
監査事務所検査結果事例集の 公表について — 監査役等への期待 —

〔 公益社団法人日本監査役協会講演会
2020年12月10日（収録） 〕

公認会計士・監査審査会

会長 櫻井 久勝
主任公認会計士監査検査官

※日本監査役協会及び著作権者からの許可無く、掲載内容の一部及び全てを複製、転載又は配布、印刷など、第三者の利用に供することを禁止します。

第1部

審査会検査の制度と 監査役等への期待

法定された外部監査制度

■金融商品取引法 第193条の2

第1項：財務諸表の適正性に関する監査

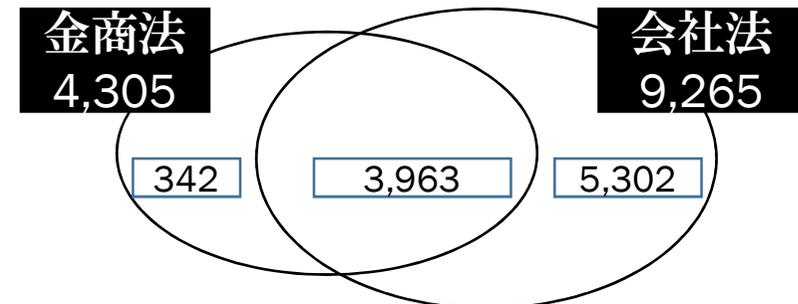
[対象] 取引所に株式を上場している会社
所定の非上場会社

- ・ 50人以上の不特定者に対し、有価証券の取得を勧誘する方法で、1億円以上の資金調達を行った会社
- ・ 株主数 1,000人以上の会社

第2項：内部統制報告書の適正性に関する監査

[対象] 取引所に株式を上場している会社

<監査法人による金商法・会社法監査の状況（平成30年度）>



■会社法 第436条2項1号

計算書類の適正性に関する監査（内部統制報告書の監査はない）

- [対象] (1) 大会社（資本金5億円以上または負債合計200億円以上）：会社法328条
(2) 監査等委員会設置会社、指名委員会等設置会社：会社法327条5項
(3) 会計監査人を任意に設置した会社：会社法326条2項

会計監査人の選解任

■選解任に関する主要な規定

- 会計監査人は**株主総会の普通決議**により選任・解任する。（会社法329条1項、339条1項）
- 株主総会での会計監査人の選任等に関する**議案は監査役等が決定**する。（会社法344条1項）
- 監査役は、会計監査人について、**候補者の適切な選定と評価の基準の策定**を行い、独立性と専門性を有しているかを確認すべきである。（コーポレートガバナンス・コード 補充原則3-2①）

■選解任のための参考情報： 監査の品質に関する第三者からの評価の情報

- 日本監査役協会の「会計監査人との連携に関する実務指針」（最終改正2018.08.17）29項は、監査法人による監査の品質に関する第三者からの評価の情報源として、次の2つを挙げている。

①**自主規制**： **日本公認会計士協会による品質管理レビューの結果**

通常レビュー対象監査事務所206（うち上場会社監査事務所名簿等への登録事務所136）を対象

②**公的規制**： **金融庁の公認会計士・監査審査会による検査の結果**

監査事務所のうち、所定基準で選定された監査法人（年間10法人程度）を対象とする立入検査

- 監査の品質に関する規制は、**自主規制（会計士協会）と公的規制（金融庁）の共同規制**である。

公認会計士・監査審査会の法的根拠

■公認会計士法 第35条

- ・ 第1項 金融庁に公認会計士・監査審査会（以下、審査会）を置く。
- ・ 第2項 審査会は次に掲げる事務をつかさどる。
 - 第一号 公認会計士等に対する懲戒処分等の調査審議
 - 第二号 監査事務所に対する審査及び検査等、ならびに必要なに応じて行政処分を金融庁長官に勧告
 - 第三号 公認会計士試験の実施
 - 第四号 その他、たとえば諸外国の関係機関との連携・協力

