

2024年度
品質管理レビュー
事例解説集

Ⅱ部

監査実務における留意事項

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	12. 特定項目の監査証拠	37
I. 監査事務所における品質管理.....	4	13. 確認.....	38
1. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成).....	4	14. 分析的実証手続	40
2. 監査事務所のリスク評価プロセス	5	15. 監査サンプリング	41
3. ガバナンス及びリーダーシップ	6	16. 会計上の見積りの監査.....	42
4. 情報セキュリティ.....	6	17. 関連当事者	49
5. 職業倫理及び独立性.....	9	18. 後発事象.....	52
6. 契約の新規の締結及び更新	10	19. 継続企業の前提	53
7. 専門的な見解の問合せ	11	20. 経営者確認書	54
8. 不服と疑義の申立て	12	21. グループ監査	55
9. 監査調書の整理、管理、保存	12	22. 財務諸表等の表示及び開示.....	60
10. 審査.....	14	23. 監査結果の取りまとめ.....	61
11. 資源(人的資源).....	15	24. 監査意見の形成と監査報告書.....	62
12. その他の資源	16	25. IT監査.....	64
13. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	17	26. 内部統制監査	67
II. 監査業務における品質管理	18	III. 金融機関監査業務の品質管理.....	72
1. 監査業務における品質管理	18	1. 会計上の見積りの監査.....	72
2. 監査調書	19	2. 財務諸表監査における不正	76
3. 監査の基本的な方針	20	3. 監査証拠.....	76
4. 財務諸表監査における不正	21	4. 分析的実証的手続.....	78
5. 監査役等とのコミュニケーション	27	5. 委託業務	79
6. 企業及び企業環境の理解、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別と 評価	28	6. 専門家の業務の利用.....	80
7. 財務諸表監査における法令の検討	30	IV. IFRS監査業務の品質管理	81
8. 評価したリスクに対応する監査人の手続	30	1. 会計上の見積りの監査.....	81
9. 委託業務	33	2. グループ監査	82
10. 内部監査人の作業の利用.....	34	V. 学校法人監査業務の品質管理.....	83
11. 監査証拠.....	35	VI. 独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人監査業務の品質管理	85
		事例一覧表	86

はじめに

当協会は、監査業務の公共性に鑑み、会員である公認会計士又は監査法人(以下「監査事務所」という。)の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維持・確保するため、監査事務所が行う監査の品質管理状況をレビューし、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける制度(品質管理レビュー制度)を公認会計士法第46条の9の第1項及び会則第77条に基づき運用しています。

通常レビューでの改善勧告事項の内容を監査事務所だけでなく、監査役等及びその他の資本市場関係者に分かりやすく伝えることを目的として、品質管理レビュー事例解説集を2部構成で作成しました。Ⅰ部では、掲載した全ての改善勧告事例に解説を付け、監査について専門的知識を有しない方々にも改善勧告事項の内容をご理解いただけるように努めました。また、Ⅱ部(本事例解説集)では、Ⅰ部で取り上げた改善勧告事項も含め、多くの領域に関する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、監査上の留意点を幅広くご理解いただけるように努めました。

この『品質管理レビュー事例解説集Ⅱ部』(以下「事例集」という。)は、これまで実施した品質管理レビューにおいて交付された改善勧告書から、2024年度の品質管理レビューの重点的実施項目に関する事項や、特に多くの監査業務で見受けられた事項について、品質管理基準報告書及び監査基準報告書等に基づき編纂していません。登録の審査のためのレビューにおける改善勧告事項も含めて掲載しております。

事例集に掲載される改善勧告事項はここ数年同様の項目が多く、当該項目の改善勧告数も依然として多い状況が見受けられます。本事例集を監査事務所における品質管理システムの改善に実質的に役立てていただくために、それぞれの改善勧告事項に「留意事項」を記載しています。

なお、最近の監査の国際的な動向や財務諸表以外の情報開示への期待、リスク・アプローチの強化等に対応するため、監基報は継続的に改定が行われています。本事例集は、品質管理レビュー実施時点において有効な基準等に基づいて編纂されていますが、直近で改定されている監基報については、その適用時期について留意することが必要です。

今後も引き続きこれらの事例を活用することにより、監査実務のより一層の理解が促進され、監査の現場で監査責任者をはじめとする監査業務に携わる全ての方々にとって監査の品質の維持・向上に役立つことを願っています。また、これらの事例は品質管理の手続である監査調書の査閲や審査、定期的な検証においても指摘されず、品質管理レビューによって発見されたものであることから、監査調書の査閲、審査及び定期的な検証を実施する際にも、併せて活用ください。

(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。



(本事例集の利用上の留意事項)

- ・事例集に記載された「発見事項」はこれまで実施した品質管理レビューの改善勧告書に記載された事項ですが、編纂の過程で趣旨を変えない範囲での編集を行っています。
- ・事例集に記載された「要求事項」は本事例集の編纂に当たり基準を要約したものであり、要求事項を確認する場合には、記載の根拠規定等を確認してください。また、記載の根拠規定等は、複数に関連する場合に主要なものを記載しています。
- ・事例集に記載された「留意事項」は、個々の事例において重視すべきと思われるものを記載しており、不備の状況により記載されていない他の留意事項があります。
- ・「留意事項」に記載の根拠規定等についても、活用する場合には根拠規定等の原文を確認してください。
- ・参照している監査基準等は、品質管理レビュー実施時点で有効な基準等です。
- ・事例番号の右横に(★)を付したものは、当年度に新たに追加した事例です。

【品質管理基準報告書及び監査基準報告書の一覧】

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
2	監査業務に係る審査
番号	監査基準報告書
序	監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語
200	財務諸表監査における総括的な目的
210	監査業務の契約条件の合意
220	監査業務における品質管理
230	監査調査
240	財務諸表監査における不正
250	財務諸表監査における法令の検討
260	監査役等とのコミュニケーション
265	内部統制の不備に関するコミュニケーション
300	監査計画
315	重要な虚偽表示リスクの識別と評価
320	監査の計画及び実施における重要性
330	評価したリスクに対応する監査人の手続
402	業務を委託している企業の監査上の考慮事項

番号	監査基準報告書
450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価
500	監査証拠
501	特定項目の監査証拠
505	確認
510	初年度監査の期首残高
520	分析的手続
530	監査サンプリング
540	会計上の見積りの監査
550	関連当事者
560	後発事象
570	継続企業
580	経営者確認書
600	グループ監査
610	内部監査人の作業の利用
620	専門家の業務の利用
700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
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
705	独立監査人の監査報告書における除外事項付意見
706	独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分
710	過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表
720	その他の記載内容に関連する監査人の責任
800	特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査
805	個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査
810	要約財務諸表に関する報告業務
900	監査人の交代
910	中間監査
番号	財務報告内部統制監査基準報告書
1	財務報告に係る内部統制の監査

【事例集掲載の監査・保証基準委員会報告の一覧】

番号	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の指針
第7号	監査基準報告書501実務指針第1号「訴訟事件等に関わる顧問弁護士への質問書に関する実務指針」
第8号	監査基準報告書560実務指針第1号「後発事象に関する監査上の取扱い」
第9号	監査基準報告書560実務指針第2号「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」
第10号	監査基準報告書700実務指針第1号「監査報告書の文例」

【事例集掲載の銀行等監査特別委員会報告の一覧】

番号	銀行等監査特別委員会報告
第4号	銀行等金融機関の資産の自己査定並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査に関する実務指針

【根拠規定等の略称】

- ・品質管理基準報告書 : 品又は品基報
- ・監査基準報告書 : 監又は監基報
- ・財務報告内部統制監査基準報告書 : 内又は内基報
- ・監査・保証基準委員会実務指針 : 監保実又は監基報実
- ・銀行等監査特別委員会報告 : 銀行報告
- ・企業会計基準 : 基準
- ・企業会計基準適用指針 : 適用指針
- ・倫理規則 : 倫又は倫理
- ・倫理規則に関するQ&A : 倫Q&A
- ・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」 : 通牒又は会長通牒

I. 監査事務所における品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h3>1. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)</h3>			
<p>監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査事務所及び専門要員が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守するため、監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書の発行を可能ならしめるための品質管理システムを整備・運用しなければなりません。</p>			
<p>【事例1】(★) 責任/責任を割り当てる際の要件</p>	<p>監査事務所は以下の責任を事務所内部で割り当てているか</p> <p>①品質管理システムに関する最高責任</p> <p>②品質管理システムの整備及び運用に関する責任</p> <p>③品質管理システムの特定の側面の運用に関する責任</p> <p>【品1.20】</p> <p>監査事務所は、品基報第1号第20項に定める役割を割り当てる際に、その者が以下の要件を満たすかどうかを判断しているか</p> <p>①適切な経験、知識、影響力及び事務所内の権限を有し、かつ割り当てられた責任を果たすための十分な時間を有すること</p> <p>②割り当てられた役割及び当該役割の遂行について説明責任を負う旨を理解していること</p> <p>【品1.21】</p>	<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>	<ul style="list-style-type: none"> ●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らない。 ●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る。 ●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る。
<p>【事例2】(★) 責任を割り当てる際の要件</p>	<p>監査事務所は、品基報第1号第20項に定める役割を割り当てる際に、その者が以下の要件を満たすかどうかを判断しているか</p>	<p>監査事務所は、品質管理システムの整備及び運用に関する責任者を選任するに当たり、社員会において、経歴書等により過去の監査業務及び品質管理業務の経験を検討し、責任者を選任している。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査事務所の最高責任者等は、品質管理システム責任者が十分かつ適切な経験及び能力を有していることを確認することが求められている(適格性の確認ガイドライン [I -2-2ガバナンス及びリーダーシップ] 判断基準⑤)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	①適切な経験、知識、影響力及び事務所内の権限を有し、かつ割り当てられた責任を果たすための十分な時間を有すること 【品1.21】	しかしながら、監査事務所は、当該責任者に必要とされる経験及び知識の具体的な要件を定めていない。	●品質管理システムの整備及び運用に関する責任者に必要とされる適切な経験と知識には、通常、監査事務所の戦略的意思決定と行動の理解及び事務所の事業運営に関する経験が含まれる(品1.A38)。

2. 監査事務所のリスク評価プロセス

【事例3】(★) 事務所のリスク評価プロセス	監査事務所は、リスク評価プロセスをデザインし適用しているか 【品1.23】	監査事務所は、監査事務所のリスク評価プロセスとして、品質目標を設定し、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、設定した品質目標、識別し評価した品質リスク及び品質リスクに対処するための対応について、監査事務所内の討議及び承認のプロセスを定めておらず、監査事務所としての討議及び承認が行われていない。	●品質リスクに対処するためには、品質リスクに対処するための対応をデザインし適用するのみではなく、これらの内容について監査事務所内で討議及び承認のプロセスを定め、運用しなければならないことに留意する。
【事例4】(★) 品質目標の設定	監査事務所は、品質管理システムの目的を達成するために、品基報第1号により規定された品質目標及び監査事務所が必要と考える追加の品質目標を設定しているか 【品1.24】	監査事務所は、ガバナンス及びリーダーシップに関し、品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」第28項(5)に定める「財源を含む必要な資源が計画され、監査事務所の品質へのコミットメントと整合した方法で資源が入手、配分又は割り当てられていること」という品質目標を設定していない。	●監査事務所は、品基報第1号により規定された品質目標を設定することが求められている(適格性の確認ガイドライン [I -2-1監査事務所のリスク評価プロセス] 判断基準①)。 ●監査事務所は、品基報第1号に規定された品質目標の他、監査事務所の状況等を踏まえて、追加の品質目標を設定することが必要かどうかを検討する必要がある(適格性の確認ガイドライン [I -2-1監査事務所のリスク評価プロセス] 判断基準②)。
【事例5】(★) 品質リスクの識別と評価	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ているか 【品1.25】	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。	●監査事務所は、品質目標の達成を阻害し得る状況がある場合には、品質リスクを識別することが求められている(適格性の確認ガイドライン [I -2-1監査事務所のリスク評価プロセス] 判断基準③)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h3>3. ガバナンス及びリーダーシップ</h3>			
<p>【事例6】(★) 組織構造</p>	<p>監査事務所は、品質管理システムを支援する環境を確立するために、ガバナンス及びリーダーシップに関する以下の品質目標を設定しているか ④監査事務所の品質管理システムの整備及び運用を可能にするように、組織構造並びに役割、責任及び権限の分担が適切であること 【品1.28(4)】</p>	<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>	<ul style="list-style-type: none"> ●社員会に権限や機能が集中している中小監査事務所は、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ある。 ●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ある。 ●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る。
<h3>4. 情報セキュリティ</h3>			
<p>公認会計士は、業務の実施において監査対象会社等から機密情報を入手することがあります。また、監査対象会社等に対して守秘義務を負っており、これらの情報を外部に漏えいした場合には、監査対象会社等からの信頼を失うばかりでなく、公認会計士としての存続が危ぶまれ会計士業界全体に多大な影響を及ぼします。そのため、監査事務所は、セキュリティ・ポリシー及び情報セキュリティ対策基準等を定め、専門要員やその他の従業員等に周知徹底するとともに、その遵守状況を確認する必要があります。また、近年では海外において監査法人を標的としたサイバー攻撃による被害も発生しており、サイバーセキュリティ対策の重要性が高まっています。したがって、情報セキュリティの体制の維持・充実を図っていく上で、サイバーセキュリティ対策も十分に考慮しておく必要があります。</p>			
<p>【事例7】(★) 情報セキュリティ対策の実効性に関するモニタリング</p>	<p>情報セキュリティ担当者は、情報セキュリティに係る内部統制に関連して、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っているか 【監保実5.11A39】</p>	<p>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</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●情報セキュリティ担当者は、情報セキュリティに係る内部統制に関連して、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うことも検討する。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、サポート期間が終了したOSの使用がないか期限切れの一定期間以前に棚卸を実施する、必要なパッチが当たっているかどうかを確認する、電子

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>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。</p>	<p>データのバックアップログを確認する等、公認会計士事務所等で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といったことが考えられる。</p> <p>【監保実5.11A39】</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、PCを業務に使用する状況において、情報セキュリティリスクを識別及び評価し、又は情報セキュリティリスクの方針及び手続(全般的対応、識別及び評価したセキュリティリスクに対する個別的対応を含む。)を適切に整備すること、整備した規程を業務に適用するに当たって、重要な漏れがないように管理することが求められている(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)
<p>【事例8】 情報セキュリティに係るリスクの識別と評価</p>	<p>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ているか 【監保実5.11】</p>	<p>監査事務所は、業務に使用するPCについて、情報セキュリティに係るリスクの識別及び評価を実施していないため、情報セキュリティに係るリスクに対する個別具体的な規程が十分に整備されているかどうかを検討していない。また、監査事務所は、セキュリティ・ポリシーの違反時の罰則等を定め、専門要員に周知していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 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実施し、その結果や情報の重要度に応じて、具体的な管理方法を定めることになると考えられる。しかし、セキュリティの基本方針や細則、ガイドラインやマニュアルといったものを策定しても、実際の運用とかけ離れた「理想的」なものでは形骸化する可能性が高く、現実的なセキュリティ・ポリシーを策定し、運用することが重要である(監保実5.11)。 ● 上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、PCを業務に使用する状況において、情報セキュリティリスクを識別及び評価し、又は情報セキュリティリスクの方針及び手続(全般的対応、識別及び評価したセキュリティリスクに対する個別的対応を含む。)を適切に整備することが求められている(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①②③④)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例9】 情報セキュリティ対策、セキュリティ・ポリシーの策定及び運用</p>	<p>情報セキュリティ維持のため、現実的なセキュリティ・ポリシー(情報セキュリティ対策の基本方針)を策定及び運用し、状況に応じて見直しているか 【監保実5.11A10、A43①】</p>	<p>監査事務所は、電子データを業務で利用しているPCにダウンロードして作業を行うことが可能な状況において、情報セキュリティ対策基準に基づき、最低年1回調査整理完了時に、業務上の電子データがローカルのハード・ディスク、全ての個人の外部メモリに保存されていないことを確認する旨を定めている。しかしながら、モニタリングの頻度が最低年に一度の実施であることに關して、情報セキュリティリスクに応じた十分な頻度であるかを検討していない。</p>	<p>●電子データについては、その紛失や漏えいが発生しないように、決められた運用方針に基づき慎重に取り扱う。特に電子データを保存した状態で情報機器を運搬する際には、情報機器の紛失等による電子データの漏えい被害を可能な限り低減させるために、情報機器に保存する電子データをできるだけ限定することに留意する(監保実5.11 A43①)。</p>
<p>【事例10】 クラウドサービス等を含む外部委託先等の管理</p>	<p>外部専門家の利用、外部委託業者の利用、非常勤職員による情報の取扱い及び監査事務所のグループ会社との情報のやり取りにおける情報漏えいリスクの対応方法を検討しているか 【監保実5.11A22】</p>	<p>監査事務所は、情報セキュリティ基本方針及び情報セキュリティ対策規程を定め、専門要員に対してPCを貸与し、また、非常勤の専門職員、クラウドサービス、監査事務所が属するメンバーファームの国内ネットワークなどの外部委託先等を監査業務で利用している状況にあるが、外部委託先等の情報セキュリティに関して、外部業者の情報セキュリティ対策の状況を評価するための検討項目を含めた規程を整備しておらず、外部委託先等の利用に伴うリスクへの対応策を検討していない。</p>	<p>●監査事務所は、サーバや業務ソフトなどのITリソースを自ら保有・運用することが管理能力的・コスト的に難しい場合、外部のITリソースを利用することがある。このサービスは、クラウドサービスとして広く一般に提供されているものなど、様々な形態が存在するため、情報漏えいに対する備えも異なっていることが考えられる(監保実5.11A22)。監査事務所はこのような場合、以下の点について、十分に検討することが必要である(同)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓少なくとも法人向けサービスを利用し、また、自己の公認会計士事務所(監査法人)と同程度以上の情報セキュリティ対策が実施されているかどうかを確かめる必要がある。 ✓外部委託先等の選定及び契約に当たったの基準やプロセス、サービス利用開始後の継続的な状況のモニタリングなどリスクに応じたマネジメントプロセスを構築する必要がある。 <p>●なお、クラウドサービスを利用する上での留意点は、監査・保証基準委員会研究報告第1号「公認会計士業務における情報セキュリティに関するQ&A」Q17ほかを参照。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>5. 職業倫理及び独立性</h2>			
<p>公認会計士による監査が信頼されるためには、監査人が特定の利害に関係せず公正不偏の態度を保持し、財務諸表の適正性について公正な判断を下すことが重要です。このため、監査人の職業倫理及び独立性については、公認会計士法及び当協会の倫理規則等により規制されています。監査事務所は、監査事務所及び専門要員等が独立性の規定を遵守することを合理的に確保するために、独立性の保持のための方針及び手続を定め、その方針及び手続が遵守されていることを確かめなければなりません。</p>			
<p>【事例11】(★) 報酬依存度</p>	<p>監査事務所は、独立性を含む職業倫理に関する規定に従った責任を果たすために、以下のそれぞれの者に関する品質目標を設定しているか</p> <p>①監査事務所及びその専門要員</p> <ul style="list-style-type: none"> ・監査事務所及びその業務が対象となる職業倫理に関する規定を理解すること ・監査事務所及びその業務が対象となる職業倫理に関する規定に関連する責任を果たすこと <p>【品1.29(1)】</p> <p>阻害要因の水準を評価し、必要に応じて阻害要因に対するセーフガードとなり得る対応策を適用しているか</p> <p>【倫Q&A Q410-5】</p>	<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>	<ul style="list-style-type: none"> ●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らない(監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合)。 ●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る。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>6. 契約の新規の締結及び更新</h2>			
<p>契約の新規の締結及び更新に先立って、関与先と監査事務所が互いに協力して、信義を守り、誠実に契約を履行することができるかどうかを検討する必要があります。そのため、監査事務所は、関与先との契約の新規の締結及び更新に関する方針及び手続を定める必要があります。この方針及び手続には、以下の全てを満たすかどうか検討することが求められています。</p>			
<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査事務所が、時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適性及び能力を有していること ・ 関連する職業倫理に関する規定を遵守できること ・ 関与先の誠実性を検討し、契約の新規の締結及び更新に重要な影響を及ぼす事項がないこと 			
<p>【事例12】(★) 業務の内容及び状況、並びに関与先の誠実性と倫理的価値観</p>	<p>監査事務所は、契約の新規の締結及び更新に対処するために、以下の品質目標を設定しているか</p> <p>①契約の新規の締結又は更新を行うかどうかについての監査事務所による判断は、以下に基づいて適切であること</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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(経営者及び適切な場合には監査役等を含む。)の誠実性及び倫理的価値観に関する情報 <p>【品1.30(1)】</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所が関与先の誠実性及び倫理的価値観に関する判断を裏付けるために入手する情報と範囲に影響を与える可能性のある要因の例には以下のものがある(品1.A67)。 ✓ 所有と経営構造の複雑さを含む、業務の実施対象となる企業の性質 ✓ 関与先の事業や商慣行の特質 ✓ 会計基準の解釈などに対する関与先に重要な影響力のある株主、経営者及び監査役等の姿勢並びに統制環境に関する情報 ✓ 関与先が監査事務所の報酬を過度に低く抑えようとしているか否か。 ✓ 監査範囲の制約など関与先による業務の範囲の制限の兆候 ✓ 関与先が資金洗浄又は他の重要な違法行為に関与している兆候 ✓ 別の監査事務所を選任する理由及び前任の監査事務所と契約を更新しない理由 ✓ 関連当事者の氏名又は名称及び事業上の評判

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>7. 専門的な見解の問合せ</h2>			
<p>専門的な見解の問合せは、業務の品質と職業的専門家としての判断の質を向上させることに寄与するため、監査事務所は、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関して、適切に専門的な見解の問合せが実施されるよう、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を定める必要があります。</p>			
<p>【事例13】(★) 専門的な見解の問合せ</p>	<p>監査事務所は、より質の高い監査を実施するために、以下の品質目標を設定しているか ④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こと 【品1.31(4)】</p>	<p>監査事務所は、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を定め、問合せが必要となる事項を例示し、問合せ先の選定方法並びに問合せの際の情報の伝達方法等を規定している。また、監査事務所は、能力や適性を考慮した上で、一部の専門領域について問合せ先を決定している。 しかしながら、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続の一部が具体的でなく、以下の発見事項がある。 (1) 理事会で決定した問合せ先を規定において明示していない。 (2) 監査業務において実効性を確保するための問合せ項目として、規定されている項目以外に法務、税務、監査手続、独立性等の各項目に関して、問合せの要否が検討されていない。 (3) 規定された例示の多くが「繰延税金資産の会社分類の判断や回収可能性の判断が困難である場合」等、抽象的であり、監査チームが問合せの要否を判断できる水準になっていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●通常、専門的な見解の問合せには、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、専門的な知識を有する監査事務所内外の者と職業的専門家としての水準で議論することが含まれる。専門的な見解の問合せの重要性と利点を強調し、また監査チームの専門的な見解の問合せを奨励する環境は、品質へのコミットメントを示す組織風土を醸成するのに役立つことがある(品1.A79)。 ●監基報220 第35項には、専門的な見解の問合せに関連する監査責任者の要求事項が含まれている(品1.A81)。
<p>【事例14】(★) 専門的な見解の問合せ</p>	<p>監査事務所は、より質の高い監査を実施するために、以下の品質目標を設定しているか ④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こと 【品1.31(4)】</p>	<p>監査事務所は、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を「監査の品質管理規程」に定め、問合せが必要となる事項及び問合せ先を例示している。 しかしながら、監査事務所は、専門的な見解の問合せ先の能力及び適性等を評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、専門的な見解の問合せに関して、①問合せ先、②問合せが必要となる事案、③問合せ先の能力及び適性等の評価について具体的に定めることが求められている(適格性の確認ガイドライン [I-2-6-2 業務の実施(専門的な見解の問合せ)判断基準②])。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
----	------	------	------

8. 不服と疑義の申立て

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することが求められており、監査事務所の対応には、不服と疑義の申立てへの対応も含まなければならないこととされています。

