

2025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

2025年度品質管理レビュー事例解説集の著作権は、日本公認会計士協会に帰属します。その全部又は一部について、引用、複製、転載、頒布することを禁じます。

目次

はじめに	1	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	35
留意事項	2	7. 財務諸表監査における法令の検討	39
品基報、監基報等の一覧	2	8. 評価したリスクに対応する監査人の手続	39
I. 監査事務所における品質管理	4	9. 委託業務	42
1. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	4	10. 内部監査人の作業の利用	43
2. 監査事務所のリスク評価プロセス	5	11. 監査証拠	45
3. ガバナンス及びリーダーシップ	7	12. 特定項目の監査証拠	49
4. 監査事務所における法令順守	7	13. 確認	50
5. 情報セキュリティ	9	14. 分析的実証手続	52
6. 職業倫理及び独立性	12	15. 監査サンプリング	53
7. 契約の新規の締結及び更新	13	16. 会計上の見積りの監査	55
8. 専門的な見解の問合せ	14	17. 関連当事者	69
9. 不服と疑義の申立て	16	18. 後発事象	72
10. 監査調書の作成、整理、管理、保存	16	19. 継続企業の前提	73
11. 審査	18	20. 経営者確認書	74
12. 資源(人的資源)	19	21. グループ監査	75
13. その他の資源	21	22. 財務諸表等の表示及び開示	80
14. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	21	23. 監査結果の取りまとめ	82
II. 監査業務における品質管理	23	24. 監査意見の形成と監査報告書	83
1. 監査業務における品質管理	23	25. IT監査	84
2. 監査調書	24	26. 内部統制監査	91
3. 監査の基本的な方針	25	事例一覧表	97
4. 財務諸表監査における不正	27		
5. 監査役等とのコミュニケーション	34		

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2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、2025年度の品質管理レビューの重点的实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す。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の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かた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。

(2025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)

2025年度の品質管理レビューの実施状況及び実施結果については、「2025年度自主規制レポート－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 2025年度品質管理レビュー資料集」及び「品質管理レビュー制度等の解説」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、以下の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。



URL : <https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/>

留意事項

(本事例集の利用上の留意事項)

- ・事例集に記載された「勧告事項」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。
- ・改善勧告事項事例の一覧の「新規」列に“★”を付したものは、当年度に新たに追加した事例です。
- ・改善勧告事項事例の一覧の「I部掲載事例」列の番号は、品質管理レビュー事例解説集I部掲載の事例番号です。
- ・改善勧告事項事例の一覧の「金融」列に“■”を付したものは、金融機関監査業務に係る改善勧告事項事例です。

品基報、監基報等の一覧

【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 | : 内基報 |
| ・監査・保証基準委員会実務指針 | : 監保実 |
| ・企業会計基準 | : 基準 |
| ・企業会計基準適用指針 | : 適用指針 |
| ・公認会計士法 | : 法 |
| ・倫理規則 | : 倫 |
| ・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」 | : 会長通牒 |
| ・上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン | : 適格性の確認ガイドライン |

【品質管理基準報告書及び監査基準報告書の凡例】

番号	品質管理基準報告書
品1	監査事務所における品質管理(2026年3月18日の改正により「事務所における品質管理」に名称変更)
品2	監査業務に係る審査(2026年3月18日の改正により「業務に係る審査」に名称変更)
番号	監査基準報告書
序	監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語
監200	財務諸表監査における総括的な目的
監210	監査業務の契約条件の合意
監220	監査業務における品質管理
監230	監査調書
監240	財務諸表監査における不正
監250	財務諸表監査における法令の検討

番号	監査基準報告書
監260	監査役等とのコミュニケーション
監265	内部統制の不備に関するコミュニケーション
監300	監査計画
監315	重要な虚偽表示リスクの識別と評価
監320	監査の計画及び実施における重要性
監330	評価したリスクに対応する監査人の手続
監402	業務を委託している企業の監査上の考慮事項
監450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価
監500	監査証拠
監501	特定項目の監査証拠
監505	確認
監510	初年度監査の期首残高
監520	分析的手続
監530	監査サンプリング
監540	会計上の見積りの監査
監550	関連当事者
監560	後発事象
監570	継続企業
監580	経営者確認書
改正前監600	グループ監査
改正後監600	グループ監査における特別な考慮事項
監610	内部監査人の作業の利用
監620	専門家の業務の利用
監700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
監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
監705	独立監査人の監査報告書における除外事項付意見
監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
監710	過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表
監720	その他の記載内容に関連する監査人の責任

番号	監査基準報告書
監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
監805	個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査
監810	要約財務諸表に関する報告業務
監900	監査人の交代
監910	中間監査
番号	財務報告内部統制監査基準報告書
改正前内基報1	財務報告に係る内部統制の監査(2025年2月13日改正前)
改正後内基報1	財務報告に係る内部統制の監査(2025年2月13日改正後)

【事例集掲載の監査・保証基準委員会実務指針等の凡例】

番号	監査・保証基準委員会実務指針
監保実5	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」
監315ガ1	監査基準報告書315実務ガイダンス第1号「ITの利用の理解並びにITの利用から生じるリスクの識別及び対応に関する監査人の手続に係るQ&A(実務ガイダンス)」
監700実1	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凡例】

番号	銀行等監査特別委員会報告
銀行報告第4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」

I. 監査事務所における品質管理

事例 No.	新規	I 部掲載事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
1			01. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	責任/責任を割り当てる際の要件	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 ①品質管理システムに関する最高責任 ②品質管理システムの整備及び運用に関する責任 ③品質管理システムの特定の側面の運用に関する責任 【品1.20】 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 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 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 【品1.21】	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。 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。	●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。
2			01. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	責任を割り当てる際の要件	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 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	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。 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	●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)。 ●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、

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					すための十分な時間を有すること 【品1.21】	件を定めていない。	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)。
3	★	1	01. 品質管理の全般的体制(品質管理システムの構成)	人的資源に関する品質目標	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 ・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 【品1.32(4)】	監査事務所は、規程等において、各専門要員は、月次で作成する精算書に、品質管理活動時間、法人経営の執務時間及び監査業務別執務時間の実績を日別に記録することを定めている。しかしながら、監査事務所は、品質管理システムを整備し運用するための重要な基礎データである専門要員の執務時間を下記記載のとおり適切に集計し管理していない。 (1) 多数の社員が、精算書に日別監査業務別の執務実績時間を記録しておらず、業務別執務実績時間を適切に管理していない。 (2) 監査概要書に記載された審査担当者の従事時間数が、精算書に記録された審査担当者の執務実績時間数を大きく上回っている監査業務が多数存在する。 (3) 監査概要書に記載された監査責任者の従事時間数が、精算書に記録された執務実績時間数を上回っている監査業務がある。	●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ことに留意する(品1.A96)。 ・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。 ・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。
4			02. 監査事務所のリスク評価プロセス	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	●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 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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。	
5			02. 監査事務所のリスク評価プロセス	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)。
6			02. 監査事務所のリスク評価プロセス	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)。
7	★	2	02. 監査事務所のリスク評価プロセス	監査事務所の状況の変化に応じた追加の品質リスクの識別・評価の検討	監査事務所は、監査事務所の性質及び状況並びに監査事務所が実施する業務の内容及び状況の変化を踏まえ、品質目標の追加、品質リスクや対応の追加又は修正の必要性を示唆する情報を識別するための方針又は手続を定めているか 【品1.27】	監査事務所は、監査事務所のリスク評価プロセスにおいて、品基報第1号「監査事務所における品質管理」に規定された全ての品質目標を監査事務所の品質目標として設定した上で、品質リスクを識別して評価し、また品質リスクに対処するための対応をデザインし適用している。 しかしながら、監査事務所は、公認会計士・監査審査会の検査及び日本公認会計士協会による品質管理レビューにおける重要	●規模等によって、監査事務所の性質及び状況又は監査事務所が実施する業務の内容及び状況の変化に関する情報を識別するための方針又は手続がどのように異なり得るかを示す適用の柔軟性に関する例が品1.A52に示されている。 ●識別された不備に対処するために監査事務所が実施する是正措置の一部として、追加の品質目標を設定する、又は品質リスク及び対応を追加する若しくは変更することが必要とな

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						な指摘事項の発生や上場会社の監査業務の減少といった、監査事務所の状況に変化が生じているにもかかわらず、追加の品質目標の設定や、追加の品質リスクの識別・評価、品質リスクの修正又は再評価、追加の対応のデザイン又は対応の修正の要否について検討していない。	ることがあることに留意する(品1.A53)。 ●監査事務所は、本報告書によって規定されたものに追加して品質目標を設定することがある。また、監査事務所は、以前に設定した追加の品質目標が不要になった、又は修正する必要があることを示す情報を識別することがあることに留意する(品1.A54)。
8	★		03. ガバナンス及びリーダーシップ	組織構造	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 ・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)】	監査事務所は、社員会への上程案の審議、中長期的課題の検討、社員会での決定事項に基づく具体的な業務執行の確認と調整、指示を行う機関として経営会議を設置している。また、「経営会議規程」において、「経営会議の議事録は経営会議の構成員によって作成される。議事録には出席した社員名を明記し構成員全員の確認後、議長が記名・捺印する。この議事録は管理部にて保管する」旨を規定している。 しかしながら、監査事務所は、経営会議の議題等を記載したメモを作成しているものの、議長が記名・捺印した経営会議議事録を作成していない。	●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、内部規程にのっとり社員会を運用し、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。
9	★	3	04. 監査事務所における法令順守	インサイダー取引防止	監査事務所は以下の事項に係る方針又は手続を定めているか ・職業倫理に関する規定の遵守に関する阻害要因を識別、評価及び対処すること 【品1.34(1)①】	監査事務所は、インサイダー取引防止規程において、監査事務所のクライアントの重要事実を知った場合には、法令で定められている場合を除いて、当該重要事実が公表されるまで当該クライアントの特定有価証券等の売買等をしてはならないこと、及び	●2025年1月16日に公表された法規・制度委員会研究報告第5号「インサイダー取引に関するQ&A」では、金商法第167条の2に定める「未公表の重要事実や公開買い付け等を知っている会社関係者等は、他人に対し、当該事実の公表前に、取引から利益を得たり、

