

2025年度
品質管理レビュー
事例解説集

I部

2025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. 改善勧告事例の解説	3
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	3
(1) 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	3
(2) 監査事務所のリスク評価プロセス	4
(3) 監査事務所における法令順守	5
(4) 情報セキュリティ	7
(5) 契約の新規の締結及び更新	9
(6) 専門的な見解の問合せ	10
(7) 監査調書の作成、整理、管理、保存	11
(8) 審査	13
(9) 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	14
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例	16
(1) 企業及び企業環境の理解	16
(2) 財務諸表監査における不正	19
(3) 会計上の見積りの監査	27
(4) グループ監査	35
(5) 継続企業の前提	38
(6) 監査証拠	41
(7) 監査報告書	42
(8) IT監査	45
(9) 内部統制監査	48
II. 「根本原因及び必要な対応」の解説	50
1. 「根本原因及び必要な対応」に関する事例	50
事例一覧表	53

(2025年度自主規制レポートー品質管理レビュー制度編ーの入手はこちらから)

2025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、「2025年度自主規制レポートー品質管理レビュー制度編ー」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「補足資料 2025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。



はじめに

監査事務所は、リスク・アプローチの考え方のもと、品質管理基準報告書第1号による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るとともに、上場会社等監査人登録制度により、上場会社の監査を実施する全ての監査事務所は、品質管理体制のより一層の充実強化を図るために、より高い規律付けを求められます。

こうした状況にあって、なお上場会社による会計不正事例は後を絶たず、監査事務所や公認会計士による財務諸表監査制度に社会からの目が大きく注がれています。

このような品質管理が重視される状況にある監査事務所にとって有用なものとなるよう、2025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に対する改善勧告事項を掲載しました。

2025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、前年度と同様に、規程類の内容が具体的でない、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整備上の改善勧告事項のみならず、品質管理システムの運用上の改善勧告事項も発生しています。また、監査業務の品質管理については、前年度と同様に、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価並びに対応と会計上の見積りの監査について多くの改善勧告事項が発生しています。

監査事務所においては、監査事務所の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ことが求められますが、特に、高い規律付けを求められる登録上場会社等監査人には、本事例解説集に掲載されている改善勧告事例を他山の石として、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及び留意点の記載を設け、改善勧告事項となった背景、要求事項及び実務上の対応についてご理解いただけるように努めました。加えて、監査事務所による改善プロセスにおける根本原因の分析及びその対応に資するよう、「根本原因及び必要な対応」に関する記載事例を設けました。また、Ⅱ部では、Ⅰ部に掲載した改善勧告事例も含め、幅広く改善勧告事例を掲載し、各改善勧告事項について留意事項を記載することで、より深度ある品質管理基準報告書及び監査基準報告書のご理解につながるよう努めました。

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		
1	監査事務所における品質管理 (2026年3月18日の改正により「事務所における品質管理」に名称変更)		
2	監査業務に係る審査(2026年3月18日の改正により「業務に係る審査」に名称変更)		
番号	監査基準報告書	番号	監査基準報告書
240	財務諸表監査における不正	570	継続企業
315	重要な虚偽表示リスクの識別と評価	600	グループ監査(改正前)
500	監査証拠	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
540	会計上の見積りの監査		
550	関連当事者	720	その他の記載内容に関連する監査人の責任

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」(改正前)

I. 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

本年度においては、品基報第1号及び第2号が適用された監査事務所の品質管理システムの整備及び運用に関する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
監査事務所は、規程等において、各専門要員は、月次で作成する精算書に、品質管理活動時間、法人経営の執務時間及び監査業務別執務時間の実績を日別に記録することを定めている。しかしながら、監査事務所は、品質管理システムを整備し運用するための重要な基礎データである専門要員の執務時間を下記記載のとおり適切に集計し管理していない。 (1) 多数の社員が、精算書に日別監査業務別の執務実績時間を記録しておらず、業務別執務実績時間を適切に管理していない。 (2) 監査概要書に記載された審査担当者の従事時間数が、精算書に記録された審査担当者の執務実績時間数を大きく上回っている監査業務が多数存在する。 (3) 監査概要書に記載された監査責任者の従事時間数が、精算書に記録された執務実績時間数を上回っている監査業務がある。 【品基報第1号第32項(4)】	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査責任者や審査担当者を含む多数の社員が、執務実績時間を正確に記録せず、結果として、監査事務所が、執務実績時間を適切に集計し管理していなかった事例です。

監査事務所は、より質の高い監査を一貫して実施するための十分な時間が与えられているという品質目標を定めることが求められているため、品質管理システムを整備し運用するための重要な基礎データとして、全ての専門要員の執務時間を適切に管理する必要があります。本事例のように、社員を含む専門要員の執務実績時間を適切に管理できていない場合、監査事務所は、監査業務を実施するための十分な時間を確保し費やしたことの説明責任を果たすことができません。

【実務上の留意点】

執務時間の管理には、勤怠管理システムを用いるケースや、表計算ソフトにより集計するケースなどがありますが、監査事務所は、こういった執務時間を集計するための仕組みを整備するのみならず、各専門要員が、執務実績時間の管理の重要性を認識した上で、決められた手順を理解し、適切に報告する意識付けを行うことが重要です。監査事務所は、定期的に執務実績時間の管理の重要性を専門要員に伝達し、適切に記録するよう毎月事前にアナウンスすると

ともに、記録内容が適切かどうかをモニタリングして不備があった場合には専門要員に修正を指示する、といった施策が有効と考えられます。

(2) 監査事務所のリスク評価プロセス

事例2 監査事務所の性質及び状況又は監査事務所が実施する業務の内容と状況の変化

監査事務所は、監査事務所のリスク評価プロセスにおいて、品基報第1号「監査事務所における品質管理」に規定された全ての品質目標を監査事務所の品質目標として設定した上で、品質リスクを識別して評価し、また品質リスクに対処するための対応をデザインし適用している。

しかしながら、監査事務所は、公認会計士・監査審査会の検査及び日本公認会計士協会による品質管理レビューにおける重要な指摘事項の発生や上場会社の監査業務の減少といった、監査事務所の状況に変化が生じているにもかかわらず、追加の品質目標の設定や、追加の品質リスクの識別・評価、品質リスクの修正又は再評価、追加の対応のデザイン又は対応の修正の可否について検討していない。

【品基報第1号第27項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、重要な不備事項の発生や報酬依存度の上昇など監査事務所の状況に変化が生じているにもかかわらず、監査事務所のリスク評価プロセスのデザインの修正等の可否を検討していなかった事例です。

品基報第1号では、品質管理システムは、継続的かつ反復的に運用され、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の変化に対応して運用されるべきものであると定められています。また、監査事務所は、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の変化を識別した場合、監査事務所は、当該情報を考慮するとともに、適切な場合には、追加の品質目標の設定、あるいは品質目標を修正し、追加の品質リスクを識別、評価するほか、既存の品質リスクの修正又は再評価の実施、それに基づく追加の対応をデザインし適用し、又は対応を修正することが求められています。

【実務上の留意点】

監査事務所は、デザインしたリスク評価プロセスがその時点で適切なものであっても、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が変化し、監査事務所の実態に合わなくなる場合や、本件のように外部検査により重要な指摘を受けた場合には、監査事務所は必要に応じてリスク評価プロセスのデザインを見直さなければなりません。この点を十分理解した上で、監査事務所は、適切なリスク評価プロセスをデザインし適用するために、これらの変化を見落とすことなく品質目標の追加、品質リスクや対応の追加又は修正の必要性を示唆する情報を識別するための方針又は手続を定める必要があります。

例えば、こういった場合に品質目標の追加、品質リスクや対応の追加又は修正が必要となる

かを具体的に例示しておくとともに、監査事務所の内部及び外部環境におけるトレンド及び発生した事象を継続的に追跡すること等により、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性質及び状況に関する情報について定期的に更新することや、社員会等の会議体で定期的に品質目標等の追加や見直しが必要ないかどうか検討するといった施策が考えられます。

コラム 「本質」的な品質目標を

監査事務所のリスク評価プロセスのデザインの方法は、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よって影響を受ける可能性があります。各監査事務所で2022年6月16日改正後の品基報が適用され、運用フェーズが完了する中で、品質管理システムの評価も完了となり、翌年度も見据える時期となります。

改正後の品基報の適用初年度において、追加の品質目標を設定する必要がないと判断している監査事務所もありましたが、監査事務所内で十分に議論しましたでしょうか。

品基報適用2年目、あるいは3年目となる中で、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にも変化が生じています。そのような状況の中で、監査事務所の品質管理システムの目的を達成するための「本質」的な品質目標への更新及び追加が必要ないかを改めて監査事務所内で十分に議論してみてください。

(3) 監査事務所における法令順守

事例3

インサイダー取引防止

監査事務所は、インサイダー取引防止規程において、監査事務所のクライアントの重要事実を知った場合には、法令で認められている場合を除いて、当該重要事実が公表されるまで当該クライアントの特定有価証券等の売買等をしてはならないこと、及び監査事務所のクライアントの重要事実又は重要事実に該当する可能性のある事実を知ったときは、その職務上必要な場合を除き、これを他の社員職員等その他の第三者に伝達又は漏えいしてはならないことを定めている。

しかしながら、監査事務所は、以下の行為を禁止していない。

- (1) 監査事務所のクライアント以外の上場会社等に係る業務等に関する重要事実を知った場合において、当該業務等に関する重要事実の公表前に特定有価証券等の売買等を行うこと。
- (2) 監査事務所のクライアント以外の上場会社等に係る業務等に関する重要事実を知った場合において、他人に対し、当該業務等に関する重要事実について公表がされたこととなる前に当該上場会社等の特定有価証券等に係る売買等をさせることにより当該他人に利益を得させ、又は当該他人の損失の発生を回避させる目的をもって、当該売買等を行うことを

勧めること。

【品基報第1号第26項及び第34項(1)①、公認会計士法第26条、並びに倫理規則R115.1(3)及びR120.19 JP項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所内の規程において、監査事務所のクライアントの重要事実を知った場合の禁止事項を定めているものの、監査事務所のクライアント以外の重要事実を知った場合の禁止事項を定めていなかった事例です。

金商法では「会社関係者」、「公開買付者等関係者」又は「情報受領者」として重要事実を知った場合にはインサイダー取引規制の対象となるため、直接監査契約を行っているクライアントに限定することは、インサイダー取引防止の観点では不十分な対応となります。

インサイダー取引規制の対象となる可能性が高いケースは、監査事務所が上場会社等と契約を締結している場合又は締結の交渉をしている場合であり、専門要員以外の監査事務所の職員も「会社関係者」として規制の対象となることがあります。それ以外にも、公認会計士が上場会社等の役員等になる場合や、個人として帳簿閲覧権や法令に基づく権限を有する者になる場合にも、会社関係者として規制の対象となります。また、会社関係者から当該会社関係者が知った業務等に関する重要事実の伝達を受けた場合にも、「情報受領者」として規制の対象となります。

なお、2008年に公表された「インサイダー取引防止のための検討プロジェクトチームからの報告「インサイダー取引に関するQ&A」」が更新される形で、2025年1月16日に新たに法規・制度委員会研究報告第5号「インサイダー取引に関するQ&A」が公表されました。新たに公表された「インサイダー取引に関するQ&A」では、金商法第167条の2に定める「未公表の重要事実や公開買い付け等を知っている会社関係者等は、他人に対し、当該事実の公表前に、取引から利益を得たり、損失を回避させたりする目的で当該事実を伝達したり、取引を勧めてはならない。」旨が明示されています。

【実務上の留意点】

監査事務所がインサイダー取引規制を遵守するに当たって、当該「インサイダー取引に関するQ&A」が実務上の参考になります。

インサイダー取引の防止については、最終的には各人の倫理意識に負うところが多いものの、公認会計士がインサイダー取引に関与すると、関与した本人が責任を問われるのはもちろんのこと、勤務先の監査事務所や公認会計士全体の信用を失墜する行為となることから、監査事務所に所属する関係者全員でインサイダー取引の防止に取り組む必要がある点、ご注意ください。

(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、品質リスクとして、情報漏えいのリスクを識別し、「情報セキュリティ・ポリシー」において、監査に関するデータの漏えいを防止するために必要な事項を定めている。具体的には、原則としてパーソナルコンピュータ(以下「PC」という。)内に業務で入手したデータや作成した調書を保存することを禁止し、定期的に自己点検や情報セキュリティ責任者による点検により、情報セキュリティ対策の遵守状況を確認することを定めている。

しかしながら、監査事務所は、PC内に監査調書や監査対象会社からの入手データが保存されているPCがあるにもかかわらず、その状況を点検により検出し是正できていない。

【品基報第1号第25項、第26項】、【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】

品基報第1号第25項において、監査事務所は、品質リスクへの対応の整備及び運用の基礎を提供するために、品質リスクを識別し評価しなければならないとされています。また、同第26項において、監査事務所は、品質リスクの評価の根拠に基づき、また当該根拠に応じた方法により、品質リスクに対処するための対応をデザインし適用しなければならないとされています。

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A39項において、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、監査事務所では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重要とされています。

本事例は、監査事務所が品質リスクとして情報漏えいのリスクを識別しているものの、監査に関するデータの漏えいを防止するための対応をデザインし、適用することが十分に実施されていなかった事例です。

