

2018 年度 品質管理レビュー事例解説集

品質管理レビュー事例解説集〔2018 年度版〕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.....	i
品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点	ii
I. 監査役等と監査人のコミュニケーション	1
1. 品質管理レビューの結果に関するコミュニケーション.....	1
2. 品質管理レビューの結果の理解と改善勧告事例	2
(1) 限定事項付き結論の事例.....	2
(2) 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例	2
(3) 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例	3
II. 品質管理レビューの結果	4
1. 品質管理レビューの結論の種類と「重要な準拠違反」	4
(1) 品質管理レビュー（通常レビュー）の結論の種類	4
(2) 「重要な準拠違反」の「懸念」の程度	4
(3) 限定事項付き結論	5
(4) 否定的結論	5
2. 改善勧告事項.....	6
III. 品質管理レビューの結論の解説.....	7
IV. 品質管理レビュー結果の概要	9
1. 通常レビューの結果.....	9
2. 改善勧告事項数の概要	9
3. 発生割合が高い改善勧告事項の概要	10
(1) 監査事務所における品質管理	10
(2) 監査業務における品質管理.....	10
V. 改善勧告事例	11
1. 限定事項付き結論の事例.....	11
(1) 関係会社投融資の評価.....	11
(2) 関連当事者	13
2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例	15
(1) 職業倫理及び独立性	15
(2) 契約の新規の締結及び更新	19
(3) 品質管理のシステムの監視	21
(4) 情報セキュリティ.....	22
3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例.....	24
(1) 企業及び企業環境の理解	24
(2) リスク評価とリスク対応.....	26
(3) 監査証拠	32
(4) IT 監査.....	35
(5) 財務諸表監査における不正	38
(6) 会計上の見積りの監査	44
(7) グループ監査	53
(8) 財務諸表等の表示及び開示	55
(9) 内部統制監査	57
(10) 経営者確認書.....	60
(11) 監査役等とのコミュニケーション	61
(12) 審査	63
(13) 金融機関の監査業務における改善勧告	64
付録 1 限定事項付き結論と否定的結論の要件と例示.....	69
(1) 限定事項付き結論	69
(2) 否定的結論	74
付録 2 改善勧告事項の発生状況	77
(1) 監査事務所における品質管理	77
(2) 監査業務における品質管理.....	78
付録 3 事例一覧表.....	80

はじめに

日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、公認会計士監査の品質の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を維持・確保するために、1999 年度から品質管理レビュー制度を運用しています。従前、品質管理レビューにおける改善勧告事例については、当協会の会員である公認会計士及び監査法人等（以下「会員」という。）に提供していましたが、品質管理レビュー制度等の活動を資本市場関係者に対し、より分かりやすく説明し、社会からの理解促進を図るため、昨年度（2017 年度）から「品質管理レビュー事例解説集」（以下「本事例解説集」という。）として一般にも公表しています。

本事例解説集は、2018 年度の品質管理レビューにおいて、監査事務所に交付された改善勧告書を中心に、比較的多数の監査事務所又は監査業務において発見された改善勧告事項や品質管理レビューの重点的実施項目に関する改善勧告事項を基に編纂しています。本事例解説集は、品質管理レビューで把握した監査の品質管理に係る事例及び事例から得られる教訓を会員に伝え、監査事務所の監査品質の向上に役立てられるように作成しています。また、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）の皆様が、品質管理レビューの結果に関する監査人からの伝達内容をより深く理解し、コミュニケーションに役立てられるように作成しています。

なお、改善勧告事項が発生した原因を分析すると、改善勧告事項の中には、監査人だけの問題ではなく、監査対象会社の状況も相まって改善勧告事項となっている場合もあります。そのため、監査対象会社にとっても、自らの内部統制の不備等を発見するための契機となり、同様な問題の発生を防止するための参考となる事例もあると思われます。

本事例解説集をご参照いただくことによって、監査人と直接コミュニケーションを行う監査役等の皆様、さらには資本市場関係者の皆様が、品質管理レビュー制度及び公認会計士監査に関する理解を深めていただき、ひいては監査人と特に上場会社の監査役等との間の連携強化の一助となれば幸いです。

日本公認会計士協会
品質管理委員会

2018 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、「品質管理レビューの概要（2018 年度）」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「品質管理委員会年次報告書（2018 年度）」及び「品質管理レビュー制度 Q&A」に記載されていますので、併せてご利用ください。いずれも、当協会の一般向けウェブサイトから入手することができます。

品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点

(1) 利用上の留意点

- ① 本事例解説集の事例の記載に当たり、第三者により監査事務所や監査対象会社が特定される可能性がある情報については、必要な範囲で適宜編集を行っています。
- ② 品質管理レビューにおいて改善勧告事項となるかどうかは、監査基準等への準拠性、監査事務所の特性、監査業務の特性、監査上の重要性、監査調書の記録等を総合的に勘案して判定しているため、本事例解説集に記載のない改善勧告事項が、監査事務所における品質管理上又は監査実施上、重要でないことを意味するものではありません。
- ③ 本事例解説集で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あり、また、品質管理レビューの対象となった個々の監査業務に関しては、当該監査が実施された時点で有効な基準等です。

(2) 本事例解説集の構成

本事例解説集に掲載した事例の説明は、各項目の概要説明と以下の記載内容で構成されています。

項目	記載内容						
品質管理レビューのポイント	品質管理レビューにおける監査基準等の要求事項を踏まえたレビューの視点						
改善勧告事項	改善勧告書に記載された発見事項 発見事項の根拠となる監査基準委員会報告書等の主要な規定						
限定事項付き結論となった根拠	「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」に準拠して行った、限定事項付き結論の判断の根拠の要約						
改善勧告への対応状況	監査事務所が改善勧告事項に対してどのように改善をするかの対応状況の要約						
属性	以下の定義に基づいた監査事務所の規模 <table><tr><th>規模</th><th>指標</th></tr><tr><td>大</td><td>専門要員¹100人以上又は上場会社100社以上</td></tr><tr><td>中小</td><td>上記以外</td></tr></table> 事例の対象となった監査対象会社の上場会社・非上場会社の区別 金融機関の場合には、銀行、信用金庫等の区別	規模	指標	大	専門要員 ¹ 100人以上又は上場会社100社以上	中小	上記以外
規模	指標						
大	専門要員 ¹ 100人以上又は上場会社100社以上						
中小	上記以外						
類似事例	同種又は同様の改善勧告事項の事例						
参考になる取組事例	品質管理レビューの現場においてレビューアーが気付いた監査の品質管理において参考になる取組事例						
業務に当たり留意すべき事例	監査事務所として監査業務の品質を合理的に確保する上で特に十分な検討が必要と考えられる事例など						
脚注	専門用語の説明						

¹ 専門要員とは、監査事務所に所属する社員等及び専門職員全体をいう。(品基報第1号第11項(13))

(3) 基準等の略称一覧

名称	略称	名称	略称
品質管理基準委員会報告書	品基報	銀行等監査特別委員会報告	銀行報告
監査基準委員会報告書	監基報	国際財務報告基準	IFRS
監査・保証実務委員会報告	監保報	国際会計基準	IAS
IT 委員会実務指針	IT 実		

(4) 品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書の一覧

番号	品質管理基準委員会報告書		
1	監査事務所における品質管理		
番号	監査基準委員会報告書	番号	監査基準委員会報告書
序	監査基準委員会報告書の体系及び用語		
200	財務諸表監査における総括的な目的	530	監査サンプリング
210	監査業務の契約条件の合意	540	会計上の見積りの監査
220	監査業務における品質管理	550	関連当事者
230	監査調書	560	後発事象
240	財務諸表監査における不正	570	継続企業
250	財務諸表監査における法令の検討	580	経営者確認書
260	監査役等とのコミュニケーション	600	グループ監査
265	内部統制の不備に関するコミュニケーション	610	内部監査の利用
300	監査計画	620	専門家の業務の利用
315	企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価	700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
320	監査の計画及び実施における重要性	705	独立監査人の監査報告書における除外事項付意見
330	評価したリスクに対応する監査人の手続	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
402	業務を委託している企業の監査上の考慮事項	710	過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表
450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価	720	監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任
500	監査証拠	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
501	特定項目の監査証拠	805	個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査
505	確認	810	要約財務諸表に関する報告業務
510	初年度監査の期首残高	900	監査人の交代
520	分析的手続	910	中間監査

(注) 本事例解説集では、上記の品基報及び監基報のほか、以下の指針等も参照しています。

略称	番号	指針等
IT 実	第 4 号	公認会計士業務における情報セキュリティの指針
IT 実	第 6 号	IT を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について
監保報	第 82 号	財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い
銀行報告	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. 監査役等と監査人のコミュニケーション

1. 品質管理レビューの結果に関するコミュニケーション

監査役等と監査人が、監査に関する事項を理解し、効果的な連携をもたらすような関係を構築する上では、有効な双方向のコミュニケーションが重要となります。会計監査人設置会社の監査等の場合には、監基報 260「監査役等とのコミュニケーション」の規定により、会計監査人は監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要に含めて、品質管理レビューの結果を監査役等に書面で伝達することが要求されています。

なお、監基報 260 が改正され、2019 年 4 月 1 日以降に会計監査人に対して通知される当協会の品質管理レビューの結果から、品質管理レビュー報告書等に記載された内容のうち、個別の監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無、当該事項があった場合はその要約（領域²及び全般的な傾向³）及び監査事務所の対応状況について、会計監査人から監査役等へ伝達することが適切であるとされました。

上記の改正事項も含めた伝達内容は、下表のとおりです。

【品質管理レビューの結果の伝達内容】

対象	内容
対象となるレビュー報告書等	◆ 直近の品質管理レビュー報告書（フォローアップ・レビュー報告書を含む。）及び改善勧告書の日付 ◆ 過去に受領していない場合はその旨
レビュー報告書等の内容及び対応状況	◆ 品質管理レビューの結論（限定事項付き結論又は否定的結論の場合にはその理由を含む。）及びその結果に基づく措置 ◆ フォローアップ・レビューの実施結果（改善勧告書に記載された事項の改善状況を含む。）及びその結果に基づく措置
	◆ 監査事務所における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無、当該事項があった場合は、その内容の要約及び監査事務所の対応状況
	◆ 個別の監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無、当該事項があった場合はその内容の要約（領域及び全般的な傾向）及び監査事務所の対応状況
	◆ 品質管理レビューの対象業務として選定されたかどうかの事実 ◆ 選定された場合は、当該監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無、当該事項があったときは、その内容の要約及び対応状況

² 例えば、「監査証拠」、「不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応」、「会計上の見積りの監査」などの改善勧告事項の区分をいう。

³ 例えば、「企業が作成した情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手していない。」など改善勧告事項の主な内容がこれに当たる。

2. 品質管理レビューの結果の理解と改善勧告事例

監査役等が会社法等に基づき、会計監査人の職務の遂行に関する事項の確認を行う際に、品質管理レビューの結果は有用な情報になると考えられます。監査役等が会計監査人から報告された品質管理レビューの結果等を理解する際には、本事例解説集に記載の事例が参考になります。

(1) 限定事項付き結論の事例

品質管理レビューの結論が限定事項付き結論であった場合には、監査事務所の品質管理のシステムに改善すべき重要な状況があることを示しているため、監査役等は、当該限定事項の内容及び監査事務所がその直接的な原因及び根本的な原因の分析に基づいた適切な改善を図っているかどうかを確認することが重要です。また、限定事項となった背景には、監査対象会社側に問題がある場合もあるため、監査対象会社の状況について留意する必要があります。

本事例解説集において限定事項付き結論の事例を解説しており、「Ⅴ. 改善勧告事例」の「1. 限定事項付き結論の事例」の事例 1 及び事例 2 をご参照ください。

(2) 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例

監査事務所の品質管理に関する改善勧告事項は、監査事務所の品質管理のシステムに問題が生じていることを示しており、監査役等は監査事務所の品質管理のシステムの問題の把握に加え、監査事務所の対応が適切かどうかを確認することが重要となります。

本事例解説集に掲載した事例の概要は、以下のとおりです。詳細な内容は「Ⅴ. 改善勧告事例」の「2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例」の各事例をご参照ください。

領域	全般的な傾向（改善勧告事項の主な内容）	事例
専門要員の独立性	監査事務所の専門要員（非常勤等含む。）から、独立性の確認書を入手していない、又は役割に応じて適切な確認書を入手していない。	事例 3
ネットワーク・ファームの独立性	監査事務所のネットワーク・ファームにおける監査対象会社（グループ）に対する独立性を阻害する状況や関係の有無について、監査事務所が識別及び評価していない。	事例 4
報酬依存度	監査事務所の総報酬に対する報酬依存度が高い監査業務に対するセーフガードの妥当性を検討しておらず、現在適用しているセーフガードを監査役等に報告し協議していない。	事例 5
契約の新規の締結	当年度に前任監査人から引継いだ監査業務において、会計処理に関する問題点を識別したが、当該事項が監査契約の新規の締結の可否に与える影響を検討していない。	事例 6
定期的な検証の対象者	監査事務所が行う定期的な検証（監査チームが監査業務を適切に実施しているかの検証）において、監査事務所の定めた検証サイクルの中で対象とされていない監査責任者がいる。	事例 7
識別した不備の評価、伝達及び是正	過年度の定期的な検証において指摘された監査調書の最終的な整理の不備と改善措置を専門要員へ周知しているが、品質管理レビューにおいて同様の不備が指摘されている。	事例 8
情報セキュリティ	情報セキュリティについて、情報漏洩を防ぐために必要な PC の管理、マルウェア対策等の実施状況のモニタリングが行われていない。	事例 9

(3) 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例

監査業務における品質管理に関する改善勧告事項は、監査事務所の品質管理のシステムの運用状況に問題が生じていることを示しており、監査役等は、自社を担当する監査チームが品質管理レビューを受けた場合のその結果等のみならず、自社以外の個別の監査業務における改善勧告事項の領域、全般的傾向を把握し、監査事務所としてどのような改善措置を講じているかを確認することが重要となります。

本事例解説集に掲載した主な事例の概要は、以下のとおりです。詳細な内容は「Ⅴ. 改善勧告事例」の「3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例」の各事例をご参照ください。

領域	全般的な傾向（改善勧告事項の主な内容）	事例
会計方針の変更	有形固定資産の減価償却方法を定率法から定額法へ変更しているが、正当な理由による会計方針の変更かどうか十分に検討していない。	事例 11
確認手続	売掛金の確認手続において、回答の差異金額を内部証憑と突合をするにとどまり、外部証憑などより証拠力が高い監査証拠を入手していない。	事例 15
経営者の利用する専門家の業務の利用	係争事件等に係る引当金の計上に顧問弁護士の見解を利用しているが、弁護士の適性、能力及び客観性を評価していない。また、弁護士の行った業務の内容を理解しておらず、その業務の監査証拠としての適切性を関連するアサーション ⁴ に照らして評価していない。	事例 17
不正リスクの識別	複数の事業間で取引形態やリスクが異なるが、売上全体に対し単一のリスクを識別しており、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検討していない。	事例 23
収益認識に関する不正リスクへの対応	収益認識に関する不正リスク対応手続の立案において、不正シナリオの想定が不十分であり、不正リスクへの対応として十分かつ適切な監査証拠が入手されているかどうか検討していない。	事例 25
繰延税金資産の回収可能性	繰延税金資産の回収可能性の検討において、前年度における課税所得の見積りと当年度の実績との比較検討を実施しておらず、また経営者の策定した3年間の中期計画のうち右肩上がりとなっている2年目及び3年目の計画について、その根拠を検討していない。	事例 28
関係会社投融資の評価	債務超過に陥っている関係会社の株式の回復可能性等の検討において、事業計画の合理性を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手しておらず、職業的懐疑心を保持して批判的に検討していない。	事例 29
固定資産の減損	固定資産の減損会計における資産のグルーピングについて、キャッシュ・フローを生み出す最小単位としてのグルーピングの単位の妥当性を検討していない。	事例 31
グループ監査	グループ監査チームは、収益認識に関する不正リスクについて、構成単位の監査人による不正リスク対応手続の適切性の評価をしておらず、リスク対応手続への関与の必要性について検討していない。	事例 34
内部監査の利用	内部監査人が選定したサンプルをどの程度利用するか判断に関して、内部監査人等の客観性と能力、評価作業の品質が監査証拠として利用できる水準であるかどうか評価していない。	事例 38
監査役等とのコミュニケーション	コミュニケーション項目を網羅した標準様式を作成しておらず、複数の監査業務において監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項が満たされていない。	事例 42

⁴ アサーションは、24 ページ（脚注 9）を参照。

Ⅱ. 品質管理レビューの結果

1. 品質管理レビューの結論の種類と「重要な準拠違反」

(1) 品質管理レビュー（通常レビュー）の結論の種類

品質管理委員会は、品質管理レビュー（通常レビュー）を実施した結果に基づき、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況に関する結論を記載した品質管理レビュー報告書を作成し、監査事務所に交付しています。