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						監査事務所のクライアントの重要事実又は重要事実に関連する可能性のある事実を知ったときは、その職務上必要な場合を除き、これを他の社員職員等その他の第三者に伝達又は漏えいしてはならないことを定めている。 しかしながら、監査事務所は、以下の行為を禁止していない。 (1) 監査事務所のクライアント以外の上場会社等に係る業務等に関する重要事実を知った場合において、当該業務等に関する重要事実の公表前に特定有価証券等の売買等を行うこと。 (2) 監査事務所のクライアント以外の上場会社等に係る業務等に関する重要事実を知った場合において、他人に対し、当該業務等に関する重要事実について公表がされたこととなる前に当該上場会社等の特定有価証券等に係る売買等をさせることにより当該他人に利益を得させ、又は当該他人の損失の発生を回避させる目的をもって、当該売買等をする事を勧めること。	損失を回避させたりする目的で当該事実を伝達したり、取引を勧めてはならない。」旨が明示されている。監査事務所は、当該「インサイダー取引に関するQ&A」に従って、インサイダー取引を防止するための方針及び手続を定める必要があることに留意する。 ●監査事務所のインサイダー取引防止のための監視措置に関して、以下のような対応が実施されているか留意する。 ✓以下の内容を含むインサイダー取引を行わない旨の誓約書の毎期入手 ・上場会社等に係る業務等に関する未公表の重要事実(公開買付け等事実を含む)を知った場合には当該上場会社等の特定有価証券等に関する取引を行わない ・未公表の重要事実の伝達・取引推奨を行わない ✓特定有価証券等の取引内容に係る確認を毎期実施している
10	★		04. 監査事務所における法令順守	利益相反取引	監査事務所は、業務を公正かつ的確に遂行するため、内閣府令で定めるところにより、業務管理体制を整備しているか 【法34条の13第1項】	監査事務所は、社員が代表を務める会計事務所に対して経理業務等(以下「当該業務」という。)を委託しているが、当該社員は、監査事務所が当該会計事務所に対し当該業務を委託しようとする際、当該業務の委託が公認会計士法第34条の22第1項において準用する会社法第595条第1項第1号に定める利益相反取引に該当するにもか	●業務を執行する社員は、自己又は第三者のために持分会社と取引(利益相反取引)をしようとするときは、当該取引について当該社員以外の社員の過半数の承認を受けなければならないことに留意する(会社法第595条第1項)。 ●利益相反取引に関する方針及び手続を整備・運用しているか留意する。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						かわらず、監査事務所の理事会での承認は得ているものの、当該社員以外の社員の過半数の承認を受けていない。	
11	★		04. 監査事務所における法令順守	社員等の競業の禁止	監査事務所は、競業社員等が自己又は第三者のために非監査証明業務を受嘱する場合に、当該業務を行うことについて当該社員等以外の社員等の全員の承認を受けているか 【法34条の14第2項】	監査事務所は、社員が自己又は第三者のために監査事務所の業務の範囲に属する業務(以下「競業」という。)を行ってはならないことに関して、具体的な方針及び手続を整備し運用していない。このため、監査事務所は、社員が競業として公認会計士法第2条第2項の業務を行うことに対して、当該社員以外の社員全員の承認を得た記録が残されていない。	●承認の時期、承認対象(新規加入社員等)、承認方法(個別承認、包括承認等)等の競業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。
12			05. 情報セキュリティ	情報セキュリティ対策の実効性に関するモニタリング	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5.11、A39】	監査事務所は、「セキュリティ・ポリシー」において、セキュリティ・ポリシー及び情報セキュリティ対策基準の遵守状況について、定期的に点検を行うこととしている。監査事務所が貸与している監査業務で使用するパーソナルコンピュータ(以下、「PC」という)について、日々 PC内のデータを削除するように伝達しているが、削除されていることを確認したエビデンスを残していない。また、定期的に任意に1台抽出して、情報システム対応者がPCにデータが削除されているかモニタリングしているものの、情報セキュリティリスクに応じた十分なモニタリング対象であるかを検討していない。	●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。 【監保実5.11、A39】 ●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							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)
13	★	4	05. 情報セキュリティ	情報セキュリティ対策の実効性に関するモニタリング	監査事務所は、品質リスクへの対応の整備及び運用の基礎を提供するために、品質リスクを識別し評価しなければならない。その際、監査事務所は以下を実施しなければならない。 (1) 品質目標の達成を阻害し得る状況、事象、環境又は行動について理解する。これにはサービス・プロバイダーから提供される資源を含む、監査事務所の資源に関する理解が含まれる。 【品基報1.25】 監査事務所は、品質リスクの評価の根拠に基づき、また当該根拠に応じた方法により、品質リスクに対処するための対応をデザインし適用しなければならない。 【品基報1.26】 公認会計士事務所等は、情報セキュリティに係るリスクの識別及び評価を行った上で、情報セキュリティに係る体制を整備及	監査事務所は、品質リスクとして、情報漏えいのリスクを識別し、「情報セキュリティ・ポリシー」において、監査に関するデータの漏えいを防止するために必要な事項を定めている。具体的には、原則としてパーソナルコンピュータ(以下「PC」という。)内に業務で入手したデータや作成した調書を保存することを禁止し、定期的に自己点検や情報セキュリティ責任者による点検により、情報セキュリティ対策の遵守状況を確認することを定めている。 しかしながら、監査事務所は、PC内に監査調書や監査対象会社からの入手データが保存されているPCがあるにもかかわらず、その状況を点検により検出し是正できていない。	●上場会社の監査業務品質管理システムは絶えず変化していくものであることを踏まえると、監査事務所によってデザインされ適用される対応によって、更なる品質リスクをもたらす状況、事象、環境又は行動が生じることがある。例えば、品質リスクに対処するために監査事務所が新たに資源(例えば、テクノロジー資源)を導入し、品質リスクが当該資源の利用から生じることがある。 【品基報1.A47】 ●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。 【監保実5.A39】 ●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					び運用しなければならない。 【監保実5.11】		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)
14			05. 情報セキュリティ	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	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5.11、A10、A43①】	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関して、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。	●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)。
15			05. 情報セキュリティ	クラウドサービス等を含む外部委託先等の管理	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5.11、A22】	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	●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5.11 A22)。監査事務所はこのような場合、以下

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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。	の点について、十分に検討することが必要である(同)。 ✓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ての基準やプロセス、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。 ●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。
16			06. 職業倫理及び独立性	報酬依存度	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、以下の監査事務所及びその専門要員に関する品質目標を設定しているか ・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 【品1.29(1)】	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。 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。	●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はない公認会計士による監査業務に係る審査と同様のレビュー(「監査意見表明前のレビュー」)を実施する必要がある。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					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 【倫Q&A Q410-5】		
17	★		06. 職業倫理及び独立性	監査役等とのコミュニケーション	会計事務所等が社会的影響度の高い事業体の財務諸表を監査しており、会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該事業体を含む倫理規則R600.21項に定める事業体に非保証業務を提供する契約を締結する際には、倫理規則R600.21項からR600.23項に従い監査役等とのコミュニケーションを実施しているか 【倫R600.22】 監査人は、口頭でコミュニケーションを行った場合、いつ、誰と、どのような内容についてコミュニケーションを行ったかを記載した監査調書を作成しているか 【監260.24】	社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供に関して、以下の発見事項がある。 (1) 監査事務所は、倫理規則において必要とされる監査役等とのコミュニケーションに関する方針及び手続を具体的に定めていない。 (2) 非保証業務の提供が独立性に対する阻害要因を生じさせないという結論、及び監査役から業務の提供について事前に了解を得たことを監査調書に記録していない。	●特定の保証業務に関して、社会的影響度の高い事業体の監査役等に対して提供される可能性のある情報の例には、次の事項が含まれる(倫600.22 A1)。 (1) 提供される業務の内容及び範囲 (2) 提案された報酬の算定根拠及び金額 (3) 提案された業務により生じる可能性のある独立性に対する阻害要因を会計事務所等が識別した場合、当該阻害要因が許容可能な水準にあるという会計事務所等による評価の基礎、又は許容可能な水準にない場合には、独立性に対する阻害要因を除去するか、若しくは許容可能な水準にまで軽減するために会計事務所等又はネットワーク・ファームが講じる対応策 (4) 複数の業務の提供による複合的影響により独立性に対する阻害要因が生じるか、又は以前に識別した阻害要因の水準が変化するかどうか。
18	★	5	07. 契約の新規の締結及び更新	業務の内容及び状況	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 ●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	監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、契約の新規の締結及び更新に係る方針及び手続を定めるとともに、「社員会規程」において、監査契約の締結承認は社員会での決議事項と定めているが、以下の発見事項がある。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					事務所による判断は、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に基づいて適切であること 【品1.30(1)】	(1) 監査事務所は、監査契約を新規に締結するに際して、予備調査、見積書の提示、前任監査人との面談等において、どのような情報をどのように入手し、どのような書類に基づいて承認するかといった業務フローは作成しているが、具体的な方針及び手続を定めていない。また、社員会議事録にその検討過程を十分に記載していない。 (2) 監査事務所は、契約の新規締結及び更新時において、監査責任者及び審査担当者(予定者含む。)の適性及び能力や、専門要員が十分な知識及び経験を有していること等をどのように検討をしたかについて、社員会議事録に記載していない。	・ 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
19	★	6	08. 専門的な見解の問合せ	専門的な見解の問合せ	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 ●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)】	監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を定めているが、以下の発見事項がある。 (1) 専門的な見解の問合せを実施する場合の事例として、「複雑な、又は知識や経験が不足している論点(例えば、見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りに関する論点)」や「特別な検討を必要とするリスク」といった抽象的な記載にとどまっており、監査チームが問合せの可否を判断できるような具体的な記載になっていない。 (2) 「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正に	●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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						よる重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合には、必要に応じ当法人内の適切な専門的知識及び経験等を有する者、専門的な見解の問合せに係る方針及び手続(細則)に従って問合せ、入手した見解を検討する」旨を定めているが、具体的な問合せ先を定めていない。	
20	★		08. 専門的な見解の問合せ	専門的な見解の問合せ	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 ●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)】	監査事務所は、品質管理規程、監査マニュアル及び社内通報等運用規程において、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を定め、当該問合せ先として監査事務所の品質管理グループを指定するほか、複数の外部の監査事務所と業務提携契約を締結しているが、当該問合せ先の実能力及び適性を評価していない。	●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問合せ先の実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])。 ●技術の進歩が速い現代において、監査人は、AIを活用した取引や、暗号資産(ブロックチェーン技術)を扱った取引など、新たな技術等を用いた取引形態や業態でビジネスを行う会社の監査を行うことがあるが、新しいビジネスの収益認識に関する不正リスクを識別・評価する場合等、監査人は、自身の知識や経験のみに頼らず、監査チーム内の討議のほか、幅広く知見を集め、本当にその取引が合理的だと判断できるのか、どうすれば有効な監査ができるのかを十分に検討することが重要となる。特に、人的リソースの少ない小規模の監査事務所等においては、監査事務所外の専門家等の知見を有効に活用して、リスク評価手続・リスク対応手続を適切に実施することが期待される。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
21			09. 不服と疑義の申立て	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	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 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 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 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 【品1.F34-4JP】	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。	●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)。 ・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。
22	★		10. 監査調書の作成、整理、管理、保存	業務の文書化	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 ・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	監査事務所は、紙面により監査調書を作成しており、監査調書の整理及び管理・保存に関する方針及び手続において、監査ファイルの最終的な整理完了後、監査調書管理簿にその旨記載した上で、品質管理担当責任者が当該監査ファイルを封印し、保管することとしている。 しかしながら、最終的な整理を完了した一部の監査業務に係る監査ファイルについて、監査調書管理簿に最終整理を完了した記載はあるものの、品質管理担当責任者が	●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)