<p>【事例15】(★) 監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続</p>	<p>監査事務所は、不服と疑義の申立てに関する方針及び手続に、以下の事項に適切に対処することを合理的に確保するため、監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続を含めているか</p> <p>①不正リスクに関連して監査事務所内外から監査事務所に寄せられた情報を受け付けること</p> <p>②当該情報について、関連する監査責任者へ適時に伝達すること</p> <p>③監査責任者は、監査チームが監査の実施において当該情報をどのように検討したかについて、監査事務所の適切な部署又は者に報告すること</p> <p>【品1.F34-4JP】</p>	<p>監査事務所は、「監査の品質管理規程」に不服と疑義の申立てに関する方針及び手続を定めているが、不正リスクに関連して事務所外部からもたらされる情報への対処としてホットライン等の窓口を設置していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査事務所は、職業専門家としての基準及び適用される法令等に従って監査業務が実施されなかったこと、又は監査事務所の方針若しくは手続が遵守されなかったことに関する、不服と疑義の申立てを受領し、調査し、また解決するための方針又は手続を定める必要があることに留意する(品1.34)。 ●不服と疑義の申立てに対処するための方針又は手続を定めることは、監査事務所が不適切な監査報告書を発行することを防止するのに役立つことがある。また、以下について監査事務所を支援することがある(品1.A120)。 <ul style="list-style-type: none"> ・品質へのコミットメントを示さず、監査事務所の品質へのコミットメントを支援するような行動を取らない、又は姿勢を示さない者(最高責任者等を含む。)を識別し対処する。 ・品質管理システムの不備を識別する。
--	--	--	---

9. 監査調書の整理、管理、保存

監査人は、監査事務所が定めた適切な期限内(監査報告書日から60日程度を超えない)に、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了する必要があり、監査事務所は、監査調書の整理、管理等に関する方針及び手続を定め、調書管理に係る品質管理システムを適切に整備・運用しなければなりません。

<p>【事例16】(★) 業務の文書化</p>	<p>監査事務所は、より質の高い監査を実施するために、以下の品質目標を設定しているか</p> <p>⑥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</p>	<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。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>	<ul style="list-style-type: none"> ●品基報第1号第31項(6)の品質目標への対応には、監査事務所の方針又は手続において監査ファイルの最終的な整理を完了する期限を設定することが含まれる。例えば、監査の場合には、通常、その期限は監査報告書日から60日程度を超えないものとする(品1.A83)。
-----------------------------	---	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>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 【品1.31(6)】</p>		
<p>【事例17】(★) 業務の文書化</p>	<p>監査事務所は、より質の高い監査を実施するために、以下の品質目標を設定しているか ⑥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 【品1.31(6)】</p>	<p>監査事務所は、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正することを防止するための規程や仕組みを講じていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、監査調書を紙面で作成している場合においては、①監査ファイルの最終的な整理の完了時点で監査調書の原本は品質管理責任者等の管理下に置き、これ以降に監査チームが原本にアクセスできない、②紙面調書は監査ファイルの最終的整理の際にスキャンして変更ができない形式の電子データ(例：PDF ファイル形式)で保管し、その後の追加や書き換えができない、などのように、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正又は追加することを防止するための規程や仕組みを構築することが求められている(確認ガイドライン [I-2-5-2最終的な整理後の改ざん防止策] 判断基準③)。 ● 同様に、電子監査調書システムを導入している場合であっても、①システム担当者以外の者がアーカイブ状態の解除を実施できない、②アーカイブ済の調書の更新はできず、新たなドキュメントとして追加のみが可能、などのように、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正又は追加することを防止するための規程や仕組みを構築することが求められている(確認ガイドライン [I-2-5-2最終的な整理後の改ざん防止策] 判断基準④)。
<p>【事例18】(★) 業務の文書化</p>	<p>監査事務所は、より質の高い監査を実施するために、以下の品質目標を設定しているか ⑥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</p>	<p>監査事務所は、「監査の品質管理規程」に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、最終的な整理の段階で監査調書に変更を加えることができる事務的な作業の範囲を具体的に定めていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するため、監査調書の管理に関する方針及び手続を整備運用する必要があることに留意する。 ● 監査事務所における監査調書の整理、管理及び保存に関する適切な運用がなされていないことに起因する公認会計士・監査審査会からの行政処分勧告、金融庁か

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>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 【品1.31(6)】</p>		<p>らの行政処分の事例を踏まえ、監査調書の電子化や監査事務所の規定する監査調書の整理、管理及び保存に関する方針及び手続に従わない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必要があることに留意する(協会からの通知「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」)。</p>

10. 審査

審査は監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見の形成等を客観的に評価するために実施されるもので、審査が完了した日以降を監査報告書日とすることが求められています。

<p>【事例19】(★) 十分な審査時間を含む、適性と能力</p>	<p>監査事務所は、審査担当者として選任される適格性の規準を定める方針又は手続を定めているか。この方針又は手続においては、審査担当者が監査チームのメンバーではないこと、及び以下の要件を満たすべきことを定めているか ①審査を実施するための十分な時間の確保を含む、適性と能力及び適切な権限を有していること 【品2.18(1)】</p>	<p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●当該方針又は手続については、以下の要件も満たすべきことを定める必要があることにも留意する(品2.18(2)(3))。 <ul style="list-style-type: none"> ・審査担当者の客観性と独立性への阻害要因との関連を含め、我が国における職業倫理に関する規定へ準拠すること。 ・該当する場合には、審査担当者の適格性に関する法令の規定に準拠すること。
<p>【事例20】(★) 十分な審査時間を含む、適正と能力</p>	<p>監査事務所は、審査担当者として選任される適格性の規準を定める方針又は手続を定めているか。この方針又は手続においては、審査担当者が監査チームのメンバーではないこと、及び以下の要件を満たすべきことを定めているか ①審査を実施するための十分な時間の確保を含む、適性と能力及び適切な権限を有していること 【品2.18(1)】</p>	<p>監査事務所は、「審査規程」において審査担当者の適格性を判断するための検討事項を定めている。しかしながら、監査事務所は、社員会で審査担当者を選任するに当たり、候補者の適格性について総括的な結論は記録しているものの、当該検討事項を満たしているかどうかの検討結果を記録していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●審査担当者の適格性に関する追加的な要求事項が法令により規定される場合がある(品2.A16)。 ●監査事務所は、不正による重要な虚偽表示の疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有する審査担当者の選任に関する方針又は手続を定める必要があることに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>11. 資源(人的資源)</h2>			
<p>「資源」として、従来の「専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任」を人的資源として取り扱っています。</p> <p>監査事務所は、専門要員の教育・訓練に関する方針及び手続を定めるとともに、業務の実施及び職業倫理に関する監査事務所の定める方針及び手続を全ての専門要員に理解させ、専門要員に対して、業務の実施、能力の向上及び実務経験を通じた能力開発に関して、評価及び助言相談を実施することが求められています。また、専門要員が監査業務を行う上で必要な不正事例に関する知識を習得し、能力を開発できるよう、監査事務所内外の研修等を含め、不正に関する教育・訓練の適切な機会を提供する必要があります。</p>			
<p>【事例21】(★) 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>	<p>監査事務所は、品質管理システムの整備及び運用を可能にするために、適切な資源の取得、開発、利用、維持、配分及び割り当てに適時に対処する、以下の品質目標を定めているか</p> <p>②専門要員は、その行動と姿勢を通じて品質へのコミットメントを示し、その役割を果たすための適切な能力を開発及び維持し、また適時の査定、報酬、昇進及び他のインセンティブを通じて責任を負い評価されること</p> <p>【品1.32(2)】</p>	<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>	<ul style="list-style-type: none"> ●品質へのコミットメントを示さない、その役割を果たすための専門能力を維持も開発もしない、また監査事務所としての対応をデザインされたようには実施しないといった専門要員の行動や姿勢は、品質に悪影響を及ぼす。このような専門要員の行動や姿勢に対して説明責任を問う方法は、その重大性や発生頻度を含む、当該行動や姿勢の性質による。専門要員が品質に悪影響を及ぼす行動や姿勢を示す際に監査事務所が取り得る行動には以下が含まれる(品1.A93)。 <ul style="list-style-type: none"> ・研修又はその他専門家としての能力開発 ・評価、報酬、昇進又は他のインセンティブへの考慮 ・適切な場合、懲戒処分
<p>【事例22】(★) 各業務に割り当てられる監査チームのメンバー</p>	<p>監査事務所は、品質管理システムの整備及び運用を可能にするために、適切な資源の取得、開発、利用、維持、配分及び割り当てに適時に対処する、以下の品質目標を定めているか</p> <p>④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ことを含め、適性及び適切な能力を有する、監査責任者を含む監査チームのメンバーが各業務に割り当てられていること</p> <p>【品1.32(4)】</p>	<p>監査事務所は、「監査の品質管理規程」に人事に関する方針及び手続を定め、監査責任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。また、監査事務所は、選任する予定の監査業務における予定時間を見積もっているが、兼務する個人事務所の業務の割合が高い状況を踏まえ、十分な時間が確保されていることの確認の必要性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監基報220第26項は、監査チームのメンバー及び監査人が利用する外部の専門家が、全体として監査業務を実施するための十分な時間を含む、適性及び適切な能力を有しているかを判断する監査責任者の責任を規定している。監基報600「グループ監査」第18項は、グループ監査に関連して監基報220をどのように適用するかについて規定している。業務に割り当てられる監査チームのメンバーの適性及び能力に関して監査事務所によってデザインされ適用される対応には、以下に関する方針又は手続が含まれる(品1.A96)。 <ul style="list-style-type: none"> ・監査事務所のネットワーク、ネットワーク・ファーム又はサービス・プロバイダーから割り当てられる

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>者を含め、業務に割り当てられる監査チームのメンバーが、業務を実施するための適性及び能力を有しているかを判断する際に考慮する監査責任者が入手し得る情報及び要因</p> <ul style="list-style-type: none"> ・特に監査事務所のネットワーク、ネットワーク・ファーム又はサービス・プロバイダーによって割り当てられた監査チームのメンバーの適性及び能力に関する懸念がどのように解消されるか。

12. その他の資源

監査事務所は、品質管理システムの整備及び運用を可能にするために、人的資源に加え、テクノロジー資源、知的資源、サービスプロバイダーについても、適切な資源の取得、開発、利用、維持、配分及び割り当てに適時に対処することが求められています。

<p>【事例23】(★) 知的資源</p>	<p>監査事務所は、品質管理システムの整備及び運用を可能にするために、適切な資源の取得、開発、利用、維持、配分及び割り当てに適時に対処する、以下の品質目標を定めているか</p> <p>⑦適切な知的資源は、監査事務所の品質管理システムの運用及びより質の高い監査の一貫した実施を可能にするために、取得又は開発され、適用、維持及び利用される。また、そのような知的資源は、該当する場合、職業的専門家としての基準及び適用される法令等と整合的であること</p> <p>【品1.32(7)】</p>	<p>監査事務所は、「監査実施マニュアル」に監査を実施するための方針及び手続を定めており、監査手続の実施に際して使用するサンプル数の決定について、実証手続に係る方針は定めているが、内部統制の評価に係る方針を定めていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●知的資源には、品質管理システムの運用を可能にし、また一貫した業務の実施を促進するために、監査事務所が利用する情報が含まれる(品1.A102)。 ●知的資源は、監査事務所の手法が業務の計画と実施を円滑にするITアプリケーションに組み込まれている等、テクノロジー資源を通して利用可能となることがある(品1.A103)
---------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h3>13. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス</h3>			
<p>監査事務所が定める品質管理システムに従って、品質管理が行われていない等の問題がある場合に、品質管理システムのモニタリングによって適時に問題が発見され改善が図られることにより、監査業務の質を合理的に保つことが可能となります。そのため、監査事務所の品質管理システムを継続的にモニタリングする機能である監視は、品質管理システムの根幹をなす重要な要素の一つです。この品質管理システムの監視に関するプロセスには、日常的監視及び評価と監査業務の定期的な検証の実施が含まれます。定期的な検証は、監査責任者ごとに少なくとも一定期間ごとに一つの完了した監査業務に対して実施されます。また、監査事務所は、品質管理システムのモニタリングによって発見された不備について、必要な是正措置を適時に実施し、実施状況を確認する必要があります。</p>			
<p>【事例24】(★) モニタリング活動を実施する者</p>	<p>監査事務所は、以下の事項に関する方針又は手続を定めているか</p> <p>①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</p> <p>②モニタリング活動を実施する者の客観性</p> <p>【品1.39】</p>	<p>監査事務所は、完了した監査業務の検証におけるモニタリング活動を実施する者について、候補者の経験、能力等を検討し評価した結果を文書化し選任している。しかしながら、監査事務所は、当該実施者に求められる具体的な能力及び経験等の要件を定めていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●当該方針又は手続においては監査チームのメンバー又は審査担当者が当該監査業務の検証を実施することを禁止しなければならないことに留意する(品1.39)。 ●職業倫理に関する規定は、モニタリング活動を実施する者の客観性に関する方針又は手続のデザインに関連している。自己レビューの脅威は、以下の場合に発生する可能性がある(品1.A155)。 <ul style="list-style-type: none"> ・監査業務の検証を実施する者が、検証の対象となる会計期間又はその次の会計期間の監査チームのメンバー又は審査担当者の場合 ・その他の種類のモニタリング活動を実施する者が、モニタリング対象となっている対応のデザイン、実行及び運用に関与した場合

II. 監査業務における品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h3>1. 監査業務における品質管理</h3>			
<p>監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査事務所及び専門要員が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守するため、監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書の発行を可能ならしめるための品質管理システムを整備・運用する必要があります。</p>			
<p>【事例25】 監査責任者の品質管理に関する責任</p>	<p>監査責任者は、監査事務所が定める品質管理システムに準拠し、実施する監査業務の全体的な品質に責任を負っているか 【監220.7】</p>	<p>監査人は、人件費に関する監査調書の一部において、個人情報へのマスキング等の措置が講じられることなく、氏名、部署等の個人を特定することが可能となる情報が記載されたまま、監査調書の最終的な整理を終えており、個人情報保護に関する内部規程を適切に運用していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●品質管理規程に個人情報の取り扱いが規定されている場合には規程に準拠した運用がされる必要がある。
<p>【事例26】 監査調書の査閲</p>	<p>監査責任者は、監査調書の査閲を通じて、監査意見を裏付けるのに十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確かめているか 【監220.15,F15-2,16】</p>	<p>監査責任者は、不正リスクの識別、評価及びその対応、グループ監査、監査対象会社が作成した情報の信頼性に係る監査手続に対して、現行の監査の基準が求める水準に対応する手続の理解並びに監査証拠や調書の記載の十分性について検証する姿勢が不足している。そのため、リスクに対応した適切な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかなどを、監督及び監査調書の査閲等により十分に確認していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●詳細テストについて、十分かつ適切な監査証拠が入手されていないという改善勧告事項が出されている。 ●特別な検討を必要とするリスクに関連する監査調書を適時に査閲することにより、監査上の重要な判断を適時に行うことが可能となることに留意する。 ●監査責任者が監査調書の査閲を行うに当たって考慮すべき事項は、監基報220.A14、A15に例示がある。
<p>【事例27】 審査の内容、範囲</p>	<p>監査責任者は、審査に関して、監査期間中に識別した重要な事項(審査中に識別されたものを含む。)について審査担当者と討議しているか、また、審査が完了した日以降を監査報告書日としているか 【監220.18】</p> <p>審査担当者は、監査チームが行った重要な判断や監査意見を客観的に評価するに際して、監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書の</p>	<p>審査に関して以下の発見事項がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 金融商品取引法の監査意見に係る審査において、審査実施日、審査に関する所見及び結論を含めた審査記録が、審査担当者によって作成されていない。 (2) 監査事務所は、審査チェックリストにて個別案件審査を必要とする項目を指定している。しかしながら、監査責任者は、個別案件審査が必要な項目として監査事務所が定める「債務超過の関係会社株式の帳簿価額と債務超過額の合計額が重要性の基準値の50%を超える場合」に該当するにもかかわらず、個別案件審査を受けていない。 (3) 監査事務所の定める専門的な見解の問合せを実施す 	<ul style="list-style-type: none"> ●審査は、監査チームの実施した監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価するものである。監査チームからの説明や実施した手続を形式的になぞるのみでは不十分である。また、監査上の重要な判断には、通常、特別な検討を必要とするリスクの識別及び対応が含まれる。審査担当者は、重要な取引に係る監査調書を批判的な観点からも査閲し、職業的懐疑心をもって審査を実施する必要がある(通牒6)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	検討を含めているか 【監220.19】	べき項目に該当している監査業務において、審査担当者は、監査チームが専門的な見解の問合せを実施していないことを指摘していない。 (4) 監査事務所は、審査チェックリストにて専門的な見解の問合せを必要とする項目を具体的に定めている。しかしながら、監査責任者は、当該チェックリストに記載の「前年度が不適正意見、限定付適正意見、意見不表明で、当年度に当該事項を削除する場合」に該当する状況にあるものの、専門的な見解の問合せを行っていない。	

2. 監査調書

監査人は、適切に監査計画を策定し、監査を実施したこと及び監査人の結論についての基礎となる証拠として監査調書を作成し、記録する必要があります。そのため監査調書には、手続を実施した項目又は対象を識別するための特性に加えて、監査手続を実施した者及びその完了日、査閲をした者、査閲日及び査閲の対象を記録することが求められています。

また、監査人は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも、実施した監査手続の種類・時期・範囲、入手した監査証拠、重要な事項と結論及びその判断を理解できるように、監査調書を作成することが求められています。

【事例28】(★) 監査調書の様式、内容及び範囲	実施した監査手続の種類、時期及び範囲の文書化において、以下の事項を記録しているか ①手続を実施した項目又は対象を識別するための特性 ②監査手続を実施した者及びその完了日 ③査閲をした者、査閲日及び査閲の対象 【監230.8】	専門的な見解の問合せにおける発見事項の対応について、監査責任者による査閲が求められているが、発見事項に対して監査人の対応を記載した監査調書に監査責任者による査閲の記録が残されていない。	<ul style="list-style-type: none"> ●手続を実施した項目又は対象を識別するための特性を記録することは、幾つかの目的に役立つことになる。例えば、実施した作業内容を明らかにすることや、例外的な事項又は整合性が取れない事項の検討を効率的に行うことができるようになる。監基報230.A12に記録すべき手続を実施した項目又は対象を識別するための特性の例示がある。 ●監基報220.16では、監査調書の査閲により、監査手続が適切に実施されたことを確かめることが求められている。監査調書の査閲の記録は、必ずしも個々の監査調書に行う必要はないが、誰がいつどの監査手続を査閲したかを文書化することが求められていることに留意する(監230.A13)。
------------------------------------	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例29】(★) 監査ファイルの最終的な整理	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ているか【監230.13】	監査事務所は、監査調書を紙媒体で整理・保存する方針としているが、監査人は、仕訳テストに利用する一部の仕訳データの網羅性の検討、及び仕訳テストの検討過程及び結論の記録を電子媒体に保存したまま、これを紙媒体に出力した上で監査調書として整理し保存していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査ファイルの最終的な整理を完了する期限は、通常、監査報告書日から60日程度を超えないものとされていることに留意する(監230.A21)。 ● 監査ファイルの最終的な整理が完了した後に、同第12項で想定されている状況を除いて、既存の監査調書の修正又は新たな監査調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、監査人は、以下の事項を文書化しなければならない(監230.15)。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 修正又は追加が必要となった具体的理由 (2) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

3. 監査の基本的な方針

監査人は、効果的かつ効率的な方法で監査を実施するため、詳細な監査計画を作成する必要がありますが、そのための指針となるよう、監査業務の範囲、監査の実施時期及び監査の方向性を設定した監査の基本的な方針を策定する必要があります。

【事例30】 監査の基本的な方針の変更	監査の基本的な方針について、監査期間中に行われた重要な変更の内容及びその理由を監査調書に記載しているか【監300.11(3)】	監査人は、期中において監査計画を見直し、売掛金の評価、棚卸資産の実在性・評価及び固定資産の評価について、特別な検討を必要とするリスクから外しているが、その検討過程や理由を適切に監査調書に記載していない。	● 監査人は、監査期間中に、特別な検討を必要とするリスクを含む監査の基本的な方針や詳細な監査計画を変更した場合には、監査チーム内で共有するとともに適時に審査を受審し、監査役等にも速やかに報告する必要があることに留意する。
【事例31】 重要性の基準値の決定	重要性の基準値を決定する際に、企業の状況に応じた適切な指標を選択しているか【監320.9】	<p>監査人は、監査計画の策定段階における重要性の基準値として、経常利益の5期間の平均値に5%を乗じた金額と前期末の総資産に0.5%を乗じた金額の平均値を採用しているが、当該経常利益の5期間は、過去2期間の実績値、当期の予算及び翌期、翌々期中期事業計画における計画値とされており、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査事務所の監査マニュアルにおいて、重要性の基準値の算定に用いる指標として税引前当期純利益を用いることが原則である旨が規定されている状況において、経常利益を採用することの合理性について</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要性の基準値の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズに関する監査人の認識によって影響を受ける。重要性の基準値を設定するに際して、監査人は、利用者のニーズや企業の状況に応じた適切な指標を選択することが重要である。 ● 重要性の金額及びその決定に際して考慮した要因は、監査調書に明瞭に記載することに留意する(監320.13)。 ● 審査において、審査担当者は、重要な判断に関する監

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>検討していない。</p> <p>(2) 監査事務所の監査マニュアルにおいて、重要性の基準値の算定に用いる指標として将来期間の計画数値を用いることは、規定されていない状況において、当該マニュアルへの準拠性の観点から検討が行われていない。</p> <p>(3) 中期事業計画における翌期、翌々期の経常利益について、その合理性及び実現可能性を検討していない。</p>	<p>査調書を検討しなければならず、この重要な判断には、重要性に関して行った判断が含まれることがあることに留意する(監220.20,A25)。</p>

4. 財務諸表監査における不正

不正には、不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用があります。監査人は、実施した監査に基づいて、全体としての財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得て、独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することに責任を負っていることから、不正への対応に当たり、不正による重要な虚偽表示リスク(以下「不正リスク」という。)を識別及び評価し、その対応を行うことが求められています。