通常レビューの結論には、「限定事項のない結論」、「限定事項付き結論」、「否定的結論」の3種類があります。

品質管理レビューは、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の有効性（①監査事務所の定めた品質管理のシステムが品質管理の基準に適合しているかどうか、②監査事務所が実施する監査業務においてその品質管理のシステムに準拠しているかどうか、に関して重要な事項（限定事項）が発見されたかどうか）に関して結論を表明しています。

(2) 「重要な準拠違反」の「懸念」の程度

品質管理レビューの結論は、前述のとおり「限定事項のない結論」、「限定事項付き結論」、「否定的結論」の3種類があり、以下の図表に示すとおり、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する「重要な準拠違反」が発生している「懸念」の程度によって決まります。なお、改善勧告事項や限定事項があった場合であっても、あくまでも「懸念」であることから、直ちに監査業務において重要な準拠違反があったことや、監査意見の妥当性に問題があったことを示すものではありません。

【レビューの結論と「重要な準拠違反」の「懸念」の程度との関係】

レビューの結論	「重要な準拠違反」の「懸念」の程度
限定事項のない結論	多少の懸念
限定事項付き結論	相当程度の懸念
否定的結論	重大な懸念

(3) 限定事項付き結論

通常レビューを実施した結果、発見された事項について品質管理レビュー手続第 390 項に従い「重要な準拠違反」の「相当程度の懸念」が、監査事務所における品質管理のシステムの「整備」にある場合（限定要件 1）、監査事務所における品質管理のシステムの「運用」の問題又は監査業務の実施にある場合（限定要件 2）のいずれかに該当する場合には限定事項があるとされ「限定事項付き結論」が表明されます。

なお、詳細については、巻末の「付録 1 限定事項付き結論と否定的結論の要件と例示」図表 1～4 をご参照ください。

(4) 否定的結論

通常レビューを実施した結果、発見された事項について、品質管理レビュー手続第 400 項に従い、限定事項付き結論となる発見事項（限定事項）の中でも相対的に重大な方針と手続の不備に該当するもの（否定要件 1）又は限定事項付き結論となる発見事項の中でも相対的に内容が重要であるばかりでなく、当該品質管理のシステムに係る運用の問題が広く蔓延している状態（否定要件 2）のいずれかに該当し、かつ、通常レビューを実施した個別業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する「極めて重要な準拠違反」があること（否定要件 3）にも該当する場合には、否定的結論を表明します。

なお、詳細については、巻末の「付録 1 限定事項付き結論と否定的結論の要件と例示」図表 5～6 をご参照ください。

2. 改善勧告事項

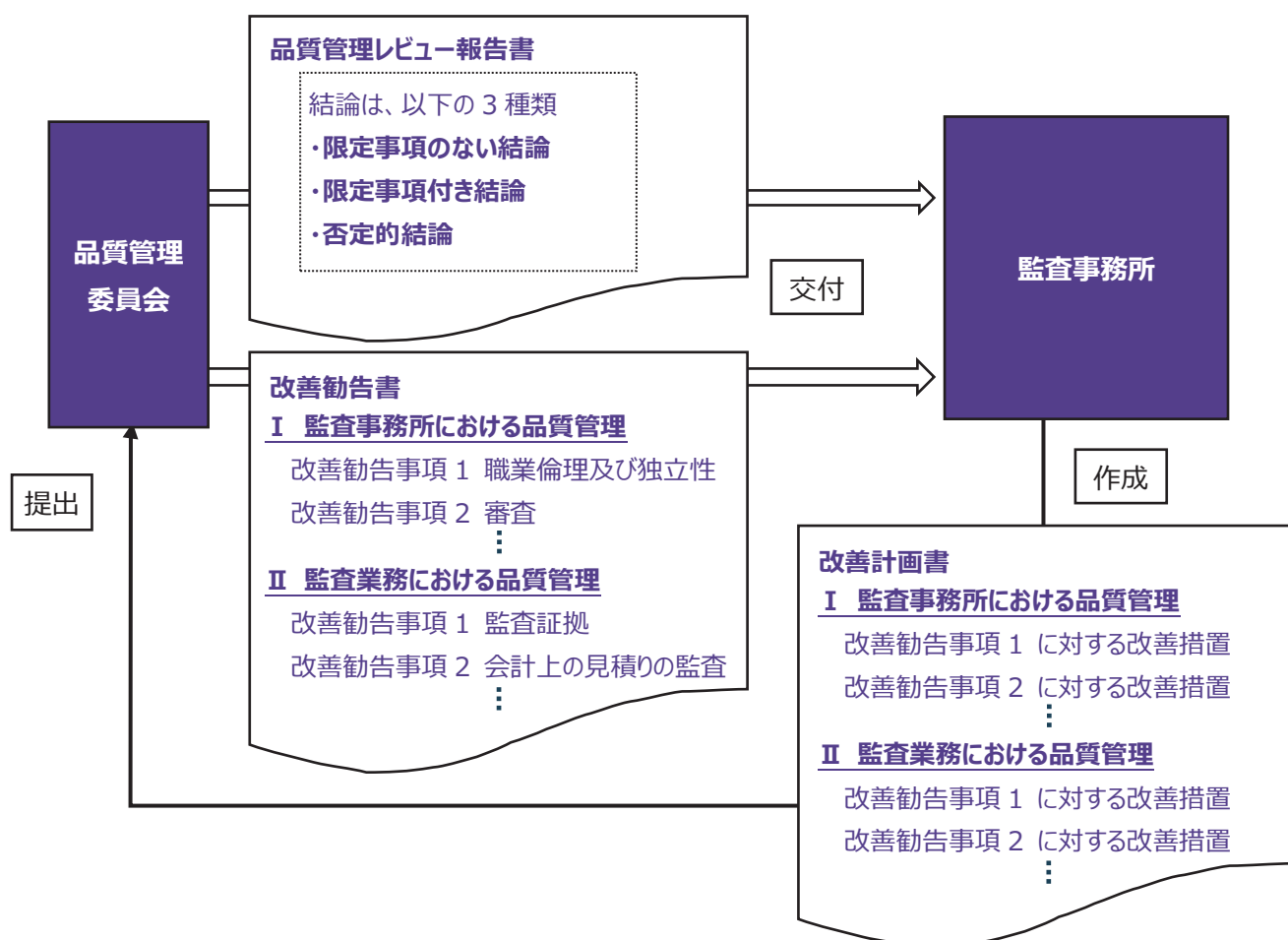
監査事務所の品質管理の向上に資するために、品質管理レビューにより改善が必要と認められた事項（改善勧告事項）が発見された場合には、改善勧告書が作成され、品質管理レビュー報告書とともに監査事務所に交付されます。

改善勧告書は、品質管理レビュー報告書における結論が「限定事項のない結論」であっても改善勧告事項があれば交付され、改善勧告事項がない場合には交付されません。

改善勧告書を受領した監査事務所は、改善計画書を作成し、改善勧告事項に対する改善措置を報告することが求められます。通常レビューに関連する文書の交付等の概要については、以下の図表のとおりです。

改善勧告事項があった場合であっても、直ちに監査業務において重要な準拠違反があったことや監査意見の妥当性に問題があったことを示すものではありません。また、改善勧告事項が発生した原因を分析すると、改善勧告事項の中には、監査人だけの問題ではなく、監査対象会社の状況も相まって改善勧告事項となっている場合もあります。そのため、監査対象会社にとっても自らの内部統制の不備等を発見するための契機となり、同様の問題の発生を防止するための参考となる事例があります。

【通常レビューに関連する文書の交付等の概要】



Ⅲ. 品質管理レビューの結論の解説

品質管理レビューの結論は、前述のとおり、「限定事項のない結論」、「限定事項付き結論」、「否定的結論」がありますが、これらについて子会社株式の評価を例に、3つのケースを用いて重要な準拠違反の懸念の程度をどのように判断するかについて解説します。

本設例において、以下の監査対象会社の財務数値及び重要性の基準値⁵を仮定した場合における発見事項の状況に応じた品質管理レビューの結論の形成過程を簡単に説明します。なお、当該発見事項はいずれの結論の場合でも、改善勧告事項として改善勧告書に記載され、監査事務所は改善を行います。

設例：子会社株式の評価

監査対象会社の判断

当年度末において、子会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下しているものの、実質価額の回復可能性に関して実現可能な事業計画により回復可能性が認められると判断し、当該子会社株式について減損処理は不要と判断している。

	取得価額	実質価額
子会社株式	300 百万円	0 百万円

金融商品会計に関する実務指針第 92 項及び第 285 項

時価を把握することが極めて困難と認められる子会社株式は、当該子会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した場合には、減損処理することが求められています。ただし、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等入手して回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には減損処理しないことも認められています。

監査人の検討状況

当該監査対象会社の判断に対する監査人の検討状況は、下記のケース 1 からケース 3 の発見事項に記載のとおりであった。

(注) 本設例は以下を前提としています。

- (1) 品質管理レビューは監査事務所の品質管理のシステム全体の有効性を評価するものですが、本設例は、分かりやすさの観点から個別業務における監査手続の不備に焦点を当てて説明をしています。
- (2) 本設例は、分かりやすさの観点から品質管理レビューの結論の形成過程を説明しているため、たとえ本設例と同じ状況であったとしても、それぞれの置かれている状況や認定された事実関係などにより品質管理レビューの結論が異なる可能性があります。
- (3) 単純化のため、税効果の考慮は対象外としています。

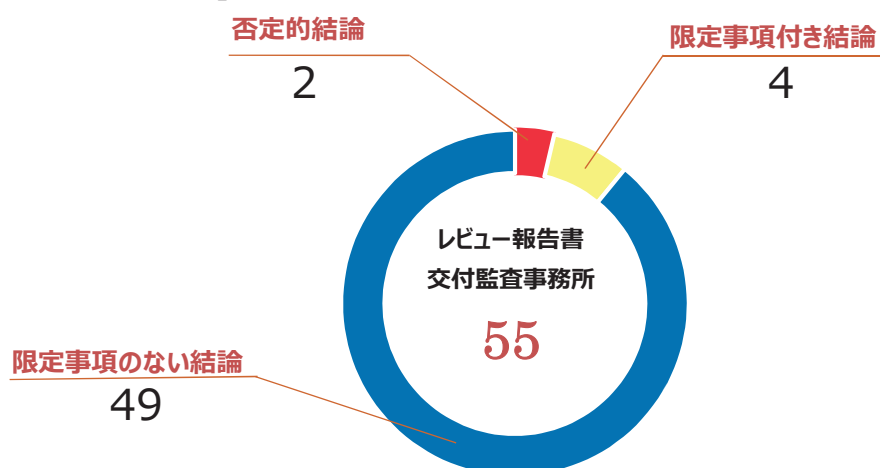
⁵ 重要性の基準値とは、監査人が、監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額（監査計画の策定後改訂した金額を含む。）をいう。（監基報 320 第 8 項(1)）

	ケース 1	ケース 2	ケース 3
監査対象会社の 財務数値 (百万円)	総資産 20,000 純資産 5,000 税引前利益 2,000	総資産 20,000 純資産 1,000 税引前利益 400	総資産 20,000 純資産 100 税引前利益 200
重要性の基準値 (百万円)	100	20	10
発見事項	監査人は、減損を実施しない根拠となる事業計画を入手しているが、当該事業計画の合理性を十分に検討していないため、子会社株式の実質価額の回復可能性が十分な証拠によって裏付けられていることを確かめていない。	監査人は、減損の検討対象となる子会社は、当年度において利益を計上していることをもって減損不要と判断し、減損を実施しない根拠となる事業計画を入手しておらず、減損不要の判断の根拠となる事業計画の合理性に関して、批判的な検討を行っていない。	ケース 2 の発見事項に加えて、財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められた。
監査手続の不備 の影響の評価 (解説)	① 当該子会社株式（300 百万円）について減損処理の要否を検討すべき金額は、監査上の重要性の基準値（100 百万円）を超えている。 ② 財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前利益は 1,700 百万円となり、純資産は 4,700 百万円となる。 ③ その結果、監査手続の <u>不備</u> と判断された。	① 当該子会社株式（300 百万円）について減損処理の要否を検討すべき金額が、監査上の重要性の基準値（20 百万円）を超えている。 ② 財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前利益は 100 百万円となり、純資産は 700 百万円となる。 ③ その結果、監査手続の <u>著しい不備</u> と判断された。	① 当該子会社株式（300 百万円）について減損処理の要否を検討すべき金額が、監査上の重要性の基準値（10 百万円）を超えている。 ② 財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前損失が 100 百万円となり、200 百万円の債務超過となる。 ③ その結果、監査手続の <u>著しい不備</u> と判断された。 加えて、財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した <u>重大な懸念</u> があると判断された。
重要な準拠違反 の懸念の程度	 多少の懸念	 相当程度の懸念	 重大な懸念
品質管理 レビューの結論	限定事項のない結論	限定事項付き結論 が想定される	否定的結論 が想定される

IV. 品質管理レビュー結果の概要

1. 通常レビューの結果

2018 年度に品質管理レビュー報告書を交付した 55 事務所の通常レビューの結果は、「限定事項のない結論」が 49 事務所、「限定事項付き結論」が 4 事務所、「否定的結論」が 2 事務所となりました。なお、「結論の不表明」はありませんでした。



2. 改善勧告事項数の概要

2018 年度に品質管理レビュー報告書を交付した監査事務所数は 55 事務所であり、そのうち 50 事務所に対して総数 517 件の改善勧告を行いました。

【改善勧告事項数の状況】

年度	レビュー報告書交付事務所数（注 1）	選定した監査業務数（注 2）	改善勧告事項数（件）		
			監査事務所における品質管理	監査業務における品質管理	計
2017 年度	98(93)	225(165)	98	768	866
2018 年度	55(50)	158(116)	59	458	517

（注 1）レビュー報告書交付事務所数のうち、改善勧告事項が生じた事務所数を括弧書きで示しています。

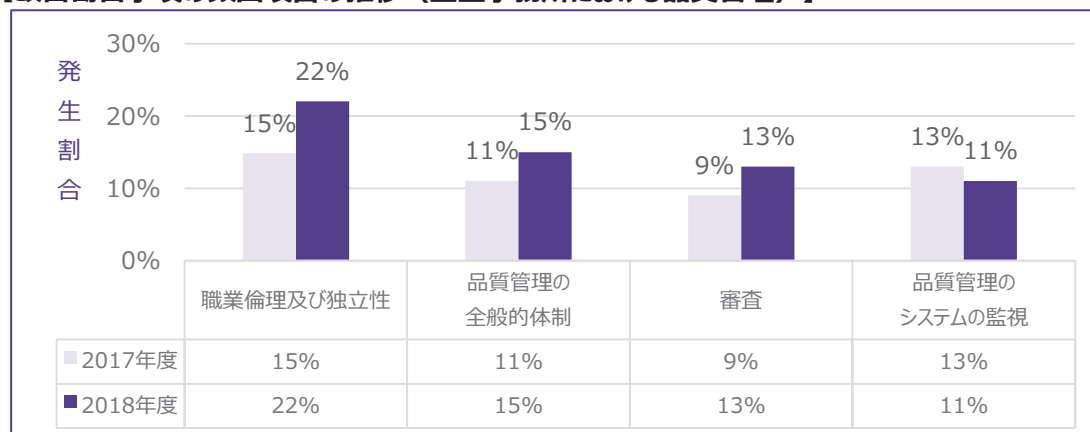
（注 2）選定した監査業務数のうち、改善勧告事項が生じた業務数を括弧書きで示しています。

3. 発生割合が高い改善勧告事項の概要

(1) 監査事務所における品質管理

「監査事務所における品質管理」に関連する改善勧告事項について、改善勧告事項の発生割合が高い項目は、「職業倫理及び独立性」、「品質管理の全般的体制」等であり、2017 年度と同様の項目が上位になっています。

【改善勧告事項の頻出項目の推移（監査事務所における品質管理）】

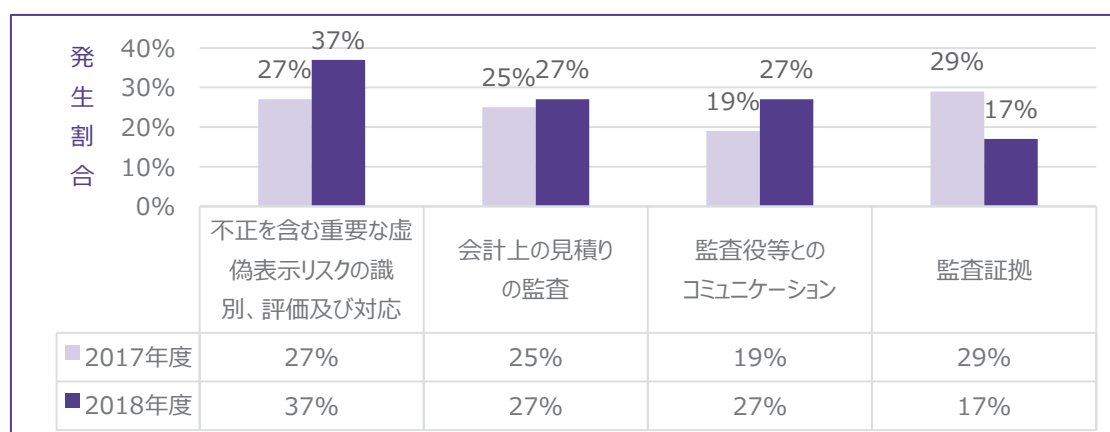


(注) 発生割合 = 各項目について改善勧告事項が生じた監査事務所数 ÷ レビュー報告書交付事務所数

(2) 監査業務における品質管理

「監査業務における品質管理」に関連する改善勧告事項について、改善勧告事項の発生割合が高い項目は、「不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応」、「会計上の見積りの監査」、「監査役等とのコミュニケーション」等であり、概ね 2017 年度と同様の項目が上位になっています。

