

2024年度
品質管理レビュー
事例解説集

I部

2024年度品質管理レビュー事例解説集の著作権は、日本公認会計士協会に帰属します。
その全部又は一部について、引用、複製、転載、頒布することを禁じます。

目次

はじめに	1
品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点	2
I. 品質管理レビュー制度の概要.....	3
1. 品質管理レビューの概要	3
2. 改善勧告の状況.....	4
II. 改善勧告事例の解説	6
1. 監査事務所の品質管理システムに関する改善勧告事例	6
(1) 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成).....	6
(2) 監査事務所のリスク評価プロセス.....	7
(3) ガバナンス及びリーダーシップ	7
(4) 情報セキュリティ.....	9
(5) 職業倫理及び独立性.....	10
(6) 契約の新規の締結及び更新	11
(7) 監査調書の整理、管理、保存	12
(8) 審査.....	13
(9) 資源(人的資源).....	15
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例	16
(1) 財務諸表監査における不正	17
(2) 会計上の見積りの監査	23
(3) グループ監査	31
(4) 企業及び企業環境の理解	34
(5) 監査証拠	36
(6) 関連当事者	37
(7) 監査報告書	38
(8) IT監査.....	40
(9) 内部統制監査	42
事例一覧表	44

はじめに

2022年の公認会計士法及び金融商品取引法の改正により、2023年4月1日から上場会社等監査人登録制度がスタートしました。上場会社監査の担い手の裾野が拡大していることを背景に、本制度では、上場会社の監査を実施する全ての監査事務所に対して、監査業務の品質管理体制のより一層の充実強化を図るために、高い規律を求めています。

また、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においても、2022年改正品質管理基準報告書第1号が、2024年7月1日以後に開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以後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適用され、各監査事務所には、リスク・アプローチを適用し、監査事務所の性質及び状況並びに監査事務所が実施する業務の内容及び状況を考慮した品質管理システムを整備し運用することが求められています。

このような大きな環境変化に直面している監査事務所にとって有用なものとなるよう、2024年度品質管理レビュー事例解説集 I 部及び II 部(以下、「本事例解説集」とする。)には、主に、登録上場会社等監査人である監査事務所及び上場会社等監査人名簿への登録を受けようとする監査事務所に対する改善勧告事項を掲載しました。

2024年度品質管理レビューでは、監査事務所の品質管理システムについては、規程類の内容が具体的でない、整備した品質管理システムの実務への適用が不十分であるといった内容の改善勧告が多く行われました。また、監査業務の品質管理については、従来と同様に不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応と会計上の見積りの監査について多くの改善勧告が行われました。

他の監査事務所に対する改善勧告事項を自分事として捉え、監査事務所の品質管理システム及び個別の監査業務の品質管理について検証することは、品質管理システムの構成要素の一つであるモニタリング及び改善プロセスの実効性を高めて、監査品質を継続的に改善していく上で有益です。特に、高い規律を求められている登録上場会社等監査人においては、本事例解説集に掲載されている不備を参考に、監査の品質管理を徹底していただきたいと考えています。

そこで、本事例解説集のうち、I 部では、掲載した全ての改善勧告事例に解説を付け、改善勧告事項となった背景もご理解いただけるように努めました。また、II 部では、I 部に掲載した改善勧告事項も含め、多くの領域の改善勧告事項を掲載し、各改善勧告事項について留意事項を記載することで、監査上の留意点を広くご理解いただけるように努めました。

なお、監査事務所には、監査役等及びその他の資本市場関係者等、様々なステークホルダーが存在します。この点を踏まえ、I 部の作成に当たっては、図表を用いる等、監査についての専門的知識を有しない方にもご理解いただけるよう努めました。

本事例解説集が、各監査事務所の継続的な監査品質の改善にとって、また、多くの資本市場関係者等の皆様にとって有用なものとなれば幸いです。

日本公認会計士協会
品質管理委員会

品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点

(1) 改善勧告事例について

改善勧告事例は、品質管理レビューにおける改善勧告事項を、第三者により監査事務所や監査対象会社が特定されないように留意して、適宜編集を行っています。

各事例では、監査実務における専門用語がありますが、できる限り分かりやすい記載を行うため、図等も記載して、説明しています。また、各事例に関連する箇所に、必要に応じて、「参考になる取組事例」、「コラム」を記載しています。

(2) 監査基準等

参照している監査基準等は、品質管理レビューを実施した時点で有効な品質管理基準報告書及びレビュー対象業務において有効な監査基準報告書等です。

主な略称として以下を使用しています。

名称	略称
品質管理基準報告書	品基報
監査基準報告書	監基報

また、本事例解説集の改善勧告事例において参照している品基報及び監基報は次のとおりです。

番号	品質管理基準報告書	番号	監査基準報告書
1	監査事務所における品質管理		
2	監査業務に係る審査		
番号	品質管理基準報告書	番号	監査基準報告書
240	財務諸表監査における不正	540	会計上の見積りの監査
315	重要な虚偽表示リスクの識別と評価	550	関連当事者
330	評価したリスクに対応する監査人の手続	600	グループ監査
402	業務を委託している企業の監査上の考慮事項	701	独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告
500	監査証拠		

なお、上記の品基報及び監基報のほか、以下の指針等も参照しています。

指針等
公認会計士業務における情報セキュリティに関する実務指針(監査・保証基準委員会実務指針第5号)
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」

I. 品質管理レビュー制度の概要

1. 品質管理レビューの概要

当協会は、自主規制の取組の一環として、監査業務の適切な質的水準の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を確保することを目的とした品質管理レビューを実施しており、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況を確認し、その結果を監査事務所に通知するとともに、必要に応じて改善勧告し適切な措置を決定します。

改善勧告を受けた監査事務所は、監査事務所全体で自主的に監査品質の改善活動に取り組みます。当協会では、この改善活動に関して、対症療法的な改善を行うのではなく改善勧告事項が生じた根本原因を分析すること、根本原因分析に基づいて策定した改善計画を監査事務所全体に周知し、その実施を徹底すること、審査及び完了した監査業務の検証等において改善の状況を確認すること等の重要性を監査事務所に対して指導しています。

なお、品質管理レビューは、主として以下の方法によって実施しています。

- **監査事務所の品質管理システムの確認**

監査事務所の品質管理システムが適切に整備され、また有効に運用されているかどうかを確認します。

改善勧告事項については、6ページ以降の事例1から9を参照

- **監査業務の品質管理の確認**

監査事務所の品質管理システムが個別業務において適切に運用されているかどうかを確認します。

改善勧告事項については、16ページ以降の事例10から24を参照

2. 改善勧告の状況

品質管理レビューは、通常レビュー、特別レビュー及び登録の審査のためのレビューによって構成され、そのうち、実施対象監査事務所数が最も多い通常レビューにおける改善勧告の状況は次のとおりです。

【表1：通常レビューを実施した事務所数・業務数、改善勧告事項数】

年度	レビュー報告書交付事務所数 ^(注1)	選定した監査業務数 ^(注2)	改善勧告事項数		
			監査事務所の品質管理システム	監査業務の品質管理	計
2022	89(89)	194(155)	112	577	689
2023	86(86)	176(151)	460	684	1,144
2024	53(51)	133(104)	96	317	413

(注1)レビュー報告書交付事務所数のうち、改善勧告事項が生じた監査事務所数を括弧書きで記載

(注2)選定した監査業務数のうち、改善勧告事項が生じた監査業務数を括弧書きで記載

【表2：改善勧告が生じた事務所数、割合及び平均勧告事項数】

年度	監査事務所の品質管理システム			監査業務の品質管理	
	改善勧告が生じた事務所数	改善勧告が生じた事務所割合	1事務所当たり平均勧告事項数	改善勧告が生じた業務割合	1業務当たり平均勧告事項数
2022	35	39%	1.3件	80%	3.0件
2023	78	91%	5.3件	86%	3.9件
2024	29	55%	1.8件	78%	2.4件

なお、2024年度の品質管理レビューの実施状況及び実施結果については、「2024年度自主規制レポート品質管理レビュー制度編一」をご参照ください(本章末尾掲載のQRコード参照)。

監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況に関しては、監査事務所のリスク評価プロセス、ガバナンス及びリーダーシップ、職業倫理及び独立性、監査契約の新規締結、人的資源(専門要員の教育・訓練)、品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス、監査ファイルの最終的な整理並びに監査調書の管理及び保存といった項目を重点的实施項目として適切かつ有効に整備・運用されているかを確認しました。2023年度が2022年度に比べ大幅に増加している理由は、2022年5月の公認会計士法の改正を踏まえ、みなし登録上場会社等監査人に対しては、指導的観点をもって登録申請までに改善すべき事項を明確にすることに重点を置き、適格性の確認ガイドラインに沿って2023年度の品質管理レビューを実施したことに伴い、監査事務所の品質管理システムに関する改善勧告については、2022年度以前は不備事項としていない項目も、上場会社等の監査の更なる品質向上の観点から不備事項として指摘しているためです。また、2024年度が2023年度に比べて減少している理由は、みなし登録上場会

社等監査人の上場会社等監査人名簿への登録の審査に向けて、担当主査レビューアーによる指導が行われるとともに、監査事務所としても、より高い規律付けを適切に理解し、品質管理システムの改善が進んだためです。

個別業務における監査の実施状況に関しては、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応、会計上の見積りの監査を重点的实施項目として確認しました。これらの項目での不備事項が多いという傾向は2023年度以前から継続しています。

(2024年度自主規制レポート-品質管理レビュー制度編-の入手はこちらから)

2024年度の品質管理レビューの実施状況及び実施結果については、「2024年度自主規制レポート-品質管理レビュー制度編-」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「補足資料 2024年度品質管理レビュー資料集」に記載されていますので、併せてご利用ください。いずれも、当協会の一般向けウェブサイトから入手することができます。



II. 改善勧告事例の解説

1. 監査事務所の品質管理システムに関する改善勧告事例

2024年度においては、2022年改正前の品質管理基準報告書第1号が適用されていた時期に品質管理レビューが行われた監査事務所と、2022年改正後の品質管理基準報告書第1号の適用開始後に品質管理レビューが行われた監査事務所とが混在しています。本事例解説集では、後者の監査事務所において行った改善勧告の事例を取り上げ、解説しています。

(1) 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)

事例1	品質管理の全般的体制
	<p>監査事務所は、品質管理システム責任者及び複数の補助者が品質管理活動を分担して実施する方針とし、月次で品質管理システム責任者の品質管理活動に要した時間を集計し、最高責任者に報告している。</p> <p>しかしながら、監査事務所は、品質管理システム責任者以外の補助者による品質管理活動に要した時間については集計しておらず、全ての品質管理活動従事者に割り当てられた責任が適切に果たされていることを確認する仕組みを整備していない。</p> <p>【品基報第1号第20項及び第21項】</p>

【改善勧告事項の解説】

本事例は、業務の品質の管理に主として従事する公認会計士を品質管理システム責任者として選任した監査事務所において、品質管理システム責任者の補助者が品質管理活動に従事した時間を集計していなかった事例です。

監査事務所における品質管理業務は、ステークホルダーから期待される監査品質を継続的に確保する上で極めて重要な業務であることから、適切にプランニングされ、確実に遂行されなければなりません。また、監査事務所の最高責任者には、品質管理システムに関する説明責任を果たすことが求められます。

そのような役割期待に応えるためには、具体的な品質管理活動計画を策定し、その実施状況を管理することで、全ての品質管理活動従事者に割り当てられた責任が適切に果たされていることを確認する仕組みを整備し運用する必要があります。

(2) 監査事務所のリスク評価プロセス

事例2	品質目標の設定
<p>監査事務所は、複数の監査対象会社において不正に起因する訂正報告書の提出が過去に生じていること等の監査事務所の特性を、追加の品質目標を設定する必要性の検討や、品質リスクの識別及び評価において、どのように考慮したかの記録を残していない。</p> <p>【品基報第1号第25項】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所の性質及び状況並びに監査事務所が実施する業務の内容及び状況について考慮すべき事項があるにもかかわらず、追加の品質目標を設定する必要性の検討や、品質リスクの識別及び評価において、どのように考慮したか記録が残されていなかった事例です。

現行の品基報第1号では、監査事務所にリスク・アプローチの適用、すなわち、監査事務所の実態を考慮した品質管理システムの整備及び運用を求めています。その上で、リスク・アプローチを、品質目標の設定、品質リスクの識別及び評価並びに品質リスクに対処するための対応のデザインと適用に組み込んでいると整理しています。