(1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応

<p>【事例32】 監査チーム内の討議</p>	<p>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について、特に重点を置いて監査チーム内の討議を実施しているか【監240.14】</p>	<p>監査対象会社は、一定期間にわたり履行義務が充足される契約について、総製造原価の見積りに対する当年度末までの実際発生原価で算定された工事進捗度に応じて売上高を計上している。監査人は、不正シナリオとして、総製造原価の見積りを操作することによる売上高の前倒し計上について検討している。</p> <p>しかしながら、監査人は、大型機械製造業や建設業などで不正事例として多く公表されている、工事原価を本来の工事とは別の工事に付け替える取引を不正シナリオとして、売上原価の不適切な計上について検討することの必要性を、監査チーム内の討議において検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チーム内で討議することで、監査チーム内で豊富な経験を有するメンバーが、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかについての知識を共有することや、監査人が、不正による重要な虚偽表示が財務諸表に行われる可能性への適切な対応を検討し、監査チームのどのメンバーがどの監査手続を実施するかについて決定することを可能にする(監240.A9)。 ●監査チーム内の討議内容には、「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」に関する企業の外部及び内部要因の検討等を含む(監240.A10)。例えば、収益の形態、不正の実行者と不正の手口ごとに、これらに照らして不正シナリオを想定し、不正リスクの識別及び評価をするなど、財務諸表のどこにどのような不正リスクが発生する可能性があるかを検討するに当たり、
-----------------------------	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」を考慮して討議することは有用である。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●不正リスクを含む重要な虚偽表示リスクの識別と評価においては、監査対象会社におけるITの利用状況の把握が必要と考えられる状況がある。また、監査人がシステムから生成された情報を監査証拠として利用する場合には、システム構成全体の理解及び関連する内部統制の評価から、不正が起こり得る可能性を事前に検討する必要がある。不正リスクの識別と評価に当たり、監査チーム内の討議にITの知識を十分に有している担当者を参加させることは、有用なことがある(監315.A159)。 ●関連当事者との取引は、関連当事者以外の第三者との取引よりも重要な虚偽表示リスクが高くなる場合がある。監査人は、関連当事者について入手した情報を、監査チーム内で共有しなければならないことに留意する(監550.16)。
【事例33】(★)不正リスク要因の検討	<p>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ているか 【監240.23】</p>	<p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識以外の領域での不正リスクが論点となっていることに留意する必要がある。監査対象会社が掲げているKPIのうちに、利益若しくは利益率等に関連する指標が含まれているケースは多くあるので、収益認識だけではなく、売上原価、販売費及び一般管理費に係る不正リスクの識別についても慎重に検討し、不正リスクを識別した場合には、適切にリスク評価手続及び詳細テストを実施する必要があることに留意する。 ●不正は、通常、隠蔽されるためその発見は非常に困難であるが、監査人は、不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示したり、又は不正を実行する機会を与えたりする事象や状況の存在を識別する場合がある。 不正リスク要因としては、例えば、以下の事象や状況がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ・エクイティ・ファイナンスのために第三者の期待に応えなければならない場合には、不正を実行するプレッシャーを生じさせることがある。 ・非現実的な利益目標の達成に対する多額のボーナスは、不正を実行する動機を生じさせることがある。 ・有効でない統制環境は、不正を実行する機会を生じさせることがある(監240.A21)
<p>【事例34】 不正リスクの識別及び評価</p>	<p>収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しているか 【監240.25】</p>	<p>監査人は、監査対象会社における売上高のうち、基幹システム外で売上計上されるものについて架空計上される可能性を想定し、収益認識の発生について不正リスクを識別している。しかしながら、基幹システムを通じて売上計上される場合であっても、当該売上の基礎データは会社担当者の直接入力やCSV形式での取込み処理が介在する状況において、監査人は、基幹システムにおける売上データの変更による不正の可能性等について、十分に検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識の不正リスクについては、取引の種類や取引形態又はアサーションに関連してどのような不正リスクが発生する可能性があるのかを判断する必要がある。また、識別された不正リスクごとに、適切な対応手続を立案・実施する必要があることに留意する。なお、不正リスク要因は監基報240付録1に例示がある。 ●収益認識に関連する不正な財務報告による重要な虚偽表示は、多くの場合、収益の過大計上(例えば、収益の先行認識又は架空計上)による。一方、収益の過少計上(例えば、収益の次年度以降への不適切な繰延べ)があることにも留意する(監240.A26)。
<p>【事例35】(★) 不正リスクの識別及び評価</p>	<p>不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するか判断し、個々の状況において適切な監査手続を立案しているか 【監240.25】</p>	<p>監査人は、予算・目標達成のプレッシャーから、売上高について不適切に早期計上するリスクを認識し、期末月の売上の期間帰属に不正リスクがあると判断している。しかしながら、監査人は、具体的な不正の実行者や不正が行われる手段などを検討しておらず、どのような取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するのか、十分に検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識における不正リスクは、ある企業においては他の企業より大きいことがある。例えば、業績が増収又は利益の達成によって評価される上場企業では、経営者が不適切な収益認識を通じて不正な財務報告を行うプレッシャー又は動機が存在することがある。同様に、例えば収益の大部分が現金売上による企業の場合では、収益認識における不正リスクは増大することがあることに留意する(監240.A27)。
<p>【事例36】 不正リスクの識別及び評価</p>	<p>収益認識に関係する不正による重要な虚偽表示リスクがないと判断したときは、その理由を監査調書に記録しているか 【監240.25】</p>	<p>監査人は、重要な構成単位である子会社における連結売上高の40%を占める売上取引及び子会社2社における売上高の合計が連結売上高の15%を占める売上取引について、収益全体に関する概括的な検討と、取引内容の理解に基づき不正リスクが相対的に低い旨の評価を実施することとどまっており、不正リスクの有無について、不正</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識において不正リスクがあるという推定を適用する状況にはないと判断することもある。例えば、単一の賃貸資産からのリース収入のように、収益取引が単一の形態で単純なものである場合には、監査人は収益認識に関連する不正による重要な虚偽表示リスクはないと結論付けることがある(監240.A28)。このよ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		リスク要因を考慮した具体的な検討を実施していない。	うな場合、当該収益認識に不正リスクがないと判断した理由を監査調書に記載する必要があることに留意する。
【事例37】(★) 不正リスクに対応する監査人の 手続の立案	評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク(不正による重要な虚偽表示リスクを含む。)に応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しているか 【監240.29】	監査人は、監査対象会社の重要な構成単位である連結子会社A社(飲食事業)について、貨幣的な裏付けのない売上の架空計上を行うリスクを不正リスクとして識別し、当該リスクに対応する手続として、各店舗の特定月の現金残高に対して、詳細テストを行っているが、各店舗の特定月をサンプルとして抽出することが、想定した不正リスクとどのように関連するかを検討していない。	●不正リスクに対応する詳細テストであるにもかかわらず、サンプリングによる証憑突合が行われている事例が見受けられるが、何故サンプル抽出による詳細テストで十分な心証が得られると判断したのか、不正リスクとの関連から十分な検討を行う必要があることに留意する。
【事例38】(★) 不正リスクに対応する監査人の 手続の立案、十分かつ適切な監 査証拠の入手	評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク(不正による重要な虚偽表示リスクを含む。)に応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しているか 【監240.29】 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しているか 【監500.8】	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を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。	●不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する際は、具体的な不正シナリオを想定し、それに対して十分かつ適切な監査証拠を入手できる計画を立案するとともに、不正シナリオと関連するアサーションを明確にし、これに適切に対応するための監査手続を立案する必要がある。 ●リスクに対応した実証手続を実施する際には、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手することに留意する(通牒2)。 ●入手した監査証拠を批判的に吟味し、十分な裏付けとなっているか判断する。 ●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、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、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を改めて認識する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
(2)経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応			
<p>【事例39】(★) 経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続(仕訳テスト)</p>	<p>経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、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を立案し実施しているか 【監240.31(1)】</p>	<p>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はい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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●アサーション・レベルの監査手続(例：収益認識に対する詳細テスト、会計上の見積りの監査)にかかわらず、全体の不正シナリオに基づいて不正の可能性のある仕訳を抽出し、検証することに留意する。 ●不正シナリオを検討する際に、監基報240.A39-A42が参考になる。なお、当該シナリオは画一的なものではなく、企業の状況に応じて適切に立案し実施することに留意する。 ●仕訳テストで抽出した仕訳は、不正の兆候を示している可能性が高いと考えられるため、より証拠力の強い監査証拠を入手して、不正による重要な虚偽表示の有無を確かめる必要があることに留意する。 ●経営者による内部統制を無効化するリスクは、全ての企業に存在する。監査人は、経営者は誠実であるとの思い込みにより、内部統制無効化リスクは低いと判断することなく、職業的懐疑心をもって批判的に評価する必要がある。内部統制無効化リスクに対応した手続を実施する際は、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。
<p>【事例40】 経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続(非通例的な重要な取引の検討)</p>	<p>企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断されるその他の重要な取引について、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評価しているか 【監240.31(3)】</p>	<p>監査対象会社が当年度末においてX社に対してA事業及びB事業を売却している。このうち、A事業は2年前にX社から取得したものであるが、監査人は、X社へのA事業売却取引が非通例取引に該当するかどうかを検討しておらず、また、取引の合理性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、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る。 <ul style="list-style-type: none"> ①取引の形態が非常に複雑であるか否か ②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 ③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

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>④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</p> <p>⑤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</p> <p>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る。</p>
<p>【事例41】 経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続(非通例的な重要な取引の検討)</p>	<p>企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断されるその他の重要な取引について、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評価しているか</p> <p>【監240.31(3)】</p>	<p>監査対象会社は、大株主A社から、同社の100%子会社(債務超過会社)の全株式を取得しているが、監査人は、当該株式の取得価額について株式譲渡契約書との突合を実施するにとどまり、取引事業上の合理性や取得価額の合理性について検討していない。また、大株主との間で行われた当該株式取得取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価していない。</p>	<p>●監査人は、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る。</p> <p>①取引の形態が非常に複雑であるか否か</p> <p>②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</p> <p>③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</p> <p>④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</p> <p>⑤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</p> <p>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る。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>5. 監査役等とのコミュニケーション</h2>			
<p>監査人は、財務諸表監査に関連する監査人の責任、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、監査人の独立性や監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められています。また、監査人と監査役等が監査に関連する事項を理解し、効果的な連携をもたらすような関係を構築すること、監査人が監査役等から監査に関連する情報を入手すること、監査役等が財務諸表プロセスを監視する責任を果たし、それによって財務諸表の重要な虚偽表示リスクを軽減すること等を行うに当たり、有効な双方向のコミュニケーションを行う必要があります。</p>			
<p>【事例42】(★) 監査役等とのコミュニケーション及びコミュニケーションを行うことが要求される事項</p>	<p>監査役等とコミュニケーションを行うことが要求されている事項について、コミュニケーションを行うことが適切なガバナンスに責任を有する者に対して、網羅的にコミュニケーションを実施しているか 【監260.13、16】</p>	<p>監査役等とのコミュニケーションについて、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査対象会社が当期に重要な営業損失となることを見込んだ当期末日直前の時点で、監査人は、継続企業的前提に関する注記の要否を誤るリスクを特別な検討を必要とするリスクに追加している。しかしながら、監査人は、当該特別な検討を必要とするリスクについて、会社法監査報告書日に監査役等とコミュニケーションを実施しており、適時にコミュニケーションを実施していない。</p> <p>(2) 監査人は、売上高の架空計上及び前倒し計上を収益認識に係る不正リスクとして特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、監査役等とコミュニケーションを実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●企業統治の構造に応じてコミュニケーションを行うことが適切な統治責任者を判断(通常は監査役等を想定)することに留意する(監260.10)。 ●コミュニケーションの目的や方法、実施時期や内容について監査役等とコミュニケーションを行う必要がある。口頭によるコミュニケーションが適切ではないと判断する場合は、書面によりコミュニケーションを行わなければならないが、書面によりコミュニケーションすることが要求されている事項についても留意する(同15,17,18,19)。 ●監基報260以外にも監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項を定めている複数の監基報及び内基報があるため、コミュニケーション項目に漏れがないように留意する(同付録1)。
<p>【事例43】 監査役等とのコミュニケーション(内部統制の不備の評価)</p>	<p>監査の過程で識別した重要な不備を、適時に、書面又は電磁的記録により監査役等に報告しているか 【監265.8】</p>	<p>監査人は、内部統制の重要な不備について監査役等とコミュニケーションを行っていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査役等に重要な不備を書面により報告することは、当該事項の重要性を反映し、監査役等が財務報告プロセスの整備及び運用状況の監視責任を果たすのに役立つ。また、書面による報告を行う時期については、監査役等の財務報告プロセスの整備及び運用状況の監視責任を果たすための重要な要素となる可能性があることから、適時に報告する必要がある(監265.A12,A13)。
<p>【事例44】(★) 監査役等とのコミュニケーション(内部監査人</p>	<p>監査人は、監基報260「監査役等とのコミュニケーション」第13項に従って、監査役等と、計画した監査の範囲とその実施時期に関するコミュニケー</p>	<p>監査人は、販売プロセス及び購買プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、監査対象会社の内部監査人の作業を利用しているが、内部監査人の作業の利用をどのように計画したかについて監査役等とコミュニケー</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査基準報告書260第15項に従って、監査人は計画した監査の範囲とその実施時期の概要について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。内部監査人の作業の利用に関する計画は、監査人

項目	要求事項	発見事項	留意事項
の作業の利用)	シオンを行う際に、内部監査人の作業の利用をどのように計画したかについてコミュニケーションを実施しているか 【監610.16】	シオンを行っていない。	の監査の基本的な方針の重要な一部であるため、監査役等の監査アプローチの理解に役立つ。なお、内部監査人の作業の利用を通じて、三様監査の連携が強化され、それぞれの監査の有効性や効率性が向上することにより、企業のガバナンスの強化に資する場合がある。監査人は、このような点を考慮して、監査役等とのコミュニケーションを行うことが有益である(監610.A23)。

6. 企業及び企業環境の理解、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別と評価

監査人は、リスク対応手続を立案し実施するために、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解を基に、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、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必要があります。これにより、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供されます。

【事例45】(★) 会計方針の選択と適用	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しているか 【監315.19】	監査対象会社の連結子会社は、システムの受託開発業務を行っており、一定の期間にわたり充足される履行義務ではあるものの、工期が1年以内の受託開発業務については、顧客が検収した時点で収益を認識している。監査人は、当該子会社の平均的な受託額を大きく超える開発案件が当期に生じたことを認識しているが、工期が1年以内であることをもって、従来の会計処理を容認している。 しかしながら、監査人は、当該子会社が採用した収益認識に関する会計処理が、依然として適用される財務報告の枠組みに照らして妥当かどうかについて評価していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●企業の採用している会計方針が企業の取引実態と整合していることを確認する必要がある。 ●評価した過程及び結果を監査調書に記載する。
【事例46】(★) 企業の内部統制システムの構成要素の理解(情報システムと伝達)	リスク評価手続を通じて得た理解や評価により、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ているか 【監315.24】	監査人は、監査対象会社の売上高、売掛金及び棚卸資産に関する業務プロセスに関し、監査対象会社が作成したリスク・コントロール・マトリクスを入手し、経営者が内部統制の評価において識別したリスクと統制活動を把握した上で、統制上の要点について整備及び運用状況を評価している。	●企業の内部統制システムには、企業の報告目的(財務報告の信頼性を確保する目的を含む。)に関する側面が含まれるが、財務報告に関連する場合には、企業の事業経営の有効性と効率性を高める目的や事業経営に係る法令の遵守を促す目的に関する側面も含まれる場合がある。監査人による情報システムの理解の一環とし

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>しかしながら、監査人は、それらのプロセスを含む、重要な取引種類及び勘定残高に関連するプロセスについて、業務の流れや利用されるITシステムを体系的に示す情報を十分に入手しておらず、結果として、取引の開始から、それに関する情報の記録、処理、必要に応じた修正、総勘定元帳への取り込み、財務諸表での報告に至るまでの流れを十分に理解していない。</p>	<p>て、企業がどのように取引を開始し情報を把握しているかの理解に加え、財務諸表の作成に関連している場合には、事業経営の有効性と効率性を高める目的や事業経営に係る法令の遵守を促す目的に対処するためにデザインされた企業の内部統制(企業の方針)についても理解することが必要になる場合がある。また、高度に統合された情報システムを有している企業においては、財務報告の信頼性を確保する目的、事業経営の有効性と効率性を高める目的及び事業経営に係る法令の遵守を促す目的並びにその組合せを同時に達成できるように内部統制がデザインされている場合がある(監315.A120)。</p>
<p>【事例47】(★) 企業の内部統制システムの構成要素の理解(統制活動)</p>	<p>アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制の識別及び評価により、統制活動を理解しているか 【監315.25】</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監基報240 は、不正による重要な虚偽表示リスクに関連する内部統制を理解することを求めており、また経営者が不正を防止し発見するために整備及び運用している内部統制を理解することが重要であるとしている(監315.A147)。 ● 監査人は、ITの利用から生じるリスクを識別する際に、識別されたITアプリケーション又はその他のIT環境の内容及びこれらがITの利用から生じるリスクの影響を受ける理由を考慮することがある。監査人は、識別されたITアプリケーション又はその他のIT環境について、主に、未承認のアクセス、未承認のプログラム変更、不適切なデータ変更に関連するリスクを識別することがある(例えば、データベースへ直接アクセスすることによるか、情報を操作するツールを用いることによりデータが不適切に変更されるリスク)(315.A161)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
----	------	------	------

7. 財務諸表監査における法令の検討

監査人は、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令については、監査対象会社が当該法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手することとされ、違法行為が疑われる場合、法令により禁止されていない限り、当該事項について適切な階層の経営者、及び必要に応じて監査役等と協議しなければなりません。

<p>【事例48】 監査役等への違法行為の報告</p>	<p>監査の実施過程で気付いた違法行為又はその疑いに関連する事項について、法令により禁止されていない限り、明らかに軽微である場合を除き、監査役等とコミュニケーションを行っているか 【監250.22】</p>	<p>監査人は、監査対象会社の以下の違法行為に関する情報に気付いているが、監査の他の局面に及ぼす影響を評価しておらず、監査役に報告していない。</p> <p>(1) 会社法第435条第2項に基づく事業報告及びその附属明細書が作成されていない。</p> <p>(2) 会社法第436条第3項に基づく計算書類等が取締役会において承認されていない。</p> <p>(3) 会社法第363条第2項に基づく執行権がある取締役が3か月に1回以上の職務執行の状況報告を行うための取締役会が開催されていない。</p> <p>(4) 会社計算規則第127条に基づく監査役監査報告書が作成されていない。</p> <p>(5) 会社法第296条以降に定められる定時株主総会に関する一連の手続が実施されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●財務諸表に対する意見形成のために適用するその他の監査手続によって、違法行為が認識されることがあることに留意する。 ●違法行為が財務諸表に及ぼす影響を検討し、監査意見への影響を評価しなければならないことに留意する(監250.25-27)。 ●識別された違法行為又はその疑いについて、適切な規制当局に報告することを検討する必要があることに留意する(同28)。
---------------------------------	---	--	--

8. 評価したリスクに対応する監査人の手続

監査人は、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し実施する必要があり、また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する必要があります。これにより評価したアサーションのリスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手することが可能となります。

<p>【事例49】(★) 実証手続の立案及び実施</p>	<p>評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続を立案し実施しているか 【監330.5】</p>	<p>監査人は、誤謬に関する重要な虚偽表示リスクを識別した売上高の発生及び正確性について、通年を対象に実証手続を立案しているが、売上高から抽出したサンプルの一部について実証手続を実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じた、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案して実施することに留意する。
<p>【事例50】 運用評価手続の立案及び実施</p>	<p>内部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る</p>	<p>監査対象会社は、販売した製品へのクレーム(修理依頼)に対応するために、製品保証引当金を計上している。引当金の計算の基礎となる諸データが各種情報システムに</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合や実証手続のみではアサーション・

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	か 【監330.7】	入力され、この情報システムから出力される情報(資料)に基づいて製品保証引当金が算定される。監査人は、製品保証引当金の見積りの合理性について、当該情報システムから出力された各種資料と見積りの算定資料との整合性を確かめているが、当該情報システムへのデータ入力の信頼性を担保するための業務処理統制に係る運用評価手続を実施していない。	レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には関連する内部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なければならない(監330.7)。 ●運用評価手続を主な監査手続とする監査アプローチを採用する場合において、特に実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができないときには、内部統制の運用状況の有効性についてより高い保証水準を得ようとすることがある(監330.A24)。
【事例51】 依拠しようとする内部統制からの逸脱	依拠しようとする内部統制からの逸脱を発見した場合に、原因及び潜在的な影響の理解するための質問、運用評価についての判断を実施しているか 【監330.16】	監査人は、サービス業を営んでいる監査対象会社の内部監査人から、内部統制の運用状況を評価した結果、売上計上プロセスに含まれる統制上の要点の一部について、内部統制からの逸脱を発見した旨の報告を受けているが、当該不備が生じた原因及び潜在的な影響の理解をするための手続を実施していない。	●内部統制からの逸脱は、主要な担当者の交代、取引量の重要な季節的変動及び過失などの要因によって生じる。監査人の予想逸脱率と実際の逸脱率の比較によって、監査人が評価したアサーション・レベルのリスクを軽減するための内部統制に依拠できないことを示すことがある(監330.A40)。
【事例52】(★) 実証手続の立案及び実施	関連するアサーションを識別していない(重要な虚偽表示リスクを識別していない)が重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に対する実証手続を立案し実施しているか 【監330.17】	監査対象会社は、当年度に重要性の基準値を大きく上回る自己株式を取得しているが、監査人は、自己株式の取得取引や期末残高に関して、株主総会議事録の閲覧、自己株式取得額の合理性の検討、支払状況の検討など実証手続を実施していない。	●重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の各々について、実証手続を立案し実施するに際しては、状況に応じて分析の実証手続を実施するか、詳細テストを実施するか、分析の実証手続と詳細テストを組み合わせる(監330.A41,A42)。 ●監基報330.17の要求事項は、監査人のリスク評価が判断に基づくものであり重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があること、及び内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界がある事実を反映している(同A41)。 ●増減分析や推移分析等の単なる分析的手続は、実証手続に該当しないことに留意する。
【事例53】 財務諸表作成プロセスに関連する実証手続	財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認しているか 財務諸表作成プロセスにおける重要な仕訳及びその他の修正を確認している	監査人は、収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクを識別したが、販売システムの売上高合計と財務会計システムの売上高合計の一致、又は、差異があった場合の調整内容を検証しておらず、財務諸表作成プロセ	●実証手続の対象の母集団の金額と財務会計システムの母集団の金額とは適切に調整されていることを確かめることが必要である。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	か 【監330.19】	スにおける重要な仕訳及びその他の修正を検討していない。	
【事例54】 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続	特別な検討を必要とするリスクに対して個別に対応する実証手続を実施しているか 実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めているか 【監330.20】	監査人は、重要な構成単位が小売業を主たる事業とし多数の店舗を運営していることに着目し、リース資産及びリース債務の網羅性に特別な検討を必要とするリスクを識別している。 このような状況において、監査人は、前期に検討したリース契約の一覧表を基礎として物件の変動分析を行うにとどまっておらず、特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する手続を立案・実施しておらず、リース契約の網羅性を検討していない。	●特別な検討を必要とするリスクであると監査人が判断したリスクについては、個別に対応する実証手続を実施することが要求されている。本事例においては、全てのリース資産とリース債務が網羅的に計上されているか、重要なリース資産やリース負債が計上漏れとなる可能性はないか等に留意して実証手続を立案・実施する必要がある点に留意する。
【事例55】 残余期間に係る手続の実施	期末日前を基準日として実証手続を実施する場合、残余期間について実証手続を実施しているか 【監330.21】	監査人は、重要な構成単位である連結子会社2社において、重要な虚偽表示リスクを識別している売掛金の実在性に関する実証手続として、期末日の1か月前を基準日として売掛金の残高確認を実施している。 しかしながら、監査人は、カットオフテストは実施しているものの、残余期間に対して、期末月の得意先別の売掛金の発生、減少、残高の推移の情報を入手するのみで実証手続を実施していない。	●監査人は、期末日前を基準日として実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするため、残余期間について運用評価手続と組み合わせて実証手続を実施するか、実証手続のみを実施しなければならない(監330.21)。 ●監査人は、状況に応じて、期中において実証手続を実施すること、及び残余期間について異常と思われる金額を識別し、当該異常な金額について調査し、さらに、残余期間について分析の実証手続又は詳細テストを実施するために、期末日現在の残高と期中における対応する残高を比較し、調整することが有効であると判断することがある(監330.A54)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>9. 委託業務</h2>			
<p>企業は、事業運営にとって必要不可欠である事業活動の一部を外部に委託することがあります。監査人は、受託会社の業務が、監査対象会社の財務諸表に重要な影響を与える場合、受託会社の業務に関する内部統制を理解し、リスクに対応した監査手続を実施することが求められています。例えば、年金資産の運用を信託会社等に委託し、その投資判断を投資顧問会社に一任する投資一任契約を締結し、リスクの高い商品を運用している場合には、年金資産の実在性や評価の妥当性を検証するために、当該受託会社等の業務の内容と重要性、委託会社側の関連する内部統制等を理解した上で、識別したリスクに対応する手続を立案し、実施する必要があります。</p>			
<p>【事例56】 受託会社が提供する業務及び内部統制の理解</p>	<p>委託会社とその事業運営において受託会社の業務をどのように利用しているか理解しているか 【監402.8】</p> <p>受託会社にて処理される取引に適用する内部統制等を含めて、当該受託会社の提供する業務に関連する委託会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価しているか 【監402.9】</p>	<p>監査人は、以下の委託業務について、受託会社が提供する業務の内容と委託会社にとっての当該業務の重要性(委託会社の内部統制に与える影響を含む。)及び受託会社が処理する取引又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性を理解していない。また、監査人は、受託会社において処理される取引に適用する内部統制を含めて、受託会社が提供する委託会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価する必要があるか検討していない。</p> <p>(1) 売上取引に係る出荷管理業務の委託 (2) 棚卸資産の受払業務の委託 (3) 年金資産の運用業務の委託 (4) 監査対象会社に帰属する退職給付債務及び年金資産額の検証・調整に係る業務の委託 (5) クラウド利用の情報システムの運用業務・保守業務の委託</p>	<p>●重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが委託会社の内部統制に与える影響に関して、十分な理解を得たかどうかを判断しなければならない(監402.10)。</p>
<p>【事例57】 運用状況に関する監査証拠としての報告書の利用</p>	<p>委託会社の監査人のリスク評価を裏付ける内部統制の運用状況の有効性について、受託会社監査人の保証報告書が十分かつ適切な監査証拠を提供するかどうかを判断しているか 【監402.16】</p>	<p>監査人は、監査対象会社の年金資産管理及び退職給付債務計算業務に係る受託会社の内部統制が有効に運用されていることの監査証拠として、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の利用を計画したが、受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかを判断する手続を実施していない。</p>	<p>●受託会社のシステムに関する記述書及び保証報告書には、受託会社のシステムに関する記述書及び内部統制のデザインに関する報告書(以下「タイプ1の報告書」という。)と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(以下「タイプ2の報告書」という。)がある。</p> <p>●委託会社監査人がリスク評価において受託会社の内部統制が有効に運用されていることを想定している場合、当該内部統制の運用状況の有効性について監査証拠を入手しなければならない(監402.15)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>●相補的な内部統制(例えば、受託会社が取引処理のための情報が送られる前に、委託会社が取引を承認する内部統制)を整備しているという想定の下で、受託会社が提供する業務がデザインされていることがある。そのような状況では、受託会社の内部統制の記述には、委託会社による相補的な内部統制に関する記述が含まれていることがある(同A34)。</p>