【実務上の留意点】

監査事務所は品質リスクとして情報漏えいのリスクを識別している場合には、監査に関するデータの漏えいを防止するための対応をデザインし、適用することが必要となります。具体的には、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、業務に関連するデータがPCに保存されていないこと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、運用することが重要です。

また、登録上場会社等監査人には、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。(上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン [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

知らないうちに保存されるデータ ～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。

上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のための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へ切替えた事務所が大幅に増加しました。ただし、貸与PCに切替えたとしても、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、電子監査調書システムの調書を閲覧する場合や、電子メールで添付ファイルを送受信する場合には、利用者が意識しないまま、特定のフォルダにデータが保存される可能性もあります。監査事務所は、データの保存場所を正しく理解し、業務で利用するPCにデータが残らないように情報セキュリティ対策を実施することが重要となります。

2025年度に品質管理レビューを実施した事務所のうち、約6割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) 契約の新規の締結及び更新

事例5

契約の新規の締結及び更新

監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、契約の新規の締結及び更新に係る方針及び手続を定めるとともに、「社員会規程」において、監査契約の締結承認は社員会での決議事項と定めているが、以下の発見事項がある。

- (1) 監査事務所は、監査契約を新規に締結するに際して、予備調査、見積書の提示、前任監査人との面談等において、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かといった業務フローは作成しているが、具体的な方針及び手続を定めていない。また、社員会議事録にその検討過程を十分に記載していない。
- (2) 監査事務所は、契約の新規締結及び更新時において、監査責任者及び審査担当者(予定者含む。)の適性及び能力や、専門要員が十分な知識及び経験を有していること等をどのように検討をしたかについて、社員会議事録に記載していない。

【品基報第1号第30項及びF30-2JP項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が、契約の新規の締結及び更新の判断に関して方針及び手続を定めているものの、その内容が具体的でなく、かつ、議事録からは、社員会で依頼人の内容や監査責任者及び審査担当者の適性及び能力等について 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。

品基報第1号では、契約の新規の締結及び更新を行うかどうかについて、その判断を支えるのに十分な、業務の性質及び状況、並びに依頼人の誠実性及び倫理的価値観に関する情報や、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って業務を実施する監査事務所の能力に基づき、適切に判断を行うことが求められています。また、当該方針及び手続には、リスクの程度に応じて、社員会等、監査チーム外の適切な部署又は者により検討することを含めなければなりません。

【実務上の留意点】

監査事務所は、契約の新規の締結又は更新に際して、企業に不正リスク及びその他のどのようなリスクがあるのかを見極めるとともに、監査事務所の規模と専門要員の能力に見合っているかを検討した上で、受嘱が可能かを判断する必要があります。そのためには、単に関連書類を添付するのみの形式的なものではなく、具体的に、企業にどのようなリスクがあるかを評価した上で、評価したリスクに対して監査事務所が対応可能かどうかを討議し、その内容を議事録に明確に記録しておくことが重要です。

(6) 専門的な見解の問合せ

事例6	専門的な見解の問合せ
	監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を定めているが、以下の発見事項がある。 (1) 専門的な見解の問合せを実施する場合の事例として、「複雑な、又は知識や経験が不足している論点(例えば、見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りに関する論点)」や「特別な検討を必要とするリスク」といった抽象的な記載にとどまっており、監査チームが問合せの可否を判断できるような具体的な記載になっていない。 (2) 「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合には、必要に応じ当法人内の適切な専門的知識及び経験等を有する者、専門的な見解の問合せに係る方針及び手続(細則)に従って問合せ、入手した見解を検討する」旨を定めているが、具体的な問合せ先を定めていない。 【品基報第1号第31項(4)、F31-4JP項、第19項、A80項及びFA81-2JP項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が専門的な見解の問合せに関する規定の設定に当たり、問合せの実施が必要となる具体的な事案や、誰に対して専門的な見解の問合せを実施すべきかを定めていなかった事例です。

品基報第1号では、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項について専門的な見解の問合せを行い、合意された結論に従って対処するという品質目標の設定が求められており、当該品質目標の達成を阻害し得るリスクを識別し評価し、評価したリスクへ対処するための対応をデザインし適用することが求められています。また、特に不正に関しては、品基報において、監査事務所は、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合には、必要に応じ監査事務所内外の適切な者から専門的な見解を得られるようにするための方針及び手続を定めなければならないとされています。

【実務上の留意事項】

監査事務所はその業務を公正かつ的確に遂行するため、業務管理体制を整備しなければならず、専門的な見解の問合せはその体制の一部を構成します。したがって、単に方針及び手続を定めるだけでは不十分であり、適時に有効に機能する仕組みとして整備する必要があります。

そのために、監査事務所は、監査チームが必要な時に容易に問合せを行うことができるように、監査事務所の関与先の属性や、監査事務所自体の特性を考慮し、問合せが必要となる具体的な事案や、具体的な問合せ先を予め定めておくことが重要です。また問合せ先の選定に当たっては、その能力や適性を評価する必要があります。特に不正による重要な虚偽表示が疑われる場合、不正は隠蔽を伴うことが多いことから、不正調査に関して専門性を有する者を問合せ先とすることが考えられます。

コラム ポジティブな思考で対応を

専門的な見解の問合せに関する方針及び手続の規定を抽象的にしか定めていない監査事務所が散見されます。問合せを適時にかつ有効に行うためには、対象となる具体的な事案や、具体的な問合せ先を前もって定めておく必要があります。具体的な問合せ先を定めることは、問合せ先の評価が必要となるため、幾分面倒に思われるかもしれませんが。

他方、専門的な見解の問合せで得られた知見は、対象とした事案を有する監査業務だけでなく、監査事務所の知的資源として蓄積することにより、他の監査業務において同様の事案が生じた場合に利用することができます。特に不正に関連する事案から得られる、発見から手続までの知見は、発生頻度は低いものの、その影響額は多額となるおそれがあり、かつ隠蔽を伴うという不正自体の性格から、今後の監査業務において非常に有用なものとなります。

専門的な見解の問合せを行うことによるプラスの側面もイメージするなどポジティブな思考で方針及び手続を定めてみてはいかがでしょうか。

(7) 監査調書の作成、整理、管理、保存

事例7	監査調書の管理
監査事務所は、監査報告書日後に行う監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を定めているが、監査ファイルの最終的な整理完了後に、監査ファイルの整理期間中に加えた監査調書の変更内容を確認するとしているものの、当該変更の内容を確認するための具体的な方針及び手続を定めていない。 【品基報第1号第31項(6)】	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査調書の整理に係る規定の一部に実効性を欠く部分がある事例です。

品基報においては、監査調書は監査報告書の提出日後に適時に整理され、監査事務所自らの必要性を満たし、また法令等、職業倫理に関する規定及び職業的専門家としての基準を遵守するために適切に維持及び保存されることが求められています。また、職業専門家としての基準については、監基報230第13項において、同第12項に定められた例外的な状況を除き、監査人は監査報告書日後、適切な期限内に、監査ファイルにおける監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しなければならないことが定められています。この最終的な整理には、新たな監査手続を実施したり、新たな結論を導き出すことは含まれないこととされています。

【実務上の留意事項】

監査調書は監査人の意見表明の根拠となるものであり、監査事務所において監査調書の整理、管理及び保存が適切に行われていることは、監査人が監査基準等に準拠して監査を実施し、合理的な基礎に基づき監査意見を表明したことを示すものです。したがって監査調書の整理、管理及び保存が適切に行われていない場合は、監査人による監査が適切に実施されていないのではないか、という疑念を生み、財務諸表監査に対する社会からの信頼を損なう可能性があります。特に近年、外部検査により監査調書の改ざん行為が指摘されていることから、監査事務所は監査調書の整理、管理及び保存に関する実効性のある方針及び手続を定める必要があることに十分留意する必要があります。

**コラム****そんなに必要ですか？アーカイブ期間**

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、完了した監査業務の検証や、法令等に基づく外部検査は、監査調書に基づいて行われます。そのため、適切な監査調書の整理、管理及び保存が行われる措置が講じられず監査調書の改ざんが行われたと判断されうる事象が生じると、監査に対する社会的信頼を著しく損なうことになります。

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おいては、電子監査調書システムを導入しているか否かにかかわらず、監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理の段階で監査調書を不適切に変更するリスクを認識し、防止するための仕組みを整備することが重要となります。いくつかの監査事務所では、上記仕組みの1つとして監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理期間を60日より短くしています。

(8) 審査

事例8

審査に関連する監査責任者の責任

監査事務所は、審査規程において、監査の適切な時点で審査を実施する旨を定めているが、審査の実施時期に関する具体的な方針又は手続を定めていない。

【品基報第2号第24項(1)、A28項及びA29項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、審査の実施時期の決定について具体的に定めていなかった事例です。品基報において監査事務所は、審査担当者の適格性要件等だけではなく、監査チームが行った判断とその結論を客観的に評価するための適切な基礎を得るために、監査の適切な時点において審査手続を実施する審査担当者の責任に係る方針又は手続を定めなければならない、とされています。

【実務上の留意事項】

審査規程において審査担当者の選任、適格性要件、審査の実施時期及び文書化について具体的に方針又は手続を定めることは、監査事務所における審査の実効性を一定水準以上に担保する上で重要です。審査の実施時期について具体的に定めていない場合には、審査担当者が監査調書の査閲等を適時に行うことができず、監査報告書日以前に重要な事項について迅速に解決することができなくなる可能性があります。

審査を適時に実施することにより、監査計画段階及び監査の実施の際に、監査チームが、職業的専門家としての判断を慎重に行い、職業的専門家としての懐疑心を保持及び発揮することが可能となり、ひいてはより質の高い監査の達成につながるものと考えます。



コラム

「仏作って魂入れず」とならない心構えを

審査については、上記のほか、通常レビューで選定された監査業務において、不正リスクの識別及び評価並びに対応、会計上の見積りの監査といった重要な領域で複数の発見事項が生じているが、審査担当者による審査によって、当該発見事項を発見及び是正されていないといった改善勧告事項が多数出ています。

監査チームはクライアントと普段から接していることから、何らかのバイアスがかかり、慣れや思い込みにより見落としが生じる可能性があります。そのため、審査は、審査担当者が客観的な立場から、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論を評価し、意見表明の適切性を確認するための最終防衛ラインといえます。

審査担当者が網羅的に審査項目を確認するためには、チェックリストの利用も有効な手段の一つです。しかし、チェックリストを埋めるだけになってしまい、深く検討すべき重要事項について、表面的な対応になっていないでしょうか。審査担当者は、十分な時間をかけて重要な判断に関連する監査調書を査閲し、到達した結論の妥当性を客観的に判断することが必要です。監査の重要事項に関して監査チームの対応に疑問が生じた場合には、あいまいなまま流してしまわず、一歩立ち止まって、審査書類の確認だけではなく関連す

る監査調書を閲覧するとともに、監査チームに直接質問し、納得いくまで討議しましょう。判断が困難な問題にぶつかった時には、積極的に専門的な見解の問合せを活用しましょう。

監査事務所は、審査が適切に行われるためにこれらの方針及び手続を定めるとともに、審査が適切に実施されているかどうかを、モニタリング活動により確かめることも有効です。品基報第1号ではモニタリング活動をデザインし、実施することを求められているため、全ての監査事務所はモニタリング活動を行っているはずですが、しかしながら、モニタリング活動が形式的には実施されているものの、何ら発見事項が識別されていない、または、発見事項の内容が書式や体裁に終始している、といったケースも見受けられます。

審査及びモニタリング活動のいずれについても、仏作って魂入れず、とならないよう、担当者として選任された場合には、プロフェッショナルとしての自覚をもって対応しましょう。

(9) 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス

事例9	モニタリング活動を実施する者
	監査事務所は、完了した監査業務の検証を担当する者がモニタリング活動を効果的に行うための十分な時間を含む適性及び適切な能力を有することの要件について、具体的に定めていない。 【品基報第1号第39項(1)】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査事務所が定めた完了した監査業務の検証を担当する者の適格性要件の設定が不十分であった事例です。品基報第1号では、監査事務所は、モニタリング活動を実施する者が、モニタリング活動を効果的に行うための十分な時間を含む適性及び適切な能力を有することに関する方針及び手続を定めなければならない旨を定められています。

【実務上の留意事項】

完了した監査業務の検証担当者の適格性要件を具体的に定めることは、監査事務所におけるモニタリング活動の有効性を一定水準以上に担保する上で重要です。モニタリング活動は改善プロセスと一体となり、監査事務所の品質管理システムがその有効性を自律的に維持するために重要な役割を果たします。そのため、完了した監査業務の検証に携わる担当者は、検証対象となった監査業務からの独立性だけでなく、検証を行うための十分な作業時間の確保、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の理解、及び監査経験年数だけでなく、どのような業界の監査業務経験があるかといった点も考慮することが考えられます。

**INEを選任しないとダメですか？****エクスプ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・エクスプ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すが、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。

2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例

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、2025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。

なお、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、「2025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。

(1) 企業及び企業環境の理解

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」1.では、「リスク・アプローチに基づく監査においてリスクの識別及び評価を誤ると、監査計画・監査手続全般に影響が波及し、結果的に財務諸表の重要な虚偽表示を看過することとなる。リスク・アプローチに基づく監査の実施に当たっては、企業及び企業環境を十分に理解した上で、リスクを適切に評価することが決定的に重要となることを再認識しなければならない。」との強いメッセージが発信されています。企業及び企業環境の理解が適切に行われていなければ、不正リスクの識別・評価や会計上の見積りの監査における重要な仮定の識別等も不適切なものとなり、リスク対応手続も的外れなものになりかねません。

