号第 22・24・25 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。

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）実証手続その他

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）

事例３）責任準備金計算ファイルの期間帰属の検証

被監査会社は、期末の責任準備金額について、責任準備金計算ファイルを用いて算出している。

しかしながら、監査チームは、責任準備金計算ファイルについて、当期中に行われた取引データが正しく責任準備金計算ファイルに反映されているか確認していないなど、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。

（監査基準委員会報告書 500 第８項）

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、監査の他の局面との関係、特に経営者の陳述の信頼性に留意して、当該虚偽表示が与える影響を評価した上で監査計画を策定しているか。
- 監査チームは、評価した不正リスクに対応するために、目的に適合した監査手続を実施し、証拠力の強い監査証拠を入手しているか。
- 監査チームは、監査の各段階において、監査役等との連携を図っているか。
- 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、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落とした事例がみられる。

求められる対応

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

そのため、監査計画の策定に当たり、不正リスク要因の存在を検討するため、監査チーム内の討議、不正事例の理解、一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行の理解並びに経営者及びその他の企業構成員に対する質問等により情報を入手し、不正リスク要因の存在を示してい

るか慎重に検討することが要求されている。

さらに、識別した不正リスク要因を考慮し、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの２つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。

評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応において、監査人は、不正による重要な虚偽表示が生じる可能性を常に意識し、財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応と、アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じたリスク対応手続の立案をしなくてはならない。その際、不正リスクが内部統制によってどのように軽減されているのかを認識し評価することや、不正リスク要因に加え、経営者の偏向、取引の事業上の合理性や収益認識における不正リスク等、不正による重要な虚偽表示リスクを認識するに至った背景に十分留意する必要がある。

不正による重要な虚偽表示リスクへの対応手続の実施の際には、不正リスクを識別しているアサーションに対しては、不正リスクを識別していないアサーションに比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手することが求められることに留意することが必要である。また、監査の過程において、監査人が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。

また、監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかについて判断するために、適切な階層の経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施することが求められるほか、虚偽表示を識別した場合には、他の局面よりも慎重に不正の兆候であるかについて評価を行う必要がある。

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

（１）監査チームの討議、リスク評価手続とこれに関連する活動

事例１）企業及び当該企業の属する産業における不正事例の理解

- 監査チームは、被監査会社の属する業界で循環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、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 15 項、F15-２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監査リスクが高いこと、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》

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

また、不正を実行する動機やプレッシャー、又は不正を実行する機会を与え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、関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる不正の可能性をはじめ、財務諸表のどこに、どのような不正による重要な虚偽表示リスクがあるかについて、監査チーム内での討議等を実施しておらず、監査チーム内における共有化も図っていない。

（監査基準委員会報告書 240 第 14 項、同 315 第９項、同 550 第 11・16 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みられる。

また、監査チームは、不正を識別した場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合には、不正の防止及び発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項を伝達しな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）不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例１）収益認識における不正リスクの識別と評価

- 監査チームは、収益認識については不正リスクが推定されるにもかかわらず、収益認識について不正による重要な虚偽表示リスクを識別しないことについて、合理的な理由を検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 25 項）

- 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）

- 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アサーション・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 25 項）

事例２）経営者による内部統制を無効化するリスク

- 監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクについて、全ての企業において特別な検討を必要とするリスクとして識別する必要があるにもかかわらず、特別な検討を必要とするリスクとして識別していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 30 項）

《留意点》

監査チームは、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正リスクが

あるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない。

また、監査チームが入手した情報や判断に応じ、経営者による内部統制の無効化リスクから生じるリスクについても十分に検討した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション･レベルの２つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなくてはならない点に留意が必要である。

（３）評価した不正リスクによる重要な虚偽表示リスクへの対応

事例１）仕訳テスト

- 監査チームは、総勘定元帳に記録された仕訳入力の適切性の検証において、決算整理仕訳等の一部の仕訳については仕訳テストを実施しているものの、テスト対象とする仕訳の抽出範囲の妥当性について合理的な検討を行っていない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

- 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）

- 監査チームは、被監査会社について、上場会社としての第三者からのプレッシャー等の不正要因があると評価しているにもかかわらず、年間を通じて仕訳を検証することの必要性や、通例でない仕訳を抽出する基準を検討しないなど、不正要因を踏まえた仕訳テストを実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

《留意点》

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

監査チームは、経営者は有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改ざんし、不正な財務諸表を作成することができる立場にあることを認識した上で、当該リスクの程度に応じた実効性のある監査手続を立案･実施しなくてはならない点に留意する必要がある。

事例２）重要な取引の事業上の合理性

- 被監査会社は、被監査会社からの委託業務のみで営んでいる連結グループ外の会社に対して、業務委託費として期中に支払った金額のうちの大部分を、期末決算作業時において当該会社に対する貸付金に振り替えている。
しかしながら、監査チームは、当該取引を通例でない取引として識別しているにも

かかわらず、当該取引の事業上の合理性の有無に関する検討を実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 項）