各監査事務所では、この点を十分に理解した上で、既に整備している品質管理体制(品質リスクに対処するための対応)ありきで品質目標及び品質リスクについて検討するのではなく、監査事務所の規模(人員数、監査業務数、監査収入額等)、組織構造及び受嘱している監査業務の属性等を考慮して品質目標の設定等に取り組み、かつ、そのような実態判断に基づいて構築した品質管理システムを定期的に評価しなければならないことに留意する必要があります。また、その過程及び結果を適切に文書化する必要があります。

(3) ガバナンス及びリーダーシップ

事例3	組織構造
<p>監査事務所は、社員会規程を定め、月に1回定時社員会を開催し、監査事務所を運営している。監査事務所は、社員会議事録を作成し議論の結論を記録しているが、品質管理システムに関する議論の内容が議事録に十分に記録されていない。</p> <p>【品基報第1号第28項(4)】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が、社員会規程の定めに基づいて社員会を開催し、議事録を作成しているものの、議事録からは、社員会で品質管理システムについてどのような検討を行ったかを確認できなかった事例です。

社員会に権限や機能が集中している中小監査事務所は多くあります。そのような監査事務所の運営において、社員会での決定事項や討議の内容、各決定事項の責任者及び今後の対応等を議事録に明確に記録しておくことは、各社員が、監査品質を重視する風土を含め、監査事務所

運営に関する共通認識を形成し、効果的かつ効率的に業務を遂行していく上で非常に重要です。

また、経営管理の状況等の公表が要請される登録上場会社等監査人にとっては、内部規程に則って社員会を運用し、監査品質を適切に管理しているエビデンスとしても、議事録は非常に重要です。

議事録の作成を事務作業と捉えるのではなく、議事録作成の目的や必要性を理解した上で、監査事務所運営にとって意味のある議事録を作成するという認識を持つことが求められます。



コラム

INEを選任しないとダメですか？

エクспレインすればそれでよいですか？

監査法人の組織的な運営に関する原則(以下、「ガバナンス・コード」とする。)において、「上場企業等を監査する監査法人が、監査品質の持続的な向上に向けて透明性の高い組織的な運営を確保し、資本市場において公益的な役割を果たすために、例えば、監督・評価機関を設け、企業や他の監査法人における組織的な運営の経験、資本市場の参加者としての視点や監査の知見などを有する、独立性を有する外部の第三者の知見を活用すべきである。」との考え方が示されました。

これを踏まえて、上場会社等監査人として名簿登録する際に、独立性を有する外部の第三者を、はじめて独立非業務執行役員若しくはそれに相当する者(以下、総称してIndependent Non-Executive、「INE」とする。)に選任することとした監査法人が多くあります。そのような監査法人では、INEの選任は適切であったか、その知見を活用できているか、登録後も継続的に確認する必要があります。

その一方で、ガバナンス・コードは、コンプライ・オア・エクспレインの手法によって適用することが想定されていますので、INEを選任しないという選択肢もあります。しかしながら、INEを選任しなかった監査法人においては、選任しない理由、すなわち、INEを選任しなくとも、監査品質の持続的な向上に向けて透明性の高い組織的な運営を確保し、資本市場において公益的な役割を果たすことができる体制を整備、運用していることを説明しなければなりません。

ガバナンス・コードにおいて想定されている知見があるINEの人選は難しい、その一方で、INEを選任しない理由を説明することも難しい。そのようにガバナンス・コード対応に苦慮している中小監査法人もあると思われませんが、大切なことは、形式を整えることではなく、登録上場会社等監査人として社会の負託に応える法人運営を行うことであることに十分ご留意ください。

(4) 情報セキュリティ

事例4

情報セキュリティ

監査事務所は、「セキュリティ・ポリシー」において、セキュリティ・ポリシー及び情報セキュリティ対策基準の遵守状況について、定期的に点検を行うこととしている。監査事務所が貸与している監査業務で使用するパーソナルコンピュータ(以下、「PC」という)について、日々PC内のデータを削除するように伝達しているが、削除されていることを確認したエビデンスを残していない。また、定期的に任意に1台抽出して、情報システム対応者がPCにデータが削除されているかモニタリングしているものの、情報セキュリティリスクに応じた十分なモニタリング対象であるかを検討していない。

【監査・保証基準委員会実務指針第5号「公認会計士業務における情報セキュリティに関する実務指針」第11項】

【改善勧告事項の解説】

監保実第5号第11項において、監査事務所は、情報セキュリティに係るリスクの識別及び評価を行った上で、情報セキュリティに係る体制を整備及び運用しなければならないとされています。

また、同項A39において、セキュリティ対策の実効性に関して、情報セキュリティ担当者は、情報セキュリティに係る統制、例えば、各個人のPCの中で情報区分に基づいた管理が行われているかなど、リスクの高い項目を中心とした定期的なモニタリングを行い、監査事務所ですてルール化された統制が正しく運用されているか確かめることが必要とされています。

したがって、本事例では、PCが「情報セキュリティ・ポリシー」に沿って管理されるように、業務で使用するPC全てをモニタリング対象とするかを検討し、必要に応じて規程の見直し、適切なモニタリング手続を整備し、運用することが必要となります。

また、上場会社等の監査人には、情報漏えいの観点から、業務で利用するPCに、機密情報を含むデータが残されていないこと、定期的に削除されていることを確認するためのモニタリングに関する方針又は手続を整備し、業務に適用するに当たって、データがPCに残されていないこと及び定期的に削除されていることの確認を漏れなく実施することが必要とされています。(適格性の確認ガイドライン [I-2-10 監査事務所の業務運営に関する資源(テクノロジー資源)] 判断基準⑤)



コラム

PC管理をスマートに～情報セキュリティ～

監査対象会社の機密情報を取り扱う監査事務所において、情報セキュリティは非常に重要です。昨今、サイバー攻撃が高度化・巧妙化しており、マルウェア感染や不正アクセス、フィッシング、パスワード漏えいなどにより、データ漏えいなど国内外で多くの重大事案が引き起こされています。情報セキュリティについて、理解を深め、常に適切な対応をとることが求められていることを改めて認識する必要があります。そのためには、事務

所の定めた情報セキュリティ対策の実施状況を適時にモニタリングし、必要に応じて改善のためのアクションをとることが重要です。

適格性の確認ガイドラインが導入されてから、監査事務所が情報セキュリティリスクを適切に管理できるように、個人所有のPCから貸与PCへ切り替えた事務所が大幅に増加しました。ただし、貸与PCに切り替えたとしても、データのダウンロードや保存に制限をかけることはできません。また、ちょっとした操作ミスにより事務所が一次的に保存を許可したフォルダ以外にデータのコピーや移動をしてしまう可能性もあります。そのような可能性も踏まえ、データが残っていないかどうかマニュアルでの確認は、今後、実効性が担保できなくなる可能性も考えられます。

2024年度にレビューを実施した事務所のうち、半数近くの事務所においては、既にデータレスPCやVDI(仮想デスクトップ)などPCにデータが残らないツールを導入されています。事務所の規模や要員のITリテラシーなど事務所のIT環境を踏まえ、データの残存による情報漏えいリスクへの対応として、管理の効率性、導入によるコストなどを総合的に勘案し、ツールの導入を進めていくことが望まれます。

(5) 職業倫理及び独立性

事例5	報酬依存度
<p>監査事務所は、「監査の品質管理規程」に独立性の保持のための方針及び手続を定めるとともに、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度の算定に当たり、各社員が個人で実施している業務に係る収入金額の報告を受領し、報酬依存度の算定式の分母である会計事務所等の総収入に含めている。</p> <p>しかしながら、監査事務所は、報酬依存度の算定式の分母である会計事務所等の総収入に含めた社員が個人で実施している業務の内容及びその金額の根拠を確認していない。</p> <p>【品基報第1号第29項(1)】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が、報酬依存度の算定に当たって、会計事務所等の総収入に含めている社員の個人業務収入額が倫理規則実務ガイダンス第1号に定める職業的専門家の会計その他の関連する技能を必要とする活動によるものか及び金額が正確かどうかを検証していなかった事例です。

監査事務所は、5年連続で報酬依存度が15%を超える場合、監査人としての独立性が損なわれていると判断され、一部の例外を除き監査契約を終了しなければなりません(監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合)。そのため、監査対象会社の立場からは、監査事務所の独立性が損なわれている状況が続くことのリスクは重大です。

監査事務所は、このような認識を持って、報酬依存度の適切な計算及び事後検証を可能とする報酬依存度計算プロセスを整備し運用する必要があります。

なお、報酬依存度が高い場合、阻害要因を軽減するために、監査事務所の構成員ではない公認会計士による監査業務に係る審査と同様のレビュー（「監査意見表明前のレビュー」）を実施する必要がありますが、監査事務所等の構成員ではない公認会計士の選定においても、適格性についての方針又は手続を具体的に定める必要がある点、ご注意ください。



コラム

そのセーフガード、胸を張って説明できますか？

～実効性のあるセーフガード～

倫理規則R410.18には、「会計事務所等は、2年連続して、社会的影響度の高い事業体である特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、2年目の監査意見を表明する前に、「監査意見表明前のレビュー」が、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならない。」と定められています。

上場会社等監査人として名簿登録する際に、品質管理システム責任者、審査担当者及び定期的検証担当者等の適格性要件は十分に検討されましたが、高い報酬依存度へのセーフガードとして適用される監査意見表明前レビューの実施者の適格性はのでしょうか。

監査意見表明前レビューの実施者が上場会社の監査業務に最後に従事したのは、もう10年前のことというような極端な状況は少ないかもしれませんが、報酬依存度規制の趣旨及び重要性を改めて認識し、継続的に監査意見表明前レビュー実施者の適格性を検討する必要がありますことにご留意ください。

(6) 契約の新規の締結及び更新

事例6

契約の新規の締結プロセス

監査事務所は、契約の新規の締結及び更新に係る方針及び手続を定めている。

しかしながら、監査事務所は、契約の新規の締結プロセスにおいて、関与先の誠実性、背景調査、交代事由などに関して、どのような情報をどのように入手し、どのような書類に基づいて承認するのかといった点について具体的な方針及び手続を定めていない。

【品基報第1号第30項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、契約の新規の締結プロセスにおける検討すべき事項の一部について、定めが具体的ではなかった事例です。

企業が取り扱っている財及びサービス並びにその業態は多様化しています。また、企業経営者の誠実性、監査や会計についての理解の程度等も様々であり、監査契約を新規締結しようとしている企業が監査報酬を過度に低く抑えようとする、あるいは、監査に非協力的な姿勢をと

ることもあり得ます。

監査契約の新規締結により、監査事務所が識別すべき品質リスクが大きく変化する可能性があることを十分に認識し、既存の資源で新規受嘱しようとしている監査業務を適切に実施できるのか、不正リスクも考慮した上で慎重に検討する必要があります。

また、監査事務所として社会的責任を果たし、社会からの信頼を確保するという観点からは、反社会的勢力のチェックも非常に重要です。

これらの検討を適切に行えるように、監査事務所は、契約の新規の締結プロセスにおいて、どのような情報を入手し、どのように検討を行うべきか、規程上で具体的に手続を定める必要があります。また、規程上で定めた手続の確実な実施を担保する標準調書を整備しておくことも有用であると考えられます。

(7) 監査調書の整理、管理、保存

事例7	監査調書の整理
<p>監査事務所は、品質管理規程細則において、監査ファイルの最終的な整理に関する方針と手続を定めている。</p> <p>しかしながら、監査ファイルの最終的な整理の際に、調書データが網羅的に印刷され綴じられているかの確認が不足しているため、複数の個別業務において印刷漏れによる監査調書の綴じ漏れが生じている。</p> <p>【品基報第1号第31項(6)及び監基報230「監査調書」第13項】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、エクセル等で作成した調書の一部がファイリングされていなかった事例です。

監査意見を形成するために必要と判断して実施した手続の内容を理解した上で、監査計画や監査手続書等と照らし合わせながら監査調書のファイリング状況を確認していれば、本事例のような不備は生じなかったと考えられます。

このような不備事項があると、監査調書の査閲はどのように行われているのか、審査は適切に行われているのかといった懸念が監査事務所外部から生じかねません。本事例を通じて、監査調書のファイル漏れの有無の確認は単純作業ではなく、監査手続の内容を十分に理解した者が慎重に実施すべき作業であるということを再認識する必要があります。

また、監査意見表明後の追加的な監査手続の実施及び監査ファイルの最終的な整理後の調書改ざんを防止するための規程や仕組みの構築、その運用状況のモニタリングの重要性を常に意識する必要があることにご留意ください。