財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が生じるリスクは全ての企業に常に存在するという前提でリスク評価を行い、重要な虚偽表示リスクは常時変化する可能性があるため、監査過程を通じて企業及び企業環境の理解に関する情報の収集・更新とそれに基づきリスクを見直すことに留意する必要があります。

事例10

企業及び企業環境の理解(適用される財務報告の枠組みの理解)

監査対象会社の据付工事を伴う製品の販売に係る買主との契約書において、「買主は製品の据付工事後の試生産の結果、合意した仕様に従っていることを確認後、製品を受け入れる。」旨の条項があるが、監査対象会社は、当該製品の販売について、「製品の引渡し」及び「据付工事」を別個の履行義務として取扱っている。

このような状況において、監査人は、両者を別個の履行義務として識別することが、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十分に評価していない。

【監基報315第19項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、製品の販売に関する契約書において、顧客(買主)が製品の据付完了後の試生産の結果を踏まえ検収を行う定めがある状況において、監査対象会社は、「製品の引渡し」と「据付工事」を別個の履行義務として識別していますが、据付工事を別の業者が行うことが容易かどうかについて、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識会計基準」という。)第34項(1)の別個の履行義務として識別するための要件(下記※参照)に照らして十分に検討していなかった事例です。

監査人は、企業の会計方針が適切であるか、及び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必要があります。

- ※ 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせで顧客が便益を享受することができること(すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること)

【実務上の留意事項】

品質管理レビューでは、本事例のように監査対象会社の採用する収益認識に関する会計方針が収益認識会計基準等に準拠しているかどうかの検討が不十分である、過年度の検討を利用できる場合において、過年度の当該検討調書の繰越が行われていない、といった監査業務が散見されています。毎期、当年度の企業及び企業環境の理解並びに会計基準等に照らして適切かどうかの検討を行い、その検討過程と結論を監査調書に記録するよう(前年度の検討を利用できる場合は繰越も可)、留意してください。



コラム

会社にも改めて意識づけを

収益認識会計基準等の適用から相当の期間が経過していますが、事例10の【実務上の留意事項】に記載したとおり、品質管理レビューにおいて、監査対象会社(以下、会社という。)の収益認識に関する会計方針が、収益認識に関する会計基準等に照らして、適切かどうかについての検討が不十分な監査業務が見受けられます。

監査人は、会社の収益認識に関する会計方針が、収益認識会計基準に定められている5ステップに従って適切に決定された方法であるかについて、会社のビジネス及び顧客との契約の内容やその変化に関する理解に基づき毎期検討し、その検討過程と結論を監査調書に明瞭に記録することが必要である点を、改めて意識していただきたいと思います。

加えて、ぜひ振り返ってもらいたいことがあります。

それは、会社が収益認識会計基準等の適用に関する検討過程と検討結果を文書化し、毎期更新を行う必要があることを、会社に対して適切に指導できているか、ということです。

財務諸表の作成責任は会社にあります、会社のビジネス及び顧客との契約内容について最も理解しているのも監査人ではなく会社です。監査人の責任は、会社が行った検討が適切かを評価することです。会社が、収益認識会計基準等の適用状況について検討した文書を毎期適切に更新していない場合には、会社のビジネスや顧客との契約内容の変化が会計処理に及ぼす影響の検討が漏れ、会計処理の誤りが看過されてしまうおそれがあります。

もし、会社がそのような状況にあれば、監査人として、収益認識会計基準等の適用状況についてビジネス及び顧客との契約内容の変化を把握した上で適時に見直しを行い、その検討過程と検討結果を適切に文書化するための体制を整備し、運用するよう、今すぐ会社に促してください。

事例11

企業及び企業環境の理解(企業環境の理解とリスク評価)

監査対象会社は、連結子会社に資金貸付を行っているが、当該子会社の営業赤字が継続しているため、当該貸付金の返済期限の見直しを行っているほか、売掛金の回収を留保している。監査人は、こうした状況がどのように及びどの程度、貸付金の評価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した上でリスク評価を実施していない。

【監基報315第18項、第35項】

【改善勧告事項の解説】

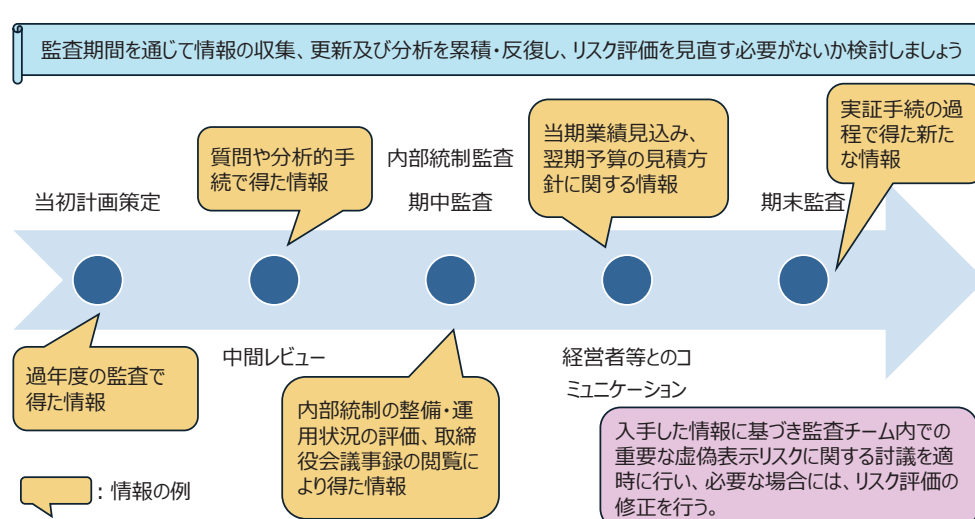
監査人は、企業及び企業環境の理解に基づき、固有リスク要因がどのように及びどの程度、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすか理解できるよう、リスク評価手続を実施しなければなりません。また、監査人は、関連するアサーションを識別していないが重要性のある勘定残高等に重要な虚偽表示リスクがないとした監査人の評価が適切であるかどうかを評価し、期末において引き続き適切であるかどうか評価しなければなりません。

本事例は、監査人が、業績が悪化している連結子会社に対する貸付金の返済期限の見直し及び売掛金の回収の留保といった状況の変化が、貸付金の評価に関する虚偽表示の生じやすさに及ぼす影響を考慮してリスクの識別・評価の見直しを行っていない事例です。

【実務上の留意事項】

監査責任者と監査チームの主要メンバーは、適用される財務報告の枠組みの適用状況及び財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについて監査チーム内で討議しなければなりません。監査チーム内の討議によって、監査チームメンバーの企業に関する知識と知見の共有や、事業上のリスク及び固有リスク要因が取引種類等に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさにどのように影響を及ぼす可能性があるか、並びに不正又は誤謬による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるかについて十分に意見を交換すること等が期待されます。

また、企業及び企業環境等の理解は、情報の収集、更新及び分析の累積的かつ反復的なプロセスであり、監査期間全体を通じて継続するものであり、新たな情報を入手することで、監査人のリスク評価の認識が変化する場合があることに留意する必要があります。



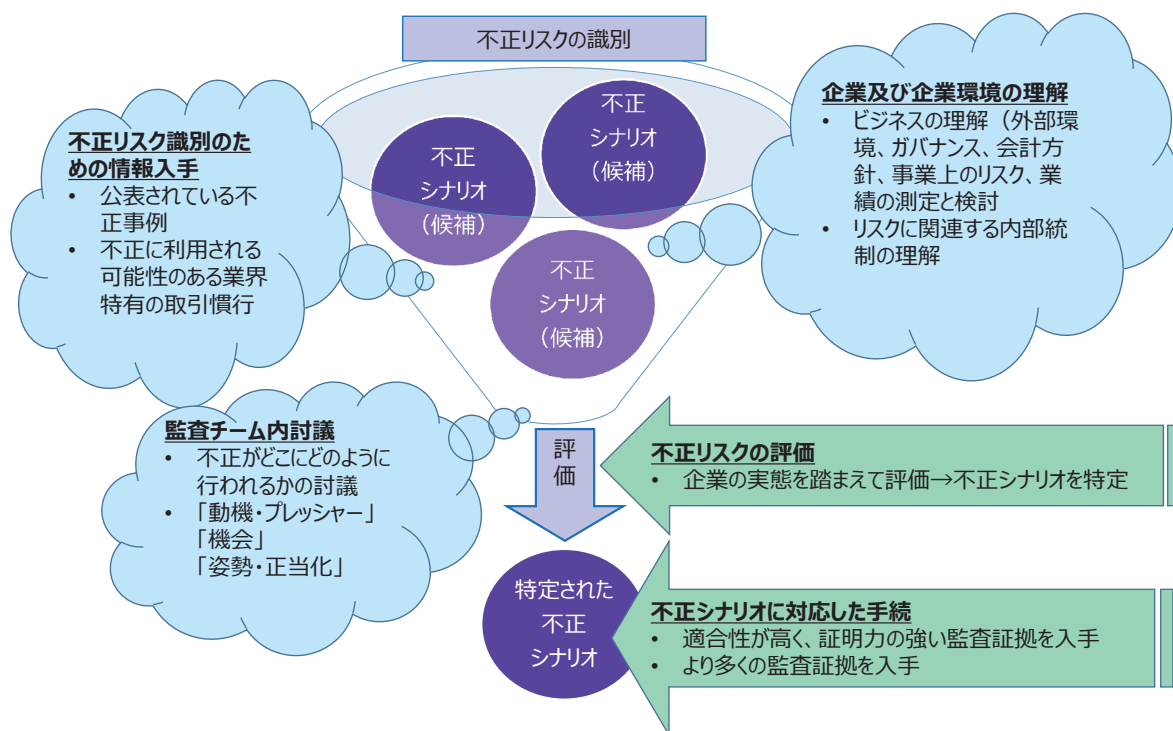
(2) 財務諸表監査における不正

財務諸表監査の目的に不正の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、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基報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。

事例12 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)

監査人は、監査対象会社の重要な構成単位として識別した子会社2社において、財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達の理解の過程で、起票者が自己承認している仕訳が多数計上されていることを認識している。

しかしながら、監査人は、不十分な職務の分離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、自己承認が可能な仕訳入力という職務分離が不十分な統制環境の存在を認識しているが、このような統制環境が不正を実行する機会を生じさせる可能性があるものとして不正リスク要因の存在を示している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。

【実務上の留意事項】

不正リスク要因について、監基報240第A23項では以下の3つの条件に分類しています。

- ・不正を実行する「動機・プレッシャー」
- ・不正を実行する「機会」
- ・不正行為に対する「姿勢・正当化」

いわゆる不正のトライアングルと言われるものであり、監基報240第A23項において、不正による重要な虚偽表示が行われる場合に通常みられる不正リスク要因を3つに分類しています。

監査人が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について、この3つの要因を検討することにより、不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討し、不正リスクの評価を行うことが重要です。

事例13

不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価

監査対象会社及び連結子会社は、主として、外食店舗事業及び卸売事業を行っている。監査人は、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及び評価に関し、連結子会社2社に係る収益認識について、架空売上計上又は前倒計上が行われる可能性を不正リスクとして識別している。

しかしながら、監査人は、どのような種類の収益、取引形態に関連して不正リスクが発生するかを検討していない。

【監基報240第25項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査人が、売上を架空売上計上又は前倒し計上するという不正リスクを識別しているが、どのような種類の収益、取引形態に関連して不正リスクが発生するか検討していない事例です。

監査人は、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、不正リスクを識別し評価しますが、収益認識には不正リスクがあるとの推定に基づき、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することが求められています。

【実務上の留意事項】

不正リスクの識別の判断に当たっては、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解が重要であるとともに、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのか(不正シナリオ(手口))について特に重点をおいた監査チーム内の討議が重要となります。また、リスク評価手続を実施した結果、収益認識に関して不正リスクを識別しないと判断した場合、その根拠を監査調書に記載することが求められています。

この点に関しては、2026年1月26日の通知文書「新規上場会社等の会計不正事例を踏まえた監査上の対応について」の「②企業のビジネスモデル等の理解、不正リスクの識別・評価」の留意事項に記載のとおり、監査契約の新規受嘱時や、会社の新規事業への参入時等は、企業のビジネスモデル等の理解や重要な虚偽表示リスクの識別・評価が通常の継続監査時以上に重要となり、特に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・評価に当たっては、これまでの知識や経験にとらわれることなく、企業のビジネスモデル等を正しく理解することが重要になることに留意する必要があります。



コラム

頭ではわかっているけども自明ではない

品質管理レビューでしばしば出会う光景があります。

それは、個々の監査業務におけるリスク評価手続において、監査事務所所定の監査調書様式は一応埋められているものの、なぜそのようなリスク評価に至ったのかという検討過程が、監査調書に適切に記録されていない、というケースです。