■審査会の組織

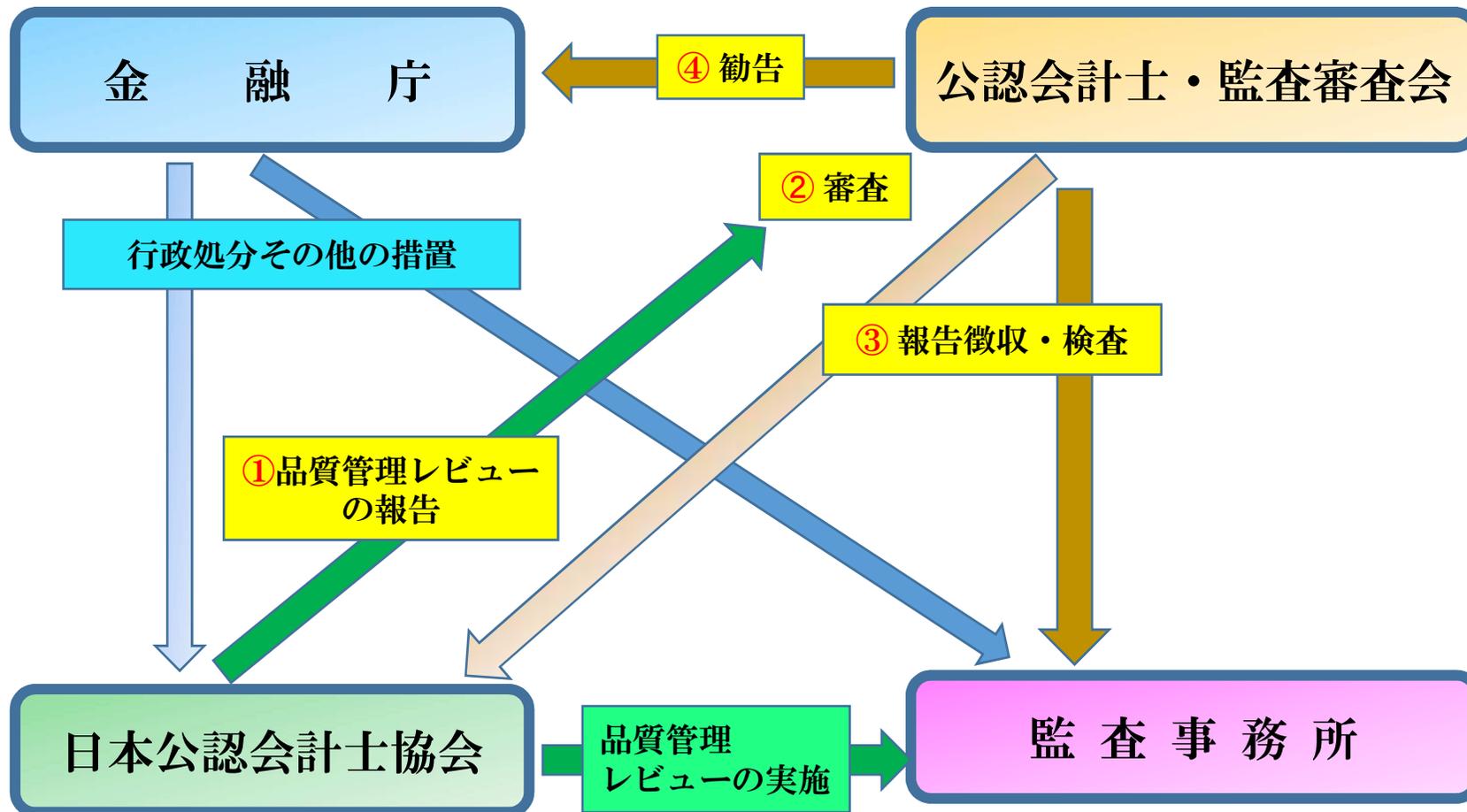
- ・ 公認会計士法35条に基づき金融庁に設置された合議制の機関
- ・ メンバー：会長 1 + 常勤委員 1 + 非常勤委員 8
 - 衆参両議院の同意を得て
 - 内閣総理大臣により任命され、
 - 独立して職権を行使
 - 任期は3年、2004年4月の設置以来、
 - 現在は第6期（2019年4月～2022年3月）
- ・ 事務局：審査会の事務を処理するために事務局を設置。
 - 事務局長の下、総務試験室（14名）と審査検査室（43名）で構成されている。
 - 審査検査室には、監査法人での勤務経験がある公認会計士が多数含まれる。



審査会の活動に関する情報提供

文書の種類	文書のタイトル	頻度	最新版公表日
① 基本方針	<p>「監査事務所等モニタリング基本方針」 (審査会第6期：平成31年4月～令和4年3月)</p> <p>※目的- - 監査意見の適否ではなく、協会の品質管理レビューの実効性向上を促し、監査事務所の品質管理を含む業務の適正な運営を確保する。</p>	3年毎	令和元年 5月17日
② 基本計画	<p>「令和2事務年度 監査事務所等モニタリング基本計画」</p> <p>※立入検査先は年10法人程度 大手4法人 - - - 通常検査とフォローアップ検査を毎年交互に実施 準大手5法人 - - - 原則として3年ごとに検査を実施 中小 - - - 協会の品質管理レビューの結果等を参考に検査先を選定</p>	毎年	令和2年 7月14日
③ モニタリングレポート	<p>「令和2年版 モニタリングレポート」</p> <p>モニタリングの成果を報告書の形で広く一般に提供し、会計監査への関心や意識を高めていくことを通じて、監査品質の確保と向上を図る。</p>	毎年	令和2年 7月14日
④ 検査結果事例集	<p>「監査事務所検査結果事例集 (令和2事務年度版)」</p> <p>監査品質の確保と向上のための監査事務所の自主的な取組に資するよう、検査で確認された事例等を取りまとめて公表</p>	毎年	令和2年 7月14日
⑤ 年次報告書	<p>「公認会計士・監査審査会の活動状況」</p>	毎年	令和2年 5月29日