10. 内部監査人の作業の利用

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するに当たり、内部監査人の作業について、その有効性を検証した上で、経営者の評価に対する自らの監査証拠として利用することが可能です。

監査人は、内部監査人の作業の利用に当たって、内部監査人の作業を利用できるかどうか、また、内部監査人の作業を利用する場合、監査の目的に照らして当該作業が適切かどうかを判断しなければなりません。

<p>【事例58】 内部監査機能の評価</p>	<p>内部監査機能における以下の事項を評価した上で、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断しているか</p> <p>(1) 組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている、内部監査人の客観性の程度</p> <p>(2) 能力の水準</p> <p>(3) 品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか</p> <p>【監610.11】</p>	<p>監査人は、売上及び売掛金、棚卸資産並びに固定資産に係る業務プロセスの内部統制の運用評価手続の実施に当たり、監査対象会社の内部監査人が抽出したサンプルを自らのサンプルとして利用しているが、内部監査機能の能力の水準を評価しておらず、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●客観性とは、専門職としての判断を歪めるようなバイアス、利益相反又は他者からの不当な影響を回避し、業務を遂行できる能力をいう。客観性の評価に影響を及ぼす要因の例としては、内部監査結果の報告先、内部監査人が内部監査の対象に関与していないか、内部監査人の人事への関与及び人事の監視などである(監610.A7)。 ●能力とは、適用される内部監査の基準に準拠して担当業務を実施するのに必要とされる内部監査機能全体としての知識及び技能を有していることをいう。内部監査機能の能力の判断に影響する要因としては、経営資源の適切な配分、内部監査人の採用、研修及び業務分担等の規程、専門的研修の受講状況、経験の有無、財務報告に関連した知識の有無、専門職団体の会員かどうかなどである(同A8)。 ●専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうかの判断に影響する要因は、手続書、調書の作成及び報告に関する文書化されたガイダンスの作成・保管・利用、適切な品質管理の方針及び手続の
-----------------------------	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			適用、などである(同A11)。
<h2>11. 監査証拠</h2>			
<p>監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できるように監査手続を立案し実施することが求められており、監査証拠とは、監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報です。監査人が入手すべき監査証拠は、十分であり、かつ適切であることが求められています。なお、リスク対応手続を実施する際には、監査対象会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要があります。</p>			
<p>【事例59】 重要な虚偽表示 リスクに対する 十分かつ適切な 監査証拠の入手</p>	<p>十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しているか 【監500.5】</p>	<p>監査対象会社は業容を拡大するため、事業譲受をしている。監査人は、事業譲受時に生じたのれんの評価額の妥当性を検討するため、監査対象会社の経営会議資料を閲覧しているが、取得価額が合理的な根拠に基づいて正確に計算されていることに関して投資計画を検討するなど、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な監査手続を立案し実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性)を許容可能な低い水準に抑えるために、十分かつ適切な監査証拠を入手して合理的な保証を得なければならない。十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査人は、質問、閲覧、観察、確認、再計算、再実施及び分析的手続といった監査手続を立案し、実施することが求められている(監500.A2,A3)。
<p>【事例60】(★) 経営者の利用する 専門家の業務の 検討／監査人の 利用する専門 家の業務の検討</p>	<p>監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合には、専門家の適性、能力及び客観性の評価、専門家の業務の理解及び監査証拠としての適切性の評価をしているか 【監500.7】</p>	<p>監査対象会社は、不動産賃貸業を営む連結子会社の固定資産の減損の検討、貸倒引当金の検討、賃貸不動産の時価開示のため、当該連結子会社が保有する賃貸用物件の時価の測定について不動産鑑定士に鑑定評価を依頼し、当該鑑定評価の結果に基づき、固定資産の減損及び貸倒引当金の計上は不要と判断している。 このような状況において、監査人は、固定資産の減損損失の認識に関するリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別するとともに、経営者の利用する専門家である不動産鑑定士の業務を理解しているものの、適性、能力及び客観性を評価しておらず、鑑定評価の手法、前提条件等の検証による監査証拠としての適切性の評価を実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●専門家の利用について、経営者が利用する場合でも監査人が利用する場合でも、監査人は、当該専門家の適性、能力及び客観性についての評価が必要である。 ●監査人の利用する専門家の客観性を評価する手続は、当該専門家の客観性を阻害する可能性がある利害関係についての質問を含めなければならない(監620.8)。 ●監査人の利用する専門家の適性、能力及び客観性について、同A14-A20に留意する。 ●当該専門家の専門分野を十分に理解し、監査人の目的に照らして、専門家の業務の適切性を評価する必要があることに留意する(同9,11)。
<p>【事例61】(★) 監査証拠として 利用する情報</p>	<p>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含む。)の適合性と信頼性を考慮しているか</p>	<p>監査証拠に関して、以下の発見事項がある。 (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</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●企業が作成した情報を監査証拠として利用する場合には、その情報の正確性、網羅性及び目的適合性を評価する必要がある。企業の情報システムから自動生成された情報を利用する場合も同様である(監500.8、監

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>【監500.6】</p> <p>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しているか</p> <p>【監500.8】</p>	<p>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>315.A151)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●ITから自動生成される情報に関する具体的な手続としては、情報システムの処理環境やアプリケーションの十分な理解、情報作成過程のウォークスルーの実施、関連データとの整合性の確認等の手続が考えられる。 ●監査人の目的に照らして、必要となる検討の内容は異なることに留意する。
<p>【事例62】</p> <p>特定項目抽出による試査</p>	<p>詳細テストを立案する際には、監査手続の対象項目について監査手続の目的に適う有効な抽出方法を決定しているか</p> <p>【監500.9】</p>	<p>監査人は、売掛金の実在性の監査手続に関して、特定項目抽出による試査によって抽出した相手先に対して確認手続を実施しているが、残余の母集団について実証手続を実施しないと判断するための検討をしていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、監査証拠を入手する効率的な方法ではあるが、それは監査サンプリングによる試査には該当しない。この方法によって抽出した項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできない。したがって、特定項目抽出による試査は、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠を提供しないことに留意する(監500.A55)。 ●類似事例として、売上高、棚卸資産に関する詳細テストなどにおいても、抽出基準を一定金額以上としている事例や、特定の月に発生した取引のみを対象とした特定項目抽出による試査を実施している事例など、母集団の残余部分に対して実証手続が立案及び実施されていない事例が多く見られる。 <p>また、一定の割合をカバーするまでテスト対象とする</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>取引(又は残高)を積み上げる抽出方法を採用しているケースも見られたが、この方法においても、残余部分に対して実証手続の立案及び実施を検討する必要がある。</p> <p>●監査サンプリングを利用する場合、監基報530.付録が参考になる。</p>

12. 特定項目の監査証拠

財務諸表監査において、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、以下の事項に関して監査人が特に考慮すべき事項に関する実務上の指針が提供されています。

- ・棚卸資産の実在性と状態
- ・企業が当事者となっている訴訟事件等の網羅性
- ・適用される財務報告の枠組みに準拠したセグメント情報の表示と開示

<p>【事例63】 実地棚卸の立会</p>	<p>棚卸資産が重要である場合には、以下の手続によって、棚卸資産の実在性と状態について、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか</p> <p>①実務的に不可能でない限り実地棚卸の立会を実施すること</p> <p>②実際の実地棚卸結果が最終的な在庫記録に正確に反映されているかを判断するための監査手続</p> <p>【監501.3】</p>	<p>棚卸資産の実地棚卸に係る監査において、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査人は、期末日前の実地棚卸で確定した在庫数量から基幹システムより出力される品目元帳の数量への修正を確認していない。</p> <p>(2) 監査人は、期末日前に実地棚卸の立会を実施し、その後のロールフォワード手続を実施しているが、テストカウントした品目についてのみ、基幹システムの受払データと照合し期末金額を検討しており、当該品目のみ実証手続を実施することで十分かどうか検討していない。</p>	<p>●期末日前を基準日として実証手続を実施する場合には、期末日前を基準日として実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするため、残余期間について以下のいずれかの手続を実施しなければならないことに留意する(監330.21)。</p> <p>✓運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること</p> <p>✓監査人が十分と判断する場合、実証手続のみを実施すること</p>
<p>【事例64】(★) 棚卸資産の確認</p>	<p>第三者が保管し、管理している棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、確認、実査、又は個々の状況において適切な他の手続を実施することによって、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手しているか</p> <p>【監501.7】</p>	<p>監査対象会社が棚卸資産の管理を第三者に委託している状況において、監査人は、棚卸資産の実在性について、重要な虚偽表示リスクを識別しているが、管理委託先に対する確認や実地棚卸の立会等の手続を実施しておらず、棚卸資産の実在性について十分かつ適切な監査証拠を入手していない。</p>	<p>●監査人は、確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために、確認結果について確認差異があるかどうか確認し、確認差異がある場合には調査を実施しなければならない(監505.13)。</p> <p>●残高確認の回答により確認差異が生じていた場合、監査人は財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を検討し、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを評価する必要があることに留意する(同A21)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例65】 訴訟事件等	識別した訴訟事件等に関する重要な虚偽表示リスクを評価する場合、又は実施した監査手続によって重要な訴訟事件等が存在する可能性があるかと判断した場合、企業の顧問弁護士と直接コミュニケーションをとっているか【監501.9】	監査人は、監査対象会社の顧問弁護士と直接コミュニケーションをするために、顧問弁護士に要約書添付方式による質問書を送付し、監査対象会社の見解に同意する旨の回答書を顧問弁護士から回収しているが、監査対象会社の見解が記載された書面を監査調書として保存していない。結果として、訴訟事件等の有無や経営者の見解が不明であり、識別した訴訟事件等に関する重要な虚偽表示リスクを評価していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●監査報告書日までの訴訟事件等の状況についての監査証拠は、経営者等に対する質問によって入手されることもあるが、場合によっては企業の顧問弁護士から更新された情報を入手することが必要な場合もあることに留意する(監501.A25)。 ●訴訟事件等に関する監査手続については、監基報501実1に留意する。
【事例66】(★) セグメント情報	セグメント情報を決定する際に経営者が用いた方法や手順を理解し、分析的手続又はその他の監査手続の実施によって、適用される財務報告の枠組みに準拠してセグメント情報が適切に表示及び開示されているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか【監501.12】	監査対象会社は、連結財務諸表のセグメント情報等の注記において開示される、特定の報告セグメントにおける資産の額の算定に持分法適用会社への投資額を含めているが、当該持分法適用会社への投資額の開示を行っていない。このような状況において、監査人は、報告セグメントの資産の額の算定に含まれる持分法適用会社への投資額の開示を行わないことが適用される財務報告の枠組みに照らして適切かどうか十分に検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、以下の手続によって、適用される財務報告の枠組みに準拠してセグメント情報が表示及び開示されているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない(監501.12)。 ✓セグメント情報を決定する際に経営者が用いた方法や手順を理解すること。 ✓状況に応じて、分析的手続又はその他の監査手続を実施すること。

13. 確認

監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価した場合、対応する手続として証明力が強い監査証拠を入手するため、確認手続を立案し実施することがあります。確認とは、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体により、監査人が確認の相手先である第三者(確認回答者)から文書による回答を直接入手する監査手続であり、確認状の送付から回収までを監査人の管理下で行います。

【事例67】 確認手続における未回答の場合の代替的手続	未回答の場合はそれぞれの状況に応じて、適合性と証明力のある監査証拠を入手するための代替的な監査手続を実施しているか【監505.11】 確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかに	監査人は、売掛金の残高確認における未回答先に対して、監査対象会社の担当者に未回答の理由を質問し、不正リスク要因を示唆していないかどうか検討するなど、代替的な監査手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否か慎重に検討していない。また、監査人は、代替的な監査手続として、売掛金残高の実在性の検討に際し、具体的に突合を実施した証憑名を監査調書に記載していないなど、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠を入手できたか、又は追加的な監査証拠の入	<ul style="list-style-type: none"> ●残高確認依頼への未回答は、以前に識別されていなかった重要な虚偽表示リスクを示唆することがある。そのため、監査人は、未回答であることによるリスク評価への影響や、十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的監査手続の実施を検討することが必要であることに留意する(監505.A19)。 ●監査人は、不正リスクに対応する手続として積極的確認を実施したが未回答の場合、代替的な監査手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否か慎重に
--------------------------------	---	--	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>ついて、評価しているか【監505.15】</p>	<p>手が必要であるかについて、評価していない。</p>	<p>判断しなければならず、代替的な監査証拠として企業が作成した情報のみを利用するときは、その情報の信頼性についてより慎重に判断しなければならないことに留意する(同F11-2)。</p>
<p>【事例68】 確認手続における確認差異</p>	<p>確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために、当該事項を調査しているか【監505.13】</p>	<p>監査人は、売掛金に対して確認手続を実施し、確認依頼先からの回答において差異がある場合には、確認基準日以後の回収に関する伝票等との照合を行う監査手続を立案している。しかしながら、監査人は、当該差異に対して、監査対象会社と確認先の締め日の違いによる差異であることを理由に、内部証憑である請求履歴照会画面と照合するにとどまり、適合性と証明力のある十分な監査証拠を入手できたかを評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない(監240.29)。 ● 確認の回答により生じた確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがある。監査人は、虚偽表示が識別された場合、監基報240.34に従って、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを評価する必要がある。確認差異は、類似の取引を行っている確認回答者からの回答、又は類似の特性を持つ勘定に対する回答の質の判断に当たっての参考となることがある。確認差異はまた、企業の財務報告に係る内部統制の不備を示唆していることもある(監505.A21)。監査人は、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価しなければならない(同15)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>14. 分析の実証手続</h2>			
<p>分析の実証手続を立案し実施する場合には、監査人がデータの信頼性と精度を考慮した推定値と会計上の計上額との差異を算出し、差異が重要性を考慮した一定の範囲内に収まっているか否かを検討し、一定の範囲を超える場合には、追加的な調査を行います。分析の実証手続は、期別比較などの単なる分析の手続とは異なり、また、一般的に取引量が多く予測可能な取引に対して適用されます。</p>			
<p>【事例69】 分析の実証手続 (データの信頼性の評価)</p>	<p>分析の実証手続を立案し実施する場合には、利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価しているか 【監520.4(2)】</p>	<p>監査人は、人件費の実証手続として分析の実証手続を実施しており、前期の一人当たり人件費に当期末の人員を乗じて監査人の推定値を算出している。当該一人当たり人件費の算出に際して、人員構成に重要な変更はなく、また、大幅な昇給や減給となるような給与制度に重要な変更はないとしているが、これらの推定が適切か確認しておらず、また、当該監査人の推定に使用した人員データの信頼性について評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●分析の実証手続は、単なる分析ではなく実証手続であることに留意し、分析の実証手続の利用目的を正しく理解するとともに、利用する場合には、適合性と証明力のある監査証拠を入手することが確保できるか慎重に評価することに留意する。 ●特定のアサーションに対して特定の分析の実証手続を適用することが適切であり、適切なデータの信頼性が確保され、虚偽表示を識別するための十分な精度であることが確保されていて初めて機能するものである。 ●分析の実証手続に利用するデータが信頼できるかどうかを判断する場合には、(1)利用可能な情報の情報源、(2)利用可能な情報の比較可能性、(3)利用可能な情報の性質及び目的適合性、(4)網羅性、正確性及び正当性を確保するように整備された情報の作成に関する内部統制を踏まえて検討することに留意する(監520.A11)。
<p>【事例70】 分析の実証手続 (推定の精度)</p>	<p>分析の実証手続を立案し実施する場合には、計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかを評価しているか 【監520.4(3)】</p>	<p>(1) 監査人は、売掛金及び買掛金のロールフォワード並びに減価償却費において分析の実証手続を実施しているが、推定値が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかを検討していない。</p> <p>(2) 監査人は、売上原価の分析の実証手続において、当期売上高に前期原価率を乗じた数値にセールスミックスの変化による影響を加味することにより推定を行っているが、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかについて検討し</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●分析の実証手続を実施するに当たり、その推定値を採用した根拠について検討する必要がある。 ●高い精度で推定を行うため、監査人は、(1)分析の実証手続において推定する結果に関する予測の正確性、(2)情報を細分化できる程度、(3)財務情報と非財務情報の両方の利用可能性等を評価することに留意する(監520.A14)。 ●推定値を算定する際に、検証対象の数値を用いることのないよう留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例71】 分析的実証手続 (結果の調査)	分析的実証手続により、他の関連情報と矛盾する、又は推定値と大きく乖離する変動若しくは関係が識別された場合、経営者への質問及び回答に関する適切な監査証拠の入手、状況に応じて必要な他の監査手続の実施により当該矛盾又は乖離の理由を調査しているか【監520.6】	監査人は、監査対象会社の重要な構成単位の給与手当をグループ財務諸表に係る重要な勘定残高として識別し、分析的実証手続を実施しているが、許容可能な差異の金額を超過する差異について、追加手続として差異内容に関する質問を実施するのみで追加的な調査を行っておらず、質問により入手した回答を裏付ける監査証拠を入手していない。	●分析的実証手続は実証手続であり、追加手続としての差異の調査は、差異内容に関する質問をするだけでなく、質問により入手した回答を裏付ける適切な監査証拠を入手する必要がある。

15. 監査サンプリング

監査サンプリングとは、監査人が監査対象となった母集団全体に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るため、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法で、母集団内の100%未満の項目に監査手続を適用することをいいます。監査サンプリングを実施するに際して、監査人は母集団の網羅性を確認し、発見された虚偽表示額から母集団全体の虚偽表示額を推定し、母集団に関する結論について合理的な基礎を得たかを評価しなければなりません。

【事例72】(★) 母集団の特性	監査サンプリングを立案する場合、監査手続の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮しているか【監530.5】	監査人は、販売プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、サンプルを抽出した母集団に関する情報及び母集団の生成過程を文書化しておらず、当該母集団の網羅性を検討していない。	●監査人は、監査サンプリングの立案に当たって、特定の達成すべき目的と、その目的を達成するための監査手続の最適な組合せを考慮する。監査人は、入手すべき監査証拠の性質と、当該監査証拠に関連する可能性のある内部統制の逸脱若しくは虚偽表示の発生状況又はその他の特徴について考慮して、想定される内部統制の逸脱又は虚偽表示の定義を明確にするとともに適切な母集団を設定する。監査サンプリングを実施する場合、監査人は、サンプルを抽出する母集団の網羅性に関する監査証拠を入手するための監査手続を実施する(監530.A5)。
【事例73】(★) サンプリングリスクを許容可能な低いサンプル数の決定及び抽出方法	サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために、十分なサンプル数を決定しているか【監530.6】 母集団内の全てのサンプリング単位に	監査人は、売上高の発生、正確性及び期間帰属に関して誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別し、そのリスク対応手続として詳細テストを実施しているが、以下の発見事項がある。 (1) 抽出したサンプル数が監査事務所の定める必要サンプル数を下回っており、当該サンプル数がサンプリ	●重要な虚偽表示リスクに関連して実施する詳細テストの抽出方法が、特定項目抽出による試査が良いか、監査サンプリングが良いか、又はそれらの組合せが良いかを検討する必要がある。 ●監査サンプリングを採用すると判断した場合、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮し、母集団の階層化

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>抽出の機会が与えられるような方法で、サンプルを抽出しているか【監530.7】</p>	<p>ングリスクを許容可能な水準に抑えるために十分であるかどうかを検討していない。</p> <p>(2) 通年売上高を母集団として実証手続を立案しているが、詳細テストの対象として特定月からのみサンプルを抽出しており、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法でサンプルを抽出していない。</p>	<p>又は金額単位抽出法の検討、サンプリングリスクの程度や手続実施上の重要性を考慮するなどにより、適切なサンプル件数を決定する(監530.A4-A11)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 当事例のように抽出する勘定科目や月を限定する場合、監査サンプリングではなく特定項目抽出による試査となり、抽出されない母集団の残余部分についての心証は得られないことに留意する(監500.A54, A55)。 ● 母集団に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るため、監査人は本事例のように偏ったサンプル抽出ではなく、偏向が回避された代表的なサンプルを抽出することが重要である点に留意する(監530.A12)。 ● 監査サンプリングを実施する場合、サンプル抽出に際し、母集団の網羅性の検討に留意する。

16. 会計上の見積りの監査

(1) リスク評価手続とこれに関連する活動

会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するため、監査人は、会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を把握するとともに、経営者が会計上の見積りを行う方法、仮定及びその基礎データを理解する必要があります。また、当年度の監査のため、過年度における見積りを、確定額、又は再見積額と比較検討することが求められています。

<p>【事例74】(★) 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</p>	<p>企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解する際、企業の会計上の見積りの性質に関連する諸事項を理解しているか【監540.12(2)】</p>	<p>監査対象会社は、子会社 B 社が100%所有する子会社(監査対象会社の間接所有の子会社。以下「孫会社 C 社」という。)において、多額の債務超過が発生している状況にもかかわらず、子会社 B 社株式の実質価額の評価において孫会社 C 社株式を取得原価で評価した上で、子会社 B 社株式の実質価額が帳簿価額に比して50%以上下落している状況にないと判断している。</p> <p>このような状況において、監査人は、監査対象会社の子会社 B 社株式の評価方法が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を適切に適用したものであるかを評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を理解するに当たり、監査人は、適用される財務報告の枠組みに関して、例えば以下の点を理解する(監540.A25)。 ・ 会計上の見積りの認識要件又は測定方法を規定しているかどうか。 ・ 公正価値での測定を許容又は要求する特定の要件を明記しているかどうか。 ・ 会計上の見積りに関連する判断、仮定又はそれ以外の見積りの不確実性の要因等の注記事項を明示的に要求又は推奨しているかどうか。
--	---	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例75】(★) 企業の内部統制システムの理解	企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解する際、企業の会計上の見積りの性質に関連する諸事項を理解しているか 【監540.12(8)】	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。	●会計上の見積りにかかる固有リスクは、会計上の見積りが見積りの不確実性、複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因を評価することで決定される必要がある。また、上記のような固有リスク要因を評価するに当たっては、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、適用されているかを考慮することになることに留意する(監540.15) ●諸事項は監540.12項に例示されているが、経営者が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についても理解が要求されているため留意が必要である。
【事例76】 企業の内部統制システムの理解	企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解する際、企業の会計上の見積りの性質に関連する諸事項を理解しているか 【監540.12(8)】	監査対象会社は、店舗に係る減損損失の認識に当たって、店舗ごとの経済的残存使用年数を店舗の改装期間や賃借契約の更新期間を勘案して5年としているが、当年度において、割引前将来キャッシュ・フローの見積期間として5年を超える年数を採用している店舗が複数ある。 しかしながら、監査人は、当該店舗の経済的残存使用年数を重要な仮定として識別する必要性の有無を評価しておらず、5年を超える年数を用いることが適切かどうかを検討していない。	●会計上の見積りを行う際に使用する仮定の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う(監540.A42)ことから、経営者が識別した重要な仮定か否かの判断過程も文書化する必要がある。
【事例77】(★) 固有リスクと統制リスクの評価	会計上の見積り及び関連する注記事項については、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(固有リスクと統制リスクを分けて評価することを含む。)際に、以下を考慮しているか。 ①会計上の見積りが見積りの不確実性の影響を受ける程度 【監540.15(1)】	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	●前年度の財務諸表に計上されている会計上の見積りの確定額、又は再見積額の比較検討は、当年度における経営者の見積りプロセスの有効性や経営者の偏向の有無に関する情報を入手するために実施するリスク評価手続であることに留意する(監540.A55,A56)。 ●前年度の財務諸表における認識額と確定額の差異は、前年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示していることがあるため、留意する(同A60)。 ●経営者の偏向が会計上の見積りに認められる場合には、不正による重要な虚偽表示リスクを示すことがあ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>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。</p>	<p>るため(監240.31(2))、経営者の偏向の有無には特に留意する必要がある(監540.31)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●会長通牒においても、見積項目について、過年度の見積りと確定値又は当年度の再見積額の比較を遡及して検討することが必要とされている(通牒4)。 ●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、以下の事項を検討する(監540.A72)。 <ul style="list-style-type: none"> ・適用される財務報告の枠組みが要求している事項 ・事業環境 ・経営者の実行可能性