例えば、次のような点について、判断の背景が記録されていないことが少なくありませ

ん。

- － 企業及び企業環境の理解から、どのようなリスクの識別・評価に至ったのか
- － 勘定残高、取引種類についてなぜ重要な虚偽表示リスクがないと判断したのか
- － 監査対象会社及びそれを取り巻く環境並びに内部統制について「過年度から状況に変化はない」としているが、過年度が具体的にどのような状況であったのか
- － 収益認識に係る不正リスクがない、若しくは特定の種類の収益認識やアサーションのみに限定し不正リスクを識別するとの判断になぜ至ったのか
- － 当初計画策定時から事業環境に変化が生じているが、なぜリスク評価を見直す必要がないとの判断に至ったのか

リスク・アプローチに基づく監査において、リスク評価は監査全体の根幹を担うものであり、職業的専門家としての監査人の判断の積み重ねによって行われるものです。その判断が裏付けに基づいて適切に検討され、調書に記録されていなければ、リスク対応手続の十分性にも疑義が生じかねません。そのため、リスク評価に関して、形式的に様式を埋めるのではなく、職業的専門家としての重要な判断が、どのような前提に基づき、何を根拠に行われたのか、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくても十分理解できる形で監査調書を記録することを心掛けてください。

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14

不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応(収益認識)

監査人は、不正リスクとして、代理店等の販売パートナーと共謀して架空の売上計上をすることを想定している。監査人は、販売パートナー売上のうち抽出された取引について、販売パートナーから入手した検収明細等の証憑や販売パートナーからの入金及びエンドユーザーの実在性を検証しているが、当該監査証拠が販売パートナーとの共謀の可能性も想定される不正リスクと適合しているかを検討していない。

【監基報240第29項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、起こり得る不正の態様として、代理店等の販売パートナーとの共謀を想定し、売上を架空計上することを想定している状況で、販売パートナー以外から入手する外部証憑や、循環取引がないかの取引実態の検討、及びエンドユーザーへの取引確認を含む実在性の検証の必要性の検討など、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十分検討していない事例です。

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」にもあるとおり、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ります。

【実務上の留意事項】

会長通牒平成23年第3号「循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応等について」(平成23年9月15日)では、循環取引の特徴として「取引先は、実在することが多い。資金決済は、実際に行われることが多い。会計記録や証憑の偽造又は在庫等の保有資産の偽装は、徹底して行われることが多い。」とされています。循環取引を行うという不正リスクを識別している状況においては、上記循環取引の特徴を踏まえた上で、不正リスクに対するリスク対応手続を立案・実施する必要があります。

本事例では、共謀を想定しているケースであり、そのような場合は、共謀の相手先から入手した資料が虚偽のものである可能性があり、また、共謀の相手先からの入金についても取引を仮装するために行われた可能性があるため、必ずしも適切な監査証拠とは言えません。

不正リスク対応手続の立案に当たっては、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。

また、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、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。

共謀による不正リスクに対するリスク対応手続として十分？

Index L120

				リスク対応手続			
売上計上日	代理店名	受注名	金額	検収資料 (得意先作成) と照合	銀行入金明細と照合	エンドユーザーの 登記簿謄本の閲覧	結果
x4/2/28	(株)xxパート ナーズ	(株)P社(エンド ユーザー) 広告案件 (2月度)	1000	売上計上日、売上 金額の一致を確認	x4/3/31左記代理 店から入金、金額の 一致を確認	閲覧の結果、左記 エンドユーザーが 実在していることを 確認	問題なし

想定した不正リスクのとおり、販売パートナー(株)xxパートナーズと監査対象会社が共謀して不正を行っていた場合、販売パートナー作成の検収資料に記載された取引も実態があるか疑わしい。入金も売上を仮装する目的で行われていることも考えられる。エンドユーザーP社もそもそも当該取引に関与していないかもしれない。

想定した不正リスクに対するリスク対応手続が、より適合性が高く、証明力強い監査証拠を入手するための手続となっているか慎重に検討する必要がある。

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(2025年版)」によると、2020年3月期から2025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15

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リスクを識別し、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ための手続(以下「仕訳テスト」という。)を立案している。

こうした状況において、監査人は、監査対象会社の売上取引は、主として販売システムから会計システムに自動で連携されることから、当該売上取引を仕訳テストの対象から除外しているが、一連の売上取引が、経営者による内部統制を無効化するリスクが低いと判断できる程度に、情報システムにおける情報の流れを理解していない。

【監基報240第31項(1)】

【改善勧告事項の解説】

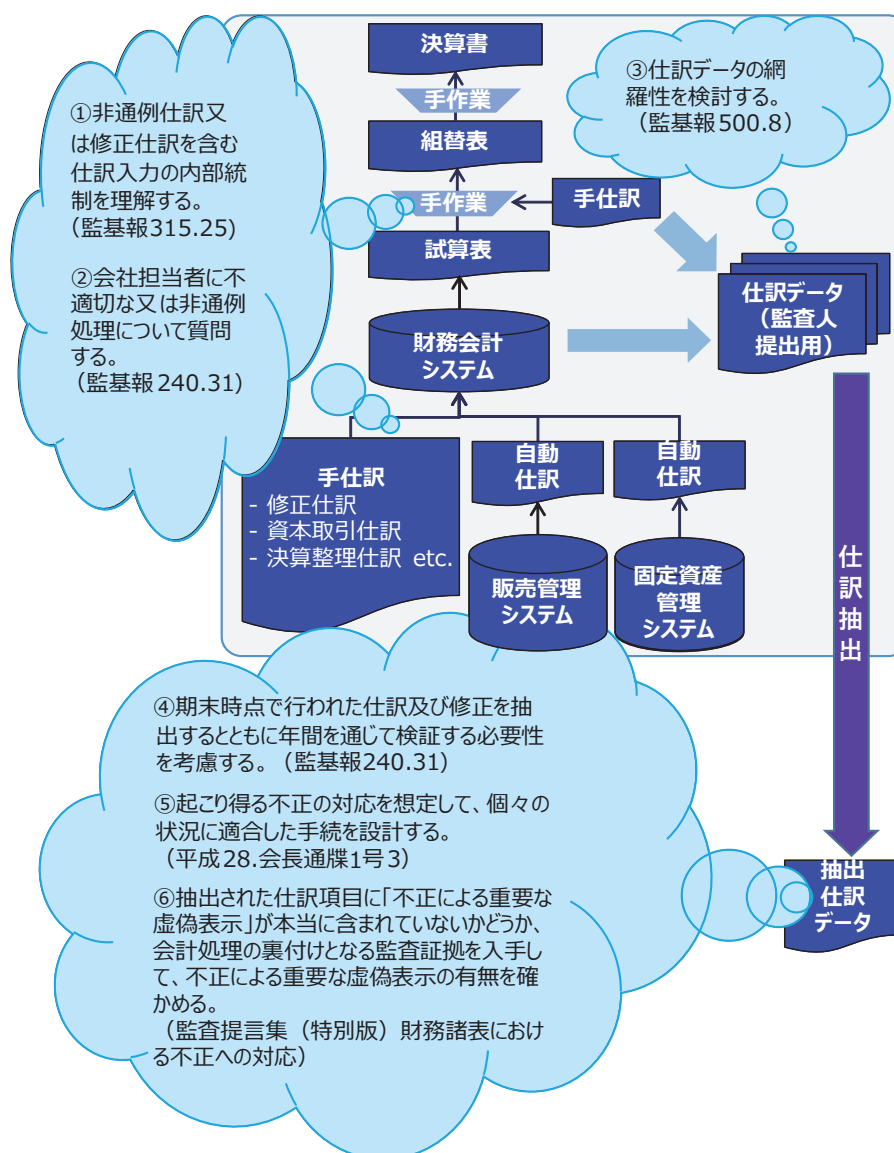
本事例は、販売システムから会計システムに自動で連携されている売上取引を仕訳テストから除外しているが、その前提となるリスク評価手続としての情報システムにおける情報の流れを経営者による内部統制を無効化するリスクが低いと判断できる程度に理解せず、売上取引を仕訳テストから除外してしまった事例です。

【実務上の留意事項】

監査人は、リスク評価手続を通じて得た以下の理解や評価により、財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達を理解しなければならないとされています(監基報315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第24項)。そのため、販売システムから会計システムに自動で連携される仕訳を仕訳テストの対象から除外する場合は、不正リスクが低いと判断できる程度に、情報システムにおける情報の流れの理解することが必要です。

なお、本事例のほかにも、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いる事例や、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という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。



事例16 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

監査対象会社は、関連当事者である個人と外部の第三者である個人に対して、債務超過が生じている関係会社株式を短期間に大きく異なる価格で売却している。監査人は、各売却取引の目的を理解しているが、短期間のうちに大きく異なる価格で実施された二つの取引について、重要な通例でない取引であるかを含め、その合理性を検討していない。

【監基報240第31項(3)、監基報550第17項】

【改善勧告事項の解説】

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が、本事例では、関連当事者である個人に対する売却価格が外部の第三者に対する売却価格と比べて相当低かったにもかかわらず、当該取引の事業上の合理性を検討していなかったという事例です。

【実務上の留意事項】

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みられるか否か
- 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。



コラム

解決できないことなんてありません(その1)

財務諸表の監査における不正への対応では、監基報240に基づき職業的懐疑心を保持することが求められます。しかし、「どこまで懐疑心を発揮すればよいか」という程度の判断に迷った経験は、皆さんにもあるのではないのでしょうか。

懐疑心が強すぎる場合は経営者や担当者との信頼関係が損なわれ、円滑な監査を遂行できず監査時間が膨らみ、懐疑心が弱すぎる場合は不正の見逃しにつながります。

例えば、長期関与先で経営者との信頼関係が深まるにつれ、職業的懐疑心が鈍化し、監

査手続が形式的になってしまった経験はありませんか？「この会社の経営者はこれまで誠実に対応していた」「過去に重要な不正も発見されなかった」—そうした安心感の積み重ねが、知らず知らずのうちに監査人の判断を鈍らせます。これは、経験豊富な監査人であっても陥りやすい落とし穴です。では、どうすればこの落とし穴を避けることができるのでしょうか。

まず認識しておきたいことは、職業的懐疑心の鈍化は個人の意識や努力では防ぎきれない側面もあるということです。長期関与による慣れや信頼関係の蓄積は、無意識のうちに判断へ影響を与えるため、チームとして組織的にその鈍化を防ぐ仕組みが必要となります。具体的には、監査チームメンバーの定期的なローテーションや、担当者の経験年数や専門性が偏らないチーム構成の多様化が有効です。その際、過去の監査を通じて蓄積された会社への知識や理解を適切に引き継ぎながらも、新たに加わったメンバーが先入観にとらわれない視点で監査に臨むことができるよう、チーム内での情報共有と討議の場を設けることが重要です。例えば、「この会社ではどのような不正が行われるか」という問いをチーム全員で每期改めて討議、共有することは、既存メンバーの視点のリセットと新規メンバーの知識補完を同時に果たす有効な手段となります。

つまり、懐疑心は「維持」するものではなく能動的に「リセット」するものといえるのです。蓄積された知識を活かしながら、每期ゼロベースでの視点を取り戻す仕組みをチームに組み込む——その一歩が不正リスクの対応力を高めることにつながります。

(3) 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、監基報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)。

事例17

リスク評価手続とこれに関連する活動(財務報告の枠組み)

監査対象会社は、装飾品の製造・販売を営んでおり、棚卸資産の収益性の低下に基づく簿価の切り下げの方法として、製品については完成後12か月を超過して保有する在庫の帳簿価額を地金の評価額まで切り下げる方針を採用しているが、仕掛品については製造期間が短期間であり滞留在庫はないとして評価減の対象に含めていない。

このような状況において、監査人は、仕掛品を評価減の検討対象に含めないことが、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的かどうかを検討していない。

【監基報540第12項(2)】

【改善勧告事項の解説】

棚卸資産の評価において、通常の販売目的(販売するための製造目的を含む。)で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額(売価から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したもの)が取得価額よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする必要があります。本事例においては、監査対象会社が仕掛品を評価減の検討対象に含めないことについて、財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうかの検討がされていなかった事例です。

監査人は、企業及び企業環境の状況に照らして、適用される財務報告の枠組みにおける、会計上の見積りに関連して要求される事項の理解をする必要があります。また、この理解に当たって、監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための適切な基礎を提供する監査証拠が得られるように、必要な範囲において手続を実施する必要があります。

【実務上の留意点】

正味売却価額の基礎となる売価について、売却市場において市場価格が観察できないときには、合理的に算定された価額を売価とし、これには、期末前後での販売実績に基づく価額を用いる場合や、契約により取り決められた一定の売価を用いる場合が含まれます。ただし、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には、正味売却価額まで切り下げる方法に代えて、「処分見込額まで切り下げる方法」や「一定の回転期間を超える場合、定期的に帳簿価額を切り下げる方法」などにより、収益性の低下の事実を適切に反映するように処理する必要があります。

そのため、本事例において監査人は、監査対象会社が、滞留在庫ではない仕掛品について、正味売却価額まで切り下げる方法による評価減の対象としていないことに対して合理的かどうかを検討する必要がありました。

本事例に限らず、監査人は、会計上の見積りの対象となる項目について、監査対象会社が網羅的に財務報告の枠組みに照らした検討をしているかどうか確認する必要があります。



会計上の見積りの監査において、散見される不備の一つに、「前期監査で問題にならなかった」という理由により、仮定の再評価を行わないまま、前年の経営者の仮定を踏襲して監査手続を進めてしまうケースがあります。

