

Ⅲ. 個別監査業務編

○ 監査業務の実施

概要

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

「Ⅲ．個別監査業務編」においては、こうした不備事例について、監査基準報告書の体系に準じた構成で掲載している。特に、「財務諸表監査における不正」については、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ているのはもちろん、社会的にも注目されていることから、最初に掲載するとともに事例を充実させている。

なお、「Ⅱ．品質管理態勢編」と同様に各項目において、検査における「着眼点」等を記載するほか、不備事例の掲載に加えて、監査手続を実施する際の「留意点」を付記しているので併せて参考にされたい。

さらに、過年度から継続して指摘されている事例や、複数の検査先で指摘されている事例については、事例の文頭に

頻発

の印を付している。

不備の分析

個別監査業務における不備は、監査基準や監査基準報告書等の監査の基準にて要求されている事項（要求事項）が、何らかの形で不足している場合に検出される。

不備の原因としては、監査チーム及び被監査会社を取り巻く状況を踏まえて、様々な内容があるが、近時の検査において比較的多くみられる原因には以下が挙げられる。

- ・ リスク対応手続の監査リスクへの適合性及び監査証拠の十分性・適切性の検討が不十分
- ・ 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如
- ・ 現行の監査の基準が要求する手続の水準に対する理解不足

（１）リスク対応手続の監査リスクへの適合性及び監査証拠の十分性・適切性の検討が不十分

監査人は、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・評価を実施し、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する手続の立案及び実施が求められるが、監査調書において十分かつ適切な監査証拠を入手していることを確認できない事例が多くみられている。こうした不備は、以下の二つの段階での検討が不十分であることに起因している。

１）監査計画の段階での検討

監査人の実施したリスク評価自体が不十分であるため、本来想定されるアサーション・レベルのリスク対応手続を立案できていない事例（「１．財務諸表監査における不正」（２）、「２．リスク評価及び評価したリスクへの対応」（２）及び「５．グループ監査」事例１）参照）がみられる。

なお、リスクを適切に識別したものの、識別したリスクの内容と詳細な監査計画によるリスク対応手続が十分に適合していないため、十分かつ適切な監査証拠を入手できていない事例（「１．財務諸表監査における不正」（３）及び「２．リスク評価及び評価したリスクへの対応」（３）参照）も多くみられている。

2) 入手した監査証拠の評価

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを結論付けなければならない、入手していない場合には、追加の監査手続を実施する必要がある。十分かつ適切な監査証拠が入手できているかについては、本来、上位者の査閲などにより確認する必要があるが、そのような入手した監査証拠の評価が十分に実施されていない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(4)及び「3. 監査証拠」参照)がみられる。

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

(2) 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如

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なければならない、監査の全過程を通じて職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して監査を行うことが求められる。この点、監査チームにおいて職業的懐疑心が欠如し、例えば、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者の主張の合理性を検証する手続が実施されていない事例(「4. 会計上の見積りの監査」参照)がみられる。

監査人は、経営者、取締役等、監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持する必要がある。

(3) 現行の監査の基準が要求する手続きの水準に対する理解不足

監査基準や監査基準報告書等の要求事項に対する理解が不足していたことによる以下のような不備が多数みられる。

- ・ 被監査会社の収益の種類や取引形態に応じた不正リスクの識別と評価を行っていない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(2)参照)や、不正リスクに適合した十分な監査手続を実施していない事例(「1. 財務諸表監査における不正」(3)参照)
- ・ 重要な勘定残高に対して実証手続を実施していない事例(「2. リスク評価及び評価したリスクへの対応」(3)参照)
- ・ 分析の実証手続において、基礎データの信頼性の評価を実施していない事例(「3. 監査証拠」(3)参照)や、計上された金額と推定値との差異が、許容可能な差異を超えている状況において、十分かつ適切な監査証拠を入手していない事例(「3. 監査証拠」(3)参照)
- ・ 監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性(正確性及び網羅性)を検証していない事例(「3. 監査証拠」(1)参照)
- ・ 会計上の見積りに関して、前年度の会計上の見積りの検討を当年度の経営者の見積りの評価において考慮していない事例(「4. 会計上の見積りの監査」(4)参照)や、経営者の仮定の合理性や基礎データの信頼性等を検討していない事例(「4. 会計上の見積りの監査」(4)参照)

- ・ グループ監査において、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために構成単位の監査人が実施する具体的な手続を把握・検討していない事例(「5. グループ監査」事例4)参照)、リスク対応手続の適切性を評価していない事例(「5. グループ監査」事例8)参照)、構成単位の監査人からの報告事項を評価していない事例(「5. グループ監査」事例8)参照)
- ・ 監査人の利用する専門家の必要性を検討していない事例(「6. 専門家の業務の利用」参照)
- ・ 財務報告に係る内部統制監査において、内部統制の評価範囲の妥当性を検討していない事例(「7. 財務報告に係る内部統制の監査」(1)参照)や、発見した虚偽表示が内部統制監査へ及ぼす影響を検討していない事例(「7. 財務報告に係る内部統制の監査」(3)参照)
- ・ 実施していない手続をKAMとして記載している事例(「8. 監査上の主要な検討事項(KAM)」参照)

監査チームが、監査の基準が要求する手続の水準を十分に理解していない場合、実施された監査手続をもって十分かつ適切な監査証拠を入手できず、監査手続の不備に至ることになる。

求められる対応

監査チームにおいては、監査の全ての場面において職業的懐疑心を十分発揮するとともに、監査の基準等、必要とされる知識を適時更新し、蓄積していくことが求められている。その上で、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、虚偽表示リスクに応じた十分な監査計画の策定ができているか、立案した監査手続が監査の基準の要求に応じて実施されているかという観点で、個別監査業務を実施していく必要がある。

また、個別監査業務における不備の指摘に至る過程において、監査チームが「監査調書作成上の記載の不備」を主張するケースがいまだに多くみられる。これは、未実施により不備と指摘された監査手続は、実態として実施されていたものの記録が残っていないという主張である。

この点、監査チームの主張が監査調書によって客観的に立証されない限り、主張された監査手続が監査意見表明時点までに完了したことを判別できないことから、監査手続が実施されていない場合と同様に取り扱われることについても十分留意が必要である。

監査事務所においては、個別監査業務において指摘された不備の発生防止に向け、品質管理システムを通じて、個別監査業務の品質を確保・向上することが求められる。

この際、監査事務所全体に至る施策の浸透と定着に向け、各監査チームにおける改善策の理解と、各監査チームによる改善策の運用状況について確認できる態勢の構築が必要となるケースも考えられる。監査業務の改善に当たっては、単に追加で新たな品質管理システムを整備するといった対応だけではなく、定期的な検証や審査等、既存のシステムの有効活用も考えられる。各監査事務所は、自らの特性にあった効果的かつ効率的な監査の品質の改善に努める必要がある。

また、監査事務所の規模にかかわらず、個別監査業務の不備は、リスク・アプローチの考え方の理解が不十分な監査責任者を原因とすることも散見される。この場合、社員に対する再教育や

適切な業務への選任等、監査事務所としての適切な対応が求められる点にも留意が必要である。

なお、審査会検査による個別監査業務の指摘事項は、監査基準報告書 260 等において、検査対象となった被監査会社の監査役等に説明することが要求されている。そのため、各監査チームは、審査会検査で自らが指摘された事項について被監査会社に説明できるよう、不備の内容を正確に理解するよう努める必要がある。

重ねて、検査対象となった個別監査業務の監査チームに限らず、各監査チームは、審査会検査、品質管理レビュー及び監査事務所内の定期的な検証における指摘事項について、自らの監査業務に当てはめて、検証・見直しを適宜行う必要がある。

(参考)

個別監査業務において検出される不備に関し、数多く指摘されている項目に係る根拠規定及び留意点は、以下のとおりである。

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
1. 財務諸表 監査における 不正	監査基準報告書 240 第 25・29・31 項	➤ 安易に不正リスクを限定していないか。 ➤ 識別した不正リスクに適合する十分な監査 手続を立案・実施しているか。 ➤ 仕訳テストにおいて抽出された仕訳に対し て漏れなく証憑突合等のリスク対応手続を 実施しているか。
2. リスク評 価及び評価し たリスクへの 対応	監査基準報告書 330 第 17・20 項	➤ 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽 表示リスクに応じて、実施するリスク対応手 続の種類、時期及び範囲を立案しているか。 ➤ 評価した重要な虚偽表示リスクの程度にか かわらず、重要な取引種類、勘定残高、注記 事項について、実証手続を立案し実施してい るか。
3. 監査証拠	監査基準報告書 500 第 5～8 項、同 520 第 4・6 項、同 530 第 7 項、同 570 第 15 項	➤ 二重目的テストについて、各々の監査手続の 目的を満たす十分かつ適切な監査証拠を入 手していることを確かめているか。 ➤ 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客 観性を評価するとともに、当該専門家の業務 の適切性を検討しているか。 ➤ 被監査会社が作成した資料の信頼性を検討 しているか。

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
		➤ 分析の実証手続の実施に際し、データの信頼性、推定値の精度、監査上許容できる差異の金額を超える差異の内容を検討しているか。 ➤ 監査サンプリングの実施に際し、サンプルの抽出方法やサンプル数の妥当性を検討しているか。 ➤ 継続企業の前提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しているか。
4. 会計上の 見積りの監査	監査基準報告書 540 第 13・ 21・22・23 項 同 500 第 8 項	➤ 棚卸資産の評価ルールや固定資産の減損に係るグルーピングなど、被監査会社が設定した方針の妥当性を検討しているか。 ➤ 会計上の見積りの監査に際し、被監査会社が作成した資料の信頼性を検討しているか。 ➤ 事業計画の達成可能性など、被監査会社の重要な仮定について、具体的な裏付けに基づいた検討を行っているか。 ➤ 矛盾する情報も含め、監査の過程で入手した全ての関連する監査証拠を考慮し評価しているか。 ➤ 経営者が利用した専門家の業務について監査証拠としての適切性を評価しているか。 ➤ 監査人の専門家の利用の要否も含め、専門的な技能又は知識が監査チームに必要なかどうかを検討しているか。
5. グループ 監査	監査基準報告書 600 第 29・30・39・40・41・42 項	➤ 構成単位の監査人が実施する作業に適切に関与しているか。 ➤ 構成単位の監査人に、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクや関連当事者を網羅的に伝達しているか。 ➤ 構成単位の監査人が実施したリスク対応手続を十分に評価しているか。 ➤ 構成単位の監査人からの報告内容に対して、グループ監査チームとして必要な追加対応

項目	指摘の根拠となる ことが多い規定	関連する留意点
		を実施しているか。
6. 専門家の 業務の利用	監査基準報告書 620 第 6 項	➤ 専門知識が必要な場合に、専門家の業務を利用する必要性の検討を行っているか。
7. 財務報告 に係る内部統 制の監査	監査基準報告書 265 第 6・7 項 同 610 第 13・14・19 財務報告内部統制監査基準 報告書第 1 号 第 97・101・112・187 項	➤ 財務諸表監査におけるリスク評価と、経営者による内部統制の評価範囲の整合性を検討しているか。 ➤ 財務諸表監査の過程で虚偽表示や内部統制の不備を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。 ➤ 内部監査人の作業を利用する場合、内部監査人の客観性と能力を評価し、利用する作業の適切性を評価しているか。また、関連する重要な虚偽表示リスクの程度に応じて内部監査人の利用範囲を適切に決定しているか。
8. 監査上の 主要な検討事 項（KAM）	監査基準報告書 701 第 12 項	➤ KAM に対する監査上の対応として記載した監査手続を実施しているか。

1. 財務諸表監査における不正

着眼点

財務諸表の重要な虚偽表示につながる不正に対する財務諸表利用者の関心が高まる中、審査会検査においては、財務諸表監査における不正リスクへの対応について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査の全過程を通じて職業的懐疑心を保持するとともに、不正による重要な虚偽表示リスクについては、その評価、対応する監査手続の実施、入手した監査証拠の評価に際し、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を看過することがないよう、職業的懐疑心を発揮しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について、実質的な討議を行っているか。討議に当たって、経営者、取締役等、監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに不正がどのように発生するのかも含め、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどの項目にどのように生じる可能性があるかに重点を置いているか。
- ▶ 監査チームは、実施したその他のリスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が、不正リスク要因の存在を示しているかについて検討し、それらを考慮した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの二つのレベルで不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価しているか。特に、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ているか。その際、被監査会社の業務プロセス等を踏まえた十分な検討を行っており、安易に不正リスクを限定していないか。
- ▶ 監査チームは、分析的手続の実施により識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを評価しているか。
- ▶ 監査チームは、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対して、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しているか。
- ▶ 監査チームは、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかについて評価しているか。また、当該虚偽表示が、不正の兆候であると判断したときには、不正は、単発的に発生する可能性は少ないことを認識し、他の監査の局面との関係、特に経営者の陳述の信頼性に留意して、当該虚偽表示が与える影響を評価した上で監査計画を見直し必要に応じて修正しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合に、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しているか。また、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合に、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しているか。
- ▶ 監査チームは、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合において、取締役の職務の執行を監査する監査役等と

適切に協議するなど、連携を図っているか。

検査結果の概要

財務諸表監査における不正リスクに係る監査手続の不備事例として、実施した監査手続を通じて識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを十分に検討できていない事例がみられる。

また、被監査会社の変化を踏まえた不正による重要な虚偽表示リスクの評価を実施していない事例、収益認識のうちリスクが特に高いと考える部分のみに不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、その他の部分について十分な検討を行うことなく不正による重要な虚偽表示リスクはないとしている事例、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対応手続が形式的な内容にとどまっている事例や通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引や通例でない取引を識別しながら、不正の可能性を考慮した慎重な検討が実施されていない事例などがみられる。

上記事例のほか、不正による虚偽表示について、単発的に発生したものとして十分な検討を行わないまま、当該虚偽表示が財務諸表に与える影響を限定的であると評価している事例がみられる。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 製造業を営む被監査会社は、地域別に複数の販売子会社を有している。当該販売子会社は、親会社から仕入れた製品のみを顧客に販売しており、親会社と共通の販売管理システムを利用して収益を認識している。

親会社と販売子会社の収益種類や取引形態には共通性があることから、親会社及び重要な構成単位である主要な販売子会社を含む被監査会社グループの収益認識に係る不正リスクについて、グループ監査チームが一元的にリスク評価を実施し、リスク対応手続の立案を行った。

- ・ 収益認識に係る不正リスクの検討漏れを防止するため、取引種類（商流）ごとの売上高の合計が総勘定元帳の売上高計上額と一致するように、全ての取引種類（商流）をリストアップした上で、取引種類（商流）ごとに、どのような不正リスクを識別すべきか、網羅的に検討する調書例を法人内に展開している。

NEW

求められる対応

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

特に、近時の不正会計事案を契機に、改めて会計監査の信頼性が問われる事態になっていることを、全ての監査人は再度認識する必要がある。

そのため、監査計画の策定に当たり、不正リスク要因の存在を検討するため、公表されている主な不正事例や、不正に利用される可能性がある、一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行などを理解するとともに、経営者及びその他の企業構成員に対する質問等により情報を入手し、監査チーム内の討議を通じて、これらの情報が、不正リスク要因の存在を示しているか慎重に検討することが要求されている。

さらに、識別した不正リスク要因を考慮し、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの二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。収益認識に関する不正リスクを識別し評価する際には、安易に不正リスクを限定することなく、被監査会社に対する理解や業務プロセスを踏まえ、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように生じる可能性があるのかを十分に検討する必要がある。

監査人は、不正による重要な虚偽表示が生じる可能性を常に意識し、財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応と、アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じたリスク対応手続の立案をしなくてはならない。

不正による重要な虚偽表示リスクへの対応手続の実施の際には、不正リスクを識別しているアサーションに対しては、不正リスクを識別していないアサーションに比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなくてはならないことに留意が必要である。

監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断する必要がある。

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

（１）監査チームの討議

事 例）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

被監査会社は、建設業を営んでおり、完成工事高の計上基準として工事進行基準を適用している。監査チームは、不正リスクシナリオとして、工事原価総額及び決算日における工事進捗度の操作による不正について検討している。

しかしながら、監査チームは、建設業における不正事例として多く公表されている「工事原価を本来の工事とは別の工事の工事原価に付け替える不正」に関するリスクを識別することの必要性を、監査チーム内の討議において検討していない。

また、監査チームは、期末監査の過程において、過年度に工事原価を本来の工事とは別の工事に付け替える不正が行われていたことを把握したにもかかわらず、リスク評価の見直しの必要性について検討していない。

《留意点》

監査チームは、職業的懐疑心を発揮して、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、不正を実行する動機やプレッシャー、又は不正を実行する機会を与える事象や状況といった不正リスク要因の識別及び不正による重要な虚偽表示リスクの評価を行う必要がある。そのためには、監査実施の責任者がリーダーシップを発揮して、監査チーム内で実質的な討議を行うことが重要である。

上記の不備事例以外にも、不正リスクに関する監査チーム内の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業種やガバナンスなどの被監査会社の特徴に関連付けて実質的に討議されていない事例、不正に関する経営者及び監査役等とのコミュニケーションが形式的なものにとどまり、そこから入手した情報をリスク評価に反映できていないといった事例もみられている。

(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

事例) 収益認識における不正リスクの識別と評価

頻発 ① 被監査会社は、A事業及びB事業を営んでいる。両事業は、1件当たりの金額が比較的少額の取引が取引全体の大部分を占めているものの、B事業では、1件当たりの金額が高額となる取引も年間に数件程度発生している。

このような状況を踏まえて、監査チームは、B事業における当該1件当たりの金額が高額となる取引について不正リスクが高いと評価し、受注証憑及び検収証憑との突合に加えて、入金証憑との突合やシステムの構築状況の確認などの監査手続を立案・実施している。また、当該1件当たりの金額が高額となる取引を除く売上高全体にも架空計上の不正リスクがあると評価した上で、不正リスクを識別していない場合に比べて、詳細テストの対象とする取引の件数を拡大することで対応している。

しかしながら、監査チームは、1件当たりの金額が高額となる取引について不正リスクが高いと評価しており、また当該取引を除く売上高全体についても架空売上の不正リスクがあると評価しているにもかかわらず、これらの不正リスクについて、具体的にどのような手口で不正が行われる可能性があるのかという観点を踏まえた十分な検討を実施していない。

(監査基準報告書 240 第 25 項) 【大手】

頻発 ② 被監査会社は室内装飾品の卸売業を営んでいる。監査チームは、雑口座や新規口座を利用して行われた注文に基づかない取引について、不正な売上を計上するリスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、期末日の前後 10 営業日が、一般的に押込販売が行われやすいことを前提として、当該期間における取引を母集団としているが、被監査会社の不正リスクの発生可能性に照らして、当該期間が適切であるかについて検討していない。

また、雑口座や新規口座を利用して不正な売上を計上するリスクについて、具体的な不正の実行者や不正が行われる手段などを検討しておらず、どのような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のか、十分に検討していない。

(監査基準報告書 240 第 25 項) 【準大手・中小】

頻発

- ③ 防火製品等の製造販売を行っている被監査会社について、監査チームは、営業部門の事業部長には予算達成に対するプレッシャーが存在し、期末月に不正を行う動機が高まるとしており、営業部門から工場に対する虚偽の出荷指示が行われても発覚しにくい出荷停止期間に、不正を行う機会があるとしている。

監査チームは、このような不正リスク要因の検討に基づき、「営業部門の事業部長又はその指示を受けた部下が、明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超える製品売上取引について、出荷停止期間に工場の担当者に虚偽の出荷指示を行うことにより売上計上を行う」という不正リスクシナリオを想定している。ただし、出荷停止期間中には、明らかに僅少な虚偽表示の金額を超える取引がなかったことから、不正リスク対応手続を実施していない。

しかしながら、監査チームは、期末月における出荷停止期間より前の取引、及び出荷停止期間中の明らかに僅少な虚偽表示の金額以下の取引について、不正が発生する可能性を十分に検討していない。

(監査基準報告書 240 第 25・46 項) 【準大手・中小】

NEW

頻発

- ④ 介護用品・福祉用具の販売を行っている被監査会社の収益認識に関する不正リスクの検討に当たり、監査チームは、営業担当者には売上目標に対するプレッシャーが存在するという不正を実行する「動機・プレッシャー」を識別し、他の不正リスク要因の検討も踏まえ、「営業担当者が架空売上を計上する不正リスク」を識別している。

しかしながら、監査チームは、営業担当者について、不正を実行する「動機・プレッシャー」を識別しているにもかかわらず、被監査会社が設定した売上目標の内容を理解していない。また、営業担当者以外の者について、不正を実行する「動機・プレッシャー」の有無を検討していないなど、収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクについて十分な検討を行っていない。

(監査基準報告書 240 第 25 項) 【準大手・中小】

NEW

- ⑤ 被監査会社の子会社である A 社は、その子会社である B 社に対しコンテンツ等に係る使用权（ライセンス）を付与し、対価としてライセンス料を受領している。

監査チームは、分析的手続を実施し、A 社が有する売上債権全体に係る回転期間が 20 か月と長期化している状況であることを認識している。

しかしながら、監査チームは、A 社の B 社に対する売上高について、関連する取引の概要を把握するのみで、回転期間が長期化している状況が、不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかについて十分に検討していない。

(監査基準報告書 240 第 22 項) 【大手】

頻発

⑥ 被監査会社は、ドラッグストア及び調剤薬局を多店舗で展開する事業を行っている。監査チームは、これらの売上高について、基幹システムを介さずに、会計システムに架空の売上データを直接入力することにより、売上が不正に計上されるリスクを識別している。他方で、基幹システムを介して計上される売上については、一般顧客に対する商品の販売であり、少額な取引によって構成されており、また、店舗の POS システムが組み込まれたレジスター（以下「POS レジ」という。）の売上データを基に自動的に仕訳が計上され、人手の介入する余地が少ないため、不正リスクを識別していない。なお、監査チームは、店舗売上の内部統制の整備状況に係る評価において、POS レジの売上データが基幹システムを経由して会計システムに計上される過程で、基幹システムにおける売上データの変更が可能であることを把握している。

しかしながら、監査チームは、収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクの識別・評価において、基幹システムにおける売上データの変更による不正の可能性に関する検討を行っていない。

(監査基準報告書 240 第 25 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のように、被監査会社における収益の種類や取引形態、収益計上に至る業務プロセスを十分理解せずに不正リスクの識別と評価を行っている事例、よりリスクの高いと判断した部分（期末月などの一部の期間、雑口座や新規口座を利用、営業部門など特定の従業員による不正など）にのみ不正リスクを識別し、その他の部分について十分な検討を行わないまま不正リスクはないとしている事例が多くみられる。

監査チームは、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなくてはならない。その際、以下の点に留意が必要である。