【改善勧告事項の頻出項目の推移（監査業務における品質管理）】



(注) 発生割合 = 各項目について改善勧告事項が生じた業務数 ÷ 選定した業務数

なお、より詳細な内容については巻末の「付録 2 改善勧告事項の発生状況」をご参照ください。

V. 改善勧告事例

1. 限定事項付き結論の事例

前述のとおり、通常レビューを実施した結果、発見された事項について「重要な準拠違反」の「相当程度の懸念」がある場合には、当該事項は限定事項とされ、「限定事項付き結論」が表明されます。限定事項付き結論の事例を、以下において解説します。

なお、「限定事項付き結論」（否定的結論も含む。）となった場合には、監査事務所は品質管理のシステムについて改善すべき状況があることを示しているため、改善勧告事項となった直接的な原因及びその根本的な原因について分析し、これらを考慮した実効性ある改善計画を策定し、実施します。

(1) 関係会社投融資の評価

財務諸表に計上される一部の項目は、正確に価額を測定することができず、見積りにより概算額を算定することになります。会計上の見積りが必要な財務諸表の計上項目や、経営者が会計上の見積りを行う際に利用可能な情報の性質や信頼性、適用される会計基準等は様々であり、見積りの不確実性の程度はこれらの影響を受けます。

監査人は、経営者が会計上の見積りに関連して適用される会計基準等により要求される事項を適切に適用しているかどうか評価し、職業的懐疑心を発揮して監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。特に、経営者が行う会計上の見積りは不確実性を伴い、また、経営者の偏向⁶により影響を受ける可能性があります。このため、監査人は、経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データを検討し、また、前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積り額について検討することが求められています。

事例1は、関係会社株式の実質価額が大幅に低下しているが減損処理されず、一方で関係会社貸付金に対しては貸倒引当金が計上されている状況において、当該会計処理の妥当性及び会計上の見積りに係る経営者の判断の合理性を検討していなかったことなどにより、監査基準等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念があるとされた事例です。また、その結果、監査事務所の品質管理のシステムが当該事項を事前に防止できなかったとして、品質管理の基準に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念があるとされた事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 経営者が、会計上の見積りに関連して会計基準等で要求される事項を適切に適用しているかどうか、監査人が適切に判断しているか
- ◆ 個別業務のレビューにおいて重要な発見事項又は多数の発見事項がある場合には、それが品質管理のシステムに係る重要な問題を生じさせていないか

事例1	関係会社投融資の評価
改善勧告 事項	監査対象会社の状況 監査対象会社は、過年度に債務超過会社を超過収益力を見込んだ価額で取得して完全子会社とし、同時に当該子会社に貸付を行っている。当該子会社の買収時

⁶ 経営者の偏向とは、財務情報の作成及び表示における経営者の中立性の欠如をいう。（監基報 540 第6項(4)）

事例 1	関係会社投融資の評価
	の事業計画は順調に進まず、超過収益力が毀損し、関係会社株式の実質価額が著しく低下している。関係会社投融資の評価に関して、以下の発見事項があった。 監査業務における品質管理の改善勧告事項 (1)関係会社投融資の評価【監基報 540 第 11 項、第 12 項】 ① 経営者は、関係会社株式の評価について、株式の実質価額が取得原価に比して著しく低下しているものの、概ね 5 年以内に当該実質価額が取得原価までではなく 50%相当額まで回復が見込まれるとして、減損処理を不要と判断しているが、監査人は当該判断の合理性を会計基準等に照らして検討していない。 ② 経営者は、関係会社に対する貸付金について、直近期における当該子会社の債務超過に相当する金額が回収不能見込みであるとして貸倒引当金を計上しているが、監査人は上記①における債務超過の解消見込みに関する仮定と異なっているにもかかわらず、その合理性を検討していない。 監査事務所における品質管理の改善勧告事項 (2) 上記(1)の発見事項が検出されたにもかかわらず、監査責任者は、監査調書の査閲等を通じて当該不備を是正できていない。また、審査においても当該不備を指摘できていないことから、審査が有効に機能していない。【品基報第 1 号第 31 項、監基報 220 第 19 項】
限定事項付き結論となった根拠	(1) 監査責任者及び専門要員が監査事務所の品質管理のシステムを適切に運用せず、関係会社株式及び関係会社への貸付金の評価について修正した場合には、税引前利益が黒字から赤字となるほどの財務諸表の重要な虚偽表示を看過している相当程度の懸念があることから、限定事項付き結論の要件 2 に当たると判断した。(付録 1 図表 3 参照) (2) 監査責任者及び審査担当者は、上記(1)を指摘できず、監査事務所における品質管理のシステムの運用上の著しい不備があるため、限定事項付き結論の要件 2 に当たると判断した。(付録 1 図表 4 参照)
改善勧告への対応状況	監査事務所における品質管理の対応状況 ◆ 監査事務所の研修に加え、日本公認会計士協会主催の会計及び監査に関する研修への参加を専門要員に促し、受講頻度を高めていくとともに、監査チーム内の討議においても、監査責任者（もしくはより経験のあるメンバー）が議論を主導し、討議内容の深化を図る。 ◆ 監査チーム内で各人の進捗状況を共有し、監査責任者等から他のメンバーへの指示・監督を徹底し、監査責任者は監査調書を適時に査閲する。 ◆ 審査担当者が、監査上の重要な事項（特別な検討を必要とするリスクを含む。）に関し十分な審査を実施できるよう、監査チームから適時に監査調書を提出し、審査担当者は、監査上の重要な事項について、監査チームと同じ目線に立つことなく、職業的懐疑心をもって審査を行う。 監査業務における品質管理の対応状況 ◆ 金融商品会計に関する実務指針等の関連する規定について、監査チーム内の討議を通じて理解を深め、経営者による減損処理の要否判断を批判的に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 関係会社投融資の評価に関して用いられた経営者の仮定の合理性（投融資における計画間の整合性を含む。）を批判的に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

(2) 関連当事者

企業と関連当事者⁷との取引は、企業と役員等の個人との取引を含め、対等な立場で行われているとは限らず、企業の財政状態や経営成績に影響を及ぼすことがあります。また、直接の取引がない場合においても、企業と第三者との取引において、関連当事者が、当該取引に間接的に影響を与えることによって、企業の財政状態や経営成績に影響を及ぼすことがあります。このような関連当事者との取引が行われている場合に財務諸表の利用者に取引の事実や金額、主要な取引条件など有用な情報を提供することを目的として注記が要請されています。

これらの点を踏まえ、監査人は、関連当事者との関係及び取引に係る重要な虚偽表示リスクを識別・評価するとともに、リスク対応手続を立案し、実施することが求められています。そして、経営者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関連当事者との間で事業上の合理性の欠如した企業の通常の取引過程から外れた取引を実行していないかについても特に留意する必要があります。

事例 2 は、関連当事者への貸付金の回収可能性及び取引条件の記載について必要な監査手続が実施されていなかったことなどにより監査基準等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念があるとされた事例です。また、その結果、審査を含む品質管理のシステムにおいて、品質管理の基準に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念があるとされた事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 関連当事者との関係及び関連当事者との取引を十分に理解し、不正による重要な虚偽表示リスクの識別が適切に実施され、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか ◆ 個別業務のレビューにおける重要な発見事項又は多数の発見事項がある場合には、それが品質管理のシステムに重要な問題を生じさせていないか
---	---

事例 2	関連当事者
改善勧告事項	監査対象会社の状況 監査対象会社は、関連当事者との貸付取引を識別したため、財務諸表に計上するとともに、関連当事者との取引として注記している。 監査業務における品質管理の改善勧告事項 (1) 関連当事者 ① 監査対象会社と関連当事者との間で契約書が取り交わされていない貸付金に 関し、債権の回収可能性について検討していない。【監基報 550 第 21 項】 ② 当該債権の取引条件に係る注記の妥当性を検討していない。【監基報 550 第 19 項、第 21 項、第 24 項】 監査事務所における品質管理の改善勧告事項 (2) 専門要員の教育・訓練、監査責任者による指示と監督及び監査調書の査閲、 審査担当者による審査【品基報第 1 号第 16 項、第 31 項、第 34 項、第 36 項】 ① 監査事務所が作成している監査等に係るガイドライン等の専門要員への研修 や訓練を通じた伝達が不十分である。

⁷ 関連当事者とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等をいう。（企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」第 5 項(3)）

例えば、親会社、子会社に加え、「財務諸表作成会社の主要株主及びその近親者」、「財務諸表作成会社の役員及びその近親者」、「親会社の役員及びその近親者」、「重要な子会社の役員及びその近親者」（同項同号⑥から⑨）、「⑥から⑨に掲げる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」も含まれる。

事例 2	関連当事者
	② 今回の品質管理レビューにおける上記の関連当事者に係る発見事項を含む多数の発見事項が、監査責任者による査閲、審査担当者による審査において指摘されておらず、これらの品質管理のシステムが有効に機能していない。 (3) 審査担当者の適格性 監査事務所は、上記の監査業務の審査担当者として新規に加入した社員を選任しているが、社員の過去の監査経験等を把握していないなど、審査担当者の適切性を十分に検討していないため、監査事務所としての審査担当者の選任に係る品質管理のシステムが十分かつ適切に整備されているとは認められない。【品基報第1号第38項】
限定事項付き結論となった根拠	(1) 財務諸表に重要な影響を与える特別な検討を必要とするリスクを識別すべき重要な事項に関する監査手続に著しい不備があるため、限定事項付き結論の要件2に該当すると判断した。（付録1 図表3参照） (2) 上記(1)の状況において監査事務所における品質管理にとって重要な事項の運用上の不備があるため、限定事項付き結論の要件2に該当すると判断した。（付録1 図表4参照） (3) 改善勧告事項(3)は、監査の品質を合理的に確保するために必要な審査担当者の適格性に係る品質管理のシステム（方針及び手続）の不備であるため、限定事項付き結論の要件1に該当すると判断した。（付録1 図表1参照）
改善勧告への対応状況	監査事務所における品質管理の対応状況 ◆ 改善勧告事項が多数発生した事態を真摯に受け止め、今後は、品質管理が全てにおいて優先するという風土を醸成していくことを最優先とし、最高経営責任者、品質管理担当責任者をはじめ各業務担当者が自らの職責を果たすべく品質管理体制を構築するとともに、発見事項となるような不備を生じさせないこと、及び不備が生じてしまった場合は適時に検出され、速やかに改善できるような改善措置を計画する。 ◆ 監査事務所の研修において、職業倫理、品質管理及びリスク・アプローチの全体像の確認等の基本的な監査の内容を含めるとともに、品質管理レビューで受けた指摘を再度確認する研修等を実施し、品質管理上重要と思われる研修を必須研修とし、監査責任者を含む全ての専門要員に受講を義務付ける。 ◆ 監査調書の査閲は、監査手続中であっても適宜実施することとし、特にリスクの高い取引については、査閲や審査担当者とのコミュニケーションの頻度を増やし、監査の水準が特定の専門要員の能力に依存することがないように監査事務所としての監査の品質管理水準の向上・確保に努める。 ◆ リスクが高い取引等の監査上の重要事項等は必須の審査資料とし、これに関連する監査調書も審査担当者が査閲し、審査の深度を高める。 ◆ 審査担当者としての資格要件は、上場会社の監査経験が所定の年数以上の者とするを審査規程に明記し、これに不足する者には審査を担当させない。 監査業務における品質管理の対応状況 ◆ 関連当事者に対する貸付金の回収可能性とい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するとともに、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 関連当事者への貸付について取引条件を検証するとともに、有価証券報告書等においてそれらが適切に開示されているかを検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例

監査事務所は監査業務の品質を合理的に確保するため、監査基準等を遵守し適切な監査報告書を発行するための品質管理のシステムを整備し運用しなければなりません。品質管理のシステムには以下の方針及び手続が含まれます。

【監査事務所の品質管理のシステムの項目と主な内容】

項目	主な内容
1. 品質管理に関する責任	・ 品質を重視する風土の醸成 ・ 品質管理の全般的体制の整備・運用（監査法人のガバナンス・コードの適用を含む。） ・ 情報セキュリティ体制の整備・運用
2. 職業倫理及び独立性	・ 監査対象会社等からの独立性の保持
3. 監査契約の新規の締結及び更新	・ 経営者の誠実性等の評価 ・ 監査事務所の受入体制（専門要員の確保を含む。）の評価
4. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	・ 専門要員に必要とされる適性や能力の維持・開発
5. 業務の実施	・ 監査に必要な情報・技法の蓄積（監査マニュアル・ガイダンス、監査ツール等） ・ 監査責任者による指示・監督・査閲 ・ 適切な監査調書の適時の作成
6. 審査	・ 審査担当者の十分な知識・経験・能力と当該監査業務に対する客観性の確保 ・ 深度ある審査の実施
7. 品質管理のシステムの監視	・ 日常的な監視、定期的な検証による不備事項の適時発見・是正
8. 品質管理のシステムの文書化	・ 品質管理のシステムの整備及び運用状況の適切な記録・保存

監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例を、以下において解説します。

(1) 職業倫理及び独立性

公認会計士による監査が信頼されるためには、監査人が特定の利害に関係せず公正不偏の態度を保持し、財務諸表の適正性について公正な判断を下すことが重要です。このため、監査人の職業倫理及び独立性については、公認会計士法及び当協会の倫理規則等により規制されています。監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはなりません。また、監査事務所は、監査事務所及び専門要員等が独立性の規定を遵守することを合理的に確保するために、独立性の保持のための方針及び手続を定め、その方針及び手続が遵守されていることを確かめなければなりません。

① 専門要員の独立性

監査事務所は、独立性の保持を確認するために全ての専門要員から、独立性の保持のための方針及び手続の遵守に関する確認書を少なくとも年に一度入手することが求められています。当協会は、監査事務所の独立性の保持の検討に資するため、倫理委員会研究報告第 1 号「監査人の独立性チェックリスト」を公表しており、多くの監査事務所は当該チェックリストを利用して独立性を確認しています。

事例 3 は、専門要員の独立性の確認手続において、確認対象となる監査対象会社を明確にしている又は通常利用される当協会の独立性チェックリストを適切に使用していない等、独立性の確認や職業倫理の遵守の確認が適切に実施されていなかった複数の監査事務所における事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 監査事務所が定めた独立性の方針及び手続に従い、監査事務所及び専門要員等が独立性を保持していることを確認しているか
--	---

事例 3	専門要員の独立性
改善勧告事項	(1) 専門要員から、倫理委員会研究報告第 1 号「監査人の独立性チェックリスト」（以下「独立性の確認書」という。）を入手する際に、別紙として示している確認対象会社リストに監査対象会社の名称は記載しているものの、親会社、非連結子会社等を含む関係会社のうち一部の会社の名称を記載しておらず、独立性を確認する対象会社等の網羅性を十分に確保していない。 (2) 専門要員の独立性の確認に関して、必要な各チェック項目について確認していない者、役割に応じて適切な独立性の確認書を使用していない者が複数いる。 (3) 非常勤の専門要員から独立性の確認書を入手していない。 (4) 委託審査担当者から独立性の確認書を入手していない。 【品基報第 1 号第 20 項、第 21 項、第 23 項、第 38 項、倫理規則第 13 条第 1 項、「独立性に関する指針」第 1 部第 27 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q1】
改善勧告への対応状況	◆ 全ての専門要員（非常勤の専門要員、委託審査担当者も含む。）に確認の対象となる全ての会社名のリストを示し、独立性の確認対象者の網羅性及び独立性を確認する対象会社等の網羅性を十分に確保できるように改善する。 ◆ 品質管理責任者は単に独立性の確認書を使用していれば良いと考えていたが、倫理規則等を十分に理解した上で、役割に応じて適切な独立性の確認書を使用するなど倫理規則等に適切に準拠することを明確にし、独立性の確認を実施するよう改善する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小

② ネットワーク・ファームの独立性

監査人がネットワークに所属する場合、監査人のネットワーク・ファームが監査対象会社に対して一定の非保証業務を提供すると監査人にとって自己レビューの重要性の程度が大きくなり、監査を行うに当たり公正不偏の態度を保持することに大きな影響を受けることがあります。