▶ 被監査会社は、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）

《留意点》

企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断される重要な取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われたことを示す兆候には以下が含まれる。

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

監査チームは、監査の実施過程において、上記のような兆候を認識した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない点に留意が必要である。

また、不正な会計処理を行う際、複数の取引先との間で複雑な取引を行うことで会計処理を擬製するケースが見られる。そのため、重要な取引の事業上の合理性を検討する際、個々の取引の検討にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意し、関連する一連の取引の全体像を評価し検討することが重要である。

事例３）収益認識における不正リスクへの対応

- 監査チームは、売上高に係る取引の検証において不正リスクを識別しており、より証明力が強くより適合性の高い監査証拠を入手するための手続を実施する必要があるにもかかわらず、出荷指示書や請求書等の内部証憑のみを利用して検証しており、より証明力の強い検収書等の外部証憑との突合を実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 29 項、同 500 第５・６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、被監査会社が行っている販売代理店を通じた直送売上に対し、売上の計上根拠の証憑として得意先の受領証を使用せず、仕入先に対し販売代理店が発行した受領証を用いて実証テストを実施するのみで、最終的な得意先に対する出荷の事実を確認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 240 第 29 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）

- 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、役務提供に係る契約書上のサービス提供量が、被監査会社のサ―ビス提供能力を大幅に超過しているにもかかわらず、契約内容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）

《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。また、その他にも帳簿と証憑を形式的に突合するのみで、異常な利益率や、実態と合致しない契約内容を見落としている事例もみられた。

収益認識については、監査基準委員会報告書 240 第 25 項において、「監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別して評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない。」とされているため、リスク対応手続の実施において、特に留意が必要である。

事例４）関連当事者取引における不正リスクへの対応

▶　監査チームは、被監査会社グループにおいて、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）

▶　監査チームは、関連当事者との取引の検討において、被監査会社にとって不利な条件の約定による関連当事者からの借入金について、通常の取引過程の範囲に収まるものであるか検討していない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 17 項）

▶　被監査会社は、主要株主が代表取締役を務めている一般事業会社から多額の借入を行っている。監査チームは、当該借入を通常の取引過程から外れた重要な取引として認識しているにもかかわらず、当該取引に対して合理性の検討を行っていない。

（監査基準委員会報告書 240 第 22 項、同 550 第 17 項）

▶　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）

- 監査チームは、関連当事者に転貸された可能性のある貸付金の検討において、直接的な貸付先への確認手続や担保提供資産の評価の検討を実施している。
  しかしながら、監査チームは、当該貸付けの当初の目的が不明確であること等を踏まえた、資金の流れの全容把握、貸付取引の事業上の合理性の検討等、不正を念頭に置いた監査手続を実施していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 F11－２・31 項、同 550 第 22 項）

- 被監査会社は、保有していた株式を、期末日直前に被監査会社の関連当事者に売却し、多額の投資有価証券売却益を計上しているが、当該関連当事者の資金繰りが切迫していたことから、売却代金の支払期限を長期に設定している。このような状況において、監査チームは、当該関連当事者取引について事業上の合理性があるか検討していない。
（監査基準委員会報告書 240 第 31 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。

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、不正な会計処理を行う際、複数の関連当事者間で複雑な取引を行うことで、会計処理を擬製するケースが見られる。そのため、関連当事者取引の不正リスクへの対応として、個々の取引の検討にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意し、関連する一連の取引の全体像を評価し検討することが重要である。

事例５）その他

- 被監査会社は、連結経常損失を計上しないこととする財務制限条項が存在する中、前期以前に清算を決議し当期に売却を予定していた子会社について、一般管理費を含む発生費用の全額を連結財務諸表において特別損失に計上し、連結経常利益を計上している。
  しかしながら、監査チームは、期末においても売却が決定されず、また来期における売却予定も未定である状況において、当該費用を臨時的な費用として特別損失に計上するこ

と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 500 第５項）

《留意点》

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

・財務諸表の基礎となる会計記録や証憑書類の改ざん、偽造又は変造

・取引、会計事象又は重要な情報の財務諸表における虚偽の記載や意図的な除外

・金額、分類、表示又は開示に関する意図的な会計基準の不適切な適用

（４）監査証拠の評価

事例１）監査の過程で識別した虚偽表示の評価

監査チームは、支店往査において、往査対象支店の売上計上に関する虚偽表示を発見し、被監査会社に修正を求めているが、他支店における類似取引の検討など、不正の兆候に該当するかについて検討していない。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）

事例２）識別した虚偽表示の検討

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）

《留意点》

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

監査チームは、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合には、当該疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、不正による重要な虚偽表示の疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならない点に留意が必要である。

７．財務報告に係る内部統制の監査

着眼点

監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果を全ての重要な点において適正に表示しているかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明する必要がある。

そのような中、審査会検査においては、監査人の実施した内部統制の監査について、以下のような観点から検証している。

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

被監査会社は、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、売上、売掛金、棚卸資産を内部統制の評価範囲としている。