コラム

信頼されるために～本当に大切なことは～

昨今、監査事務所における監査調書の整理、管理及び保存に関し、適切な運用がなされていないこと及びこれに端を発する不適切な検査対応に起因し、監査事務所の業務運営が著しく不当であるとして、公認会計士・監査審査会からの行政処分勧告に基づき、金融庁による行政処分が行われた事案が見受けられます。

監査調書は、監査報告書を発行するための基礎を得たことを示す十分かつ適切な記録として作成されるものです。また、定期的な検証や、監査業務における指揮、監督、査閲、審査といった品質管理の多くは監査調書に基づいて行われます。したがって、監査調書の改ざんリスクに対して適切な措置を講じないと、監査に対する社会的信頼を著しく損なうこととなります。

このような危機意識を持って、当協会は2023年3月16日付で「監査ファイルの適切な整理並びに監査調書の管理及び保存に係る留意事項(通知)」を発出しましたが、その後も審査会検査及び品質管理レビューに対する不適切な対応が見られたため、2025年2月3日付で再通知を行っております。特に、上場会社等の監査を行う監査事務所にあつては、監査調書の電子化や監査調書の変更を防止するための具体的な措置を講じることの重要性について確認する必要があることにご留意ください。

(8) 審査

事例8

審査担当者の適格性

監査事務所は、「監査の品質管理規程」に審査に関する方針及び手続を定め、審査担当者の適性及び能力について、必要な監査実務の経験年数を定めているものの、研修の受講状況や定期的な検証の結果の考慮等、現行の監査基準や会計基準の理解が十分かどうかを要件とする必要性について検討していない。

【品基報第2号第18項(1)】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が定めた審査担当者の適格性要件が不十分であった事例です。

審査担当者の適格性要件を適切に定めることは、深度ある審査を実施する上で非常に重要です。

そのような認識を持った上で、監基報等の監査の基準及び会計基準等の改正状況を踏まえ、研修の受講状況や定期的な検証の結果等を適格性要件に含めることの是非を検討する必要があります。また、審査担当者には、企業の性質や企業が事業を行っている産業又は規制環境についても理解することが求められており、監査経験年数だけでなく、どのような属性の監査業務経験があるかといった点を考慮する必要もあります。

なお、審査担当者の適格性要件について十分に検討することを通じて、研修計画やローテーション計画を、適宜、見直していく必要があることにもご留意ください。

コラム 審査担当者に求められること～深い洞察力と強い意志～

審査については、審査担当者によって監査報告書日以前に実施される、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論についての客観的評価をいうと定義されています。

監査チームは、監査計画策定から監査意見形成までの間に多くの監査手続を実施し、様々な判断を行いますが、その過程で、非常に判断が難しい論点に直面することがあり、最善を尽くしても判断を誤るリスクがあります。また、監査実施過程で、監査対象会社と多くの協議を積み重ね、監査対象会社の事情にも精通してくるため、監査チームの判断に客観性が損なわれるリスクをゼロにすることは困難です。

審査には、このようなリスクを軽減することが求められています。そのため、審査担当者には監査チームが行った判断のうち重要なものを見極め、監査チームの能力及び監査対象会社を取り巻く経営環境等も考慮しながら、当該判断の合理性及び客観性を評価できるだけの洞察力が求められます。また、監査チームの判断に職業的専門家として納得できない点がある場合には、納得できるまで監査チームと十分な議論を重ねた上で、必要であれば監査チームに対して追加手続の実施等を要請し、安易に監査意見の表明を認めない強い意志が必要となります。

2022年6月16日に公表された「監査業務に係る審査」(品質管理基準報告書第2号)は、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においても、2024年7月1日以後に開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以後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適用され、その概要は次のとおりです。審査の重要性を十分に理解の上、実効性のある審査が可能となるように、当該報告書を適用する必要があります。

- 審査担当者の適格性要件の強化(クーリング・オフ期間等)
- 審査の実施と文書化に関する審査担当者の責任の明確化

審査担当者の適格性



監査責任者が関与していた業務について審査担当者になる場合に、**2年間又は職業倫理に関する規定が求める場合はより長い期間のクーリング・オフ期間を設ける。**

審査の実施



監査事務所は、審査の実施に関する方針及び手続において、審査担当者が業務期間中の適切な時点で審査を実施する責任を有することを定める。

(9) 資源(人的資源)

事例9	専門要員の品質へのコミットメント、並びに品質へのコミットメントに関する説明責任及び評価
<p>監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、監査業務の品質を優先する方針を専門要員の評価、報酬及び昇進等の人事に関する方針及び手続に反映させる旨を定めている。</p> <p>しかしながら、専門要員の評価、報酬及び昇進等の取決めに監査業務の品質を優先する方針をどのように反映させるかに関する具体的な方針及び手続を定めていない。</p> <p>【品基報第1号第32項(2)】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が、監査業務の品質を優先する方針を専門要員の評価等の人事に関する方針及び手続に反映させる旨を監査の品質管理規程に定めたものの、当該方針を評価、報酬及び昇進等を決定するために運用されている実務プロセスに落とし込めていなかった事例です。

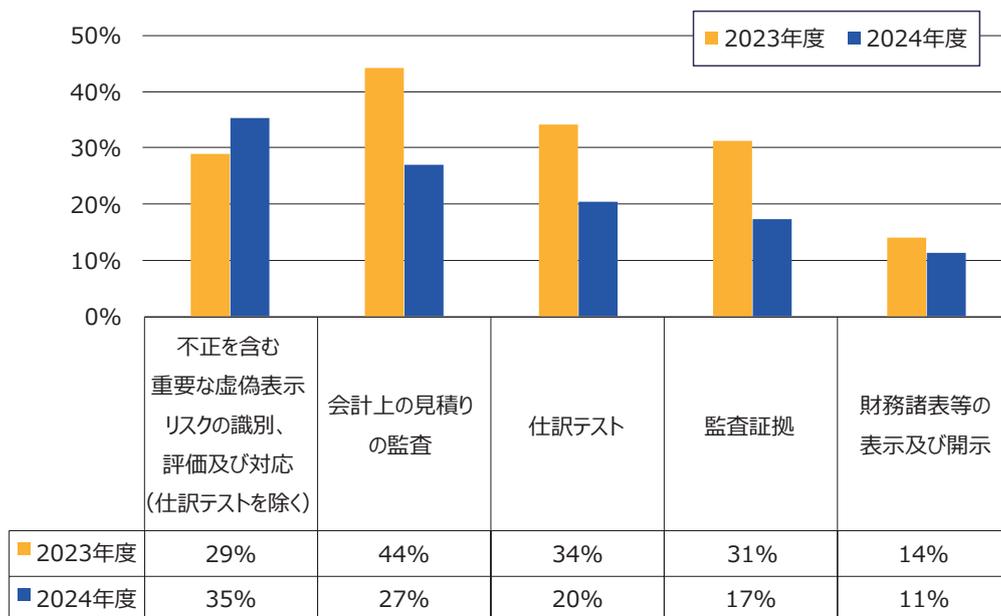
監査品質を重視する組織風土を醸成していく上で、業績評価が重要な役割を果たすことは言うまでもありません。

形式的に規程を整備するだけでなく、全ての専門要員が監査品質について高い意識を持てるよう、評価、報酬及び昇進等の決定プロセスに、監査業務の品質を優先する方針を反映した指標及び基準を設定する等、具体的かつ明確な人事の方針及び手続を定める必要があります。

2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例

監査業務における品質管理に係る改善勧告事項の発生割合の推移は次のとおりです。

例年、改善勧告数が多い不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応、会計上の見積りの監査、仕訳テストを含む経営者による内部統制を無効化するリスクに重点を置いて、2024年度の監査業務における品質管理に係る改善勧告事例について解説します。



(注)「選定業務数に対する発生割合」= $\frac{\text{「各項目について改善勧告事項が生じた監査業務数」}}{\text{「選定した監査業務数」}}$

コラム なぜ?なぜ?なぜ?～根本原因分析～

監査事務所は、通常レビューにおいて改善勧告対象となった不備事項について、それが生じた原因を分析し、原因に対応した適切な改善措置を立案し実施する必要があります。

原因分析においては、「なぜ?なぜ?」を繰り返す根本原因分析が肝要です。根本原因分析を実施する過程で多くの気づきを得られるからです。

重要な不備事項のない実施結果となったことをもって、安心していませんか。改善勧告事項の趣旨を十分に理解せず、また、根本原因分析を適切に実施せず、改善勧告された不備事項についてだけ対症的に改善するという対応では、品質管理レビューという監査品質改善の絶好の機会を活かせません。

改善勧告事項の趣旨を十分に理解した上で、その根本原因を分析することで、改善勧告事項以外の要改善点も見出し、監査品質の底上げが可能となります。また、その繰り返しにより様々な変化に対応できる組織の力(レジリエンス)が高まります。

品質管理レビューでの改善勧告事項を、是非、監査品質の改善に活かしてください。

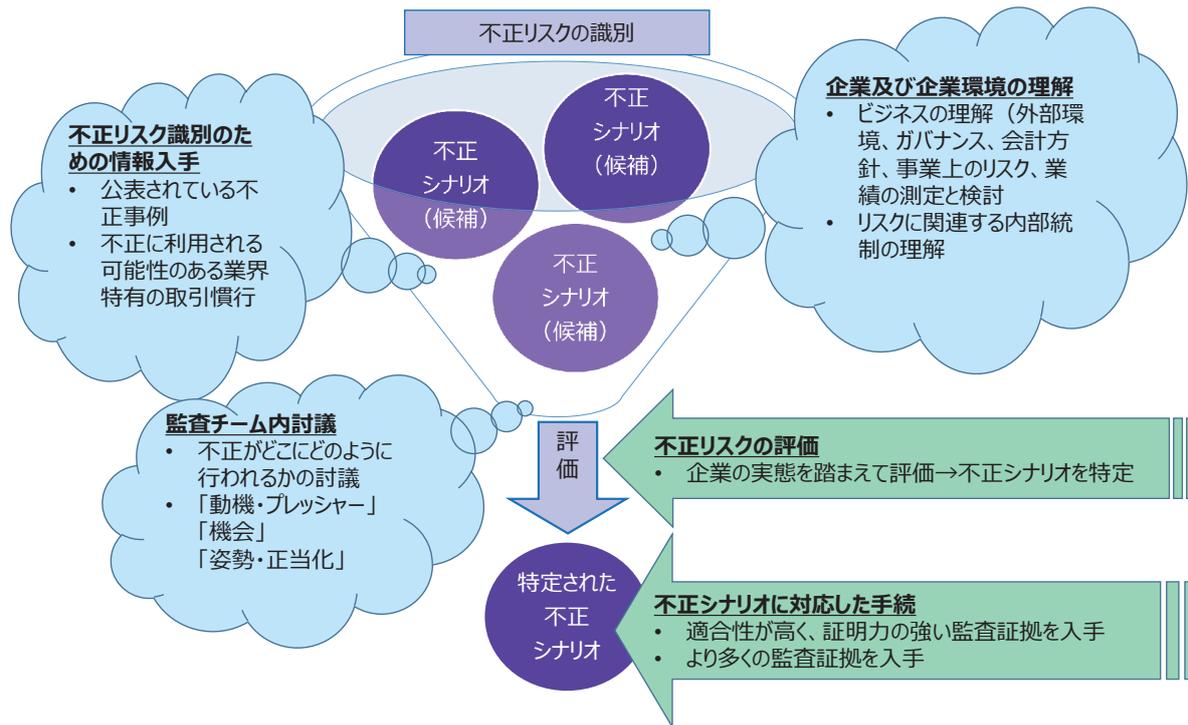
(1) 財務諸表監査における不正

財務諸表監査の目的に不正摘発自体は含まれないものの、監査人が適正意見を表明した後に財務諸表に不正による重要な虚偽表示が発見されることが繰り返されると、財務諸表監査への信頼が失われかねません。国内・海外子会社を含め、上場会社等による会計不正が依然として後を絶たず、不正による重要な虚偽表示リスクの看過は監査の信頼性にとって最大のリスクとなっています。

そのため、監査人は、財務諸表に不正による重要な虚偽表示が生じるリスク(以下、「不正リスク」という。)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、不正リスクを識別、評価し、対応手続を立案し実施することが求められます。

監査人は、監査における不正リスク対応基準及び監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」において、職業的専門家としての懐疑心の重要性が強調されていること、また、会長通牒平成28年第1号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」において、厳正な態度で監査業務に臨むことが必要であるとされていることに留意する必要があります。