しかし、監基報540で求められているのは、当期の企業実態に照らして会計上の見積りの合理性を評価することです。業界への規制強化、材料費や人件費の高騰、金利動向の変化、同業他社との競争激化などにより、ほとんどの場合、前期と当期では状況が異なります。最終的に「仮定の変更は必要ない」という結論に至るとしても、そこに至るプロセスとして、マクロ経済、市場、企業の状況の変化などを踏まえた積極的な再評価が不可欠です。

実務上の留意点として、前期の経営者の仮定と当期の企業環境の変化を理解し、「なぜその仮定が当期も合理的といえるか」という監査人の判断と結論を監査調書に記載することが必要となります。前期調書に記載された仮定や結論は参考になりますが、当期の企業の状況を踏まえた評価が不可欠であり、監査チーム内でしっかりと討議し、形式的な検討とならないよう留意しましょう。

事例18

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、過年度に繰越欠損金が多額に生じている中、当年度において、「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)という会社分類5から会社分類3へ変更し、翌年度以降3年間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。

このような状況において、監査人は繰延税金資産に重要な虚偽表示リスクを識別しておらず、経営者が策定した事業計画が見積りの不確実性等の影響を受ける程度を考慮して、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を実施していない。

【監基報540第15項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、繰延税金資産の回収可能性に関して会計上の見積りにおけるリスク評価手続が十分に行われていなかった事例です。

当年度において、監査対象会社は、会社分類5から会社分類3へ変更し、5か年の事業計画に基づいて課税所得見積額を算定した上で、多額の繰越欠損金を含む一時差異等が解消するとして繰延税金資産を計上しています。このような状況の変化が、会計上の見積りの評価を行うに当たり、見積りの不確実性や複雑性といった固有リスク要因へどのように影響を及ぼすかを考慮した上で、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価をより慎重に実施

する必要があります。

【実務上の留意事項】

重要な虚偽表示リスクの識別及び固有リスクの評価では、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響するかを考慮することが求められます。監査人は、固有リスクを考慮することで、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの評価、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の根拠及び監査人のリスク対応手続がそれらの根拠に対応しているかの判断を行うための情報を得ることがあります。

監査人によるアサーション・レベルの固有リスクの評価の根拠は、見積りの不確実性、複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の一つ又は複数に起因することがあります。

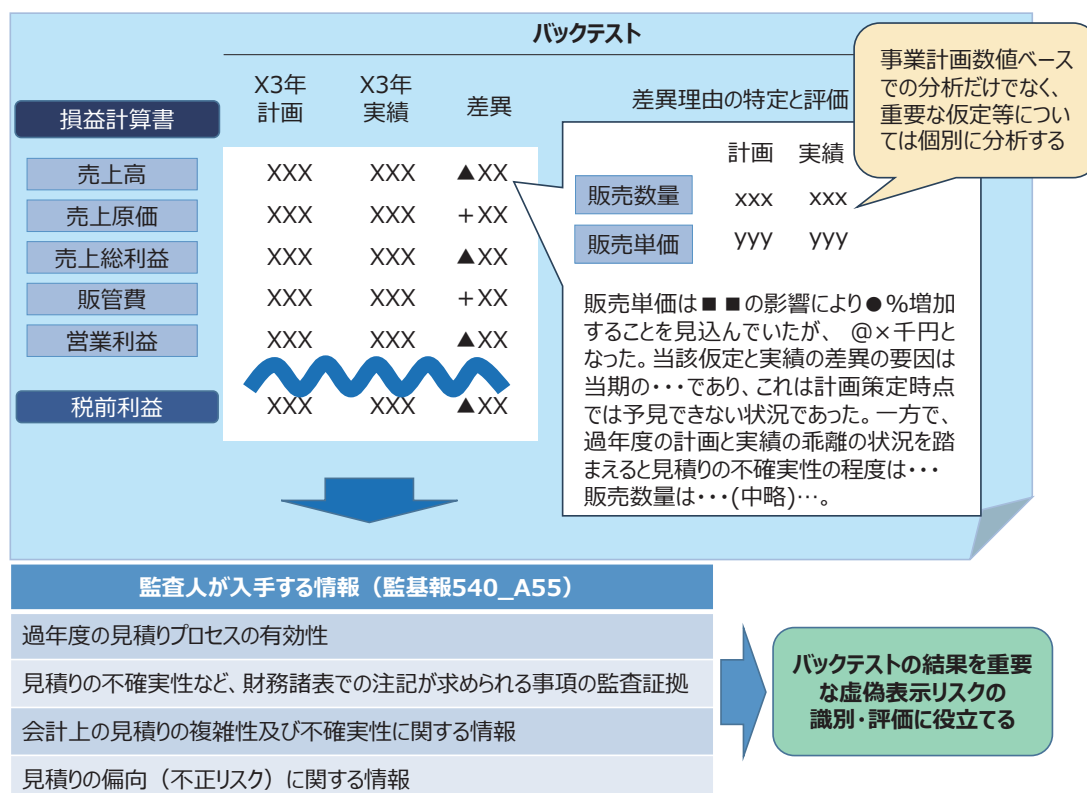
会計上の見積りについて、見積りの不確実性が及ぼす影響の程度を考慮する際、監査人は、例えば適用される財務報告の枠組みが、見積りの不確実性が高くなる仮定(予測期間が長い仮定など)を要求しているかどうかを検討します。本事例のように、会社分類が変更となり、事業計画の予測期間が長くなる場合、監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別及び固有リスクの評価において慎重な検討が必要となります。

また、会計上の見積りについて、主観性が及ぼす影響の程度を考慮する際、監査人は、例えば金額及び時期(予想期間の長さを含む)に関する不確実性について検討します。金額及び時期は、見積りの不確実性の原因となるものであり、見積額の選択において経営者の判断が必要となることから、経営者の偏向が発生する可能性が生じるためです。本事例のように、予測期間が長くなることに加え、多額の繰越欠損金を含む一時差異等の解消を見込んでいる場合は、監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別及び固有リスクの評価において慎重な検討が必要となります。

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います。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。

仮に、過年度の見積額と当年度の確定額が大きく異なる場合には、翌年度の見積りについ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、固有リスク要因は高まることが想定されます。

そのため、過年度の見積額と当年度の確定額の乖離原因を踏まえ、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となります。



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

事例19

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(重要な仮定)

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」に照らして会社分類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。

こうした状況において、監査人は、経営者が退職給付引当金の減算認容の見込額を重要な仮定として識別していることを理解しているが、経営者が選択した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、重要な仮定の選択に関する判断が経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を実施していない。

【監基報540第21項(1)、第23項(1)(2)】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査人は、経営者が会計上の見積りを行うに際して使用した重要な仮定である退職給付引当金の減算認容の見込額について、当該重要な仮定の適切性や、当該重要な仮定の選択に関する判断が経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかについて、十分に検討が実施されていなかった事例です。

監査人は、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場合、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した重要な仮定の選択及び適用に関連する重要な虚偽表示リスクについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を立案し実施する必要があります。また、重要な仮定に関するリスク対応手続は、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や、重要な仮定の選択に関する判断が経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかに対応するものでなければなりません。

【実務上の留意点】

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について、以下を検討することがあります。

- ・ 経営者が仮定を選択した根拠
- ・ 会計上の見積りの性質、適用される財務報告の枠組みの要求事項、事業、産業及び経営環境を踏まえ、仮定がその状況において適切であるかどうか

また、監査人は、経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合、経営者と協議を行い、使用された仮定がその状況において適切で裏付けがあることを示す十分かつ適切な監査証拠を入手できているかどうかについて、再検討が必要となることがあります。

見積手法に含まれるデータ・仮定を網羅的に特定する					
大項目	小項目	構成要素	経営者の使用する見積り	仮定及びデータ	想定される主な手続(例)
事業計画	売上	数量	当年度実績	データ	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
		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	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
			単価予測	仮定	
		労務費	人員数予測	仮定	・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」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
			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	業界の退職率トレンドとの比較 人員計画との整合性確認
		退職者数	退職予定者	重要な仮定	
	一時差異の解消見込	退職給付引当金	単価	仮定	

事例20 経営者による見積額の選択及び見積りの不確実性に関する注記

監査対象会社は、棚卸資産の評価方法として、収益性の低下に基づく簿価切下げの方法により算定している旨を会計方針に関する事項に記載しているが、重要な会計上の見積りの注記を行っていない。

このような状況において、監査人は、棚卸資産の評価の妥当性について、特別な検討を必要とするリスクを識別し、監査上の主要な検討事項としているが、監査対象会社が、重要な会計上の見積りの注記として棚卸資産の評価を開示する必要はないと判断した根拠について検討していない。

【監基報540第25項】

【改善勧告事項の解説】

経営者は、当年度の財務諸表に計上した会計上の見積りに関連する項目のうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目については、①重要な会計上の見積りの内容を示す項目名、②当年度の財務諸表に計上した金額、③会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報(例えば、金額の算出方法、算出に用いた主要な仮定、翌年度の財務諸表に与える影響等)を注記することが求められています(企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」)。また、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するに当たっては、影響の金額的大きさと発生可能性を総合的に勘案して判断するとされています(同基準第5項)。

一方で、監査人は、監査上の主要な検討事項の決定において、監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならず、その際、見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断を考慮しなければならないとされている。

ます。

本事例は、監査人は、棚卸資産の評価について、見積りの不確実性の影響を受ける程度が高いことを考慮し、特別な検討を必要とするリスクを識別し、また、監査上の主要な検討事項を決定しているが、監査対象会社が、重要な会計上の見積りの注記として開示する必要がないと判断した根拠について検討していなかった事例です。

【実務上の留意点】

監査人が見積りの不確実性の影響を受ける程度が高いと判断している会計上の見積り項目について、監査人と経営者の見積りの不確実性に関する理解が一致していれば、重要な会計上の見積りの注記において当該見積り項目に関する見積りの不確実性について開示されるものと考えられますが、そうでない場合は、経営者が見積りの不確実性について適切に理解していないことも考えられるため、当該判断の根拠について検討することは非常に重要です。

また、必要な開示が漏れることを防ぐために、監査人のリスク評価手続の結果、見積りの不確実性が高いと判断された見積り項目と監査対象会社が重要な会計上の見積りとして注記している項目が整合しているか留意する必要があります。さらに、当該注記の記載内容が適切かどうかの検討に当たって、注記されている会計上の見積り項目に対する監査手続によって入手した監査証拠と整合しているか留意する必要があります。



コラム

成功のカギはクライアントにあり

会計上の見積りの監査は、特に難易度の高い領域です。会計上の見積りには、事業環境の変化や経営者の行動の実行可能性などの不確実性や複雑性が含まれ、経営者の偏向などの主観性を伴う可能性もあるためです。監査人が会計上の見積りの監査を行うためには、監査対象会社が適切な見積手法、仮定又はデータを選択できることが不可欠となります。これが欠如している場合、監査人がいかに監査手続を行っても、基礎となる情報の信頼性が揺らぎ、心証の形成が困難となります。

例えば、監査人が事業計画の重要な仮定について監査対象会社に質問をしても合理的な回答を得られない場合や、監査対象会社が事業計画の重要な仮定の根拠となる適切な外部データ等を選択していない場合、合理的な仮定であることの心証を得ることは困難となります。また、監査対象会社が事業計画の重要な仮定を裏付ける根拠を準備していない場合は、監査人は合理的な仮定であることの心証を得るために時間を要し監査手続が予定どおり進まないといった障害も生じます。さらには、監査対象会社が監査人との協議を踏まえて事業計画を修正した場合に、重要な仮定に対する心証を既に得ていると錯覚を起こし、監査調書の文書化が十分に行われない可能性があります。

そのため、監査人は、監査対象会社が会計上の見積りを行うに当たり、適切な見積手法、仮定又はデータを選択できるように指導することが、会計上の見積りの監査の成功に繋がる一歩となります。

(4) グループ監査

2023年1月に改正された監基報600「グループ監査における特別な考慮事項」(以下、「改正後監基報600」という。)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。改正後監基報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り、構成単位の監査人を利用する場合にも双方向のコミュニケーションを行うことの重要性が強調されています。なお、本事例解説集に掲載している事例は改正前の監基報600「グループ監査」(以下、「改正前監基報600」という。)に係るものです。

事例21	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)
監査対象会社(以下「親会社」という。)は、システム関連事業を営んでいる。グループ監査チームは、連結売上高の15%を占める構成単位を個別の財務的重要性を有する重要な構成単位とする方針に基づき、対象となる構成単位を識別していないが、親会社と同様の事業を営んでいる連結子会社Aが連結売上高の13%程度を占めることを理解している。 このような状況において、グループ監査チームは、連結子会社Aについて、収益認識を含め、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可能性を考慮して重要な構成単位とすべきかを十分に検討していない。 【改正前監基報600第17項】	

【改善勧告事項の解説】

本事例は、親会社と同様の事業を営む連結子会社の財務情報に、例えば、親会社と同様の収益認識に係る不正リスクが含まれている可能性も考えられるところ、グループ監査チームは当該子会社の企業及び企業環境を十分に理解しておらず、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを適切に識別、評価していなかった結果、当該子会社が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可能性がある重要な構成単位かどうか十分に検討していなかった事例です。

改正前監基報600において、当初の重要な構成単位の識別の妥当性についての見直し及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクの評価を実施できるように、グループ及びその構成単位並びにそれらの環境を十分に理解することが求められていました。