しかしながら、監査チームは、棚卸資産より金額的重要性が高い人件費について、内部統制の評価範囲とすべきかどうか検討していない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 98・100 項）

《留意点》

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」に掲げられている「企業の事業目的

に大きく関わる勘定科目（売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定）」はあくまでも例示であり、重要な勘定科目を選定する際には、業種、被監査会社の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて適切に判断する必要があることに留意する必要がある。特に、被監査会社の事業活動、収益構造の変化等が生じた際には、重要な勘定科目の選定を慎重に行う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、内部統制の運用評価を実施するに当たり、被監査会社が運用評価したサンプルを利用しているが、評価対象サンプルの母集団の網羅性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第８項、同 530 第５項）

- 監査チームは、内部統制の運用評価を実施するに当たり、被監査会社が実施した運用評価手続を利用しているが、被監査会社が評価したサンプルの抽出方法の妥当性を検討していない。
（監査基準委員会報告書 500 第９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）

▶ 監査チームは、販売プロセスに関する内部統制の評価手続においてサンプルテストを実施しているが、統制活動の頻度と各時点における統制活動の運用回数の双方を考慮してサンプル数を決定していないなど、抽出されたサンプル数がサンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分であるか検討していない。

（監査基準委員会報告書 530 第５項）

事例２）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、売上高の発生に関連する内部統制の運用評価手続を実施したとしているが、実施した監査手続は売上高明細の金額と外部証憑の金額を照合するのみで、売上高の計上に関連する内部統制の運用状況を評価する手続となっていない。

（監査・保証実務委員会報告第 82 号第 149～151 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。なお、内部統制の評価範囲の検討の際には、過年度の監査経験に捉われることなく、被監査会社の事業活動、収益構造の変化等にも留意する必要がある。

また、二重目的テストとして、同一の取引に対して詳細テストと同時に運用評価手続を実施する場合、監査チームは、それぞれのテストの目的を考慮したうえで、これら２つのテストの目的に適合する手続が実施できているか、特に勘定科目のアサーション及び評価すべき内部統制と入手した監査証拠との適合性について十分留意する必要がある。

事例３）評価手続の実施時期

- 監査チームは、財務諸表監査におけるリスク対応手続の立案の際に、関連する有効な内部統制への依拠を予定していたが、IT 全般統制及び業務処理統制については、整備・運用評価を会社法監査の監査報告書日付までに完了させていない。
  （監査基準委員会報告書 300 第８項、同 330 第５・６項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 27 項）

- 監査チームは、売上に係るリスク対応手続において関連する有効な内部統制へ依拠することとしているにもかかわらず、業務処理統制に係るロールフォワード手続を会社法監査の監査報告書日付までに完了させていない。
  （監査基準委員会報告書 300 第８項、同 330 第５・６項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 27 項）

《留意点》

財務諸表監査における実証手続の種類、時期及び範囲の決定の際に関連する有効に運用される内部統制への依拠を予定している場合には、対象となる業務処理統制の有効性の評価にあわせて、当該業務処理統制をサポートする全社統制、IT 全般統制等についても、重要な実証手続を実施する以前に行う必要がある点に留意する必要がある。

（３）不備の程度の評価

事例１）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）内部統制の整備及び運用状況の不備の評価

- 被監査会社は、監査チームからの指摘を受けた業務プロセスにおける不備について、期末日までに不備を是正したとしている。
  しかしながら、監査チームは、期末時点において内部統制の不備が是正されたことを具体的に示す監査証拠を入手していない。
  （監査・保証実務委員会報告第 82 号第 216 項）

- 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）

事例３）開示すべき重要な不備の判断

- 監査チームは、期末においても是正されていない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）

《留意点》

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

監査人は、内部統制の不備を発見した際には上記のいずれの性質の不備か確認したうえで、金額的重要性と質的重要性及び補完統制の存在を考慮し、発見した不備の潜在的な影響額を算定し、どの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか、重要な虚偽記載が発生する可能性があるかを検討することが求められている。その上で、発見された不備が開示すべき重要な不備であるか慎重に判断しなくてはならない点に留意する必要がある。

（４）経営者の評価の利用

事　例）内部監査人等の作業の利用の程度

- 監査チームは、被監査会社において内部統制の評価者自身が評価対象の統制を実施しているものがあり、当該統制の評価については客観性が損なわれていることから、経営者評価を利用することができない状況にあることを見逃している。
  （監査基準委員会報告書 610 第８・10 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 238 項）

- 監査チームは、業務プロセスにおける内部統制の運用状況の評価において、経営者が実施した運用状況の評価の再実施に加え、独自サンプルを利用した評価の実施を計画していた。
  しかしながら、責任者の承認印等を査閲により確かめるのみで、経営者が実施した評価作業の再実施となっていない。また、経営者が実施した評価以外の独自サンプルによる検証手続を実施していない。
  （監査基準委員会報告書 610 第８・10 項、監査・保証実務委員会報告第 82 号第 238 項）

《留意点》

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

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

公認会計士・監査審査会

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board

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