- ・ 被監査会社が連結グループ内で複数の事業を営んでいる場合には、それぞれの収益の種類や取引形態に応じて、網羅的に不正リスクの識別と評価を行う必要があること。
- ・ 不正リスクシナリオの考慮に当たっては、被監査会社に対する理解や業務プロセスを踏まえ、収益計上に至る業務プロセスを十分に理解して、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように生じる可能性があるのかを検討する必要があること。
- ・ 収益認識に不正リスクを識別しない場合には、その他の領域に不正リスクがないかも含め十分な検討を実施し、不正リスクがないと判断した理由について監査調書に記載する必要があること。
- ・ 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留意し、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの二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こと。

監査人は、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持しなければならない。例えば、分析的手続の実施により通例でない又は予期せぬ関

係を識別した場合、それらが不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうか監査チームとして慎重に検討することが重要である。

（３）評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

事例１）収益認識における不正リスクへの対応

- ① 被監査会社は、医療機関に対する出資・貸付けや債務保証等の資金支援業務に加え、 支援先に対する経営・管理・運営の指導業務等の役務提供を行っている。

監査チームは、被監査会社が資金支援業務を背景に支援先に影響力を行使し、不当に過大な報酬を受領する可能性を収益認識に係る不正リスクとして識別している。また、監査チームは、業務委託契約の報酬金額の合理性を検証する観点から、経営者が適正とする報酬金額を合理的な報酬金額と設定の上、当該金額と実際の報酬金額とを比較する手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、不当に過大な報酬を受領する可能性を不正リスクとして識別していながら、経営者とのディスカッションを踏まえた理解のみに基づき、経営者が適正とする報酬金額を合理的な報酬金額として設定しており、報酬金額の合理性の検証において、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強い監査証拠を入手していない。

（監査基準報告書 240 第 29 項）【準大手・中小】

- ② 監査チームは、営業担当者が直送売上に係る内部証憑を改ざんし、架空売上に計上する機会があることなどを理由に、直送売上の全取引について、収益認識に関する不正リスクを識別している。

 監査チームは、当該不正リスクに対応する手続として、期末日前後 5 営業日の直送売上を母集団として、詳細テストを実施している。

しかしながら、監査チームは、期末日前後 5 営業日をテスト対象とすることの適切性について検討していない。

（監査基準報告書 240 第 29 項）【準大手・中小】

- ③ 被監査会社は、建設業を営んでおり、完成工事高の計上基準として、工事進行基準を適用している。

監査チームは、工事進行基準適用案件に関し、予算達成のプレッシャーから、「経営者が、見積原価総額を不正に低く見積もることにより損益率を増加させる不正」や、「従業員が、架空原価を計上することにより進捗率を増加させる不正」が行われるという不正リスクシナリオを想定している。

監査チームは、想定した上記不正の可能性のある案件を把握するため、期末において、損益率が第 3 四半期末と比して増加している案件と期末における進捗率が第 3 四半期末と比して増加している案件を抽出し、各抽出案件について、被監査会社への質問や被

監査会社の内部資料の閲覧により、増加理由の妥当性を確認の上、最終的に不正が行われた可能性がある案件はないと結論付けている。

しかしながら、監査チームの実施した手続は、「経営者や従業員の各階層が予算達成のプレッシャーから不正を行うリスクを想定しているにもかかわらず、不正の可能性のある案件の抽出に際し、予算の達成状況を考慮していない」、「抽出した案件における増加理由の妥当性の確認に際し、被監査会社への質問や被監査会社の内部資料の閲覧により、増加理由を把握するのみで、関連する外部証憑を確認していない」など、想定した不正リスクに適合しておらず、不正が行われた可能性がある案件はないとの結論を導くために十分な手続となっていない。

(監査基準報告書 240 第 29 項) 【大手】

- ④ 遊技場向けの自動サービス機器等の製造・販売を主な事業とする被監査会社について、監査チームは、遊技機等売上高に不正リスクを識別し、不正シナリオとして、営業担当者による注文書等の証憑書類の偽造及び自社で確保した倉庫への製品移動を用いた出荷偽装による、売上高の架空計上及び前倒計上を想定している。

こうした中、監査チームは、上記不正リスクへの対応手続として仕訳テストを実施した際、製品売上高に係る年間の仕訳 161 件の全てについて、仕訳データ上で、相手勘定が売掛金であること、摘要がシステム機器売上であること、計上日が月末日であることを確認し、その結果、不適切又は非定型な仕訳はなく、遊技機等売上高について、不正による重要な虚偽表示はないものと結論付けている。

しかしながら、監査チームは、上記の仕訳データ上での確認に際し、仕訳データ上の検証のみでは、証憑書類の偽造や出荷偽装を検出できる可能性が低いことを考慮しておらず、識別した不正リスクに対応したリスク対応手続を立案・実施していない。

(監査基準報告書 240 第 29 項) 【準大手・中小】

- ⑤ 被監査会社は、建設業を営んでおり、工期が非常に短い工事契約について、履行義務を充足した一時点で収益を認識している。

監査チームは、売上が決算月（3月）に前倒し計上されるリスクを不正による重要な虚偽表示リスクとして識別し、決算月に売上計上された工事契約から抽出したサンプルに対する証憑突合を実施している。

しかしながら、監査チームは、内部証憑である被監査会社発行の請求書控えとの照合を行うのみで、不正リスクを識別していない場合に比べ、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手するための手続を実施していない。

(監査基準報告書 240 第 29 項、同 330 第 20 項) 【準大手・中小】

《留意点》

業種や販売形態の特徴など、企業及び企業環境の理解を十分に行っていないことが十分なリスク対応手続を立案できなかった原因となっている事例や、各アサーションについてどのような不正リスク



があるのかを具体的に検討していないことが十分なリスク対応手続を立案できなかった原因となっている事例など、不十分なリスク対応手続の立案が不備の原因となっている事例が多数みられる。また、不正リスクシナリオを想定しているが、被監査会社への質問や前期比較等の分析的手続を実施するのみで、想定した不正リスクが顕在化している状況はないと結論付けるなど、十分な監査証拠を入手せずに安易に結論を出している事例がみられる。その他にも帳簿と証憑を形式的に突合するのみで、異常な利益率や、実態と合致しない契約内容を見落としている事例、工事進行基準の見積総原価の検証において、被監査会社への質問や被監査会社が作成した内部管理資料との突合のみを実施している事例もみられる。

収益認識については、監査基準報告書 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評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない。」とされており、また、同第 29 項において、「監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない。」とされていることについて特に留意が必要である。

事例 2) 関連当事者との重要な取引への対応



- ① 被監査会社は、当事業年度において、代表取締役社長 A 氏から、同氏が 4 年前に 30 百万円で取得した B 社株式を 30 百万円で取得し、投資有価証券として計上している（以下「本件取得取引」という。）。

監査チームは、本件取得取引について、通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引に該当するものと判断している。また、関連する契約書、被監査会社が外部の専門家から入手した株価算定書及び本件取得取引の承認決議に係る取締役会議事録の閲覧等を実施の上、本件取得取引には、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆する点は認められないと判断している。

しかしながら、監査チームは、本件取得取引が、A 氏による株式取得取引後おおむね 4 年が経過した時点で実行されている状況において、A 氏による株式取得取引における取得価額と本件取得取引における取得価額とが同額であることの合理性について検討しておらず、本件取得取引に関し、資産流用の隠蔽目的での実施の可能性の観点からの検討を十分に実施していない。

（監査基準報告書 550 第 22 項）【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、過去に特定のグループ会社に転籍させていた従業員を、当期において、再度、自社の従業員として受け入れるとともに、当該従業員を当該グループ会社へ派遣する契約を新たに締結することで、多額の利益を計上している。監査チームは、当該派遣に係る契約について、通例ではない取引等として不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別し、被監査会社の取締役への質問等を実施した結果、今後同様の行為は

原則として行わないが、企業グループ内にある会社の危機的状況を回避するための緊急避難的な場合には実施する可能性があるという回答を得ている。

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

(監査基準報告書 240 第 F11-2・32-2・F35-2 項) 【大手】

《留意点》

監査基準報告書 550 第 11 項では、監査チーム内の討議において、「関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる可能性がある不正又は誤謬により、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について検討しなければならない。」とされている。また、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合、当該取引に係る契約書等を閲覧し、①取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正を目的として行われた可能性を示唆するものであるかどうか、②取引条件が被監査会社の説明と整合しているかどうか、③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どうかを評価するほか、当該取引に関する権限の付与や適切な承認がなされていることについて監査証拠を入手する必要があることに留意する。なお、取引条件の評価に際し、株価算定書等の外部の専門家から入手した監査証拠を利用する場合には、その重要性に応じて、専門家の業務に使用された重要な仮定、方法及び基礎データの適切性を評価する必要があることに留意する。

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監査手続の実施に当たっては、これらの特徴に留意して、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。

(4) 経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応

事例 1) 仕訳テスト

① 監査チームは、以下の条件に該当する仕訳について、経営者による内部統制の無効化リスクを識別し、仕訳テストの対象として抽出している。

NEW

- (ア) 負債/費用や負債/収益のように、通常は発生しないと考えられる特異な仕訳
- (イ) 金額欄に特定の数字（ゼロ）が並ぶ仕訳
- (ウ) 摘要欄に特定の文言（「秘」、「社長」、「指示」等）の記載がある仕訳

監査チームは、上記（ア）の条件により抽出された仕訳 48 件のうち 2 件、及び上記（イ）の条件により抽出された仕訳 75 件のうち 5 件について、詳細テストを実施している。また、上記（ウ）の条件により抽出された仕訳の全てについては、損益への影響が軽微であるとして、詳細テストを実施していない。

しかしながら、監査チームは、上記（ア）から（ウ）までの条件に該当する仕訳に対し、経営者による内部統制の無効化リスクを識別しながら、抽出された仕訳の一部に対する詳細テストを実施するのみで、抽出された仕訳について、網羅的な詳細テストを実施していない。

(監査基準報告書 240 第 31 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、経営者による内部統制の無効化リスクへの対応手続としての仕訳テストを実施した際、業務システム上のデータを基にバッチ処理により自動的に生成される自動仕訳については、不正な仕訳が生成される余地が少ないとして、仕訳テストの対象から除外している。

しかしながら、監査チームは、当該仕訳テストの対象から自動仕訳を除外する際、業務システムへの不正データの入力、業務システムの特権 ID を利用したデータの直接修正等により、不正な自動仕訳が生成される可能性について、十分に検討していない。

(監査基準報告書 240 第 31 項) 【準大手・中小】

《留意点》

抽出された仕訳に対し、問題のある仕訳ではないと安易に結論付け、証憑突合等のリスク対応手続を実施していない事例、仕訳の入力・修正に係る業務プロセスの理解を十分に行わず、形式的に抽出条件を設定して仕訳テストを実施している事例など、職業的懐疑心の発揮に疑義のある事例が多数みられる。

監査チームは、経営者が内部統制を無効化することによって会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる立場にあることを認識した上で、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。

なお、監査チームは、仕訳テストに使用する仕訳データの網羅性についても、十分かつ適切な監査証拠を入手する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

- ① 監査チームは、被監査会社（3 月決算）の 5 件の売上債権が、各債権の支払期日を超えて滞留し、回収条件及び回収方法の変更が検討されていることから、当該売上債権に係る各取引が通例でない取引であると判断し、当事業年度の第 1 四半期レビュー及び第 2 四半期レビューの実施時に、被監査会社から上記売上債権の回収可能性に関する説明を受けている。その後、被監査会社が、第 2 四半期レビュー実施時の説明に反して、「上記売上債権の全てについて、当事業年度の 11 月及び 12 月に、各得意先名義で被監査会社名義の銀行口座への入金が行われ、回収された。」との説明を監査チームに対して行ったことから、監査チームは、当該口座への入金の事実を確かめている。

しかしながら、監査チームは、売上計上後における上記売上債権の回収条件及び回収方法の変更の検討が、被監査会社で繰り返されている状況を通例でないと判断しているにもかかわらず、取引発生時の支払条件・支払方法からの変更が検討されている理由を把握していないなど、当該状況が不正な財務報告を行うために実行された可能性を示唆するものであるかどうかを評価していない。

(監査基準報告書 240 第 11・F11-2・31 項) 【大手】

② 監査チームは、被監査会社（3月決算）の6件の外注費について、長期にわたり支払が行われていないことを認識していたところ、当事業年度の2月に、被監査会社から「得意先から納品物に対するクレームを受けたため、納品物の制作委託先と協議の上、外注費の減額改定を行った又は行う予定。」との説明を受け、各外注費の減額が、当事業年度末である3月31日付けで会計処理されていることを確認している。

監査チームは、上記クレームに関し、被監査会社から「各クレームは、関連する売上取引全体に対して金額的に重要なものではなく、得意先の業務に支障はなく影響も大きくない。各クレームは、委託先では対応できず、被監査会社で引き取って営業担当者が対応した。」などとの説明を受けるとともに、関連する稟議書（当事業年度の1月下旬から2月上旬までに決裁）及び顛末書（当事業年度末である3月31日に作成・確認）を入手・検討している。また、減額改定後の金額が記載された納品書を入手の上、減額改定の有無及びその金額を確認している。

しかしながら、監査チームは、各得意先からのクレームの詳細及び委託先が対応できない理由を十分に把握していないほか、被監査会社の主張を裏付ける十分な監査証拠を入手していないなど、当該各外注費の減額が不正な財務報告を行うために実行された可能性を示唆するものであるかについて評価していない。

（監査基準報告書240第31項、同500第5項）【大手】

《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。

（監査基準報告書240第A46項）

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

監査チームは、監査の実施過程において、上記のような兆候を識別し評価した結果、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を判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなくてはならない点に留意が必要である。

また、不正な会計処理を行う際、複数の取引先との間で複雑な取引を行うことで、会計処理を分かりにくくする事案がみられる。そのため、重要な取引の事業上の合理性を検討する際、個々の取引の検討にとどまらず、取引の実行時期や取引条件などに留意し、関連する一連の取引の全体像を評価し

検討することが重要である。

（５）監査証拠の評価

事例１）虚偽表示の識別及び不正による重要な虚偽表示を示唆する状況への対応

- ① 被監査会社は、監査チームに対し、従業員２名による工事の無断での口頭発注がＡ事業部で発覚したことを報告している。なお、本件に対する社内調査は、監査報告書日までに完了せず、その全容は同日時点で解明できていない状況にあったが、被監査会社は、従業員２名が関与していた工事に関し、取引業者へのヒアリングを実施し、その結果、本件に係る費用及び在庫の計上漏れを識別している。

このような状況の中、監査チームは、監査意見表明に際し、被監査会社による社内調査が完了していなかったため、本件に関し、取締役 CFO に対する質問を実施したことで、無断での口頭発注が行われた事業部は、Ａ事業部に限定されることが確認できたとしている。また、従業員２名が担当していた工事の規模等から、重要性の基準値を超えるほどの影響が生じる可能性は低く、かつ、不正の質的要因にも重要性がないものと判断している。さらに、上記の費用及び在庫の計上漏れの金額について、未修正の虚偽表示として処理している。

しかしながら、監査チームは、本件の全容が解明されていない状況において、取締役 CFO に対する質問を実施するのみで、当該未修正の虚偽表示が不正による重要な虚偽表示の兆候を示すものであるかについて十分に検討していない。

（監査基準報告書 240 第 34 項、同 35 項）【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、被監査会社の株主Ａ氏が代表取締役を務める会社に対し、本社及び物流センターの土地及び建物を売却し、固定資産売却益を計上している。

監査チームは、上記の不動産取引に関し、売買契約書の閲覧、売却代金の入金確認等を実施する中で、売買契約書に記載されていない差入保証金の支払及び消費税相当額の値引きが認められたことから、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別している。

しかしながら、監査チームは、当該不動産取引に関し、通例でない取引かつ重要な取引と認識し、くわえて、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別しているにもかかわらず、特別な検討を必要とするリスクに該当するかどうかの検討を実施していない。また、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別しているにもかかわらず、経営者及び監査役等とコミュニケーションを実施するのみで、当該不動産取引に関する追加的な監査手続を立案・実施しておらず、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在しているかどうかに対する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

（監査基準報告書 240 第 F11-2・F35-2 項、同 315 第 27 項）【準大手・中小】

《留意点》

監査人は、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを評価しなければ

ならない。特に、経営者が関与している可能性がある場合は、不正による重要な虚偽表示リスクに関する評価と実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲への影響を再評価しなければならないことに留意すべきである。

上記以外にも、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況において、①被監査会社に対する形式的な質問を実施し、回答内容を批判的に検討せず、被監査会社の矛盾した説明内容を検討していないなど、職業的懐疑心を発揮していない事例や、②質問による回答を得るのみで、追加的な監査手続を立案・実施していない事例がみられる。

また、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、識別した虚偽表示が不正の兆候であるとしながら、他の監査の局面との関係に留意していないなど、当該虚偽表示が与える影響を適切に評価していない事例がみられる。

事例 2) 不正による重要な虚偽表示の疑義

被監査会社は、棚卸の実施過程において不正による原価付替に起因する架空在庫を計上している事実が判明したため、社外監査役を委員長とする調査委員会を発足させ、社内調査を実施した。

調査委員会は、調査の結果、不正による原価付替を実施したのはA事業部であり、A事業部の事業部長が主導したと結論付けている。また、不正の手口として、A事業部が、発注部門に対して、当初の工事番号（以下「工番」という。）とは異なる工番での発注を指示していたことを認定している。

調査委員会は、不正による原価付替が行われた取引（以下「原価付替取引」という。）を特定するために、検収データからA事業部の10万円以上の取引を抽出し、見積書に記載されている工番と発注時の工番とを照合し、一致していない場合を不正による原価付替と判断している。

また、調査委員会は、件外調査として、A事業部以外の事業部についても、3百万円以上の取引に関し、A事業部で実施した調査と同様の検証を実施の上、不正による原価付替はないことを確認している。

監査チームは、不正による原価付替取引の網羅性に関し、調査委員会の報告書を閲覧し、調査委員会の調査方法は適切であると判断している。

しかしながら、監査チームは、調査委員会が抽出した不正による原価付替取引が網羅的であるかの検討において、検収データ自体の網羅性を確認していない。

また、監査チームは、A事業部以外の事業部での不正による原価付替取引の有無の検証において、3百万円以上の取引を対象とすることの合理性や、他の連結子会社において同様の手口により原価付替が行われている可能性について検討していない。

（監査基準報告書 240 第 F35-2 項）【準大手・中小】

《留意点》

監査チームは、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合には、当該疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、不正によ

る重要な虚偽表示の疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなくてはならない点に留意が必要である。

また、監査チームは、不正を識別した場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報入手した場合には、不正の防止及び発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項を伝達しなくてはならないほか、監査役等へこれらの事項を伝達する必要がある。くわえて、監査チームは、不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合には、監査役等へ報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても監査役等と協議した上で、経営者に対し、問題点の是正等の適切な措置を求める必要がある。なお、不正の内容によっては、規制当局への報告が必要になるケースもある。

2. リスク評価及び評価したリスクへの対応

着眼点

リスク評価及び評価したリスクへの対応について、審査会検査においては、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査計画の策定において、監査事務所や協会から提供された様式を形式的に埋めるのではなく、企業及び企業環境、事業上のリスク、内部統制を理解した上で、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、評価しているか。
- ▶ 監査チームは、特別な検討を必要とするリスクの決定に際して、監査基準報告書で考慮すべきとされている事項を踏まえ、適切に判断しているか。また、特別な検討を必要とするリスクについて、関連する内部統制を理解しているか。
- ▶ 監査チームは、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、監査基準報告書で求められる全般的な対応を立案しているか。また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案しているか。
- ▶ 監査チームは、監査の進捗に伴い虚偽表示が識別された場合、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうかの判断や、未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価等、適切な対応を行っているか。
- ▶ 監査チームは、被監査会社が利用する業務委託先や IT 等が監査に及ぼす影響を検討し、その利用状況に適合した監査計画を策定しているか。

検査結果の概要

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

例えば、被監査会社の会計方針を評価していない事例、重要な業務プロセスの内部統制を理解・評価していない事例、重要な業務プロセスに係る受託会社の内部統制を理解・評価していない事例、期中において被監査会社の企業環境や業績が悪化した場合や、監査の進捗に伴い虚偽表示を識別した際に、監査計画の修正について適切に検討しなかった結果、期末の実証手続の種類、時期及び範囲に不備を生じさせた事例がみられる。このほか、評価したリスクに対応する適切なリスク対応手続を立案しなかったことから、運用評価手続や実証手続において不備が生じている事例がみられる。

また、いまだにリスク・アプローチの考え方を十分理解していない監査責任者及び監査補助者が存在しており、そのため、監査事務所や協会が提供する「監査ツール」や「調書様式例」などを形式的に埋めただけで、適切なリスク評価を実施していない事例や、監査ツールを用いて作成した監査計画において評価したリスクとリスク対応手続の適合性を検討していないため、実施された手続の種類、時期及び範囲がリスクに対応していない事例がみられる。

このほか、重要な虚偽表示リスクを識別しているにもかかわらず、実証手続を実施して

いない事例や、関連当事者との多種多様な取引が見られる被監査会社において、重要な関連当事者取引の注記が漏れていることを見落としている事例、識別した虚偽表示が内部統制の評価結果や実証手続に与える影響を検討していない事例、被監査会社における情報システムや IT 全般統制の理解を十分に行っていない事例、財務諸表の表示及び注記事項の妥当性を十分に検討していない事例などがみられる。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

被監査会社は、事業を成長させることを目的として積極的な企業買収を行っているほか、新規事業への参入意欲も旺盛である。参入した事業については長期的な成長を見込むほかに、事業としての芽が出てきた段階で売却し利益を計上することもあるほか、事業としての展開が難しいと判断した場合には撤退や事業の売却を即座に行うなど、経営者の意思決定や判断が財務諸表に大きな影響を与えている。

監査チームは、当該状況を理解し、経営者との面談を毎月行うことを依頼している。当該面談においては、企業買収や新規事業の成果に対する現時点の経営者での評価を確認するとともに、取締役会における決議事項や報告事項について、その詳細の説明を経営者から直接受けることで、企業及び企業環境の変化を適時・適切に理解するよう努めている。

求められる対応

監査実施者は、職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を発揮して、企業及び企業環境の十分な理解とそれを通じたリスク評価を実施するとともに、監査基準報告書 315 等の趣旨を十分に理解した上で、本事例集や協会が発行する監査提言集等を参考にするなどして、慎重にリスクの識別と評価を行うことに留意する必要がある。また、リスク対応手続の立案に際しては、評価したリスクに対応して十分かつ適切な監査証拠を入手できる手続となっているかについて、手続の種類だけでなく手続の実施時期や実施範囲を含めて検討する必要がある。そのためには、監査時間の配分について、実証手続だけでなく監査計画の作成に対しても十分な時間が確保されるよう配慮する必要がある。

また、いまだに監査における監査計画の重要性を認識しておらず、監査計画において、重要な虚偽表示リスクとそれに対応するリスク対応手続の詳細（実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲）を結び付ける必要があることを理解していない監査実施者が散見される。