(2)評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を経営者が適切に適用したかどうか、会計上の見積りの方法が適切かつ継続して適用されているか等について判断しなければなりません。また、監査人は評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の根拠を考慮し、当該リスクに対応するリスク対応手続を立案し実施しなければなりません。このリスク対応手続には、監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手、経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討、監査人の見積額又は許容範囲の設定のいずれかのアプローチを少なくとも一つ含めなければなりません。

<p>【事例78】 見積手法に関するリスク対応手続</p>	<p>選択された見積手法が、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、該当する場合には、過年度に使用された見積手法からの変更が適切であるかどうか 【監540.22】</p>	<p>監査対象会社は、店舗に係る固定資産の減損損失の測定に当たって、回収可能価額を使用価値又は正味売却価額のいずれか高い方により測定する方針とし、その旨を有価証券報告書の「重要な会計上の見積り」に関する注記事項に記載し、当年度に減損損失を認識した店舗(閉店を決定した店舗を除く)については、正味売却価額をゼロと評価した上で回収可能価額として正味売却価額を利用している。</p> <p>こうした状況にあって、監査人は、使用価値が正味売却価額を上回るかどうかを検討しないまま回収可能価額として正味売却価額を利用する監査対象会社の見積手法が、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検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、選択された見積手法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、また該当する場合には、過年度からの変更が適切であるかどうかについて以下を検討することがあることに留意する。 <ul style="list-style-type: none"> ・経営者が見積手法を選択した根拠が適切であるかどうか。 ・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、他の利用可能な評価に関する概念又は技法、法令等により要求される事項、事業、産業及び経営環境を踏まえ、見積手法がその状況において適切であるかどうか。 ・別の見積手法を使用した場合に見積りの結果が著しく異なると経営者が判断している場合、経営者はその差異の原因をどのように調査しているか。
-----------------------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ・見積手法の変更がある場合、新たな状況又は新たな情報に基づいているかどうか。もしこれらに基づいた変更ではない場合、その変更は合理的ではなく、適用される財務報告の枠組みに準拠していないことがある。恣意的な変更は、財務諸表の期間比較上の不整合を生じさせる結果、財務諸表における虚偽表示を生じさせる又は経営者の偏向が存在する兆候となることがある。 これらの事項は、適用される財務報告の枠組みが測定方法を規定していない場合、又は複数の見積手法を許容している場合に重要となる(監540.A97)。
<p>【事例79】(★) 見積手法に関するリスク対応手続</p>	<p>選択された見積手法が、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、該当する場合には、過年度に使用された見積手法からの変更が適切であるかどうか 【監540.22】</p>	<p>監査対象会社は、店舗設備の減損の兆候を、本社費等配賦前の営業損益が継続してマイナスかどうかをもって把握し、加えて、営業損益が2期連続してマイナスであってもその後数年間のうちに営業利益が計上される見込みがある場合には減損の兆候がないと判断している。しかしながら、監査人は、こうした減損の兆候把握の方法、すなわち見積手法が適用される財務報告の枠組みに照らして適切かどうかを検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●減損の兆候の判定において、前期及び当期に2期連続して営業損失となっているにもかかわらず、翌期の予算では「明らかにマイナスが見込まれる状況」にないことから減損の兆候はないとしている場合においては、監査人は翌期の予算の見積りの合理性について検討する必要があることに留意する。 ●リスクに対応した実証手続を実施する際には、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要があることに留意する(会長通牒2)。
<p>【事例80】 見積手法に関するリスク対応手続</p>	<p>選択された見積手法が、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、該当する場合には、過年度に使用された見積手法からの変更が適切であるかどうか 【監540.22】</p>	<p>監査対象会社は、固定資産の減損損失の兆候の判定をユニット単位で検討しており、各ユニットに対して本社費用等を配賦しているが、監査人は本社費用等の配賦方法の合理性及び配賦計算の正確性について検証していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」では、減損の兆候を判定するための「営業活動から生ずる損益」は、営業上の取引に関連して生ずる損益であり、当該資産又は資産グループの減価償却費や本社費等の間接的に生ずる費用を含めることが求められていることに留意する。 ●過去の不正事例において、経営者は減損の兆候が存在する固定資産の減損を回避するために、本社費等を恣意的に配賦したり、本社費等の配賦方法を恣意的に変更するような事例があった。そのため、監査人は、本社費等の配賦基準の合理性や継続性を確認する必要がある

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例81】(★) 重要な仮定に関するリスク対応 手続	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、過年度からの変更がある場 合には、当該変更が適切であるかどう か 【監540.23】	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。	ある。 ●経営者が使用した仮定に重要な仮定が含まれている場 合には、重要な仮定に関するリスク対応手続により、 経営者が行った見積りに対して、十分かつ適切な監査 証拠を入手する必要がある。 ●重要な仮定の識別が適切ではない場合、十分なリスク 対応手続ができない場合がある。
【事例82】(★) 重要な仮定に関 するリスク対応 手続	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、過年度からの変更がある場 合には、当該変更が適切であるかどう か 【監540.23】	監査対象会社は、繰延税金資産の回収可能性に関して、 会社分類3の会社に該当すると判断し、会社作成の事業 計画から将来の見積可能期間(5年間)内の課税所得の見 積額に基づき繰延税金資産を計上している。 監査人は、当該見積課税所得の算定根拠となる事業計画 の合理性について、監査対象会社から事業計画の基礎と なる資料を入手し、監査対象会社から説明を受けるなど 定性的な検討を行っているが、事業計画に関するこれら の資料及び説明の合理性を具体的に裏付けるためのリス ク対応手続を十分に実施していない。	●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、また該当する場合に は、過年度からの変更が適切であるかどうかについて 以下を検討することがあることに留意する(監540. A102)。 ・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。 ●監査人は、経営者が使用した仮定について、定性的に だけでなく、定量的に評価しているか留意する。ま た、仮定が変更された場合は、変更の適時性にも留意 する。 ●経営者が一定期間の業績予測が特定の期間の業績の実 績又は予測の据置であると仮定した場合も、その合理 性を検討することに留意する。
【事例83】(★) 重要な仮定に関 するリスク対応 手続	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 【監540.23】	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ルリングし、繰延税金資 産を計上している。	●事業の見通し、事業戦略に関する文書中の仮定及び将 来キャッシュ・フローなど、企業の事業活動における 他の領域で使用された仮定を理解することで、仮定が 不整合であることに気付くことがある(監540. A104)。 ●他の領域で使用した仮定が整合しているか確かめる必 要があることに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	
<p>【事例84】 データに関するリスク対応手続</p>	<p>データが、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、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか【監540.24】</p>	<p>監査対象会社は、過年度に100%出資して設立したインド子会社A社が過年度からの損失計上により債務超過となっている状況において、A社が策定した事業計画による業績改善が図られることにより純資産が取得原価まで回復可能であるとして当該子会社株式の減損は不要と判断している。当該事業計画における計画販売台数は、A社の経営者が収集したインド市場全体の予測成長率(以下、市場成長率という)を考慮した予測販売台数に、A社の市場シェア率を乗じた販売台数を前提としていることから、監査人は、市場成長率を重要な仮定として識別し、監査人が独自に入手した業界情報データと比較することで、その仮定の適切性を検討している。</p> <p>しかしながら、監査人は、A社の経営者が計画販売台数の見積りの基礎データである「インド市場全体の販売台数(過去実績)」及び「シェア(過去実績)」をどのように</p>	<p>●監査人は、選択されたデータ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、また該当する場合には、過年度からの変更が適切であるかどうかについて以下を検討することがあることに留意する(監540.A106)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・経営者がデータを選択した根拠 ・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、データがその状況において適切であるかどうか。 ・過年度と比べて、選択されたデータ又はそのデータに含まれる項目若しくは情報源に変更がある場合、新たな状況又は新たな情報に基づいているかどうか。もしこれらに基づいた変更ではない場合、その変更は合理的ではなく、適用される財務報告の枠組みに準拠していないことがある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		選択したか、また、当該データが適合性及び信頼性を有しているかどうかを検討していない。	
【事例85】(★) データに関する リスク対応手続	データが状況に応じた適合性と信頼性を有しているかどうか 【監540.24】	監査人は、A社の店舗設備に減損の兆候があるかどうかを検討するに当たって、監査対象会社が作成した各店舗の営業損益情報等のデータを利用しているが、その信頼性を十分に検証していない。	●企業が作成した情報を使用する場合、その情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価する必要があり、これには、個々の状況において必要な、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手すること、並びに監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細な情報であるかどうかを評価することが含まれることに留意する(監540.A107)。
【事例86】(★) 経営者による見 積りの不確実性 への対処に関す るリスク対応手 続	経営者が見積りの不確実性の理解、見積りの不確実性への対処を適切に行っているかどうかに対応するものとなっているか 【監540.25】	監査対象会社は、当連結会計年度において、株式取得による企業結合を行っているが、【経理の状況】において、重要な会計上の見積りとして当該企業結合によるのれんの評価を注記していない。 このような状況において、監査人は、企業結合による取得時ののれんの評価のアサーションについて、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のれん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。	●経営者が見積りの不確実性の理解と対処を適切に行っているかどうかについての検討事項として、経営者の見積額及び見積りの不確実性を説明する注記事項を適切に選択することで、経営者が見積りの不確実性に対処しているかどうかが含まれることに留意する(監540.A109)。
【事例87】(★) 過年度の会計上 の見積りの検討 ／固有リスクと 統制リスクの評 価／経営者の偏 向が存在する兆 候	当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てるために、過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額を検討しているか 【監540.13】 会計上の見積り及び関連する注記事項については、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(固有リスクと統制リスクを分けて評価することを含む。)際に、以下を考慮しているか。 ①会計上の見積りが見積りの不確実性	監査対象会社は、当年度にA社の株式を取得して連結子会社とし、当該株式の取得原価の一部を識別可能資産としての商標権に配分するとともに、取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を超過する額をのれんとして計上している。監査対象会社は、A社に関し、商標権への取得原価の配分額の決定及びのれんの償却期間の決定といった会計上の見積りにA社の事業計画を利用しているが、監査人による当該事業計画の検討に関して、以下の発見事項がある。 (1) 事業計画に含まれるA社の売上高を基礎として商標権への取得原価の配分額が決定される状況にあって、監査人は、計画初年度と同水準の売上高が次年度以降も計上されることなどの当該事業計画に含ま	●会計上の見積りに関連する経営者の偏向が存在する兆候の例示には、以下の事項がある(監540.A134) ・経営者が、状況の変化があったとの主観的な評価に基づいて、会計上の見積り又は見積手法を変更していること ・経営者の目的にとって都合の良い見積額となるような重要な仮定やデータを選択又は設定していること ・見積額の選択が、楽観的又は悲観的な傾向を示していること ●経営者の偏向が存在する兆候は、監査人のリスク評価及び関連する対応が適切であるかどうかに関する監査人の結論に影響を与えることがある(同A135)。 ●会計上の見積りに伴う主観性の程度は、経営者の偏向

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>の影響を受ける程度</p> <p>②以下の事項が複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の影響を受ける程度</p> <ul style="list-style-type: none"> ・会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用 ・財務諸表に計上される経営者の見積額と関連する注記事項の選択 <p>【監540.15】</p> <p>財務諸表に含まれる会計上の見積りに関する経営者の判断及び決定について、それらが個々には合理的であっても、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価しているか</p> <p>【監540.31】</p>	<p>れる経営者の仮定について、見積りの不確実性や、仮定が複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の影響を受ける程度を考慮した上で、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを十分に評価していない。</p> <p>(2) 監査対象会社がのれんの償却期間の決定において利用した事業計画においては、計画期間を通じて売上高及び営業利益が逡減していく仮定が置かれ、上記(1)で利用された事業計画とは異なる仮定が置かれている。なお、監査対象会社は、事業計画上の将来フリー・キャッシュフローをもとに算定した投資回収期間を基礎としてのれんの償却期間を決定している。当該仮定を置くことにより、結果として投資回収期間が長く算定される状況にあって、監査人は、財務諸表に含まれる会計上の見積りに関する経営者の判断及び決定について、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを十分に評価していない。</p>	<p>又は固有リスクに影響を及ぼす他の不正リスク要因により虚偽表示の生じる可能性に影響を与える。例えば、主観性の程度が高い会計上の見積りの場合、経営者の偏向又は不正による虚偽表示の生じやすさはより高くなりやすく、結果的に生じ得る測定結果の範囲が広がる可能性がある。経営者が、このような状況に照らして不適切な範囲から見積額を選択する又は意図的であるか否かを問わず経営者の偏向を不適切に反映した範囲から見積額を選択することにより、虚偽表示となることがある。継続監査の場合、過年度の監査の過程で識別された経営者の偏向の可能性を示す兆候は、当年度の計画とリスク評価手続に影響を及ぼすことがある(同A79)。</p>

17. 関連当事者

企業と関連当事者とは独立した関係にはないことから、多くの財務報告の枠組みは、財務諸表の利用者が、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高の内容、並びに財務諸表に対する影響を理解することができるよう、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高に関する処理及び開示についての事項を定めています。適用される財務報告の枠組みにそのような事項が定められている場合には、監査人は、企業が、財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠して、関連当事者との関係、取引又は残高を適切に処理又は開示しないことから生じる重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、評価したリスクに対応するための監査手続を実施する必要があります。

<p>【事例88】</p> <p>関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情</p>	<p>リスク評価手続とこれに関連する活動の一環として、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手しているか</p> <p>【監550.10】</p>	<p>監査人は、監査対象会社と関連当事者である役員(個人)との間における業務委託取引(コンサルティング支援を内容とする取引)を識別し、当該取引が前年度に開始した更新契約であること、当年度は関連当事者情報として開示を要する重要な取引金額ではないことも踏まえ、虚偽表示リスクは低いと判断している。しかしながら、監査人は、当該取引に関して、監査対象会社における決裁</p>	<p>●監基報550第11項から第16項に監査手続とこれに関連する活動の例示が記載されている。</p>
---	---	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
報入手		状況や役務が提供された実績を確認しておらず、重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を十分に入手していない。	
【事例89】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解	経営者が構築した内部統制を理解するため、経営者及びその他の企業構成員に質問を行うとともに、その他のリスク評価手続を実施しているか【監550.13】	監査人は、関連当事者のうち、役員の近親者、役員及びその近親者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社及びその子会社を識別する内部統制を理解しておらず、リスク評価手続を十分に実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●継続監査においては、質問により、経営者から提供された情報と、関連当事者に関する前年度の監査調書とを比較する(監550.A10)。 ●経営者が全ての関連当事者を把握していない可能性がある場合においても、質問の実施が要求されることに留意する(同A11)。 ●関連当事者との関係及び取引に関して、経営者が構築した内部統制には、不備があるか又は存在しない可能性がある点にも留意して質問その他のリスク評価手続を実施する(同A17)。 ●連結会計年度又は事業年度末において関連当事者に該当しなくなった場合にも、関連当事者である期間中の取引は開示対象となるため検討が必要であることに留意する。
【事例90】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価	企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引について、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っているか【監550.17】	監査対象会社は、親会社に対して多額の貸付を行っており、監査人は、当該取引は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であると認識しているが、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っていない。	<ul style="list-style-type: none"> ●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については、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しなければならない。また、評価に際しては、以下のような兆候に留意する(監240.31(3),A46)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓取引形態が複雑である ✓経営者が取引の内容や会計処理を取締役会又は監査役等と討議しておらず、十分に文書化していない ✓経営者が取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調している 等 ●関連当事者取引は、本来は不要である取引の強要や、

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			取引条件が歪められる可能性があること、不正な財務報告数値の恣意的な調整や所有関係の不当な調整などを行うことが第三者取引と比較して容易であることに留意する。
【事例91】(★) 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応	関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う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、リスク対応手続を立案し実施しているか 【監550.19】	監査人は、関連当事者、関連当事者との関係及び関連当事者との取引が網羅的に識別されないリスクを重要な虚偽表示リスクとして識別しているが、関連当事者のうち、個人及びその近親者を対象とした監査手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●不正か誤謬かにかかわらず、経営者が関連当事者との特定の取引を適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理又は開示しないリスクを、監査人が特別な検討を必要とするリスクと評価した場合には、実証手続として、例えば、以下のような手続を実施する。 <ul style="list-style-type: none"> ・実務的に可能であり、かつ、法令又は倫理規則で禁じられていない場合、金融機関、法律事務所、保証人又は代理人などの第三者に対して、取引の特定の事項について確認を行い、又は協議する。 ・関連当事者に対して、取引の目的、特定の条件又は金額の確認を行う。なお、当該監査手続は、関連当事者が監査人に対する回答において、企業による影響を受ける可能性が高いと監査人が判断する場合には、有効ではない可能性がある。 ・関連当事者の財務諸表又は他の関連する財務情報を利用できる場合には、関連当事者の会計記録において取引が処理されている証拠として、それらを通読する。(監550.A31)。
【事例92】 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	企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合、取引の基礎となる契約又は合意を閲覧し、当該取引の事業上の合理性(又はその欠如)が不正な財務報告等の可能性を示唆するものか、取引条件に関する経営者の説明と整合しているかを検討し、適切に処理・開示されていることを確かめるとともに、取引に関する権限の付与及び承認が適切に行わ	監査対象会社は、役員が経営する会社に対する貸し付け及び同社からの不動産の購入といった重要な関連当事者取引を複数行っている。 かかる状況において、監査人は、役員が経営する会社との取引が企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引に該当するかどうか、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うかどうか検討していない。また、監査人は、監査対象会社から関連当事者の一覧表を入手することにより関連当事者の範囲を検討しているが、役員から回収した「関連当事者取引に関わる確認	<ul style="list-style-type: none"> ●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事業上の合理性を評価するに当たり、監査人は以下のような事項を検討することが必要である(監550.A37)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓取引の複雑性や事業上の合理性の有無 ✓通常とは異なる契約条件、通常とは異なる方法やスキームが用いられていないか ✓従来識別されていない関連当事者が関係していないか ✓取引の内容や会計処理が取締役会又は監査役等と協

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	れていることを検討しているか 【監550.22】	書」において、回答未記入となっているものがあるにもかかわらず、その内容について検討していない。	議されているか ✓ 経営者が、取引の経済的側面よりも特定の会計上の取扱いを重視していないか 等
【事例93】(★) 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記載	経営者が、財務諸表において、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を記載している場合、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について十分かつ適切な監査証拠を入手しているか 【監550.23】	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。	● 企業の関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する事実と状況が適切に記録されているか検討するために、以下のような点に留意する(監550.A46)。 ✓ 事業上の合理性及び取引の財務諸表への影響が不明瞭又は誤って表示されていないか ✓ 関連当事者との取引を理解するために必要な、取引の主な条件やその他の重要な事項が適切に開示されているか

18. 後発事象

監査人は、後発事象(期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象)に関し、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される事象が、財務諸表に適切に反映されているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければなりません。また、事後判明事実(監査報告書日後に監査人が知るところとなったが、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因になった可能性のある事実)に対して適切に対応しなければなりません。