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					【品1.31(6)】	当該監査ファイルの封印を実施していない。	
23	★	7	10. 監査調書の作成、整理、管理、保存	監査調書の整理	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 ・ 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)】	監査事務所は、監査報告書日後に行う監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を定めているが、監査ファイルの最終的な整理完了後に、監査ファイルの整理期間中に加えた監査調書の変更内容を確認しているものの、当該変更の内容を確認するための具体的な方針及び手続を定めていない。	● 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な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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
24	★		10. 監査調書の作成、整理、管理、保存	業務の文書化	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 ・ 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)】	監査事務所は、監査調書の整理及び管理・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規定を定めているが、以下の発見事項がある。 (1) 監査事務所は、監査調書の管理責任者が、残高確認状と一部の棚卸立会資料を対象に紙面による監査調書(以下「紙面調書」という。)として管理・保存することとしているが、当該管理責任者が業務執行社員を務める監査業務の紙面調書についても、当該管理責任者は当該紙面調書への物理的なアクセスが可能となっている状況にあり、当該紙面調書を変更することを防止するための十分な措置を講じていない。 (2) 監査事務所は、監査調書の整理及び管理・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仕組みとして、電子監査調書システムを導入している。 しかしながら、監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、監査ファイルの最終的な整理後の監査調書の変更又は追加が必要と認められる場合の方針及び手続として、「履歴を明確にすること」を定めているのみであり、具体的な方針及び手続を定めていない。	● 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」)。
25			11. 審査	十分な審査時間を含む、適性と能力	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	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	● 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))。 ・ 審査担当者の客観性と独立性への阻害要因

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					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必要があることを定めているか 【品2.18(1)】	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。	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。
26			11. 審査	十分な審査時間を含む、適性と能力	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必要があることを定めているか 【品2.18(1)】	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。	●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。
27	★	8	11. 審査	審査に関連する監査事務所の責任	監査事務所は、監査の適切な時点において、審査担当者が審査を実施するための方針又は手続を定めているか 【品2.24(1)】	監査事務所は、審査規程において、監査の適切な時点で審査を実施する旨を定めているが、審査の実施時期に関する具体的な方針又は手続を定めていない。	●監査計画、監査の実施及び報告など監査業務の全ての段階において、審査担当者による監査調書の適時な査閲により、監査報告書日以前に、審査担当者が納得できるような形で、審査対象の事項について迅速に解決することが可能となることに留意する(品2.A29)。
28			12. 資源 (人的資源)	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	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 ・専門要員は、その行動と姿勢	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。 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	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
				価	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 【品1.32(2)】	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。	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)。 ・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
29			12. 資源 (人的資源)	各業務に割り当てられる監査チームのメンバー	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 ・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 【品1.32(4)】	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。	● 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)。 ・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 ・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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							のように解消されるか。
30			13. その他の資源	知的資源	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、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 ・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 【品1.32(7)】	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。	●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)
31	★	9	14. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	モニタリング活動を実施する者	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 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 ②モニタリング活動を実施する者の客観性 【品1.39】	監査事務所は、完了した監査業務の検証を担当する者がモニタリング活動を効果的に行うための十分な時間を含む適性及び適切な能力を有することの要件について、具体的に定めていない。	●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)。 ・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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							・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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
32				01. 監査業務における品質管理	監査責任者の品質管理に関する責任	監査責任者は、監査事務所が定める品質管理のシステムに準拠し、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】	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。	●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。
33				01. 監査業務における品質管理	監査調書の査閲	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】	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。	●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。
34				01. 監査業務における品質管理	審査の内容、範囲	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】 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	審査に関して以下の発見事項がある。 (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	●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(会長通牒6)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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検討を含めているか 【監220.19】	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。	
35				02. 監査調書	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。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
36	★			02. 監査調書	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、原則として全ての監査調 書を電子的な記録として多目的デジタ ル・ディスク(以下「DVD-R」という。)に 保存する方針としているが、監査人 は、監査役等とのコミュニケーション記 録に係る電子ファイルを監査事務所内の 共有サーバーに保存したまま、DVD-R に監査調書として保存していない監査業 務があった。	● 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)。 (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
37	★			03. 監査の基本 的な方針	監査の基本的 な方針の変更	監査人は、監査期間中必要に応 じて、監査の基本的な方針及び 詳細な監査計画を見直し修正し ているか 【監300.9】 関連するアサーションを識別し ていないが重要性のある取引種 類、勘定残高又は注記事項に重 要な虚偽表示リスクがないとし た監査人の評価が、引き続き適	監査対象会社は、過年度の法人税、住民 税及び事業税を過大に計上していたこと が当期に判明し、当該過年度誤謬額を当 期の損益として処理している。 監査人は、法人税、住民税及び事業税に ついて、監査計画時に関連するアサー 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と 評価しているが、虚偽表示の発生可能性 に影響を及ぼす固有リスク要因を把握し	● 監査人は、予期しない出来事が生じた場 合、状況が変化した場合、又は監査手続の 実施結果が想定した結果と異なった場合に は、改訂されたリスク評価の結果に基づ き、監査の基本的な方針及び詳細な監査計 画並びにこれらに基づき計画したリスク対 応手続の種類、時期及び範囲を修正するこ とが必要な場合がある(監300.A15)

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						切であるかどうかを評価しているか 【監315.35】	ているにもかかわらず、重要な虚偽表示リスクがないとした評価が引き続き適切であるかどうかを検討していない。	
38				03. 監査の基本的な方針	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】	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。 (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検討していない。 (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。 (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。	●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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
39				04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	監査チーム内の討議	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】	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。 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。	●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、「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。 ●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
40	★	12		04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	不正リスク要因の検討	実施したその他のリスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討しているか 【監240.23】	監査人は、監査対象会社の重要な構成単位として識別した子会社2社において、財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達の理解の過程で、起票者が自己承認している仕訳が多数計上されていることを認識している。 しかしながら、監査人は、不十分な職務の分離が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討していない。	● 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(監240.A21)。 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。 ・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。
41				04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの	不正リスクの識別及び評価	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	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	● 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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
				対応		か 【監240.25】	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。	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)。
42	★			04. 財務諸表監査における不正(1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	不正リスクの識別及び評価	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ているか【監240.25】	監査対象会社は、機械装置本体及び部品の製造販売、並びに保守・メンテナンスサービスを主たる事業としている。監査人は、経営者には利益達成へのプレッシャーがあるという不正リスク要因を識別し、機械装置本体の収益認識について、不正リスクを識別しているが、部品販売及び保守・メンテナンスサービスについては、1件当たりの取引規模が小さいことを理由に、不正リスクを識別していない。 しかしながら、監査人は、監査対象会社における部品販売及び保守・メンテナンスサービスの売上総利益が全社の売上総利益のほとんどを占めている状況を認識しているにもかかわらず、1件当たりの取引規模が小さいことのみを理由として不正リスクを識別しないことが適切であるかどうか検討していない。	●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(同A27)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
43	★	13		04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	不正リスクの識別及び評価	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】	監査対象会社及び連結子会社は、主として、外食店舗事業及び卸売事業を行っている。監査人は、収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関し、連結子会社2社に係る収益認識について、架空売上計上又は前倒計上が行われる可能性を不正リスクとして識別している。 しかしながら、監査人は、どのような種類の収益、取引形態に関連して不正リスクが発生するかを検討していない。	●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。
44	★		■	04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	不正リスクの識別、評価並びに対応	不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、どのような取引形態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】 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、「監査対象信用金庫(以下「金庫」という。)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、起こり得る不正の態様として、貸出金の自己査定の債務者区分をランクダウンさせるべき状況にもかかわらず据え置くことを想定し、監査人は、要注意先に係る未保全額が一定額以上の貸出金の評価について、金庫の自己査定が適切に行われているか検討している。このような状況において、監査人は、貸出先の取引形態に関連して、具体的な不正リスクシナリオを検討しておらず、当該抽出基準及び入手した監査証拠が不正リスク対応手続として十分かどうか検討していない。	●監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、どのような取引形態に関連して不正リスクが発生するかを判断しなくてはならない。また、監査人は想定した不正リスク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、監査対象金融機関のビジネスの特徴や業務プロセスを十分に理解したうえで、具体的な不正リスクシナリオを検討する必要がある。 ●不正リスク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ある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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
45				04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	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・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、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できるようリスク対応手続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、なぜ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。
46	★	14		04. 財務諸表監査における不正 (1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応	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・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、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できるようリスク対応手続を立案し実施しているか 【監240.29】	監査人は、不正リスクとして、代理店等の販売パートナーと共謀して架空の売上計上をすることを想定している。監査人は、販売パートナー売上のうち抽出された取引について、販売パートナーから入手した検収明細等の証憑や販売パートナーからの入金及びエンドユーザーの実在性を検証しているが、当該監査証拠が販売パートナーとの共謀の可能性も想定される不正リスクと適合しているかを検討していない。	●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(会長通牒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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
47	★	15		04. 財務諸表監査における不正 (2)経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応	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)	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)】	監査人は、経営者による内部統制の無効化リスクを識別し、総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証するための手続(以下「仕訳テスト」という。)を立案している。 こうした状況において、監査人は、監査対象会社の売上取引は、主として販売システムから会計システムに自動で連携されることから、当該売上取引を仕訳テストの対象から除外しているが、一連の売上取引が、経営者による内部統制を無効化するリスクが低いと判断できる程度に、情報システムにおける情報の流れを理解していない。	●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。
48				04. 財務諸表監査における不正 (2)経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応	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(非通例な重要な取引の検討)	企業の通常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	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。	●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(監240.A46)。 ・取引の形態が非常に複雑であるか否か