監査チームにおいては、リスク・アプローチの考え方や、現在の監査における監査計画の位置付けについて再度確認し、状況に応じて監査計画を見直す必要がある。

重ねて、リスク評価及び評価したリスクへの対応の分野において不備が検出された監査事務所においては、現行の監査の基準をキャッチ・アップできていない監査実施者の再教育や、監査チームの編成等の人員配置における対応等、適切な対応を検討する必要がある。

（監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」の改正）

令和 3 年 6 月に改正された監査基準報告書 315 においては、固有リスクと統制リスクを分

けて評価することが求められている。固有リスクの評価においては、固有リスク要因（関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴）がどのように、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすかを考慮することが求められている。

（１）監査計画

事例１）重要性の基準値

監査チームは、重要性の基準値を決定する際に用いる指標について、前期は税引前当期純利益を選択していたが、当期は新型コロナウイルス感染症の影響による当期純損失の計上が予想されたことから、過去３期の税引前当期純利益の平均値を選択している。その結果、当期の重要性の基準値を、前期の重要性の基準値よりも高い値としている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の当期の決算に関し、新型コロナウイルス感染症の影響により、固定資産、関係会社投融資、繰延税金資産などの評価や継続企業の前提の検討において、監査リスクが高まっている状況であるにもかかわらず、重要性の基準値の決定に際し、前期の重要性の基準値との比較を含め、十分な検討を実施していない。

（監査基準報告書 320 第 9 ・ A2 項） 【準大手 ・ 中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、重要性の基準値を決定する際に用いる指標について、被監査会社が過年度において利益の架空計上を行っていた事実がありながら、税引前当期純利益や営業利益などの段階損益ではなく、売上高や純資産といった利益以外の指標を採用するなど、財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与える指標を十分に検討していない事例もみられる。

事例２）監査期間中における計画の修正

ネイルサロンの運営等を主な事業とする被監査会社は、フランチャイズ売上高について、前期においては少額であったことから、売上高勘定に含めて計上する一方、当期においては売上高が増加したことを踏まえ、独立した勘定科目であるフランチャイズ売上高勘定として計上している。

監査チームは、期首の監査計画策定時点では、アサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの識別に関し、前期末の勘定残高を用いた検討を行っている。その後、期末時点において、企業及び企業環境の理解に重要な変更はないとして、期首に策定した監査計画の修正は不要であると判断している。

しかしながら、監査チームは、当期に計上されたフランチャイズ売上高に関し、その金額が重要性の基準値を超えているにもかかわらず、重要な虚偽表示リスクを識別する必要性について検討していないなど、企業及び企業環境の変化を踏まえた監査計画の修正の要否について検討していない。

(監査基準報告書 300 第 9 項、同 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 24・25 項) 【準大手・中小】

《留意点》

そのほかに、不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクや企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引など、監査基準委員会報告書において識別が要求される特別な検討を必要とするリスクを識別していない事例がみられる(監査基準報告書 315 第 11 項 (10) ②)。

また、いまだに過年度の監査手続を形式的に踏襲するのみで、監査チームメンバーが実施すべき監査手続の種類・時期・範囲などの詳細な監査計画を適切に作成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、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。

(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

- ① 被監査会社は、主に経営や会計に関するコンサルティング、システム開発、システム保守等のサービスを提供している。被監査会社は、提供したサービスに係る収益の認識に関し、収益認識会計基準が定める収益を認識するための 5 段階 (①契約の識別、②履行義務の識別、③取引価格の算定、④取引価格の配分及び⑤履行義務の充足による収益の認識) の検討事項に照らした会計処理を採用している。

監査チームは、過年度において、当該 5 段階の検討事項に照らした被監査会社の会計処理を理解し、また、このうち「⑤履行義務の充足による収益の認識」については、サービスの種類ごとに履行義務の充足時点等の妥当性を検証している。さらに、当年度においては、被監査会社が営むビジネスに重要な変更がないことを理解している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が上記会計処理の適用に当たって検討した内容の妥当性に関し、実際の契約内容に基づいた検証を実施していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 10 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、複数の事業を営む被監査会社の全ての事業の売上高について、実在性及び網羅性のアサーションに重要な虚偽表示リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、店舗販売事業の売上高が手続実施上の重要性を大きく上回っているにもかかわらず、当該事業における内部統制を理解するための手続を実施していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 10・12 項) 【準大手・中小】

- ③ 被監査会社は、棚卸資産の評価 (収益性の低下の有無の検討) に際し、商品ごとに、過去の一定期間における平均売却額から見積販売直接経費を控除した金額を正味売却額としている。また、正味売却額が帳簿価額を下回っている場合には、当該棚卸資

産の収益性が低下していると判断し、その差額を棚卸資産評価損として売上原価に計上している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、正味売却価額の算定に際し、平均売却額から見積販売直接経費を控除しているかについて確認しておらず、被監査会社による棚卸資産の評価方法（収益性の低下の有無の検討方法）について十分に理解していない。

（監査基準報告書 315（令和 3 年 6 月改正前）第 10 項）【準大手・中小】

《留意点》

近時においては、「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第 29 号）等の適用に関連して、監査チームが被監査会社の採用した会計方針の妥当性を十分に評価していない事例が複数みられている。監査チームは、企業及び企業環境の理解を通じて、企業の会計方針が、その事業にとって適切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価する必要がある。また、主要事業以外の事業において不正な財務報告が行われる場合もあり、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するに当たっては、事業ごとの経営環境や関連する内部統制の違いを考慮する必要がある。

このほか、グループ監査チームが、グループ・レベルで網羅的に事業や商流を理解していない事例や、虚偽表示リスクについて業務プロセスごとに検討しておらず、同一勘定における取引種類等の違いにより効果的な監査手続や入手すべき監査証拠の内容が異なる事態が生じる可能性を考慮していない事例もみられる。

事例 2）重要な虚偽表示リスクの識別と評価

情報・通信事業を営む被監査会社は、期中に上場し、期末までに業績予想の下方修正を複数回行っている。このような状況から、監査チームは、被監査会社において、利益を少しでもよく見せたいというプレッシャーが存在していると判断し、売上高の過大計上及びソフトウェアの過大計上（費用の過大振替）について不正リスクを識別している。

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

（監査基準報告書 315（令和 3 年 6 月改正前）第 25 項）【大手】

《留意点》

監査チームは、重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行うに当たり、職業的懐疑心を保持して、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

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

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

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

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 28 項) 【準大手・中小】

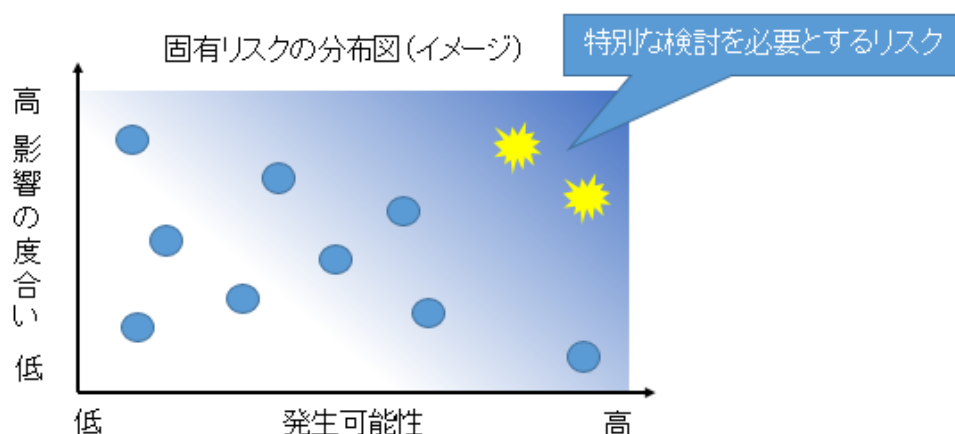
《留意点》

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

なお、特別な検討を必要とするリスクについて、改正後の監査基準報告書 315 においては、以下の定義に変更されていることにも留意する必要がある。(【図 6】参照)

- ①固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク
- ②他の監査基準報告書の要求事項にしたがって特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスク
 - ・不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスク
 - ・経営者による内部統制を無効化するリスク
 - ・企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引

【図6】参考イメージ 固有リスクの分布図



(資料)協会の公表資料より審査会作成

（３）評価したリスクに対応する監査人の手続

事例１）重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続

① 監査チームは、被監査会社が個別財務諸表に計上した売上高のうち、一部の事業の売上高について、重要な虚偽表示リスクを識別している。また、監査チームは、当該事業の売上に関する内部統制の整備及び運用状況が有効であるとの理解に基づき、期末月の前月末を基準日とした売上債権の残高確認及び残余期間のロールフォワード手続並びに期末月に計上された売上高に対する不正リスク対応手続を実施している。

頻発

しかしながら、監査チームは、当該事業の売上について重要な虚偽表示リスクを識別しているにもかかわらず、期末月の前月以前に計上された売上高に対する実証手続を実施していない。

（監査基準報告書 330 第 17 項、同 500 第 5 項）【準大手・中小】

② 被監査会社の連結子会社では、過去に、原価付替による費用の早期計上が発生している。このため、当該連結子会社は、再発防止策として、被監査会社と同一の生産管理システムを導入の上、以後、原価を振り替えた内容については、当該システムへの登録を義務付けるとともに、被監査会社の管理部門によるモニタリングを受けている。

NEW

頻発

監査チームは、当年度の監査において、当該連結子会社における原価付替により費用が早期計上されるリスク（以下「本件費用早期計上リスク」という。）を特別な検討を必要とするリスクとして識別している。また、当該リスクに対応する手続として、当該連結子会社の総務部担当者への質問により、再発防止策の実施状況について前期から継続していることの確認を行っている。

しかしながら、監査チームは、特別な検討を必要とするリスクである本件費用早期計上リスクに関し、関連する内部統制を理解していない。また、本件費用早期計上リスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、当該リスクに対応する実証手続を実施していない。さらに、被監査会社が、内部統制の評価対象から、特別な検討を必要とするリスクである本件費用早期計上リスクに関連するプロセスを除外していることについて、合理的な理由の有無を検討していない。

（監査基準報告書 315（令和 3 年 6 月改正前）第 28 項、同 330 第 20 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 112 項）【準大手・中小】

③ 被監査会社は、会社分割により、被監査会社が営んでいた事業を各承継会社に承継させている。また、被監査会社は、当該会社分割は共通支配下の取引であるとして、会社分割時点で分割会社（被監査会社）に帰属する資産及び負債を帳簿価額で各承継会社に承継させている。

このような状況を踏まえて、監査チームは、当該会社分割に関し、非定型的な取引であることや、金額的重要性を考慮し、特別な検討を必要とするリスクを識別した上で、以下のリスク対応手続を実施している。

- ・ 会社分割に係る契約書の閲覧

- ・ 関連する会計基準への準拠性の確認
- ・ 分割会社及び各承継会社における当該会社分割に係る仕訳の貸借が一致していることの確認
- ・ 各承継会社に承継された資産及び負債に関し、被監査会社が作成した試算表の閲覧
しかしながら、監査チームは、当該会社分割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にもかかわらず、当該会社分割により各承継会社に承継された資産及び負債と各承継会社の事業との整合性について検討していない。

(監査基準報告書 330 第 20 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のように、識別・評価した重要な虚偽表示リスクに適合した監査手続を実施していない事例や、評価した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断しているにもかかわらず、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施していない事例が多くみられる。

監査人は、リスク対応手続の立案に当たっては、関連する取引種類、勘定残高、注記事項の特性や、関連する内部統制を勘案し、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに適合した十分かつ適切な監査証拠が得られるよう監査手続を立案する必要がある。

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、重要性のある取引種類、勘定残高、注記事項については、実証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。

事例 2) 表示及び開示の妥当性

- ① 被監査会社は、収益認識基準として工事進行基準を採用する一方、有価証券報告書において、重要な会計上の見積りに関する開示を行っていない。

このような中、監査チームは、工事進行基準に係る工事原価総額の見積りには経営者による判断が影響を及ぼすことのほか、作業内容や工数、原材料価格等を見積りには不確実性が伴うことを理解している。

しかしながら、監査チームは、重要な会計上の見積りに関する開示の要否の判断において、翌年度の被監査会社の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目であるか否かを検討していないほか、翌年度の財務諸表に与える金額的影響の大きさや、その発生可能性を踏まえた検討を行っていない。

(監査基準報告書 330 第 23 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、被監査会社が開示するセグメント情報について、重要な虚偽表示リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、当該セグメント情報に関し、セグメント情報等の開示に関する会計基準に準拠しているかどうかの評価を行っておらず、また、被監査会社が作成した基礎資料との照合を行うのみで、実証手続を十分に実施していない。

(監査基準報告書 330 第 17・23 項、同 501 第 12 項) 【準大手・中小】

NEW

③ 被監査会社は、全持分の過半数以上を保有し、連結子会社化していたA社について、当期において残りの持分を現金により追加取得している。

しかしながら、監査チームは、上記の追加取得に係る支出は、連結範囲の変動を伴わない子会社の持分の取得に係る支出であり、本来、「財務活動によるキャッシュ・フローの区分」に表示すべきであるにもかかわらず、被監査会社が「投資活動によるキャッシュ・フローの区分」に表示していることを看過している。

(監査基準委員会報告書 330 第 23 項) 【大手】

《留意点》

財務諸表の表示及び注記事項を十分に検証しておらず、連結株主資本等変動計算書の表示、連結包括利益計算書関係の注記、重要な後発事象の注記等における重要な記載誤りを看過している事例や、収益認識関係注記において、会計基準等に準拠しているかどうかを評価するための監査手続を立案・実施していない事例、賃貸等不動産注記において時価を算定する基礎となるデータの網羅性を検討していない事例など、表示及び開示の監査手続に係る多数の不備がみられる。また、開示チェックリストを用いた監査手続において、形式的にチェックマークを記載するのみで虚偽表示を看過している事例もみられる。

監査チームは、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を立案し、実施しなければならないことに留意する必要がある。

（４）業務を委託している企業の監査上の留意事項

事例１）受託会社が提供する業務及び内部統制の理解

NEW

被監査会社は、A事業における販売促進を目的に、ポイントカード制度を導入しており、期末において、将来使用されると見込まれるポイントを契約負債として計上している。また、被監査会社は、外部の管理受託会社に対し、当該契約負債に係る金額算出のためのポイントデータの管理業務を委託している。

監査チームは、ポイントデータの管理業務に関連する、外部の管理受託会社及び被監査会社のシステムに係る IT 全般統制を評価するに当たり、被監査会社を通じた外部の管理受託会社への質問と回答結果の閲覧を実施している。

しかしながら、監査チームは、当該契約負債の残高やその根拠資料の検証に際し、ポイントデータの管理業務に関連する、外部の管理受託会社及び被監査会社における内部統制の識別、デザインの評価及び業務への適用に関する判断等を実施していない。

（監査基準報告書 402 第 8・9 項、同 500 第 8 項）【準大手・中小】

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、その運用業務を受託した会社（以下「本件受託会社」という。）が構築したネットワークを使用し、本件受託会社のシステムに関する記述書、内部統制のデザイン及び業務への適用・運用状況に関する保証報告書を入手している。

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

（監査基準報告書 402 第 16 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、棚卸資産の出荷・検証業務を倉庫業者に委託しているにもかかわらず、当該業務の受託会社が提供する業務及び内部統制を十分に理解していない事例がみられる。

被監査会社はその業務の一部を外部に委託している場合、監査チームは、被監査会社はその事業運営において、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。また、監査に関連する内部統制の理解においては、受託会社が行う内部統制等も含めて、被監査会社の内部統制の整備状況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同様であ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内容によって、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難しい場合がある。監査人は、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが被監査会社の監査に関連する内部統制に与える影響について、十分に理解する必要がある。

（５）監査の過程で識別した虚偽表示の評価

事 例）識別した虚偽表示の検討

- ① 監査チームは、比較情報である前期の財務諸表及び連結財務諸表における関係会社株式評価損の過少計上を当期に認識し、当該過年度の未修正の虚偽表示が当期に修正されたことを確認している。

しかしながら、監査チームは、当該過年度の虚偽表示に関し、内部統制監査に与える影響を検討していない。また、経営者確認書の確認事項に、「比較情報に含まれる未修正の虚偽表示」、「当期数値において修正されたことを原因として比較情報が損なわれていることによる影響」を含めていないほか、過年度の未修正の虚偽表示が関連する取引種類、勘定残高又は開示等、及び全体としての財務諸表又は連結財務諸表に与える影響を監査役会に報告していない。

（監査基準報告書 265 第 6 項、同 450 第 5・10 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 188・195 項）【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、連結財務諸表の棚卸資産に関する注記において、「費用として認識された棚卸資産の金額」につき、前期及び当期の金額を開示している。

これに対して、監査チームは、当該注記に関する監査調書に、前期の開示金額が誤っている旨を記載している。

しかしながら、監査チームは、比較情報について、当年度の財務諸表に不可分なものとして含まれるとの理解が不十分であったため、当該開示金額の誤りに関し、本来記載すべきであった金額との差額を確認しておらず、当該誤りが未修正の虚偽表示として重要であるかについて検討していない。

（監査基準報告書 330 第 23 項、同 450 第 10 項）【準大手・中小】

《留意点》

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

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

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

(6) 情報システムに起因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

- ① 監査チームは、被監査会社の連結子会社の工事管理・財務管理を行う IT システムに係る全般統制について、ユーザーごとの権限設定に差異がなく、全ユーザーに同一権限が付与されていることを不備として識別している。また、監査チームは、当該不備について、リスク評価手続を実施した結果、軽微な不備であると判断しているものの、当該 IT システムに係る全般統制に依拠できないことを前提とする監査計画を立案し、監査手続を実施している。具体的には、工事売上高についての実証手続として、証憑突合による詳細テストの範囲を拡大して実施している。

しかしながら、監査チームは、当該 IT システムに係る全般統制の不備により、どのようなリスクが生じるかを詳細に識別しておらず、当該不備の影響を踏まえた重要な虚偽表示リスクに係る評価を適切に実施していないほか、当該リスクに対応するための追加での実証手続の要否に関する検討を実施していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 20・30 項) 【大手】

-  ② 被監査会社の連結子会社である A 社の販売プロセスは、受注情報が顧客管理システムにより管理されており、営業部担当者が顧客管理システムの情報に基づき売上明細を作成し、管理部担当者が当該売上明細に基づき売上仕訳を入力している。

監査チームは、A 社における売上高の早期計上リスクを不正リスクとして識別し、A 社の販売プロセスに係る内部統制の整備・運用状況を評価しているが、顧客管理システムが財務諸表の作成に直接的に関連するシステムではないと判断し、顧客管理システムを IT に係る全般統制の評価範囲に含めていない。

しかしながら、監査チームは、顧客管理システムの情報に基づき売上明細が作成され、当該売上明細に基づき売上仕訳が入力されていることを認識しながら、顧客管理システムを IT に係る全般統制の評価対象とすべきか検討しておらず、評価範囲の妥当性について十分に検討していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 17 項) 【準大手・中小】

事例 2) IT に係る全般統制の不備の評価の検討

被監査会社は、物流システムの IT に係る全般統制の一部としてプログラム変更に対する統制を識別・評価している。プログラム変更に対する統制としては、システム詳細設計、テストの実施及び本番環境への移行の各段階において、情報システム作業依頼書、プログラムテスト計画書、本番移行計画書等の文書を作成し、承認することを定めている。

監査チームは、当該統制の各段階において必要な上記の文書化が実施されていなかったことから、当該統制に不備を識別しているが、情報システム開発管理表の作成及びメ

ール承認を代替的な統制として識別・評価することで、ITに係る全般統制は有効であると結論付けている。

しかしながら、監査チームは、プログラム開発の進捗管理のために作成する情報システム開発管理表には、不備が識別された統制活動の対象となる情報が記載されていないことを看過している。また、メールによる承認証跡の残し方について、その具体的な運用方法を確認していないなど、ITに係る全般統制の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(財務報告内部統制監査基準報告書第1号第185項、IT委員会実務指針(令和4年10月廃止)第6号第46項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、原価計算の業務プロセスを理解するに当たり、原価計算に係る自動化された業務処理統制の内容や、関連するマスターデータの範囲など、ITの利用状況も含めて十分に理解していない事例がみられる。

企業は事業活動を行うために情報システムを利用するが、情報システムの状況・特性及び運営を理解することは、情報システムに起因する重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価するための基礎となる。IT環境の理解を行わずに、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、グループ監査人はグループ・レベルでIT環境を理解するように留意し、くわえて、適用される会計方針や決算体制を含む企業の統制環境が、ITにどのように反映又は関連しているのかにも留意して、適切な監査計画を策定する必要がある。

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

なお、改正後の監査基準報告書315において、ITに関連する記載が拡大されており、付録において、ITを理解するための考慮事項やIT全般統制を理解するための考慮事項が記載されている。

3. 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なければならない。審査会検査においては、監査チームが立案した監査手続が適切に実施され、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が入手されているかについて、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査証拠の量的十分性のみに着目するのではなく、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応した適切な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、本事務年度においても多数みられる。

- ・ 実施した監査手続により入手した監査証拠が、重要な虚偽表示リスクに対して十分かどうか評価していない。
- ・ 特別な検討を必要とするリスクを識別しているにもかかわらず、当該リスクに対して個別に対応する実証手続を実施していない。
- ・ 他の監査証拠との矛盾や異常点を識別しているにもかかわらず、追加的な監査手続の必要性を検討していない。
- ・ 分析の実証手続において、計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性の評価、及び当該推定が重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかの評価を実施していない。
- ・ リスク対応手続における監査サンプリングに際して、監査チームが決定したサンプル数がサンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分であるか検討していない。
- ・ 特定項目抽出による試査を実施した場合に、抽出した特定項目全体に対する監査証拠を入手していない。
- ・ 特定項目抽出による試査を実施した場合に、母集団の残余部分に関して追加的な監査証拠を入手することの要否を検討していない。
- ・ 被監査会社が作成した情報を利用する場合に、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価していない。

なお、収益認識に関連するリスク対応手続については、「1. 財務諸表監査における不正」の「(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び「(3) 評価した不正による重

要な虚偽表示リスクへの対応」に記載しており、併せて参照されたい。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

監査チームは、期末日前に監査計画を見直しており、当該見直しの結果を、監査チームメンバー全員が参加する期末監査前のミーティングで共有している。また、当該期末監査前のミーティングにおいては、主要な勘定科目ごとに期末監査において実施する予定の監査手続を個別に再確認しており、業務執行社員が、期末監査手続の実施前にその内容の査閲を詳細に行っている。

求められる対応

監査チームは、識別したリスクに対応する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。特に、特別な検討を必要とするリスクに対しては、当該リスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならない点に留意する必要がある。

また、監査証拠に関連する不備事例の多くは、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を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リスク対応手続の立案を行っているものの、監査責任者等が具体的な指示・監督及び査閲を行っていないことから、監査補助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乖離している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リスク評価及び実施すべき監査手続に関する討議を十分に実施するとともに、実際に入手した監査証拠の十分性及び適切性について、査閲を通じて確認することが求められる。