審査会による審査・検査の制度



審査・検査の実施

step① 品質管理レビューの結果の報告受領

令和元年度の実績（実施先82監査事務所のうち）

限定事項なし 76, 限定事項つき 6, 否定的結論 0 / 改善勧告事項：有77, 無5

step② 協会からの報告に基づく審査

- 審査の視点
- (1) 監査事務所の監査業務が適切に行われているか
 - (2) 協会の品質管理レビューが適切に行われているか

step③ 検査等 審査の結果、必要かつ相当と認める場合は

- * 報告徴収（オフサイト・モニタリング）：文書や面談による調査
- * 立入検査（オンサイト・モニタリング）：審査会が監査事務所に出向いて行う検査

step④ 勧告 審査・検査の結果、必要があると認める場合には、行政処分その他の措置について、金融庁長官に勧告する。

年度／事務年度	平成 27	平成 28	平成 29	平成 30	令和 01
立入検査の件数	9	12	9	10	10
行政処分の勧告の件数	4	2	1	0	2

検査結果の通知

■ 検査結果通知書とその記載事項

検査結果の通知は、監査事務所の責任者に対して**検査結果通知書**を交付して行う。主要な記載事項は

①**特に留意すべき事項**、②検査の視点、③品質管理態勢における不備、④個別監査業務における不備

■ 「特に留意すべき事項」の記載

重要な不備事項を取りまとめ、**業務管理態勢・品質管理態勢・個別監査業務**の状況に応じて

5段階の総合評価を付している。

<記載例（総合評価2の場合）>

貴監査法人を検査した結果、検証した範囲において、貴監査法人の運営については、以下のとおり、**妥当でない点が認められる。**

- (1)**業務管理態勢** ガバナンス、業務運営上の問題を記載
- (2)**品質管理態勢** 品質管理のシステムに関する不備事項を記載
- (3)**個別監査業務** 監査業務上の不備事項等を記載

■ 5段階の総合評価の記載 平成28年度に着手した検査から開始

目的 ① 監査事務所に対して、審査会の評価を的確に伝える。

② 被監査会社の監査役等（監査事務所から検査結果の開示を受ける人々）が、監査事務所の品質管理の水準について適切に理解できるようにする。

総合評価の区分と分布状況

総合評価の表記	評価の意味	分布状況	
		大手・準大手	中 小
① 概ね妥当である	業務運営が良好と認められる場合。	—	—
② 妥当でない点がある	改善すべき点はあるが、業務運営が概ね良好と認められる場合。	9	3
③ 妥当でないもの	業務運営が良好でないとして認められる場合。	5	4
④ 妥当でなく業務管理態勢等を早急に改善する必要	業務運営が良好でないとして認められ、特に早急な改善が必要な場合。	—	3
⑤ 著しく不当なもの	品質管理態勢及び個別監査業務の状況に重大な不備が認められ、自主的な改善が見込まれない場合。	—	4

- * 「妥当でなく、早急に改善する必要」と評価した監査事務所には、検査結果通知と同時に報告徴収を実施して、速やかな改善を促している。
- * 「**⑤著しく不当**」と評価した監査事務所は、金融庁長官に対して**行政処分の勧告**を行う。
- * 分布状況には、平成28～令和元事務年度に検査を着手・終了した監査事務所が集計されている。
- * 大手・準大手は全法人の集計であるが、中小は検査対象となった事務所のみを集計している。

検査結果の監査役等への伝達 と第三者開示

■ 監査役等への伝達（監査基準委員会報告書260（監査役等とのコミュニケーション））

- ① 監査事務所は、契約先の**全ての被監査会社の監査役等**に対し、
検査結果通知書の「**特に留意すべき事項**」、および指摘事項への**対応状況**を、
書面で伝達しなければならない。
- ② 個別監査業務の**検査対象に選定された被監査会社の監査役等**に対しては、
当該会社に係る**不備の内容**と監査事務所の**対応状況**についても伝達しなければならない。

■ 第三者開示

* 審査会の事前承諾が不要な場合

- a. 上記の規定に従い、監査役等へ伝達する場合
- b. 協会の規定に従い、日本公認会計士協会に提出する場合

* その他の場合は、審査会の事前承諾が必要

近時、被監査会社の取締役等や、潜在的な被監査会社（会計監査人の選任を検討している会社等）からの要請に基づき、審査会に事前承諾を求める事例が増えている。

コロナ禍の影響と対応

■企業決算や監査業務への影響

- ・ 企業決算： **決算作業の遅れ、不確実な経営環境**
- ・ 監査業務： **棚卸立会、残高確認、海外子会社に係るグループ監査など、監査実施上の制約**

■金融庁や協会等による制度的対応

- ・ 金融庁：**有価証券報告書等の提出期限**を一律に令和2年9月末まで延長
- ・ 新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会：
「**新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査及び株主総会の対応について**」を公表
- ・ 日本公認会計士協会：**「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項」**を公表
- ・ 企業会計基準委員会：**「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」**を公表

■大手監査法人の対応

- ・ 勤務： 監査法人の社員・職員は、原則、**在宅勤務**（緊急事態宣言中）。通常勤務は1～3割
- ・ 監査手続きへの影響：
 - ①**会計上の見積り**について、仮定として置いた回復シナリオの合理性を検討
 - ②急激に甚大な影響を受けている業種について**GC**を検討
 - ③**実施棚卸の立会**が実施できない場合に、代替手続を実施
 - ④**残高確認**で書面回答が得られない場合に、電子媒体で回答を入手し、後日追加手続を実施

第2部

令和元事務年度検査結果概要

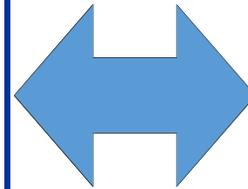
構成

1. 監査事務所に求められる対応
2. 指摘事例の概要
 - (1) 業務管理態勢（根本原因の究明）
 - (2) 品質管理態勢
 - ①品質管理態勢
 - ②契約の新規の締結及び更新
 - ③監査役等との連携
 - (3) 個別監査業務
 - ①財務諸表監査における不正
 - ②会計上の見積りの監査
 - ③グループ監査
 - ④財務報告に係る内部統制の監査