<不正リスクの識別及び評価におけるイメージ>



① 不正リスクの識別と評価

監査人には、収益認識に関しては不正リスクがあるとの推定に基づき、適切にリスクを識別、評価し、対応手続を実施することが求められています。不正リスク(収益認識)の識別及び評価に関しては、多くの改善勧告事項が生じています。

監査人は、監査対象会社による調査によって、同社の元社員による売上金の着服が、期中に発覚したという情報を入手しているにもかかわらず、当該情報が、不正リスク要因の存在を示しているかどうか検討していない。

【監基報240第23項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査人が、不正が発生したという情報を入手したにもかかわらず、当該情報が、不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討しなかった事例です。

監査人は、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どうかを検討しなければなりません。不正リスク要因の存在は、必ずしも不正が行われていることを示すわけではありませんが、不正が発生した状況においては、不正リスク要因が存在していることが多く、したがって不正による重要な虚偽表示リスクを示すことがあります。

また、不正が発覚した場合、当該情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかの検討を行い、発覚した不正以外の不正が行われている可能性や発覚を免れるために行われる仮装隠蔽の可能性の検討も含め、不正により財務諸表に重要な虚偽表示が生じているのかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施する必要があります。

追加的な監査手続の種類、時期及び範囲は、状況に応じた監査人の職業的専門家としての判断事項となります。当該判断に際しては、平時よりも注意深く、批判的な姿勢で臨むことが必要であり、監査人としての職業的懐疑心の保持及びその発揮が特に重要です。

なお、追加的な監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽表示が生じている疑義があると判断した場合には、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し、監査計画を修正する必要があります。



コラム

不正シナリオといっても思いつかない？

それなら事例から学びましょう

2023年4月7日付で「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」及び「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」(以下、両者を総称して「内部統制基準等」とする。)が改訂されました。

改訂後内部統制基準等においては、経営者によるリスク評価に関して、不正に関するリスクについても考慮することの重要性や考慮すべき事項が明示されています。

また、経営者が不正リスクの識別及び対応について構築した一連の業務プロセスは、監査人にとって、不正リスクの識別及び評価における重要な検討事項です。

不正発覚事例が多くなった昨今においては、業務プロセスを構築する経営者にとっても、財務諸表監査及び内部統制監査を実施する監査人にとっても、適切な不正リスク評価

を行う上で、不正事例を収集、分析することは必要不可欠であると考えられます。

当協会の経営研究調査会では、上場会社及びその関係会社(以下「上場会社等」という。)が公表した会計不正の実態・動向を正確に捉え、かつ、定点観測ができるように、会計不正動向専門委員会が上場会社等により公表された会計不正を一定期間集計し、「上場会社等における会計不正の動向」という研究資料を例年6月から7月にかけて公表しています。

当該研究資料は監査や不正調査に関与する公認会計士だけではなく、企業等が参考にすることが期待されています。2024年7月16日に公表された2024年版(経営研究調査会研究資料第11号)の「2. 会計不正の種類と手口」において、2020年3月期から2024年3月期において、調査報告書が公表されている178社で生じた会計不正について、不正の手口が判明するものを分類したところ、当年度の報告書では売上の過大計上(81件)が最も多く、架空仕入・原価操作(65件)、経費の繰延(42件)及び在庫の過大計上(27件)がそれに続くという結果が示されています。

このような情報を利用して、経営者及び監査人の双方が適切に不正リスクを識別、評価することは、会社の業務プロセスにおける不正の防止及び発見、監査実施過程における不正の発見にとって有益であると考えられます。

② 不正リスクへの対応

識別・評価した不正リスクに対しては、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することが必要となります。このため、監査人は、不正リスクに個別に対応した適切な監査手続を立案、実施して、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

事例11 不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応(収益認識)

監査対象会社は、主にシステム開発を営んでおり、監査人は、派遣売上、受託売上に関する発生及び期間帰属のアサーションを不正リスクとして識別しているが、以下の発見事項がある。

- (1) 監査人は、派遣売上及び受託売上について、年間を通じて一定の金額以上の売上取引から無作為でサンプルを抽出し詳細テストを実施しているが、当該サンプルの抽出方法が不正リスクに対応しているかを考慮していない。
- (2) 監査人は、派遣売上の不正の手口の一つとして、架空の取引先から架空の契約を受注したように装い売上が計上することを想定しているが、注文書や検収書等との証憑突合を実施するのみで、当該不正の手口に、より適合性が高く、証明力が強い監査証拠を入手することを検討していない。
- (3) 監査人は、当期の受託売上のうち、契約金額が一定額以上かつ開発期間が一定期間超の取引について、会社作成の資料を基に証憑突合を実施しているが、当該資料の売上データの網羅性について検討していない。

【監基報240第29項】【監基報500第8項(1)】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、年間を通じて架空の売上が計上される不正リスクを識別している状況において、不正リスクに対応した手続となっているか十分に検討していない事例です。

本事例の(1)は、想定される不正がどのような場合に生じるか具体的に検討しておらず、識別した不正リスクとサンプル抽出基準との対応関係が不明瞭なまま、不正リスク対応手続を立案、実施してしまった事例です。

本事例の(2)は、架空の取引先から架空の受注を装い不正な売上計上をすることを不正リスクとして識別していますが、注文書や検収書等との証憑突合が、想定される不正リスクに適合したより強力な監査証拠を入手する対応手続となっているかを十分検討していない事例です。

本事例の(3)は、不正リスクへの対応手続として会社作成の資料を使用して証憑突合を行っていますが、当該資料を監査証拠として利用する前提として、企業が作成した情報(IPE : Information Produced/Provided by the Entity)の信頼性(正確性と網羅性)のうち網羅性を確かめていなかったという事例です。不正リスク対応手続として入手する監査証拠としては、情報の信頼性を確かめた上で、識別した不正リスクに適合したより強力な監査証拠を入手する必要があります。

以上は、いずれも不正リスクに対応した適切な監査手続が立案されていない事例ですが、不正リスク対応手続の立案に特段の問題がなかった場合でも、個々の不正リスク対応手続の実施目的を監査補助者に十分に伝達し、また、業務執行社員が監査調書を適切に査閲しないと、十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性が高くなることも併せて認識する必要があります。

監査人は、会長通牒平成28年第1号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」において、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要があるとされており、不正リスク対応手続を立案・実施する際には、監査証拠の適合性及び証明力に十分に留意する必要があります。

コラム 現実味のある不正シナリオ

会長通牒平成28年第1号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」において、監査人は、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要があるとされています。この「起こり得る不正の態様を想定」することが、まさしく不正シナリオを想定するということになります。

ここで重要となるのが、「起こり得る」という点です。あまりに現実味のない不正シナリオを想定してしまうことで、不正リスク対応手続の実施対象が抽出されないことがあります。また、実施対象は抽出されたが、想定した不正シナリオに適合した監査手続を実施できないといった事態に陥ることも往々にしてあります。

後者については、例えば、共謀による不正を想定したが、共謀を前提としたリスク対応手続を立案・実施できていない、相手先も取引自体も全くの架空の取引を想定したが、リスク対応手続を立案・実施できていないといった事例が散見されます。この点、そのよう

な想定が現実味のある不正シナリオである場合、不正リスクが極めて高い状況であることを十分に認識して、リスク対応手続を立案・実施することが求められます。他方で、現実味のない不正シナリオである場合、意味のないリスク対応手続を立案・実施していないか再検討する必要があります。

企業及び企業環境の適切な理解と内部統制についての理解に基づいて考えれば、全くの架空取引は起こり得る不正の態様ではないという結論を導き出せる場合もあります。限られた監査資源を効果的かつ効率的に投入するためにも、実態を見極めて起こり得る不正シナリオを特定することが重要と考えます。

③ 経営者による内部統制を無効化するリスク

経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改ざんし不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にあります。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なりますが、全ての企業に存在します。

当協会の経営研究調査会が取りまとめた「上場会社等における会計不正の動向(2024年版)」によると、2020年3月期から2024年3月期において発覚の事実が公表された会計不正(粉飾決算、若しくは資産の流用)のうち、会計不正への主体的関与者が判明するものを、主体的関与者の役職に応じて分類すると、役員及び管理職が主体的関与者となっている会計不正事例が多いと分析されています。

事例12

仕訳入力及び修正の適切性の検証(仕訳テスト)

監査人は、経営者による内部統制の無効化に対応する、総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証する手続(仕訳テスト)について、経営者の意向を踏まえた取引を不正の態様として、摘要欄が空欄であるもの若しくは摘要欄に役員の名前が入っているもののうち金額的、質的に異常なものを仕訳の抽出基準として設定している。

しかしながら、監査人は、「異常」の具体的な定義付けをしておらず、また、当該抽出基準と経営者が内部統制を無効化するリスクとの関連性を検討していない。

【監基報240第31項(1)】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、経営者の意向を踏まえた不正が行われるリスクを想定しているものの、起こり得る不正の態様を具体的に想定することなく仕訳抽出基準を設定してしまった事例です。

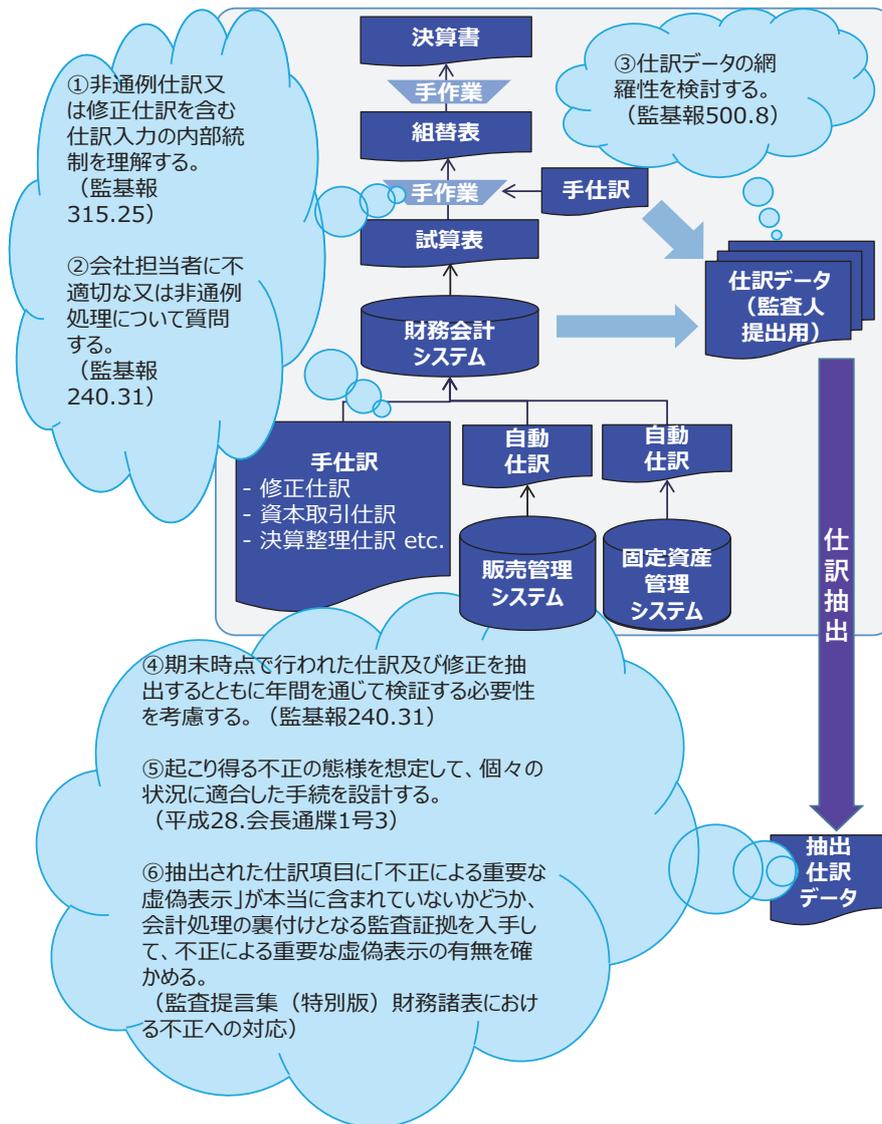
既述のとおり、会長通牒平成28年第1号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」においては、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を立案し実施する必要があるとされています。

この点、深度のある監査手続を効率的に実施するために、5W1Hを考慮した、より具体的な不正シナリオを想定することは有益であると考えられます。

なお、本事例のほかにも、修正伝票をマイナス伝票として入力する方法と反対仕訳を入力す

る方法の2種類があることを識別しているにもかかわらず、反対仕訳は抽出対象とする一方で、マイナス伝票は抽出対象としない仕訳抽出基準の適切性を検討していない、抽出した仕訳について詳細テストを実施せず、不正による重要な虚偽表示が含まれているか否かについて裏付けとなる監査証拠を入手していない等、仕訳テストに関しては多くの不備が指摘されています。