（１）監査証拠に共通する事項

事例１）十分かつ適切な監査証拠

① 重要な虚偽表示リスクに対応した監査証拠

土地の売買事業を営んでいる被監査会社が、期末日の土地売買取引を売上計上していることについて、監査チームは、当該土地売買取引に係る売却代金の入金及び所有権移転登記は、いずれも期末日後に行われているが、所有権移転日及び引渡日を期末日とすることは、買主の要望に基づくものであり、当事者間で同意を得ていること等をもって、当該土地売買取引の期間帰属に問題はないと判断している。

しかしながら、監査チームは、期末日を引渡日とする当事者間の合意の確認をするのみで、その合理性や引渡しを実質的に行われたかどうか検証していない。

（監査基準報告書 330 第 5 項）【大手】

② 二重目的テスト

頻発

監査チームは、被監査会社の製造原価に含まれる原材料費に係る内部統制の運用評価手続として実施した 25 件のサンプル検証を、実証手続も兼ねた二重目的テストとして実施したとしている。

しかしながら、監査チームは、内部統制の運用評価手続として、承認の有無を確かめた事実を監査調書に記載しているのみで、検証対象に金額情報が含まれておらず、実証手続を実施していない。また、無作為に抽出した 25 件のサンプル件数の十分性を検討していないほか、運用評価手続の対象としていない 1 月から 3 月までの期間に対する実証手続を立案・実施していない。

(監査基準報告書 500 第 5・9 項、同 530 第 6～8 項) 【準大手・中小】

③ 実地棚卸立会

監査チームは、被監査会社の実地棚卸に立会を実施しているが、棚卸手続を観察しテスト・カウントを実施するのみで、実地棚卸記録の網羅性を確認する手続や入出庫の締切処理の正確性を確認する手続を実施していないなど、実地棚卸記録の網羅性及び正確性に対する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 500 第 5 項、同 501 第 3 項) 【大手】

《留意点》

通常、質問のみでは、重要な虚偽表示リスクへの対応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るが、質問のみにより監査手続を終了している事例がみられる。特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続に限らず、リスク対応手続においては、質問を通じて入手した監査証拠を、質問以外の監査手続によって具体的に裏付けることが必要となる。

また、監査人は、状況に応じて分析の実証手続や詳細テスト、又はそれらの組合せによるリスク対応手続を計画するが、評価したリスクの程度に応じて、必要とされる監査証拠の程度は異なる。

複数の監査手続を実施しているものの、入手した監査証拠が量的又は質的に十分なものであるかを検討できていないことから、結果として、全体として監査リスクを低い水準に抑えるための十分な監査証拠を入手できていないとされた事例がみられる。

監査チームは、あらかじめ計画した監査手続を形式的に実施するのではなく、監査の過程で識別した事象や他の監査手続を通じ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。なお、監査チームは、内部統制の運用評価手続を、実証手続と兼ねて実施している場合(二重目的テスト)、各々の監査手続の目的を満たす十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続が立案・実施できているかについて評価することに留意する必要がある。

事例 2) 監査証拠として利用する情報

① 情報の適合性と信頼性

被監査会社は、顧客に経済情報を提供する事業を営んでおり、定額の月額料金が記載された利用申込書及び解約通知書を基に顧客リストを作成・更新し、当該顧客リストに基づき、月次で売上を計上している。

監査チームは、売上高の発生に係る実証手続として顧客リストからサンプルを抽出しているが、取引開始時の利用申込書との照合を実施するのみで、入金の実を確認するなど、売上計上時点においても契約が継続していることを確認する監査証拠を入手する必要性を検討していない。

(監査基準報告書 500 第 6 項) 【大手】

② 経営者の利用する専門家の業務

頻発

被監査会社は、債務超過の状況にある子会社の株式評価において、当該子会社が保有する土地及び建物の不動産鑑定評価書を取得し、当該土地及び建物の時価評価額を加味して、当該株式の実質価額を算定している。

こうした中、監査チームは、監査証拠として利用する情報である当該鑑定評価書について、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価し、その業務を理解した上で、当該鑑定評価書を通読している。

しかしながら、監査チームは、経営者の利用する専門家が採用した算定方法や使用した基礎データを検証しておらず、当該鑑定評価書に係る監査証拠としての適切性を十分に検討していない。

(監査基準報告書第 500 第 7 項) 【準大手・中小】

③ 企業が作成した情報の信頼性①

NEW

頻発

被監査会社は、固定資産の減損の有無を検討するに当たり、所有する固定資産を店舗単位でグルーピングし、店舗別に営業損益を算出している。その上で、過去 2 期分の店舗別営業損益が継続して赤字となった店舗が属する固定資産グループについて、減損の兆候があると判定している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が算定した店舗別の営業損益について、その正確性を検討していない。

(監査基準報告書 500 第 8 項) 【準大手・中小】

④ 企業が作成した情報の信頼性②

NEW

頻発

監査チームは、被監査会社による棚卸資産の評価の妥当性を検討するために、被監査会社が作成した長期在庫品リストに基づき、滞留製品の有無を確認している。

しかしながら、監査チームは、当該リストを利用するに当たり、当該リストが製品の滞留状況を正確かつ網羅的に反映したものであるかについて検証していない。

(監査基準報告書 500 第 8 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、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なければならないことに留意する。

また、監査証拠として利用する情報が、経営者が利用した専門家（年金数理人、不動産鑑定士、弁護士等）の業務によって作成されている場合には、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。

さらに、被監査会社は、会計上の見積りに際し、棚卸資産ごとに帳簿価額や正味売却価額を集計した棚卸資産評価損の検討資料、資産グループごとの固定資産の帳簿価額や営業損益を集計した減損の兆候判定資料、工事案件ごとに工事損益見込額や未成工事支出金残高を集計した工事進行基準又は工事損失引当金の検討資料のような、被監査会社が作成した情報に基づき見積りを行うことが多い。会計上の見積りの監査において、見積りの基礎となった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いまだに多数みられる。監査チームは、被監査会社が作成した情報を利用して監査手続を実施する場合には、情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手して、利用する情報の信頼性を十分に検討する必要がある。

事例3）実証手続の実施時期

① 期末日前を基準日として実証手続を実施



監査チームは、被監査会社（3月決算）の買掛金に係る実証手続として、1月末を基準日とした残高確認並びに残余期間（2月から3月まで）における増加取引及び減少取引に対する実証手続（ロールフォワード手続）を計画している。

しかしながら、監査チームは、上記ロールフォワード手続の実施に際し、買掛金の減少取引に対する実証手続を実施しておらず、残余期間に対して、十分な実証手続を実施していない。

（監査基準報告書 330 第 21 項）【準大手・中小】

② 実地棚卸を期末日以外の日を実施

被監査会社は、循環実地棚卸を採用しており、それぞれの拠点ごとに異なる、期末日前の日を基準日とする実地棚卸を実施している。

監査チームは、複数の拠点を対象として実地棚卸の立会を実施し、そのうち一部の拠点を対象として、実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減に対して監査手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、棚卸資産の増減の検証対象外とした拠点における実地棚卸日の棚卸資産残高、及び実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減内容を把握しておらず、実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減に対して、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案・実施していない。

（監査基準報告書 501 第 4 項）【準大手・中小】

《留意点》

貸借対照表科目に対して期末日前を基準日として実証手続を実施する場合、実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするために、残余期間について実証手続を実施しなければならないことに留意する必要がある。

また、損益計算書科目に対して監査サンプリングを実施する場合、原則として監査対象期間の全体が母集団となること、及び、監査対象期間における全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法でサンプルを抽出しなければならないことに留意する必要がある。

(2) 確認

事例 1) 確認先からの回答の信頼性

監査チームは、被監査会社には支払期限を超えて長期にわたり滞留した債権があり、当該債権に係る取引契約が未締結であることを認識し、売掛金残高に不正リスクを識別している。また、監査チームは、債権滞留先に対し残高確認手続として確認状を電子メールで送付し回収した上で、確認回答者のメールアドレスのドメインと確認先企業のウェブサイトのドメインの比較等を行っている。

しかしながら、監査チームは、確認回答者のメールアドレスのドメインに、確認先企業のウェブサイトのドメインとの一部不一致があったにもかかわらず、追加手続の必要性について検討していない。

(監査基準報告書 505 第 6 項) 【大手】

《留意点》

確認は、一般的に証明力の強い監査証拠を監査人に提供する監査手続であるが、ファクシミリや電子メールなどによる受領や被監査会社経由での入手など、回答の信頼性について疑念を抱く場合には、改竄リスクや不正リスクを軽減し、信頼性を確かめる監査手続を実施することに留意する必要がある。

事例 2) 代替的な監査手続

監査チームは、期末日を基準日として実施している売掛金の残高確認において、未回答の確認先について、被監査会社への入金状況の検証による代替手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、未回答の主要な得意先に対する確認額のうち、期末日の翌月に行われた数件の入金による回収を検証するにとどまり、重要性の基準値を超える 8 割以上の未回答残高について検討を実施していない。

(監査基準報告書 505 第 11 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査チームは、確認の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、確認先から回答された買掛金と被監査会社の売掛金との差異調整を実施している。

しかしながら、監査チームは、確認先からの回答が7月付けであるにもかかわらず、当該差異が8月に納品した取引から生じているとする経営者の説明について、その妥当性を検討していない。

(監査基準報告書 505 第 13 項) 【準大手・中小】

《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異の内容を調査し、把握した重要な差異原因に対して、具体的な証憑による裏付けを入手することに留意する必要がある。

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

事例4) 入手した回答の評価

監査チームは、棚卸資産の実在性を重要な虚偽表示リスクとして識別し、被監査会社の外部保管在庫について、全ての在庫保管先に対する残高確認を実施している。

しかしながら、監査チームは、回収した一部の確認状についてのみ、残高確認の回答とシステムデータの数量との照合を実施し、残る残高確認の回答とシステムデータの数量との照合を実施しておらず、棚卸資産の実在性に対する監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 505 第 15 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のように、金額的重要性から特定項目として残高確認を行ったにもかかわらず、確認した金額全体に対し、監査証拠を入手していない事例が見受けられる。なお、監査サンプリングに関する主な事例は、「(4) 監査サンプリング及び特定項目抽出による試査」において記載しており、併せて参照されたい。

(3) 分析の実証手続

事例1) 推定値の設定



① 決済代行業を営んでいる被監査会社について、監査チームは、売上原価の実証手続として分析の実証手続を実施しており、売上原価の推定値を、当期の売上高に前期の売上原価率を乗じて算出している。

しかしながら、監査チームは、売上原価には決済金額に基づき発生するもの、決済件数に基づき発生するもの、売上高に連動せず個別に発生するものや、売上原価が発生し

ない売上高があるにもかかわらず、前期の売上原価率を乗じて推定値を算出することが適切であるか検討していない。

(監査基準報告書 520 第 4 項) 【大手】

NEW

頻発

② 監査チームは、被監査会社が計上した人件費に対する分析の実証手続として、被監査会社から入手した一人当たりの人件費や昇給率に係る情報に基づき、被監査会社が計上した人件費に係る監査人の推定値を算出している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社から入手した情報である昇給率に関し、その信頼性を評価していない。

(監査基準報告書 520 第 4 項) 【準大手・中小】

《留意点》

分析の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、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依然としてみられる。

事例 2) 分析の実証手続の結果の調査

頻発

監査チームは、売上原価の分析の実証手続において、売上原価の各費目と監査人の推定値との差異が、監査上許容できる差異金額を超えていることを識別した。

しかしながら、監査チームは、当該差異の理由について、被監査会社に質問を行い、回答を入手するのみで、被監査会社からの回答を裏付ける監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 520 第 6 項) 【準大手・中小】

《留意点》

財務諸表に計上された金額と監査人の推定値との差異の調査において、質問により差異の内容に対する定性的な回答を入手するにとどまり、差異について原因別に金額を把握し、具体的な監査証拠により裏付けるなど、定量的な分析と調査を行っていない事例がみられる。監査チームは、分析の実証手続においては、追加的な調査が必要と判断された差異が重要な虚偽表示となる可能性を考慮し、他の関連情報との矛盾又は推定値との乖離の理由を調査する必要がある。

(4) 監査サンプリング及び特定項目抽出による試査

事例 1) 監査サンプリングの立案

頻発

① 監査チームは、被監査会社の仕入高に対する実証手続としてサンプリングによる詳細テストを立案し、4 月から 9 月までの仕入高に対する内部統制の運用評価手続と実証手続を兼ねた二重目的テストとして証憑突合を 25 件、3 月 16 日から同月 30 日までの仕入高に対する証憑突合を 24 件実施している。

しかしながら、監査チームは、仕入高に係る実証手続の対象期間を限定しており、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法で、サンプルを抽出していない。

(監査基準報告書 530 第 7 項) 【準大手・中小】



② 監査チームは、研究開発費と販売手数料、外注費等の経費（以下「一般経費」という。）を一つの母集団として、監査サンプリングを実施している。なお、被監査会社の研究開発費には、研究開発部門の人件費や減価償却費などの様々な費用が含まれている。

しかしながら、監査チームは、当該研究開発費と一般経費の特性が異なることを認識しているにもかかわらず、それらを一つの母集団とすることの妥当性について検討していない。

(監査基準報告書 530 第 5 項) 【準大手・中小】

③ 監査チームは、被監査会社の売上高の検証のために、監査サンプリングにより抽出したサンプルに対して、関連する証憑との照合を行っている。

しかしながら、監査チームは、抽出したサンプルのうち一部の売上取引について、注文書や検収通知書等の外部証憑との照合が、被監査会社が当該証憑を保持していないとの理由から実施出来ない状況であるにもかかわらず、代替手続により入手した監査証拠の適合性を検討していない。

(監査基準報告書 530 第 10 項) 【大手】

《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証拠の最適な組合せを検討する必要がある。

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

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

事例 2) 特定項目抽出による試査

監査チームは、被監査会社の売上原価（仕入高）について、重要な虚偽表示リスク（実在性、網羅性等）を識別した上で、期末日近辺の取引資料をサンプルとするカットオフテストを実施しているほか、期末時点での買掛金に係る残高確認を実施している。

しかしながら、監査チームは、カットオフ対象とした期末日近辺の取引、及び確認手続の対象とした買掛金残高について詳細テストを実施するのみで、これらを除いた残余

部分の取引に対する詳細テストを実施しておらず、売上原価（仕入高）に関する、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

（監査基準報告書 500 第 9 ・ A55 項） 【準大手・中小】

《留意点》

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

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

（５）関連当事者

事例 1）関連当事者取引に係る調査回答書の信頼性の検証

NEW

被監査会社は、関連当事者取引を把握するために、被監査会社の取締役及び監査役から「調査回答書」を入手しており、取締役会長からは、関連当事者取引に該当する取引はない旨が記載された回答書を入手している。

監査チームは、関連当事者取引の検証に当たり、当該回答書を閲覧している。また、取締役会議事録の閲覧等を通じて、取締役会長が代表者を務める法人との関連当事者取引が実施されていることを確認している。

しかしながら、監査チームは、上記の取締役会長に係る関連当事者取引が当該回答書に記載されていないにもかかわらず、当該回答書の信頼性について十分に検討していない。

（監査基準報告書 500 第 8 項） 【大手】

《留意点》

上記のほか、以下のような不備事例がみられる。

- ・ 関連当事者との関係及び関連当事者との取引が網羅的に識別されているかについて、十分に検討していない。
- ・ 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開示されていないことを看過している。
- ・ 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開示しているが、取引条件を十分に検討していない。

監査チームは、関連当事者との関係及び関連当事者との取引が網羅的に識別され、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、「1. 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) 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別

被監査会社は、収益基盤強化を目的に、特定の新規事業への参入を決定し、被監査会社と人的なつながりのある企業から当該事業の譲受（以下「本件譲受」という。）を行っている。なお、当該事業においては、事業譲受契約上、商品の販売先が1社に限定され、商品保管場所も当該販売先の指定した外部倉庫となっている。

監査チームは、新規事業への参入を目的とした本件譲受に係る取引が、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引であると判断し、経営者へのヒアリングにより、当該事業に係る商流の概要及び当該事業に係るビジネスモデルの経済合理性を理解したとしている。

しかしながら、監査チームは、当該事業に係る商品の販売先が、被監査会社の関連当事者に該当することを認識しておらず、当該事業の特殊性を正確に把握していない。また、本件譲受に係る取引の合理性に関し、不正な財務報告を行うために実行された取引や、資産の流用を隠蔽するために行われた取引である可能性を示唆するものかについて、批判的な検討及び評価を実施していない。

（監査基準報告書 550 第 22 項）【準大手・中小】

《留意点》

関連当事者との取引は、第三者との取引よりも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、被監査会社の関連当事者及び関連当事者との関係を網羅的に理解するとともに、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合には、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならないことに留意する必要がある。

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

（6）継続企業の前提

事例) 継続企業の前提に関する経営者の評価の検討

頻発

被監査会社は、営業活動によるキャッシュ・フローがマイナスとなっていることなどにより、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在しているものの、当該事象又は状況を解消するため、経費削減等の対応策をとっていることから、継続企業の前提に関する重要な不確実性はないと判断している。

こうした中、監査チームは、被監査会社が作成した資金繰り表に対し、予算や借入極度額との整合性などを検証している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が作成した予算の基礎データの信頼性や、予算作成の基礎となる仮定の裏付けについて十分に検討していない。また、資金繰り表

上の追加借入について、借入極度額を超過する追加借入の実現可能性を詳細に検討していない。

(監査基準報告書 570 第 15 項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記のほか、後発事象の検討に際し、継続企業の前提に関する追加的な事実又は情報がないかどうかを検討していない事例も見られる。

企業活動の継続性が損なわれるような重要な事象又は状況の端緒は、事業活動等に事前に現れると考えられるため、監査チームは、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせることにつながるおそれのある事象又は状況に関する監査証拠に留意するとともに、当該事象又は状況の有無に関する経営者の評価が適切に行われているかどうかを検討する必要がある。また、監査チームは、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、重要な虚偽表示リスクの評価を修正する可能性やリスク対応手続の種類、時期及び範囲に影響を及ぼす可能性があることに留意する必要がある。

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

(7) 後発事象

事 例) 期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象の検討

- ① 被監査会社は、総資産の 2 割程度を占める重要な貸付金について、期末日以降に弁済期限延長の契約を締結し、その旨を公表している。

しかしながら、監査チームは、当該貸付金の返済期日が延長されたという事実が、修正後発事象や開示後発事象に該当するかを検討していない。

(監査基準報告書 560 第 7 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、被監査会社（3 月決算）における後発事象を識別するための手続の一つとして、期末日の翌日から監査報告書日までの間に開催された被監査会社の取締役会及び監査役会に係る議事録の閲覧を計画していたが、6 月開催の取締役会及び監査役会については、議事録を入手できなかったとして、議事録の閲覧を実施していない。

しかしながら、監査チームは、議事録を閲覧できなかった場合に実施すべき、当該取締役会等で討議された事項に関する質問を実施していない。

(監査基準報告書 560 第 6 項) 【準大手・中小】

《留意点》

後発事象に係る監査手続が、経営者への質問のみとなっている不備事例もみられる。監査チームは、期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、後発事象に係る監査手続に、少なくとも以下を含める必要がある。(監査基準報告書 560 第 6 項)

- ・ 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

- ・ 経営者への質問
- ・ 取締役会等の議事録の閲覧
- ・ 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

また、監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実を知るところとなった場合には、監査人は、以下の手続を実施することに留意が必要である。(監査基準報告書 560 第9項)

- ・ 経営者と当該事項について協議すること
- ・ 財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要かどうか判断すること
- ・ 財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問すること

4. 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。

- ▶ 会計上の見積りの監査全般を通じて職業的懐疑心を適切に発揮しているか。
- ▶ 監査チームは、見積りの不確実性と固有リスク要因（複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因）の影響を受ける程度、及びリスクに関連する内部統制を評価することで、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクを適切に識別し、評価しているか。
- ▶ 監査チームは、評価した重要な虚偽表示リスクに適合したリスク対応手続を立案し、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討しているか。その際、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価しているか。

検査結果の概要

関係会社への投融資の評価、固定資産やのれんの減損、棚卸資産の評価及び繰延税金資産の回収可能性など幅広い会計上の見積りの監査において、以下の状況が多くみられる。

- ・ 監査基準報告書 540 の要求事項に対する理解が不足していたことにより、過年度の会計上の見積りの確定額の検討や経営者の見積方法の理解等のリスク評価手続を適切に実施していない。
- ・ 監査基準報告書 540 の要求事項に対する理解が不足していたことにより、また職業的懐疑心を十分に発揮していないことにより、経営者に対して企業環境等を質問するのみの定性的な評価にとどまり、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討する手続が不足している。

（評価できる取組）

評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 監査基準報告書 540 の要求事項に対応する調書様式を作成して法人内に展開している。監査基準報告書 540 に係る研修を実施し、リスクの程度に応じたリスク対応手続の程度について当該調書様式を使って具体的に例示している。

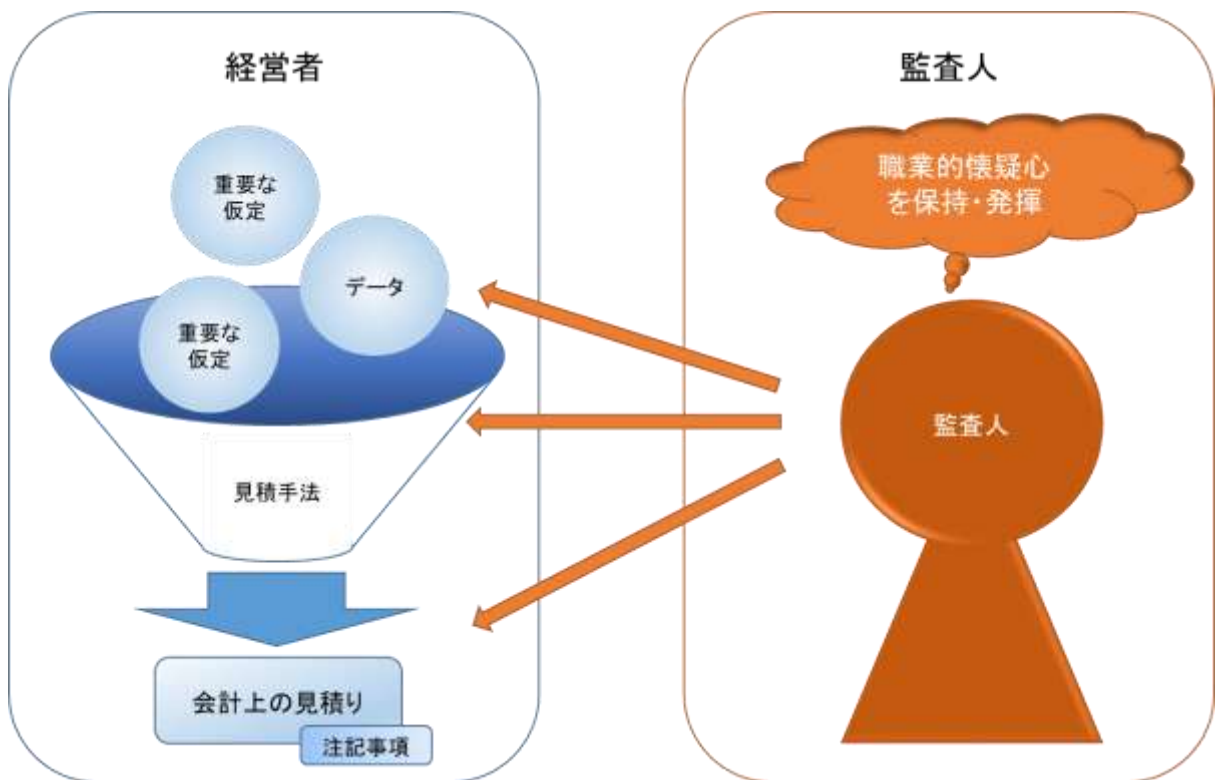
求められる対応（監査基準報告書 540「会計上の見積りの監査」の改正）

会計上の見積りの監査は、監査基準報告書 540「会計上の見積りの監査」の改正に伴い大幅に強化されていることに留意すべきである。監査人は、会計上の見積りのリスク評価にあたり、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制システム等を十分に理解し、過年度の会計上の見積りの確定額を検討した上で、固有リスク要因（見積りの不確実性、複雑性、主観性、その他の固有リスク要因）を評価する必要がある。