構成（続き）

検査結果事例集の構成

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



検査結果通知書

特に留意すべき事項

- （冒頭）総合評価
- （1）業務管理態勢
（メッセージ）
- （2）品質管理態勢
- （3）個別監査業務

監査役等との
コミュニケーション

1. 監査事務所に求められる対応

監査事務所に求められる対応

監査事務所に求められる対応 (P.1 より)

1. 会計監査の信頼性確保

- 依然として国内外において不正事案がみられ、不適切な会計処理を行った上場会社が引き続き多く認められる。
- 会計監査の信頼性の一層の確保に努めるため、今後も個別監査業務や品質管理のシステムについて点検が必要
- 不備事項が発見された場合には、当該不備事項の改善にとどまらず、その根本的な原因を究明した上で、改善に取り組むことが必要

監査事務所に求められる対応

監査事務所に求められる対応（P.1より）

2. 不備の事実の正確な見極めと原因の究明

- 根本原因を適切に究明するためには、不備の事実を正確に識別し、直接的な原因を的確に見極めることが前提となる。
- 的確に見極めることができていない場合、根本原因を適切に究明できず、対応策もまた不適切なものとなる。
- 監査上の重要な事項について適切な監査調書が作成されていないような場合、安易に文書化の問題に矮小化せず、必要な監査手続を実施していないことによるものであるのかどうかを慎重に見極める必要がある。必要な監査手続を実施していない場合には、更なる原因究明と改善が必要

2. 指摘事例の概要

(1) 業務管理態勢（根本原因の究明）

業務管理態勢（根本原因の究明）

根本原因の究明の必要性（P.7より）

- 検査等で発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が存在する可能性が高い。
- 根本原因を考慮した改善策を講じずに、直接的な原因に対処するだけの改善策（例：安易なチェックリストの追加等）にとどまった場合には、改善が実効性のないものとなり、本質的な改善につながらない。