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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)】		・ 経営者は、取引の内容や会計処理を取締役会又は監査役等と討議し、十分に文書化しているか否か ・ 経営者に、取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調するような姿勢が見られるか否か ・ 特別目的会社等を含む非連結の関連当事者との取引が、取締役会によって適切に検討され承認されているか否か ・ 取引が、以前には識別されていなかった関連当事者、又は実体のない取引先や監査対象会社からの支援なしには財務的資力がない取引先に関係しているか否か 経営者が通例でない取引等についての記録や契約条項を変造することも想定されることから、以上のような検討に際して、監査人が職業的懐疑心を保持し、また発揮することが特に重要となる。
49	★	16		04. 財務諸表監査における不正 (2)経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応	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重要な取引、又は通例でない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)】 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	監査対象会社は、関連当事者である個人と外部の第三者である個人に対して、債務超過が生じている関係会社株式を短期間に大きく異なる価格で売却している。監査人は、各売却取引の目的を理解しているが、短期間のうちに大きく異なる価格で実施された二つの取引について、重要な通例でない取引であるかを含め、その合理性を検討していない。	● 企業の通常の取引過程から外れた取引には、例えば、以下の取引が含まれる(監基報550.A24)。 ・ 複雑な株式や持分の取引(例えば、リストラクチャリングや買収) ・ 会社法が十分に整備されていない国又は地域の海外企業との取引 ・ 無償又は低廉でのリース取引又は経営指導等 ・ 通例でない多額の値引や返品を伴う販売 ・ 循環的な取引(例えば、買戻しの義務を伴う販売) ・ 取引条件が期限前に変更された契約に基

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						表示リスクを識別し評価するとともに、当該リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを判断しているか 【監550.17】		づく取引。
50				05. 監査役等とのコミュニケーション	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	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】	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。 (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前の時点で、監査人は、継続企業の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。 (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。	●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ないように留意する(同付録1)。
51				05. 監査役等とのコミュニケーション	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)	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】	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。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
52				05. 監査役等とのコミュニケーション	監査役等とのコミュニケーション(内部監査人の作業の利用)	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ションを行う際に、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】	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ションを行っていない。	● 監基報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)。
53	★	11		06. 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	企業及び企業環境の理解(企業環境の理解とリスク評価)	監査人は、企業及び企業環境に関する事項等とこれらについて理解した内容に基づき固有リスク要因がどのように及びどの程度、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすかについて理解できるように、リスク評価手続を実施しているか【監315.18】 関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に重要な虚偽表示リスクがないとし	監査対象会社は、連結子会社に資金貸付を行っているが、当該子会社の営業赤字が継続しているため、当該貸付金の返済期限の見直しを行っているほか、売掛金の回収を留保している。監査人は、こうした状況がどのように及びどの程度、貸付金の評価における虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすかを考慮した上でリスク評価を実施していない。	● 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は、監査人が、企業に関連する事象や状況を理解するのに役立ち、また、適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の作成において、固有リスク要因がどのように及びどの程度アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかを特定するのに役立つ。また、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は、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際の判断の枠組みとなり、例えば、本報告書又は他の関連する監基報に従った、財務諸表の重要な虚偽表示リスク(監基報240に従った不正リスクや監基報540に従った会計上の見積り

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						た監査人の評価が、引き続き適切であるかどうかを評価しているか 【監315.35】		に関するリスク等)の識別及び評価について監査人が計画する際、及び監査の過程を通じて職業的専門家としての判断を行い職業的懐疑心を保持する際に役立つ(監315.A45)。
54	★	10		06. 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	企業及び企業環境の理解(適用される財務報告の枠組みの理解)	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】	監査対象会社の据付工事を伴う製品の販売に係る買主との契約書において、「買主は製品の据付工事後の試生産の結果、合意した仕様に従っていることを確認後、製品を受け入れる。」旨の条項があるが、監査対象会社は、当該製品の販売について、「製品の引渡し」及び「据付工事」を別個の履行義務として取扱っている。 このような状況において、監査人は、両者を別個の履行義務として識別することが、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを十分に評価していない。	●企業の採用している会計方針が企業及び企業環境の理解並びに適用される財務報告の枠組みに照らして適切か、前年度の検討調書を繰り越した上で每期検討し、検討過程及び結果を監査調書に記載する必要がある。 ●顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする(基準第29号「収益認識に関する会計基準」第34項)。 (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること(すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること) (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること(すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること) ●財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができるかどうか(第34項(1)参照)を判定するにあたっては、顧客が当

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								該財又はサービスをどのように使用するかは考慮せず、当該財又はサービス自体の特性を考慮する。そのため、たとえ顧客が企業以外から容易に利用できる資源を獲得することが契約によって制限されていたとしても、そのような契約上の制限は考慮しないことに留意する(同第131項)。
55	★			06. 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	企業及び企業環境の理解(情報システムと伝達)	リスク評価手続を通じて得た重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する企業の情報処理活動の理解や評価により、財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達を理解しているか 【監315.24(1)】	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、リスク・コントロール・マトリクスを入手し、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。 しかしながら、監査人は、それらの業務プロセスを含む、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、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。	●企業の情報システムの理解には、企業の情報処理活動で利用される経営資源についての理解も含まれる。監査人が、情報システムの完全性に関するリスクを理解する上で必要となる人的資源の情報には、以下が含まれる(監315.A121)。 ・業務の担当者の能力 ・適切な人材が存在しているか。 ・適切な職務分離が行われているか。 ●重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する情報の流れを定めた情報システムと伝達における方針を理解する際に監査人が考慮する事項には、以下が含まれる(監315.A122)。 (1) 処理すべき取引、その他の事象及び状況に関するデータ又は情報 (2) 当該データ又は情報のインテグリティ(すなわち、取引及びその他の情報(データ)の網羅性、正確性、正当性)を維持するための情報処理 (3) 情報処理プロセスにおける情報処理、担当者及びその他の経営資源 ●監査人が情報システムを理解する方法は様々であり、次の方法が含まれる(同A124)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								・取引の開始から、記録、処理及び報告に至るまでの手続、又は企業の財務報告プロセスについての担当者への質問 ・企業の情報システムの方針、マニュアル又はその他の文書の閲覧 ・担当者による方針又は手続の実施の観察 ・情報システムにおいて、取引の開始から財務諸表に反映されるまでを追跡すること(すなわち、ワークスルーの実施)。
56				06. 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	企業の内部統制システムの構成要素の理解(統制活動)	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】	監査対象会社は、情報誌への情報の掲載による掲載料を収受しており、当該掲載料収入については、未納品による売上計上及び売上計上漏れのリスクに対応するため、原稿制作システムを利用して、原稿制作の進捗状況や原稿登録の有無を確かめる統制活動を整備している。 一方、監査人は、情報の掲載による収入について、販売管理システムの売上日付を操作することによる売上の早期計上リスクを不正リスクとして識別している。 こうした状況において、監査人は、販売管理システムの売上計上が売上計上日のトリガーとして利用している原稿制作システムとどのように関連しているのか、当該原稿制作システムの操作権限やアクセスの可否などシステムの利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが存在しているかを把握しておらず、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を適切に識別していない。	● 監基報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いる。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)(同A161)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
57				07. 財務諸表監査における法令の検討	監査役等への違法行為の報告	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】	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。 (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。 (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。 (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。 (4) 会社計算規則第127条に基づく監査役 of 監査報告書が作成されていない。 (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。	●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)。
58	★			08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	実証手続の立案及び実施	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】	監査対象会社の重要な構成単位である連結子会社において基幹システムと会計システムの売上計上額に重要性の基準値を超える差異が生じている。このような状況にあって、監査人は、当該連結子会社の売上高の発生のアサーションに重要な虚偽表示リスクを識別しているが、当該差異が発生している理由及び財務諸表への影響を含め検討しておらず、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を実施し	●評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じた、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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							ていない。	
59	★			08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	運用評価手続の立案及び実施	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】	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S社において、会計システムの自動化された内部統制に依拠する監査計画を策定しているが、当該システムのIT全般統制の運用状況の有効性を評価していない。このような状況において、監査人は、会計システムに係る自動化された内部統制の運用評価手続のサンプル件数を1件としているが、評価対象期間における内部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が検討していない。	● 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・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(同A24)。
60				08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	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の評価した結果、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)。
61				08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	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330.17の要求事項は、監査人のリスク

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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。
62				08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	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か 【監330.19】	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。	●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。
63				08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	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。
64				08. 評価したリスクに対応する監査人の手続	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	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						【監330.21】	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。	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(同A54)。
65				09. 委託業務	受託会社が提供する業務及び内部統制の理解	委託会社が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】 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】	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。 (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	●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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
66				09. 委託業務	運用状況に関する監査証拠としての報告書の利用	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】	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。	● 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。 ● 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)。 ● 相補的な内部統制(例えば、受託会社に取り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)。
67				10. 内部監査人の作業の利用	内部監査機能の評価	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 (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	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。	● 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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						(2) 能力の水準 (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 【監610.11】		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適用、などである(同A11)。
68				10. 内部監査人の作業の利用	内部統制監査における内部監査人の利用	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)】 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】	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。 (1) 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。 (2) 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	●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610.20)。 ●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(同A20)。 ●特別な検討を必要とするリスクは、特別な

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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 【改正前内基報1.240】	していない。 (3) 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。	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)。 ●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A24、A25)。
69				11. 監査証拠	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	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】	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。	●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)。
70			■	11. 監査証拠	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、監査対象金融機関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適用指針第34号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」第