また、監査人は、会計上の見積りのリスク対応手続において、経営者がどのように会計上の見積りを行ったかを検討することがあるが、その際には経営者が使用した見積手法、重要な仮定及びデータのそれぞれに対して、経営者の偏向が存在する兆候に留意しながら、職業的懐疑心を十分に発揮して、入手した全ての関連する監査証拠を考慮した批判的な検討が求められることに留意すべきである。また、会計上の見積りについては、注記事項についても十分に検討する必要がある。（【図7】参照）

なお、令和3年1月改正の監査基準報告書540「会計上の見積りの監査」は、令和5年3月決算に係る財務諸表の監査から適用となるため、令和5年3月より前の決算に係る財務諸表の監査に対する審査会検査において識別された不備に係る根拠規定は、令和3年1月改正前のものとなっている。

【図7】経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討



（１）関係会社株式の評価

事例１）関係会社株式の評価における実質価額の検討

被監査会社は、自社との技術的親和性が高いと出資していたA社について、超過収益力を見込んでその株式を追加取得し、持分法適用関連会社としている。被監査会社は、関係会社株式として計上したA社株式の評価において、A社株式追加取得時の事業計画と実績との比較により、超過収益力の棄損の有無を検討している。具体的には、A社の第4四半期の利益の実績は計画を下回っているものの、その原因は事業計画の進捗が遅

れたことによる期ずれであり、当該実績を踏まえて期末に改定した事業計画に基づいて、関係会社株式の評価減は不要と判断している。

こうした中、監査チームは、A社の実績が計画を下回った原因が期ずれであることを確認し、改定された事業計画の実現可能性を検討した上で、関係会社株式の評価減は不要とする被監査会社の主張を妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームは、改定されたA社の事業計画がA社株式追加取得時の事業計画から下方修正されているにもかかわらず、その状況が当初見込んでいた超過収益力に及ぼす影響を十分に検討していない。

（監査基準報告書 540（令和3年1月改正前）第11・12項）【大手】

《留意点》

上記の不備事例のほか、子会社が保有する債務超過の孫会社株式の評価減の要否を検討しておらず、子会社株式の実質価額を適切に評価していない事例がみられる。

市場価格のない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、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合を除いて、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。この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る。特に、超過収益力を見込んでいる場合においては、当初の事業計画と実績との乖離を適時に識別した上で、実質価額の著しい低下の有無について慎重に検討することが求められる。

事例2) 関係会社株式の回復可能性の検討

NEW

頻発

被監査会社は、連結子会社であるA社が保有する非連結子会社であるB社株式の実質価額が帳簿価額の50%を下回ったものの、被監査会社が作成したB社の事業計画に基づき回復可能性を検討した結果、将来の収入によって回復可能性が見込めるとして、B社株式に係る関係会社株式評価損を計上していない。

監査チームは、B社の事業計画を検討の上、B社株式に帳簿価額の回復可能性があるとする被監査会社の判断を妥当なものとして判断している。

しかしながら、監査チームは、B社の将来の収入の前提となる事業計画上の販売数量見込みについて、被監査会社の取締役会が承認した被監査会社グループの中長期計画におけるB社の販売数量見込みとの一致を確認するにとどまり、当該販売数量見込みの合理性について検討していない。

（監査基準報告書 540 第23項）【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、業績不振である関係会社株式の評価において、当該関係会社の事業計画（5年間）の最終年度においても簿価の50%程度の回復にとどまっているにもかかわらず、関係会社株式の減損をしていない被監査会社の判断の合理性について検討していない事例がみられる。

監査チームが、関係会社株式の評価に当たり、経営者の策定した事業計画の仮定の適切性を評価する際、事業計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問のみで定性的に評価するにとどまるなど、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複数みられる。監査チームは、事業計画について、企業環境や作成プロセス、関連する内部統制を理解し、確定値と比較した上で、収益拡大や経費削減等の計画に織り込まれた見積数値の実現可能性について、慎重に検討することに留意する必要がある。

（２）債権の評価

事例１）貸倒引当金の算定方法の検討

被監査会社は、顧客に対する債権の貸倒れによる損失に備えるため、貸倒実績率により貸倒引当金を計上している。具体的には、債権を延滞発生時からの期間により「１年以内」、「１年超３年以内」に区分した上で、それぞれについて以下のとおり算定した貸倒実績率の過去３年平均値を用いて貸倒引当金を算定している。

前者については、分母である対象債権残高に対して、翌１年間の貸倒実績額を分子として貸倒実績率を算定している。後者については、分母である対象債権残高に対して、翌２年間の貸倒実績額を分子として貸倒実績率を算定している。また、被監査会社は、延滞発生時から３年を経過した債権は破産更生債権に振り替えて、全額貸倒引当金を計上している。

しかしながら、監査チームは、債権に対する将来の貸倒損失の見積りとして被監査会社が採用している、上記のような期間区分及び貸倒実績率の算定が、被監査会社の貸倒れによる損失の発生の実態に整合しているかについて、十分に検討していない。

（監査基準報告書 540（令和３年１月改正前）第７・１４項）【大手】

《留意点》

上記の不備事例のほか、債権の回収予定期間に応じて不確実性を考慮した見積方法の適切性を十分に検討していない事例、差押え予定の資産について、被監査会社が回収可能と主張する金額の適切性を検討していない事例がみられる。債権評価に当たり、差押え予定の資産がある場合には、単に対象となる資産を把握することにとどまらず、差押えの実現可能性やその処分可能見込額等を十分に検討することが求められる。

また、貸倒懸念債権については、評価時点において、被監査会社が適切な貸倒見積高の算定方法（財務内容評価法又はキャッシュ・フロー見積法に基づく算定方法）を採用しているか、十分な検討を行うことに留意する必要がある。

事例２）経営者の仮定の合理性の検討

NEW

頻発

被監査会社は、連結子会社として設立したＡ社が、直近２期において当期純損失を計上し、債務超過となっているが、Ａ社に対する貸付金残高に関し、関係会社短期貸付金に係る貸倒引当金を計上していない。

監査チームは、被監査会社による関係会社短期貸付金の評価について、重要な虚偽表示リスクが高いものと判断しており、A社の設立時の事業計画（以下「A社事業計画」という。）における対象期の予算と実績を比較して、A社事業計画の達成状況を確認している。

しかしながら、監査チームは、A社事業計画における売上高や売上原価等について、経営者の見積方法を確認していないなど、A社事業計画の合理性を検討していないほか、対象期におけるA社の売上高がA社事業計画における売上高を下回っており、事業進捗の遅れが認められるにもかかわらず、被監査会社がA社事業計画の見直しを行っていないことの妥当性について検討していない。

（監査基準報告書 540（令和3年1月改正前）第11・12項）【準大手・中小】

《留意点》

被監査会社の関係会社に対する債権の評価に当たり、経営者の策定した事業計画の仮定の適切性を評価する際、事業計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問のみで定性的に評価するにとどまるなど、監査チームが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複数みられる。監査チームは、事業計画について、企業環境や作成プロセス、関連する内部統制を理解し、確定値と比較した上で、収益拡大や経費削減等の計画に織り込まれた見積数値の実現可能性について、慎重に検討することに留意する必要がある。

また、被監査会社の子会社が債務超過となっている状況において、当該子会社の債務超過額について親会社の責任において最終的に負担する必要性を検討していない事例がみられる。株主有限責任においては出資額までの責任が原則ではあるが、親会社であることから、出資額を超えて当該子会社の債務超過額を引当計上することの必要性について留意する必要がある。

（3）棚卸資産の評価

事例1）棚卸資産の評価方法の検討

被監査会社は、商品及び原材料の評価に関し、将来3年を超えて保有することが見込まれる商品のうち、販売見込みがない商品（条件1）及び廃棄する見込みの原材料（条件2）に該当する商品及び原材料については、収益性の低下が認められるとして帳簿価額をゼロに切り下げる方針としている。また、被監査会社は、（条件2）に該当しない原材料については、物理的に劣化しないこと及び多品種の原材料を保有する必要があることを理由に、収益性の低下は生じないとしている。

なお、監査チームは、被監査会社が上記の方針により、商品及び原材料の評価を行っていることを確認している。

しかしながら、監査チームは、上記の被監査会社による商品及び原材料の評価方法が、商品及び原材料の収益性の低下を判定するものとして適切な方法であるかについて、検討していない。

（監査基準報告書 540（令和3年1月改正前）第7項）【準大手・中小】

事例 2) 経営者の仮定の合理性の検討

NEW

被監査会社は、家庭用ゲームソフト等のコンテンツに係る製品及び仕掛品の評価に関し、正味売却価額（期末における売価から見積追加製造原価を控除した金額）が取得原価を下回っている場合には、その差額を評価損として計上する方針としている。また、被監査会社は、期末における売価の算定に際し、各コンテンツの予測販売数量が、被監査会社が類似すると判断したコンテンツの実績販売数量と同水準になるとの仮定を置いている。なお、被監査会社は、正味売却価額の算定に際し、見積販売直接経費を控除していない。

監査チームは、被監査会社の上記仮定を重要な仮定として識別しているほか、コンテンツに係る製品及び仕掛品の評価を誤るリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しており、当該リスクに対応する監査手続として、被監査会社作成の計算資料の閲覧、期末における売価及び見積追加製造原価の見積方法の理解、基礎データの入手等の手続を行っている。さらに、当期に販売したコンテンツに係る実績販売数量と前期における予測販売数量とを比較の上、その差異について検討している。

しかしながら、監査チームが実施した監査手続には、以下の不備が認められる。

- ・ 正味売却価額の算定に際し、被監査会社が見積販売直接経費を控除していないことの妥当性について検討していない。
- ・ 当期の実績販売数量が前期の予測販売数量を下回るコンテンツが存在するにもかかわらず、会計上の見積りの不確実性が仮定に与える影響を経営者がどのように評価しているかについて検討していないなど、仮定の合理性について十分に検討していない。
- ・ 期末における売価及び見積追加製造原価の算定に際し、経営者が使用した見積方法の合理性や基礎データの正確性について検討していない。

（監査基準報告書 540（令和 3 年 1 月改正前）第 11・12・14 項、
企業会計基準第 9 号第 5 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほかに、販売実績が乏しい滞留棚卸資産について、物理的に劣化しておらず営業活動を継続していることから評価損の計上を不要とする経営者の仮定の適切性を十分に検討していない事例、被監査会社の現行販売品や保守用のために保有している在庫については簿価を下回って販売することはないため、評価減は発生しないとする経営者の仮定の適切性を検討していない事例、被監査会社が滞留期間に応じた簿価の一定率を評価損として計上していることの適切性について検討していない事例などがみられる。また、被監査会社が作成した評価損の計算資料の信頼性を十分に検討していない事例もみられる。

なお、被監査会社の保有する棚卸資産の中には、販売用不動産や開発事業等支出金等といった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を有する棚卸資産についても、通常、収益性の低下に基づく簿価切下げの対象から除外することはできないばかりか、重要な棚卸資産の評価に当たっては、専門家の業務の利用の要否についても検討する必

要がある点にも留意すべきである。

（４）固定資産の減損

事例１）資産のグルーピングの検討

被監査会社は、連結財務諸表の固定資産の減損テストに当たり、ブランドといった屋号の事業を担う組織単位（以下「屋号単位」という。）を基礎として店舗資産のグルーピングを行っている。

こうした中、監査チームは、被監査会社が、每期、屋号単位を基礎として店舗資産のグルーピングを行っており、当期においても変更はないことから、当該グルーピング単位について特段の検討を実施していない。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が月次売上概況に店舗の出店数及び退店数を公表しているほか、同業他社においては、独立した店舗単位を基礎として店舗資産のグルーピングが行われている状況にあるにもかかわらず、被監査会社が屋号単位を基礎として店舗資産のグルーピングを行っていることの適切性について検討していない。

（監査基準報告書 540（令和３年１月改正前）第 11 項）【大手】

《留意点》

上記の不備事例のほか、監査チームにおいて、資産のグルーピングが実態と乖離していることを見落としている事例や、共用資産の区分の妥当性を検討していない事例がみられる。また、資産のグルーピングについて、過年度に検討したルールであっても、企業や企業を取り巻く環境が変化した場合に、現状でも会社の実態に合致したものとなっているかを検討していない事例がみられる。他方、グルーピングの変更前後で減損の認識判定が変化する場合において、その変更が不正の兆候に該当しないかについて、職業的懐疑心を発揮して十分に検討していない事例や、従来単一の資産グループとしていた固定資産を複数の資産グループにグルーピングの変更を行った結果、減損の認識に至らなかった資産グループが存在する場合に、会計基準等に照らして当該グルーピングの変更の合理性を十分に検討していない事例もみられる。

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローからおおむ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、被監査会社が決定する資産のグルーピングの単位よりも小さい単位で損益管理を行っているなどの状況においては、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）過年度の会計上の見積りの確定額の検討

被監査会社の連結子会社A社は、継続して営業損失を計上しているものの、当期における固定資産の減損損失の認識に関する検討において、事業計画に基づく割引前将来キャッシュ・フローが固定資産の簿価を超えているとして、減損損失の認識は不要と判断している。また、被監査会社は、当該事業計画を踏まえ、A社の翌期の固定費のうち、人件費について、人員の確保や定着化の推進により関連する費用が削減され、また、人

件費以外の固定費についても削減される結果、固定費全体が当期比で減少し、営業損益は黒字に回復するものと見込んでいる。

監査チームは、A社の固定費削減に関する経営者の仮定について、経営者の仮定を理解するために経営者へのヒアリングを実施している。また、人件費に関し、当期における人件費の増加は一時的な要因によるものと理解するとともに、当該事業計画における翌期の計画値と前期の実績値とを比較の上、経営者の仮定に不合理な点はないものと判断している。

しかしながら、監査チームは、A社が継続して営業損失を計上していることに加え、A社における当期の営業損益の実績値が、当該事業計画における計画値を下回っているにもかかわらず、当該計画値と当該実績値との差異の内容及び理由を具体的に理解しておらず、被監査会社の経営者による固定費の見積りに関し、経営者の偏向が存在する可能性や経営者の見積りに含まれる不確実性の程度を評価していない。

(監査基準報告書 540 (令和3年1月改正前) 第7・8・12項) 【準大手・中小】

《留意点》

経営者が行った会計上の見積りの検討において、過年度に実施した見積りと当年度の実績との乖離額や理由を把握するにとどまり、把握した内容を、当年度の経営者の見積りのリスク評価において考慮していない事例がみられる。監査チームは、会計上の見積りの検討において、過年度の会計上の見積りの検討を行うことが求められているのは、経営者の偏向が存在する可能性の識別や、見積りの不確実性の程度を評価するためであることに留意する必要がある。

なお、会計上の見積りの確定額と過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、必ずしも過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、過年度の見積りの時点において経営者が利用可能であった情報や、当該過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、監査人は、当該差異が過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べきことに留意する必要がある。

事例3) 減損の兆候の検討

- ① 被監査会社は、店舗資産の減損の兆候判定において、本社社員に係る人件費や広告宣伝費などの費用(以下「本社費」という。)については、本社機能の維持に不可避免的に発生するものであり、各資産グループが将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な間接的に生ずる支出には該当しないとして、各資産グループに配賦していない。

NEW

頻発

監査チームは、本社費については、販売費及び一般管理費の合計に占める比率が10%前後であることから、本社費を各資産グループに配賦しないとする経営者の会計方針は、監査上許容できるものと判断している。

しかしながら、監査チームは、本社費に含まれる本社社員に係る人件費や広告宣伝費について、店舗を含む会社全体の管理や、店舗売上の維持・拡大を意図して支出された費用としての性格を有するものと認識しているにもかかわらず、本社費における各費目

は、各資産グループに間接的に生ずる支出には該当しないとする経営者の判断について、その適切性を十分に検討していない。

(監査基準報告書 540 第 22 項、企業会計基準適用指針第 6 号第 12 項) 【大手】

NEW

② 被監査会社は、ホテル事業に係る固定資産の減損に関する検討において、ホテル事業の営業損益は、直近 2 期連続で営業損失となっているものの、翌期においては、予算上、営業利益が見込まれるとして、ホテル事業の資産グループに減損の兆候を識別していない。

被監査会社は、新型コロナウイルス感染者数の減少や、行動制限・自粛の規模の縮小に伴い、来客数が増加するとの仮定の下、翌期の営業収入は、同感染症拡大前の水準のおおむね 90% まで回復すると見込んでいる。また、翌期における営業費用について、営業収入の増加状況と比較して、営業費用の増加は抑制されると見込んでいる。

監査チームは、以下の手続を実施の上、経営者によるホテル事業における翌期の営業費用の見積りについて合理的なものと判断している。

- ・ 経営者による予算の見積精度を評価するため、当期の予算と実績との比較分析を実施
- ・ 翌期予算における営業費用の見積りに含まれる経営者の仮定を理解するため、経営者へのヒアリングを実施
- ・ 経営者の仮定の適切性を評価するため、過年度の実績との比較分析を実施

しかしながら、監査チームは、ホテル事業の翌期予算における営業損益は黒字であり、ホテル事業の資産グループに係る減損の兆候判定上、慎重な検討を要する状況となっているにもかかわらず、ホテル事業における翌期予算上の営業費用が営業収入の増加に比して抑制されるとの経営者の仮定に関し、営業費用抑制の根拠となるデータや資料等を確認していないなど、当該仮定の適切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 17・21・23 項) 【大手】

③ 被監査会社は、出店した期の翌期首から 2 年未満の新店舗については、ビジネスの特性上、新規出店直後は営業損益がマイナスとなる実態があることから、著しい環境の変化がある場合を除き、営業損益が継続してマイナス又はマイナスとなる見込みであっても減損の兆候判定の対象外としている。

しかしながら、監査チームは、当該新店舗の減損の兆候判定の検討に当たり、出店から 2 年が経過した直後の期末において減損損失を計上している店舗がある状況において、当該新店舗の営業損失の実績が、出店時の事業計画から著しく下方に乖離していないかどうかを検討していない。

(監査基準報告書 540 (令和 3 年 1 月改正前) 第 12・14 項) 【大手】

《留意点》

上記の不備事例のほか、本社費の配賦基準の変更が被監査会社における状況変化に照らして適切な

ものであるかについて検討していない事例、資産又は資産グループごとの損益情報の信頼性を評価していない事例、営業活動から生ずる損益と営業活動から生ずるキャッシュ・フローの両方を把握している場合に、営業活動から生ずる損益を用いて減損の兆候判定を行っていない事例、期末前に見込数値で減損の兆候判定を実施し、期末において実績値が見込みより大幅に悪化しているにもかかわらず、期末の実績値で減損の兆候判定を行っていない事例がみられる。監査チームは、利用可能なすべての情報に基づき、減損の兆候を慎重に検討すべき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、減損の兆候の検討に当たっては、遊休状態が、資産をほとんど利用しなくなってから間もない場合であって、将来の用途を定めるために必要と考えられる期間に該当するかなど、遊休状態の期間の合理性等について慎重に検討する必要がある。

事例 4) 減損の認識及び測定の見直し

 ① 被監査会社は、連結グループ内における固定資産の減損の検討に当たり、A社の資産グループに減損の兆候があると判断した上で、当該資産グループごとに算出した割引前将来キャッシュ・フローに基づく検討を行った結果、減損損失を計上していない。

監査チームは、各資産グループに係る割引前将来キャッシュ・フローに基づく検討を実施の上、A社の固定資産に係る減損損失を計上しないとする被監査会社の判断を妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームが実施した手続には、以下の不備がある。

- ・ 被監査会社がA社の主要な資産を土地としていることについて、その合理性を検討していない。
- ・ 被監査会社が、A社に係る 20 年間の割引前将来キャッシュ・フローの見積りに当たり、5 年目の事業計画に基づき算定したキャッシュ・フローが 6 年目以降も継続すると仮定していることについて、その合理性について検討していない。
- ・ A社の設備投資額の合理性について検討していない。
- ・ A社の売上高に関する被監査会社の重要な仮定のうち、一部の将来キャッシュ・フローの算出に重要な影響を及ぼす販売先向けの販売数量や販売単価に係る見積りについて、その合理性を検討していない。
- ・ A社の売上原価に関する重要な仮定のうち、人員削減施策により A 社の人件費率が低下するとの仮定の合理性について、具体的な削減人数や人件費の削減額の実現可能性を踏まえた検討を実施していない。

(監査基準報告書 540 第 13・21～23 項)【準大手・中小】

 ② 被監査会社は、継続して営業損失を計上していることから、A事業に係る資産グループ（以下「本件資産グループ」という。）について、減損の兆候があると判断している。

また、本件資産グループに係る減損損失の認識の可否について、主要な資産の経済的残

存使用年数に見込まれる、割引前将来キャッシュ・フローの総額が、本件資産グループの帳簿価額を上回るとして、減損損失の認識は不要であると判断している。

被監査会社は、来期以降の経営方針等に関し、以下の情報を開示している。

(ア)公表した経営説明会資料において、将来のなるべく早い時期に、A事業に係る国内生産拠点を集約する方針である旨

(イ)公表した経営説明会資料において、上記（ア）で公表した国内生産拠点の集約に伴い、特別損失が発生することを想定している旨

(ウ)上記（イ）の経営説明会資料、及び有価証券報告書の「第2【事業の状況】2

【サステナビリティに関する考え方及び取組】」において、将来の一定時期までの温室効果ガス排出量削減率の目標を上方修正した旨、及びその主要施策として、生産効率の向上のための生産体制の再編成、既存設備の停機等を行う旨