改正後監基報600では重要な構成単位概念が廃止され、グループ監査人は、グループ及びグループ環境等に関する理解、当該理解に基づく連結プロセスを含むグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別・評価並びに実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に責任を負うこととされ、グループ財務諸表に含まれる重要な虚偽表示リスクに着目したアプローチを行うことが強調されています。

【実務上の留意事項】

改正後監基報600において、グループ監査人は、リスク評価手続の立案及び実施に構成単位

の監査人を関与させる場合であっても、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に対する十分な基礎を得られるよう、グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み並びにグループの内部統制システムについての理解と当該理解に基づく連結プロセスを含むグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に責任を負わなければなりません。

グループ監査人は、潜在的な重要な虚偽表示リスクに関して暫定的な識別を行い、グループ及びグループ環境並びに適用される財務報告の枠組み及びグループの内部統制システムに対する理解に基づいて、グループ財務諸表の重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を暫定的に識別します。識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、グループ監査人は、固有リスクの評価に対する責任を負い、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを評価する必要があります。

また、グループ財務諸表の監査は、累積的かつ反復的なプロセスであり、立案した監査手続をグループ監査人が実施するにしたがって、リスク評価の基礎となった情報と著しく異なる情報に気付いた場合、グループ監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項及び関連するアサーションの全部又は一部に対するリスクの再評価に基づいて、立案した監査手続を再検討することが必要となる場合があることに留意する必要があります。

事例22

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)

グループ監査チームは、不正な収益認識及び経営者による内部統制の無効化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、海外の重要な構成単位の監査人に対して、当該構成単位においても同様のリスクを識別していることを伝達している。

こうした状況において、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対し、収益認識については設定したリスクシナリオにより抽出された取引のうち一定金額を超えるものについての検証、内部統制の無効化については仕訳テストの実施を指示しているものの、一定金額を下回る収益認識取引に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性や、仕訳入力においてどのような態様の不正が起こり得るかについて、構成単位の監査人と十分に討議していない。

【改正前監基報600第29項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、グループ監査チームは、海外の重要な構成単位の財務情報について、不正リスクに関する特別な検討を必要とするリスクを識別し、当該構成単位の監査人へそれを伝達し、リスク対応手続を指示しているものの、構成単位の監査人との間で不正リスクシナリオについて十分に討議していなかった事例です。

改正前監基報600では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らませんでした。

なお、改正後監基報600ではグループ監査責任者が構成単位の監査人への指揮、監督及び作業の査閲について直接責任を負うこととされています。また、グループ監査人は、構成単位の監査人と構成単位の監査人によるグループ監査目的でのリスク評価手続の立案又は実施に関連

するとグループ監査人が決定した事項について十分にコミュニケーションを行う必要があります。

【実務上の留意事項】

改正後監基報600において、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続から得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しなければならず、適切な基礎を提供していないと評価する場合には、監査人は適切な基礎を提供する監査証拠が得られるまで、追加的なリスク評価手続を実施しなければなりません。

本事例のようにグループ監査人が一方的にリスク評価の伝達を行うのみであったり、若しくは構成単位の監査人によるリスク評価をそのまま受入れたりするのではなく、グループ監査人は、構成単位の監査人との間で双方向のコミュニケーションを図り、精緻にリスク評価の認識をすり合わせるにより、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を行うことが重要です。



コラム

指示書の回答をもらうだけで十分な心証は得られません

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改正後監基報600に基づくグループ監査指示書の参考例が掲載されています(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、当該参考例についての解説が行われています。

改正後監基報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おり、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。この点、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に関する理解と当該理解に基づき識別した重要な虚偽表示リスクの評価

- ・ 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る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。



(5) 継続企業の前提

継続企業の前提に関する経営者の評価は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することに関する監査人の重要な検討対象です。監査人は、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(以下、「重要事象」という。)を識別した場合、追加的な監査手続(当該事象又は状況を解消する、又は改善する要因の検討を含む。)を実施することにより、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければなりません。

事例23

継続企業の前提(事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続)

監査対象会社は、「当連結会計年度末において継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在」するとしつつも、「監査対象会社の事業計画及び連結子会社の資金繰りを踏まえ、継続企業の前提に関する不確実性は認められない」としている。

このような状況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、監査対象会社自体の資金計画につき、仕入先である海外子会社への支払を停止することにより、資金流出を止めるという経営者の対応策の実行可能性に係る検討が不十分である。
- (2) グループ監査チームは、構成単位の監査人が実施した海外子会社及び海外関連会社の資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性の評価、資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうか判断するための監査手続について、構成単位の監査人の監査調書を要約してグループ監査チームとしての結論を記載しているのみであり、当該手続が適切に行われたかどうかの検討が不十分である。

【監基報570第15項】

【改善勧告事項の解説】

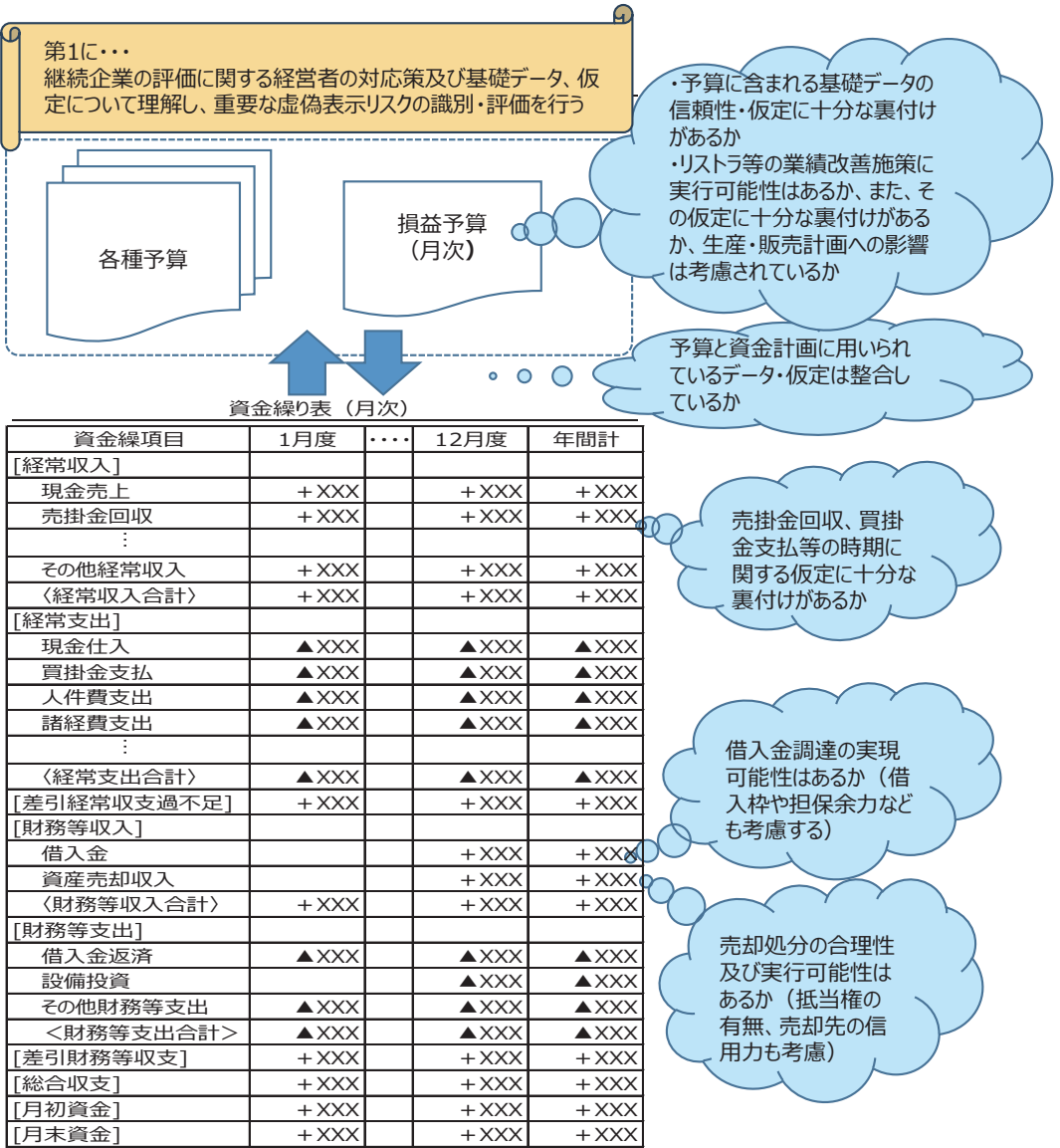
監査人は、重要事象を識別した場合の追加的な監査手続に当たって、継続企業の評価に関連する経営者の対応策が、重要事象を解消し、又は改善するものであるか、及びその実行可能性について検討することが求められています。また、企業が資金計画を作成しており、当該計画

を分析することが経営者の対応策を評価するに当たって事象又は状況の将来の帰結を検討する際の重要な要素となる場合、監査人は、①資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性を評価するとともに、②資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断することが求められています。

本事例は、経営者が重要事象を識別しているが、継続企業の前提に関する重要な不確実性は認められないと判断している状況において、(1)は、仕入先である海外子会社への支払停止という経営者の対応策の実行可能性について、海外子会社の資金繰り等を踏まえた十分な検討がされていない事例です。また、(2)は海外子会社及び海外関連会社の資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性及び基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかについて、構成単位の監査人が実施した監査手続によって、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかどうか検討していなかった事例です。

【実務上の留意事項】

監査人が継続企業の前提の評価に関連した経営者の対応策、資金計画の分析に当たっての検討ポイントの例示は次の図表のとおりです。



継続企業の前提の評価に関連する経営者の対応策、資金計画を作成するために使用した基礎データ及び仮定について理解を行い、当該理解に基づき重要な虚偽表示リスクを識別・評価した上で、経営者の対応策に関する実行可能性を検討し、資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性を評価するとともに、資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断する必要があります。

事例24

継続企業の前提(監査上の主要な検討事項区分における記載)

監査対象会社は、連結財務諸表及び個別財務諸表に継続企業の前提に関する事項の注記を行っている。監査人は、連結財務諸表及び個別財務諸表の監査報告書において、継続企業の前提に重要な不確実性が認められる旨を記載するとともに、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」以外の事項を監査上の主要な検討事項として記載しているが、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項を除き」という文言を、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載していない。

【監基報701第14項(2)】

【改善勧告事項の解説】

継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、監査上の主要な検討事項に該当しますが、監査人はこれを監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分へ記載してはならず、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項を除き」という文言を、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載する必要がありますが、本事例は、その記載が行われていなかった事例です。

【実務上の留意事項】

監査事務所としても監基報570の付録に掲載されている継続企業の前提に関する監査報告書の文例を参考にして監査報告書のひな形を事前に整備、周知する等の対応が望まれます。

事例25

継続企業の前提(その他の記載内容)

監査対象会社は、有価証券報告書の【事業等のリスク】において、「監査対象会社グループにおいて継続したマイナスの営業キャッシュ・フローを計上しており、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と認識している」旨を記載している。一方、監査人は、監査証拠に基づき、売却可能な不動産を保有しており、かつ当該資産に多額の含み益を有することから資金繰りの懸念はなく、継続企業の前提に疑義はないと結論付けており、両者の間に重要な相違がある。しかしながら、監査人は、監査報告書の「その他の記載内容」区分に「その他の記載内容に関して、当監査法人が報告すべき事項はない。」と記載しており、当該重要な相違について経営者と協議していない。

【監基報720第13項、第15項及び第16項】

【改善勧告事項の解説】

本事例では、監査対象会社の有価証券報告書の「事業等のリスク」に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する旨の記載があるにもかかわらず、監査人は、監査証拠に基づき資金繰りの懸念はなく、継続企業の前提に疑義はないと結論付けています。このように両者の間に重要な相違がある場合には、経営者と協議し、財務諸表の重要な虚偽表示及びその他の記載内容の重要な誤りがないか、並びに監査人の企業及び企業環境に関する理解を更新する必要があるか判断するために実施するその他の手続の要否を検討する必要があります。

【実務上の留意事項】

財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識と重要な相違があるその他の記載内容の存在は、財務諸表に重要な虚偽表示があること又はその他の記載内容に重要な誤りがあることを示唆している可能性があり、そのような重要な虚偽表示又は誤りは、監査報告書の利用者の経済的意思決定に不適切な影響を及ぼす可能性があります。そのため、監査人は、その他の記載内容を通読し、通読の過程においてその他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうか、また、監査において入手した証拠と到達した結論の観点から、その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうか検討する必要があります。

(6) 監査証拠

監査人は、企業が作成した情報を利用する場合には、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を評価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26

監査証拠

監査人は、住宅販売事業を営む子会社の売上について、不正による重要な虚偽表示リスクを識別しており、年間の売上取引について在庫の保有期間と粗利率の観点から分析を実施し、在庫の保有期間が3か月未満かつ粗利率30%超の決算月の売上取引を対象にリスク対応手続を実施している。

こうした状況において、監査人は、在庫の保有期間の算定において着工日と販売日を利用しており、着工日について子会社の営業管理システムから出力される資料を利用しているが、当該資料における着工日の正確性に関する監査証拠を入手していない。