仕訳テストの一連の流れを以下に図示しましたので、関連する監基報等を再確認してください。





コラム

解決できないことなんてありません(その1)

収益認識の不正シナリオや仕訳テストの仕訳抽出基準が適切に策定されていない、あるいは、想定している不正リスクに対応した詳細テストが実施されていないことが多くあり、どうしたらいいか悩んでおられる方も多くいます。

この点、思い込みで監査を進めないことが大切です。「この会社で不正が起きる可能性がない」、「過年度の監査手続を踏襲すれば十分である」といった思い込みを捨てて、企業及び企業環境の理解をベースに様々な観点から不正リスクを十分な深度を持って検討してください。また、その結果として、例えば、「システム外で仕訳を手入力する以外に不正シナリオが想定されない」という結論になった場合、単に手入力仕訳について証憑突合を実施するだけでなく、手入力仕訳がシステム内で起票される自動仕訳に偽造される可能性を考慮する等、様々なことを疑いながら、注意深く対応してください。

思い込みを捨てて、企業及び企業環境等の理解を、アップデートしつつ、不正リスクへの対処という観点から再整理することで、不正リスク関連の不備事項をなくすことができるはずです。

(2) 会計上の見積りの監査

会計上の見積りには様々なものがあり、金額を直接観察できない場合に経営者により行われるものです。見積金額の測定は、経営者の知識又はデータに係る固有の限界の影響を受け、見積りの不確実性を伴います。このような限界は、金額の測定結果に主観性と幅を生じさせ、会計上の見積りのプロセスにおいて、仮定及びデータを用いた見積手法が選択及び適用され、経営者による判断が必要となり、測定が複雑になる場合があります。金額の測定に係る複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の程度は、虚偽表示が生じる可能性に影響を与えます。

このような状況において、監査基準報告書540「会計上の見積りの監査」では、企業及び企業環境や内部統制システム等の十分な理解を踏まえた固有リスク要因の評価及び統制リスクの評価を考慮したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に基づき立案したリスク対応手続により、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

監査人は、経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討に際して、経営者の説明を鵜呑みにすることなく、収集した情報や監査チーム内に蓄積された知識に照らして批判的に検討する姿勢を保持することが求められています(会長通牒平成28年第1号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」4. 会計上の見積りの監査)。

監査人は、重要な構成単位における繰延税金資産の回収可能性に関する監査手続において、事業計画に含まれる将来売上高の予測の前提となる重要な仮定として当該構成単位が営む事業関連の市場予測を選択しており、それらの合理性を評価するため、過去の市場動向や業界の公表情報等との整合性を確認している。

しかしながら、監査人は、事業計画には複数の仮定が含まれているにもかかわらず、経営者が適用される財務報告の枠組みに照らして、使用する仮定をどのように選択したか、及び重要な仮定をどのように識別したかを理解し、検討していない。

【監基報540第12項(8)】

【改善勧告事項の解説】

会計上の見積りに関する固有リスクを評価する上で、見積りの不確実性の影響の程度のほかに、複雑性、主観性及びその他の固有リスク要因が、使用する見積手法、仮定及びデータを選択と適用に影響する程度を考慮する必要があります。また、会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合、当該仮定を重要な仮定として扱い、重要な仮定に対して十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。そのため、会計上の見積りについて、適切な固有リスクの評価とリスク対応手続を立案するには、経営者が会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータがどのように選択され、適用されているのか、経営者が重要な仮定をどのように識別したかといった、企業の会計上の見積りの性質に関連する事項について理解することが非常に重要です。

本事例は、監査人は経営者が事業計画に含まれる重要な仮定を市場予測と識別していることを理解していますが、事業計画には通常、複数の仮定が含まれるところ、経営者が市場予測以外にどのような仮定を使用したのか、また、市場予測以外の仮定で重要な仮定として識別すべきものはないかについての理解及び検討が不十分とされた事例です。

まず…
経営者の見積手法（モデルの使用を含む）を理解する

見積手法に含まれるデータ・仮定を網羅的に特定する

項目	構成要素	経営者の使用する見積り	仮定及びデータ
売上	数量	当年度実績	データ
	市場の成長性	市場成長予測	重要な仮定
	単価	単価予測	仮定
営業費用	材料費	売上予測に対する直近事業年度の材料費割合	データ
		単価予測	仮定
	労務費	人員数予測	仮定
		1人当たり給与	データ
		外部環境に照らし合わせたベースアップ割合	データ
	経費	前年度実績	データ

使用する仮定をどのように選択したかを理解する

- ・選択の根拠
- ・目的適合性と網羅性の評価
- ・整合性など

重要な仮定をどのように識別したのかを理解する

- ・「重要な」の判断は相対的ではなく定量的（測定に重要な影響を与えるか）
- ・監基報540におけるリスク対応手続は「重要な仮定」に対する手続であり、「重要な仮定」か「仮定」かの判断は重要

根拠となるデータをどのように選択しているかを理解する

- ・性質、情報源
- ・適切性の評価方法
- ・正確性と網羅性など

 **コラム 解決できないことなんてありません(その2)**

会計上の見積りの監査は、不正リスクの識別及び評価並びに不正リスクへの対応と並んで不備事項が多く、どのように対処したらいいか悩んでいる方が多いテーマです。

「不確実性が高い世界で、将来のことなんてわからない」、まさにそのとおりです。しかし、監査人には、将来を予測することが求められているのではなく、監査手続を実施して心証を形成することが求められているのです。この点をはっきりと意識して、監基報540等に沿って、丁寧に監査手続を積み上げていきましょう。

なお、監査手続を実施するに当たり、当協会が公表している調書様式例は有用なものでありますが、それを利用して体裁だけを整えるような対応ではなく、監査対象会社の状況や会計上の見積り項目を理解し、重点的に検討すべき対象がどこにあるかを評価する、リスク・アプローチを徹底するためのツールとして利用し、メリハリのある監査手続を実施する必要があります。

監基報540改正時に、調書様式例が公開される前に、監査チームが、その要求事項を自分なりに咀嚼して作り上げた監査調書は質が高いものとなっていました。そういった監査調書を監査事務所内で横展開して標準調書化するという取組までできている監査事務所は

少数ですが、当協会が公表している調書様式例をベースにした上で、監査事務所の性質及び状況並びに監査事務所が実施する業務の内容及び状況を考慮してカスタマイズが必要と思われる監査調書については、独自の標準監査調書様式を作り上げていくことは有益であり、監査事務所の貴重な資源となります。

事例14

リスク評価手続とこれに関連する活動(リスク評価)

監査対象会社は、企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に基づき会社分類4であると判断し、翌年度の一時差異等加減算前課税所得の見積額(以下「課税所得見積額」という。)に基づいて繰延税金資産を計上している。なお、当該課税所得見積額は、当年度に見直した中期経営計画の税引前当期純利益を基に算定されている。

監査人は、繰延税金資産の回収可能性の検討において、当年度の課税所得が課税所得見積額を大きく上回ることを把握している状況において、経営者が中期経営計画における当年度の確定額をどのように検討し、その検討結果を翌年度以降の中期経営計画にどのように反映しているかについて理解しておらず、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上で、課税所得見積額が中期経営計画の見積りの不確実性の影響を受ける程度を考慮していない。

【監基報540第12項(10)、第15項(1)】

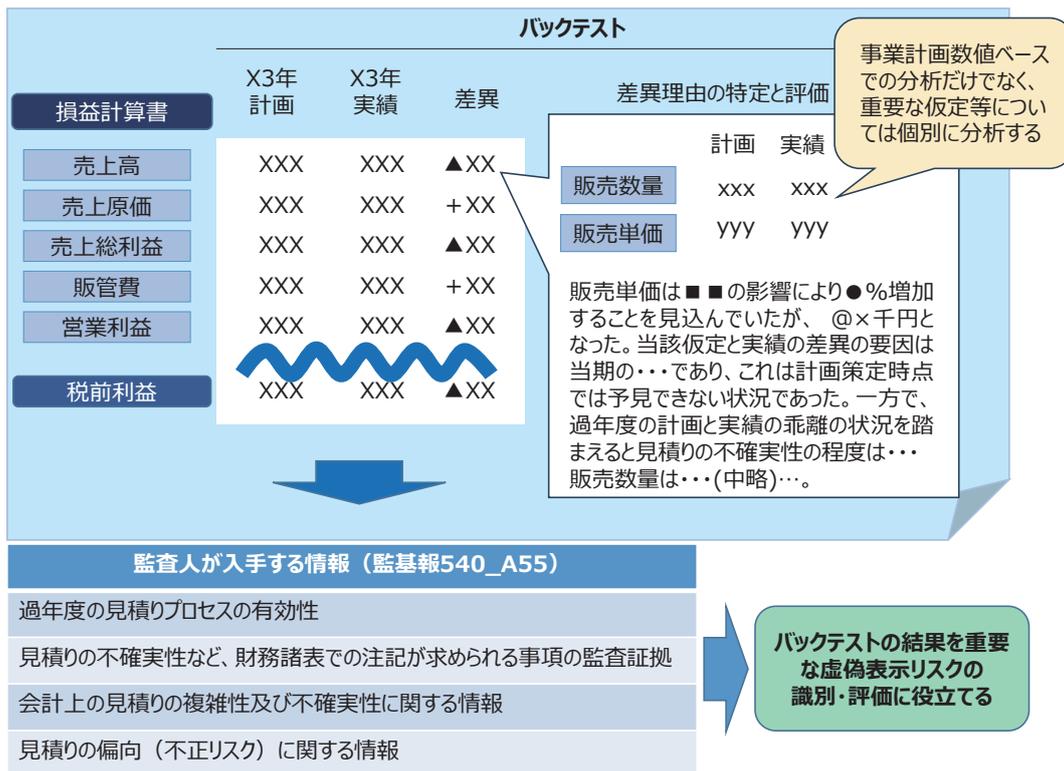
【改善勧告事項の解説】

監査人は、会計上の見積りの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、見積りの不確実性の影響を受ける程度を考慮する必要があり、また、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かどうかを判断する必要があります。

そのためのリスク評価手続の一つとして、過年度の見積りの遡及的な検討(以下、バックテスト)を実施することが求められており、バックテストにより経営者の見積りのプロセスの有効性、会計上の見積りの不確実性の程度及び経営者の偏向が存在する可能性等についての情報を入手できる場合があります。

本事例のように、過年度の見積額と当年度の確定額が大きく異なる場合、翌年度の見積りにしても不確実性の影響を受ける可能性が高いことが考えられます。

そのため、監査対象会社が当年度の確定額について、予実分析等で見積額との乖離原因をどのように検討したのか、その検討結果を踏まえ翌年度の見積りをどのように行ったのかについて十分に理解し、見積りの不確実性の影響を受ける程度を考慮した上で重要な虚偽表示リスクの識別・評価を行うことが重要です。



参考になる取組事例(その1)

固定資産の減損損失の認識に関して、監査対象会社が作成した割引前将来キャッシュ・フローの基礎となる事業計画に含まれる見積手法、仮定及びデータの選択及び適用の理解、リスクの識別・評価並びにリスク対応手続に当たり、以下のような取組を実施している監査事務所がありました。

- 会計上の監基報540第12項において要求されている企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解及び企業の内部統制システムの理解について、項目ごとに理解した内容を記述する監査事務所独自の様式を利用
- 資産グループごとのバックテストの結果や経営者とのディスカッション等を通じて得た事業環境、経営方針に関する理解を重要な虚偽表示リスクに関連する会計上の見積りの固有リスク要因(不確実性、複雑性、主観性又はその他のリスク要因)の検討に紐付け
- 固有リスクが高いと判断された資産グループに対して、関連する事業計画に含まれる見積手法、仮定及びデータを分類
- さらに、経営者が仮定を重要な仮定と重要でない仮定に分類した結果について確認し、重要でない仮定については、その判断の適切性についての検討過程を記載
- 重要な仮定の適切性の検討において、会社の主張と監査人の検討を区別して記載することで、検討過程を明瞭化

監査対象会社は、棚卸資産の評価に関して、「滞留期間が3年以上10年未満であれば帳簿価額の50%が、滞留期間が10年以上であれば帳簿価額の90%が減価する」という重要な仮定を含むルールに基づき、評価損を計上することとしている。