監査事務所は、ネットワーク・ファームを含む監査事務所、専門要員等が独立性の規定を遵守することを合理的に確保するために、独立性の保持のための方針及び手続を定めます。監査事務所は、その方針及び手続に基づいて、(1) 独立性を阻害する状況や関係を識別して評価すること、(2) 独立性に対する阻害要因を許容可能な水準にまで軽減又は除去するためにセーフガードを適用すること、又は適切であると考えられる場合には監査契約を解除すること、が求められています。

事例 4 は、監査事務所がネットワークに所属し、ネットワーク・ファームには複数の士業を営む事業体がありますが、当該事業体が監査対象会社に対する独立性を阻害していないかを検討していなかった事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ ネットワーク・ファームを含む監査事務所としての独立性の保持のための方針及び手続を定めているか ◆ その方針及び手続に基づいて、独立性を阻害する状況や関係を識別して評価し、適切なセーフガードを適用しているか
---	---

事例 4	ネットワーク・ファームの独立性
改善勧告事項	監査事務所は、監査事務所のネットワーク・ファームにおける監査対象会社に対する独立性を阻害する状況や関係の識別及び評価（例えば、子会社等に対する仕訳の提案の有無の識別及び当該事実がある場合の影響の評価）をしていない。【品基報第 1 号第 20 項、「独立性に関する指針」第 1 部第 13 項、第 14 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q 2】
改善勧告への対応状況	◆ 監査事務所は、ネットワーク・ファームにおける監査対象会社に対する独立性を阻害する状況や関係を識別して評価し、独立性に対する阻害要因を識別した場合はそれを許容可能な水準にまで軽減又は除去するためにセーフガードを適用する、又は適切であると考えられる場合には監査契約を解除する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小
類似事例	◆ 監査事務所は、所属する事業体の相互の協力を目的として海外の会計事務所のネットワークに属しているが、ブランド名を共有していないとの判断から、「独立性に関する指針」で定義するネットワークに該当しないものとしている。その一方で、監査事務所の名刺、看板、ウェブサイトにはネットワーク名が記載されているなど、ブランド名を共有している外観があると考えられるが、このような事実に対して「独立性に関する指針」で定義するネットワークに該当するかどうかの検討を行っていない。【品基報第 1 号第 20 項、「独立性に関する指針」第 1 部第 13 項、第 14 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q 2】 【属性】監査事務所規模：中小

(参考) ネットワーク及びネットワーク・ファーム (倫理規則 定義)

ネットワーク

会計事務所等よりも大きな組織体であって、次の(1)と(2)の条件の両方を備えた組織体

(1) 当該組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的としていること。

(2) 次のいずれかを備えていること。

- ① 利益の分配又は費用の分担を目的としていること。
- ② 共通の組織により所有、支配及び経営されていること。
- ③ 品質管理の方針及び手続を共有していること。
- ④ 事業戦略を共有していること。
- ⑤ ブランド名を共有していること。
- ⑥ 事業上のリソースの重要な部分を共有していること。

ネットワーク・ファーム

ネットワークに所属する会計事務所等又は事業体

③ 報酬依存度

監査対象会社からの監査報酬等が監査事務所の全収入に対し高い割合を占める場合には、監査対象会社との契約の継続を優先させる誘因となり、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせ、監査を行うに当たり公正不偏の態度を保持することに大きな影響を受けることがあります。このような状況に対し、監査人が独立性を保持するための規制があります。

監査事務所において監査業務の特定の依頼人に対する報酬依存度（会計事務所等の総収入のうち、特定の依頼人からの報酬が占める割合）が一定割合を占める場合には、独立性を阻害する要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性を許容可能な水準にまで軽減しなければなりません。

監査業務の依頼人が大会社等である場合、2期連続して、依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合には、外部の会計士による監査意見表明前のレビューや監査意見表明後のレビュー等の適用するセーフガードの妥当性を検討し、依頼人の監査役等にその旨及び妥当と判断したセーフガードを報告し協議した上で適用することになります。また、上記セーフガードの適用において、報酬依存度が15%を大幅に超える場合の「大幅」と判断する基準（一定割合）を定めることが要求され、当該一定割合を占める場合にはセーフガードとして意見表明前のレビューを検討することが要求されています。

事例5は、報酬依存度が15%を大幅に超える判断基準を定めておらず、適用したセーフガードの妥当性について検討していなかったことに加え、その妥当性について監査役に報告し協議していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 監査業務の特定の依頼人に対する報酬依存度が一定割合を占めるかどうかについて具体的な判断基準を合理的に定めているか
- ◆ 報酬依存度が2期連続して15%を超える場合、セーフガードの妥当性を検討しているか
- ◆ 依頼人の監査役等にその旨及び妥当と判断したセーフガードを報告し協議した上で適用しているか

事例 5	報酬依存度
改善勧告事項	監査事務所は、2 期連続して報酬依存度が相当程度高い水準にある大会社等の監査業務があり、セーフガードとして、監査意見表明後のレビューを外部の会計士に依頼しているが、15%を大幅に超える場合の判断基準を定めておらず、セーフガードとして適用している監査意見表明後のレビューにより独立性を阻害する要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができるかどうか検討していない。また、現在適用しているセーフガードが監査意見表明後のレビューであることの妥当性について、監査役に報告し協議していない。【監基報 260 第 15 項、第 21 項、「独立性に関する指針」第 1 部第 222 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q13】
改善勧告への対応状況	◆ 監査事務所は、特定の依頼人に対する報酬依存度が 15%を大幅に超える場合の判断基準を定め、当該判断基準に従い、適用しているセーフガードにより独立性を阻害する要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができるかどうか検討し、その検討過程及び結論を記録する。また、適用するセーフガードが妥当であると判断したことについて監査役に報告するとともに協議を行い、報告等の内容及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小

(2) 契約の新規の締結及び更新

監査契約の新規の締結及び更新においては、契約に先立って、関与先と監査事務所が互いに協力して、信義を守り、誠実に契約を履行することができるかどうかを検討する必要があります。そのため、監査事務所は、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続を定める必要があります。この方針及び手続には、以下の全てを満たすかどうか検討することが求められています。

- ① 監査事務所が、時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適性及び能力を有していること
- ② 関連する職業倫理に関する規定を遵守できること
- ③ 関与先の誠実性を検討し、契約の新規の締結や更新に重要な影響を及ぼす事項がないこと

監査事務所は、監査契約の新規の締結又は更新それぞれの状況において、監査対象会社の誠実性等に関して、様々な情報源（前任監査人がいる場合は当該前任監査人を含む。）から入手した情報を検討しますが、当該手続において問題点を識別したにもかかわらず、監査契約の新規の締結又は更新を行う場合、その問題点をどのように解決したかを文書化することが求められています。

事例 6 は、関与先との新規の契約の締結において、問題点を識別したが、当該事項に対する検討が十分に実施されていなかった事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 監査契約の新規の締結及び更新、監査事務所間の引継に関する方針及び具体的な手続を、監査事務所として定めているか ◆ 監査事務所の方針及び手続に従い、契約の新規の締結又は更新、監査事務所間の引継を適切に実施しているか
---	---

事例 6	新規契約
改善勧告事項	当年度に前任監査人から引継いだ監査業務の期首残高の検討において、監査対象会社が前年度末に子会社株式の実質価額が著しく低下していないにもかかわらず減損処理したことを監査人は把握している。しかし、適切な会計方針の適用の観点

事例 6	新規契約
	から当該問題点が監査契約の新規の締結の可否に与える影響を検討していない。 【品基報第 1 号第 25 項、第 26 項、監基報 510 第 5 項】
改善勧告 への対応 状況	◆ 監査事務所は、契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続に従い、問題点が識別されたにもかかわらず関与先と契約の新規の締結又は更新を行う場合には、監査事務所がその問題点をどのように解決したか及び当該事項が監査契約の新規締結の可否に与える影響を検討し、文書化するよう改善する。 ◆ 期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているか検討し、含まれているという監査証拠を入手した場合には、修正再表示の検討も含め財務諸表に対する影響を判断するために、追加の監査手続を実施する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小

業務に当たり留意すべき事例

関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続において、監査事務所は時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適性及び能力を有していることが必要とされていますが、上場会社との契約の新規の締結において、以下のような事例がみられます。

- 決算期を過ぎて前任監査人による監査契約の解除があった監査対象会社と監査契約を締結し、短期間で監査報告書を発行している。
- 人的資源が確保されていないにもかかわらず監査契約を締結し、締結後に少数の非常勤の専門要員等により対応している。
- 関与先に不適切会計が発覚した後に前任監査人が退任した監査業務について、後任監査人として、当該業務を実施するために適格でなく、能力（経験）が十分ではないと認識しているにもかかわらず監査契約を締結している。
- 過年度より監査契約を締結していない監査対象会社の訂正監査の契約を新規に締結している。

上記のような場合には、監査業務を完了し監査報告書を発行するに当たり、時間及び人的資源、業務実施の適性及び能力などの不足から、十分かつ適切な監査証拠を入手し監査業務の品質を合理的に確保することが困難になる可能性が高まりますので、新規の契約に当たり特に慎重に検討する必要があります。

(3) 品質管理のシステムの監視

監査事務所が定める品質管理のシステムに従って品質管理が行われていない等の問題がある場合に、品質管理のシステムの監視によって適時に問題が発見され改善が図られることにより、監査業務の質が合理的に保たれることとなります。そのため、監査事務所の品質管理のシステムを継続的にモニタリングする機能である監視は、品質管理のシステムの根幹をなす重要な要素の一つです。

監査事務所は、品質管理のシステムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることを合理的に確保するために、品質管理のシステムの監視に関するプロセスを定めることが求められています。このプロセスには、品質管理のシステムに関する日常的監視及び評価と監査業務の定期的な検証⁸の実施が含まれます。

また、監査事務所は、品質管理のシステムの監視によって発見された不備及びこれに対して改善すべき事項が、品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者、監査実施の責任者等に伝えられ、必要な措置が講じられていることを確かめる必要があります。

① 定期的な検証の対象者

定期的な検証は、監査責任者ごとに少なくとも一定期間ごとに一つの完了した監査業務に対して実施されます。

事例 7 は、定期的な検証の対象となる監査責任者が、監査事務所が定めた方針に従って選定されておらず、ある対象者について、適切なサイクルを超過してしまい定期的な検証が適切に運用されていないと判断された事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 定期的な検証のための方針及び手続を監査事務所が適切に整備しているか ◆ 定期的な検証は監査事務所の方針及び手続に従い適切に運用されているか
---	--

事例 7	定期的な検証の対象者
改善勧告事項	監査事務所は監査の品質管理規程において、監査業務の定期的な検証のサイクルは 3 年間を超えない期間とし、一つの検証のサイクルの中で、一人の監査責任者に対して少なくとも一つの監査業務を検証の対象として選定すると定めているが、監査責任者ではなく特定の監査対象会社を検証の対象として選定すれば良いと考えていたため、一部の監査責任者が 3 年間検証の対象とされていない。【品基報第 1 号第 47 項】
改善勧告への対応状況	◆ 監査事務所の品質管理のシステムの監視を有効に機能させるため、監査の品質管理規程の運用において、3 年間を超えない期間で、一人の監査責任者に対して少なくとも一つの監査業務を定期的な検証の対象として選定して実施するよう改善する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小

⁸ 監査業務の定期的な検証とは、監査事務所が定めた品質管理の方針及び手続に準拠して監査チームが監査業務を実施したことを確かめるために、完了した監査業務に対して実施する手続をいう。（品基報第 1 号 第 11 項(1)）

② 識別した不備の評価、伝達及び是正

品質管理のシステムの監視によって発見された不備の影響を評価し、重要な不備かどうか等を判断する必要があります。また、関連する監査責任者や適切な者に対し、発見された不備とこれに対する適切な是正措置を伝達し、是正措置が実施される必要があり、監査事務所は是正措置の実施状況を確認する必要があります。

事例 8 は、過年度の定期的な検証において指摘された監査調書の最終的な整理の不備と是正措置を専門要員へ周知していますが、品質管理レビューにおいて同様の不備が指摘されており、改善の確認が不十分であるとされた事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 発見された不備の影響を評価し、重要な不備かどうか等の判断を行っているか ◆ 関連する監査責任者や適切な者に対し、発見された不備とこれに対する適切な是正措置を伝達し、是正措置を実施しているか
--	--

事例 8	識別した不備の評価、伝達及び是正
改善勧告事項	過年度の定期的な検証において、監査調書に必要な書類がファイルされていない等の監査調書の最終的な整理の不備が指摘され、当該不備と改善措置について研修等での周知を行っている。しかし、今回の品質管理レビューにおいて監査調書の最終的な整理の不備が指摘されており、定期的な検証における是正措置が適切に実施されているかモニタリング等による確認が十分に行われていない。【品基報第 1 号第 48 項、第 49 項、第 50 項】
改善勧告への対応状況	◆ 定期的な検証による監査調書の最終的な整理に関する不備に対し、監査チームが適切な是正措置を実施しているかについてモニタリング等により十分に確認する。
属性	◆ 監査事務所規模：大

(4) 情報セキュリティ

公認会計士は、業務の実施において監査対象会社等から機密情報を入手することがあります。また、監査対象会社等に対して守秘義務を負っており、これらの情報を外部に漏洩した場合には、監査対象会社等からの信頼を失うばかりでなく、公認会計士としての存続が危ぶまれ会計士業界全体に多大な影響を及ぼします。そのため、監査事務所は、セキュリティ・ポリシー及び情報セキュリティ対策基準等を定め、専門要員に周知徹底するとともに、その遵守状況を確認する必要があります。

近年では海外において監査法人を標的としたサイバー攻撃による被害も発生しており、サイバーセキュリティ対策の重要性が高まっています。したがって、情報セキュリティの態勢の維持・充実に図っていく上でサイバーセキュリティ対策も十分に考慮しておく必要があります。

事例 9 は、情報漏洩（紛失、不正・私的利用を含む。）を防ぐためにセキュリティ・ポリシーに規定したパーソナルコンピューター（以下「PC」という。）の管理等の対するモニタリングが行われていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 監査事務所はセキュリティ・ポリシー等を策定するとともに、その遵守状況を確認しているか

事例 9	情報セキュリティ
改善勧告事項	監査事務所は、少数の専門要員により監査業務を実施している。情報セキュリティについては、情報漏洩（紛失、不正・私的利用を含む。）を防ぐために必要なセキュリティ・ポリシーを策定しているが、PC の管理、電子データの管理、マルウェア対策、パスワード設定、USB メモリの利用方法等が適切に行われているかについて、モニタリングが行われていない。【IT 実第 4 号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ】
改善勧告への対応状況	◆ 専門要員が少ないこともあり、本人に口頭で確認するだけで詳細な確認を実施することまでの必要性を認識していなかったが、情報セキュリティの重要性を再認識し、情報漏洩（紛失、不正・私的利用を含む。）を防ぐために策定したセキュリティ・ポリシー等が適切に運用されているかどうかについて、具体的な確認方法をマニュアルに定め、適時にモニタリングを行い、その実施結果を記録するよう改善する。 ◆ 電子データの管理では PC で作成した監査調書を紙面で保存した後に当該 PC からデータを削除しているかの確認を実施する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小
類似事例	◆ 監査事務所は、情報セキュリティ規程等を定め、遵守状況について定期的にモニタリングを行うこととしている。しかし、監査業務に従事していない専門要員及び事務職員のうち数名がモニタリング対象とされていない。【IT 実第 4 号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ】 【属性】監査事務所規模：中小

参考になる取組事例

監査事務所の情報セキュリティ対応について、以下のような参考になる取組事例がありました。

- クラウドサービスの利用を決定した際のリスク分析結果を文書化し、事務所の求めるセキュリティ水準への充足度や残余リスクについて明確化するとともに、クラウドサービスがダウンした時のリスク対応策を確立している。
- サイバーセキュリティ対策として、標的型攻撃メールに対する演習を行っている。
- 外付けハードディスクドライブや USB メモリ等の情報保存機器を利用できないよう、PC の設定をしている。

3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例

監査業務における品質管理に関する改善勧告事例を、以下において解説します。

(1) 企業及び企業環境の理解

監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を通じて、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベル及びアサーション⁹・レベルの重要な虚偽表示リスク¹⁰を識別し評価することが求められています。

企業及び企業環境について、監査人が理解しなければならない事項としては、企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される会計基準等を含む。）、企業の事業活動等、企業の会計方針の選択と適用（会計方針の変更理由を含む。）、企業目的及び戦略並びにこれらに関連して重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク、企業の業績の測定と検討があります。これらの事項を理解する過程で、企業内外から情報を入手して検討し、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別することが求められています。

① 企業の採用する会計方針の理解と評価

監査人は、企業が採用した会計方針（会計方針の変更が行われた場合には、その理由を含む。）が、その事業にとって適切であるかどうか、会計基準等に準拠しているかどうか、また、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかの評価を実施することが求められています。会計基準等において複数の処理が認められている場合には、この会計方針の選択と適用が重要な検討事項となりますが、経営者が会計方針の選択と適用を誤っている場合には、企業の属する業界の他社との比較可能性を阻害するなどの弊害が生じることとなります。