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
71				11. 監査証拠	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	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】	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。	● 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)。
72			■	11. 監査証拠	経営者の利用 する専門家の 業務の検討	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】	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。	● 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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
73	★	26		11. 監査証拠	監査証拠として利用する情報	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】	監査人は、住宅販売事業を営む子会社の売上について、不正による重要な虚偽表示リスクを識別しており、年間の売上取引について在庫の保有期間と粗利率の観点から分析を実施し、在庫の保有期間が3か月未満かつ粗利率30%超の決算月の売上取引を対象にリスク対応手続を実施している。 こうした状況において、監査人は、在庫の保有期間の算定において着工日と販売日を利用しており、着工日について子会社の営業管理システムから出力される資料を利用しているが、当該資料における着工日の正確性に関する監査証拠を入手していない。	●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315.A151)。 ●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。
74			■	11. 監査証拠	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】	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。 (1) 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」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 (2) 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	●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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							網羅性及び与信残高の正確性 (3) 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	
75			■	11. 監査証拠	監査手続の対象項目の抽出	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う有効な抽出方法を決定しているか 【監500.9】	監査人は、監査対象金融機関の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。	●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.21(2))。
76				11. 監査証拠	特定項目抽出による試査	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 【監500.9】	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。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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。 ● 監査サンプリングを利用する場合、監530.付録が参考になる。
77				12. 特定項目の 監査証拠	実地棚卸の立会	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 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 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 【監501.3】	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。 (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。 (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。	● 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)。 ・ 運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること ・ 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
78				12. 特定項目の 監査証拠	棚卸資産の確認	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 【監501.7】	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。	● 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)。 ● 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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
79				12. 特定項目の 監査証拠	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。	● 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実務指針第1号に留意する。
80	★			12. 特定項目の 監査証拠	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、当連結会計期間のセグメント情報の測定方法について、一部の費用の各事業セグメントへの配分方法の変更を行っている。また、当該測定方法の変更に伴い、前連結会計年度のセグメント情報についても、変更後のセグメントの利益又は損失の算定方法により作成している。 このような状況において、監査人は、当該変更理由の合理性に関する監査証拠を入手しておらず、当該変更が適用される財務報告の枠組みに準拠しているかを検討していない監査業務があった。	● 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。
81				13. 確認	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】	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を慎重に検討していない。また、監査人は、代替	● 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.

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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、評価しているか 【監505.15】	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手が必要であるかについて、評価していない。	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を慎重に判断しなければならない、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)。
82	★			13. 確認	確認手続における確認差異	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】	監査人は、売上債権の実在性に重要な虚偽表示リスクを識別し、残高確認を立案し実施している。しかしながら、監査人は、複数の確認状において確認依頼額と得意先の回答額に差異が生じているが、当該確認差異について監査対象会社の営業部門への質問及び内部証憑である売掛金管理表との整合性を確認するのみで、適合性と証明力のある監査証拠を入手していない。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
83				14. 分析の実証手続	分析の実証手続(データの信頼性の評価)	分析の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)】	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。	●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)。
84				14. 分析の実証手続	分析の実証手続(推定の精度)	分析の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ために十	(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	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						分な精度であるかどうかを評価しているか 【監520.4(3)】	度であるかどうか検討していない。 (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マ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ていない。	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。
85				14. 分析の実証手続	分析の実証手続(結果の調査)	分析の実証手続により、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、状況に応じた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、分析の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。	●分析の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。
86	★			15. 監査サンプリング	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、監査対象会社の基幹システムに関するIT全般統制の有効性に依拠する監査計画を策定しているが、IT全般統制の変更管理及びアクセス管理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(母集団名、母集団件数)を文書化しておらず、当該母集団の網羅性も検討していない。	●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の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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
87				15. 監査サンプリング	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】	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。 (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。	●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)。 ●本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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
88	★	17		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	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	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)】	監査対象会社は、装飾品の製造・販売を営んでおり、棚卸資産の収益性の低下に基づく簿価の切り下げの方法として、製品については完成後12か月を超過して保有する在庫の帳簿価額を地金の評価額まで切り下げる方針を採用しているが、仕掛品については製造期間が短期間であり滞留在庫はないとして評価減の対象に含めていない。 このような状況において、監査人は、仕掛品を評価減の検討対象に含めないことが、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的かどうかを検討していない。	●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。
89				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	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。	●会計上の見積りに係る固有リスクは、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、固有リスク要因の評価に当たっては、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留意する(監540.15) ●監査人は、経営者が会計上の見積りに使用する仮定をどのように選択したかを理解する際に、例えば以下を検討する場合がある(同A40)。 ・経営者による仮定の選択の根拠及び当該選択を裏付ける文書。なお、適用される財務報告の枠組みが仮定の選択の際に使用すべき要件や指針を提供していることがある。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								・選択した仮定の目的適合性と網羅性を経営者がどのように評価しているか。 ・使用した複数の仮定の間の整合性又は他の会計上の見積りに使用した仮定若しくは企業の事業活動の他の領域で使用した仮定との整合性を経営者がどのように判断しているか
90	★			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	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、一部の自社利用のソフトウェアについて、利用可能期間を勘案し償却の基礎となる耐用年数を10年としている。しかしながら、監査人は、当該耐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年を超える耐用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。
91	★	18		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	リスク評価手続とこれに関連する活動	会計上の見積り及び関連する注記事項について、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、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を考慮しているか 【監540.15】	監査対象会社は、過年度に繰越欠損金が多額に生じている中、当年度において、「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(企業会計基準適用指針第26号)にいう会社分類5から会社分類3へ変更し、翌年度以降3年間の一時差異等加減算前課税所得の見積額(以下「課税所得見積額」という。)に基づいて繰延税金資産を計上している。 このような状況において、監査人は繰延税金資産に重要な虚偽表示リスクを識別しておらず、経営者が策定した事業計画が見積りの不確実性等の影響を受ける程度を考慮して、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を実施していない。	●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)。 ・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 ●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、会計上の見積りの複雑性及び不確実性に関する情報や、経営者の過年度の見積りプロセスの有効性、経営者の偏向に関する情報を入手することがあり、重要な虚偽表示リスクを識別し、評価するのに役立つ(監540.A55)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
92	★			16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応		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】	主として不動産事業を営む監査対象会社の連結子会社は、販売用不動産の期末評価の検討において、正味売却価額を算定しているが、当該算定に当たって販売見込額から見積販売直接経費を控除していない。こうした状況において、監査人は、当該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を検討していない。	●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(監540.A97)。 ・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。 ・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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
93				16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	見積手法に関するリスク対応手続	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】	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。	●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)。
94	★			16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	見積手法に関するリスク対応手続	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】	主として不動産事業を営む監査対象会社の連結子会社は、個々の賃貸物件を単位として固定資産の減損の兆候の把握を行っているが、当該連結子会社の本部の営業費用を各資産グループに配分していない。こうした状況において、監査人は、当該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を十分に検討していない。	●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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
95	★			16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	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、海外子会社が保有する固定資産に減損の兆候を識別し、減損損失の認識の判定を行った結果、減損損失の計上を不要と判断しているが、監査人は、当該認識の判定の基礎となる事業計画に含まれる経営者の重要な仮定のうち、計画の4年目以降に3年目と同水準のキャッシュ・フローが継続するという仮定について、特別な検討を必要とするリスクを識別している。 しかしながら、監査人は、当該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を十分に検討していない。	● 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。 ● 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。
96	★	19		16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	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、企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に照らして会社分類4であると判断し、翌年度の一時差異等加減算前課税所得の見積額(以下「課税所得見積額」という。)に基づいて繰延税金資産を計上している。 こうした状況において、監査人は、経営者が退職給付引当金の減算認容の見込額を重要な仮定として識別していることを理解しているが、経営者が選択した重要な仮定が適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、重要な仮定の選択に関する判断が経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を実施してい	● 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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							ない。	
97	★			16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	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、IFRSを適用して連結財務諸表を作成し、固定資産の減損テストにおける使用価値の算定に当たり、将来キャッシュ・フローの基礎とした中期事業計画において、初年度に営業損失を見込み、2年目以降に営業黒字を見込んでいる。一方、監査対象会社は、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たって、当該中期事業計画の2年目以降に営業黒字を見込んでいることを考慮せず、初年度が営業損失であることを理由として回収可能性がないと判断して繰延税金資産を計上していない。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おいて、経営者が中期事業計画の2年目以降の将来課税所得の見積りに用いた仮定をどのように選択したか、当該仮定が重要な仮定に該当するか、及び当該仮定と固定資産の減損テストにおいて使用した仮定との整合性を検討していない。	●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。
98				16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	データに関するリスク対応手続	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】	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	●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)。 ・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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							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。 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。	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。
99	★			16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	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】	監査対象会社は、複数の事業を営んでおり、このうち特定の事業において複数の資産グループを識別した上で、各資産グループに本社費用を配賦後、一部の資産グループにおいて、固定資産の減損の兆候把握、認識判定及び測定を検討している。 監査人は、当該固定資産の減損に重要な虚偽表示リスクを識別している状況にあって、監査対象会社が作成した「本社費用配賦額計算シート」に記載の本社費用配賦後利益を計算するための項目である、当該資産グループで発生した労務費の金額、全社労務費及び本社費用の正確性を検討していない。	●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る、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 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
100	★	20		16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	経営者による見積額の選択及び見積りの不確実性に関する注記	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、棚卸資産の評価方法として、収益性の低下に基づく簿価切下げの方法により算定している旨を会計方針に関する事項に記載しているが、重要な会計上の見積りの注記を行っていない。このような状況において、監査人は、棚卸資産の評価の妥当性について、特別な検討を必要とするリスクを識別し、監査上の主要な検討事項としているが、監査対象会社が、重要な会計上の見積りの注記として棚卸資産の評価を開示する必要はないと判断した根拠について検討していない。	●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、経営者が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)。
101				16. 会計上の見積りの監査(2) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	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	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 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 ・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が見積額と関連する注記事項の選択	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れる経営者	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						【監540.15】 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 【監540.31】	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。 (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。	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ことがある。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)。
102			■	16. 会計上の見積りの監査(3) 金融機関監査業務における改善勧告事項	自己査定において経営者が使用した重要な仮定の検討	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	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・実施しているが、以下の発見事項がある。	●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.18)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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)】	(1) 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。 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先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。 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、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	●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留意事項の例示》⑧)。 ●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4号.24(注8))。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							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。 (2) 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CF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。	
103	★		■	16. 会計上の見積りの監査(3) 金融機関監査業務における改善勧告事項	自己査定において経営者が使用した重要な仮定の検討	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	監査人は、金融機関である監査対象会社の重要な構成単位である連結子会社が債権分類を行うために利用する不動産担保評価の掛目を設定するに当たって、経営者が選択した重要な仮定が適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうかを十分に検討していない。	●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。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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)】		
104			■	16. 会計上の見積りの監査(3) 金融機関監査業務における改善勧告事項	担保評価額に関する遡及的な検討	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】	監査人は、監査対象金融機関が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。	●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)。
105			■	16. 会計上の見積りの監査(3) 金融機関監査業務における改善勧告事項	貸倒引当金の見積り方法の合理性の検討	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)】 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	(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。 (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(自己見積り)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。	●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も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。 ●2019年12月の金融検査マニュアル廃止後、金融機関は、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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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 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 【監540.21～24(1)(2)】		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。
106			■	16. 会計上の見積りの監査(3) 金融機関監査業務における改善勧告事項	固定資産の減損における資産のグルーピング	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】	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。 (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。 (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	● 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(「固定資産の減損に係る会計基準」二 6.(1))。 ● 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(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」7、71)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							検討していない。	
107			■	16. 会計上の見 積りの監査(3) 金融機関監査業 務における改善 勧告事項	固定資産の減 損の認識	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】 固定資産の減損の認識の判定に おいて、経営者が使用した見積 手法及び仮定の適切性を検討し ているか 【監540.23】	固定資産の減損の認識の判定に関し、以 下の発見事項がある。 (1) 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。 (2) 監査人は、監査対象金融機関が見 積った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。 (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。	●適用される財務報告の枠組みの要求事項に 照らした重要な仮定の適切性は、特定の行 動を実行する経営者の意思と能力に依存す ることがあり、該当する場合、監査人の手 続には、表明された意思の実行に関する経 営者の過去の実績の検討、計画書やその他 の文書の閲覧、企業が置かれている経済環 境に基づいた、企業が特定の行動を実行す る能力の評価等が含まれる(監540. A105)。 ●減損損失を認識するかどうかの判定に際し て見積られる将来キャッシュ・フロー及び 使用価値の算定において見積られる将来 キャッシュ・フローは、企業に固有の事情 を反映した合理的で説明可能な仮定及び予 測に基づいて見積る(「固定資産の減損に 係る会計基準」二 4.(1))。 ●中長期計画の見積期間を超える期間の将来 キャッシュ・フローを算定する場合、企業 は、原則として、取締役会等の承認を得た 中長期計画の前提となった数値(経営環境 などの企業の外部要因に関する情報や企業 が用いている内部の情報と整合的に修正し た後のもの)に、合理的な反証がない限り、 それまでの計画に基づく趨勢を踏まえ た一定又は遞減する成長率(ゼロやマイナ スになる場合もある。)の仮定をおいて見積 る(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」36.(2))。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
108				17. 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に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報入手	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 【監550.10】	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。	● 監550第11項から第16項では重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手するために、関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解をするための監査手続、記録や文書の閲覧時における留意事項及び監査チーム内の関連当事者に関する情報の共有に関する要求事項が定められている。
109				17. 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。	● 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)。
110				17. 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に伴う重要な虚偽表示リスクの識別	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。	● 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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
					と評価			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)。 ・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、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。
111				17. 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。	●不正が誤謬にかかわらず、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(監550.A31)。 ・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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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。
112				17. 関連当事者	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れていることを検討しているか 【監550.22】	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。	●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)。 ・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
113				17. 関連当事者	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	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	●独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されたというアサーションに対する経営者の裏付けを評価する上で、例えば、以下の手続を実施する(監550.A43)。 ・当該アサーションを裏付けているプロセスの適切性を検討する。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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】	によって」いると記載しているが、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。	・当該アサーションを裏付けている内部又は外部データの情報源を確かめるとともに、それらのデータの正確性、網羅性及び目的適合性を判断するための手続を実施する。 ・当該アサーションの基礎となる重要な仮定の合理性を評価する。
114	★			17. 関連当事者	識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引の処理及び開示の評価	識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、開示されているか 【監550.24】	監査対象会社は、子会社 A 社に対する当期の資金の貸付けと返済の取引総額がそれぞれ総資産の1%を超えているにもかかわらず、関連当事者取引として開示していない。このような状況において、監査人は、当該取引が開示されていないことが適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを検討していない。	●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
115				18. 後発事象	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	●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を留意する。 ●後発事象に関する監査上の取扱いについては、監基報560実務指針第1号に留意する。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							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。	
116	★	23		19. 継続企業の前提	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	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】	監査対象会社は、「当連結会計年度末において継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在」するとしつつも、「監査対象会社の事業計画及び連結子会社の資金繰りを踏まえ、継続企業の前提に関する不確実性は認められない」としている。 このような状況において以下の発見事項がある。 (1) グループ監査チームは、監査対象会社自体の資金計画につき、仕入先である海外子会社への支払を停止することにより、資金流出を止めるという経営者の対応策の実行可能性に係る検討が不十分である。 (2) グループ監査チームは、構成単位の監査人が実施した海外子会社及び海外関連会社の資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性の評価、資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうか判断するための監査手続について、構成単位の監査人の監査調書を要約してグループ監査チームとしての結論を記載しているのみであり、当該手続が適切に行われたかどうかの検討が不十分である。	●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)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
117				19. 継続企業の前提	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	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】	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。 (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。	●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の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)。
118				20. 経営者確認書	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	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】 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】 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	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。	●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))。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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】		
119				21. グループ監査	連結プロセスの理解	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 【改正前監600.16(2)】 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、改正前監600.34】	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。 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。	●グループ監査人は、連結プロセスを含むグループの内部統制システムについて、理解する責任を負わなければならないことに留意する(改正後監600.30(3))。 ●改正後監基報600.付録2には、グループの内部統制システムの理解に役立つ内部統制に関連する事項の例示がある。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
120	★	21		21. グループ監査	グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解	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。 【改正前監600.17】	監査対象会社(以下「親会社」という。)は、システム関連事業を営んでいる。グループ監査チームは、連結売上高の15%を占める構成単位を個別の財務的重要性を有する重要な構成単位とする方針に基づき、対象となる構成単位を識別していないが、親会社と同様の事業を営んでいる連結子会社Aが連結売上高の13%程度を占めることを理解している。 このような状況において、グループ監査チームは、連結子会社Aについて、収益認識を含め、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性を考慮して重要な構成単位とすべきかを十分に検討していない。	●グループ監査には以下の事項を理解する責任を負わなければならないことに留意する(改正後監600.30)。 (1) グループ及びグループ環境 (2) 適用される財務報告の枠組み及びグループ全体における会計方針と実務の一貫性 (3) グループの内部統制システム ●グループの事業や活動がどの程度類似しているかを理解することは、構成単位に共通する類似した重要な虚偽表示リスクを識別し、適切な対応を立案することに役立つ場合がある(同A94)。 ●グループ監査人は、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続から得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しなければならないことに留意する(同34)。
121	★	22		21. グループ監査	構成単位の監査人が実施する作業への関与	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 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	グループ監査チームは、不正な収益認識及び経営者による内部統制の無効化をグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして識別し、海外の重要な構成単位の監査人に対して、当該構成単位においても同様のリスクを識別していることを伝達している。 こうした状況において、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対し、収益認識については設定したリスクシナリオにより抽出された取引のうち一定金額	●構成単位の監査人との討議は、グループ監査人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。 ●グループ監査人は、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続から得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しなければならないこと、適切な基礎を提供していない場合には適切な基