このような状況において、監査人は、当該重要な仮定が財務報告の枠組みに照らして適切であるかを検討していない。

【監基報540第21項、第23項】

【改善勧告事項の解説】

棚卸資産の評価において、営業循環過程から外れた滞留又は処分見込等の棚卸資産について合理的に算定された価額によることが困難な場合、監査対象会社は、収益性の低下の事実を適切に反映するよう処理するために、規則的に帳簿価額を切り下げる方法(以下、「評価ルール」とする。)を採用することがあります。

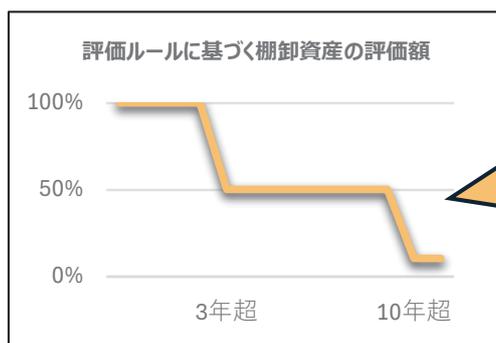
そのような場合において、監査人が、評価ルールに含まれる減価率が仮定に該当すると判断していないため、棚卸資産の評価に当たり使用する仮定の適切性についての検討が不十分であった事例が散見されています。

本事例における滞留在庫の評価に限らず、会計上の見積りの監査の実施に当たっては、会計上の見積りにおいて経営者が使用した見積手法、仮定及びデータを適切に識別、評価し、必要なリスク対応手続を実施する必要があります。

<棚卸資産の評価ルール>

滞留期間	減価率
3年以内	0%
3年超～10年以内	50%
10年超	90%

重要な仮定と識別した滞留期間ごとの減価率について、監基報540第23項のリスク対応手続を実施する



監査対象会社が設定した評価ルールについて、設定後も実態に即したものかについて、質問のみならず、例えば、裏付けとなる実績データの閲覧等により批判的に検討する

監査対象会社は、繰延税金資産の回収可能性の検討において、営業損失を計上し、課税所得が大きく増減したことを契機に、会社分類を2から3に見直しており、管理本部が作成した中期事業計画を基礎とする将来5年間の一時差異等加減算調整前課税所得の見積額に基づいて、将来減算一時差異等をスケジューリングし、繰延税金資産を計上している。

一方で、監査対象会社は、固定資産の減損の検討においては、2期連続で営業損失を計上した店舗に減損の兆候を識別し、エリア管理部が作成した店舗別の事業計画を基礎とする割引前将来キャッシュ・フローの総額が固定資産の帳簿価額を下回る店舗について、減損の認識が必要と判断し、固定資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額し、減損損失を認識している。

監査人は、繰延税金資産の評価及び固定資産の減損について、特別な検討を必要とするリスクを識別しており、繰延税金資産の回収可能性の計算基礎となる中期事業計画及び固定資産の減損の認識の基礎となる店舗別の事業計画のいずれにおいても、経営者が識別した重要な仮定は、顧客数であると理解している。

このような状況において、監査人は、繰延税金資産の回収可能性の検討に用いた中期事業計画における顧客数と固定資産の減損の検討に用いた店舗別の事業計画における顧客数が整合しているかどうかを検討していない。

【監基報540第21項(1)、第23項】

【改善勧告事項の解説】

会計上の見積りの監査において、監査人は、重要な仮定が適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、また、監査人が監査の過程で得た知識に基づき、重要な仮定が相互に整合しており、他の会計上の見積り又は企業の事業活動における他の領域で使用した仮定と整合しているかどうかについて検討する必要があります。

本事例は、固定資産の減損損失の認識及び測定と繰延税金資産の回収可能性の判定において、同じ翌期の計画数値を用いているにもかかわらず、使用された仮定が異なることが適切かどうかについての検討が不十分であった事例です。

また、監査対象会社が複数の事業を営んでいる場合、経営者は、繰延税金資産の計上に際して全社ベースの事業計画に基づいて将来課税所得を見積る一方で、固定資産の減損の認識判定に際しては特定の事業に係る事業計画に基づいて割引前将来キャッシュ・フローを見積ることが想定されますが、そのような場合においてもそれぞれの事業計画の見積りにおいて経営者が使用している仮定が整合しているかどうか検討する必要があります。

コラム 会計上の見積りと不正

会計上の見積りには監査対象会社が作成したデータが利用されることが多くあります。監査対象会社が作成したデータは手作業が介入していること等により、誤謬により正しく作成されないリスクが想定されます。その一方で、損失回避等の目的で不正にデータを操作するリスクも想定されます。

この点、当協会の監査・規律審査会が2024年7月に公表した監査提言集(会員・準会員限り)においても以下のような不正なデータの操作による会計上の見積りに関連する不正事例が紹介されています。

●事例Ⅱ-7 棚卸資産の評価に関する不正

棚卸資産の見積り方法について、販売による払出しの有無で滞留の判定を行うこととしたものの、在庫管理システム上は販売だけではなく、廃棄を行った場合にも販売による払出しと同様に取り扱われるよう設計されていたため、廃棄を利用して、滞留とみなされないようにして評価減を回避した事例

●事例Ⅱ-8 店舗損益の操作による減損回避

多店舗展開の小売業を営む監査対象会社の固定資産の減損の兆候判定において、リベートの付け替え(取引先からの協力による異なる店舗宛の証憑の入手及び社内配賦基準とは異なる割合で按分した表に基づく複数店舗へのリベートの計上)により店舗損益を操作し、減損を回避していた事例

●事例Ⅱ-9 減損の兆候判定資料の操作による減損回避

多店舗展開のサービス業を営む監査対象会社において、固定資産の減損の兆候判定に用いられる基幹システムから出力したスプレッドシートの情報(配賦対象本社費等の金額及び配賦基準となる店舗売上高や人件費)を手作業で不正に上書きすることにより減損を回避していた事例

これらの不正を看過した原因の一つとして、監査人が、経営者が会計上の見積りに使用したデータの生成過程やデータの性質等についての理解が不十分であったこと、その結果、データの適合性や信頼性に関する批判的な検討が不十分であったことが考えられます。

そのため、経営者が会計上の見積りに使用したデータの生成過程(例えば、手作業・自動処理の別、データの完全性を維持するための方法)やデータの性質(例えば、データ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)等について十分に理解した上で、固有リスクを識別・評価し、不正リスクを含む識別した重要な虚偽表示リスクに対応したリスク対応手続を立案・実施する必要があります。

また、データの信頼性の検討において、証憑の閲覧のみではなく、例えば、監査対象会社作成の減損の兆候判定資料の各資産グループの損益について、関連する数値との比較分析を行うなど、俯瞰的な視点で異常点の有無の把握を実施することも有効な手続であると考えられます。

(3) グループ監査

グループ監査では、複数の構成単位から成るグループ財務諸表に対して監査手続を実施します。連結子会社が海外にある場合のように、グループ監査チームが監査手続を直接実施しない場合、グループ監査チームは、構成単位の財務情報に対する作業を構成単位の監査人に依頼することがあります。その場合においても、グループ監査責任者がグループ財務諸表の監査業務とその実施及びグループ財務諸表に対して発行する監査報告書に責任を有しています。したがって、構成単位の監査人を利用する場合であっても、グループ監査の基本方針及び詳細計画を策定し、リスク評価及びリスク対応手続を実施する責任はグループ監査責任者にあります。

しかしながら、グループ監査に関しては、重要な構成単位を含め構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が生じるリスクを識別、評価し、必要なリスク対応手続を計画、実施するまでの一連の要求事項への対応に不備がある事例がいまだに散見されます。

事例17 グループ監査(グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解)

グループ監査において、以下の発見事項がある。

- (1) グループ監査チームは、重要な構成単位である海外子会社の収益認識について、親会社の管理部門責任者が当該子会社の管理部門へ指示し、仕訳入力により架空売上や売上の先行計上を行うという不正による重要な虚偽表示リスクを識別しているが、基幹システムにおける不正リスクの識別の可否を検討していない。
- (2) グループ監査チームは、重要な構成単位である海外子会社が利用する基幹システムのIT環境を理解しておらず、基幹システムの利用から生じるリスクを識別していない。

【監基報600第16項、第17項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、重要な構成単位である海外子会社の収益に関する不正リスクの識別と評価の検討において、グループ監査チームが、重要な構成単位である海外子会社が利用する基幹システムのIT環境を理解しておらず、基幹システム上での不正による収益認識の可能性を検討していないため、重要な構成単位である海外子会社における不正リスクの識別・評価が十分ではないとされた事例です。

グループ監査チームは、グループ及びその構成単位並びにIT環境を含めそれらの環境を十分に理解し、構成単位におけるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別、評価するとともに、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かどうかを判断する必要があります。

グループ監査チームは、監査対象会社の海外子会社であり重要な構成単位であるS社の収益認識全般を特別な検討を必要とするリスクとして、構成単位の監査人への監査指示書上で明示し、リスク対応手続を指示しているものの、以下の発見事項がある。

- (1) グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するに当たり、構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、構成単位の監査人と討議していない。
- (2) グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために構成単位の監査人により実施されるリスク対応手続の適切性を評価していない。

【監基報600第29項、第30項】

【改善勧告事項の解説】

グループ監査チームは、重要な構成単位である海外子会社の収益全般について、特別な検討を必要とするリスクを識別して、構成単位の監査人への監査指示書でこれを明示し、リスク対応手続を指示したものの、(1)は、重要な構成単位の監査人によるリスク評価への関与ができていなかった、(2)は、重要な構成単位の監査人が実施するリスク対応手続が適切かどうか評価することができていなかった事例です。

リスク評価への関与に関して、グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するため、重要な構成単位の監査人のリスク評価に関与しなければなりません。関与の内容、時期及び範囲は、構成単位の監査人に関する理解に基づいて決定することになりますが、少なくとも以下の①～③は実施する必要があります。

- ① グループにとって重要である、構成単位の事業活動について、構成単位の監査人又は構成単位の経営者と協議すること
- ② 構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、構成単位の監査人と討議すること
- ③ 識別された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、構成単位の監査人の監査調書を査閲すること(このような監査調書は、識別された特別な検討を必要とするリスクに関する構成単位の監査人の結論を要約した簡潔な文書の形態をとる場合があります)

また、リスク対応手続の関与に関して、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実施されるリスク対応手続が適切かどうかを評価する必要があります。その上で、構成単位の監査人のリスク対応手続への関与が必要かどうかを決定する必要があります。

グループ監査の実施に当たっては、構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与する必要があることを再認識する必要があります。この点は、2023年1月に改正された監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」においても強調されていることに留意が必要です。

コラム 構成単位の監査人とのコミュニケーション

改正監基報600は、大規模監査法人については、2024年4月1日以後開始する事業年度又は会計期間に係る監査から、大規模監査法人以外については2024年7月1日以後開始する事業年度又は会計期間に係る監査から適用されています。

監基報600の改正を踏まえ、日本公認会計士協会の中小監査事務所連絡協議会のウェブサイトにおいて提供していたグループ監査指示書の参考例が更新されました(末尾のQRコード参照)。また、2025年2月28日に実施された研修「中小監査事務所における、海外の構成単位の監査人向け監査指示書参考例の更新について」(eラーニング研修コード：E037170)において、更新後のグループ監査指示書の参考例についての解説が行われています。

改正監基報600では、重要な構成単位概念が廃止され、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応し、十分かつ適切な監査証拠を入手するために適切なアプローチをグループ監査チームが主体となって決定する必要があることが強調されています。

一方で、品質管理レビューでは、改正前監基報600に基づく監査業務の改善勧告事項として、不正シナリオについて監査指示書に具体的に記載しておらず、構成単位の監査人から入手した監査計画の概要においても具体的な記載がないといった構成単位の監査人のリスク評価に十分に参与していない事例や、構成単位の監査人が実施した仕訳テストの抽出基準を十分に把握していないといった構成単位の監査人のリスク対応手続を十分に評価していないといった事例が散見されています。

改正監基報600の適用下においては、構成単位の監査人を利用する場合における適時かつ適切な双方向のコミュニケーションが、より一層重要なものとなります。監査指示書は構成単位の監査人とのコミュニケーションツールの一つでしかないことから、監査指示書の内容の調整、送付及び提出物の回収のみならず、監査スケジュールの初期段階から構成単位の監査人との討議やメールのやり取り等と組み合わせて利用することで、構成単位の監査人の作業に適時かつ適切に関与する必要があります。具体的には以下のような取組が考えられます。