事例 10 は、監査対象会社が採用する工事進行基準による売上高の算出に原価比例法以外の特殊な方法が採用されていたが、当該会計方針に関して会計基準等への準拠性や業界で採用されている会計方針との整合性に係る評価が実施されていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 企業の採用する会計方針が事業活動に照らして適切であり、会計基準等に準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかを評価しているか
--	---

事例 10	企業の採用する会計方針の理解と評価
改善勧告 事項	ソフトウェア開発事業を営む監査対象会社が採用した工事進行基準による売上高の算出に用いられている原価比例法以外の特殊な方法が、その事業にとって適切であり、会計基準等に準拠し、企業の属するソフトウェア業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価していない。【監基報 315 第 10 項】

⁹ アサーションは、以下の三つの区分に分類される。（監基報 315 A107 項）

- ・監査対象期間の取引種類と会計事象に係るアサーション（発生、網羅性、正確性、期間帰属、分類の妥当性）
- ・期末の勘定残高に係るアサーション（実在性、権利と義務、網羅性、評価と期間配分）
- ・表示と開示に係るアサーション（発生及び権利と義務、網羅性、分類と明瞭性、正確性と評価）

¹⁰ 重要な虚偽表示リスクとは、監査が実施されていない状態で、財務諸表に重要な虚偽表示が存在するリスクをいい、誤謬による重要な虚偽表示リスクと不正による重要な虚偽表示リスクがある。アサーション・レベルにおいて、重要な虚偽表示リスクは固有リスクと統制リスクの二つの要素で構成される。（監基報 200 第 12 項(10)）

事例 10	企業の採用する会計方針の理解と評価
改善勧告への対応状況	◆ 工事進捗度を算定する方法として採用している方法が、その事業において適切であり、工事の進捗度を合理的に反映する方法であることを十分に検討し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

② 会計方針の変更における正当な理由

企業は、選択可能な2つ以上の会計処理の方法がある場合には、適切な会計方針を選択し、正当な理由がある場合を除いて継続して適用することが求められています。監査人は、「会計方針の変更」が行われた場合には、その変更が正当な理由によるものかどうかを検討することが求められています。

事例 11 は、有形固定資産の減価償却方法の変更について、正当な理由によるものか否かの検討が不十分であった事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 次の事項を総合的に勘案して、会計方針の変更が正当な理由によるものかどうかを検討しているか ① 企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われたか ② 会計事象等をより適切に反映するために行われたものか ③ 変更後の会計方針が会計基準等に照らして妥当か ④ 利益操作を目的としていないか ⑤ 当該事業年度に変更することが妥当か（適時性）
--	---

事例 11	会計方針の変更における正当な理由
改善勧告事項	監査対象会社は、中期経営計画に基づく生産拠点の再編を実施した結果、今後は長期的かつ安定的な設備の利用が見込まれるため、有形固定資産の減価償却方法として定額法を採用することがより適切に使用実態を反映できると判断し、当年度に定率法から定額法へ変更している。しかしながら、監査人は翌1年分の生産計画しか入手していないため、長期的かつ安定的な設備の利用を裏付ける事業計画の実現可能性に係る十分かつ適切な監査証拠を入手しておらず、適時性を含むその変更の妥当性について、正当な理由による会計方針の変更かどうか十分に検討していない。【監基報 315 第 10 項】
改善勧告への対応状況	◆ 有形固定資産の減価償却方法の変更の妥当性の検討に当たって、変更の理由として監査対象会社が当年度以降の設備の長期安定的な稼働を主張した場合には、適時性を含むその根拠を裏付ける事業計画の実現可能性等を慎重に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

業務に当たり留意すべき事例

減価償却方法を定率法から定額法へ変更した理由として、監査対象会社が「当年度以降の設備の長期安定的な稼働」を主張している場合において、以下のような不備事例がみられます。

- 当年度以降の設備の長期安定的な稼働を裏付ける生産計画等を入手していない。
- 生産計画等は入手しているが、生産数量等が長期安定的に推移することを裏付ける具体的な監査証拠を入手するなど、定量的な分析と調査を行っていない。
- 現有設備の過去の稼働状況の定量的な分析検討は実施しているが、将来の稼働状況を検討していない。

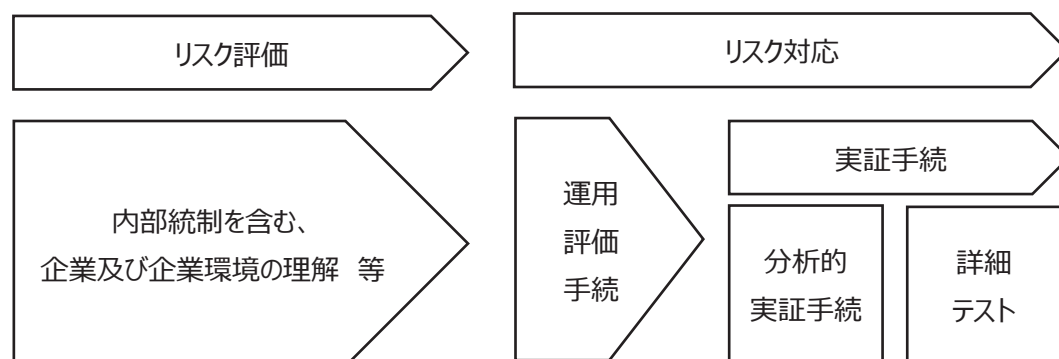
監査人は、監査・保証実務委員会実務指針第 78 号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」に基づき、会計方針の変更が「正当な理由」によるものかどうかを判断し、その検討過程及び結論を監査調書に記録することが求められています。その際、減価償却方法の変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられる（企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 62 項）ため、通常、経営者が見積りを行った方法等を定量的に検討することになります。

(2) リスク評価とリスク対応

監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を通じて、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別して評価し、評価したリスクへの適切な対応を立案し実施することによって、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

リスク・アプローチに基づいた監査において、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価を誤ると財務諸表の重要な虚偽表示を看過する可能性が高まります。そのため、重要な虚偽表示リスクの識別と評価を適切に実施し、その結果に基づき、十分かつ適切な監査証拠を入手できるように内部統制の運用評価手続及び実証手続を立案し実施する必要があります。実証手続は、詳細テスト、分析的実証手続又はその両方の組み合わせにより実施されます。

【アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価とリスク対応のイメージ】



また、監査人は、リスク評価の過程において、少なくとも以下の事項を考慮し、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスク¹¹であるかどうかを決定する必要があります。

¹¹ 特別な検討を必要とするリスクとは、識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の検討が必要と監査人が判断したリスクをいう。（監基報 315 第 3 項(3)）

- ✓ 不正リスク¹²であるかどうか
- ✓ 特別の配慮を必要とするような最近の重要な経済、会計などの動向と関連しているかどうか
- ✓ 取引の複雑性
- ✓ 関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか
- ✓ リスクに関連する財務情報の測定における主観的な判断の程度（特に広範囲にわたって測定に不確実性がある場合）
- ✓ 企業の通常の取引過程から外れた取引又は通例でない取引のうち、重要な取引に係るものであるかどうか

監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解し、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施する必要があります。

① リスク評価手続

食品メーカー等の製造業では、小売業者等が行う広告宣伝費の補填、棚割りの確保に対する費用等を協賛金やリベート等の名目で負担しており、多額の費用が発生する場合があります。また、これらの負担は、各小売業者における契約ごとに履行義務の内容等が異なることが通常です。

事例 12 は、小売業者に対する協賛金やリベート等に関して、取引種類に応じて虚偽表示リスクの態様が異なるにもかかわらず、適切なリスク評価が実施されていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 企業及び企業環境を理解した上で、虚偽表示リスクを適切に識別し評価しているか ◆ リスク評価の結果を踏まえ、リスクに個別に対応した適切なリスク対応手続を立案し、実施しているか
--	---

事例 12	リスク評価手続
改善勧告 事項	監査対象会社は、小売業者に対し多額の協賛金やリベート等の費用を負担し、これらの費用は売上高の控除項目、販売促進費などの会計処理を行っている。 監査人は、当該協賛金やリベート等の履行義務が契約内容等により様々であり、また会計処理も異なるにもかかわらず、財務諸表に重要な影響を与える企業の事業活動に係る取引種類に応じて重要な虚偽表示リスクを識別し評価する必要性を検討していない。【監基報 315 第 17 項、第 25 項】
改善勧告 への対応 状況	◆ 協賛金やリベート等に関して、財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）について理解するとともに、取引種類を理解し、取引種類に応じて虚偽表示リスクを識別し評価する必要性を検討する。 ◆ 取引種類に応じたリスクの識別と評価を踏まえ、取引種類、勘定残高、開示等に対して、適切な監査手続を立案し、実施する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

¹² 不正リスクとは、不正による重要な虚偽表示リスクの略称をいう。不正による重要な虚偽表示リスク、不正リスクいずれの表現も用いられている。（監基報 240 第 10 項(3)）

② 運用評価手続及び実証手続に係るサンプル抽出と検討

企業の膨大な取引から監査手続の対象となる項目を抽出して、有効な監査手続を立案・実施するには、サンプルの十分性について検討することが重要です。抽出方法には、精査¹³と試査¹⁴があります。試査には、特定項目抽出による試査¹⁵及び監査サンプリングによる試査¹⁶があります。監査人は、アサーションに関連する重要な虚偽表示リスクやそれぞれの方法の特性、実行可能性、効率性などを考慮して、これらの方法のうちどの方法又はどのような組合せが適切かどうかを個々の状況に応じて決定します。また、監査サンプリングの目的は、母集団について監査人が結論を導き出すための合理的な基礎を得ることにあるため、監査人は、母集団の特性を表すサンプルを選ぶことにより、偏りのない代表的なサンプルを抽出することが重要となります。

事例 13 は、売上高の発生に関しての運用評価手続及び詳細テストにおいてサンプルが適切に抽出されていない事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 監基報 530「監査サンプリング」の要求事項に従って、母集団の特性を表すサンプルを抽出することを立案しているか
--	--

事例 13	運用評価手続及び実証手続に係るサンプル抽出と検討
改善勧告事項	売上高の発生に関して、販売プロセスの運用評価手続及び売上高の詳細テストについて、母集団を年間として抽出したサンプルにより検証しているが、サンプルが上期の売上高からのみ抽出されており、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。【監基報 530 第 7 項】
改善勧告への対応状況	◆ 年間を通じた全ての期間を母集団として監査サンプリングを実施する場合には、母集団内の全てのサンプル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、その抽出結果を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 特別な検討を必要とするリスクを識別しているソフトウェアの資産計上の実在性及び正確性について、IT による自動化された統制には依拠せずに詳細テストの一つとして、ソフトウェアの開発原価（労務費）について、サンプルを 2 件抽出し、関連証憑との整合性を確かめている。しかしながら、当該詳細テストにおいて、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、十分なサンプル数となっているかどうか検討していない。【監基報 530 第 6 項】 【属性】 監査事務所規模：大、監査対象会社：上場会社

¹³ 精査とは、取引種類又は勘定残高を構成している項目の母集団全体（又は当該母集団における階層）について、その全ての項目を抽出して監査手続を実施することをいう。（監基報 500 A52 項）

¹⁴ 試査とは、特定の監査手続の実施に際して、母集団（監査の対象とする特定の項目全体をいう。）からその一部の項目を抽出して、それに対して監査手続を実施することをいう。試査には、一部の項目に対して監査手続を実施した結果をもって母集団全体の一定の特性を評価する目的を持つ試査（サンプリングによる試査）と、母集団全体の特性を評価する目的を持たない試査（特定項目抽出による試査）とがある。（監基報 500 A52 項）

¹⁵ 特定項目抽出による試査とは、実証手続の実施に当たり、母集団に含まれる特定項目を抽出し、アサーションに関連する虚偽表示が含まれているかどうかを直接的に立証することを目的とする試査をいう。また、運用評価手続の実施に当たり、特定項目を抽出する場合もある。（監基報 500 A54 項）

¹⁶ 監査サンプリング（又はサンプリング）による試査とは、監査人が監査対象となった母集団全体に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るため、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法で、母集団内の 100%未満の項目に監査手続を適用することをいう。（監基報 530 第 4 項）

事例 13	運用評価手続及び実証手続に係るサンプル抽出と検討
	◆ 重要な構成単位である連結子会社の買掛金を重要な勘定残高とし、実在性に関する詳細テストとして、特定項目抽出による試査を実施しているが、母集団の残余の部分について、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。【監基報 500 第 9 項】 【属性】 監査事務所規模：大、監査対象会社：上場会社

③ 実証手続の立案及び実施

識別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対応して、リスク対応手続を立案し実施することが求められるのは、前述のとおりです。しかしながら、監査人のリスク評価が判断に基づくものであり、重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があること、及び内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界があることといった事実を考慮し、重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高、開示等については必ず実証手続を実施することが求められています。

事例 14 は、識別した重要な取引種類、勘定残高に対する監査手続として、期別比較などのリスク評価手続及び内部統制の運用評価手続を立案し、実施していたものの、実証手続を実施していなかった事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々について、評価した財務諸表の重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、実証手続を立案し、実施しているか ◆ 期別比較等、増減内容にコメントを付す単なる「分析的手続」は、実証手続には該当しないことに留意しているか
---	---

事例 14	実証手続の立案及び実施
改善勧告事項	売上原価を重要な取引種類として識別し、期別比較、月次推移及び比率分析を実施するとともに、関連する内部統制の運用評価手続を立案し実施しているが、実証手続を実施していない。【監基報 330 第 17 項】
改善勧告への対応状況	◆ 評価した財務諸表の重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続を立案して実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 実証手続において、重要な勘定残高等を決定する場合には、売上原価の全体ではなく、内訳科目等の適切なレベルに細分化して実証手続を立案し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 販売費及び一般管理費を重要な取引種類として識別しているが、重要と認められるその内訳項目の一部について、実証手続を実施していない。【監基報 330 第 17 項】 【属性】 監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

④ 確認手続

監査人は、リスクの程度が高いと識別されたリスクに対応して証明力が高い監査証拠を入手するため、確認手続を立案し実施することがあります。

確認とは、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体により、監査人が確認の相手先である第三者（確認回答者）から文書による回答を直接入手する監査手続であり、確認状の送付から回収までを監査人の管理下で行います。

確認回答額に差異がある場合又は未回収の場合には、確認手続により検証すべき事項（アサーション）に対応した追加の監査手続又は代替的手続を実施することが求められています。この監査手続が実施されない場合には、検証すべき部分に関して十分かつ適切な監査証拠が入手できていないこととなります。

事例 15 は、特別な検討を必要とするリスクを識別している売掛金の確認手続において、確認差異及び未回収の場合の監査手続に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠を入手しているか ◆ 追加的な監査証拠の入手が必要な場合には、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか
---	---

事例 15	確認手続
改善勧告事項	売掛金の実在性について、特別な検討を必要とするリスクを識別し、リスク対応手続として確認を実施している。当該監査手続の実施に関して以下の発見事項があった。 【監基報 505 第 15 項】 (1) 確認差異について、差異発生の原因となった取引の明細を内部証憑と突合するのみで、外部証憑などにより証明力が高い監査証拠と突合していない。 (2) 未回収の確認先について、代替的な監査手続として内部証憑と突合しているが、手続実施前に、監査対象会社に未回答の理由を質問し、代替的な監査手続により売掛金の実在性に関する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ておらず、識別したリスクに対応した監査手続となっていない。
改善勧告への対応状況	◆ 特別な検討を必要とするリスクとして識別した勘定残高に対する確認差異及び未回収の場合の監査手続については、識別したリスクに対応したより証明力の強い外部証拠を入手する等適切な監査手続を立案して実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録するとともに、監査責任者が適時適切に査閲するよう改善する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

⑤ 分析の実証手続

分析の実証手続は、監査人がデータの信頼性と精度を考慮した推定値と会計上の計上額との差異を算出し、差異が重要性を考慮した一定の範囲内に収まっているか否かを検討し、一定の範囲を超える場合には、追加的な調査を行い検討する監査手続です。分析の実証手続は、期別比較などの単なる分析的手続とは異なり、また、一般的に、取引量が多く予測可能な取引に対して適用されます。

分析の実証手続を実施した結果、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には、経営者への質問及び経営者の回答に関する適切な監査証拠を入手するなどにより当該矛盾又は乖離の理由を調査することが求められています。

監査人が実施した分析の実証手続がリスクに対応した実証手続として検証すべき事項（アサーション）に適合せず、推定値の信頼性が評価されていない場合には、監査手続の不備が生じることとなります。なお、特別な検討を必要とするリスクを識別している収益認識に対応する実証手続として分析の実証手続を実施したが、その要件を満たしていない場合は、十分な監査証拠を入手することができず、監査手続の重要な不備となる可能性があります。

事例 16 は、分析の実証手続として実施した手続が単なる分析にとどまり、データの信頼性及び推定値の精度を評価していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 分析の実証手続を実施する場合には、監基報 520「分析的手続」第 4 項の手続を実施し、適合性と証明力の高い監査証拠を入手しているか
--	---