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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 【改正前監600.29】	を超えるものについての検証、内部統制の無効化については仕訳テストの実施を指示しているものの、一定金額を下回る収益認識取引に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性や、仕訳入力においてどのような態様の不正が起こり得るかについて、構成単位の監査人と十分に討議していない。	礎を提供する監査証拠が得られるまで追加的なリスク評価手続を実施する必要があることに留意する(改正後監600.34、同A115)。 ●グループ監査人は、リスク評価手続の立案及び実施に構成単位の監査人を関与させる場合であっても、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に対する十分な基礎を得られるよう、グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み並びにグループの内部統制システムについて理解することに引き続き責任を負うことに留意する(同A114)。
122				21. グループ監査	構成単位の監査人とのコミュニケーション	構成単位の監査人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 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 【改正前監600.30】	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。 (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	●グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域又は監基報315に基づいて決定された特別な検討を必要とするリスクについて、実施するリスク対応手続を構成単位の監査人が決定している場合、グループ監査人は、そのリスク対応手続の立案及び実施の適切性を評価しなければならない(改正後監600.42)。 ●グループ監査人が特別な検討を必要とするリスクを含む構成単位を識別した場合、構成単位の監査人への指揮及び監督の範囲の拡大と、構成単位の監査人の監査調書のより詳細な査閲が適切となることがあることに留意する(同A75)。 ●グループ監査人は、構成単位の監査人とグループ監査に関するグループ監査人の結論に関連する事項についてコミュニケーションを行わなければならないことに留意する

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							の適切性を評価していない。 (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。 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。	(同45)。 ●不正リスクを含む、新たに発生した特別な検討を必要とするリスクに関する事項等、特定の事項については構成単位の監査人による手続の過程でコミュニケーションが行われる場合があることに留意する(同A144)。
123				21. グループ監査	連結プロセスに対するリスク対応手続の立案及び実施	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	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	●グループ監査人は、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ために以下を含むリスク対応手続を立案し実施しなければならない(改正後600.38)。 ・適用される財務報告の枠組みの要求事項に従って、また、該当する場合には、サ

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						されているかを評価しているか【改正前監600.34】	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。	ブグループの連結プロセスに対するリスク対応手続の立案と実施のために、全ての企業及び事業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すること。 ・連結のための修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性を評価すること。 ・連結プロセスにおける経営者の判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価すること。 ・連結プロセスから生じる不正による重要な虚偽表示リスクに対応すること。 ●構成単位の監査人がサブグループの連結プロセスを含む連結プロセスに関してリスク対応手続を行う場合、グループ監査人は、構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲の内容及び範囲を決定しなければならない(同A43)。
124	★			21. グループ監査	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	グループ監査人は、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に責任を負い、実施したリスク対応手続から十分かつ適切な監査証拠が入手されているかどうかを評価しているか【改正後監600.37】	グループ監査人は、監査対象会社の連結子会社1社に関して、重要な虚偽表示リスクを識別した勘定残高について、実証手続を実施していない。	●リスク対応手続の立案及び実施に当たっては、グループの構造や、内部統制、事業活動等を考慮して効果的かつ効率的な監査手続を選択し、実施することに留意する。 ●改正後監600.A124～ A130ではグループの特徴を踏まえたグループ監査におけるリスク対応手続を立案・実施するための指針を示している。
125	★			21. グループ監査	連結範囲	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	監査対象会社は、A社の議決権の45%を保有しており、当該事業体は連結の対象とすべき子会社に該当すると判断している。 このような状況において、監査人は、監	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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 【改正後監600.38】	査対象会社の当該連結の範囲に関する判断について、十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうかを評価していない。	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。
126				22. 財務諸表等の表示及び開示	財務諸表の表示及び開示の妥当性	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 ・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】	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。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。	●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(基準第29号「収益認識に関する会計基準」80-2)。 (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
127	★			22. 財務諸表等の表示及び開示	財務諸表の表示及び開示の妥当性	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	監査対象会社は、連結財務諸表の注記事項「(セグメント情報等)【関連情報】2. 地域ごとの情報」について、日本、北米、ヨーロッパ、アジア、その他の地域	●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、