【事例94】 後発事象の監査 手続	期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続を実施しているか 【監560.5】	後発事象に関して、当期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象を識別したことについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続のうち、以下のとおり、一部の監査手続を実施していない。 (1) 監査人は、株主総会及び会社法監査報告書日までに開催された取締役会、監査役会の議事録を閲覧しているが、それ以後の金融商品取引法監査報告書日までの期間に開催された取締役会及び監査役会の有無を確認していない。 (2) 監査人が利用可能な会計記録が存在するにもかかわらず、期末日以降の会計記録の通読を実施していない。	● 全ての後発事象の識別について監査手続を立案し実施することが要求されており、会社法監査及び金融商品取引法監査の双方について当該要求事項を満たすことが必要であることに留意する。 ● 後発事象に関する監査上の取扱いについては、監基報560実1に留意する。
-------------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>19. 継続企業の前提</h2>			
<p>監査人は、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の適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、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に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任があります。</p>			
<p>【事例95】 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を識別した場合の追加的な監査手続</p>	<p>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を識別した場合、継続企業の評価に関連する経営者の対応策の検討、資金計画の検討などの追加手続を実施することにより、重要な不確実性が認められるかどうかを判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しているか 【監570.15】</p>	<p>監査対象会社は、継続的に営業損失、親会社株主に帰属する当期純損失を計上していることから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おり、経営者は、継続企業の前提の評価に当たり今後1年間の資金繰り計画を作成し、その作成に当たり複数の仮定を置いている。 しかしながら、監査人は、資金繰り計画の要点である新規借入れによる資金調達を確認していること、既存及び新規の借入先が監査対象会社の筆頭株主やその子会社のみであることを踏まえ、資金繰り計画の作成基礎となる事業計画の信頼性の評価、資金繰り計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかの判断、経営者の対応策が当該事象又は状況を解消し、又は改善するものであるかどうか、及びその実行可能性の検討を実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●事業計画、損益計画及び資金計画等、各種計画の検討に当たっては、経営者から受けた説明との矛盾点や計画間の不整合の有無を評価する。その際には、会計上の見積りの監査を実施する過程で入手した監査証拠との整合性にも留意する。 ●経営者が各種計画を策定する際の仮定に十分な裏付けがあるか検討するに当たっては、例えば、新たな財務的支援又は既存の支援を継続する取決めの存在、その法的有効性及び実行可能性について、企業の親会社又は取引金融機関等の支援者に確認し当該支援者に追加資金を提供する財務的能力があるかどうか等を評価する(追加的な監査手続は監570.A15に例示がある)。 ●監査対象会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する(通牒2)。
<p>【事例96】 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合における注記の適切性</p>	<p>継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められると結論付ける場合には、財務諸表における注記の適切性を検討しているか 【監570.18】</p>	<p>監査対象会社は、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるため、財務諸表に継続企業の前提に関する注記を開示しているが、監査人は、その注記の内容が適切であるかどうか以下の点について検討していない。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況、及び当該事象又は状況に対する経営者の対応策について、財務諸表における注記が適切であるかどうか。 (2) 通常の事業活動において資産を回収し負債を返済することができない可能性があり、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められることについて、財務諸表に明瞭に注記されているかどうか。 	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合において、事象又は状況及び経営者の対応策についての注記の適切性や、重要な不確実性が認められることの根拠について明瞭に注記されているかを検討することが求められている。場合によっては、債務の履行義務を果たす企業的能力に関する経営者の評価や、継続企業の前提に関する評価の一環としてなされた経営者による重要な判断に関する注記が求められることがあることに留意する(監570.18, A22)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>20. 経営者確認書</h2>			
<p>経営者確認書は、財務諸表監査に関連して監査人が必要と認める情報を一つの書面として入手するものであり、財務諸表に対する意見の形成に当たり必要とされる監査証拠です。</p> <p>監査人は、未修正の虚偽表示がある場合、経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求め、経営者確認書の草案については、監査役等とのコミュニケーションを実施することが求められています。</p>			
<p>【事例97】 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価と経営者確認書の記載</p>	<p>個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを考慮して判断しているか 【監450.10】</p> <p>経営者確認書に、未修正の虚偽表示の要約を記載するか、又は添付することを経営者に求めているか 【監450.13】</p> <p>他の監基報において経営者確認書の入手が要求されている確認事項に加えて、財務諸表又は財務諸表における特定のアサーションに関連する他の監査証拠を裏付けるため、その他の事項について経営者確認書を入手する必要があると判断した場合、当該確認事項についての経営者確認書を提出するように要請しているか 【監580.12】</p>	<p>監査対象会社において、前年度末の未修正の虚偽表示が当年度数値において修正されたが、監査人は、これを原因として比較可能性が損なわれている影響について集計し評価しておらず、経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示に含めていない。</p>	<p>●経営者確認書には、未修正の虚偽表示の要約を記載するか又は添付することを求めなければならない。これには、当年度数値において修正(又は解消)されたことを原因として比較可能性が損なわれていることによる影響が含まれる(監450.13、監580.A13,《付録2 経営者確認書の記載例》(注5))。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>21. グループ監査</h2>			
<p>監査人は、グループ監査を実施する場合には、構成単位の財務情報に対する作業の範囲及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを行うとともに、グループ財務諸表が、全ての重要な点において適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについての意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。</p>			
<p>【事例98】 連結プロセスの理解</p>	<p>グループ監査チームは、連結プロセスを理解し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価しているか 【監600.16(2)】</p> <p>構成単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、グループ財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているかを評価しているか 【監300.9、監600.34】</p>	<p>監査対象会社の海外の構成単位は監査対象会社からの指示に基づき、所在国において一般に公正妥当と認められた会計基準(以下「現地基準」という。)に準拠して財務情報を作成し、監査対象会社は当該現地基準による財務情報が国際財務報告基準(以下「IFRS」という。)に基づき作成された場合との差異又は日本において一般に公正妥当と認められる会計基準(以下「日本基準」という。)との差異に重要なものがあれば調整を行い、連結財務諸表に取り込んでいる。</p> <p>監査人は、監査対象会社による各構成単位の現地基準での財務情報とIFRS又は日本基準に準拠して作成された財務情報との差異についての調整に係るプロセスの理解及びその有効性の評価を行わずに、監査対象会社の評価結果に依拠して、重要な虚偽表示リスクが低いものと判断し、当該差異の調整に係る連結財務諸表の作成に関するリスク対応手続の種類、実施時期及び範囲を立案していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●連結財務諸表の作成プロセスは会社によって異なり、監査の計画段階で監査対象会社の連結作成プロセスを十分に理解する必要がある。監基報600.付録1には、グループ全般統制及び連結プロセスについて、グループ監査チームが理解する事項の例示がある。
<p>【事例99】 グループ及びその構成単位並びにそれらの環境の理解、詳細な監査計画</p>	<p>グループ監査チームは、監基報315に記載のとおり、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解を通じて、重要な虚偽表示リスクの識別、評価を行っているか 【監600.16】</p>	<p>グループ監査チームは、グループ財務諸表の監査の基本的な方針及びその詳細な監査計画の策定において、連結グループ全体の棚卸資産残高の60%を所有する海外製造子会社を重要な構成単位にしないと判断する際に、当該構成単位の企業及び企業環境を十分に理解しておらず、当該構成単位が所有する棚卸資産に関するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●棚卸資産のように重要な実証手続の実施時期が限定される(期末日における棚卸立会等)勘定科目については、計画時点で適切に虚偽表示リスクを識別、評価しておかないと、十分な実証手続を実施できなくなってしまうリスクが高くなることに留意する。 ●計画段階で適切に重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、また、適時にリスク評価の見直しの要否を検討することによって、計画したリスク対応手続を網羅的に実施できるよう細心の注意を払って監査業務を遂行する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例100】(★) グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解</p>	<p>グループ監査チームは、監査契約の新規の締結及び更新に当たって入手した、グループ全体統制を含む、グループ、その構成単位及びこれらの環境の理解を深めているか 【監600.16(1)】</p> <p>グループ監査チームは、不正又は誤謬によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを評価できるように、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しなければならない。 【監600.17(2)】</p>	<p>グループ監査において、以下の発見事項がある。</p> <p>(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要否を検討していない。</p> <p>(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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●重要な構成単位とは、グループ監査チームが、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう(監600.8(13))。 <ul style="list-style-type: none"> ✓グループに対する個別の財務的重要性を有する。 ✓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。 ●グループ監査チームは、監基報300.6-10に従って、グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成しなければならないことに留意する(監600.14)。 ●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し、環境が変化した場合には、当初の重要な構成単位の識別の妥当性を見直す必要があることに留意する(同17(1))。
<p>【事例101】 構成単位の監査人に関する理解</p>	<p>グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、以下を理解しているか</p> <p>(1) 職業倫理及び独立性 (2) 職業的専門家としての能力 (3) グループ監査チームの関与 (4) 規制環境 【監600.18】</p>	<p>グループ監査チームは、構成単位の監査人に監査指示書を送付しているが、構成単位の監査人に関して、職業的専門家としての能力や、規制環境の状況について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●双方向のコミュニケーションを十分にを行い、構成単位の監査人を利用するための基本的な前提条件を確認する必要がある。 ●グループ監査においては、海外子会社に監査人がいない、監査人がいる場合でも当該監査人の独立性確認や能力評価を適時に実施できない、言語や文化の違いによるコミュニケーション障壁といった様々なリスクがある。
<p>【事例102】 重要な構成単位以外の構成単位</p>	<p>重要な構成単位の財務情報に関する作業、グループ全体統制及び連結プロセスに関する作業、グループ・レベルでの分析的手続の全てを実施してもなおグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないと考える場合には、重要な構成単位以外の構成単位から構成</p>	<p>監査人は、重要な構成単位以外の構成単位において、作業の種類としてグループ・レベルでの分析的手続を実施しているが、現金預金、売掛金、有形固定資産、借入金、売上高などグループ財務諸表全体としての重要性の基準値を大幅に上回る勘定科目が重要な構成単位以外の構成単位にあるにもかかわらず、連結財務諸表に与える影響を検討した上で、作業の種類を決定していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●重要な構成単位以外の構成単位から構成単位を追加で選定して作業を実施するに当たって考慮すべき要因は、監基報600.A49が参考になる。 ●なお、重要な構成単位以外の構成単位を選定する際は、企業が想定しない要素を組み込むことにより、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示を発見する可能性が高まる点にも留意する(同A49)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>単位を選定し、かつ選定した構成単位の財務情報に関して以下の作業の種類のうち一つ又は複数組み合わせる実施するか、又は構成単位の監査人にその実施を依頼しているか</p> <ul style="list-style-type: none"> ・構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査 ・一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類、開示等の監査 ・構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報のレビュー ・特定の手続 <p>また、構成単位の選定を適宜見直しているか</p> <p>【監600.28】</p>		
<p>【事例103】(★) 構成単位の監査人が実施する作業への関与</p>	<p>構成単位の監査人が重要な構成単位の財務情報の監査を実施する場合、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しているか</p> <p>構成単位の監査人のリスク評価への関与の内容、時期及び範囲を決定するに当たり、①構成単位の監査人又は経営者との協議、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の構成単位の監査人との討議、③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する構成単位の監査人の監査調書の査閲を実施しているか</p> <p>【監600.29】</p>	<p>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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●不正又は誤謬によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを評価することができるよう、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グループ監査チームに要求されていることに留意する。 ●構成単位の監査人との討議は、グループ監査チームによる構成単位の監査人のリスク評価への関与の一つとして、必須の手続であることに留意する。 ●グループ監査チームは、構成単位の監査人のリスク対応手続への関与の必要性を検討するとともに、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために実施されるリスク対応手続の適切性を評価しなければならないことに留意する。 ●構成単位の監査人による作業内容を評価するに当たり、構成単位の監査人の監査調書のその他の関連する箇所を査閲する必要があるかどうかを決定しなければならない(監600.41)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>構成単位の監査人が作業を実施する構成単位においてグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが識別されている場合には、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の適切性を評価しているか</p> <p>グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解に基づき、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しているか</p> <p>【監600.30】</p>		
<p>【事例104】 構成単位の監査人とのコミュニケーション</p>	<p>構成単位の監査人が作業を実施する構成単位においてグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが識別されている場合には、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の適切性を評価しているか</p> <p>グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解に基づき、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しているか</p> <p>【監600.30】</p> <p>グループ監査チームは、構成単位の監査人に、グループ財務諸表の監査において要求する事項として、実施すべき作業、その作業結果の利用目的並びに構成単位の監査人のグループ監査チームへの報告の様式及び内容を適時に伝達しているか</p>	<p>グループ監査チームは、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位である海外子会社の監査人に対し、監査指示書に収益認識の期間帰属に関する特別な検討を必要とするリスクを記載し、当該リスクへの対応計画及び対応結果を報告するよう依頼しているものの、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 構成単位の監査人が、監査計画及び監査結果のいずれの報告書においても想定される不正の態様を記載していない中、グループ監査チームは、監査計画及び監査結果の報告以外に実施したコミュニケーションにおいてこれらの情報を追加的に入手しておらず、構成単位の監査人による収益認識の期間帰属に関する特別な検討を必要とするリスクへの対応手続の適切性を評価していない。</p> <p>(2) グループ監査チームが、構成単位の監査人に伝達した特別な検討を必要とするリスクである収益認識の期間帰属以外に、構成単位の監査人から、特別な検討を必要とするリスクとして、経営者による内部統制の無効化リスクを識別している旨の報告を受けているにもかかわらず、グループ監査チームは、親会</p>	<p>●グループ監査チームが識別した、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の中で、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼすリスクについて、構成単位の監査人に適時かつ明瞭に伝達することに留意する。また、グループ監査チームは、グループ監査チームが伝達したものの以外に特別な検討を必要とするリスクがあるかどうか及び当該リスクに対する構成単位の監査人の対応について適時に伝達するように、構成単位の監査人に依頼することに留意する(監600.39(4))。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	【監600.39】	<p>社による子会社管理の状況を踏まえ、当該リスク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ではないと判断している。</p> <p>しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人との間で有効な双方向のコミュニケーションや、子会社管理に係る内部統制のデザイン及び業務への適用に関する評価を実施しておらず、経営者による内部統制の無効化リスクをグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別しないことの適切性を十分に検討していない。</p>	
【事例105】 連結範囲	<p>グループ監査チームは、連結プロセスから生じるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する上で、含まれるべき全ての構成単位がグループ財務諸表に含まれているかどうかを評価しているか</p> <p>【監600.32】</p>	<p>監査対象会社が、関連当事者として識別している、役員 の近親者が議決権の過半数を保有している会社について、監査人が、企業の事業活動等の理解を通じた資金、技術、取引等における両者(監査対象会社及び役員 の近親者が議決権の過半数を保有している会社)の 関係状況を十分に理解しているかどうかについて、 監査調書を通じて確認できない。</p> <p>このため、監査人は、企業会計基準第22号「 連結財務諸表に関する会計基準」に基づいて、 役員 の近親者が議決権の過半数を保有している 会社の意思決定機関を監査対象会社が 支配しているかどうか、また、企業会計 基準第16号「持分法に関する会計基準」 に基づいて、財務及び業務又は事業の 方針の決定に対して重要な影響を与 えているかどうかを検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●連結の範囲の検討においては、議決権割合だけで判断するのではなく、例えば、役員 の議決権割合等により、他の企業 の財務及び営業又は事業の方針を 決定する機関を支配しているか どうか実質的な支配力に従い 判断する必要がある。 ●持分法の適用範囲の検討 においては、同様に議決権割合 だけで判断するのではなく、 例えば、人事、融資、技術 供与、営業上の契約といった 諸関係により、当該企業の 財務及び営業又は事業の方針 の決定に対して重要な影響を 与えることができるかどうか 実質的な影響力に従い判断 する必要がある。 ●また、緊密な者(出資、 人事、資金、技術、取引等 における両者の関係状況から 見て、自己の意思と同一の 内容の議決権を行使すると 認められる者)については、 実質に従い判断する。 ●なお、緊密な者は、適用 指針第22号「連結財務諸表 における子会社及び関連 会社の範囲の決定に関する 適用指針」に例示されて いることに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>22. 財務諸表等の表示及び開示</h2>			
<p>上場会社は、監査済みの連結財務諸表や財務諸表を含む有価証券報告書を開示しますが、有価証券報告書に含まれる連結財務諸表等の開示は、種類、内容等が多岐にわたります。監査人は、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、会計基準等に準拠しているかどうかを評価する監査手続を実施することが求められています。</p>			
<p>【事例106】(★) 財務諸表の表示及び開示の妥当性</p>	<p>関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する上で、財務諸表が以下の事項を適切に反映して表示されているかどうかを検討しているか</p> <ul style="list-style-type: none"> 財務情報並びにその基礎となる取引、事象及び状況の分類及び記述 財務諸表の表示、構成及び内容【監330.23】 	<p>監査対象会社は、国内の商品又は製品の売上高の3割弱を占める主要な得意先については引渡基準により収益を認識し、売上高の7割強を占めるその他の得意先については企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」に規定する代替的な取扱いを適用して出荷基準により収益を認識している。また、監査対象会社は、主要な得意先についての引渡基準を連結財務諸表における重要な会計方針に注記している。</p> <p>しかしながら、監査人は、売上高の7割強を占めるその他の得意先についての収益認識基準を注記する必要性について検討しておらず、当該重要な会計方針の注記が、適用される財務報告の枠組みに照らして妥当かどうかを検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、適用される財務報告の枠組み並びに企業の会計方針及び会計方針の変更がある場合にはその理由を理解できるように、リスク評価手続を実施しなければならないことにも留意する(監315.18)。 ●顧客との契約から生じる収益に関する重要な会計方針として、次の項目が注記されているか検討する必要があることに留意する(基準29.80-2) <ol style="list-style-type: none"> (1) 企業の主要な事業における主な履行義務の内容 (2) 企業が当該履行義務を充足する通常の時点
<p>【事例107】(★) 財務諸表の表示及び開示の妥当性</p>	<p>関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する上で、財務諸表が以下の事項を適切に反映して表示されているかどうかを検討しているか</p> <ul style="list-style-type: none"> 財務情報並びにその基礎となる取引、事象及び状況の分類及び記述 財務諸表の表示、構成及び内容【監330.23】 	<p>監査対象会社は、連結財務諸表における注記事項の「(セグメント情報等)【関連情報】2. 地域ごとの情報」の(1) 売上高、(2) 有形固定資産について、日本以外をアジア、北米と区分した上で複数の国を括った地域別に記載している。</p> <p>監査人は、各地域の中に主要な国(連結全体の10%以上)として国別に開示する必要があるかどうかの検討を実施しておらず、連結財務諸表の注記事項(セグメント情報)が適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●財務諸表の表示、配置及び内容の適切性の評価には、例えば、適用される財務報告の枠組みで要求される用語が使用されているか、十分詳細な情報が提供されているか、項目の集計及び細分化並びにその根拠の説明の検討が含まれる(監330.A58)。 ●財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認した結果を監査調書に記載しなければならないことに留意する(監330.29)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h3>23. 監査結果の取りまとめ</h3>			
<p>監査人は、監査意見の形成に当たり、識別した虚偽表示が監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価し、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断する必要があります。</p>			
<p>【事例108】 識別した虚偽表示の集計</p>	<p>明らかに僅少なものを除き、監査の過程で識別した虚偽表示を集計しているか 【監450.4】</p>	<p>監査対象会社は、期末日後、株式取得により会社を買収しており、当該企業結合取引について、重要な後発事象として注記しているが、当該注記において取得原価を非開示としている。このような状況において、監査人は、取得原価を非開示としていることを未修正の虚偽表示として集計していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●注記も監査の過程で識別した虚偽表示の対象となることに留意する。 ●2025年4月に日本公認会計士協会から、「有価証券報告書のレビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項等」が周知されており、開示の検討時には留意が必要である。
<p>【事例109】(★) 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価</p>	<p>個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを、以下を考慮して判断しているか。 (1) 全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は注記事項に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況 (2) 過年度の未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は注記事項に与える影響 【監450.10】</p>	<p>監査人は、監査対象会社が保有する投資有価証券の減損について、個別財務諸表の重要性の基準値を上回る未修正の虚偽表示を識別したものの、当該未修正の虚偽表示が、個別に又は集計して、個別財務諸表全体において重要であるかどうかについて検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●監査人は、金額に関する個々の虚偽表示が関連する取引種類、勘定残高又は注記事項に与える影響を検討する。特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値を設定している場合、監査人は、個々の虚偽表示の金額が当該重要性の基準値を上回っているかどうかを検討する(監450.A15)。 ●勘定科目等の分類に係る虚偽表示が重要であるかどうかの判断には、質的な事項の評価を伴う。質的な事項には、例えば、勘定科目等の分類に係る虚偽表示が借入契約等に係る財務制限条項に与える影響、個々の勘定科目又は小計項目に与える影響、主要比率に与える影響が含まれる(同A19)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>24. 監査意見の形成と監査報告書</h2>			
<p>監査報告書は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて監査人が監査意見を表明した報告書です。</p> <p>上場会社等においては、2021年3月期に係る財務諸表の監査から、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters)を記載することが求められています。</p> <p>また、監基報720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」が改正され、2022年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から適用されています。この改正により、その他の記載内容(通常、財務諸表及びその監査報告書を除く、企業の年次報告書に含まれる財務情報及び非財務情報)に関して監査人が実施すべき事項が明確化され、監査報告書に必要な記載が求められています。</p>			
<p>【事例110】 監査上の主要な検討事項</p>	<p>監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性について、「監査上の主要な検討事項」区分への記載に代えて、該当する監基報に準拠してこれらの事項を監査報告書において報告し、「監査上の主要な検討事項」区分に、必要な記載をしているか 【監701.14】</p>	<p>監査人は、金融商品取引法の監査報告書において継続企業の前提に関する重要な不確実性の記載をしているが、「監査上の主要な検討事項」区分において、継続企業の前提に関する重要な不確実性に記載している事項を除く旨の記載を行っていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項、又は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する。しかし、これらの事項は、その重要性に鑑み、独立した区分に記載されるため、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならず、「監査上の主要な検討事項」区分への記載に代えた対応をしなければならないことに留意する(監701.14,A6,A7)。 ● 同14項に該当する事項以外に監査上の主要な検討事項がない場合の「監査上の主要な検討事項」区分の文例は、同A58に記載がある。 ● 「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載した事項以外に、「監査上の主要な検討事項」を報告する場合の監査報告書の文例は、監基報700 実1.文例5に記載がある。
<p>【事例111】 監査上の主要な検討事項</p>	<p>重要な不確実性について財務諸表に適切な注記がなされている場合、注意喚起のために、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設け、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及び当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨を記載しているか</p>	<p>監査対象会社は、連結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おり、監査人は、連結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、「固定資産の減損」を監査上の主要な検討事項として記載している。</p> <p>このような状況において、監査人は、「当監査法人は、「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のほか、以下に記載した事項(監査報告書に監査上の主要な検討事項として記載した事項を指す。)を</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監基報570.21では、監査報告書に記載をしなければならない最小限の情報が示されており、これらの記載を捕捉するために追加的な情報を記載することがある(同A29)。 ● 同報告書の付録には重要な不確実性に係る注記が適切である場合の文例(文例1)と適切でない場合の文例(文例2及び3)が記載されている。また、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でないと判断されているが、継続企業の前提により財務諸表が作成さ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	【監570.21】	監査報告書において監査上の主要な検討事項として報告すべき事項と判断している旨を、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」の区分に記載していない。	れている場合の文例(文例4)も記載されている。
【事例112】(★) 個別の監査上の主要な検討事項の記載内容	監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、以下を記載しているか (1) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照 (2) 個々の監査上の主要な検討事項の内容 (3) 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由 (4) 当該事項に対する監査上の対応 【監701.12】	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。	●監査上の主要な検討事項の報告の目的は、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報伝達手段としての価値を向上させることにある。したがって、実施していない監査上の対応を監査報告書に記載することがあってはならない。
【事例113】 監査報告書原本とEDINET上の監査報告書の同一性	監査報告書の原本の記載事項とEDINET上の監査報告書が同一であることを確かめているか 【自主規制・業務本部 平成26年審理通達第2号「EDINETで提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」】	監査人は、金融商品取引法監査報告書について、監査報告書の原本とEDINET(金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム)上の監査報告書が同一であることを確かめていない。	●EDINETで提出する監査報告書については、監査報告書の原本との同一性が確保されていることを確かめるために、監査人は、監査報告書の原本の記載事項と監査報告書に記載された事項を電子データ化してEDINETで提出されたものが同一であることを確かめることが適当である(自主規制・業務本部 平成26年審理通達第2号「EDINETで提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」、業務本部 2021年審理通達第1号「監査報告書の作成及びEDINETによる提出並びにXBRLタグ付けへの関与について」)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>25. IT監査</h2>			
<p>監査人は、財務諸表の監査における重要な虚偽表示リスクの評価の一環として、ITに関するリスクを識別及び評価し、評価したリスクに対応する手続を実施する必要があります。</p>			
<p>【事例114】 ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の識別</p>	<p>ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の識別をしているか 【監315.25】</p>	<p>監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制について、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環境を識別している。このような状況において、監査人は、識別したITアプリケーション及び関連するその他のIT環境について、ITの利用から生じるリスクを具体的に識別せずにIT全般統制の評価を実施しており、その結果、ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制を適切に識別していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●ITの利用から生じるリスクを具体的に識別せずにIT全般統制を評価すると、評価したリスクに対応する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。また、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る。このためITの利用から生じるリスクを適切に識別、評価することが重要となる。
<p>【事例115】 ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の識別</p>	<p>ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の識別をしているか 【監315.25】</p>	<p>多店舗展開しているファッション事業における店舗売上高は、POSシステムから販売管理システムに自動連係され、当該データを加工の上会計システムに仕訳計上される。 こうした状況において、監査人は、店舗売上高について不正による重要な虚偽表示リスクを識別しているが、POSシステムがPOS端末を含めSaaSの仕組みを導入したものであることを把握しているものの、POS端末の操作権限やPOSデータへの直接的なアクセスの可否などPOSシステムの利用から生じるリスクの識別と評価が十分に実施されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクは、特別な検討を必要とするリスクとして、当該リスクに対応する内部統制を識別し、デザインを評価し、業務に適用されているかどうかを判断する必要がある。 ●特別な検討を必要とするリスクに対応するものとして識別された内部統制については、以下を実施する。 <ol style="list-style-type: none"> ①IT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。 ②ITの利用から生じるリスク及び当該リスクに対応するIT全般統制を識別し、識別したIT全般統制の評価を実施すること。
<p>【事例116】 IT全般統制の評価</p>	<p>ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制を評価しているか 【監315.25(4)】</p>	<p>監査人は、生産管理システムによる原価計算機能を重要な情報処理統制として識別し、運用評価手続を実施しているが、当該システムのデータ及びプログラムを修正することが可能な特権IDに関する全般統制の整備及び運用状況を評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の評価について以下を実施する(監315.25(4))。 <ol style="list-style-type: none"> ①当該内部統制が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示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