事例 16	分析の実証手続
改善勧告事項	売上高の発生に対して分析の実証手続を立案しているが、当該手続は、主に前期比較を実施するにとどまっており、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おらず、また、監査人の推定が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かどうかを評価していない。【監基報 520 第 4 項】
改善勧告への対応状況	◆ 分析の実証手続を実施する場合には、監基報 520 第 4 項に基づいた手続を実施し、その実施した検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 重要な取引種類として識別されている減価償却費、支払利息の分析の実証手続において、平均償却率の前期比較、平均利率と契約上の利率の比較を実施しているのみであり、計上された金額に関する推定値の精度が検討されておらず、また、計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定していない。 【監基報 520 第 4 項】 ◆ 従業員給料手当に対して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、差異の要因に関する定性的な内容を質問するにとどまり、当該回答の裏付けを入手していない。 【監基報 520 第 6 項】 【属性】 監査事務所規模：大・中小、監査対象会社：上場会社・非上場会社（金融商品取引法監査）

参考になる取組事例

監査事務所が監基報 520「分析的手続」第 4 項及び第 6 項の要求事項を記載した監査調書様式を整備し、監査チームが当該様式を使って手続を実施するとともに、品質管理部門において各監査チームが適切な業務の実施をしているかをモニタリングしている監査事務所がありました。

(参考) 監基報 520「分析的手続」第4項及び第6項

4. 監査基準委員会報告書 330 に従った実証手続として、単独で又は詳細テストとの組合せにより、分析の実証手続を立案し実施する場合に、監査人は以下を行わなければならない。

- (1) 特定のアサーションに関して評価した重要な虚偽表示リスクと対応する詳細テスト（該当する場合）を考慮に入れ、これらのアサーションに対して特定の分析の実証手続が適切かどうかを判断すること
- (2) 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すること
- (3) 計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかを評価すること
- (4) 計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、第6項により要求されるような追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定すること

6. 本報告書に基づき実施する分析的手続により、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、監査人は、以下を行うことにより当該矛盾又は乖離の理由を調査しなければならない。

- (1) 経営者への質問及び経営者の回答に関する適切な監査証拠の入手
- (2) 状況に応じて必要な他の監査手続の実施

(3) 監査証拠

監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できるように監査手続を立案し、実施することが求められています。

監査証拠とは、監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報をいいます。監査人の監査の作業のほとんどは、監査証拠を入手し評価することであり、入手すべき監査証拠は、量的に十分であり、質的に適切であることが求められています。

① 経営者の利用する専門家の業務により作成されている情報

監査証拠として利用する情報は、年金数理人、不動産鑑定士、弁護士、第三者委員会等の「経営者の利用する専門家¹⁷」の業務により作成されることがあります。この場合には、監査人の目的に照らし当該専門家の業務の重要性を考慮して、専門家の適性、能力及び客観性を評価するとともに、専門家の業務を理解し、監査証拠として利用した専門家の業務の適切性を関連するアサーションに照らして評価することが求められています。

事例 17 は、経営者の利用する専門家として、顧問弁護士の業務により作成されている情報を監査証拠として利用する際に、当該専門家の適性、能力及び客観性の評価や業務の理解をしておらず、また、専門家の業務の適切性を関連するアサーションに照らして評価していなかった事例です。

¹⁷ 経営者の利用する専門家とは、企業が財務諸表を作成するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織をいう。（監基報 500 第4項(5)）

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価しているか
- ◆ 経営者の利用する専門家の業務を理解しているか
- ◆ 経営者の利用する専門家の業務について、監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価しているか

事例 17	経営者の利用する専門家の業務により作成されている情報
改善勧告事項	監査対象会社は、重要な虚偽表示リスクを識別した係争事件等に係る引当金について、当該案件の顧問弁護士の見解を基に支払見込額を計上している。監査人は当該弁護士が作成した見解書を入手しているものの、弁護士の適性、能力及び客観性を評価していない。また、見解書の作成に当たり採用された仮定等を把握するなど、当該弁護士の行った業務の内容を理解しておらず、さらに、他の監査証拠との整合性や重要な仮定等の合理性を検討するなど、その業務の監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価していない。【監基報 500 第 7 項】
改善勧告への対応状況	◆ 経営者が利用する専門家の業務により作成された情報を監査証拠として利用する場合には、専門家の適性、能力及び客観性を評価するとともに、その業務を理解し、監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大・中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 経営者の利用する専門家の業務により作成された以下の情報を監査証拠として利用する際に、当該専門家の適性、能力及び客観性等を評価していない。 ・ 退職給付債務の検討において、外部の年金数理人が作成した計算結果報告書 ・ 関連当事者に売却した不動産の売却価額の検討において、外部の不動産鑑定士が作成した不動産鑑定評価書 【監基報 500 第 7 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

② 企業が作成した情報

監査人は、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、その情報が、十分な信頼性を有しているかを評価することが求められています。また、監査人は、企業の情報システムにより作成された情報に対しても、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、監査手続を実施することが求められています。

事例 18 は、経営者の利用する専門家から作業結果を入手し、専門家の適性、能力及び客観性を評価するなどの手続の実施に関しては問題ないと判断されたものの、その専門家に提出している基礎データの検証を適切に実施していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 企業が作成した情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手しているか
- ◆ 企業が作成した情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価しているか

事例 18	企業が作成した情報
改善勧告事項	監査対象会社が、外部の年金数理人に委託している退職給付債務の数理計算結果を監査証拠として利用しているが、監査対象会社が年金数理人に提出した計算の基礎となる人事情報の正確性及び網羅性について検討していない。【監基報 500 第 8 項】
改善勧告への対応状況	◆ 年金数理人に提出される人事データの正確性及び網羅性を検討する。
属性	◆ 監査事務所規模：大・中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 企業が作成した情報を利用する場合の要求事項を適切に実施していない。 ・ 内部統制の運用状況の評価において、販売プロセス等について経営者評価の結果の再実施に当たり、監査対象会社が作成した母集団の情報を利用してはいるが、その網羅性に関する監査証拠を入手していない。 ・ 棚卸資産の収益性の低下による簿価切り下げの検討において、監査対象会社が作成した棚卸資産の滞留期間調査資料を利用しているが、当該資料に記載されている品目ごとの金額の正確性を検討していない。 ・ 固定資産の減損の兆候の検討において、監査対象会社が作成した減損の兆候判定資料を利用しているが、当該資料に記載されている営業損益、市場価格の正確性を検討していない。 ・ 仕訳テストに利用する仕訳データについて、親会社の仕訳データの網羅性を確認したことを理由に、子会社の仕訳データの網羅性を検討していない。 【監基報 500 第 8 項】 【属性】 監査事務所規模：大・中小、監査対象会社：上場会社

参考になる取組事例

監査証拠として利用する情報について、正確性や網羅性に関する監査手続が漏れないように、以下のような情報を利用する場合の監査調書の標準様式を品質管理部門等が作成し、適切な運用がなされるように指導している監査事務所がありました。

- 滞留債権の情報
- 滞留在庫の情報
- 運用評価を検討するためのサンプル抽出データの母集団の情報
- 仕訳データ
- 退職給付債務の数理計算の基礎となる人事情報

③ 委託業務

企業は、事業運営にとって必要不可欠である事業活動の一部を外部に委託することがあります。例えば、従業員の退職給付に充てるために積立型の確定給付制度を採用している場合には、年金資産の運用を信託会社や保険会社等に委託するケースが多いと思われます。特に、投資判断を投資顧問会社に一任する投資一任契約を締結し、リスクの高い商品を積極的に運用している場合には、年金資産の実在性や評価の妥当性について十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。

監査人は、受託会社¹⁸の業務が、監査対象会社の財務諸表に重要な影響を与える場合、受託会社の業務に関する内部統制を理解し、リスクに対応した監査手続を実施することが求められています。

事例 19 は、外部委託している年金資産の運用管理について、当該受託会社が提供する業務及び内部統制を理解していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 年金資産の運用管理を外部委託している場合、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するため、受託会社の提供する業務の内容と重要性、及びそれらが監査に関連する委託会社の内部統制に与える影響を理解しているか ◆ 当該リスクに対応する監査手続を立案し実施することによって、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか
--	---

事例 19	委託業務
改善勧告事項	監査対象会社は年金資産の運用管理を外部委託しているが、当該委託業務に係る監査手続について、以下の発見事項があった。 (1) 受託会社が提供する業務の内容と重要性（委託会社の内部統制に与える影響を含む。）、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に関して、十分に理解していない。【監基報 402 第 8 項】 (2) 受託会社に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ない。【監基報 402 第 9 項】
改善勧告への対応状況	◆ 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、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等を理解し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 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、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

(4) IT 監査

今や多くの企業が事業活動を行うために IT を利用した情報システム（以下「情報システム」という。）を利用しています。情報システムは、多様な業務プロセスに組み込まれ、また財務報告を行う上でも不可欠なものとなっており会計情報の作成に利用されています。このため、企業がそのビジネスモデルや事業運営にどのように情報システムを利用しているかにより、また会計基準への対応を情報システムによりどのように実現しているかにより、それぞれの企業ごとに情報システムが重要な虚偽表示リスクに及ぼす影響は異なると考えられます。このため監査人には、企業における IT の利用に関する概括的な理解や IT に関する企業及び企業環境の理解、及び重要な虚偽表示リスクの識別と評価といったリスク評価手続の下、IT に係る業務処理統制やそれを支援する全般統制の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手するリスク対応手続を立案し実施する必要性について検討することが求められています。

¹⁸ 受託会社とは、委託会社の財務報告に関連する情報システムの一部を構成する業務を、当該委託会社に提供する第三者組織（又はその一部）をいう。（監基報 402 第 7 項(5)）

① 情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討

監査人は、上記を踏まえ、企業の財務諸表に重要な虚偽表示が含まれる可能性に関して監査チーム内で討議を行う際には情報システムの財務諸表に及ぼす影響についても検討することが必要となります。このことは、IT の専門家が参加しない場合でも必要となります。なお、IT の専門家との討議の必要性を判断するに当たっては、過年度の内部統制の評価結果、当年度における内部統制環境の変化に関する情報、IT に関係する人事異動情報等、内部統制に影響を及ぼす情報の有無に留意する必要があり、特に業務処理統制に影響を及ぼす情報については留意する必要があります。

事例 20 は、情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討について監査チーム内で討議がなされていない事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 財務諸表に重要な虚偽表示が含まれる可能性に関して監査チーム内で討議を行う際に、情報システムの財務諸表に及ぼす影響を検討しているか ◆ 情報システムの財務諸表に及ぼす影響を検討するに当たっては、IT の専門家との討議の必要性を検討しているか
---	--

事例 20	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討
改善勧告事項	不正を含む財務諸表に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を行うに当たって、情報システムの財務諸表に及ぼす影響を討議内容に含めていない。【IT 実第 6 号第 7 項、監基報 315 第 9 項】
改善勧告への対応状況	◆ 不正を含む財務諸表に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際には、情報システムの財務諸表に及ぼす影響も含めて討議し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 情報システムの財務諸表に及ぼす影響については、不正による重要な虚偽表示がどこでどのように行われる可能性があるのか不正の機会の観点からも検討する。 ◆ IT 専門家が監査チーム内の討議に参加することにより、情報システムの財務諸表に及ぼす影響について討議する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

② IT 業務処理統制の検証

IT に係る業務処理統制とは、業務プロセスにおいて、個々のアプリケーションによる取引の処理に適用される手続であり、プログラムに組み込まれている自動化された業務処理統制と IT から自動生成される情報を利用して実施される手作業による内部統制があります。監査人には、その利用状況に応じて、IT に係る業務処理統制の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手するリスク対応手続を立案し実施する必要性について検討することが求められています。IT に係る業務処理統制のうち自動化された業務処理統制については、例えば、利息、減価償却、外貨換算等の自動計算が含まれますが、その計算ロジックを理解しておくことが重要です。また、監査対象会社が棚卸資産の評価や売掛金の滞留評価に係る手作業による内部統制を実施する際に IT から自動生成される情報を利用する場合があり、監査人は当該自動生成された情報についてもその業務処理統制の一部として監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価することが求められています。

事例 21 は、棚卸資産の帳簿価額（単価）の自動計算の過程において、複数の計算ロジックがあるにもかかわらずその理解・評価を十分にしておらず、また、その自動計算の運用評価手続も検証サンプルとして選定した以外の他の条件の計算ロジックについて運用評価手続が不十分であった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 監査に関連する内部統制を理解する際に、IT の利用を含む内部統制のデザインや業務への適用について、監査対象会社への質問とその他の手続を実施し適切に評価しているか
- ◆ その運用評価手続は、質問のみになっていないか
- ◆ 運用評価手続を実施する際には、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか

事例 21	IT 業務処理統制の検証
改善勧告事項	監査対象会社は、棚卸資産の帳簿価額（単価）を ERP パッケージにて自動計算している。監査人は、当該事項を理解するために質問を実施して月次総平均法による計算が行われていることを理解し、商品の 1 品目のみをサンプルとして選定して月次総平均法による単価計算の正確性を再計算により検証している。 しかしながら、監査人は観察、閲覧、ウォークスルー等を通じた自動化統制における計算ロジックの理解を実施しておらず、任意の商品 1 品目のみをサンプルとして選定することが妥当と判断するための IT 自動化統制のデザインの評価を適切に実施していない。また、選定した以外の条件、例えば外貨建て取引の場合や付随費用が発生する場合などの計算ロジックについて運用評価手続を実施していない。【監基報 315 第 12 項】
改善勧告への対応状況	◆ 計算ロジックの理解など IT 自動化統制のデザインの評価を適切に実施した上で、棚卸資産の帳簿価額（単価）の正確性の検証に係る十分かつ適切なサンプル数を決定し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

③ IT 全般統制の評価

IT に係る全般統制は、多くのアプリケーションに関係する方針及び手続であり、IT の継続的かつ適切な運用を確保することにより、IT に係る業務処理統制が有効に機能するよう支援するものです。全般統制には、通常、①データ・センターとネットワークの運用、②システム・ソフトウェアの取得、変更及び保守、③プログラム変更、④アクセス・セキュリティ、及び⑤アプリケーションの取得、開発及び保守が含まれます。全般統制が有効に機能しなかった場合には、例えば、情報システムがプログラムの不正な改竄により誤った計算処理を繰り返し行うなど業務処理統制も有効に機能せず、そのことに起因した重要な虚偽表示が発生する可能性があります。このため、監査人は、監査対象期間における業務処理統制の継続的な運用の有効性を確かめるため、IT に起因するリスク評価手続を実施し、関連する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リスク対応手続を立案し実施する必要性について検討することが求められています。

事例 22 は、業務処理統制として識別しているシステムに影響を与える IT 全般統制の整備及び運用評価にあたって、特権 ID¹⁹に関する必要な監査手続が実施されていなかった事例です。

¹⁹ 特権 ID とは、例えば、すべてのマスター情報、パラメータ設定値の変更やデータの作成、変更、削除及びそれらの権限の設定等が可能な、操作に制限を受けない特別な ID をいい、通常はシステム管理者が使用する ID として想定されています。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 企業が統制活動の中で IT に起因するリスクにどのように対応しているかを理解しているか
- ◆ その理解した内容、利用した情報及び実施したリスク評価手続を監査調書に記載しているか
- ◆ 識別した IT に起因するリスクについて、全般統制の評価を含むリスク対応手続が適切に立案され、実施されているか

事例 22	IT 全般統制の評価
改善勧告事項	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業務処理統制として識別し、運用評価手続を実施しているが、当該システムのデータ及びプログラムを修正することが可能な特権 ID に関する全般統制の整備及び運用状況を評価していない。【IT 実第 6 号第 45 項、監基報 315 第 20 項】
改善勧告への対応状況	◆ 重要なシステムの特権 ID に関する全般統制について整備及び運用評価手続を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

(5) 財務諸表監査における不正

不正には、不正な財務報告（いわゆる粉飾）と資産の流用があります。不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にありますが、不正を行うプレッシャー又は動機が存在する状況に置かれた経営者自らが、不適切な収益認識を通じて、又は内部統制を無効化して不正な財務報告や資産の流用を行うリスクもあります。

監査人は、リスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が、不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討し、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価することが求められています。不正リスク要因は、通常は、不正を実行する「動機・プレッシャー」、不正を実行する「機会」及び不正行為に対する「姿勢・正当化」の三つに分類されます。財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクについては、評価したリスクに応じて全般的な対応を決定する必要があります。また、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ついては、そのリスクに個別に対応する実証手続を立案、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、又はより多くの監査証拠を入手する必要があります。

(5)－1 収益認識

① 複数の種類・取引形態のある収益に係る不正リスクの識別

監基報 240「財務諸表監査における不正」第 25 項において、収益認識に関しては不正リスクがあるとの推定に基づき、監査人は、どのような種類、取引形態の収益に不正が発生するかを判断することが求められており、不正リスクがあると評価された場合は、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければなりません。そのため、監査計画段階において、収益認識に係る不正リスクの識別を誤ると、本来は識別すべき不正リスクに対応した監査手続が実施されず、十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性があります。