監査チームは、経営者から、既存設備の削減を前倒しで進めていく旨、生き残る特定の工場を想定している旨、及び当該工場以外の生産拠点の設備については、他事業への転用・停機のほか、売却も含めて検討している旨の説明を受けている。さらに、被監査会社が当該割引前将来キャッシュ・フロー算定の基礎とした事業予算、及び算定した当該割引前将来キャッシュ・フローの見積りに、上記（ア）の方針の背景となったA事業の販売数量の継続的な減少が反映されていることを認識している。

しかしながら、監査チームは、上記（イ）の特別損失の発生要因に関する情報を具体的に把握しておらず、当該特別損失の認識の要否に係る検討を実施していないほか、上記（ウ）の既存設備の停機が、当該割引前将来キャッシュ・フローの見積りに与える影響の有無・程度に対する検討を実施していない。

（監査基準報告書 540 第 21・22 項）【大手】

③ 被監査会社の子会社であるA社は、B事業の営業活動から生ずる損益が2期連続でマイナスとなったことを受け、A社が保有するB事業に係る固定資産に減損の兆候ありと判断し、減損損失の測定を実施している。

NEW

頻発

A社は、減損損失の測定に当たり、土地及び建物については「不動産鑑定評価書」を取得し、また、機械装置及び一部の構築物の動産については「動産の正味売却価額算定報告書」を取得している。なお、A社は、「動産の正味売却価額算定報告書」の評価対象外とされた、一部の構築物、工具器具、什器備品等（以下「その他構築物等」という。）について、重要性のある固定資産がないなどの理由により、正味売却価額は帳簿価額と同額としている。

監査チームは、A社における固定資産の評価に関し、減損損失の測定について、以下の手続を実施している。

- ・ 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価並びに当該専門家が採用した算定方法や使用した基礎データの適切性の検討
- ・ その他構築物等について、固定資産台帳の登録件数及び1件当たりの帳簿価額等に

基づき、重要性のある固定資産が含まれないことの確認

しかしながら、監査チームが実施した手続には、以下の不備がある。

- ・ 監査チームは、A社が保有するB事業に係る固定資産の減損損失の測定に当たり、不動産及び動産の鑑定に関する専門知識が必要な場合に該当するにもかかわらず、監査チームとして専門家の業務を利用する必要があるか否かについて検討していない。
- ・ 監査チームは、「不動産鑑定評価書」及び「動産の正味売却価額算定報告書」において評価対象となった資産の正味売却価額が、帳簿価額に比べていずれも下落しているにもかかわらず、その他構築物等の正味売却価額が帳簿価額と同額であるとする経営者の仮定について、その合理性を検討していない。

(監査基準報告書 540 (令和3年1月改正前) 第12・14項、同 620 第6項)

【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、将来キャッシュ・フローの見積期間の基礎となる、資産の経済的残存使用年数の合理性を検討していない事例、将来キャッシュ・フローに、現在の価値を維持するための設備投資や修繕費用を含めていない事例、将来キャッシュ・フローが税引前の数値であるにもかかわらず、税引後の割引率を用いている事例、使用する割引率の妥当性を検討していない事例、本社費配賦前の割引前将来キャッシュ・フローで減損損失の認識の判定を行っている事例がみられる。

減損損失の認識判定及び測定に当たっては、経営者の策定した事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存することになるが、事業計画の内容について具体的な裏付けに基づいた確認を行っておらず、経営者への質問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頻発している。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仮定を検討する際、資産の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の売上高や営業費用、設備投資に係る支出等の将来キャッシュ・フローを構成する要素等、経営者が使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性について、職業的懐疑心を発揮し、慎重に検討することに十分に留意することが必要である。

また、将来キャッシュ・フローの検討に当たっては、サステナビリティ情報など非財務情報との整合性についても幅広く留意する必要がある。

さらに、正味売却価額の算定における不動産鑑定評価書の利用に関連して、過年度に取得した不動産鑑定評価書を当年度においても継続して監査証拠として採用することの適切性を検討していない事例、経営者の利用した不動産鑑定士の適性、能力及び客観性に関する評価を行わずに不動産鑑定評価書を利用している事例、正味売却価額の算出において、不動産鑑定評価額から処分費用見込額が控除されていないことの合理性を検討していない事例がみられる。監査チームは、正味売却価額の算定における不動産鑑定評価書の利用に関連して、監査人の専門家の業務の必要に応じた利用を含め、正味売却価額の算定根拠について、慎重に検討することに留意することが必要である。

（５）のれん及び識別可能無形資産の評価

事例１）のれんの償却期間の検討

被監査会社は、期中における企業の買収に際して、受入資産から引受負債を差し引いた額と、取得対価との差額のほとんどの部分をのれんとして計上している。

このような中、監査チームは、被監査会社が主張するのれんの償却期間５年の検討について、「２０年以内であることをもって妥当とする」とするのみで、のれんの効果の及ぶ期間や投資の合理的な回収期間など、のれんの償却期間の妥当性について検討していない。

（監査基準報告書 540（令和３年１月改正前）第 11・12 項）【準大手・中小】

《留意点》

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

事例２）のれんの減損の検討

- ① 監査チームは、のれんを認識している連結子会社について、当年度はのれん償却後の営業損益がマイナスとなっているが、前年度はプラスであり、２期連続営業損失でないため、減損の兆候はないとする被監査会社の主張を妥当であると判断している。

しかしながら、監査チームは、株式取得時の事業計画と実績との比較を実施していないなど、当該のれんの減損の兆候の有無を十分に検討していない。

（監査基準報告書 540（令和３年１月改正前）第 11・12 項）【大手】

- ② 被監査会社は、期中に実施した企業結合によって認識したのれんについて、国際財務報告基準に従った減損テストを実施した結果、被取得企業の事業計画を基礎とした割引後将来キャッシュ・フローから算定した使用価値が、のれんを含む資金生成単位の帳簿金額を上回ったとして、当該のれんに係る減損損失を認識していない。

これに対して、監査チームは、割引後将来キャッシュ・フローの見積りに使用された被取得企業の事業計画における経営者の仮定に関し、売上成長率のみを重要な仮定と識別した上で、売上成長率に対する実証手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の減損テストに使用された事業計画において、営業利益率が每期継続して上昇するとの仮定や、従業員の採用人数が直近の実績を上回るとの仮定が置かれているにもかかわらず、売上成長率以外の仮定の合理性を検討していない。また、監査チームは、重要な仮定と識別した売上成長率について、外部機関の公表する関連分野における市場予想や、同業他社の売上成長率等との比較を実施するのみで、被取得企業固有の売上成長要因（経営者が実際に行った見積りの方法や使用

した基礎データを含む。）の合理性等について検討しておらず、経営者が用いた仮定の合理性を十分に検討していない。

（監査基準報告書 540（令和 3 年 1 月改正前）第 7・9・12 項）【準大手・中小】

《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可能性がある。このため、のれんが多額に発生している場合には、のれんの発生年度においても減損の兆候が存在するか十分に検討する必要がある。

また、上記の不備事例のほか、複数の連結子会社から構成される企業グループののれんに係る評価に際し、当該グループに属する各社別の内訳金額や事業施策の金額的影響などの経営者の仮定を理解していない事例、買収時の事業計画が想定どおりに進捗せず、損益実績が買収時の事業計画を大幅に下回ったことから、事業計画を修正し、修正後事業計画に基づく回収可能価額とのれんの帳簿価額の差額を減損処理しているが、修正後事業計画の実現可能性について十分に検討していない事例がみられる。さらに、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、対応する連結財務諸表上ののれんの追加償却の検討を行っていない事例もみられる。監査チームは、監査の過程で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 3）識別可能な無形資産の検討（経営者の利用する専門家の評価）

被監査会社は、当年度に買収した企業の無形資産の識別及び評価に当たり、外部の専門家から入手した無形資産価値算定報告書において、ア）無形資産として、顧客関連資産のみが識別されていること、イ）当該顧客関連資産の金額が僅少なものと評価されていることを理由に、連結財務諸表に当該顧客関連資産を計上していない。

監査チームは、外部専門家が作成した無形資産価値算定報告書を閲覧し、当該報告書上、当該顧客関連資産の金額が僅少であることを確認している。

しかしながら、監査チームは、経営者の利用する外部専門家が作成した無形資産価値算定報告書を利用しているにもかかわらず、当該外部専門家が、どのような情報に基づき、どのような方法により無形資産の識別を行ったかを理解していないほか、識別された顧客関連資産について、どのような方法により評価を行ったかを理解しておらず、当該報告書の監査証拠としての適切性を検討していない。

（監査基準報告書 500 第 7 項、同 540（令和 3 年 1 月改正前）第 12 項）【準大手・中小】

《留意点》

被監査会社が企業を買収した際に、識別可能な無形資産へ取得原価を配分する会計処理の必要性について十分に検討していない事例がみられる。監査チームは、識別可能な無形資産へ取得原価を配分する会計処理について、専門家の業務の必要に応じた利用を含め、慎重に検討する必要がある。

この他、監査人が交代した期において、期首残高に重要なのれん、識別可能な無形資産が含まれている場合には、のれん等への重要な虚偽表示リスクの識別・評価のために、取得原価の配分の前提と

なる経営者の仮定の理解が求められることに留意する必要がある。

（６）繰延税金資産の回収可能性

事例１）会社分類の検討

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

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

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

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

（監査基準報告書 540（令和 3 年 1 月改正前）第 7・11 項）【大手】

《留意点》

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

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

事例２）課税所得の見積り

- ① 被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性に関し、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）の分類 3 に該当すると判断している。また、自社の事業計画に基づく、将来の合理的な見積可能期間までの課税所得の見積りを行った上で、その範囲内での繰延税金資産の計上を行っている。

NEW

頻発

監査チームは、当該事業計画中の全数値について、重要な仮定及びデータと判断している。また、当期の実績に対する、被監査会社が実施予定の各施策による将来の売上高の増加見込額等について、経営者等とのコミュニケーションの内容を踏まえた検討を実施している。

しかしながら、監査チームは、上記の売上高の増加見込額について、出店計画の内容（用地確保の状況等を含む。）を踏まえた検討を行っていないほか、既存店売上高の増

加額に関し、正月休みを減少させることによる稼働日数の増加や日次の店舗売上高の推移等を踏まえた検討を行っていないなど、重要な仮定及びデータと判断した当該事業計画中の各数値について、十分な検討を行っていない。

(監査基準報告書 540 第 13・21～23 項) 【準大手・中小】

NEW

頻発

② 被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）の分類 3 に該当するとした上で、将来の合理的な見積可能期間を 1 年と判断し、中期経営計画における翌期の数値を用いて課税所得の見積りを行った結果、課税所得が減少する可能性があるとして、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上していない。一方、被監査会社は、固定資産の減損の判定における将来キャッシュ・フローの見積りにおいて、5 年間の中期経営計画を合理的なものとしているほか、追加的な利益の減少は考慮していない。

監査チームは、被監査会社による将来の合理的な見積可能期間を 1 年とするとの判断及び課税所得が更に減少する可能性があるとの仮定について、妥当なものとしている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、固定資産の減損の判定における将来キャッシュ・フローの見積りにおいては、5 年間の中期経営計画を合理的なものとして評価し、また、当該中期経営計画に対して追加的な利益の減少を考慮しておらず、他方で、繰延税金資産の回収可能性の評価においては、将来の合理的な見積可能期間を 1 年とし、また、当該中期経営計画に対して追加的な利益の減少を考慮していることについて、その合理性を十分に検討していない。

(監査基準委員会報告書 540 (令和 3 年 1 月改正前) 第 12 項) 【準大手・中小】

《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適切性を検討するケースが多いが、経営者が事業計画に過去の達成率等を乗じて見積額を算定していることのみをもって、見積額は保守的であり達成可能性は高いと安易に評価し、事業計画そのものについて批判的に検討を行っていない事例がみられる。

また、課税所得の見積り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、他の会計上の見積りで利用している事業計画やその仮定の根拠との整合性についても留意する必要がある。さらには、申告調整に重要性がある場合、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確かめるための十分な監査手続を行う必要がある。

事例 3) スケジュールリングの検討

被監査会社は、業績不振の子会社への貸付金等に対し、全額貸倒引当金を計上している。被監査会社は、当該貸倒引当金に係る将来減算一時差異について、将来に債権を放棄する予定であることから、繰延税金資産は回収可能と判断している。監査チームは、被監査会社の代表取締役名義で「時期は特定できないが、将来のいずれかの時点で、当

該子会社の清算もしくは再生を目的とした債権放棄を行う予定である」旨の確認書入手したことにより、貸倒引当金に係る繰延税金資産を計上する被監査会社の会計処理を妥当と判断している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の代表取締役が債権放棄の時期は特定できないと明言している状況、及び当期において追加の貸付を当該子会社に対し行っている状況に照らして、債権放棄が行われるという経営者の仮定の合理性を検討していない。

（監査基準報告書 540（令和 3 年 1 月改正前）第 12 項）【準大手・中小】

《留意点》

上記の不備事例のほか、有価証券や貸倒引当金等の評価に用いた仮定と、関連する将来減算一時差異の損金算入予定時期との間に矛盾した関係が存在するなど、将来減算一時差異のスケジュールリングについて、その実行可能性を十分かつ適切に検討していない事例が多数みられる。特に、関係会社投融資の評価に関連して発生した将来減算一時差異の損金算入時期の合理性の検討については、組織再編等の複雑な状況が関係することも多いため、専門家を利用する必要性も含め、監査チームは慎重に対応する必要がある。

また、連結上の留保利益に対する税効果の検討において、「子会社は原則配当を実施しない」という被監査会社の方針について十分に検討していない事例や、在外子会社の配当方針について、意思決定機関等により正式に認められた配当方針かどうか十分に検討していない事例もみられる。

（7）退職給付債務

事 例）基礎データの信頼性

頻発

被監査会社は、退職給付引当金の計上に際して、退職給付債務の計算に使用する基礎率（割引率、退職率、予想昇給率等）及び各従業員の人事データ（給与、年齢、勤務年数等）を、当該債務の計算を委託している年金数理人に提供している。被監査会社は、当該年金数理人の計算結果に基づき、個別財務諸表に退職給付引当金を計上している。

監査チームは、当該年金数理人に対し、退職給付債務の計算結果に係る確認状を送付し、確認状における回答金額と被監査会社が認識した退職給付債務の金額との一致を確認しているほか、当該年金数理人が計算の対象とした従業員数と被監査会社の内部資料との一致を確認している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が当該年金数理人に提供した人事データ（各従業員の給与、年齢、勤務年数等）の正確性について検討していないほか、当該年金数理人が退職給付債務の計算に使用した基礎率が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかについて検討していない。

（監査基準報告書 500 第 8 項、同 540（令和 3 年 1 月改正前）第 12 項）【準大手・中小】

《留意点》

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

また、退職給付債務は、割引率等の基礎率が計算結果に大きく影響することがあるため、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。

（８）資産除去債務

事例１）前年度の会計上の見積りの検討

被監査会社は、賃借店舗のうち、契約上の原状回復義務を負担する物件に関し、過去に発生した原状回復費用の賃借平米当たりの単価に、賃借平米数を乗じた金額を、資産除去債務として計上している。被監査会社は、取締役会で退店の意思決定を行った店舗に関し、原状回復費用を再度見積もり、資産除去債務を追加計上している。また、既に閉鎖した店舗に関し、実際に発生した原状回復費用が資産除去債務計上額を下回ったとして、資産除去債務の戻入れを行っている。

監査チームは、被監査会社が採用する資産除去債務の見積りを行う方法を理解し、当該方法が過年度から継続して適用されていることを確かめている。また、資産除去債務に係る内部統制の整備状況及び運用状況を評価するとともに、新たに新店舗に係る資産除去債務の計上に係る詳細テストを実施し、被監査会社による資産除去債務計上額の妥当性を検討している。

しかしながら、監査チームは、前年度の資産除去債務の見積りの当年度における確定額について、差異の内容を評価していない。また、監査チームは、前年度の資産除去債務の見積りの当年度における再見積額について、差異の内容を評価していない。さらに、監査チームは、退店の意思決定を行った店舗に関する資産除去債務の追加計上額について、実証手続を実施していない。

（監査基準報告書 540（令和 3 年 1 月改正前）第 8・11 項）【準大手・中小】

事例２）合理的に見積ることができない場合の妥当性

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

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

（監査基準報告書 330 第 20 項、同 540（令和 3 年 1 月改正前）第 11・12 項）【準大手・中小】

《留意点》

資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないことなどにより、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び蓋然性について合理的に見積るための情報が入手可能なときは、資産除去債務を合理的に見積ることができる場合に該当する。資産除去債務を合理的に見積ることができない場合とは、決算日現在入手可能な全ての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合に限られるため、監査チームは、被監査会社が資産除去債務を合理的に見積ることができないと主張する場合、資産除去債務の見積りに利用する情報の入手可能性を含め、当該主張の適切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。

（９）その他

事例１）受注損失引当金

被監査会社は、受注金額と予想原価を比較の上、損失が見込まれる場合には、受注損失引当金を計上している。

こうした中、監査チームは、リスク評価手続として、前年度末に受注損失引当金を計上した案件について、当年度に確定した受注損益と、前年度末の受注損失引当金とを比較し、差異の検討を実施している。また、当年度末に計上した受注損失引当金について、被監査会社が作成した受注損失引当金計上資料を閲覧の上、任意で抽出したサンプルについての予想原価に関し、被監査会社作成の予想原価見直資料との突合を実施している。

しかしながら、監査チームが実施した監査手続には、以下の不備が認められた。

- ・ 前年度末に受注損失引当金が計上されていない案件に関し、当年度において損失となっている案件の有無を検討しておらず、受注損失引当金計上の網羅性について十分に検討していない。
- ・ 当年度において損失となっている案件がある中で、当年度末においても同一納品先、同一品名の他の損失見込案件があるにもかかわらず、被監査会社が作成した予想原価見直資料との突合を実施するのみで、被監査会社の具体的な仮定の合理性を検討していないほか、原価削減の実現可能性について、検討を実施していない。

（監査基準報告書 540（令和３年１月改正前）第８・１２項）【準大手・中小】

事例２）工事進行基準における工事原価総額の見積りの検討

被監査会社の連結子会社は、ソフトウェアの請負開発に係る収益認識の基準として工事進行基準を適用しており、売上高については、工事収益総額に工事進捗度（期末日までの実際発生原価が見積工事原価総額に占める割合）を乗じて算定している。

監査チームは、重要な構成単位である当該連結子会社の工事進行基準売上高に対する監査手続として、工事進捗度の算定に用いた見積工事原価総額について、被監査会社作成の見積資料で事前に見積もられた工事原価総額と一致することを確認している。

しかしながら、監査チームは、見積工事原価総額について、被監査会社が作成した見積資料との金額の一致を確認しているほか、社内における承認状況を確認するのみで、被監査会社が行った具体的な見積方法を理解していない。

(監査基準報告書 540 (令和3年1月改正前) 第12項) 【準大手・中小】

《留意点》

上記事例のほか、前年度に工事損失引当金を計上していない工事契約について、当年度に損失が計上されているが、経営者の見積りの評価に与える影響を考慮していない事例や、損失が発生する見込期間に係る経営者の仮定が実態に即しているか検討していない事例などが見受けられる。

監査チームは、工事契約に係る見積りの不確実性を考慮した上で、前年度の会計上の見積りと当年度の確定値との比較等により、将来において費用又は損失が発生することが見込まれる事象を適切に把握し、経営者が会計上の見積りの際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があることに留意すべきである。

5. グループ監査

着眼点

ここ数年、国内外の子会社等における不正事例が発覚し、財務諸表利用者の関心が高まる中、審査会検査においては、以下のような観点から検証している。

- ▶ グループ監査チームは、適切なグループ財務諸表に係るリスク評価の下、グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成しているか。
- ▶ グループ監査チームは、重要な構成単位の識別において、個別の財務的重要性の有無だけで判断するのではなく、特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる構成単位に対する検討等も併せ、適切に識別しているか。
- ▶ グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解を適切に行い、また、当該監査人が実施する作業に適切に関与した上で、その作業の妥当性を評価しているか。
- ▶ グループ監査チームは、監査の過程において構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす、グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合等、構成単位の監査人との間で状況に応じた適切なコミュニケーションを実施しているか。
- ▶ グループ監査チームは、構成単位の監査人からの報告事項を評価し、必要に応じて追加の監査手続を依頼するか、あるいは自ら実施することで、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか。また、構成単位の監査人から未修正の虚偽表示が報告された場合、グループ財務諸表に与える影響について適切に評価しているか。

検査結果の概要

グループ監査において、グループ監査チームが構成単位の監査人による監査結果を過度に信頼し、十分に評価することなく利用している事例が多数みられる。また、構成単位の財務諸表に特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性を考慮していないなど、グループ監査チームとして十分なリスク評価を実施していない事例や、構成単位の監査人が実施すべき監査手続を明確に伝達していないなど、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に対応する監査手続が十分であるかについて検討していない事例、連結プロセスや連結仕訳を検討していない事例などがみられる。

（評価できる取組）

グループ監査の品質の確保・向上への評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 品質管理部が、グループ監査の理解及び必要な対応の実施に資することを目的とした論点整理資料を作成している。具体的には、年間を通しての作業内容、監査調書の作成方法、構成単位の監査人とのコミュニケーション方法等、グループ監査における論点とその対応を具体的に記載した資料を提示することで、グループ監査チームがグループ監査において実施すべき事項を明確にしている。

- ・ 監査事業本部内に専門デスクを設置し、グローバルなグループ監査を行っている監査チームへのサポート及びモニタリングを行っている。具体的には、専門デスクにおいて、当該監査チームへのアンケートによる情報収集や新興国に重要な構成単位があるグループ監査チームなどを対象としたヒアリングなどを行っている。
- ・ 品質管理担当責任者は、重要な構成単位以外の構成単位に問題が発生し、結果として財務諸表の訂正案件となった事案などを受けて、重要な構成単位の選定の際には、金額基準といった量的な重要性のみでなく、特別な検討を必要とするリスクの存在の有無など、質的な重要性も勘案する必要があることを研修により強調している。
- ・ 監査事業本部は、アドバイザー事業部と協力して、海外の関係会社等に対する管理のポイントをまとめたチェックリストを作成している。グループ監査チームは、当該チェックリストの使用により、被監査会社における新規海外子会社等の財務報告態勢及びリスク管理態勢についての理解の向上を図っている。

求められる対応

グループ監査チームは、適切な監査報告書を発行する責任はグループ監査チームにあることを常に念頭に置いて、利用する構成単位の監査人の作業の評価を行うことが求められる。

グループ監査チームにおいては、構成単位の財務情報に対して実施する監査手続等の種類、時期及び範囲並びに発見事項について、構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行うこと、また、適用される財務報告の枠組みに準拠してグループ財務諸表が作成されているかについて意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められる。そのため、グループ監査チームは、適切な監査計画を策定の上、監査手続を実施し、グループ財務諸表についての意見形成の基礎を得るために、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかについて評価する必要がある。

特に、海外に重要な構成単位が存在する場合には、グループ監査チームは、海外の重要な拠点の状況を把握し構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行った上で、存在するリスクを適切に識別することが求められる。