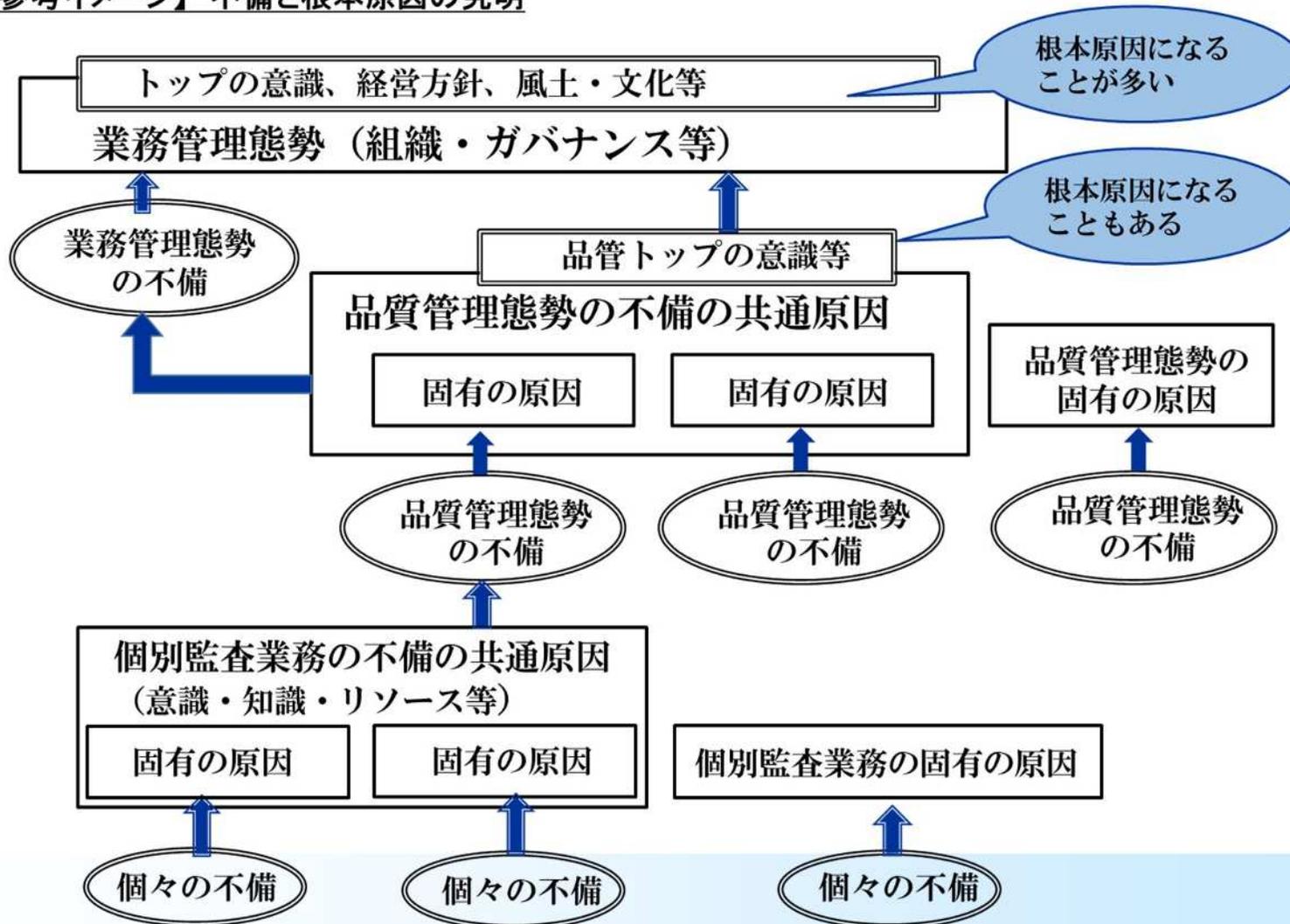
業務管理態勢（根本原因の究明）

根本原因の究明

- 直接的な原因を的確に把握。その際、不備発生の直接的な原因を行為者の知識や意識、経験だけに帰するのではなく、監査チームの状況や被監査会社の業況等も十分に理解した上で把握し、その直接的な原因を踏まえ、更に根本原因を究明する必要がある。
- 直接的な原因には、個々の不備に対して識別される「固有の原因」と、不備に共通する「共通原因」があり、共通原因が生じた原因を検討することで根本原因の究明につながることが多い。

業務管理態勢（根本原因の究明）

【参考イメージ】 不備と根本原因の究明



根本原因の例

1. 最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理に対する認識不足に関連する事例

- 最高経営責任者は、法人トップとして組織的に監査の品質を確保するという意識に欠けており、当監査事務所の監査業務の現状を踏まえた実効的な品質管理のシステムを構築するためにリーダーシップを発揮していない。
- 最高経営責任者及び業務執行社員は、過去の監査経験に基づき被監査会社の主張を信頼し、不正リスクに対する感度が低くなっている。特に一部の業務執行社員においては、監査リスクの高い被監査会社の主張を過度に信頼し、批判的に検討していないことに加え、現行の会計及び監査の基準を理解していない。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査を実施するための人的資源を十分に確保していないなど、監査リスクに見合った組織的監査を実施する態勢を構築できていない。また、教育・訓練について、監査事務所として継続的に実施する態勢を構築していない。