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>う効果的にデザインされているかの評価</p> <p>②企業の担当者への質問に追加して他の手続を実施することによる、当該内部統制が業務に適用されているかの判断</p> <ul style="list-style-type: none"> ●評価に当たっては、監基報315「付録6 IT全般統制を理解するための考慮事項」も留意する。 ●監査に関連するアプリケーション・システムに係る特権IDには、データやプログラムの修正、又はユーザ権限の登録・変更等に係るものなどがある。これらに関する特権IDが適切に管理されていないければ、業務システムに実装された情報処理統制が適切な承認なく変更される、又はシステム内のデータが意図せず入力・修正されるといったリスクが高くなる。このため、特権IDの管理はIT全般統制における重要性が高い項目である。 ●特権IDに関連する業務は、アプリケーション・システムだけでなく、ITインフラであるオペレーティング・システム、データベース管理システムで実施されることも多い。そのため、IT全般統制の理解を通じて特権IDがどこに存在するかを把握した上で、当該特権IDの整備及び運用状況を評価する必要がある。
【事例117】 IT全般統制の 評価	ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制を評価しているか 【監315.25(4)】	監査人は基幹システム及び会計システムの自動化された内部統制に依拠し、アプリケーションの利用者が限定されているという前提で監査計画を策定している。しかしながら、当該システムのアプリケーションのアクセス権の整備状況及び運用状況評価を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制の評価について以下を実施する。(監315.25(4)) ①当該内部統制が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示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 ②企業の担当者への質問に追加して他の手続を実施することによる、当該内部統制が業務に適用されているかの判断 ●評価に当たっては、監基報315「付録6 IT全般統制を理解するための考慮事項」も留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例118】 IT全般統制の評価	監査人は、運用評価手続の立案と実施に当たって、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するために、質問とその他の監査手続を組み合わせ実施しているか 【監330.9】	監査人は、基幹システムによる情報処理統制に依拠しており、これら統制について基幹システムのIT全般統制が有効であることを前提に評価を実施している。 このような状況において、監査人は、基幹システムのIT全般統制の運用評価手続において、統制ごとに任意のサンプル1件を手続の対象としているが、統制の実施頻度を把握しておらず、当該サンプル件数が監査対象期間における情報処理統制の継続的な運用の有効性を確かめるために十分な件数かどうか検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ●自動化された内部統制は、ITアプリケーションの変更がなければ、一貫して継続的に機能する。その内部統制が継続して有効に機能しているかどうかを判断するため関連するIT全般統制の評価を実施する(監330.A28)。 ●IT全般統制は、アクセス権管理のプロセス、プログラムや他のIT環境への変更を管理するためのプロセス、IT業務を管理するプロセスといったITプロセスに係る、ITを利用した情報システムの運用・管理に関する統制活動のことである。したがって、IT全般統制の多くは手作業による内部統制である(監315ガQ25.A1)。 ●IT全般統制の運用評価手続の立案及び実施に当たっては、業務プロセスにおける手作業統制に係るものと同様に以下のような点に留意する必要がある。 <ul style="list-style-type: none"> ✓監査手続の対象項目について監査手続の目的に合う有効な抽出方法の決定。抽出したサンプルから母集団全体に関する結論を導き出すための監査サンプリングの適用(監500.9、監530.5-7)。 ●期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する場合、その後の当該内部統制の重要な変更についての監査証拠を入手するとともに、期末日までの残余期間に対してどのような追加的な監査証拠を入手すべきかを決定しなければならない(監330.11)。
【事例119】(★) IT全般統制の評価	監査人は、内部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るか 【監330.7】 委託会社監査人がリスク評価において受託会社の内部統制が有効に運用されていることを想定している場合、委託	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	<ul style="list-style-type: none"> ●自動化された内部統制は、ITアプリケーションの変更がなければ、一貫して継続的に機能する。その内部統制が継続して有効に機能しているかどうかを判断するため関連するIT全般統制の評価を実施する(監330.A28)。 ●委託会社監査人が、受託会社の内部統制の運用状況についての監査証拠を入手するためには、以下の手続の一つ又は複数組み合わせ実施する(監402.15) (1) タイプ2の報告書を入手する(利用可能な場合)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	会社監査人は、当該内部統制の運用状況の有効性について監査証拠を入手しているか 【監402.15】	手する運用評価手続を立案し実施していない。	(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。

26. 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。

(1)財務諸表監査と内部統制監査との関係

【事例120】 財務諸表監査の結果が内部統制監査へ及ぼす影響	実施した監査手続の結果、発見した事項を検討し、内部統制の不備に該当するかを判断しているか 【監265.6】 財務諸表監査の過程(通常は実証手続の実施)で発見した虚偽記載について、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であるか否かを判断しているか 【内基報1.43、44】	監査人が発見した複数の虚偽表示について、虚偽表示が生じた原因が内部統制の不備に該当するかどうかを判断しておらず、内部統制監査上、開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討していない。	●虚偽表示が修正された場合であっても、当該虚偽表示は内部統制の不備を原因として発生したものであると判断される場合があることに留意する(内基報1.44)。
-----------------------------------	---	---	--

(2)評価範囲の妥当性の検討

【事例121】(★) 業務プロセスに係る評価範囲の妥当性	特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスを経営者が内部統制の評価対象に含めていない場合、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討しているか 【監315.29、内基報1.112】	監査人は、複数の連結子会社の売上高について、不正リスクを識別した上で特別な検討を必要とするリスクを認識しているが、経営者は、当該連結子会社の一部に関して売上高に係る業務プロセスを内部統制の評価対象に含めていない。 かかる状況において、監査人は、経営者が当該連結子会社の一部に関して売上高に係る業務プロセスを内部統制の評価対象に含めないことについての合理性を検討していない。	●経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、財務報告に対する影響の程度に応じて、経営者に対して評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求める必要がある(内基報1.76)。 ●特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスは、その性格から、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられている。経営者が内部統制の評価対象に含めていな
---------------------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>い場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうか慎重に検討する必要があることに留意する(同112)。</p> <p>●監査計画策定時からの状況変化により、監査計画を修正して特別な検討を必要とするリスクを新たに識別した場合には、当該プロセスを内部統制の評価範囲に含めることの要否を適時に検討する必要があることに留意する(同77)。</p>

(3)内部統制の評価の検討

<p>【事例122】(★) 経営者の評価手続及び評価結果の理解並びに内部統制の運用状況の評価の検討</p>	<p>経営者の作成した内部統制の記録の閲覧や経営者等に対する質問等を通じて、各評価項目についての経営者の評価結果、経営者が当該評価結果を得るに至った根拠等を確認し、経営者の行った評価結果の適切性を判断しているか 【内基報1.125】</p> <p>監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の運用状況を理解し、内部統制が適切に運用されているかどうかを確かめ、内部統制の運用状況の有効性に関する経営者の評価の妥当性を検討しているか 【内基報1.149】</p>	<p>内部統制監査において、以下の発見事項がある。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>	<p>●全社的な内部統制の評価の検討は、監査の早い段階での実施が前提となるため、経営者及び監査人は、内部統制が期末日までに引き続き有効に整備及び運用されていることを確かめなければならない(内基報1.131)。</p> <p>●業務プロセスに係る整備状況の評価に当たっては、経営者が識別した虚偽表示リスクが適切であるかどうか及び当該リスクを低減するために経営者が識別した統制上の要点が妥当であるかを把握し、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しなければならないことにも留意する(同144)。</p>
<p>【事例123】 財務報告に関連する情報システムの理解</p>	<p>監査人は、ITに係る全般統制について理解し、ITに係る全般統制に対する経営者の評価の妥当性の検討を行った上で、ITに係る業務処理統制の評価の検討を実施しているか 【内基報1.182】</p>	<p>監査人は、ITに係る業務処理統制が識別されている重要な事業拠点である海外子会社について、経営者が実施したITに係る全般統制の評価範囲、整備状況の評価及び運用状況の評価を含む、ITに係る全般統制の評価の妥当性を検討していない。</p>	<p>●監査人は連結グループ全体のIT環境について理解し、評価対象となったITに係る業務処理統制に対応するIT基盤が、ITに係る全般統制の評価範囲となっているかどうか確認する。その上で、ITに係る全般統制の整備状況及び運用状況の評価を行う必要がある(内基報1.183)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
(4)不備の評価			
【事例124】 内部統制の不備の判断	実施した監査手続の結果、発見した事項を検討し、内部統制の不備に該当するかどうかを判断しているか【監基報265.6】	監査人は、内部統制監査の実施過程で、主たる事業の販売プロセスにおいて、役職者(課長)が取引担当者を兼ねており、当該役職者自らが受注承認していることを発見し、監査対象会社に対して自己承認とならないように体制を整備することが望ましい旨を伝達しているが、監査対象会社は、当該発見事項は内部統制の不備に該当しないと判断している。 かかる状況において、監査人は、監査対象会社の判断の合理性を検討した記録を監査調書に残しておらず、当該発見事項が内部統制の不備に該当するかを検討していない。	●内部統制の不備が発見された場合は、監査人は財務諸表監査において、不正リスクの評価に当たり考慮する必要がないかを検討し、監査計画の見直しが必要な場合がある。
【事例125】 開示すべき重要な不備の判断	内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討しているか【内基報1.187】	監査人は、財務諸表監査の過程で、監査対象会社の法人向け団体旅行の企画・販売取引を総額で収益を計上すべきであるところ、法人向け業務渡航手配取引として純額で計上していることを発見し、監査対象会社は当該処理誤りを期中において修正している。監査人は、当該処理誤りの原因が内部統制の不備に該当すると判断しており、財務諸表監査上、発見した虚偽表示が全て修正されていることを確認し、その他に同様の虚偽表示が含まれていないか確認するために証憑突合の実施範囲を拡大しているが、内部統制監査上、当該不備の是正状況を確認した記録が監査調書に残されていないなど、当該不備が開示すべき重要な不備に該当するか検討していない。	●期末日までに是正されていない複数の内部統制の不備を識別した場合には、金額的・質的重要性、補完統制、不備の潜在的な影響額及び重要な虚偽表示が発生する可能性を考慮した上で、開示すべき重要な不備に該当するかどうか検討する必要がある(内基報1.187)。 ●開示すべき重要な不備に該当するかどうかは、実際に虚偽表示が発生したかどうかではなく、潜在性によって判断されることに留意する(同)。 ●監査人は、業務プロセスに係る内部統制の不備の程度を判断するに当たっては、当該業務プロセスに係る内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすかを検討する必要がある(同196)。
(5)評価範囲の制約			
【事例126】 評価範囲の制約	監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成して	監査対象会社は、株式交換により子会社とした重要な事業拠点の業務プロセスに係る内部統制を、経営者の評価範囲から除外しているが、監査人は、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響を検討してい	●やむを得ない事情とは、期限内に内部統制評価の基準に準拠した評価手続を経営者が実施することが困難と認められる事情がある場合(内基報1.263に例示がある。)であるが、内部統制評価の責任を有する役職者や担当者の突然の異動・退職、内部統制評価の基礎とな

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>いる場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的かどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しているか 【内基報1.263】</p>	<p>ない。</p>	<p>る重要な文書の不注意による滅失等、企業側の責任に帰す事情により内部統制評価が実施できなかった場合はやむを得ない事情には該当しないことに留意する(内基報1.263)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、経営者がやむを得ない事情により十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由を監査報告書に強調事項として記載する必要がある(同265)。 ● やむを得ない事情により内部統制の評価ができなかった範囲の影響が内部統制報告書に対する意見を表明できないほどに重要であると判断した際には、やむを得ない事情に正当な理由がある場合であっても、監査人は意見を表明してはならないことに留意する(同266)。

(6)経営者の評価の利用

<p>【事例127】 内部監査人の作業の利用</p>	<p>特別な検討を必要とするリスクを含め、監査人が評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが高い場合、内部監査人の作業の利用の範囲を縮小し、監査人自ら実施する作業を拡大するよう計画しているか 【監610.14(2)】</p> <p>利用を計画している内部監査人の作業が監査の目的に照らして適切であるかどうかを判断するために、内部監査人の作業や結論の評価を含めて、十分な監査手続を実施しているか 【監610.19】</p>	<p>監査人は、内部統制監査における業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、内部監査人が抽出したサンプルを利用しているが、以下の発見事項がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 内部監査人がサンプルの母集団の網羅性を検証しているかどうか及びその検証方法の妥当性について、検討していない。 (2) 内部監査人が抽出したサンプルが特定の月に偏っているものが見られるが、内部監査人が、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会を与えられるような方法でサンプルを抽出しているかどうかについて、検討していない。 (3) 特別な検討を必要とするリスクとして識別した収益認識の不正リスクに関連する内部統制の運用評価手続の立案及び実施に当たり、評価対象の内部統制へ 	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な虚偽表示リスクが高いほど、通常、内部監査人の作業を利用する範囲は縮小し、監査人自らがより多くの手続や作業を実施する必要がある(監610.A20)。 ● 特別な検討を必要とするリスクは、特別な監査上の検討が必要であるため、当該リスクに関する内部監査人の作業の利用は複雑な判断を伴わない手続に限定される(同A21)。 ● 内部監査人の作業に対して実施する監査人の手続の種類及び範囲は、①監査手続の立案及び実施並びに入手した監査証拠の評価に高度な判断が必要な程度、②評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク、③内部監査機能の組織上の位置付け及び客観性、④内部監査機能の能力の水準の評価に応じたものである必要がある。監査手続には、内部監査人の作業の一
--------------------------------	---	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>内部統制監査実施時にサンプルの全部又は一部を利用する場合には、統制上の要点として選定した内部統制ごとに、内部監査人等が抽出したサンプルの妥当性の検討を実施しているか【内基報1.240】</p>	<p>の依拠の程度や関連するリスクの程度に応じて、内部監査人が選定したサンプルをどの程度利用すべきかを検討していない。</p>	<p>部に対する再実施を含めなければならないことに留意する(監610.A20)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●監査人は内部監査人の作業の利用のために内部監査人と計画時、監査実施時に協議及び調整を実施する必要がある(同610.A24,A25)。

Ⅲ. 金融機関監査業務の品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>金融機関には特有の会計処理及び表示の基準があり、一般事業会社とは異なる監査上のリスクに留意する必要があります。金融機関(銀行、信用金庫等)では、特に貸出金の償却・引当、繰延税金資産の回収可能性等の会計上の見積り項目について、監査手続を慎重に実施する必要があります。</p>			
<h2>1. 会計上の見積りの監査</h2>			
<h3>(1)貸出金の自己査定</h3>			
<p>【事例128】 自己査定において経営者が使用した重要な仮定の検討</p>	<p>経営者が会計上の見積りを行う際に選択又は適用した重要な仮定が、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、また、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうかを検討しているか。加えて、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検討しているか【監540.23(1)(2)】</p>	<p>監査人は、監査対象信用組合(以下「組合」)が実施する自己査定において、貸倒引当金を過少計上するリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別し、債務者区分の妥当性について、自己査定の詳細テストを立案・実施している。</p> <p>このような状況において、組合は、以下の債務者について、債務者の実態的な財務内容、資金繰り、収益力等により、その返済能力を考慮して、債務者区分の破綻懸念先への変更等を不要と判断しているが、監査人は、当該経営者が使用した重要な仮定の適切性を定性的かつ定量的に検討をしていない。</p> <p>①製造業を営む債務者(株式会社)は、2期連続で赤字計上し、営業キャッシュ・フロー(以下「営業CF」という。)もマイナスとなっており、会社単体の財政状態も悪化している。組合は、会社の代表者の資力等を考慮した一体査定では、資産超過であることから、債務者区分をその他要注意先に据え置いており、監査人も組合の当該判断に同意しているが、監査調書に「一体査定では資産超過」とのみ記述し、会社の代表者が債務者(会社)に提供する資産の内容や代表者が債務者に提供する意思を確認した根拠資料を入手していない。</p> <p>②サービス施設を運営する債務者(株式会社)は、新施設の稼働遅れ及び新型コロナウイルス感染症による施設休館の影響などにより、直近事業年度は大幅な赤字かつ営業CFもマイナスとなり、債務超過に陥っているものの、</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●金融機関の監査業務において、貸出金の評価に関する重要な虚偽表示リスクは、一般的に特別な検討を必要とするリスクに該当する可能性が高いとされており、自己査定及び償却・引当に係る十分なリスク評価手続及びリスク対応手続が必要となる(銀行報告第4号第18項)。 ●債務者について、キャッシュ・フロー見込み、財政状態、収益性等の定量的要素や経営者の資質等の定性的要素を個別に評点し、それらを総合して査定を行っているか(同《付録 実証手続の実施に当たっての具体的な留意事項の例示》⑧)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>組合は、債務者の足元の業況が、コロナ影響もなく順調に推移していることから、債務者区分をその他要注意先に据え置いており、監査人も組合の当該判断に同意している。しかしながら、監査人は、新施設の稼働状況を含めた事業の継続性・収益性の見通しやキャッシュ・フローによる債務償還能力などの検討を実施しておらず、債務者の返済能力を定量的に評価していない。</p>	
<p>【事例129】 自己査定において経営者が使用した重要な仮定の検討</p>	<p>経営者が会計上の見積りを行う際に選択又は適用した重要な仮定が、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、また、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうかを検討しているか。加えて、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検討しているか【監540.23(1)(2)】</p>	<p>業務用厨房用品を製造・販売している債務者(個人事業主)は、実質債務超過であり、赤字計上かつ営業キャッシュ・フローがマイナスとなっていたことから、経営改善計画を策定したものの、計画初年度が未達成となっている。監査対象信用組合(以下「組合」)は、債務者区分をその他要注意に据え置いており、監査人も組合の当該判断に同意しているが、監査人は、計画未達成となった原因を特定しておらず、また、経営改善計画が現状においても実現可能かどうかを確認していないなど、計画の進捗状況及び今後の債務者の財政状態の回復の見込等を総合的に検討していない。</p>	<p>●金融機関等の支援を前提として経営改善計画が策定されている債務者については、経営改善計画の実現可能性、その進捗状況及び今後の当該債務者の財政状態の回復の見込み等を総合的に判断して、自己査定が行われているかに留意する(銀行報告第24項(注8))。</p>

(2)貸倒引当金の計上

<p>【事例130】 見積り方法の合理性の検討</p>	<p>貸倒償却及び貸倒引当金の計上に関する諸規程の内容を検討するに当たっては、適切な貸倒引当金の計上を阻害することとなるリスクを考慮する必要があるが、より具体的なリスクとして「予想損失率(倒産確率、貸倒実績率を含む。)が適正に算定されないリスク」「個別貸倒引当金の要引当額が適切に算定されないリスク」に留意しているか【銀行報告4号第20項(4)】</p>	<p>(1) 監査対象信用金庫は、貸倒引当金を計算する際、破綻懸念先Ⅲ分類(非保全部分)の予想損失率を、貸倒実績率を超えて50%としているが、監査人は、その合理性について検討していない。</p> <p>(2) 監査人は、貸出金の評価(自己査定の監査に基づく貸倒引当金の見積り)を特別な検討を必要とするリスクとして識別しているが、監査対象信用金庫が破綻懸念先のⅢ分類額に対する引当率を100%としていることについて、その適切性を検討していない。</p>	<p>●金融機関では、自己査定結果に基づく債務者区分別に貸倒引当金を計上する。貸倒引当金の計上方法として、将来の予想損失額を、過去の貸倒実績に基づいて見積る方法が多く用いられるが、貸倒実績率が低下傾向にある場合、将来の信用コストの発生に備えて貸倒実績率を上回る予想損失率に基づいて貸倒引当金を計上する金融機関がある。この場合、監査人は、金融機関が貸倒引当金の見積りに用いた予想損失率が保守的であることだけをもって妥当と判断せず、過去の貸倒実績率よりも高い予想損失率を用いることが適切か慎重に検討する必要がある。</p> <p>●2019年12月の金融検査マニュアル廃止後、金融機関</p>
---------------------------------	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>経営者が会計上の見積りを行う際に選択又は適用した見積手法、重要な仮定及びデータが見積手法が、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、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうかを検討しているか</p> <p>また、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を検討しているか</p> <p>【監540.21-24(1)(2)】</p>		<p>は、現行の会計基準に従って、自らの融資方針や債務者の実態等を踏まえ、認識している信用リスクを的確に引当に反映するための見積りを行う必要があり、監査人は、経営者によって行われた貸倒見積高の算定の合理性を検討する必要がある。金融機関が信用リスクをよりの確に引当に反映するため、過去の実績率の補正や将来見込み等必要な修正を行う場合、経営者の判断によることになるため、金融機関に貸倒引当金の見積りプロセスや見積り結果の承認を行う仕組みが導入されているか、金融機関の経営陣に偏りのない情報が提供される体制が整備されているか等に留意する。</p>
<p>【事例131】 遡及的な検討</p>	<p>当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てるために、過年度の会計上の見積りの確定額又は該当する場合には再見積額について検討しているか【監540.13】</p>	<p>(1) 監査人は、貸出金の評価に用いた前年度の不動産担保評価額に掛目を乗じた額と当年度の不動産担保の処分実績との比較を行うなど、当年度の監査のために、前年度計上額と当年度の確定額を比較して検討していない。</p> <p>(2) 監査人は、監査対象金融機関が減損損失の認識において使用する店舗別割引前将来キャッシュ・フローに関して、前年度見積額と当年度確定額の比較検討を実施していない。</p>	<p>●前年度の財務諸表に計上されている会計上の見積りの確定額、又は再見積額の比較検討は、当年度における経営者の見積りプロセスの有効性や経営者の偏向の有無に関する情報を入手するために実施するリスク評価手続であることに留意する(監540.A55～58)。</p>
<p>(3)固定資産の減損</p>			
<p>【事例132】 固定資産の減損 (資産のグルーピング)</p>	<p>企業及び企業環境を理解するためのリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るため、会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項について理解しているか</p> <p>【監540.12(2)】</p>	<p>固定資産の減損に関し、特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査対象信用金庫は、固定資産の減損における資産グループを複数の店舗(支店)から構成されるブロック単位としているが、監査人は、監査対象信用金庫の資産グルーピングの方針が、投資意思決定の単位と整合するかどうか、及び資産グループ内の固定資産のキャッシュ・イン・フローに相互補完性が認められるかどうかの検討を含め、会計上の見積りに関連して適用され</p>	<p>●資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うこととされている(減損会計基準 二 6.(1))。</p> <p>●取締役会等において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていないときなど、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えない場合がある。このような場合に該当する資産のうち</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>る財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうかを検討していない。</p> <p>(2) 監査対象信用金庫は、用途を倉庫とした複数の土地及び建物を共用資産としているが、監査人は、共用資産としての利用実態があるかどうかを検討していない。</p>	<p>重要なものは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱うこととされていることに留意する(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針第7項、第71項)。</p>
<p>【事例133】 固定資産の減損 (認識判定)</p>	<p>事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りについて、経営者が使用した仮定の適切性を検討しているか 【監540.23、会長通牒4】</p>	<p>(1) 監査人は、割引前将来キャッシュ・フローの構成要素(営業損益、減価償却費及び修繕費用)について、繰延税金資産の回収可能性の検討において確認した翌年度の予算と整合するかどうかを含め、会計上の見積りに用いた基礎データを検討していない。</p> <p>(2) 監査人は、割引前将来キャッシュ・フローの構成要素のうち営業損益について、翌年度から利用可能期間終了まで、おおむね同水準の数値とした経営者の仮定、また、全体の営業損益を固定資産の減損の兆候を把握するに当たり用いた本社費の配賦方法と同一の方法で各支店に配分することとした経営者の仮定が、各々適切かどうか検討していない。</p> <p>(3) 監査対象金融機関は、固定資産の減損の認識の判定において、営業店の3か年(当期及び過去2期)の利益を平均し、その金額を20倍した額を割引前将来キャッシュ・フローの総額としている。しかしながら、監査人は、当該3か年の平均利益が将来20年にわたり継続するとしている経営者の仮定の適切性について検討していない。</p> <p>(4) 監査対象金融機関は、固定資産の減損の認識の判定において、使用価値がマイナスとなっている店舗について、固定資産税評価額を一定率で割り返した値(以下「計算値」という。)と帳簿価額を比較し、計算値が帳簿価額を上回っていることをもって、固定資産の減損の認識の判定を不要と判断している。これに対し、監査人は、固定資産の減損に関して適用される財務報告の枠組みに照らして、当該計算値を用いることが適切</p>	<p>●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を検討するため、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、批判的に検討する姿勢を保持し、①使用された測定方法は、状況に応じて適切であったかどうか、②経営者が使用した仮定は、適用される財務報告の枠組みにおける測定目的に照らして適切であるかどうか評価する必要があることに留意する(監540.12(2)、会長通牒4)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		かどうかを検討していない。	

2. 財務諸表監査における不正

【事例134】(★) 不正リスクに対する十分かつ適切な監査証拠の入手	評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しているか 【監240.29】	監査人は、「監査対象信用組合が貸倒引当金を過少計上するリスク」を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別し、当該不正リスクの対応手続として、自己査定債務者区分をランクダウンさせるべきところ据え置いている貸出金がないかどうか実証手続を実施している。 かかる状況において、監査人は、要注意先・要管理先に係る債権額及び未保全額が、一定額以上の貸出金について監査対象信用組合の自己査定が適切に行われているか検討しているが、これらの抽出基準が、識別した不正リスクに適合するものであるかどうか検討していない。	●監査人は想定した不正シナリオに個別に対応した手続を実施し、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る。そのため、不正リスクの対応手続に一定の抽出基準を用いる場合には、その抽出基準に該当する項目を検証することで十分なのか、言い換えれば、抽出基準に該当しない項目から不正が発生する可能性を検討する必要がないのかどうかについて、識別した不正リスクに照らして検討することに留意する。
---------------------------------------	---	---	---