また、グループ監査の適切な実施には、通常の監査において要求される知識や経験に加え、特定の国に係る語学能力や会計制度に関する知識等、状況に応じた付帯的能力を満たすことが求められる。

そのため、監査事務所としても、グループ監査の品質の確保・向上に向け、監査実施者の選任に留意する必要がある。

監査事務所は、海外の構成単位の監査人の構成が複雑化する場合や、特に、同一のネットワーク以外の海外の構成単位の監査人が関与する場合においては、グループ監査チームが実施する海外の構成単位の監査人への指示・監督、報告結果の評価や、買収等による新規の関係会社に関する被監査会社の管理態勢の把握等に対し、適切な指導及びサポート体制の構築といった取組を行う必要がある。

なお、改正監査基準報告書 600 では、「重要な構成単位」という概念が廃止されるが、改正前監査基準報告書 600 に基づく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を

判定する際に使用する財務指標について、グループの性質及び状況に応じて、売上高だけでなく、グループ財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益等も含めて適切に決定する必要がある。また、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、構成単位の特定の性質又は状況に応じて判断する必要がある。

事例 1) 構成単位の監査人の理解

監査チームは、重要な構成単位とは識別していない海外の構成単位の監査人に対して、監査の実施結果や後発事象に関する報告の依頼に加え、構成単位の監査人を理解する目的で、構成単位の監査人に対し、品質管理に関する質問書を送付し、その回答を求めている。

しかしながら、監査チームは、監査の実施の依頼の初年度である複数の構成単位の監査人から品質管理に関する質問書の回答を入手していないなど、構成単位の監査人を理解するための手続を十分に実施していない。

(監査基準報告書 600 第 18 項) 【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、構成単位の監査人の独立性に問題がないか、職業的専門家としての能力を有しているか、構成単位の監査人の作業に関与することができるか等について理解しなければならないことに留意する必要がある。また、海外の構成単位の監査人に対し、日本の会計基準に基づき作成された財務情報の監査を依頼する場合には、構成単位の監査人が監査の実施に必要な知識を有しているか検討する必要がある。

事例 2) 重要性の基準値等

グループ監査チームは、構成単位の重要性の基準値の決定に当たり、監査マニュアルの上限値を一律に適用して、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値からわずかに下回る金額を、全ての構成単位の重要性の基準値として決定している。

しかしながら、被監査会社の重要な構成単位である A 社において、前期に従業員不正が発覚しているが、グループ監査チームは、識別した不正を含む構成単位ごとの状況に応じて、異なる重要性の基準値を設定する必要がないか検討していない。

(監査基準報告書 600 第 20 項) 【準大手・中小】

《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。

上記の不備事例のほか、構成単位の監査人に、当該監査人が定めた手続実施上の重要性の報告を求めているなど、手続実施上の重要性の妥当性を評価していないといった事例もみられる。

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

- ① 被監査会社は、連結財務諸表の作成に当たり、海外子会社である A 社の事業年度の末日が 12 月 31 日であることから、連結決算日（3 月 31 日）で実施した A 社の仮決算に基づく財務諸表を使用している。

NEW

監査チームは、A 社について、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位であると評価し、重要な勘定残高に係るアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクを識別している。

監査チームは、A 社の監査人に対して監査指示書を送付し、構成単位の重要性の基準値に基づく財務情報（12 月 31 日に終了する会計期間を対象）の監査を依頼している。また、当該監査人からの監査指示書に対する回答を踏まえ、1 月 1 日から 3 月 31 日までの期間について、以下の追加的手続の実施を指示している。

- ・ 売上高の詳細テスト
- ・ 売上高のカットオフテスト
- ・ 期末日（3 月 31 日）後の返品等売上取消の仕訳閲覧
- ・ 売掛金の残高確認（基準日：3 月末）
- ・ 滞留売掛金の評価
- ・ 棚卸資産の評価
- ・ 仕訳テスト
- ・ 後発事象の監査

しかしながら、監査チームは、A 社の監査人に対し、A 社の仮決算日（3 月末）における上記の一部勘定科目等に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについては、実証手続の実施を指示し回答を得ているものの、監査チームが重要な勘定残高と識別した現金預金、有形固定資産、短期借入金、売上原価、販売費及び一般管理費、法人税等調整額等に係るアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、A 社の仮決算日までの期間に係る実証手続の実施を指示していない。

（監査基準報告書 330 第 21 項、同 600 第 23・25 項）【準大手・中小】

- ② 監査チームは、個別の財務的重要性を有する構成単位の識別に利用する財務指標として、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値算定に利用した事業計画策定時点での税引前当期純利益を利用している。

監査チームは、被監査会社グループの構成単位である A 社について、A 社の税引前当期純利益のグループ財務諸表に占める割合が一定割合に満たないことをもって、個別の財務的重要性を有する構成単位としての識別はしていない。

その一方で、監査チームは、A社において期中に不正が発覚したことを受け、当該不正に関連する勘定科目の過大計上について不正リスクを識別するとともに、A社をグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位として識別し、実証手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、A社の「収益」、「売上原価」及び「社債及び借入金」のグループ財務諸表の各科目に対する比率が相対的に高いにもかかわらず、上記の不正リスク対応手続以外、A社の当該各科目に対する実証手続を実施しておらず、グループ財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 600 第 11・17 項) 【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査チームは、重要な構成単位、重要な構成単位以外の構成単位のそれぞれについて、グループ監査チームが実施すべき手続として計画した作業が網羅的に構成単位の監査人に伝達されているか、又は実施すべき作業が構成単位の監査人によって適切に計画され実施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

① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位としている海外子会社について、 工事進行基準の見積計算における「実行予算の過少計上」のリスクを、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別している。

しかしながら、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として識別した、工事進行基準の見積計算における「実行予算の過少計上」のリスクについて、構成単位の監査人と討議していない。

(監査基準報告書 600 第 29 項) 【準大手・中小】

② 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位の監査人との討議等を通じて、 当該構成単位の監査人が、経営者による内部統制の無効化リスク及び収益認識に係る不正リスクを識別したことを確認している。

しかしながら、監査チームは、上記のリスクをグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、以下の手続を実施していない。

- ・ 収益認識に係る不正リスクについて、関連するアサーションを理解するのみで、具体的にリスク内容を把握していないなど、当該構成単位の監査人のリスク評価への関与を十分に実施していない。
- ・ 経営者による内部統制の無効化リスクについて、当該構成単位の監査人がリスク対応手続として実施する仕訳テストの抽出条件を把握していないなど、リスク対応手続の適切性を十分に評価していない。

(監査基準報告書 600 第 29・30 項) 【大手】

《留意点》

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

グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために、構成単位の監査人との適切なコミュニケーションを通じて、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。

事例5) 連結プロセス

- ① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位が作成した報告パッケージに含まれる財務情報のうち、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の勘定残高については、各構成単位の監査人の監査結果に依拠し、それ以外の情報については、監査チーム自らが検証する方針としている。

しかしながら、監査チームは、各構成単位が作成した報告パッケージに含まれる財務情報のうち、監査チーム自らが検証する方針とした下記の金額的重要性のある財務情報について、趨勢分析等により異常な変動がないことを確認するのみで、実証手続を実施していない。

- ・ 棚卸資産の未実現損益の消去の仕訳の基礎となる、各構成単位が被監査会社グループから購入した棚卸資産の期末残高
 - ・ 連結キャッシュ・フロー計算書で開示する「有形固定資産の取得による支出」の基礎となる、各構成単位の有形固定資産の増減明細
- (監査基準報告書 600 第 23・32 項) 【準大手・中小】

- ② 被監査会社は、連結子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる、連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、連結子会社の財務諸表の修正を行っている。

こうした中、監査チームは、被監査会社が前期と同様の借方・貸方の勘定科目を用いて財務諸表の修正を行っていることを確認している。

しかしながら、監査チームは、当該修正に重要な虚偽表示リスクを識別し、また、修正金額が前年度と比べて大きく増加している状況があるにもかかわらず、被監査会社による財務諸表の修正に対して、当該修正の根拠及び金額の妥当性を十分に検証していない。

(監査基準報告書 600 第 16・36 項) 【大手】

- ③ 被監査会社は、連結子会社である A 社の新規上場時の公募増資に際し、A 社の非支配株主から払込みを受けたことにより、被監査会社の A 社に対する持分比率が減少している。被監査会社は、当該持分比率の減少に関し、連結財務諸表上、払込金額の全額について、非支配株主持分の増加として会計処理している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社が実施した、連結子会社の時価発行増資等に伴う親会社持分の減少に関する誤った会計処理を看過しており、被監査会社による会計処理について適切な検証を実施していない。

(監査基準報告書 600 第 32・33 項) 【準大手・中小】

《留意点》

連結仕訳の検討において、前期金額との比較や被監査会社作成資料の閲覧のみを実施し、実証手続を実施していない事例がみられるほか、グループ財務諸表に対するリスク評価の前提となる、グループ・レベルでの企業及び企業環境の理解を十分に実施しておらず、複雑なグループ間取引が生じている場合において、未実現利益消去の網羅性が検討されていない事例もみられる。

また、構成単位の監査人から報告を受けた構成単位の財務情報がグループ財務諸表に反映されているかどうかを確かめていない事例、海外の構成単位が現地の会計基準に準拠して財務諸表を作成している場合に、グループ財務諸表と同様の会計基準に基づく会計処理へ修正することの要否を検討していない事例もみられる。

グループ監査チームは、グループ全体統制を含む、グループ、その構成単位及びそれらの環境並びに連結プロセスを理解し、連結プロセスから生じるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならないほか、連結のための修正及び組替に係る適切性や網羅性を評価しなければならないことに留意する必要がある。

事例 6) 後発事象

監査チームは、被監査会社グループの複数の海外の構成単位の監査人に対し、後発事象に関する報告を依頼して、その回答を求めている。

しかしながら、監査チームは、会社法監査報告書日時点でいずれの構成単位の監査人からも後発事象に関する報告を受けておらず、計画した手続を実施していない。

(監査基準報告書 600 第 37 項) 【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査チーム又は構成単位の監査人は、構成単位の財務情報の期末日とグループ財務諸表の監査報告書日の間に発生し、グループ財務諸表の修正又はグループ財務諸表における開示が要求される可能性のある事象を識別するために立案した手続を実施する必要がある。

事例 7) 構成単位の監査人とのコミュニケーション

① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位の監査人に対して、当該構成単位の財務情報に関する監査指示書を送付し、当該監査人から回答を入手しているが、以下の点について、当該監査人と十分にコミュニケーションをしていない。

- ・ グループ財務諸表にとって明らかに僅少である虚偽表示の金額の基準について、当該監査人に伝達していない。
- ・ 当該構成単位について、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスク

頻発

(収益認識に関する不正リスク及び経営者による内部統制の無効化リスク)を識別しているにもかかわらず、当該リスクを当該監査人に伝達していない。

- ・ 当該監査人に対して、関連当事者として被監査会社の子会社及び関連会社は伝達しているものの、主要株主、役員等は伝達しておらず、関連当事者を網羅的に伝達していない。
- ・ 当該監査人に対して、当該構成単位の経営者に偏向が存在する兆候、当該構成単位において識別された財務報告に関する内部統制の重要な不備、及び当該監査人が当該構成単位の統治責任者に報告し、又は報告を予定しているその他の重要事項に関する報告を求めている。

(監査基準報告書 600 第 39・40 項)【準大手・中小】

NEW

② 監査チームは、被監査会社の連結子会社であり、重要な構成単位である A 社について、当該構成単位の監査人から、新しい契約形態の収益認識に関して、一定期間にわたり認識すべき収益を一時点で認識したことによる、売上高の過大計上に係る虚偽表示（以下「本件虚偽表示」という。）を識別したとの報告を受けている。監査チームは、本件虚偽表示について、当該構成単位の監査人とのコミュニケーションや関連する監査調書の閲覧等の追加的な手続を実施し、本件虚偽表示の内容の把握や虚偽表示額の確定を行っている。また、監査チームは、被監査会社が連結財務諸表において本件虚偽表示を修正していることを受けて、本件虚偽表示は単純なエラーであり、監査上の問題はないと結論付けている。

なお、監査チームは、本件虚偽表示が不正の兆候であるかどうか、及び内部統制上の不備に該当するかどうかについて、当該構成単位の監査人からの報告を受けていない。

しかしながら、監査チームは、本件虚偽表示が、被監査会社グループの内部統制の不備に該当するかどうかの検討、及び不正の兆候に該当するかどうかの評価について、当該構成単位の監査人に報告するよう依頼しておらず、当該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ていない。

(監査基準報告書 240 第 34 項、同 265 第 6 項、同 600 第 40・41 項)【準大手・中小】

《留意点》

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

しかしながら、上記の不備事例のように、グループ監査チームから構成単位の監査人に対して適切にリスクを伝達していない事例のほか、構成単位の重要性の基準値を伝達していない事例、グループ監査チームが構成単位の監査人から特別な検討を必要とするリスクについて報告を受けているにもかかわらず、当該リスク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であるかどうかを

十分に検討していない事例、グループ監査チームが構成単位の監査人から監査計画等の情報を入手する時期が遅い事例、構成単位の監査人に対し、役員などを含む網羅的な関連当事者の一覧を提示していない事例がみられる。グループ監査チームは、構成単位の監査人との間で有効な双方向のコミュニケーションを行う必要がある。

事例 8) 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

- ① 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位と判断した A 社の監査人に対し、 A 社の財務情報に係る監査の実施を依頼している。

監査チームは、当該構成単位の監査人から、A 社の財務諸表に関し、連結上の明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超える未修正の虚偽表示について報告を受けている。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人から報告された当該未修正の虚偽表示が連結財務諸表の監査意見に与える影響について、評価していない。

(監査基準報告書 450 第 4 項、同 600 第 30・44 項) 【準大手・中小】

- ② 監査チームは、被監査会社の連結子会社である A 社について、被監査会社グループの重要な構成単位であると識別し、当該構成単位の監査人に対し、A 社の財務情報に関する監査指示書を送付している。

 監査チームは、当該構成単位の監査人から、関連当事者に対する残高確認手続の実施結果として、(ア) 一部の残高確認に対する回答が未入手であること、(イ) 一部の確認差異の調査が未了であることが記載された書面を受領している。

しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人との間で、上記 (ア) 及び (イ) の残高確認手続の実施結果に関する協議を実施していない。また、残高確認が未回答となっている先について、代替的な監査手続の実施の可否を検討していないほか、確認差異の調査が未了となっている先について、当該差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するための追加手続の可否を検討していない。

(監査基準報告書 505 第 11・13 項、同 600 第 41・42 項) 【準大手・中小】

- ③ 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位の監査人に監査を指示し、その結果を利用している。しかしながら、監査チームは、当該構成単位の監査人から、内部統制監査の評価の結果、内部統制の不備が認められた旨の報告を受けているにもかかわらず、当該不備を評価していないほか、追加手続の可否を検討していない。

(監査基準報告書 600 第 41 項) 【準大手・中小】

- ④ 監査チームは、被監査会社グループの重要な構成単位 2 社の財務情報について、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを含む重要な虚偽表示リスクを識別した勘定に係る監査調書の査閲を完了していない状況において、被監査会社のグルー

ブ財務諸表に対する意見表明のための意見審査を受審しており、被監査会社のグループ財務諸表に係る監査意見表明前までに、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 600 第 43 項) 【準大手・中小】

《留意点》

グループ監査チームは、連結プロセスについて実施した監査手続、並びに構成単位の財務情報に対してグループ監査チーム及び構成単位の監査人が実施した監査手続から、グループ財務諸表についての意見表明の基礎を得るために十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価しなければならない。

しかしながら、上記の不備事例のように、グループ監査チームが、構成単位の監査人から適時に監査手続の実施結果の報告を受けていない事例、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入手した監査証拠の十分性及び適切性を評価していない事例、構成単位において、連結上の明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超える未修正の虚偽表示や内部統制の不備が認められたにもかかわらず、当該虚偽表示や不備を評価していない事例などがみられる。なお、構成単位の監査人がグループ監査チームと同じネットワークに属している場合においても、構成単位の監査人からの報告事項の評価が必要である。

コラム

監査基準報告書 600「グループ監査における特別な考慮事項」

令和 5 年 1 月 12 日付けで監査基準報告書 600 が改正され、名称が、現行の「グループ監査」から「グループ監査における特別な考慮事項」に変更されました。改正の概要は、以下のとおりです。

適用時期

令和 6 年 4 月 1 日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以降開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から（公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所は、特例により、令和 6 年 7 月 1 日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以降開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から）

主な改正点

- ・ 名称が「グループ監査」から「グループ監査における特別な考慮事項」に
- 特に監査基準報告書 220、230、300、315 及び 330 を参照又はそれらを拡充することにより、他の全ての監査基準報告書もグループ監査に当然に適用される必要があることを明確化し、監査基準報告書 600 はグループ監査において考慮すべき事項に関する実務上の指針を提供している点を強調
- ・ 重要な構成単位概念の廃止

- グループ監査人が、グループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、評価したグループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクに基づき、リスク対応手続を決定することをより強調、構成単位の決定が柔軟化（【図8】参照）

・重要性

- 「構成単位的重要性の基準値」から、構成単位の財務情報の監査手続を立案及び実施する際に適切な基準値として、「構成単位の手続実施上の重要性」に

・「グループ財務諸表」の定義の具体化

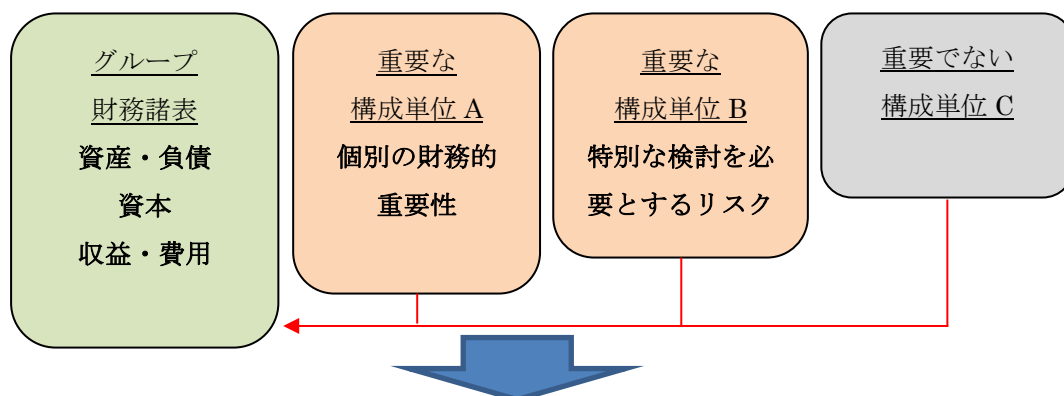
- 個別監査の場合でも、例えば、支店や部門、シェアード・サービスセンターなどがある場合には、グループ監査の適用対象となり得る

・構成単位における作業の範囲を規定

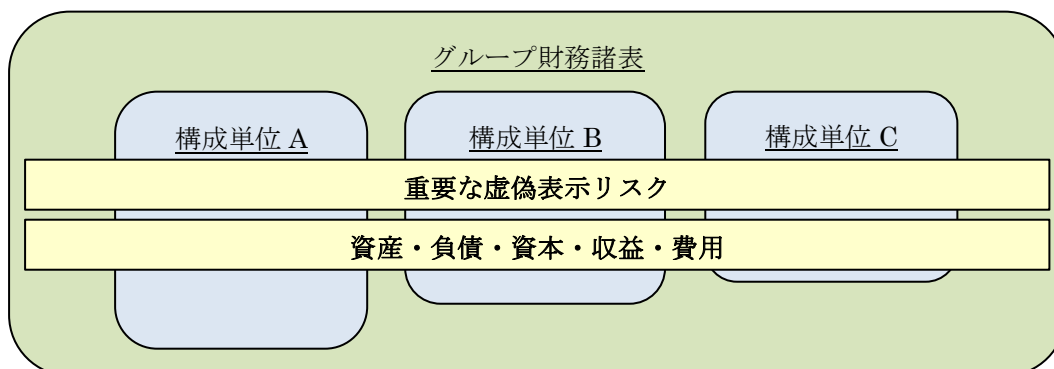
- ①「構成単位の財務情報全体に対するリスク対応手続の立案及び実施」、②「一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に対するリスク対応手続の立案及び実施」、③「特定のリスク対応手続の実施」と規定

【図8】グループ監査のアプローチの変化

（改正前）構成単位ごとのアプローチ（タテのアプローチ）



（改正後）グループ財務諸表の勘定科目レベルのアプローチ（ヨコのアプローチ）



（資料）協会の公表資料より審査会作成

6. 専門家の業務の利用

着眼点

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、会計又は監査以外の分野の専門知識が必要な場合、他の専門家の業務を利用することがある。審査会検査においては、監査チームが利用する専門家が、財務諸表監査の目的に照らして、適性、能力及び客観性を備えているか、並びに監査人が専門家の業務の適切性を評価しているかといった点について検証している。

検査結果の概要

専門知識が必要な場合において、専門家の業務を利用することの可否を検討していない事例や、専門家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みられる。

また、監査チームと専門家との間で、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

監査チームは、財務諸表の監査業務において、表明した監査意見に単独で責任を負い、その責任は、専門家の業務を利用したとしても軽減されるものではないことを常に念頭に置き、利用する専門家の業務の評価を行うことが求められる。

専門家の業務の利用では、専門家を利用する必要性を判断すること、専門家の適性、能力及び客観性を評価すること、専門家の業務が監査目的に照らして適切であるかについて評価することが求められる。専門家の業務の利用においては、監査チームは、専門家に任せきりにすることなく、利用する業務の目的や範囲について、専門家と十分な協議を行うなどにより、監査目的に適合した十分かつ適切な監査証拠を入手することが必要である。

事例1) 監査人の利用する専門家の必要性の判断

NEW

被監査会社は、A工場及び海外子会社B社の固定資産（以下「本件固定資産」という。）の減損評価に当たり、外部の専門家である不動産鑑定士（以下「本件鑑定士」という。）が算定した正味売却価額に基づく減損損失の計上を行っている。

監査チームは、本件固定資産の減損に関し、特別な検討を必要とするリスクを識別するほか、監査上の主要な検討事項（KAM）に該当すると判断の上、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価するほか、本件鑑定士による鑑定評価額の検討を実施している。

しかしながら、監査チームは、本件固定資産の減損に係る評価においては、不動産鑑定に関する専門知識が必要とされるにもかかわらず、監査チームとして専門家の業務を利用する必要があるか否かについて検討していない。

(監査基準報告書 620 第 6 項) 【準大手・中小】

事例 2) 監査人の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価

監査チームは、被監査会社が計算した退職給付債務及び勤務費用について、外部の専門家に評価を依頼しているが、当該外部の専門家の専門分野について十分に理解しておらず、その適性、能力及び客観性についても評価していない。