事例 23 は、複数の種類・取引形態を有する収益に関して全体で不正リスクを識別しており、取引形態ごとに具体的に検討していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 複数の種類・取引形態のある収益に関して、その種類・取引形態ごとに、評価したリスクの程度に応じた起こり得る不正の態様（以下「不正シナリオ」という。）が識別されているか
- ◆ 識別された不正シナリオに対して、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか

事例 23	複数の種類・取引形態のある収益に係る不正リスクの識別
改善勧告事項	売上高の発生及び期間帰属について特別な検討を必要とするリスクとして識別し、その実証手続として、年間を通じた試査による証憑突合及び期末のカット・オフ・テストを実施しているが、直営事業やフランチャイズ事業等の複数のリスクの異なる売上高全体に対して単一のリスクを識別しており、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具体的に検討していない。【監基報 240 第 25 項】
改善勧告への対応状況	◆ 不正リスクの識別に際しては、監査対象会社の特性を考慮し、取引形態ごとに不正がどこにどのように発生するかを具体的に検討するとともに、識別した不正リスクに個別に対応するリスク対応手続を検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

② 収益認識における不正リスクの識別

事例 24 は、工事完成基準による売上高が大半を占める受注制作のソフトウェア開発会社の監査業務において、工事完成基準による売上高について不正リスクを識別しないことに関する検討を十分に行っていなかったことに加え、監査役等と不正に関するコミュニケーションを実施していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 職業的懐疑心をもって収益認識について不正リスクを識別しているか
- ◆ 不正リスクについて、経営者、監査役等、その他企業構成員に質問しているか

事例 24	収益認識における不正リスクの識別
改善勧告事項	(1) 収益認識における不正による重要な虚偽表示リスク 受注制作のソフトウェア開発会社の監査業務において、工事進行基準による売上高についてのみ不正リスクを識別しているが、売上高の大半を占める工事完成基準による売上高について、不正リスクを識別しないことの妥当性を検討していない。【監基報 240 第 25 項、第 46 項】 (2) 監査役等とのコミュニケーション 監査役等に対して、その企業に影響を及ぼす不正、不正の疑い又は不正の申立てを把握しているかどうかを質問していない。【監基報 240 第 20 項、第 45 項】
改善勧告への対応状況	◆ 収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、内部統制の影響を考慮せず、（売上高の大半を占める）工事完成基準による売上高に関連して不正リスクがあるかを判断し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

事例 24	収益認識における不正リスクの識別
	不正に関する監査役等とのコミュニケーションの実施及び監査調書への記録が漏れないよう、監査役等とのコミュニケーションの調書様式を整備し、当該コミュニケーションを実施し、監査調書に記録する。
属性	- 監査事務所規模：中小 - 監査対象会社：上場会社

参考になる取組事例

不正リスクの検討に当たり、以下のような取組をしている監査業務がありました。

① 不正リスク要因の検討

監査チーム内の討議において、監査対象会社の属する業界と同じ業界で発生した不正に係る第三者委員会の報告書を用いて同様又は類似の不正リスク要因が潜んでいないか検討していました。

② 収益認識における不正リスクの識別とリスク対応手続の検討

売上高における重要な虚偽表示リスクの識別漏れを防ぐため、売上高全体を取引種類ごとに区分し、それぞれの売上実績金額、商流・物流の理解、主要な業務の流れ、収益認識基準の理解と評価、検証すべき項目ごとのリスク評価、主要なリスク対応手続とその結果を取りまとめた収益認識の全体を俯瞰する監査調書を作成することを必須事項として要求している監査事務所がありました。このような監査調書の作成により、実施する監査手続の目的を明確に監査チーム内で共有でき、監査責任者も審査担当者に監査チームの対応方針とその結果を明確に一貫して説明することが可能となります。

③ 不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

不正リスクに対しては、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手することが必要となります。監査人は、不正シナリオを想定し、当該リスクに対応した適切な手続を実施して、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。特に不正リスクに関連する監査手続である場合には、より証明力が強い外部証拠との突合が必要となるケースも考えられます。

事例 25 は、収益認識に関する不正リスクに対応して実施したリスク対応手続において、入手した監査証拠の検討手続に不備があった事例です。

品質管理レビューのポイント 	- 想定した不正シナリオが明確であり、当該リスクに対応した適切な手続（種類、時期、範囲）を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか - 確認手続の結果、確認差異を識別した場合には、虚偽表示の兆候を示しているか否か判断するために、当該差異について適切に調査を行っているか
---	--

事例 25	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
改善勧告事項	監査対象会社の期末日付近の売上高・売掛金の過大計上について収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクがあると評価し、特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、不正シナリオの想定とテスト戦略が不明確であり、当該不正リスク

事例 25	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
	対応手続について、以下の発見事項があった。 (1) 国内製品売上高について、期末日から出荷伝票数件を抽出し、販売システムに計上されているか確かめているが、外部証憑と突合しておらず、また、抽出日が期末日のみであること及び抽出件数が数件であることについて、特別な検討を必要とするリスクに対して十分かつ適切な監査証拠が入手されているか検討していない。【監基報 240 第 29 項】 (2) 売掛金について確認手続を実施し、確認差異については監査対象会社が作成した差異調整表を入手しているが、それに対して監査人のコメントを記載するに留まっており、差異理由ごとに監査対象会社の説明の裏付けとなる監査証拠を入手するなど、識別した不正リスクに対して十分かつ適切な監査証拠が入手されているか検討していない。【監基報 505 第 13 項、監基報 500 第 6 項】
改善勧告への対応状況	◆ 不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手する。 ◆ 外部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ため、より証明力の強い外部証拠との突合などの実証手続を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 専門要員が監基報 240、500 及び 505 を不正による重要な虚偽表示リスクに対する対応手続の観点から十分に理解するように周知及び研修を実施する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 特別な検討を必要とするリスクを識別している売上高の発生及び期間帰属に対する実証手続として、外部証憑である運送業者の受領印のある発送伝票控を確認する実証手続を立案しているが、外部倉庫から出荷された売上高について受注データ、請求書控、出庫記録などの内部証憑と突合を実施しているものの、外部証憑と突合を実施していない。【監基報 240 第 29 項】 【属性】監査事務所規模：大、監査対象会社：上場会社

(5)－2 経営者による内部統制の無効化

① 経営者による内部統制を無効化するリスクと仕訳テスト

経営者は、不正を防止し発見するための内部統制を整備・運用していますが、経営者はこの内部統制を無効化することによって、不正な財務報告をすることができる特別な立場にあります。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なりますが、全ての企業に存在します。このため、経営者による内部統制を無効化するリスクは、特別な検討を必要とするリスクであり、その対応として、監査人は当該リスクの程度にかかわらず、(1)仕訳テスト、(2)会計上の見積りにおける経営者の偏向の検討及び(3)非通例的で重要な取引の検討の三つのリスク対応手続が求められています。

仕訳テストは、総勘定元帳に記載された仕訳や財務諸表作成過程における修正の適切性を検証する監査手続です。仕訳テストにおいては、不正シナリオを想定し、特定の仕訳を抽出することが有効です。この結果、抽出された仕訳には不正が含まれている可能性があるため、会計処理の裏付けとなる監査証拠を入手する必要があります。仕訳テストの実施に当たり、入手する仕訳データは、監査証拠として利用する情報でありデータの網羅性を確認する必要があります。

事例 26 は、仕訳テストの監査手続に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 不正シナリオが明確であり、当該シナリオに対応した、適切な仕訳抽出条件を設定しているか
- ◆ 仕訳の抽出に利用する母集団のデータの網羅性を確認しているか
- ◆ 抽出された仕訳及び修正について、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか

事例 26	経営者による内部統制を無効化するリスクと仕訳テスト
改善勧告事項	仕訳テスト（経営者による内部統制の無効化リスク対応手続における総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検討する手続）について、以下の発見事項があった。 (1) 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問していない。【監基報 240 第 31 項】 (2) 勘定科目ごとの仕訳データと試算表の整合性及び四半期ごとに実施した仕訳データ合計と年度の試算表の整合性の確認など、網羅性を検討していない。【監基報 500 第 8 項】 (3) 年間の仕訳の中から一定の金額以上の多数の仕訳を機械的に抽出しており、起こり得る不正の態様を想定して仕訳の抽出が行われていない。【監基報 240 第 31 項】 (4) 抽出した仕訳について使用されている勘定科目及び摘要欄の閲覧により、異常な仕訳があるかどうかを検討しているが、証憑突合を行うなどの検証を実施していない。【監基報 240 第 31 項】
改善勧告への対応状況	◆ 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 仕訳テストを実施する場合には、抽出のもととなる仕訳データの網羅性を検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 仕訳テストの実施に当たっては、起こり得る不正の態様を想定して仕訳の抽出を行い、その検討過程及び結論を監査調書に記録するとともに、抽出した仕訳については証憑突合を行うなどの監査手続を徹底する。 ◆ 仕訳テストの重要性について、社員会で討議して理解するとともに、専門要員全てに説明、周知する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 個別の財務的重要性を有する重要な構成単位について、仕訳テストを実施していない。【監基報 240 第 31 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

（参考）監基報 240「財務諸表監査における不正」第 31 項

監査人は、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、以下の監査手続を立案し実施しなければならない。

- (1) 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に以下の手続を立案し実施すること。
 - ① 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問すること。
 - ② 期末時点で行われた仕訳入力及び修正を抽出すること。
 - ③ 仕訳入力及び修正を監査対象期間を通じて検証する必要性を考慮すること。
- (2) 経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかを検討し、偏向の発生している状況が、もしあれば、不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうか評価するために以下の手続を実施すること。
 - ① 財務諸表に含まれる会計上の見積りにおける経営者の判断及び決定が、個々には合理的であるとしても、不正による重要な虚偽表示リスクとなるような経営者の偏向が存在する可能性を示唆するものかどうかを評価すること。示唆している場合には、会計上の見積りを全体として再評価すること。
 - ② 過年度の財務諸表に反映された重要な会計上の見積りに関連する経営者の仮定及び判断に対して、遡及的に検討すること。
- (3) 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、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価すること。

参考になる取組事例

監査人は、経営者の内部統制の無効化に関連したリスク対応手続として、①仕訳テスト、②会計上の見積りにおける経営者の偏向の検討及び③非通例的で重要な取引の検討等を実施する必要があります。

不正リスクの評価とリスク対応手続について、以下の事項を一表にまとめて監査調書としている監査事務所がありました。

- リスク評価過程で入手した不正による重要な虚偽表示リスクに関連する情報又は不正リスク要因
- それらのリスク要因から想定される具体的な不正シナリオ
- 当該不正リスクの評価（発生可能性や発生した場合の影響度等から重要度を評価）
- 当該不正リスクへの各リスク対応手続

リスク評価からリスク対応手続までの流れを監査チーム内で共有しやすく、経験豊かではない専門要員においても実施する監査手続の目的を明確に理解することができる効果があります。

業務に当たり留意すべき事例

監査人は、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、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引や通例でないと判断されるその他の重要な取引は、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価する必要がありますが、以下のような不備の事例が見られます。

- 債務超過の会社を将来の超過収益力に基づく企業価値で買収し、多額ののれんを計上するなど過去の不正事例（資金還流取引等）に類似した状況において、被買収会社の企業価値の前提となる事業計画の合理性を十分に検討していない。
- 会社の顧問からの斡旋により、会社と直接取引のない個人からの資金借入を行っているが、当該個人の素性や資金源、当該個人にとっての貸付取引の経済的合理性等についての検討を行っていない。

上記のような場合には、取引の事業上の合理性について、のれんの計上の基となる事業計画の検討、関連当事者取引としての検討を行うなど、職業的懐疑心を発揮して監査を行う必要があります。そのため、監査人は、起こりうる不正の態様を想定して、個々の状況に適合した監査手続を立案し実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。

(6) 会計上の見積りの監査

財務諸表に計上される貸倒引当金、棚卸資産の評価損、繰延税金資産、固定資産の減損、退職給付に係る負債などの項目は、経営者が関連する会計基準等を適用し、会計上の見積りを行います。会計上の見積りの裏付けとして利用可能な情報の性質及び信頼性は様々であるため、会計上の見積りに伴う見積りの不確実性²⁰は、これらの影響を受けます。

監査人は、会計上の見積りの性質を考慮して監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

リスク評価手続としては、過年度の見積りと確定値又は当年度の再見積額の比較を遡及して検討することなどが求められています。リスク対応手続としては、見積りの裏付けとなる適切な監査証拠を入手し、妥当性を検討することなどが求められています。経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討においては、経営者の説明を鵜呑みにすることなく、収集した情報や監査チーム内に蓄積された知識に照らして批判的に検討する姿勢を保持することが求められています。

① 棚卸資産の評価

経営者は、通常の販売目的で保有する棚卸資産について収益性が低下した場合には簿価切り下げを行うことが求められます。営業循環過程から外れた滞留又は処分見込等の棚卸資産については、一定の回転期間を超える場合、定期的に帳簿価額を切り下げる方法を採用していることがあります。監査人には、当該会計方針について、経営者が会計基準等において要求される事項を適切に適用したかどうか、その事業にとって適切かどうかの判断が求められます。また、監査人は、経営者が作成した簿価切り下げの基礎となる資料を利用して監査手続を実施する場合、当該資料が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価することが求められます。

²⁰ 見積りの不確実性とは、会計上の見積り及び関連する開示が、正確に測定することができないという性質に影響される程度をいう。（監基報 540 第6項(6)）

事例 27 は、棚卸資産の収益性の低下に基づく簿価切下額の算定基礎となる滞留期間の妥当性の検討を十分かつ適切に実施していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 棚卸資産の評価に関して、経営者が会計基準等を適切に適用したかどうかを判断しているか ◆ 棚卸資産の評価に関して経営者が作成した資料を利用する場合、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の評価を行っているか
--	---

事例 27	棚卸資産の評価
改善勧告事項	(1) 監査対象会社が内規で定めた棚卸資産に係る簿価切り下げの基準となる滞留期間が販売活動の実態に照らして妥当であるかどうかを検討していない。【監基報 540 第 7 項、第 11 項】 (2) 監査対象会社が基幹システムから抽出した、帳簿価額の切り下げの対象となる滞留棚卸資産の明細について、企業が作成した情報の網羅性は検討しているが、正確性について検討していない。【監基報 500 第 8 項、監基報 540 第 12 項】
改善勧告への対応状況	◆ 監査対象会社が内規で定めた簿価切り下げの基準となる滞留期間の妥当性について、経過年数等の根拠を実態に基づいて十分に検討を行い、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 監査対象会社が作成した棚卸資産の評価の基礎となる情報を利用する場合には、当該情報の正確性と網羅性の検討を行い、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

② 繰延税金資産の回収可能性

経営者は、繰延税金資産の回収可能性の判断において、将来の課税所得の見積り等に基づいて、将来減算一時差異等が将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断することが要求されています。将来の課税所得は、合理的な仮定に基づく業績予測によって見積りが行われ、繰延税金資産の計上額は当該見積りに左右されます。

監査人は、経営者の課税所得の見積りを十分に検討し、経営者の判断の妥当性を確かめることが要求されています。

事例 28 は、繰延税金資産の回収可能性の検討の基礎となる将来の事業計画に基づく課税所得の見積りについて、前年度の見積りと確定額の比較検討や事業計画の合理性の検討を適切に実施していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 過年度の課税所得の見積額と確定額を比較検討し、差異理由を特定して重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てているか ◆ 経営者が中長期計画等の業績予測を作成する際に使用した仮定の合理性を評価しているか
--	--

事例 28	繰延税金資産の回収可能性
改善勧告事項	繰延税金資産の回収可能性に係る監査人の検討において、以下の発見事項があった。 (1) 監査人は、前期における経常利益の見積りと当年度の実績との比較検討は実施しているものの、前年度における課税所得の見積りと当年度の実績との比較検討を実施していない。【監基報 540 第 8 項】 (2) 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」における分類 3 の企業であり、3 年間の中期計画の利益に一定の掛け目を乗じて得られた利益見込額を基礎として回収可能な金額を繰延税金資産として計上している。監査人は、当該中期計画のうち翌年度の計画については、その根拠を確かめているものの、右肩上がりとなっている 2 年目及び 3 年目の計画については、その根拠を確かめていない。【監基報 540 第 12 項】
改善勧告への対応状況	◆ 課税所得の十分性について検討する必要があるため、税務上の加減算項目を含め、課税所得について前年度における見積りと当年度の実績との比較検討を行う。 ◆ 中期計画の 2 年目及び 3 年目についてもその根拠を確かめる。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 連結納税制度を適用している場合の繰延税金資産の回収可能性の検討において、連結納税特有の調整を踏まえた連結納税グループ及び各社の見積課税所得と事業計画が全体として整合しているか検討していない。また、過年度の課税所得の見積りと実績との比較による検討を行っていない。【監基報 540 第 8 項、第 12 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