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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 ・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】	に区分して開示している。このような状況において、監査人が、当該セグメント情報の表示及び開示が、以下の点について適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかについて、十分検討していない監査業務があった。 (1) 中国の外部顧客への売上高は、連結売上高の10%以上を占めているが、「アジア」に含めて開示している。 (2) 「北米」と「ヨーロッパ」の外部顧客への売上高は、連結売上高の10%以上を占めているが、単一の国の割合に関する情報を入手しておらず、区分して開示すべき国があるかどうかを検討していない。 (3) 「アジア」の有形固定資産の額は、連結有形固定資産の額の10%以上を占めているが、単一の国の割合に関する情報を入手しておらず、区分して開示すべき国があるかどうかを検討していない。	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め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)。
128	★	25		22. 財務諸表等の表示及び開示	その他の記載内容に関する重要な相違があると思われる場合の対応	その他の記載内容に関する重要な相違があると思われる場合に当該事項について経営者と協議し、必要に応じてその他の手続を実施しているか 【監720.15】	監査対象会社は、有価証券報告書の【事業等のリスク】において、「監査対象会社グループにおいて継続したマイナスの営業キャッシュ・フローを計上しており、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在していると認識している」旨を記載している。一方、監査人は、監査証拠に基づき、売却可能な不動産を保有しており、かつ当該資産	●監査人は、その他の記載内容を通読し、通読の過程においてその他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうか、また、監査において入手した証拠と到達した結論の観点から、その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうか検討する必要があることに留意する(監720.13)。 ●重要な相違がある場合には、経営者と協議

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							に多額の含み益を有することから資金繰りの懸念はなく、継続企業の前提に疑義はないと結論付けており、両者の間に重要な相違がある。しかしながら、監査人は、監査報告書の「その他の記載内容」区分に「その他の記載内容に関して、当監査法人が報告すべき事項はない。」と記載しており、当該重要な相違について経営者と協議していない。	し、経営者と協議し、財務諸表の重要な虚偽表示及びその他の記載内容の重要な誤りがないか、並びに監査人の企業及び企業環境に関する理解を更新する必要があるか判断するために、必要に応じてその他の手続を実施する必要があることに留意する(監720.15)。
129				23. 監査結果の 取りまとめ	識別した虚偽 表示の集計	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】	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。	●注記に係る虚偽表示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。
130				23. 監査結果の 取りまとめ	未修正の虚偽 表示が及ぼす 影響の評価	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	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。	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						影響 【監450.10】		比率に与える影響が含まれる(同A15)。
131	★	24		24. 監査意見の 形成と監査報告 書	監査上の主要 な検討事項	監査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】	監査対象会社は、連結財務諸表及び個別 財務諸表に継続企業の前提に関する事項 の注記を行っている。監査人は、連結財 務諸表及び個別財務諸表の監査報告書に おいて、継続企業の前提に重要な不確実 性が認められる旨を記載するとともに、 「継続企業の前提に関する重要な不確実 性」以外の事項を監査上の主要な検討事 項として記載しているが、「継続企業の 前提に関する重要な不確実性」に記載さ れている事項を除き」という文言を、監 査報告書の「監査上の主要な検討事項」 区分に記載していない。	● 監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700 実1.文例5に記載があ る。
132	★	27		24. 監査意見の 形成と監査報告 書	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	監査人は、「繰延税金資産の回収可能性 の判断」について、見積りの基礎となる 課税所得は会社の事業計画を前提として おり、当該事業計画に含まれる将来の売 上高の予測には不確実性があり、経営者 の判断が影響することから、監査上の主 要な検討事項としている。 こうした状況にあって、監査人は、繰延 税金資産の回収可能性の判断における監	● 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 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						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】	査上の対応として、「事業計画について経営者と議論するとともに、過去の実績からの趨勢分析並びに関連する同社の内部資料の閲覧、突合及び質問による合理性の評価を行った。」と記載しているが、実際は内部資料の閲覧及び担当者に対する質問を確認しているのみであり、事実と異なる記載内容となっている。	
133	★	28		25. IT監査(1) 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	仕訳入力に関する内部統制の理解	監査人は、リスク評価手続を通じて実施する以下の識別及び評価により、統制活動を理解しているか ●統制活動のうち、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非経常的な取引や通例でない取引の仕訳、又は修正仕訳といった非定型的な仕訳を含む、仕訳入力に関する内部統制の識別 【監315.25】	監査人は、監査対象会社が利用している簡易的なクラウド会計システムについて、仕訳の承認経路上の仕訳承認者に設定されることで本来の権限者以外でも仕訳承認が可能となることや、会計システム上の設定により、承認済仕訳についての更新が可能となることを理解していない。 このように、監査人は、仕訳入力に関する内部統制を理解するに当たり、会計システムが十分な統制機能を有しているか、監査対象会社がそれらの統制機能を実際に使用しているか、初期設定項目(パラメータ)の設定・維持等、会計システムの利用に当たり、別途必要となる内部統制を監査対象会社が整備し、有効に運用しているかを理解していない。	●企業が取引処理に関連する情報を総勘定元帳に記録する方法は、定型的か否か、自動化されているか否かにかかわらず、通常、仕訳入力を伴うため、仕訳入力に関する内部統制は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応し、全ての監査において識別されることが想定される内部統制である(監315.A148)。 ●監査人は、企業の利用している市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアが、十分な統制機能を有しているか否かだけでなく、さらに、企業がそれらの統制機能を実際に使用しているか否かに留意する。初期設定項目(パラメータ)の設定・維持等、市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアの利用に当たり、別途必要となる内部統制を企業が整備し、有効に運用しているか否かにも留意する。市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアに特有の留意点としては、例えば、以下の点が挙げられる(監315ガ1.A27 1.(1)(3))。 ・仕訳認証(入力された仕訳データについて、管理者による市販のパッケージ・ソ

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								フトウェア上での承認手続を経て正式に処理する仕組)：管理者による承認手続の機能がない場合には、紙に仕訳データを打ち出し、管理者がチェックし、承認印を押印するなど、手作業での承認手続が重要な内部統制となる場合がある。 ・仕訳データへのアクセス管理：市販の簡易なパッケージ・ソフトウェアに誰でもアクセスできる状態になっている場合には、改竄やデータ破壊などの可能性が高まることから、ID、パスワード等によるアクセス・コントロールの仕組みが利用されているか把握する。
134	★			25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	ITの利用から生じるリスクの識別	ITの利用から生じるリスクの識別をしているか【監315.25】	監査人は、監査対象会社の連結子会社の基幹システムの自動化された内部統制に依拠する監査計画を策定し、IT全般統制の整備評価手続を実施している。 しかしながら、監査人は、基幹システムのアプリケーションの開発手順を理解しているものの、本番環境のアプリケーションの変更権限が開発担当者に付与されている状況にあって、当該事項が及ぼすリスクについて検討していない。	●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(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)を識別することがある(監315.A161)。 ●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に関するIT全般統制の例として、監315.付録6(2)において、本番環境への移行に関する職務の分離 プ

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								ログラムの変更と本番環境への移行に対するアクセス権の分離の内部統制が挙げられている。
135	★	29		25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	ITの 利 用 か ら生じるリス クの識別	ITの利用から生じるリスクの 識別をしているか 【監315.25】	監査人は、監査対象会社の基幹システムに関するIT全般統制の有効性に依拠する監査計画を策定し、IT全般統制の有効性を評価している。 しかしながら、監査人は、基幹システムの利用から生じるリスクを具体的に識別しておらず、識別したIT全般統制が基幹システムの利用から生じるリスクに対応するかを理解していない。	●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。
136				25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	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	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】	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。	●不正リスクを含む特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制を識別するとともに、当該内部統制について、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環境を識別しなければならない(監315.25(1)①、(2))。
137				25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	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、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	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							全般統制の整備及び運用状況を評価していない。	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と、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 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
138				25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	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。	●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
139				25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	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で実施しているか 【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。	●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1.A25)。 ●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。 ・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の決定。抽出

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								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)。
140				25. IT監査(2) IT全般統制の識別、評価	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】	監査対象会社の重要な構成単位であるA社は、車両販売事業を営んでおり、監査対象会社のグループ外の自動車製造会社(以下「B社」という。)が販売会社向けに提供するシステム(基幹システム及び会計システム)を利用している。 かかる状況において、監査人は、A社の財務情報を監査するに当たって、ITの利用から生じるリスク及びIT全般統制を識別しているものの、B社のIT全般統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施していない。	●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)。 (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。
141		■		25. IT監査(3) 委託業務(IT全般統制)の評価	受託会社が提供する業務及び内部統制の理解	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】	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が、以下の発見事項がある。 (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、	●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

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							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。 (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。	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))。
142	★			25. IT監査(3) 委託業務(IT全般統制)の評価	運用状況に関する監査証拠としての受託会社監査人の保証報告書の利用	委託会社監査人は、第15項(1)に従って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タイプ2の報告書の利用を計画する場合、運用評価手続の対象期間と、当該運用評価手続の実施以後の経過期間が適切かどうか評価するための手続を実施することにより、委託会社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(3)】	監査対象会社は、会計システムにクラウド型SaaSのシステムを利用している。このため、監査人は、「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の適切性及び運用状況の有効性に関する報告書」(タイプ2の報告書)を利用しているが、受託会社の記述書、内部統制のデザイン及び運用状況の有効性の対象期間が、委託会社監査人の目的にとって適切であるかどうか、また、運用評価手続の対象期間と、当該運用評価手続の実施以後の経過期間が適切かどうかを評価していない。	●タイプ2の報告書は、様々な異なる委託会社監査人のニーズを満たすことを意図していることがあり、したがって、受託会社監査人の報告書に記載された運用評価手続とその結果が、委託会社の財務諸表において重要なアサーションに関連していないことがある。委託会社監査人は、委託会社監査人のリスク評価を裏付ける内部統制の有効性について、受託会社監査人の報告書が十分かつ適切な監査証拠を提供しているかどうかを、関連する運用評価手続とその結果を評価して判断することになる。その際、委託会社監査人は、運用評価手続の対象期間及び運用評価手続の実施後の経過期間を検討することがある(監402.A29(1))。 ●受託会社監査人の運用評価手続の対象期間が完全に委託会社の会計期間外である場合、他の手続が実施されない限り、委託会社監査人は、委託会社の監査に関連する内部統制が有効に運用されていると結論付けるに当たって、当該運用評価手続に依拠することはできない。これは、受託会社監査