【監基報500第8項】

【改善勧告事項の解説】

監査人は企業が作成した情報を利用する場合には、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を評価する必要がありますが、企業が作成した情報に対して信頼性を有しているかどうかを評価していなかった事例です。本事例は、売上に係る不正リスク対応手続において、一定の抽出基準を設定していますが、当該抽出基準に該当する取引を抽出する際に利用した企業が作成した情報の正確性(例えば、着工日が前倒しされている場合に抽出対象とならない可能性がある)について監査証拠を入手していなかったことによる不備となります。

【実務上の留意事項】

監査人が証明力の強い監査証拠を入手するためには、監査手続に利用する企業が作成した情報の正確性及び網羅性が十分である必要があります。例えば、本事例においては、不正リスクに対する監査手続の有効性は、着工日について子会社の営業管理システムから出力される資料の正確性に依存することになります。さらに、会計上の見積りの監査における固定資産の減損の兆候判定の検討において、企業が作成した情報(店舗別損益一覧や店舗別固定資産一覧等)を入手し、当該情報をそのまま監査証拠として利用しているケースが依然として見受けられます。企業が作成した情報を利用する場合には、そ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を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、虚偽表示リスクの程度を考慮し、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を評価する必要があることを再認識してください。

(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27	監査意見の形成と監査報告書(監査上の主要な検討事項)
	監査人は、「繰延税金資産の回収可能性の判断」について、見積りの基礎となる課税所得は会社の事業計画を前提としており、当該事業計画に含まれる将来の売上高の予測には不確実性があり、経営者の判断が影響することから、監査上の主要な検討事項としている。 こうした状況にあって、監査人は、繰延税金資産の回収可能性の判断における監査上の対応として、「事業計画について経営者と議論するとともに、過去の実績からの趨勢分析並びに関連する同社の内部資料の閲覧、突合及び質問による合理性の評価を行った。」と記載しているが、実際は内部資料の閲覧及び担当者に対する質問を確認しているのみであり、事実と異なる記載内容となっている。 【監基報701第12項(4)】

【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、監査報告書の監査上の主要な検討事項において当該手続を実施した旨を記載している不備事例です。

【実務上の留意事項】

本事例のほか、進捗度に基づく収益認識における原価総額の見積りについて、内部統制の整

備及び運用状況の評価手続を実施した旨を記載しているにもかかわらず、監査上の対応に記載した手続を一部実施していない事例も見受けられました。

KAMにおける監査上の対応の記載内容については、業種や会社特有の事情(例えば、固定資産やのれんの減損、関係会社株式の評価)に基づき、汎用的な又は標準化された文言を避け、その会社に対して実施した特有の対応を、実施した監査手続として具体的に記述することに留意し、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。



コラム ゼロにしましょう～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2)

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の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。	…、主として以下の監査手続を実施した。 • XXに関する内部統制の整備 <u>(①)</u> 及び運用状況 <u>(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。	↔ ↔ ↔ ↔ ↔	<u>①</u> IC-100 (整備評価) <u>②</u> IC-110 (運用評価) <u>③</u> PP-220 (▲▲検討調書) <u>④</u> PP-300 (△△検討調書) <u>⑤</u> PP-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。



コラム

監査報告書の電子化に向けて

2021年9月1日の公認会計士法の改正により、監査報告書は電子署名(PDF等)での発行が可能になり(公認会計士法第34条の12第3項)、監査報告書を電子署名で発行する事務所も増えています。以下において電子署名を行う際のポイント及び実務上のポイントを説明します。

【電子署名を行う際のポイント】

- 電子化された監査報告書を発行する場合、事前に被監査会社から書面又は電磁的方法による承諾が必要になります。
- 電子メール、電子契約サービスなどのウェブサイトからダウンロードしてもらう方法、CD-ROM・USBメモリ等の記録媒体で受渡しを行います。ただし受渡しを行う方法は先述の方法の「いずれかによる」とされているため、当該承諾を書面又は電磁的方法によって行う場合に、並列的に記載することは、被監査会社に対して電磁的方法を明確に示したことにはならないことに留意が必要です。なお、不測の事態に備えて代替的な方法を予備的に記載することは差し支えないと考えられています。

【実務上のポイント】

監基報700では、署名とは別に日付を記載することが求められており、監査報告書の日付は、電子署名の実施日ではなく、監査報告書に記載された日付です。したがって、電子化された監査報告書に電子署名を行っても、引き続き監査報告書には日付が記載されることとなります。監基報700においては、監査報告書日は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た日以降の日付であり(監基報700第49項参照)、また、後発事象に関する監査手続の最終実施日です(監基報700のA67項参照)。

なお、公開鍵基盤(注)に基づく電子署名の日付は、PDFの署名のプロパティ欄に登録されている署名日付で確認できます。また、同様に証明書ビューアには、電子証明書の証明日時が登録されています。

これらの電子署名の日は、電子文書に暗号化技術による処理を行うことで監査報告書の記載内容が本人の作成に係ることを認めた日時であります。監査人は、当該時点まで後発事象に関する手続を実施した上で意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することになるため、通常、監査報告書の日付と電子署名の日付は一致すると考えられます。ただし、実務上は複数の監査責任者が電子署名を行う等、監査報告書の発行準備に一定の時間が必要であることから、**監査人は監査報告書の日付前に監査責任者の電子署名をあらかじめ付し、手許に保持しておき、監査報告書の日付現在において後発事象の監査手続を追加的に実施した上で監査報告書を発行することがあると考えられます。**

上記のような実務上の取扱いについては以下の理由によるものと考えられます。

- 一般的に、文書において日付が記載されている場合、別途の定めのない限り、当該日付において、当該文書の作成者による意思表示又は認識が示されたものと考えられており、電子署名が実際に行われる日時が文書記載の日付と異なる場合であっても、特段の事情のない限り、このことは変わらないが、監査報告書の日付と電子署名の日付に**相当な乖離がある場合には、監査報告書がその日付の意思・認識を反映したものではないものとされる可能性がある**と考えられます。
- 監査報告書の日付は、関連する審査を完了した日以降とすることになる(監基報700のA67項なお書き参照)とされており、十分かつ適切な監査証拠を入手して**意見表明を行う上で審査の完了は重要**であります。そのため、**電子署名の日付は審査完了日以降**とすることが合理的であると考えられます。

監査報告書の電子署名は保管スペースの削減とペーパーレス化、業務効率化とコスト削減、セキュリティの向上、リモート監査の円滑化等のメリットがありますが、初期コストと環境構築の負担、システム障害やデータ破損リスク、セキュリティ対策、電子署名の修正手順が署名による修正に比べて煩雑となる等のデメリットもあります。

監査報告書の電子署名での発行を検討する場合には、先述のポイントやメリット・デメリットを慎重に検討し、導入するか否かを判断していただければと思います。

(注)公開鍵基盤とはインターネット上で安全な通信を行うために、公開鍵暗号技術と電子証明書を用いて本人確認や暗号化を行うセキュリティインフラです。認証局(CA)が電子証明書を発行して「公開鍵と持ち主の対応関係」を保証し、なりすましや盗聴、改ざんを防ぎます。

(8) IT監査

仕訳入力に関する内部統制は、会計システムの統制機能に影響されることがあります。

監査人は、仕訳入力に関する内部統制を識別し、評価する必要がありますが、会計システムの統制機能を十分に理解していないことが要因となり、その識別・評価に不備がある事例がありました。

事例28

仕訳入力に関する内部統制の理解

監査人は、監査対象会社が利用している簡易的なクラウド会計システムについて、仕訳の承認経路上の仕訳承認者に設定されることで本来の権限者以外でも仕訳承認が可能となることや、会計システム上の設定により、承認済仕訳についての更新が可能となることを理解していない。

このように、監査人は、仕訳入力に関する内部統制を理解するに当たり、会計システムが十分な統制機能を有しているか、監査対象会社がそれらの統制機能を実際に使用しているか、初期設定項目(パラメータ)の設定・維持等、会計システムの利用に当たり、別途必要と

なる内部統制を監査対象会社が整備し、有効に運用しているかを理解していない。

【監基報315第25項、監基報315実務ガイダンス第1号V パッケージ・ソフトウェアA27】

【改善勧告事項の解説】

市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアや簡易なクラウドシステム(以下、「市販の簡易なパッケージ・ソフトウェア等」という。)は、主として中小規模の企業を対象としていることも多いため、企業が導入コストを抑えるために機能を限定したり、業務担当者が使い勝手をよくするために統制機能を省いたり、IT担当者が統制機能の知識が不足しているために誤った環境設定を行うこともあります。

本事例では、監査対象会社が利用している会計システムには、仕訳の承認権限者が承認済仕訳を事後的に更新できる機能がありましたが、監査人は、その機能を把握していなかったため、事後的に承認済仕訳が更新されるリスクに対して、監査対象会社がどのような内部統制を整備しているか識別し評価していませんでした。

【実務上の留意事項】

監査人は、仕訳入力に関する内部統制の識別・評価に際し、以下の観点に留意することが考えられます。

- ✓ 監査対象会社が利用している会計システムが十分な統制機能を有しているか
- ✓ 監査対象会社がそれらの統制機能を実際に使用しているか
- ✓ 監査対象会社が会計システムの初期設定項目(パラメータ)の設定・維持等、別途必要となる内部統制を整備し、有効に運用しているか



コラム 市販の簡易なパッケージ・ソフトウェア等の適用の柔軟性の留意点

市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアとは、店頭販売されるようなカスタマイズできないパッケージソフトであり、多くの企業に利用され、その実績が認められている会計システムなどが該当します。市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアの特徴は、監基報315付録5に例示されている「ITの利用から生じるリスクの影響が高くない場合」の一つの要素に該当するため、IT全般統制の識別・評価において、柔軟な適用を行うことがあります。

例えば、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアの多くは、利用会社がプログラムの変更を行うためのソースコードにアクセスできない、システム開発会社がリモートでのバージョンアップを行わないという特徴を有し、一般的に未承認のプログラム変更等のリスクが低いため、プログラム変更のIT全般統制に関して、詳細な理解を省略することがあります。

他方、【改善勧告事項の解説】の記載のとおり、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアは、十分な統制機能を有していない、または統制機能があっても使用されないことがあるため、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアが十分な統制機能を有しているか、監査対象会社がそれらの統制機能を実際に使用しているかを監査人が理解することが重要です。監査人は、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアに対して、適用の柔軟性に基

き、ITに関する内部統制の理解におけるITに関する詳細な理解を省略する場合、以下にご留意ください。

- ✓ 統制機能やその機能の使用状況の理解は、ITの利用から生じるリスクを識別するために実施するため、安易に省略できない。
- ✓ 監査対象会社が統制機能を使用しており、それにITから生じるリスクを識別した場合、そのリスクに対応するIT全般統制(初期設定項目(パラメータ)の設定・維持等)の詳細な理解は省略できない。

簡易なクラウドシステムも、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアと同様に、十分な統制機能を有していない、または統制機能が使用されないことがある点にも留意ください。

事例29

ITの利用から生じるリスクの識別

監査人は、監査対象会社の基幹システムに関するIT全般統制の有効性に依拠する監査計画を策定し、IT全般統制の有効性を評価している。

しかしながら、監査人は、基幹システムの利用から生じるリスクを具体的に識別しておらず、識別したIT全般統制が基幹システムの利用から生じるリスクに対応するかを理解していない。

【監基報315第25項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、ITの利用から生じるリスクを具体的に識別せずにIT全般統制を評価していた事例です。

ITの利用から生じるリスクとは、企業のITプロセスにおける内部統制が有効でないことにより、情報処理統制が有効にデザイン若しくは運用されない可能性や、企業の情報システム内の情報のインテグリティ(すなわち、網羅性、正確性、正当性)が維持されないリスクです。監査人は、同リスクを具体的に識別せずにIT全般統制を評価すると、評価したIT全般統制がITの利用から生じるリスクに効果的に対応するようにデザインされているか、又は他の内部統制の運用を支援するよう効果的にデザインされているかの評価が有効であるか否かの判断を誤る可能性があり、また、IT全般統制に不足が生じていても気付くことができない可能性があります。さらに、必要以上にIT全般統制を評価してしまうと監査の効率性に影響を及ぼすことがあります。

【実務上の留意事項】

ITの利用から生じるリスクの程度及び内容は、識別されたITアプリケーション及び関連するその他のIT環境の内容及び特徴により異なります。自動化された内部統制の数や複雑性が増すほど、取引の適切な処理又は取引の基礎となる情報のインテグリティの適切な維持のため、自動化された内部統制に依拠する程度が高くなると考えられます。そのため監査対象会社での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環境を識別することも重要であることに留意する必要があります。

(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30

内部統制監査(整備状況の評価の検討)

監査対象会社は、据付工事を伴う製品の販売について、履行義務を充足するために発生するコストを見積もった上で、当該財又はサービスの適切な利益相当額を加算した金額に基づき、取引価格を各履行義務に配分している。

このような状況において、監査人は、監査対象会社が各履行義務に係る発生コストを不適切に操作することにより売上を過大に計上する不正リスクを識別しているが、経営者が当該リスクに対する統制上の要点を識別していないことが妥当か検討していない。

【改正前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144項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、経営者が売上取引に関連する業務プロセスについて、統制上の要点を識別し、内部統制の評価範囲に含めているものの、監査人が不正リスクを識別している履行義務の配分に関連する業務プロセスにおいて、経営者が当該リスクに対応する統制上の要点を識別しておらず、評価範囲に含めていないことについて、監査人がその妥当性を検討していなかった事例です。