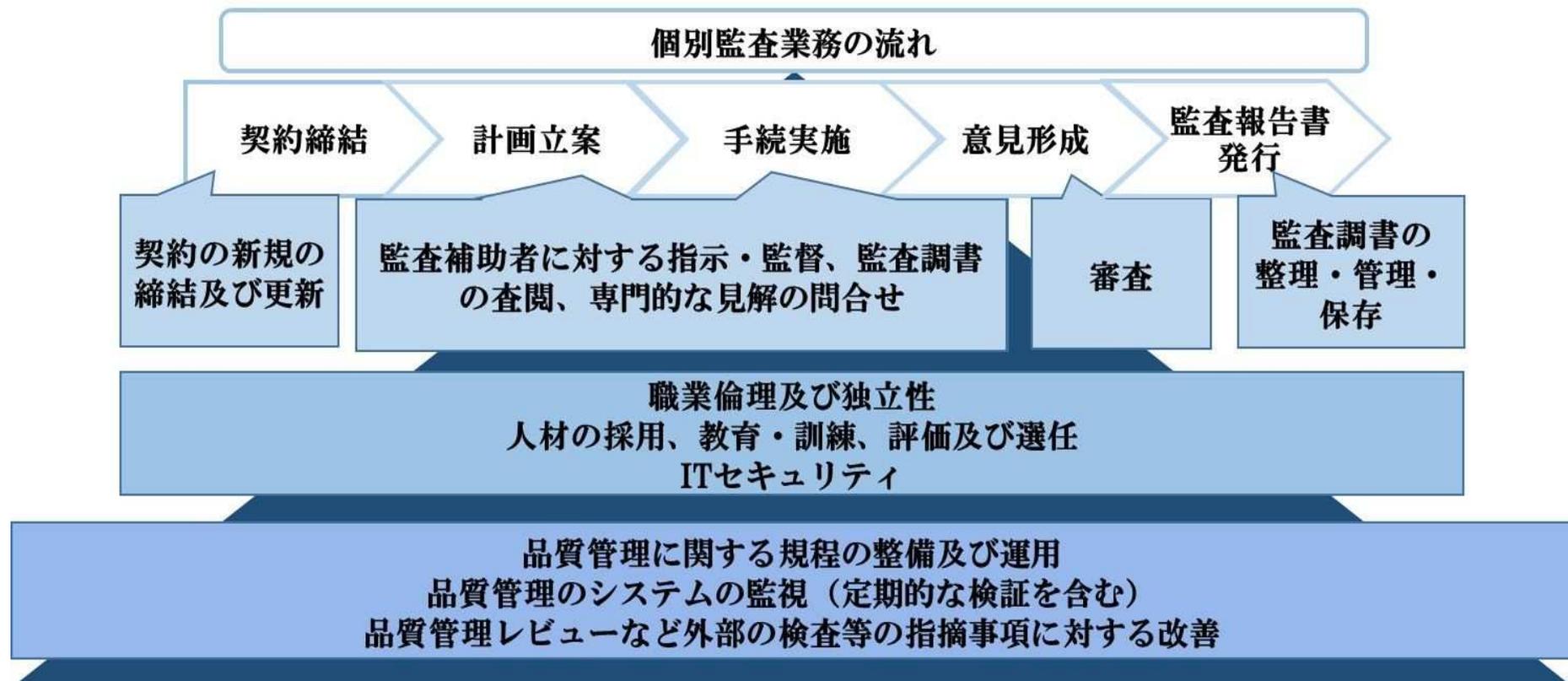
根本原因の例

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

- 最高経営責任者は、合併による規模の拡大の中で、規模に応じて求められる業務管理態勢及び品質管理態勢の適切な水準を十分に理解しておらず、規模が拡大した監査事務所の品質管理においても、合併前の管理手法によって一定の対応は可能であると考えている。そのため、組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の整備に関し、迅速な対応をとることへの意識が不足している。
- 複数の個人事務所が集まって設立された経緯から、監査業務の品質管理は専ら各社員に委ねられている。また、各社員が自ら関与する監査業務の収支や要員を管理するなど、他の社員の業務運営には干渉しないという組織風土が残っており、一体的な業務管理態勢となっていない。
- 監査事務所は、上場会社を含む監査業務を増加させており、監査業務のリスクが高まりつつある。しかし、最高経営責任者は被監査会社及び新規監査契約締結会社のリスク評価を適切に行うという姿勢が欠けているなど、品質管理の責任者として、品質管理態勢の構築に対しリーダーシップを発揮していない。

(2) 品質管理態勢

品質管理態勢と個別監査業務の関係



①品質管理態勢（大手監査法人）

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

①品質管理態勢（大手監査法人）

- 品質管理本部は、各事業部におけるモニタリング担当者に対して実施する手続の水準を明確に示しておらず、また、各事業部の監査品質管理の責任者は、モニタリング担当者からの相談に応じる態勢を十分に機能させていなかった結果、モニタリング担当者は、監査調書に基づく詳細なモニタリングを実施していない。(P.25(事例2))
- 業務執行社員は、被監査会社の状況に重要な変更がないため監査上の対応は前年度と同様の対応で問題ない、あるいは、監査補助者が適切に手続を実施していると思いついでいたことから、監査補助者に対して、監査手続を適切に実施するための指示・監督を行っていない。(P.28(事例1①))

①品質管理態勢

(準大手監査法人・中小規模監査事務所)

- 準大手監査法人について、合併などによる規模の拡大に品質管理態勢が追いついていないケースがある。
- 品質管理のシステムの整備・運用の両面にわたって、引き続き広範な領域で不備が検出されている。
- 品質管理のシステムの整備・運用に十分な経営資源を投入せず、個人の能力に依拠した運営がなされている場合、所属するメンバーの意識・能力水準に監査業務の品質管理の水準が影響してしまう。
⇒最高経営責任者の認識や知識に問題のあるケースもある。

①品質管理態勢（中小規模監査事務所）

品質管理態勢に関する主な指摘

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

②契約の新規の締結及び更新（事例）

契約の新規の締結時におけるリスク評価手続

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

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

しかしながら、業務執行社員予定者は、取締役管理部長との面談メモに取締役管理部長の誠実性を評価するための情報を記載しておらず、評価手続を実施していない。また、業務執行社員予定者は、取締役管理部長以外の経営者、主な株主、監査役等の誠実性を評価していない。（P.46(事例 1 ①)）

③契約の新規の締結及び更新 (求められる対応)

監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であることに十分留意する必要がある。

特に、契約リスクの評価等の手続については、関与先の誠実性や被監査会社のリスク情報等の把握した情報を基に契約リスクの識別及びその対応策を監査事務所として検討した上で、新規の契約の可否を決定しているかなどの観点から、監査契約の新規の締結及び更新に係る方針及び手続の整備・運用状況を改めて検証する必要がある。

④監査役等との連携（事例）

監査役等への通知

監査チーム及び当監査法人と同一のネットワークに属する被監査会社の構成単位の監査人は、被監査会社及び被監査会社の構成単位に対して監査及び監査以外の業務を提供している。監査チームは、監査役に対して実施した監査計画の説明において、監査対象期間の監査報酬の見積額を提示している。

しかしながら、監査役に対して、当監査法人及び国内外のネットワーク・ファームの監査対象期間における監査報酬の確定額及び監査以外の業務の報酬に関する情報を書面により通知していない。（P.71(事例2)）

④監査役等との連携（求められる対応）

● 監査基準

「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。」

- 平成30年の監査基準改訂において、監査報告書に監査上の主要な検討事項（以下「KAM」という。）を記載することが求められた。KAMは会計監査人が監査役等と協議した事項の中から決定することとされており、監査役等との連携の重要性は増している。監査役等との連携の重要性を念頭に置き、適切なコミュニケーションを図る必要がある。

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

要求事項

1. 監査役等
2. コミュニケーションを行うことが要求される事項
 - (1) 財務諸表監査に関連する監査人の責任 (第12項)
 - (2) 計画した監査の範囲とその実施時期 (第13項)
 - (3) 監査上の重要な発見事項 (第14項 ※後述)
 - (4) 監査人の独立性 (第15項)
 - (5) 品質管理のシステムの整備・運用状況 (第16項 ※後述)
3. コミュニケーション・プロセス
4. 監査調書