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								人が実施した運用評価手続が、内部統制の有効性に関して当期の監査証拠を提供していないことによる(監402.A33)。
143	★			26. 内部統制監査	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 【改正前内基報1.43、44】	監査人は、当年度において実施した監査手続の結果、過年度の法人税、住民税及び事業税を過大に計上していた事実や従業員による金銭の着服事案を識別しているが、内部統制の不備に該当するかどうかを判断していない。	●財務諸表監査の過程で、経営者による内部統制評価の範囲外から内部統制の不備が識別された場合、当該不備が内部統制の評価に及ぼす影響の検討に当たっては、経営者による内部統制の評価範囲内においても同様の不備が発生している可能性を考慮する(改正後内基報1.A25)。 ●財務諸表監査の過程で発見した虚偽記載について、経営者が財務諸表を修正し、かつ、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であると判断された場合で、当該不備が期末日までに是正されなかった場合には、監査人は経営者の当該不備に対する内部統制報告書での取扱いについて検討し、内部統制監査の意見形成を行うことに留意する(改正後内基報1.A27、A28)
144	★			26. 内部統制監査	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 【改正前内基報1.112】	監査対象会社は、当年度に新たに株式を取得した子会社の収益認識に関連する業務プロセスを経営者による内部統制の評価対象に含めていない。監査人は、当該子会社の収益認識に特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、監査対象会社が当該子会社の収益認識に関連する業務プロセスを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検討していない。	●監査人は、経営者が持分法適用関連会社を含め、全ての事業拠点から重要な虚偽記載のリスクが高い業務プロセスを適切に評価対象に加えているかどうかを検討しなければならない(改正後内基報1.37)。 ●監査人は、過年度の財務諸表監査の経験やリスク評価手続の実施を通じて特定した特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目が、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至るプロセス又は個別に評価対象に追加するプロセスに関連しているかどうかを確認しなければ

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								ばならない。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るが、経営者が内部統制の評価対象に含めていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討しなければならないことに留意する(同38)。 ●個別に評価対象に追加する業務プロセスを選定する際の留意事項及び例示は改正後内規報1.A84～A87に例示されている。
145	★	30		26. 内部統制監査	整備状況の評価の検討	監査人は、評価対象となった業務プロセスを理解し、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に対して経営者が識別した統制上の要点が妥当であり、当該統制上の要点が有効に運用された場合に虚偽記載の発生するリスクを防止又は適時に発見することが可能であるかどうか検討しているか 【改正前内基報1.144】	監査対象会社は、据付工事を伴う製品の販売について、履行義務を充足するために発生するコストを見積もった上で、当該財又はサービスの適切な利益相当額を加算した金額に基づき、取引価格を各履行義務に配分している。 このような状況において、監査人は、監査対象会社が各履行義務に係る発生コストを不適切に操作することにより売上を過大に計上する不正リスクを識別しているが、経営者が当該リスクに対する統制上の要点を識別していないことが妥当か検討していない。	●監査人は、内部統制の適切な管理者及び担当者が内部統制の整備に関し、必要な権限や能力を有しているかどうか、担当者が内部統制を無視した指示を受けることがあるかどうかにも留意する。上記の手続を実施した結果得られる監査証拠及び財務諸表監査の過程で得られる監査証拠により、経営者が選定した統制上の要点が不適切であると判断する場合や、経営者の行った当該業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価結果と異なる結論が導かれる場合が考えられる。これらの判断は補完統制などの状況を踏まえ、十分に検討した上でなされるべきであるが、この場合、当該内部統制の整備状況の不備については、適切な管理責任者へ適時に報告を行う。業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性が確かめられたものにつき、業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討の

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								手続に移行することに留意する(改正後内基報1.A122)。
146				26. 内部統制監査	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	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 【改正前内基報1.125】 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 【改正前内基報1.149】	内部統制監査において、以下の発見事項がある。 (1) 監査人は、評価範囲に含まれる連結子会社に係る全社的な内部統制の運用状況の評価に関して、経営者が実施した評価結果及び評価結果に至った根拠等を確認していない。 (2) 監査人は、評価範囲に含まれる連結子会社に係る全社的な観点で評価する決算・財務報告プロセスの整備及び運用状況の評価に関して、経営者が実施した評価結果及び評価結果に至った根拠等を確認していない。 (3) 監査人は、重要な事業拠点における業務プロセスについて、経営者が実施した内部統制の評価の妥当性を検討していない。	●全社的な内部統制には、アサーション・レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクを直接防止・発見するものが含まれる。統制活動や日常的なモニタリングは、通常、アサーション・レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクを直接防止又は発見若しくは是正するように整備及び運用されていることがあり、これらは業務プロセスに係る内部統制として詳細に検討されることが多い。全社的な内部統制を一体監査の早い段階で評価する目的は、業務プロセスに係る内部統制の評価対象範囲及び実施すべき運用評価手続並びにその実施の時期及び範囲を決定することにある(改正後内基報1.A108)。 ●内部統制の枠組みの実施基準において示されているように、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、経営者による不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる行為を実行しようとしても、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用、適切な職務の分掌、組織全体を含めた経営者の内部統制の整備及び運用に対する取締役会

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
								による監督、監査役等による監査並びに内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備及び運用も、経営者による内部統制の無視又は無効化への対策となると考えられる。また、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視又は無効ならしめることもある(同A109)。
147	★			26. 内部統制監査	財務報告に関連する情報システムの理解	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した上で、ITに係る全般統制の整備状況及び運用状況の評価を行っているか 【改正前内基報1.183】	監査対象会社の経営者は、監査対象会社の売掛金プロセスの内部統制の評価に当たり、売掛金の自動消込処理が組み込まれたIT基盤の概要把握やIT全般統制の整備評価を行っていない。しかしながら、監査人は、経営者が評価対象とした当該自動消込処理が組み込まれたIT基盤やIT全般統制を評価していなかったことによる内部統制監査への影響を検討していない。	●ITに係る全般統制は、ITに係る業務処理統制の継続的な運用を確実にすることを間接的に支援するものであり、ITに係る全般統制に不備があれば、関連する全てのITに係る業務処理統制に影響し、有効に機能しない可能性があるため、虚偽記載が発生するリスクが高まる場合があることに留意する(改正後内基報1.A155)。
148				26. 内部統制監査	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	●監査人は、内部統制の不備に該当するかどうかを判断するため、監査人の発見事項に関連する事実と状況について適切な階層の経営者と協議することがある。この協議を通じて、監査人は、経営者がそれまで気付いていなかった不備の存在について適時に経営者に注意を促すことができる。発見事項について協議する適切な階層の経営者とは、関連する内部統制の領域に精通しており、識別した内部統制の不備に対する是正措置を講じる権限を有する者である。例えば、発見事項が経営者の誠実性や能力に関連しているような場合等、状況によって

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
							ていない。	は、監査人が発見事項を経営者と直接協議することが適切でない場合があることに留意する(監265.A1)。
149				26. 内部統制監査	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 【改正前内基報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。	●開示すべき重要な不備の判断指針は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、基本的には、財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性と影響の大きさのそれぞれから判断される。開示すべき重要な不備に該当するかどうかは、実際に虚偽記載が発生したかどうかではなく、潜在的に重要な虚偽記載の発生を防止又は適時に発見できない可能性がどの程度あるか(潜在性)によって判断されることに留意する(改正後内基報1.A157)。
150				26. 内部統制監査	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について、十分に検討し	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ない。	●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であり、改正後内基報1.A213に例が示されている。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(改正後内基報1.A213)。

事例 No.	新規	I 部 掲載 事例	金融	大項目	細目	要求事項	勧告事項	留意事項
						ているか 【改正前内基報1.263】		●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A215(4))。 ●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104)。

事例一覧表

項目	Ⅱ部掲載事例	Ⅰ部掲載事例	2025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)	1～3	1	○
2. 監査事務所のリスク評価プロセス	4～7	2	○
3. ガバナンス及びリーダーシップ	8		○
4. 監査事務所における法令順守	9～11	3	○
5. 情報セキュリティ	12～15	4	○
6. 職業倫理及び独立性	16～17		○
7. 契約の新規の締結及び更新	18	5	○
8. 専門的な見解の問合せ	19～20	6	○
9. 不服と疑義の申立て	21		
10. 監査調書の作成、整理、管理、保存	22～24	7	○
11. 審査	25～27	8	○
12. 資源(人的資源)	28～29		
13. その他の資源	30		
14. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス	31	9	○
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	32～34		
2. 監査調書	35～36		○
3. 監査の基本的な方針	37～38		○
4. 財務諸表監査における不正	39～49	12～16	○
5. 監査役等とのコミュニケーション	50～52		
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	53～56	10～11	○

項目	Ⅱ部掲載事例	Ⅰ部掲載事例	2025年度 新規項目
7. 財務諸表監査における法令の検討	57		
8. 評価したリスクに対応する監査人の手続	58～64		○
9. 委託業務	65～66		
10. 内部監査人の作業の利用	67～68		
11. 監査証拠	69～76	26	○
12. 特定項目の監査証拠	77～80		○
13. 確認	81～82		○
14. 分析的実証手続	83～85		
15. 監査サンプリング	86～87		○
16. 会計上の見積りの監査	88～107	17～20	○
17. 関連当事者	108～114		○
18. 後発事象	115		
19. 継続企業の前提	116～117	23	○
20. 経営者確認書	118		
21. グループ監査	119～125	21～22	○
22. 財務諸表等の表示及び開示	126～128	24	○
23. 監査結果の取りまとめ	129～130		
24. 監査意見の形成と監査報告書	131～132	25、27	○
25. IT監査	133～142	28、29	○
26. 内部統制監査	143～150	30	○

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