- コミュニケーションが必要な事項を一つの監査指示書にまとめて送付する 경우가多いが、監査計画の初期の段階で概要的な事項を送付し、その後詳細な事項を連絡するなど、段階を分けて指示書を送付、回答を依頼することで、構成単位の監査人に適時に情報共有する。
- 監査指示書の送付に当たっては、事前に構成単位の監査人とコミュニケーションを行い、例えば以下の内容についてすり合わせた上で送付を行うことで、手戻りや双方の認識の相違を防ぐ。
 - ・ 構成単位における事業や企業環境の変化、内部統制システムの変更、会計上の論点の発生、その他リスク評価に影響を及ぼす事象
 - ・ 依頼する作業の種類と時期

- グループ監査チームに注意喚起すべき事項については、構成単位の監査人から早期に伝達してもらえようコミュニケーションを取り、期中の段階から検討、対応を行えるようにする。



(4) 企業及び企業環境の理解

事例19

企業及び企業環境の理解(統制活動)

監査対象会社は、情報誌への情報の掲載による掲載料を収受しており、当該掲載料収入については、未納品による売上計上及び売上計上漏れのリスクに対応するため、原稿制作システムを利用して、原稿制作の進捗状況や原稿登録の有無を確かめる統制活動を整備している。

一方、監査人は、情報の掲載による収入について、販売管理システムの売上日付を操作することによる売上の早期計上リスクを不正リスクとして識別している。

こうした状況において、監査人は、販売管理システムの売上計上が売上計上日のトリガーとして利用している原稿制作システムとどのように関連しているのか、当該原稿制作システムの操作権限やアクセスの可否などシステムの利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが存在しているかを把握しておらず、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を適切に識別していない。

【監基報315第25項】

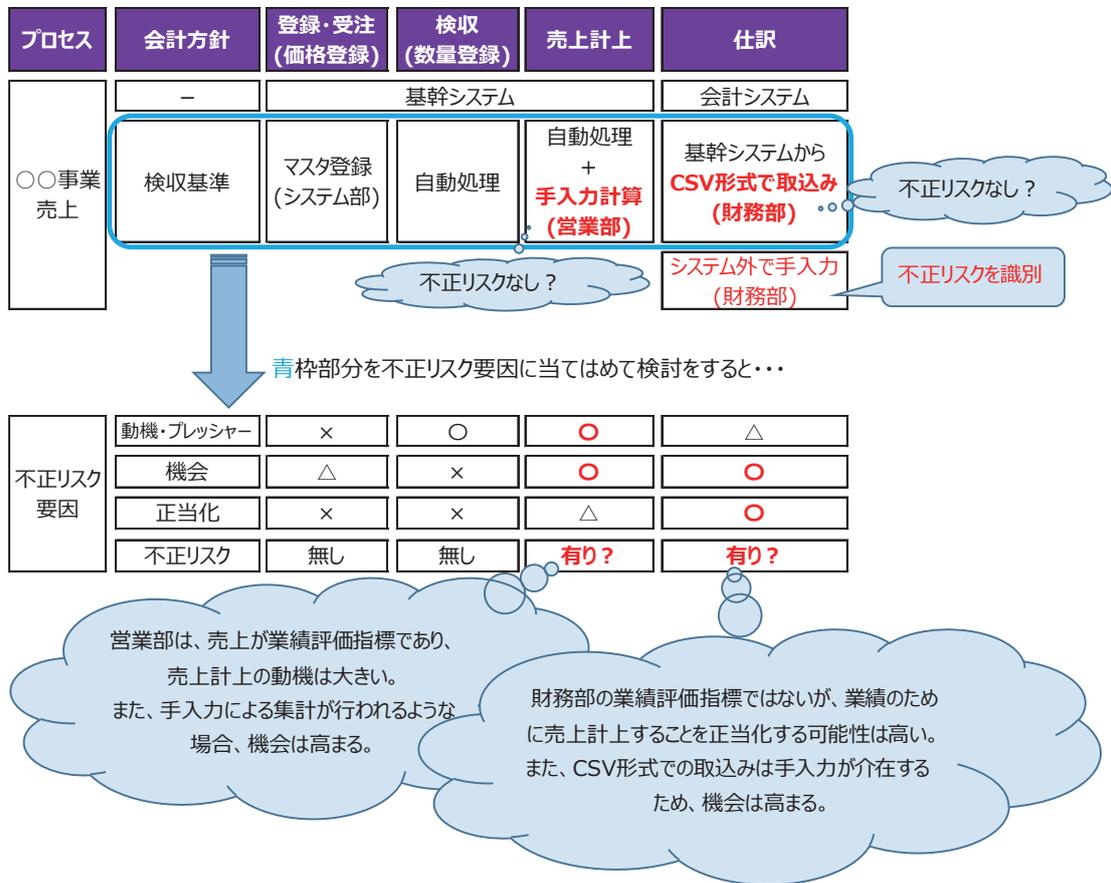
【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査対象会社がITを利用した統制活動を整備しているなかで、システム間の関連性やシステムの利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが存在しているかを把握しておらず、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーションと関連するその他のIT環境を適切に識別できていなかったという事例です。

企業及び企業環境の理解が不十分な場合、そこから導き出される重要な虚偽表示リスクや不正リスクを見誤る可能性につながり、結果的にリスク対応手続が的外れなものになりかねません。識別・評価されたリスクに適合した効果的なリスク対応手続を実施するためには、その前提となる企業及び企業環境の適切な理解が不可欠であることに留意が必要です。

不正リスクとの関連では、例えば、基幹システム経由で計上される収益については、システムへの不正な情報登録やシステム上でのデータ改ざんといった不正を実行できないことをもって不正リスクは識別しないと判断しているものの、当該判断に当たり、基幹システム内のデータ生成フロー、基幹システム自体が有効に機能しているかどうか、内部統制システム(ITにより自動化された内部統制を含む。)及び内部統制システムに対する監視プロセスが十分に機能しているかどうかといった「機会」に関連する不正リスク要因を十分に考慮する必要があります。

まず。監査対象会社の不正リスクの識別及び評価に当たって、情報システムを十分に理解することなく、安易に「ITを利用しているため不正が生じる可能性は小さい」と判断することのないよう留意する必要があります。



参考になる取組事例(その2)

不正リスク要因の検討に当たり、以下のような内容を図表にまとめ、監査調書としている監査事務所がありました。

- 不正リスク分析の調書において、会社の指揮命令系統や取引経路、システムのフロー等の分析を詳細に実施した上で、事業ごと、実行者(経営者等・管理者、営業担当者)ごと、アサーションごとに不正のパターンを詳細に検討していた。
- 主査と科目担当者が会社のビジネスをよく理解しており、かつ、監基報の十分な理解に基づいて不正シナリオシートや仕訳テストの立案シート等の監査調書を作成した上で、不正シナリオに基づいた適切な監査手続を立案、実施していた。

このような取組は、不正のトライアングルに照らして深度ある不正リスク要因の検討を行い、収益認識だけではなく、原価や棚卸資産等も含めて不正リスクを識別し評価する上では、参考になると考えられます。

(5) 監査証拠

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(外部情報源から入手する情報を含む。)の適合性と信頼性を考慮する必要があります。

監査の実施過程で入手した情報を監査証拠として利用するケースは多くあり、決して新しいことではありませんが、監基報での要求事項への対応に不備がある事例は毎年散見されます。

事例20	監査証拠として利用する情報
<p>監査証拠に関して、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査人は、滞留在庫の評価に関して、監査対象会社のシステムからの出力帳票である「滞留在庫一覧表」を監査証拠として利用している。当該内部帳票には、最終入出荷から1年超経過した商品、製品、原材料及び仕掛品が品目コードに紐付けられて集計されているが、監査人は、その正確性及び網羅性を検証していない。</p> <p>(2) 監査対象会社は、減損の兆候がある小売店舗に係る固定資産に関して、割引前将来キャッシュ・フローを見積もり、減損損失の認識を不要と判断している。</p> <p>かかる状況において、監査人は、割引前将来キャッシュ・フローの見積りの基礎となる事業計画における売上高成長率を重要な仮定と識別し、監査対象会社が入手した市場調査機関作成のレポートと比較して、重要な仮定の妥当性を検討しているが、市場調査機関作成レポートが外部情報源から入手された情報であることを理解するにとどまり、当該レポートの適合性と信頼性を検討していない。</p> <p>【監基報500第6項、第8項】</p>	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、会計上の見積りの監査において、監査証拠として利用する情報についての監査上の対応に不備事項があった事例であり、(1)は企業が作成した情報、(2)は外部情報源から入手した情報が対象となっています。

(1)については、情報システムの複雑性の程度に応じて、IT専門家の関与の可否を検討する必要があることにもご留意ください。また、(2)については、外部情報源から入手した情報であっても無条件に監査証拠として利用してはならないことに留意してください。

また、履行義務の充足度に応じて認識する収益に係る不正リスクへの対応において、企業作成情報との突合のみを実施しているケースがあります。そのようなケースにおいては、情報システムを含む業務プロセス及び内部統制を十分に理解した上で、企業作成情報の正確性及び網羅性を検討するための監査手続を実施し、監査証拠として利用できるか否か判断する必要があります。

監査証拠として何らかの情報を利用する場合には、対応すべき虚偽表示リスクの程度を考慮し、監査人の目的に照らして情報の適合性及び信頼性を検討する必要があることを再認識してください。

(6) 関連当事者

事例21

関連当事者との重要な取引と財務諸表注記

監査対象会社は、関連当事者であるA社との間で販売用不動産の販売及び固定資産の売却を行い、当該取引を関連当事者取引として財務諸表に注記している。

当該注記において、取引条件を「当社と関連を有しない他の当事者と同様の条件によって」と記載しているが、監査人は独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されたかどうかを検討していない。

【監基報550第23項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、関連当事者との取引にかかる財務諸表への注記の記載についての検討に不備があった事例です。

財務諸表における関連当事者との取引に関する注記では取引条件の開示が求められていますが、関連当事者との取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行された旨の注記となっている場合には、監査人は独立第三者間取引と同等の取引条件かどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手することが監基報550第23項で求められています。

この「独立第三者間取引と同等の取引条件かどうか」については、実務的には難しい場合も想定されますが、関連当事者との取引について独立第三者間取引と同等の取引条件で実行された旨の注記となっている場合には、監査人としては、安易に同等かどうかを判断するのではなく、十分かつ適切な監査証拠を入手したと言えるだけの検討が必要となることに留意が必要です。

なお、関連当事者との取引を通じて不正が行われていた事例は過去から多くあり、関連当事者取引の検討に当たっては、不正リスクを考慮する必要があります。以下、この点について解説します。

監査人は、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引(以下、「通例でない取引等」とする。)について、取引の事業上の合理性(又はその欠如)が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価する必要があります。

本来、監査人は、例えば、以下のような通例でない取引等の有無を検討する必要があります。

- 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引又はその他企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引のうち、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な取引
 - 企業の事業内容に直接関係のない又は事業上の合理性が不明瞭な重要な資産の取得、企業の買収、出資、費用の計上
 - 関連当事者又は企業との関係が不明な相手先(個人を含む)との間で締結した、事業上の合理性が不明瞭な重要な資金の貸付・借入契約、担保提供又は債務保証・被保証の契約
- また、これらの通例でない取引等を識別した場合、監査人は、例えば、以下の観点から、識

別した通例ではない取引等が不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を検討する必要があります。

- 取引の形態が非常に複雑であるか否か(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等)
- 経営者は、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、十分に文書化しているか否か
- 経営者に、取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調するような姿勢が見られるか否か
- 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るか否か
- 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監査対象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か否か

経営者が通例でない取引等についての記録や契約条項を変造することも想定されることから、以上のような検討に際して、監査人が職業的懐疑心を保持し、また発揮することが特に重要となります。

(7) 監査報告書

監査上の主要な検討事項(KAM: Key Audit Matters)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特に重要と判断した事項です。

監査報告書におけるKAMの記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることに意義があり、KAMを契機として利用者と経営者の対話がより促進されること等が期待されています。

事例22

監査報告書における監査上の主要な検討事項(KAM)

監査人は、連結財務諸表に係る監査報告書において、監査対象会社における貸倒引当金の見積りを監査上の主要な検討事項として決定し、監査上の対応として「当事業年度における債権の回収実績を確認するとともに、事業計画を入手し経営者の仮定を評価した」旨を記載しているが、実際にはこれらの監査手続を実施していない。

【監基報701第12項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査上の対応として記載した実証手続の一部を実施していないにもかかわらず、当該手続を実施した旨を記載している不備事例です。本事例のほか、事業計画の策定に当たって検討された経営環境の変化や市場環境等の見通しについて、経営者と協議を実施した旨を記載しているにもかかわらず、経営者と協議を行っていない事例も見受けられました。