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

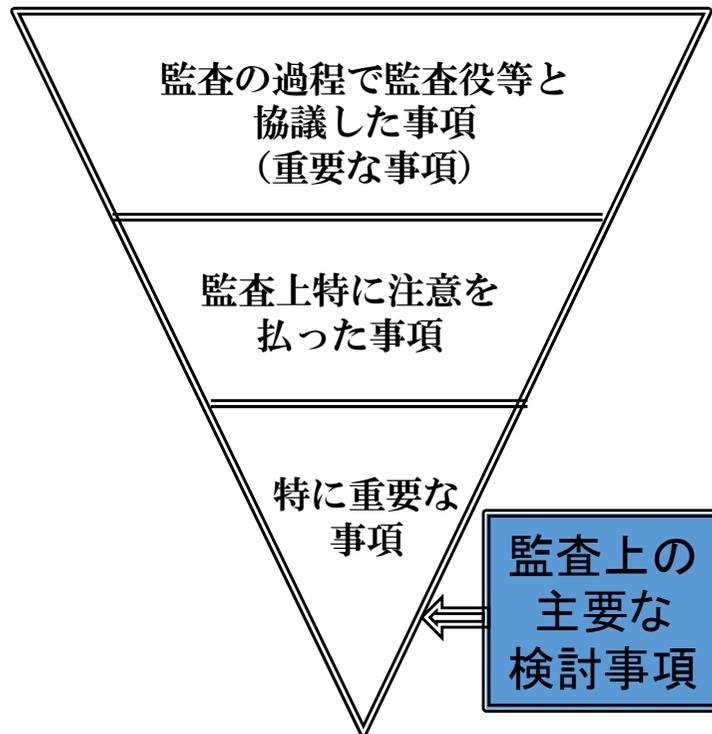
第14項

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

- (1) 会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の表示及び注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解
監査人は、会計実務が、適用される財務報告の枠組みの下で受入可能であるが、企業の特定の状況においては最適なものではないと考える場合は、その理由を監査役等に説明しなければならない。
- (2) 監査期間中に困難な状況に直面した場合は、その状況
- (3) 監査の過程で発見され、経営者と協議したか又は経営者に伝達した重要な事項
- (4) 監査人が要請した経営者確認書の草案
- (5) 監査報告書の様式及び内容に影響を及ぼす状況
- (6) 監査の過程で発見され、監査人が、職業的専門家としての判断において財務報告プロセスに対する監査役等による監視にとって重要と判断したその他の事項

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

監査上の主要な検討事項の決定プロセス (参考) 「監査基準の改訂について」(平成30年)より



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

監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、

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

等について考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、

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

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

早期適用における監査領域別のKAMの個数

監査領域	個数 (連結)	個数 (単体)
固定資産の評価	19	5
のれんの評価	17	0
貸倒引当金の見積り	11	4
収益認識	10	8
引当金の見積り(貸倒引当金以外)	8	5
組織再編	8	1
金融商品の評価	7	1
繰延税金資産の評価	6	1
棚卸資産の評価	4	2
ITシステムの評価	2	3
新型コロナウイルス感染症の拡大による影響	1	0
関係会社株式の評価	0	16
その他	9	2
計	102	48

監基報 260(監査役等とのコミュニケーション)

第16項

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

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

(3) 個別監査業務

個別監査業務における不備の分析（原因）

- （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・適切性の検討不十分**
 - ・ 監査計画の段階での検討が不十分
 - ・ 入手した監査証拠の評価が不十分
- （２） 監査人として発揮すべき職業的懐疑心の欠如**
 - ・ 経営者等の誠実性の評価、重要な取引の事業上の合理性の検討、経営者の仮定の合理性等
- （３） 要求事項に対する知識不足**
 - ・ グループ監査、分析的実証手続、確認、サンプリング、会計上の見積りの監査、関連当事者との取引等

①財務諸表監査における不正（概要）

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

①財務諸表監査における不正（事例）

収益認識における不正リスクの識別と評価

監査チームは、広告業を営む被監査会社の収益認識に関し、被監査会社の業績に与える影響を勘案し一件当たりの契約額が一定の金額を超える収益に対して不正リスクを識別している。

しかしながら、監査チームは、不正リスクの有無について、収益の種類等ではなく特定の金額を基準にして判断することの合理性を十分に検討していない。

(P.83((2)事例②))

①財務諸表監査における不正（事例）

収益認識における不正リスクへの対応

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

しかしながら、監査チームは、期末日前後1週間の取引からサンプルを抽出することについて、不正リスクに対応した監査手続として十分であるかを検討していない。（P.86(事例3②)）

①財務諸表監査における不正（事例）

仕訳テスト

- 「異常な」及び「異例な」等の仕訳を抽出条件として設定しているが、不正リスクシナリオの特定を行っていないために抽出条件の具体的な内容を定義しておらず、当該抽出仕訳の検討により経営者の内部統制の無効化リスクに対応できたかどうかを検討していない。
- 「多額な仕訳」として、一定金額以上の仕訳を抽出しているが、不正による重要な虚偽表示を識別するための手続として当該金額以上の仕訳を抽出することが適切であるかを検討していない。
- 抽出した仕訳について、当該仕訳の摘要の記載内容を確認することをもって異常性がないと判断するのみであり、詳細テストを実施する必要性を検討していない。（P.84(事例1 ①)）