3. 監査証拠

【事例135】(★) 監査証拠の適合性と信頼性	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しているか 【監500.6】	監査人は、有価証券の時価評価の検証において、監査対象会社が第三者から入手した相場価格を監査証拠として利用しているが、監査証拠としての情報の適合性及び信頼性を検討する手続を実施していない。	●監査証拠として利用する情報が企業の外部から得られる場合であっても、入手する状況によって情報の信頼性に影響する。例えば、企業から独立した情報源から入手した監査証拠であっても、その情報源が十分な知識を有していない個人又は組織である場合、又は経営者の利用する専門家が客観性を欠いている場合には、信頼できないことがあることに留意する。(監500.A31)。 ●第三者から入手した相場価格(以下「第三者価格」という。)の検討に際しての具体的な手続については時価算定適用指針第43項に例示されているが、各銀行等金融機関の実情に即して適切な検討がなされているか確認する必要がある(業種別委員会研究報告第13号.Q9-1)。
----------------------------	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例136】 会計上の見積りの基礎データ	金融機関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しているか【監500.8】	<p>監査人は、監査対象信用金庫(以下「金庫」という。)が作成した以下の情報を利用しているが、その信頼性に関する監査証拠を入手していない。</p> <p>(1) 仕訳テストのために入手した仕訳データの網羅性</p> <p>(2) 固定資産の減損の兆候(営業活動から生ずる損益が継続してマイナスであるかどうか)の有無を把握するための情報である「減損会計用営業店損益(2022年度実績見込)」の各資産グループの収益・費用項目及び本社費配賦額を含む営業損益の正確性</p> <p>(3) 固定資産の減損の兆候(土地の市場価格の著しい下落があるかどうか)の有無を把握するために利用している土地の時価情報である「不動産担保評価台帳」の評価額の正確性</p> <p>(4) 自己査定の監査において与信残高が一定金額以上の債務者の抽出を金庫に依頼し、金庫から抽出結果である一覧表を入手し利用しているが、当該一覧表に抽出されるべき債務者の網羅性及び与信残高の正確性</p> <p>(5) 債務者区分ごとの貸倒実績率の算定基礎となる当年度の毀損実績額について、金庫が作成した集計資料(「毀損額一覧表」)に記載されている毀損額の正確性及び網羅性</p> <p>(6) Ⅲ分類債権に引当率を乗じて算定する破綻懸念先債権に係る貸倒引当金の監査証拠である「破綻懸念先個別貸倒引当金一覧表」に記載されたⅢ分類債権額の正確性及び網羅性</p> <p>(7) 自己査定の仮査定基準日(12月末)から決算日(3月末)までの間の債務者区分の変動等に関する追加的な実証手続として、金庫が作成した「ランクアップ先リスト」を入手し、仮査定基準日から決算日までの間に、破綻懸念先以下から要注意先以上へランクアップした債務者がいないことを確かめている場合の「ランクアップ先リスト」の情報の正確性及び網羅性</p>	<p>●情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手するための監査手続が当該情報を利用した監査手続と不可分である場合、情報の正確性及び網羅性についての監査証拠は、当該情報を利用した監査手続の実施と同時に入手されることがあるが、その他の状況では、情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続や追加的な監査手続の要否を検討する(監500.A50)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例137】 監査手続の対象項目の抽出</p>	<p>内部統制の運用評価手続及び詳細テストを立案する際には、監査手続の対象項目について監査手続に適用有効な抽出方法を決定しているか【監500.9】</p>	<p>監査対象項目の抽出に関して以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 自己査定プロセスに関する運用評価手続において、一定金額以上の貸出金のみしかテスト対象項目として抽出しておらず、母集団全体からテスト対象項目が抽出される機会が与えられるような方法を採用していない。</p> <p>(2) 債務者区分を誤るリスクを特別な検討を必要とするリスクと識別し、債務者区分の検討を行う債務者を特定項目として抽出しているが、抽出されていない母集団の残余部分に関して重要性がないと判断する十分な検討を実施していない。</p> <p>(3) 監査対象信用組合の貸出金の与信総額が一定金額以上の顧客に対して確認手続を実施しているが、残余の母集団に対する監査手続の必要性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●母集団からテスト項目を抽出する際に、特にリスクが高いなどの特性を示す項目や、一定の金額以上の項目などの条件によって特定項目を抽出する試査は、監査サンプリングには該当せず、母集団全体にわたる一定の特性を推定できないことに留意する(監500.A55)。 ●特定項目を抽出する試査を実施する場合には、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠を入手する必要がある(監530.9、A12)。 ●複数の営業店舗を展開している金融機関の運用評価手続において、監査サンプリングを立案する際は、業種別実務指針第39号に留意する。 ●貸倒償却及び貸倒引当金の運用評価手続のテスト対象項目の抽出に当たっては、母集団を債権金額の大きなものに限定せず、少額のものについても抽出の機会があるように行われる必要がある点に留意が必要である(銀行報告第4号第21項(2))。

4. 分析的実証的手続

<p>【事例138】 分析的実証手続(データの信頼性の評価/推定値の精度)</p>	<p>分析的実証手続を立案し実施する場合に、利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価しているか【監520.4(2)】</p> <p>分析的実証手続を立案し実施する場合に、計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別する</p>	<p>(1) 監査人は、監査対象信用組合の貸出金利息の分析的実証手続の実施に当たり、監査対象信用組合の業務委託先が提供する勘定系システムから出力される平残日計表の「期中平均残高」に、監査対象信用組合が表計算ソフトで作成した貸出金利回り状況表に記載されている「前年度利回り」を基に当年度の状況を考慮し調整した利回りを乗じることで貸出金利息の推定値を算定しているが、当該「期中平均残高」及び「前年度利回り」の信頼性を評価していない。</p> <p>(2) 監査人は、貸出金利息の分析的実証手続において、平残日計表の期中平均残高に前年度の利回りを乗じて推定値を算定しているが、低利融資の実行等により当年度の利回りが前年度より低下しているにもかかわらず当該推定値が虚偽表示を識別するために十分な精度で</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●分析的実証手続は、単なる分析ではなく実証手続であることに留意し、分析的実証手続の利用目的を正しく理解するとともに、利用する場合には、適合性と証明力のある監査証拠を入手することが確保できるか慎重に評価することに留意する。 ●特定のアサーションに対して特定の分析的実証手続を適用することが適切であり、適切なデータの信頼性が確保され、虚偽表示を識別するための十分な精度であることが確保されていて初めて機能するものである。 ●分析的実証手続に利用するデータが信頼できるかどうかを判断する場合には、(1)利用可能な情報の情報源、(2)利用可能な情報の比較可能性、(3)利用可能な情報の性質及び目的適合性、(4)網羅性、正確性及び正当性を確保するように整備された情報の作成に関する内
---	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>ために十分な精度であるかどうかを評価しているか 【監520.4(3)】</p> <p>分析の実証手続の実施手続を立案し実施する場合に、計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定しているか 【監520.4(4)】</p>	<p>あるかどうかを評価していない。また、推定値との差異の比率が許容範囲内にあるとしているものの差異額が重要性の基準値を超えている状況において監査上許容できる範囲内にあるかどうかを評価していない。</p> <p>(3) 監査人は、人件費の分析の実証手続において、前年度計上額を前年度の職制別職員表に記載された人員数で除した額に当年度の同人員数を乗じることで推定値を算定しているが、当該人員数データの信頼性を評価していない。</p>	<p>部統制を踏まえて検討することに留意する(監520.A11)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●分析の実証手続を実施するに当たり、その推定値を採用した根拠について検討する必要がある。 ●高い精度で推定を行うため、監査人は、(1)分析の実証手続において推定する結果に関する予測の正確性、(2)情報を細分化できる程度、(3)財務情報と非財務情報の両方の利用可能性等を評価することに留意する(監520.A14)。 ●推定値を算定する際に、検証対象の数値を用いることのないよう留意する。

5. 委託業務

<p>【事例139】 受託会社が提供する業務及び内部統制の理解</p>	<p>委託会社監査人は、受託会社の内部統制のデザインと業務への適用に関する理解を裏付ける監査証拠として、タイプ1又はタイプ2の報告書の利用を計画した場合に、監査証拠の十分性等を確かめているか 【監402.13】</p>	<p>監査対象信用金庫(委託会社)は、しんきん共同センター(受託会社)の提供する情報システムを利用している。</p> <p>(1) 監査人は、当該情報システムの全般統制の評価のために、受託会社監査人が発行した受託業務に係る内部統制の保証報告書を利用しているが、当該保証報告書の監査証拠としての十分性と適切性を検討していない。</p> <p>(2) 監査人は、受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかの判断、該当すると判断された場合、委託会社が当該内部統制をデザインして業務に適用しているか検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●タイプ1又はタイプ2の報告書が提供する監査証拠の十分性と適切性の判断に当たり、受託会社監査人の職業的専門家としての能力と受託会社からの独立性についても確かめる必要があることに留意する(監402.12(1))。 ●受託会社の内部統制のデザインと業務への適用に関する理解を裏付ける監査証拠として、タイプ1又はタイプ2の報告書の利用を計画した場合、受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかの判断、該当すると判断された場合、委託会社が当該内部統制をデザインして業務に適用しているかどうかを理解することに留意する(同13(3))。
---	---	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
6. 専門家の業務の利用			
<p>【事例140】 経営者の利用する専門家の業務の検討</p>	<p>監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合には、当該専門家の適性、能力及び客観性、専門家の業務の理解及び監査証拠としての適切性を評価しているか 【監500.7,A48】</p>	<p>(1) 監査人は、貸出金の自己査定の際において、監査対象金融機関が利用する不動産鑑定士について、その専門家の適性、能力及び客観性を評価しておらず、また鑑定評価の手法、前提条件等の検証による監査証拠としての適切性の評価を実施していない。</p> <p>(2) 監査対象金融機関は、仕組債の評価に当たって、取引先の証券会社が算定した時価を利用している。これに対し監査人は、当該証券会社の適性、能力及び客観性並びに使用した重要な仮定の適切性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査証拠として利用する情報が、監査対象金融機関が利用する不動産鑑定士等の専門家の業務により作成されている場合には、監査人の目的に照らし当該業務の重要性を考慮し、監査証拠としての適切性の評価を必要な範囲で実施することに留意する。 ● ただし、金融機関の監査業務において、貸出金の評価に関する重要な虚偽表示リスクは、一般的に特別な検討を必要とするリスクに該当する可能性が高いとされており(銀行報告第4号Ⅲ)、貸出金の評価に重要な影響を与える不動産担保の評価には、証明力の高い監査証拠が必要となる場合が多いことに留意する。

IV. IFRS 監査業務の品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>IFRS適用企業においては、日本基準を採用している企業と基本的な監査上のリスクは変わらないものの、基準差から生じるIFRS特有の会計上の見積り項目については、特に留意する必要があります。例えば、IAS第36号「資産の減損」におけるのれんの減損テスト、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における取引価格の決定、履行義務への取引価格の配分、あるいは、新基準であるIFRS第16号「リース」におけるリース期間の決定といった見積り項目は、企業によっては監査上の主要な検討事項となる可能性があり、監査手続を慎重に実施する必要があります。</p>			
<h3>1. 会計上の見積りの監査</h3>			
<p>【事例141】 資産の減損 (事業計画の合理性)</p>	<p>当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てるために、過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額を検討しているか【監540.13】</p> <p>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、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか【監540.23】</p>	<p>監査人は、のれんの評価について特別な検討を必要とするリスクを識別し、DCF法に基づく使用価値測定の基本となる事業計画の合理性を検討している。しかしながら、以下のとおり、経営者が使用価値を測定するに当たってIAS第36号「資産の減損」の要求事項を適切に適用したかどうかを検討していない。</p> <p>(1) 経営者が策定した事業計画が合理的で裏付け可能な仮定を基礎としているか確かめていない。</p> <p>(2) 計画期間後の成長率の仮定を正当化できる状況にあるかを確かめていない。</p> <p>(3) 経営者が過去に策定した事業計画と実績との乖離状況を検討しているかを確かめていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●IFRSでは、「キャッシュ・フロー予測は、合理的で裏付け可能な仮定」を基礎としなければならない(IAS36.33(a))、また、経営者はキャッシュ・フロー予測の基礎とした仮定の適切性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の乖離の原因を検討することにより評価する(IAS36.34)ことに留意する。 ●DCF法に基づく使用価値の基礎となる事業計画に関して、経営者がIFRSの枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうかを検討し、直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測に用いる成長率が、より高い成長率を正当化できる場合を除き、市場の長期平均成長率を超えていないかなど、その妥当性を十分に検討することに留意する。
<p>【事例142】 負ののれんの評価</p>	<p>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、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか【監540.23】</p>	<p>監査対象会社は、期末に他の企業を割安に買収し、多額の負ののれんを計上している。経営者は、当該負ののれんを認識する前に、取得した全ての資産及び引き受けた負債を正しく識別及び測定しているかどうか検討するため、外部専門家に財務デューデリジェンスを依頼し、監査人は、その調査結果を検討し、監査対象会社の会計処理は妥当と判断している。</p> <p>しかしながら、当該企業の決算及び財務デューデリジェンスは日本基準に従ったものであるが、監査人は、帳簿価額が公正価値に近似するとする経営者による判断を妥当と判</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●IFRSでは、「資産が減損している可能性を示す兆候があるか否か」を検討する際に、企業は、報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過しているかどうかを考慮しなければならない(IAS36.12(d))ことに留意する。 ●監査人は、多額の負ののれんが識別された企業結合の会計処理について、経営者がIFRSの要求事項に基づいているかどうかを十分に検討する必要があることに留意する。 ●企業結合での取得原価配分においては、取得した識別

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		断しており、取得した識別可能な資産が、IFRS第3号「企業結合」で要求される取得日の公正価値として測定されているかを十分に検討していない。	可能な資産が減損の兆候に該当していないかどうかについても留意し、公正価値として測定されているか検討する必要があることに留意する。
【事例143】 税効果注記の検討	会計上の見積りに関する注記事項について、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに関する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しているか 【監540.30】	監査対象会社は、「繰延税金資産及び繰延税金負債の主な原因別内訳及び増減内容」の注記において、繰延税金資産の内訳を評価性引当額と総額で開示している。 しかしながら、監査人は、当該記載の方法が、IFRSの枠組みに準拠しているかどうかを評価していない。	●IAS第12号「法人所得税」においては、繰延税金資産は将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲で認識する(純額)とされている。また、繰延税金資産として財務諸表に認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額について注記するとされている。それぞれを別個に注記する必要があることに留意する。
【事例144】 リース	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、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか 【監540.23】	借手に延長オプションが付与されている不動産の賃貸借契約について、貸手である監査対象会社はリース期間を15年と見積もっている。 しかしながら、監査人は、IFRS第16号「リース」の要求事項に照らして当該リース期間の見積りの合理性を検討していない。	●IFRS第16号「リース」により、リース期間の決定に当たって、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、借手がリースを延長するオプションを行使することの経済的インセンティブを生じさせる全ての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならないと要求されている。 ●監査人は、監査対象会社が行った延長オプション行使に関する仮定の適切性を検討する必要がある。

2. グループ監査

【事例145】(★) 連結プロセス	構成単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、グループ財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているかを評価しているか 【監600.34】	監査対象会社は、連結財務諸表の作成基準として、国際財務報告基準(以下「IFRS」という。)を任意適用していることから、連結財務諸表の作成に当たって日本基準から、IFRSへの修正を行っている。 このような状況において、監査対象会社は、その他の包括利益を通じて公正価値で測定される非上場株式の評価方法として、純資産価値に基づく評価を採用しているが、監査人は、当該評価方法に基づくIFRSへの修正の適切性を評価していない。	●グループ監査チームは、在外子会社の所在地国の会計基準からIFRSへの修正仕訳の適切性と網羅性について自ら実証手続を実施する場合、修正仕訳の適切性と網羅性に関して構成単位の監査人と十分に連携する必要がある。 ●グループ監査チームは、修正仕訳の適切性と網羅性に関する実証手続を自ら実施することが適切でないと判断する場合、当該監査手続の実施を構成単位の監査人へ依頼し、構成単位の監査人の作業結果を評価・検討する必要がある。
----------------------	---	---	--

V. 学校法人監査業務の品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>学校法人会計は、教育研究活動を円滑に遂行するために必要となる資産を維持するための基本金会計など学校法人特有の会計処理や表示基準がある一方、注記の拡充など企業会計との差異を縮小する改正も行われてきています。企業会計との異同を理解し監査上のリスクを評価することが必要です。また、所轄庁の通知、当協会の実務指針等にも留意し監査手続を実施する必要があります。</p>			
<p>【事例146】 財務諸表作成プロセスに関連する実証手続</p>	<p>基本金の未組入高の妥当性の検証に当たり、実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、関連する内部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るか 【監330.7(2)】</p> <p>基本金の未組入高の妥当性の検証に当たり、財務諸表作成プロセスに関連する実証手続に関し、財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認しているか 【監330.19(1)】</p>	<p>翌会計年度以降の会計年度において基本金の組入れを行うこととなる金額(以下「未組入高」という。)の妥当性の検証に当たり、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査人は、固定資産を対象とする部分を特定するのが困難な未払金に関して、固定資産に係る未払金の増減について網羅的に把握するための内部統制の運用評価手続を立案し実施していない。</p> <p>(2) 監査人は、翌会計年度以降の会計年度において基本金への組入れを行うこととなる金額(未組入高)について、関連する勘定科目(未払金等)との整合性を検討していない。</p> <p>(3) 監査人は、基本金の繰延額の資産の取得に関する計画の存否等について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●学校法人が学校法人会計基準第30条第1項第1号に規定する固定資産を借入金(学校債を含む。以下この項において同じ。)又は未払金(支払手形を含む。以下この項において同じ。)により取得した場合において、当該借入金又は未払金に相当する金額については、当該借入金又は未払金の返済又は支払(新たな借入金又は未払金によるものを除く。)を行った会計年度において、返済又は支払を行った金額に相当する金額を基本金へ組み入れるものと規定されている(同第30条第3項)。 ●特に規模の大きい学校法人においては、未払金の相手勘定は多岐にわたるため、同第1項第1号に規定する固定資産に係る未払金だけを特定するのは実証手続だけでは困難である。したがって、それを網羅的に集計するための内部統制が必要であり、監査人はその内部統制の運用評価手続を立案し実施する必要がある。 ●学校法人は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に定める額の範囲内で基本金を取り崩すことができる(同第31条)。 <ol style="list-style-type: none"> 一、その諸活動の一部又は全部を廃止した場合 その廃止した諸活動に係る基本金への組入額 二、その経営の合理化により前条第1項第1号に規定する固定資産を有する必要がなくなった場合、その固定資産の価額 三、前条第1項第2号に規定する金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなった場合、その金銭その他の資産の額 四、その他やむを得ない事由がある場合、その事由に係る基本金への組入額

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例147】 実証手続の立案 及び実施	評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な勘定残高に対する実証手続を立案し実施しているか 【監330.17】	監査人は、減価償却費の詳細テスト又は分析的実証手続の実施を計画しているが、一部の部門における重要な固定資産について実証手続が実施されていない。	●大規模学校法人においては多数の会計単位である部門があるため、監査計画上のリスク評価手続の結果を踏まえたリスク対応手続を適切に立案し実施する必要がある。
【事例148】 関連当事者の範囲	関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手し、関連当事者の範囲を検討しているか 【監550.10、学校法人委員会研究報告第16号「計算書類の注記事項の記載に関するQ&A」Q25】	監査人は、学校法人と関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報として、役員(理事・監事)に対して実施した「関連当事者 調査票」の写しを入手しているが、職員等については、関連当事者(役員若しくは職員等が、他方の法人の意思決定に関する機関の構成員の過半数を占めている関係法人)との関係及びその関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手していない。	●第1号通知(学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について(通知)17高私参第1号)による関連当事者の範囲は、以下のとおりである(学校法人委員会研究報告第16号「計算書類の注記事項の記載に関するQ&A」Q25)。 ✓関連当事者とは、次のとおりである。 ・関係法人 ・当該学校法人と同一の関係法人をもつ法人 ・当該学校法人の役員及びその近親者(配偶者又は2親等以内の親族)又はこれらの者が支配している法人 ✓関連当事者との取引の注記の対象となる関係法人とは、一定の人的関係、資金関係等を有する法人をいい、具体的には以下の場合に該当することとされている。 ・一方の法人の役員若しくは職員等が、他方の法人の意思決定に関する機関の構成員の過半数を占めていること。 ・法人の資金調達額(貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る。)の総額の過半について融資を行っていること。 ・法人の意思決定に関する重要な契約等が存在すること。

VI. 独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人監査業務の品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人における会計基準は、企業会計原則に準拠しつつ、公的な性格を有する等の法人特性を考慮し、必要な修正を加えています。したがって、特有の会計処理や表示基準を理解した上で、監査上のリスクを評価する必要があります。</p>			
<p>【事例149】 会計上の見積りの監査(固定資産の減損)</p>	<p>固定資産の減損の兆候の判定に当たり、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を、経営者がどのように適用したか理解するための手続を実施しているか 【監540.12(1)(2)】</p>	<p>監査人は、固定資産の減損の兆候の判定に当たり、以下の項目について該当なしとしているが、固定資産の減損の兆候の判定に関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を経営者がどのように適用したか理解するための手続を実施していない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・固定資産が使用されている業務の実績が、中期計画等の想定に照らし、著しく低下しているか、あるいは、低下する見込みであること ・固定資産が使用されている範囲又は方法について、当該資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること ・固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること ・固定資産の市場価格が著しく下落したこと 	<p>●独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人においても減損に係る会計基準が適用されるが、その基準は営利法人とは異なることに留意する必要がある。 (「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」他)</p>

以 上

事例一覧表

項目	Ⅱ部掲載事例	I部掲載事例	2024年度 新規項目
I. 監査事務所における品質管理			
1. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	1~2	1	
2. 監査事務所のリスク評価プロセス	3~5	2	○
3. ガバナンス及びリーダーシップ	6	3	○
4. 情報セキュリティ	7~10	4	
5. 職業倫理及び独立性	11	5	
6. 契約の新規の締結及び更新	12	6	
7. 専門的な見解の間合せ	13~14		
8. 不服と疑義の申立て	15		○
9. 監査調書の整理、管理、保存	16~18	7	
10. 審査	19~20	8	
11. 資源(人的資源)	21~22	9	○
12. その他の資源	23		○
13. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	24		○
II. 監査業務における品質管理			
1. 監査業務における品質管理	25~27		
2. 監査調書	28~29		
3. 監査の基本的な方針	30~31		
4. 財務諸表監査における不正	32~41	10~12	
5. 監査役等とのコミュニケーション	42~44		
6. 企業及び企業環境の理解、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別と評価	45~47	19	
7. 財務諸表監査における法令の検討	48		
8. 評価したリスクに対応する監査人の手続	49~55		
9. 委託業務	56~57		
10. 内部監査人の作業の利用	58		
11. 監査証拠	59~62	20	
12. 特定項目の監査証拠	63~66		
13. 確認	67~68		

項目	Ⅱ部掲載事例	Ⅰ部掲載事例	2024年度 新規項目
14. 分析的実証手続	69～71		
15. 監査サンプリング	72～73		
16. 会計上の見積りの監査	74～87	13～16	
17. 関連当事者	88～93	21	
18. 後発事象	94		
19. 継続企業の前提	95～96		
20. 経営者確認書	97		
21. グループ監査	98～105	17～18	
22. 財務諸表等の表示及び開示	106～107		
23. 監査結果の取りまとめ	108～109		
24. 監査意見の形成と監査報告書	110～113	22	
25. IT監査	114～119	23	
26. 内部統制監査	120～127	24	
Ⅲ. 金融機関監査業務の品質管理			
1. 会計上の見積りの監査	128～133		
2. 財務諸表監査における不正	134		
3. 監査証拠	135～137		
4. 分析的実証的手続	138		
5. 委託業務	139		
6. 専門家の業務の利用	140		
Ⅳ. IFRS監査業務の品質管理			
1. 会計上の見積りの監査	141～144		
2. グループ監査	145		
Ⅴ. 学校法人監査業務の品質管理			
	146～148		
Ⅵ. 独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人監査業務の品質管理			
	149		

本事例集に対するご意見・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