KAMの記載内容について、関連する監査調書の内容と整合しているか、慎重に確かめる必要があります。



ゼロを目指しましょう～KAMの記載誤り～

監査報告書におけるKAMの記載は、監査人が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実施した監査手続を記載することで、監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることに意義があり、財務諸表利用者も注目する事項です。そのため、監査上の対応には、実施した監査手続を正しく記載する必要があることは当然のことであり、KAMに関する手続の不足はその監査業務における特に重要な手続が不足していると捉えられかねません。

しかしながら、KAM導入から相当な期間が経過しているにもかかわらず、品質管理レビューにおける上記のような事例や、KAMの記載の訂正に関する有価証券報告書の訂正報告書がまだ散見されています。

監査チーム及び監査事務所としてKAMの記載内容の適切性を担保するための体制は十分に機能しているか、ご確認ください。

参考になる取組事例(その3)

KAMの記載内容の適切性を担保するために、以下のような取組を実施している監査事務所がありました。

- 計画段階においてKAMに対応する監査手続を確認するとともに、KAM草案作成段階において、KAMに記載された監査上の対応がどこの調書で実施されているかを明瞭にするため、下表のような調書を作成している。

XXに係る貸倒引当金			実施手続調書
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の対応		
..... ...このことから、当監査法人は、XXに係る貸倒引当金が監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。	<ul style="list-style-type: none"> ...、主として以下の監査手続を実施した。 ● XXに関する<u>内部統制の整備 (①)</u>及び<u>運用状況 (②)</u>の評価を実施した。 ● <u>▲▲を検討した (③)</u>。 ● ○○について、<u>△△を実施する (④)</u>とともに<u>外部情報の閲覧 (⑤)</u>により合理性を検討した。 	<ul style="list-style-type: none"> ↔ ↔ ↔ ↔ ↔ 	<ul style="list-style-type: none"> ①IC-100 (整備評価) ②IC-110 (運用評価) ③PP-220 (▲▲検討調書) ④PP-300 (△△検討調書) ⑤PP-400 (外部情報閲覧による合理性検討調書)

- 品質管理部門の担当者が各監査業務のKAMについて、記載内容をはじめ、選定過程やリスク評価及び対応手続の立案・実施状況について、年度計画、意見形成前等の適切なタイミングでモニタリングを実施している。
- 当年度の監査において監査上の主要な検討事項はないとする監査業務について、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。

(8) IT監査

監査人は、統制活動のうち、アサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制に基づいて、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を識別し、これらについて①ITの利用から生じるリスク、②当該リスクに対応するIT全般統制を識別して、評価しなければならないとされています。

事例23

IT全般統制の評価

監査対象会社の重要な構成単位であるA社は、車両販売事業を営んでおり、監査対象会社のグループ外の自動車製造会社(以下「B社」という。)が販売会社向けに提供するシステム(基幹システム及び会計システム)を利用している。

かかる状況において、監査人は、A社の財務情報を監査するに当たって、ITの利用から生じるリスク及びIT全般統制を識別しているものの、B社のIT全般統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施していない。

【監基報330第7項、監基報402第15項】

【改善勧告事項の解説】

監査対象会社が業務を第三者組織に委託している場合、監査対象会社を委託会社、第三者組織を受託会社といいます。昨今は、ITプロセス(IT環境へのアクセスの管理、プログラムの変更又はIT環境に対する変更の管理及びIT業務の管理をするための企業のプロセス)の全部又は一部を委託する会社も増えています。

本事例ではA社を委託会社、B社を受託会社として考えます。委託会社が受託会社にITプロセスの一部を委託している状況において、委託会社の監査人が、受託会社のIT全般統制の整備評価手続は実施しているものの、受託会社のIT全般統制の運用評価手続を実施していなかった事例です。

受託会社の提供するITアプリケーションの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制が受託会社のIT全般統制のみであり、かつ、受託会社のIT全般統制に依拠する監査計画を策定する場合には、委託会社の監査人は受託会社のIT全般統制の運用評価手続の実施が必要になります。監基報では、以下の手続を一つ又は複数組み合わせることで実施することにより、当該IT全般統制の運用状況の有効性について、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施しなければならないとされています。

- (1) 受託会社のシステムに関する記述書並びに内部統制のデザイン及び運用状況に関する報告書(タイプ2の報告書)を入手する(利用可能な場合)。
- (2) 受託会社で適切な運用評価手続を実施する。
- (3) 委託会社監査人のために、受託会社で運用評価手続を実施する他の監査人を利用する。

(監基報330「評価したリスクに対応する監査人の手続」第7項、A28項、A28-2項、監基報402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第15項)



コラム

確かめないで信じられるでしょうか～受託会社の内部統制の評価～

2023年4月7日付で「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」及び「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」(2024年4月1日以後開始事業年度から適用)が改訂されました。経営者の内部統制の基本要素である「ITへの対応」でITの委託業務に係る統制の重要性が増していること、委託業務の評価の範囲としてITに関する業務を外部の専門会社に委託する場合が例示として、記載されています。

日本公認会計士協会では、2025年2月13日付で「受託業務に係る内部統制の保証報告書の発行状況に関する研究文書」(テクノロジー委員会研究文書第12号)を公表しています。受託業務に係る内部統制の保証報告書(以下「報告書」)を発行している受託会社へアンケートを行い、結果を取りまとめたものです。なお当研究文書のアンケート対象外であっても、報告書を発行している受託会社もあります。

受託会社の内部統制を評価する際には、まずは委託会社経由で受託会社に対して、報告書の発行状況を質問します。その際には上記の研究文書が参考になります。報告書が発行されており、評価に利用できる場合には、報告書が監査証拠となります。一方で、評価に利用できる報告書が発行されていない場合には、評価の実施方針について委託会社又は受託会社と協議して、報告書の発行も含めて、評価に必要な監査証拠を入手することが必要となります。

(9) 内部統制監査

内部統制監査では、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対して監査が実施され、経営者の作成した内部統制報告書の適正性について監査意見が表明されます。内部統制監査と財務諸表監査は一体的に実施されるため、内部統制監査で入手された監査証拠と財務諸表監査で入手された監査証拠は双方で利用可能となり、効果的かつ効率的な監査が実施されます。

事例24

内部統制監査(経営者の評価手続及び評価結果の理解)

内部統制監査において、以下の発見事項がある。

- (1) 監査人は、評価範囲に含まれる連結子会社に係る全社的な内部統制の運用状況の評価に関して、経営者が実施した評価結果及び評価結果に至った根拠等を確認していない。
- (2) 監査人は、評価範囲に含まれる連結子会社に係る全社的な観点で評価する決算・財務報告プロセスの整備及び運用状況の評価に関して、経営者が実施した評価結果及び評価結果に至った根拠等を確認していない。
- (3) 監査人は、重要な事業拠点における業務プロセスについて、経営者が実施した内部統制の評価の妥当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「財務報告に係る内部統制の監査」第125項、第143項、第144項及び第149項】

【改善勧告事項の解説】

ダイレクトレポーティングを採用していない我が国の内部統制監査制度では、一義的には経営者による内部統制の有効性の評価が行われ、経営者が実施した評価手続と評価結果に基づいて作成された内部統制報告書の適正性について監査人による監査意見が表明されるという建て付けである以上、監査人としては経営者が実施した評価結果とその根拠等を確認することは不可欠です。

本事例は、内部統制監査制度が導入されて10年以上が経過しているところで、内部統制監査における基本動作ができていなかった事例です。

監査手続は人間が行う以上、ヒューマンエラーによる手続漏れのリスクは常にあります。本事例を通じて、専門要員の教育・訓練と監査責任者による指揮、監督及び査閲といった基本動作の重要性を再認識する必要があります。

コラム 今すぐできること～おわりに～

不正リスクへの対処や会計上の見積りの監査といった、個別業務の品質管理に関する頻出の不備事項をなくしていくため、今すぐできる取組のお勧め3選をご紹介します。

1. ディスカッション研修

E-learningでの研修受講のように受け身ではなく、実際に不正シナリオを策定する、会計上の見積りの監査手続を立案するといった能動的かつ実践的なディスカッション研修は有益であると考えます。非常勤専門要員も交えて、実施してみるとよいでしょう。また、ディスカッションされた内容を品質管理責任者が分析し、取りまとめることで課題を洗い出し、品質管理する上でのモニタリングのポイントを見極める等、ディスカッション結果を品質管理活動に反映させると、ディスカッション研修は更に有益なものになると考えられます。

2. 事例から学ぶ

「コラム 事例の活用」でもご紹介したとおり、不正については事例から学べることが多くあります。また、監査対象会社の内部統制が適切に整備、運用されていないならば不正リスクも高まるので、事例から得られた知見を必要に応じて監査対象会社に共有することも有益です。

3. 監査対象会社への働きかけ

会計上の見積りをエビデンスに基づいて適切に行うよう監査対象会社に働きかけることは有益です。鉛筆を舐めるような会計上の見積りを厳しく戒め、監査手続を適切に実施できる環境を整えてください。監査対象会社が改善のためにどれほどの時間を要するか、あるいは、改善に取り組むか、不確実なことが多いため、こちらは、「今すぐできること」というよりも、「今すぐやるべきこと」とも言えます。

事例一覧表

項目	事例 No.	タイトル	II部 掲載事例
1. 監査事務所の品質管理システムに関する改善勧告事例			
(1) 品質管理の全般的体制 (品質管理システムの構成)	1	品質管理の全般的体制	1~2
(2) 監査事務所の リスク評価プロセス	2	品質目標の設定	3~5
(3) ガバナンス及び リーダーシップ	3	組織構造	6
(4) 情報セキュリティ	4	情報セキュリティ	7~10
(5) 職業倫理及び独立性	5	報酬依存度	11
(6) 契約の新規の締結及び更新	6	契約の新規の締結プロセス	12
(7) 監査調書の整理、管理、保存	7	監査調書の整理	16~18
(8) 審査	8	審査担当者の適格性	19~20
(9) 資源(人的資源)	9	専門要員の品質へのコミットメント、並びに品質へのコミットメントに関する説明責任及び評価	21~22
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例			
(1) 財務諸表監査における不正	10	不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価 (不正リスク要因の検討)	32~41
	11	不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応 (収益認識)	
	12	仕訳入力及び修正の適切性の検証(仕訳テスト)	
(2) 会計上の見積りの監査	13	リスク評価手続とこれに関連する活動 (仮定の理解)	74~87
	14	リスク評価手続とこれに関連する活動 (リスク評価)	
	15	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (重要な仮定)	
	16	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (仮定の整合性)	
(3) グループ監査	17	グループ監査 (グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解)	98~105
	18	グループ監査 (構成単位の監査人が実施する作業への関与)	
(4) 企業及び企業環境の理解	19	企業及び企業環境の理解(統制活動)	45~47
(5) 監査証拠	20	監査証拠として利用する情報	59~62

項目	事例 No.	タイトル	Ⅱ部 掲載事例
(6) 関連当事者	21	関連当事者との重要な取引と財務諸表注記	88～93
(7) 監査報告書	22	監査報告書における監査上の主要な検討事項 (KAM)	110～113
(8) IT監査	23	IT全般統制の評価	114～119
(9) 内部統制監査	24	内部統制監査 (経営者の評価手続及び評価結果の理解)	120～127

* 法定監査従事者の必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材



教材コード Q030011

研修コード 3101

履修単位 3.5単位

<申告方法>

電子申告又はFAX申告(随時申告書第一号用紙CPD指定記事専用)で申告してください。なお、複数の媒体に掲載してありますが単位申告は1度のみ、申告方法はいずれの場合も200字程度の研修概要等の記載が必要です。

FAX : 03-6867-0984

電子申告で単位登録を行う際は、「電子申告」「自己学習：CPD指定記事」で掲載媒体は、「品質管理委員会年次報告書、品質管理レビュー事例解説集」、掲載号は「品質管理レビュー事例解説集2025年6月発行」を選択し、申告してください。

<単位の上限>

1事業年度に取得できるCPD指定記事の単位の上限は40単位です(ただし、CPD指定記事を含む自己学習全体で40単位が上限です)。

<問合せ先>

〒102-8264 東京都千代田区九段南4-4-1

日本公認会計士協会

問合せ窓口 cpd_support@sec.jicpa.or.jp

本事例解説集に対するご意見・ご要望等の連絡先
「品質管理レビューご意見受付窓口」電子メールアドレス
qc-opinion@jicpa.or.jp