①財務諸表監査における不正（事例）

重要な取引の事業上の合理性

被監査会社は、被監査会社との取引のみを営んでいる連結グループ外の取引先に対する業務委託費として期中に費用として処理した金額について、その大部分が取引先の負担すべきものであったことが後に判明したとして、期末決算作業において当該会社に対する貸付金に振り替えている。

しかしながら、監査チームは、当該取引を通例でない取引として識別しているにもかかわらず、当該取引の事業上の合理性の有無に関する検討を実施していない。

(P.85(事例2①))

①財務諸表監査における不正 (求められる対応)

- 監査人は、監査の全過程において職業的懐疑心を保持すること、不正リスクを検討する際には職業的懐疑心を発揮することが期待されていることに留意する。
- 監査計画の策定に当たり、公表されている主な不正事例や、不正に利用される可能性がある、一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行を理解するとともに、経営者及びその他の企業構成員に対する質問等により情報を入手し、監査チーム内の討議を通じて、これらの情報が不正リスク要因の存在を示しているか慎重に検討する。
- 不正リスク対応手続の実施の際には、不正リスクを識別しているアサーションに対しては、不正リスクを識別していないアサーションに比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなくてはならない。

②会計上の見積りの監査（概要）

過年度からの不備事例が継続してみられている

- ✓ 経営者の仮定の合理性について十分に検討していない。
- ✓ 事業計画の合理性の検討において、質問のみで終了し、回答における会社の主張を、具体的な証拠により確かめていない。
- ✓ 繰延税金資産の回収可能性の検討において、課税所得の発生状況等に応じた会社区分について検討していない。
- ✓ 関係会社株式及びのれんの評価について十分に検討していない。
- ✓ バックテストを実施していない。
- ✓ 経営者の偏向が存在する可能性の検討を行っていない。

②会計上の見積りの監査（事例）

経営者が会計上の見積りを行う方法の検討

被監査会社は、取り扱う商品や製品のライフサイクルが2年であると考えており、仕入又は製造後2年を経過した商品及び製品については評価損計上前の帳簿価額を全額評価損として計上している。

しかしながら、監査チームは、被監査会社の会計方針を理解するのみで、2年というライフサイクルの期間や評価損の計算方法が、被監査会社の実態に即した合理的なものであるかを検討していない。

(P.123((4)事例①))

②会計上の見積りの監査（事例）

前年度の会計上の見積りの検討

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

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

(P.119(事例3))

②会計上の見積りの監査（事例）

事業計画の合理性の評価

被監査会社は、債務超過の子会社株式の評価に当たり、子会社株式の実質価額が5年以内に取得価額まで回復すると見込んでいることから、同社株式の減損処理を行っていない。

監査チームは、翌年度以降の子会社の事業計画において、売上高及び利益の大幅な増加を見込んでいる状況において、子会社の経営者への質問の回答を入手していることや、直近の売上高が増加傾向であることを把握していることなどから、被監査会社の判断を妥当としている。

しかしながら、売上高及び利益の増加傾向が翌年度以降継続するという経営者の仮定についての監査証拠を入手していないなど、子会社の事業計画の合理性を十分に検討していない。

(P.120(事例4 ①))

②会計上の見積りの監査（事例）

固定資産の減損の兆候

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、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、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。（P.124(事例2①)）

②会計上の見積りの監査（事例）

のれんの減損の兆候

監査チームは、のれんを認識している連結子会社において、買収時に当該子会社の社長であった者の辞任や、損益実績が買収時の事業計画値に比較し大幅に下方乖離している等、連結子会社を取り巻く経営環境が買収時点から大きく変化していることを把握しているにもかかわらず、これらの事実がのれんの減損の兆候に該当するか十分に検討していない。

(P.126(事例2))

②会計上の見積りの監査 (求められる対応)

- 会計上の見積りは不確実性を伴い、その不確実性の程度により重要な虚偽表示リスクが異なる。したがって、監査人は、見積りの性質・方法、関連する内部統制、経営者の偏向の兆候等といった不確実性に影響を与える要素を検討し、重要な虚偽表示リスクを識別して評価することが求められる。
- また、監査人は、識別して評価した重要な虚偽表示リスクに対応する適切な監査手続を実施し、職業的専門家として、批判的な観点から経営者の見積りの合理性を検証することが求められる。

③グループ監査（概要）

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

③ グループ監査（事例）

構成単位の監査人とのコミュニケーション

グループ監査チームは、被監査会社及び重要な構成単位である海外子会社が、製品販売に当たり据付作業等を伴うことから、検収基準で収益を認識していることを理解し、製品販売について、検収したように装い収益を認識するという不正リスクを識別している。

しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、収益認識には不正リスクが内在するため特別な検討を必要とするリスクであると伝達するのみで、検収基準に関して識別した不正リスクを具体的に伝達していない。

(P.136(事例 6 ②))

③グループ監査（求められる対応）

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。

④財務報告に係る内部統制の監査（概要）

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

④財務報告に係る内部統制の監査（事例）

内部統制の整備・運用状況の不備の評価

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

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

(P.147(事例1))

④財務報告に係る内部統制の監査 (求められる対応)

- 監査人は、効果的かつ効率的な監査の観点から、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、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。