監査人は、業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の検討に際し、業務プロセスにおいて経営者が財務報告の重要な虚偽記載の発生するリスク及び当該リスクに対応する統制上の要点をどのように識別したのかを把握し、その結果識別したリスク及び統制上の要点が妥当であり、当該統制上の要点が有効に運用された場合に虚偽記載の発生するリスクを防止又は適時に発見することが可能であるかどうかを判断する必要があります。

※ 2025年2月13日改正の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」(以下、「改正後内基報1」という。)は、改正後監基報600に関連する一部の改正を除き、2025年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度に係る内部統制監査から適用することとされています。また、改正内容は要求事項と適用指針の区分による明確化等であり、要求事項の追加変更等を含むものではありません。本事例は改正前の当該基準に基づく改善勧告事項ですが、下記の【実務上の留意事項】の解説は改正後内基報1に基づくものです。

【実務上の留意事項】

整備状況の評価手続の結果及び財務諸表監査の過程で得られる監査証拠並びに補完統制等の状況の検討の結果に基づき経営者が選定した統制上の要点が不適切であると判断する場合や、経営者による整備状況の有効性の評価結果と異なる結論が導かれる場合が考えられます。この

場合、当該内部統制の整備状況の不備については、適切な管理責任者へ適時に報告を行う必要があります。

重要な虚偽表示リスクが高い領域について統制上の要点が適切に識別されない場合、内部統制の開示すべき重要な不備にもつながりかねません。整備状況の評価に当たっては、形式的なチェックにとどまらずに監査人の企業の内部統制システムの理解や識別した重要な虚偽表示リスクとの関連を常に意識し、経営者が識別した統制上の要点が適切かどうかについて、十分な検討を行う必要があります。

企業の内部統制システムの理解及びリスク評価に照らして統制上の要点が妥当か検討しましょう

各収益形態ごとに情報処理活動を理解する。当該理解に当たっては、経営者による整備状況の評価記録を基礎としたワークスルー等を実施することが適当である。

・赤字の各アプリケーションの機能について、情報処理統制として識別する必要があるか？
・アプリケーション・システムに関するIT環境の理解及びITの利用から生じるリスクの識別を行っているか？

種類	計上額	収益計上基準	受注 (Web受注)	出荷	売上計上	売上仕訳(自動)	売上仕訳(手入力)
			Web注文システム	基幹システム		会計システム	会計システム
製品売上	1000	納入日基準	・システム部にWeb注文システムに販売単価をマスター登録する。 ・受注データは基幹システムに自動連携される	(工場出荷) 営業部門からの出荷指図書に従い工場部門が製品を出荷し、出荷データの確定処理を行う(外部倉庫出荷) ……	確定後の出荷データに基づき基幹システムにおいて売上データが自動生成される。	基幹システムの売上データが会計システムへ転送され、以下の仕訳が自動計上される。 売掛金xxx/ 売上高xxx	基幹システムの売上データは出荷日基準で生成されているため、経理部で決算整理仕訳において納入日が期をまたぐ売上取引について、得意先から回収した納入書に基づき調整を行っている。
部品売上	300	出荷基準	Web注文データや基幹システムのデータの改ざんによる不正の可能性に関連して、経営者は、たとえば、システムのアプリケーションのアクセス権の付与状況をはじめ、システムのデータ及びプログラムの修正が可能な特権IDの機能を理解しているか？また、経営者は、アクセス権の付与及び利用状況のモニタリングに関する内部統制を統制上の要点として識別する必要性について、検討しているか？				
…	…	…					
合計	2000	試算表					

・監査人が、会計システムのみで完結する売上計上について、不正リスクを識別している場合、関連する内部統制について、経営者は統制上の要点として識別する必要性について検討しているか？

Ⅱ. 「根本原因及び必要な対応」の解説

1. 「根本原因及び必要な対応」に関する事例

品質管理レビューの結果、重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果を表明する場合、あるいは重要な不備事項のない実施結果を表明する場合であっても、多数の発見事項記録シートが作成されている場合や共通の発見事項が複数のレビュー対象監査業務で発見されており、監査事務所の品質管理システムに影響を与える可能性がある場合など、特定の状況に該当する場合には、品質管理レビュー報告書において、その原因及び根本的な原因に対応した改善を求める旨を記載します。

以下に紹介する事例は、監査事務所が行った根本原因の分析結果を踏まえて、品質管理レビュー報告書において「根本原因及び必要な対応」として記載された事例です。

事例31

監査事務所の品質管理システムの不備による根本原因

監査事務所は、必要な改善措置を講じるに当たって、最高責任者が、監査チームにおける重要な虚偽表示の発見や予防を優先したことや、監査事務所の規模を鑑みて社員会において情報共有や協議を行っていただければ監査事務所における品質管理システムを運用することができると思い込んでいたという原因だけでなく、監査事務所における品質管理を重視し適切なりソースを確保し割り当てる必要性を認識しておらず、監査事務所全体に浸透させてこなかったという根本的な原因を十分に考慮して、原因に対応した適切な改善措置の実施計画を立案し実行する必要がある。

具体的には、最高責任者が、監査事務所における品質管理の重要性を強く認識し、監査事務所の品質管理システムを適切に整備し運用するために必要となる十分かつ適切な専門要員を確保し割り当てるとともに、監査事務所における品質管理の重要性が監査事務所全体に浸透するようにリーダーシップを十分に発揮する必要がある。

【事例の解説】

本事案は、監査事務所が定めた品質管理システムから複数の不備が生じており、その不備の程度が重要であると判断されたことから、重要な不備事項のある実施結果を表明し、その原因及び根本的な原因に対応した改善を求める旨を記載した事例です。

事例32

監査業務の品質管理の不備による根本原因

監査事務所は、必要な改善措置を講じるに当たって、今回の品質管理レビューにおいて、重要な監査項目に関する指摘を含む多数かつ広範な発見事項があり、かつ、前回の発見事項の改善が不十分であったことについて、各専門要員の品基報や監基報等についての理解が不足していたという個々の発見事項が生じた直接的な原因を考慮する必要がある。さらに、最高責任者が、適切な監査品質を確保するための組織風土を醸成していなかったこと及び過去

の品質管理レビューでの指摘事項に対して適切な原因分析を実施していなかったこと並びに人的資源を十分に整備できていなかったという根本原因を考慮し、原因に対応した適切な改善措置の実施計画を立案し実施する必要がある。

具体的には、最高責任者は、リーダーシップを発揮して、改善措置の実施に取り組むとともに、実施状況をモニタリングすることを通じて、適切な監査品質を確保するための組織風土を醸成し、人的資源も含め上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するために必要とされる組織体制及び品質管理システムの整備及びその運用を徹底する必要がある。

【事例の解説】

本事案は、監査業務の品質管理について、重要な監査項目に関するものを含め多数かつ広範な発見事項が生じている場合にあることに加えて、前回以前の改善勧告事項に対する改善措置が適切に図られていないという重要な不備事項の要因があり、監査事務所が定めた品質管理システムを構成する必要な方針と手続の実施状況が不適切又は不十分な事実が認められ、その程度が重要であると認められる要件に該当することから、重要な不備事項のある実施結果を表明し、その原因及び根本的な原因に対応した改善を求める旨を記載した事例です。

事例33 監査事務所の品質管理システム及び監査業務の品質管理の不備による根本原因

監査事務所は、必要な改善措置を講じるに当たって、●●の検討における監査責任者の職業的懐疑心の発揮が不十分であったことや社員会での検討不足、監査手続の不備を発見・防止するための監査責任者及び審査担当者による深度ある監査調書の査閲や審査の不足、各専門要員の監査の基準や会計の基準等に対する理解不足といった個々の発見事項が生じた原因だけでなく、最高責任者が、品質管理システムを有効に機能させる体制を構築する意識が不足しており、社員間の健全な牽制を含む監査品質を重視する組織風土を十分に醸成できていなかったという根本的な原因も十分に考慮し、原因に対応した適切な改善措置の実施計画を立案し実施する必要がある。

具体的には、最高責任者は、今回の通常レビューにおいて複数の重要な不備事項が発生したことを真摯に受け止め、自らの職責を果たすべく主体的に監査品質の改善に取り組む姿勢を示すとともに、社員間の健全な牽制を含む監査品質を重視する組織風土の醸成に向けてリーダーシップを発揮する必要がある。また、研修等を通じた品基報や監基報、会計の基準等に対する理解の促進などの品質向上に向けた改善施策の実施を通じて、監査責任者による適切な指揮と監督及び監査調書の査閲や審査担当者による深度ある審査が実施できるようにすることなど、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するために必要とされる組織体制並びに品質管理システムの整備及びその運用を徹底する必要がある。

【事例の解説】

本事案は、監査事務所の品質管理システムの運用上の問題や、監査業務の品質管理における準拠違反が発生している懸念があるなど、監査事務所の品質管理システム及び監査業務の品質管理それぞれで重要な不備事項の要因があり、その程度が重要であると認められたことから、

重要な不備事項のある実施結果を表明し、その原因及び根本的な原因に対応した改善を求める旨を記載した事例です。

コラム なぜ？なぜ？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。

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で2024年12月2日に掲載されている研修『品質管理レビューの実施状況の開示』及び『品質管理システムの不備が生じた原因及び根本原因の調査』(eラーニング研修コード：E037120)において、根本原因分析についての解説が行われていますが、原因分析においては、「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が得られるからです。

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。

なお、品質管理レビューにおいて、改善勧告事項が全くなかった中小の監査事務所もありました。

その監査事務所では、全体的に、ルールに従って実施するということを意識するとともに、例えば会議の議事録については議論の過程を詳細に記録するなど、活動の実施状況を記録(文書化)することを強く意識していることが窺えました。さらに、品質管理責任者は、品質管理に関する基準等を十分に理解した上で、時間をかけて品質管理システムの整備運用に関する各要求事項に丁寧に対応し、どのような点に重点を置くかをよく考えてモニタリングを実施するとともに、制度改正に関する情報を把握し適時に規程等を改訂する、被監査会社の公表情報を把握して品質管理活動に生かす、といった取組も行っていました。また、個別の監査業務においては、大手法人からの交代により受嘱した監査業務について大手法人以上に時間を費やすなど、しっかりと時間かけて監査手続を実施し、文書化していました。

一つ一つに時間をかけ、よく考え、真摯に取り組み、丁寧に文書化することが、高品質につながり、品質管理レビューにおいても良い結果をもたらしたと考えられます。

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。

事例一覧表

項目	事例 No.	タイトル	Ⅱ部 掲載事例
I. 改善勧告事例の解説			
1. 監査事務所の品質管理の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	1～3
(2) 監査事務所の リスク評価プロセス	2	監査事務所の性質及び状況又は監査事務所が実施 する業務の内容と状況の変化	4～7
(3) 監査事務所における法令順守	3	インサイダー取引防止	9～11
(4) 情報セキュリティ	4	情報セキュリティ	12～15
(5) 契約の新規の締結及び更新	5	業務の内容及び状況	18
(6) 専門的な見解の問合せ	6	専門的な見解の問合せ	19～20
(7) 監査調書の作成、整理、 管理、保存	7	監査調書の整理	22～24
(8) 審査	8	審査に関連する監査事務所の責任	25～27
(9) 品質管理システムのモニタリ ング及び改善プロセス	9	モニタリング活動を実施する者	31
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例			
(1) 企業及び企業環境の理解	10	企業及び企業環境の理解 (適用される財務報告の枠組みの理解)	53～56
	11	企業及び企業環境の理解 (企業環境の理解とリスク評価)	
(2) 財務諸表監査における不正	12	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)	39～49
	13	不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価	
	14	不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応 (収益認識)	
	15	仕訳入力及び修正の適切性の検証 (仕訳テスト)	
	16	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	

項目	事例 No.	タイトル	Ⅱ部 掲載事例
(3)会計上の見積りの監査	17	リスク評価手続とこれに関連する活動 (財務報告の枠組み)	88～107
	18	リスク評価手続とこれに関連する活動 (リスク評価)	
	19	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (重要な仮定)	
	20	経営者による見積額の選択及び見積りの不確実性 に関する注記	
(4) グループ監査	21	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)	119～125
	22	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)	
(5) 継続企業の前提	23	継続企業の前提(事象又は状況を識別した場合の 追加的な監査手続)	116～117
	24	継続企業の前提(その他の記載内容)	126～128
	25	継続企業の前提 (監査上の主要な検討事項区分における記載)	131～132
(6) 監査証拠	26	監査証拠	69～76
(7) 監査報告書	27	監査意見の形成と監査報告書 (監査上の主要な検討事項)	131～132
(8) IT監査	28	仕訳入力に関する内部統制の理解	133
	29	ITの利用から生じるリスクの識別	134～142
(9) 内部統制監査	30	内部統制監査(整備状況の評価の検討)	143～150
Ⅱ.「根本原因及び必要な対応」の解説			
1.「根本原因及び必要な対応」に関する事例			
品質管理レビュー報告書における 「根本原因及び必要な対応」	31	監査事務所の品質管理システムの不備による根本 原因	—
	32	監査業務の品質管理の不備による根本原因	
	33	監査事務所の品質管理システム及び監査業務の品 質管理の不備による根本原因	

MEMO

* 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



CPD

教材コード Q0300014

研修コード 3101

履修単位 4.5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いますが単位申告は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2026年06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