(監査基準報告書 620 第 8・9 項) 【準大手・中小】

事例 3) 監査人の利用する専門家との合意

監査チームは、被監査会社が鑑定評価を利用して評価を行った販売用不動産の一部について、監査事務所内部の専門家に対して不動産鑑定評価書のレビューを依頼している。

しかしながら、監査チームは、自ら利用した専門家に対し、専門家の業務の内容、範囲及び目的等、依頼内容を具体的に明示せず、適切に指示していない。この結果、監査チームと当該専門家は、それぞれの役割と責任について合意していない。

(監査基準報告書 620 第 10 項) 【大手】

《留意点》

会計又は監査以外の専門分野における専門家の業務を利用する場合において、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。

上記の不備事例のほか、専門家が採用した評価手法が、監査チームが指示したものと異なっていたにもかかわらず、専門家が実施した業務の適切性を検討していないといった事例もみられる。

なお、監査チームが会計又は監査の判断に困難が伴う事項等で、専門的な見解の問合せを実施する場合の要求事項については、監査基準報告書 220(令和 5 年 6 月改訂後)「監査業務における品質管理」第 35 項を参照することに留意する。また、監査証拠として利用する情報が、経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合の留意点については、「3. 監査証拠」を参照されたい。

7. 財務報告に係る内部統制の監査

着眼点

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理由の合理性、及び当該範囲を除外することの財務諸表監査への影響について検討しているか。
- ▶ 監査チームは、経営者が識別した不備を適切に評価しているか。特に、内部統制の不備の程度の評価に際しては、金額的重要性と質的重要性を考慮し、不備の潜在的な影響額や重要な虚偽記載が発生する可能性を検討しているか。
- ▶ 監査チームは、内部統制監査の実施過程において、監査人自らが発見した不備を適時に適切な者に報告するとともに、開示すべき重要な不備に該当するかについて検討しているか。
- ▶ 監査チームは、開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求め、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しているか。
- ▶ 監査チームは、財務諸表監査の過程で虚偽表示を発見した場合、内部統制監査へ及ぼす影響を検討しているか。

検査結果の概要

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

また、被監査会社に、企業買収による重要な事業拠点の変更、新規ビジネスの開始等の環境の変化が生じている中、内部統制監査上の対応が形式的なものにとどまっている事例がみられるほか、内部監査人等の作業を利用する際、特別な検討を必要とするリスクに関連するプロセスでありながら監査人自らが実施する作業範囲の拡大の必要性を検討していない事例、財務諸表監査の過程で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を検討していない事例、不備の改善状況を具体的に示す監査証拠を入手していない事例などがみられる。

求められる対応

監査人は、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

しているかを監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断し意見表明する必要がある。

そのため、監査人には、効果的かつ効率的な監査の観点から監査上の重要性を勘案しつつ、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価結果を十分理解し、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に実施することが求められている。

その一方で、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、経営者が、財務報告に係る内部統制を評価した結果に基づき報告書を作成し、当該報告書に対し監査を受けることをもってディスクロージャーの信頼性を確保することが目的であることから、監査人には、被監査会社の規模や組織構造等の特徴を踏まえた内部統制の構築に関して、指導的機能を発揮することが求められていることにも留意する必要がある。

上記の要請に応えるべく、監査人は、内部統制の評価範囲の妥当性、内部統制の評価の検討方法及び発見した不備の程度の評価等に対して、画一的・形式的に手続を実施するのではなく、必要とされる監査手続の時期・範囲・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、特別な検討を必要とするリスクに関連するプロセス等、リスクが高いと判断される領域に対しては、十分かつ適切な監査証拠が入手できたか、慎重に評価することが求められる。

（１）内部統制の評価範囲の検討

事例１）企業の事業目的に大きく関わる重要な勘定科目の選定

労働集約型のコンサルティング事業を営む被監査会社は、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、売上高、売掛金及び棚卸資産を内部統制の評価範囲としている。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の業務の性質上、棚卸資産より金額的重要性が高くなっている人件費について、内部統制の評価範囲とすべきかどうかを検討していない。

（財務報告内部統制監査基準報告書第１号第 98・100 項） 【準大手・中小】

《留意点》

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」に掲げられている「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定）」はあくまでも例示であり、重要な勘定科目を選定するには、業種、被監査会社の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて適切に判断する必要がある。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検討する必要がある。

また、重要な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) 重要な業務プロセスの選定

① 被監査会社は、重要な事業拠点である連結子会社における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、棚卸資産を内部統制の評価範囲としている。

NEW

頻発

しかしながら、監査チームは、被監査会社が、当該棚卸資産に至る業務プロセスのうち、実地棚卸以外のプロセスを内部統制の評価対象外としていることについて、その合理性を検討していない。

(財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 97・101 項) 【大手】

② 監査チームは、被監査会社の連結子会社の収益認識について、特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、同社の販売プロセスについて、被監査会社が内部統制の評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうか検討していない。

NEW

頻発

(財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 112 項) 【大手】

③ 被監査会社は、販売管理、在庫購買管理、生産管理、プロジェクト管理、財務会計、管理会計及び人事管理のモジュールにより構成されている基幹システムを使用している。

こうした中、監査チームは、当該システムに関し、IT に係る全般統制の整備状況評価を実施する一方、運用状況評価は実施していない。また、業務プロセスの評価に当たっては、IT に係る業務処理統制の運用状況評価を行うことなく、手作業による内部統制の運用状況評価のみを実施している。

しかしながら、監査チームは、当該システムが業務プロセスや財務報告に幅広く関連する重要なシステムであるにもかかわらず、当該システムの IT に係る全般統制及び業務処理統制の運用状況評価を行わないことの妥当性を検討していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 17・20 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 144 項) 【準大手・中小】

《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、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やその根拠等について、経営者と協議を行い、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討することに留意する必要がある。

また、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスには含まれるが、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響が僅少であるとして経営者が評価対象から除外した業務プロセスがある場合には、監査チームは、評価対象としなかった理由を含めて慎重に検討することに留意する必要がある。

さらに、監査チームは、IT に係る業務処理統制が内部統制として認識されないことがないよう、内部統制の整備状況の評価に係る検討に当たり、評価対象とすべき IT に係る業務処理統制に漏れがないか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

-  ① 監査チームは、被監査会社の仕訳入力プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、売上に関する仕訳を母集団に含めておらず、監査手続の目的に即した適切な母集団を設定していない。

（監査基準報告書 530 第 5 項）【準大手・中小】

-  ② 監査チームは、被監査会社の販売プロセスにおける、製品据付業者に対する製品移送が適切に行われているかを確認する業務に係る内部統制に関し、運用評価手続を実施するに当たり、内部統制の頻度及びリスクを勘案し、サンプル数を 4 件と決定している。監査チームは、当該サンプルとして、任意に選定した 4 か月に実施された内部統制を抽出することとしたものの、選定した 4 か月のうち 2 か月については、製品移送がなく、当該内部統制が実施されていなかったことから、結果として、残りの 2 か月から抽出した 2 件のサンプルについて、当該内部統制の運用評価手続を実施している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の販売プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、最終的なサンプル数（2 件）の適切性を十分に検討していない。

（監査基準報告書 530 第 6 項）【準大手・中小】

《留意点》

監査サンプリングを立案する場合、監査の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮しなければならない点や、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、十分なサンプル数を決定しなければならない点に留意する必要がある。

なお、内部統制の運用評価手続におけるサンプリングにおいても、監査基準報告書 530「監査サンプリング」の趣旨を十分に理解し、適切な母集団の設定及び適切なサンプルを抽出することに留意する必要がある。

事例２）内部統制の整備状況及び運用状況の評価

- ① 監査チームは、被監査会社の連結子会社のマンション管理事業に係る売上高に関し、収益認識の期間帰属のリスクを不正リスクとして識別している。

しかしながら、監査チームは、マンション管理事業に係る売上に関連する業務プロセスの内部統制の運用評価手続として、抽出したサンプルについて検印表との突合を実施しているものの、当該検印表には日付情報がない中で、金額に関する突合のみを実施し、計上時期の妥当性を確認しておらず、内部統制の運用状況を適切に評価していない。

（監査基準報告書 330 第 7・9・A22 項）【準大手・中小】

NEW

② 監査チームは、被監査会社の販売プロセス及び原価計算プロセスに係る内部統制の整備状況の評価手続において、売上計上に係る内部統制を除いた統制上の要点に関し、前期からの変更を確認するのみで、当期における整備状況の評価手続を実施していない。

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 12 項) 【準大手・中小】

NEW

③ 監査チームは、被監査会社の販売プロセスに係る内部統制の運用状況の評価手続において、統制上の要点とした営業部門上長の受注承認に係る内部統制に関し、IT 業務処理統制の評価手続を実施するのみで、手作業での業務処理に係る内部統制の運用状況の評価手続を実施していない。

(監査基準報告書同 330 第 7 項) 【準大手・中小】

《留意点》

内部統制の整備状況及び運用状況の評価においては、識別した重要な虚偽表示リスクに適切に対応する内部統制を評価することに留意するほか、IT に係る内部統制の評価においては、監査基準報告書 315 実務ガイダンス第 1 号も参考にして、IT に関するリスクへの適切な対応を立案し実施することに留意する必要がある。なお、内部統制の評価に当たっては、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、決算・財務報告プロセスは、財務報告の信頼性に関して非常に重要な業務プロセスであり、他の日常的な取引に関連する業務プロセスに比して広範囲に影響を及ぼす内部統制も多いため、整備・運用状況を検討する際に十分慎重に監査手続を実施しなければならない点に留意する必要がある。

さらに、手作業と IT が一体となって機能する情報処理統制の評価に当たっては、手作業と IT を総合的に理解して評価する必要がある。

上記の不備事例のほかに、内部統制の運用評価手続において、押印の有無のみで評価を実施している事例、IT 全般統制（プログラム変更・システム障害への対応・アクセス管理など）の評価が不十分である事例、自動化された情報処理統制を内部統制監査の検討対象とすることの可否を検討していない事例、システム変更が行われた際に旧システムの情報処理統制のみを評価し、新システムの情報処理統制を評価していない事例などがみられる。

事例 3) 評価手続の実施時期

① 監査チームは、被監査会社の各種引当金や税金・税効果などの個別に評価を行う決算・財務報告プロセスや自動仕訳などの業務プロセスに係る IT 業務処理統制に対する監査手続を、会社法監査報告書日後、金融商品取引法監査報告書日前に実施していることから、会社法監査に係る監査意見を表明するための十分かつ適切な監査証拠を入手していない。

(監査基準報告書 330 第 25 項) 【準大手・中小】

② 監査チームは、被監査会社の第 1 四半期をサンプルとして検証した各業務プロセスの内部統制の評価結果について、質問及び基礎資料の閲覧等により評価し、期末日後に、

被監査会社から内部統制の重要な変更の有無を確認した文書を入手して、内部統制の整備及び運用状況を有効と判断している。

しかしながら、監査チームは、第1四半期をサンプルとして検証した内部統制の評価結果が、期末日現在も継続しているかを評価するために、期末日までの残余期間に対してどのような追加の手続を実施すべきか検討していない。

(監査基準報告書 330 第 11 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 160 項)

【準大手・中小】

《留意点》

財務諸表監査において内部統制に依拠している業務プロセスの内部統制の評価については、会社法監査報告書日までに運用状況の評価手続及びロールフォワード手続を完了する必要がある。ロールフォワード手続の実施における追加的な監査証拠入手の決定要因については、監査基準報告書 330 第 A32 項を参照されたい。

また、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、関連する内部統制への依拠を予定している場合には、重要な実証手続を実施する以前に運用評価手続を実施することが望ましい。これは、対象となる IT を含む情報処理統制や当該情報処理統制をサポートする IT に係る全般統制等の有効性の評価についても同様である。

(3) 不備の程度の評価

事例 1) 内部統制の整備・運用状況の不備の評価

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

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

(監査基準報告書 315 (令和 3 年 6 月改正前) 第 30 項、IT 委員会実務指針第 6 号 (令和 4 年 10 月廃止) 第 53 項) 【準大手・中小】

事例 2) 虚偽表示に対する内部統制の評価

NEW

頻発

監査チームは、被監査会社の連結財務諸表に未修正の虚偽表示を識別している。また、当該虚偽表示が内部統制の不備を示唆するか否かについて検討し、その結果、被監査会社グループにおける内部統制の不備を識別している。

しかしながら、監査チームは、上記の内部統制に係る不備の具体的な内容について把握していないほか、当該不備による財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性及び潜在的な影響の度合いに関する検討も実施しておらず、当該不備が、単独で又は複数組み合わせあって、被監査会社の開示すべき重要な不備に該当するか否かについて検討していない。

(監査基準報告書 265 第 6・7 項、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号第 187 項)

【準大手・中小】

《留意点》

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

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

また、監査人が識別した虚偽表示が、内部統制の不備から生じている場合、他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している点に留意する必要がある。

(4) 内部監査人の作業の利用

事 例) 内部監査人等の作業の利用の程度

NEW ① 監査チームは、被監査会社が不適切な売上収益を計上するリスクについて、特別な検討を必要とするリスクとして識別している。また、監査チームは、販売プロセスに対する運用評価手続の実施に際し、被監査会社の内部監査人の作業結果を利用している。

頻発

しかしながら、監査チームは、販売プロセスに関連する売上収益を特別な検討を必要とするリスクとして識別していながら、当該リスクを識別していない場合と同等の範囲で、当該内部監査人の作業結果を利用しており、監査人自らが実施する作業範囲の拡大の必要性について十分に検討していない。

(監査基準報告書 610 第 14 項) 【大手】

NEW ② 監査チームは、被監査会社の内部監査人が実施した内部統制の運用評価手続に関し、その一部を再実施するとともに、独自に抽出した当該運用評価手続について、サンプルテストによる評価を実施している。

頻発

しかしながら、監査チームは、内部監査人による内部統制の運用評価手続に係るサンプリングに際し、サンプルテストの対象となる母集団の網羅性を評価していない。

(監査基準報告書 530 第 7 項、同 610 第 13・19 項) 【準大手・中小】

《留意点》

効果的かつ効率的な監査を実施する観点から、内部監査人の作業を利用する事例が広くみられるが、監査人は、表明した監査意見に単独で責任を負うものであり、内部監査人の作業を利用したとしても、監査人の責任が軽減されるものではないことに留意する必要がある。

内部監査人の作業を利用する場合には、監査人は、内部監査人の客観性と能力を評価し、利用する作業の適切性を評価するための監査手続を実施しなければならない。また、特別な検討を必要とするリスクなど重要な虚偽表示リスクが高い場合、そうでない場合と比較して、監査人は、内部監査人の作業の利用範囲を縮小しなければならない点に留意が必要である。

（５）内部統制報告書の検討

事例）内部統制報告書の検討



監査チームは、被監査会社が、「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」として「売上高」、「売掛金」、「棚卸資産」及び「販売促進費」の４勘定を特定していながら、内部統制報告書においては、「売上高」、「売掛金」及び「棚卸資産」の３勘定のみを記載していることについて、その適否を十分に検討していない。

（財務報告内部統制監査基準報告書第１号第 257 項）【大手】

《留意点》

監査チームは、被監査会社が作成した内部統制報告書を通読し、内部統制の評価範囲、評価手続、評価結果、付記事項等の内容について、重要な虚偽表示（脱漏を含む。）がないことを検討する必要がある。

財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正

令和5年4月7日付けで、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の改訂について（意見書）」が公表されるとともに、内部統制報告制度の実効性向上を図る観点から、同日付けで、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」が改訂され、令和5年7月28日付けで、財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」が改正されている。改正の概要は、以下のとおりである。

適用時期

令和6年4月1日以降開始する連結会計年度及び事業年度における内部統制監査から適用する。

改正に伴う主な留意事項

- ・不正リスクの考慮
 - 内部統制の基本的要素の「リスクの評価と対応」において、不正リスクを考慮する必要があること。また、全社的な内部統制の評価において、不正リスクや経営者による内部統制の無視又は無効化のリスクが適切に考慮されているかどうか、リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直しているかどうかに留意する。なお、業務プロセス及び決算・財務報告プロセスにおいても、これらのリスクに留意する必要がある。
- ・評価範囲の決定
 - 評価対象とする事業拠点や業務プロセスを選定する際には、例示されている選定基準を用いて機械的に判断するのではなく、各企業の置かれた環境や事業の特性に応じて判断すること。また、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについて、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮する必要があること。
- ・財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響
 - 財務諸表監査の過程で、経営者による内部統制評価の範囲外から内部統制の不備を識別した場合には、当該不備が、内部統制の評価範囲及び評価に及ぼす影響を十分に考慮する必要があること。
- ・内部統制報告書において記載すべき事項の明示
 - 内部統制報告書の内部統制の評価の範囲において、以下を記載すること。
 - (1) 重要な事業拠点の選定において利用した指標とその一定割合
 - (2) 評価の対象とする業務プロセスを識別する際に選定した会社の事業目的に大きく関わる勘定科目
 - (3) 個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス

8. 監査上の主要な検討事項（KAM）

着眼点

審査会検査においては、監査上の主要な検討事項（以下「KAM」という。）に係る監査手続について、以下の観点から検証している。

- ▶ 監査チームは、監査役等とのコミュニケーションを含む適切なプロセスを経て、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を KAM として決定しているか。
- ▶ 監査チームは、監査報告書において、KAM の内容及び KAM に決定した理由を適切に記載しているか。
- ▶ 監査チームは、監査報告書において、KAM に対する監査上の対応として記載した監査手続の内容を適切に実施しているか。

検査結果の概要

監査報告書の KAM に記載された財務諸表における注記事項への参照が不正確である事例や、KAM に記載した監査上の対応のうち一部の手続を実施していない事例などがみられた。

（評価できる取組）

KAM の記載内容に係る適切性の向上への評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 品質管理部内に KAM に関する専門チームを設置し、KAM の検討に係る定型調書の作成、記載例やマニュアル等の整備及び周知、KAM に関連する研修の実施など、監査チームに対する全般的なサポートを実施している。
- ・ 審査担当者以外のレビューアーによるレビューの実施や、審査担当者による個別審査の受審を義務付けるなど、KAM に関する審査体制を整備している。
- ・ 重要な論点について、専門的な見解の問合せや上級審査の受審を義務付けている。

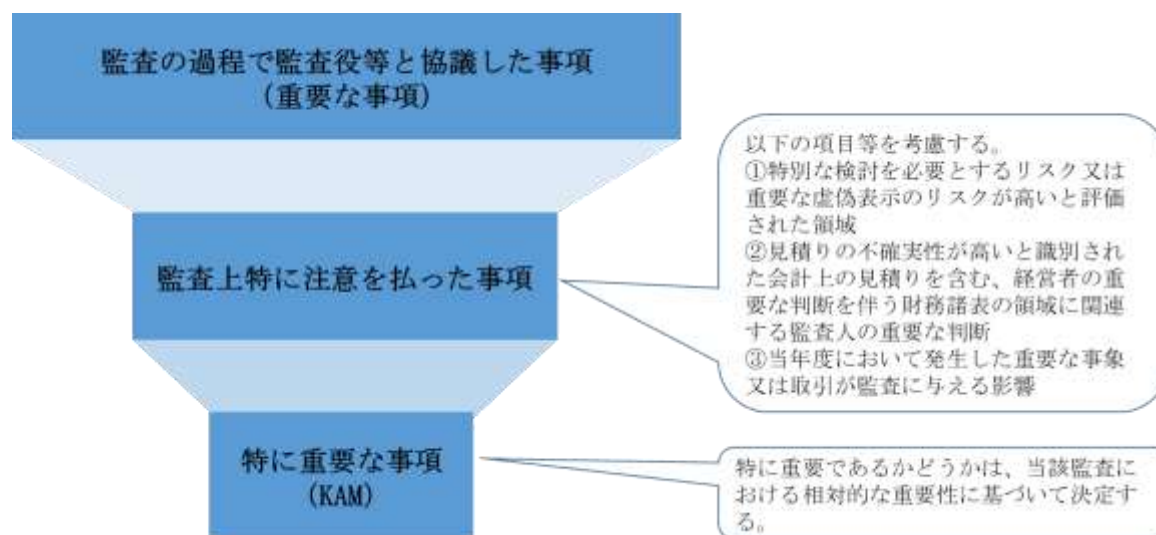
求められる対応

KAM の目的は、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報手段としての価値を向上させることにある。また、財務諸表の利用者に対しては、KAM により監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項を理解するのに役立つ追加的な情報が提供され、監査の透明性を高めることができる。そのため、監査人には、KAM の目的を十分に理解した上で、KAM のボイラープレート化・形骸化に繋がらないよう適切な対応が求められる。なお、KAM の決定プロセスについては、【図 9】を参照するとともに、適切な KAM の記載においては、協会が公表する監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q&A（実務ガイダンス）」なども併せて参照されたい。

監査チームは、KAM を決定する際には、被監査会社の経営者及び監査役等との積極的なコミュニケーションが求められる。また、監査報告書に記載される「KAM の内容及び決定理由」には、KAM の対象となっている領域や金額を特定することにより、企業の特定の状況に直接関連付けた記載とすることに留意が必要である。さらに、監査報告書に記載される「監査上の対

応」には、KAM の決定理由に記載した要因に適合する手続又は監査アプローチの内容をできる限り具体的に記載することが求められている。

【図9】参考イメージ KAM の決定プロセス



(資料)協会の公表資料より審査会作成

事例 1) KAM の内容及び決定理由に係る記載

監査チームは、連結財務諸表監査における KAM の検討において、被監査会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を対象とすると決定した。

しかしながら、監査チームは、被監査会社に提出した連結財務諸表の監査報告書において、連結財務諸表上の税効果会計に関する注記を参照させた上で、連結財務諸表上の繰延税金資産の金額を記載しており、当該 KAM の対象とした繰延税金資産の範囲を明示することなく、繰延税金資産全般の回収可能性に係る検討が KAM の対象となっているかのような記載を行っており、連結財務諸表上の KAM の内容及び決定理由に係る記載の適切性について、十分に検討していない。

(監査基準報告書 701 第 12・A47 項) 【準大手・中小】

事例 2) 監査上の対応に係る記載

NEW

頻発

監査チームは、被監査会社の連結財務諸表に係る監査報告書に、のれんの評価を KAM としたことのほか、監査上の対応として、過年度における事業計画とその後の実績との比較、直近における主要顧客からの売上実績に関する資料の閲覧、受注及び案件獲得見込みに関する資料の閲覧等の監査手続を実施した旨を記載している。

しかしながら、監査チームは、KAM に係る監査上の対応として、実際には、上記の手続を実施していないにもかかわらず、当該監査報告に実施した旨を記載している。

(監査基準報告書 701 第 12・A46 項) 【準大手・中小】

《留意点》

監査上の対応として実施した旨を記載した手続について、実際には、実施していない事例が多くみられる。

KAM は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定した上で、当年度の財務諸表監査において、職業的専門家として監査上特に重要であると判断した事項について、その対応に係る情報を提供するものであり、財務諸表の利用者が注視するところであるため、監査上の対応を含め記載内容の正確性については十分確認することが必要である。