③ 関係会社投融資の評価

経営者は、関係会社株式及び貸付金について、関係会社の財政状態の悪化等により、減損及び貸倒引当金の設定を求められます。時価を把握することが極めて困難と認められる株式は、当該株式の発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、減損処理を求められますが、実質価額の回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、減損処理をしないことも認められています。関係会社等については、支配力・影響力の行使により、多くの情報を入手することが可能であり、事業計画等を入手して株式の実質価額の回復可能性を判定できることもあるためです。また、貸付金については、貸倒見積高に基づいて貸倒引当金が算定されますが、貸倒懸念債権については、将来キャッシュ・フローを合理的に見積ることが可能であり、かつ、実際の回収が担保処分によるものではなく、債務者の収益を原資とする方針である場合は、キャッシュ・フロー見積法が望ましい方法であるとされています。

これらの場合、事業計画等は適切な仮定に基づき作成され、かつ、実行可能で合理的なものではないけません。監査人は、経営者の事業計画等の仮定及び事業計画等に関わる基礎データを批判的に検討することが求められています。事業計画等の検討が適切に行われない場合には、十分かつ適切な監査証拠を入手できていないこととなります。

事例 29 は、関係会社株式及び貸付金について、関係会社の財政状態の悪化等による減損及び貸倒引当金の設定の可否を事業計画等に基づいて適切に検討していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 経営者が実施した会計上の見積りの方法及びその基礎データは適切かどうかを検討しているか
- ◆ 経営者が見積りに使用した仮定は、会計基準等における測定目的に照らして合理的であるか評価しているか
- ◆ 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持し、批判的に検討しているか

事例 29	関係会社投融資の評価
改善勧告事項	債務超過に陥っている関係会社の株式の回復可能性及び貸付金の回収可能性の検討において、将来の事業計画等を入手し、検討しているが、長期にわたる事業計画等の合理性を裏付ける資料等を入手しておらず、職業的懐疑心を保持して批判的に検討していない。【監基報 540 第 12 項、監基報 240 第 11 項】
改善勧告への対応状況	◆ 監査計画において、会計上の見積りの監査時間を大幅に増やし、十分な手続実施を可能とする。 ◆ 将来計画の基礎データを入手し、これを批判的に検討する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：非上場会社（会社法監査）

④ 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続（関係会社株式の評価）

監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、会計上の見積りの不確実性の程度を評価することが求められています。監査人自らの判断により、見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りが、特別な検討を必要とするリスクを生じさせているかどうかを決定することが求められています。

会計上の見積りによって特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず実施する実証手続に加えて、見積りの不確実性の影響への経営者の対処の適切性、合理性などを評価することが求められています。

事例 30 は、関係会社株式の評価について、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合において、監査人が見積りの不確実性を適切に評価しておらず、実証手続に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 見積りの不確実性に関する経営者の検討を評価しているか
- ◆ 経営者が使用した重要な仮定の合理性を評価しているか
- ◆ 経営者が使用した重要な仮定の合理性に関連する場合、又は適用される会計基準等の適切な適用に関連する場合には、特定の行動方針を実行する経営者の意思とその能力を評価しているか

事例 30	特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続（関係会社株式の評価）
改善勧告事項	監査対象会社は、関係会社株式の評価に当たり、関係会社の業績が特定の市場における需要の減少等の影響を受けて買収時の中期計画より下方に乖離したため、当該計画を見直している。見直し後の計画に基づく将来キャッシュ・フローを基礎に実質価額を算定し、著しく低下したか否かを検討している。監査人は当該計画の実行可能性に関する不確実性を考慮して特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、

事例 30	特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続（関係会社株式の評価）
	以下の発見事項があった。【監基報 540 第 14 項】 (1) 監査人は、見直し後の中期計画の前提となった受注の状況などを検討し、計画の達成が困難ではないと結論付けている。しかしながら、経営者が計画の達成に当たり阻害要因となる情報を入手して代替的な仮定又は結果を検討しているかを評価していない。 (2) 関係会社の業績が下方に乖離した要因を経営者がどのように計画に反映しているかについて、定量的に検討しておらず、経営者が使用している重要な仮定の合理性を評価していない。また、重要な仮定の合理性に関連する特定の行動方針を実行する経営者の意思と能力を評価していない。
改善勧告への対応状況	◆ 関係会社株式の評価について特別な検討を必要とするリスクを識別している場合は、中期計画の不確実性に関する経営者の検討を評価するとともに、計画に使用されている重要な仮定の合理性を評価し、関連する特定の行動方針を実行する経営者の意思と能力を評価する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

業務に当たり留意すべき事例

非上場の関係会社株式などの減損処理の検討について、経営者が会計基準等を適切に適用したかどうか、経営者が事業計画等の作成において使用した仮定の合理性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかについて、監査人の検討が以下のように不十分な事例が見られます。この検討には、関係会社が設立又は買収後 1、2 年しか経過していない場合や買収による取得価額に多額ののれん相当が含まれている場合など、様々なケースがあります。設立した会社の財政状態が悪化し、株式の実質価額が著しく低下している場合には、5 年以内での回復可能性を検討することになります。買収による取得価額に多額ののれん相当が含まれており、実質価額が著しく低下している場合には、財政状態の悪化がないとしても、超過収益力が毀損していないかどうかを検討することになります。

① 会計基準等の適用の適切性の検討が不十分な事例

- 事業計画において実質価額が 5 年で取得原価まで回復しないにもかかわらず、減損処理をしていない。
- 事業計画において実質価額が 5 年で取得原価の 7 割までしか回復しない場合に、3 割分のみ減損処理を行っている。
- 事業計画において実質価額が 5 年で取得原価の 5 割まで回復するとして、減損処理を実施していない。

② 監査証拠が不十分な事例

- 事業計画における各年度の利益等が右肩上がりであるが、当該計画の合理性を検討しておらず、実質価額の回復可能性が十分な証拠により裏付けられていない。
- 当初事業計画等を実績が下回り、修正事業計画を作成し取得原価まで回復するとしているが、当該修正事業計画を十分に検討していない。

⑤ 固定資産の減損（資産のグルーピング・減損の兆候）

経営者は、資産のグルーピングの決定に当たり、経営の実態が適切に反映されるよう配慮し、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、資産のグルーピングを行います。そして、決定した資産又は資産グループについて、減損が生じている可能性を示す事象（以下「減損の兆候」という。）があるかどうかの判定を行います。

減損の兆候がある事象として、会計基準等には以下の事項が例示されています。

- ✓ 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ✓ 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ✓ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ✓ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

事例 31 は、経営者が行った資産のグルーピング、減損の兆候の把握が適切かどうかについて、監査人が適切に判断していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 経営者が経営の実態を適切に反映して資産のグルーピングを行っているかを適切に判断しているか
- ◆ 経営者が減損の兆候を正確に把握しているかを適切に判断しているか

事例 31	固定資産の減損(資産のグルーピング・減損の兆候)
改善勧告事項	固定資産の減損会計に関し、以下の発見事項があった。【監基報 540 第 11 項】 (1) 資産のグルーピング 監査対象会社の連結子会社（重要な構成単位）は主要な事業とは関連のない事業を新たに開始した。固定資産の減損会計の適用に際して、当該連結子会社については、会社全体を一つの資産グループとし、新規事業の土地、機械装置等を、キャッシュ・フローを生み出す最小の単位としていないが、監査人は当該連結子会社の資産のグルーピングの単位の妥当性について検討していない。 (2) 減損の兆候 監査対象会社は、子会社の買収時に発生したのれんを含む資産グループの減損の兆候の有無の判定において、子会社の業績が買収時の事業計画を大幅に下回っている状況にもかかわらず、資産グループに係る業績が 2 期連続して営業損失の状況にないことのみを理由に減損の兆候はないと判断しており、経営環境が著しく悪化したかなど、他の減損の兆候の有無を検討していない。監査人は当該判断について、固定資産の減損に係る会計基準等において要求される事項を適切に適用したかどうかを検討していない。
改善勧告への対応状況	◆ 経営者が行った資産のグルーピングが、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なっているかを判断する。 ◆ 経営者が固定資産の減損に係る会計基準等において要求される事項を適切に適用したかどうかを判断する。

事例 31	固定資産の減損(資産のグルーピング・減損の兆候)
属性	◆ 監査事務所規模：大・中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 減損の兆候の判定において、営業損益が2期連続マイナスとなっている資産グループについて、営業キャッシュ・フローがプラスであることを理由に減損の兆候はないと判定しているが、営業損益により減損の兆候を判定していないことの妥当性を検討していない。【監基報 540 第 11 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

⑥ 固定資産の減損（減損損失の認識・測定）

減損の兆候がある固定資産については、固定資産から得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額とを比較し、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合に減損損失を認識することが求められています。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もられます。監査人は、この経営者による仮定の合理性を評価することが求められています。仮に、業績不振が続く子会社に対して、当該子会社が保有する固定資産に係る減損回避や減損損失計上額の圧縮を目的として、実現困難な売上増やコストダウンを見込んだ事業計画が提出された場合、適切な監査手続が実施されていないと減損損失の計上漏れなど、重要な虚偽表示を看過する可能性が高くなります。そのため特に慎重な検討が必要となります。

事例 32 は、連結子会社に関して、構成単位の監査人を利用せずに、グループ監査チームが減損損失の計上に関する監査手続を実施したものの、リスク評価の適切な実施と、減損損失計上額の監査証拠の入手に関する監査手続に関してその適切性が問題となった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 経営者が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将来キャッシュ・フローの見積りを行っているかどうかを適切に判断しているか ◆ 経営者が事業計画に使用した成長率等の仮定に関して適切な監査証拠を入手しているか
--	--

事例 32	固定資産の減損（減損損失の認識・測定）
改善勧告事項	減損会計の検討において、業績不振の連結子会社に関して、将来キャッシュ・フローの見積りに不確実性が認められ、当該子会社において、当年度に重要性の基準値を著しく上回る固定資産の減損損失が計上されている。 グループ監査チームは、当該子会社の減損リスクについて特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位として識別する必要があるかどうか検討していない。また、営業キャッシュ・フローの予測と実績の大幅な乖離が生じている状況において、将来キャッシュ・フローの適切性に関連する事業計画の合理性と実現可能性を批判的に検討していない。【監基報 540 第 9 項、第 10 項、第 12 項、監基報 315 第 26 項、第 27 項、監基報 600 第 26 項】
改善勧告への対応状況	◆ 固定資産の減損の検討に当たり、将来キャッシュ・フローの基礎となる事業計画の合理性及び実現可能性を批判的に検討する。 ◆ 見積り項目の不確実性の程度を十分に評価し、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位かどうか評価し、検討する。

事例 32	固定資産の減損（減損損失の認識・測定）
	◆ 特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性のある構成単位と判断した場合、監基報 600 第 26 項に従い、適切なリスク対応手続を立案し、実施する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を僅かに上回る状況にもかかわらず、割引前将来キャッシュ・フローの大きな割合を占める土地の正味売却価額の算定にあたって経営者が処分費用見込額を控除していないことの妥当性を検討していない。【監基報 540 第 11 項】 【属性】監査事務所規模：大、監査対象会社：上場会社

⑦ のれんを含む資産の減損＜IFRS＞

事例 33 は、のれんの減損テストに関して、経営者が IFRS の要求事項を適切に適用したかどうかの評価を含め、監査人の実施した手続について不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 監査人は、のれんの減損テストに当たり、経営者に要求される会計基準の要求事項を適切に適用（例えば、計画と実績の遡及的な検討、事業計画の策定方法、事業計画の不確実性への対処等）していることを検討しているか ◆ 監査人は、資金生成単位から生じるキャッシュ・フローの検討に当たり、経営者の主張の裏付けを適切に検討し、重要な虚偽表示リスクに適切に対処しているか ◆ 監査人は、特別な検討を必要とするリスクが生じている場合には、見積りの合理性に関して、適切に裏付けを評価しているか
---	--

事例 33	のれんを含む資産の減損＜IFRS＞
改善勧告事項	経営者は、のれんの減損テストを実施するに当たり、回収可能価額を DCF 法に基づく使用価値により算定している。経営者は、DCF 法に使用する事業計画において、売上高や営業利益が年々増加すると仮定している。また、経営者は、事業計画の見積期間終了後に、期待インフレ率以上の一定の成長率が永続すると仮定して永続価値を算出している。 監査人は、のれんの評価について特別な検討を必要とするリスクを識別し、DCF 法の計算基礎となる事業計画の合理性等を検討している。のれんの減損テストの検討に当たり、以下の発見事項があった。 (1) 監査人は、経営者が策定した事業計画と実績の乖離について遡及的な検討をしていない。【監基報 540 第 8 項】 (2) 以下のような IFRS の適用に関する発見事項があった。【監基報 540 第 11 項】 ① 経営者には、使用価値の測定に当たり、現在のキャッシュ・フロー予測の基礎とする仮定の合理性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の差異の原因を検討することにより評価することが要求（IAS 第 36 号「資産の減損」第 34 項）されているが、経営者が当該事項を適切に評価しているか監査人として検討していない。 ② 経営者には、策定した事業計画について悲観的なシナリオに基づく感応度分析を実施し、代替的な仮定又は結果に基づいた見積りの不確実性を検討すること等を通じて最善の見積りを行うことが要求（IAS 第 36 号第 33 項、第 134 項）されているが、経営者が当該事項を適切に実施しているか監査人として検

事例 33	のれんを含む資産の減損＜IFRS＞
	討していない。 (3) 以下のような事項が発見され、監査人は、のれんを含む資産の減損に関し、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。【監基報 540 第 14 項】 ① 監査人は、経営者が作成した年々増加する売上高や営業利益を基礎とした事業計画について、当該計画の前提となる経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討していない。 ② 経営者が使用した重要な仮定を特定しておらず、事業計画の合理性を定性的、定量的な観点から検討していない。 ③ 監査人は、企業が営業活動をしている製品、産業、国、市場環境等の経営環境や事業環境に照らして、当該成長率が妥当かどうか、経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討していない。 ④ 監査人は、経営者が見積りの不確実性を検討しないことを適切に評価していない。 ⑤ 監査人は、のれんを含む資産グループの帳簿価額と使用価値を比較せず、のれんの帳簿価額と使用価値を比較してのれんの減損は不要と判断しており、のれんを含む資産グループの回収可能性の検討が不十分である。
改善勧告への対応状況	◆ のれんの減損テストの検討に当たり、監基報に照らした検討（経営者が会計基準の要求事項に準拠しているかを含む。）ができていなかったため、監査事務所として、経営者が会計基準の要求事項を適切に適用したかどうかを含め、監基報の要求事項を適切に反映した標準的な監査手続書を作成する。 ◆ 監査事務所として、当該手続書について、単なるチェックリストとして捉えるのではなく、監基報 540 の趣旨を踏まえた適切な使用を専門要員に周知する。 ◆ 監査責任者は、専門要員に対し、監基報 540 の要求事項に照らし、専門要員が適切に検討し、その検討過程及び結論が適切に監査調書に記録されているように、指示、監督し、その結果を査閲により確認する。

参考になる取組事例

監査事務所の品質管理の全体の方針として、財務諸表に重要な影響を与える会計上の見積り項目について以下の対応をしている監査事務所がありました。

- 監基報 540 の要求事項を網羅的に検討できるような監査調書の標準様式を整備している。
- 監査計画段階から審査担当者を積極的に関与させる。

(7) グループ監査

グループ²¹監査では、複数の構成単位²²（連結子会社など）からなるグループが作成する財務諸表に対して監査手続を実施しますが、連結子会社が海外にある場合のように、グループ監査チームが単独では監査手続を実施できない場合があります。このため、グループ監査チームは、構成単位の監査人を関与させ、構成単位の財務情報に関する作業を依頼することがあります。

グループ監査にはこのような特徴があるため、グループ監査チームは、構成単位の財務情報に対する作業の範囲及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを行いグループ財務諸表がすべての重要な点において会計基準等に準拠して作成されているかどうかについての意見を表明することが求められます。

① 構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与

事例 34 は、特別な検討を必要とするリスクを有する重要な構成単位²³の監査人とのコミュニケーション及び当該監査人が実施した作業への関与において不備が発見された事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ グループ財務諸表の監査人として構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを適時・適切に行っているか
- ◆ グループ財務諸表に対する意見を表明するために、構成単位の監査人が実施したリスク対応手続が適切かどうか評価しているか

事例 34	構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与
改善勧告事項	グループ監査の手続に関し、以下の発見事項があった。 (1) 構成単位の監査人とのコミュニケーション グループ監査チームは、構成単位の監査人に対する監査の指示書において、有価証券の評価を特別な検討を必要とするリスクとして伝達しているが、その内容、監査上の留意点、実施すべき監査手続等について、構成単位の監査人との間で具体的なコミュニケーションを実施していない。【監基報 600 第 23 項、第 39 項】 (2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与 グループ監査チームは、収益認識に関する不正リスクを識別し、海外の構成単位の監査人に対して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が、一部の重要な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においても想定される不正の態様を記載していないにもかかわらず、追加的なコミュニケーションによる情報を入手することなく、構成単位の監査人による不正リスク対応手続の適切性について評価していない。また、当該構成単位の監査人のリスク対応手続への関与の必要性について検討していない。【監基報 600 第 30 項】

²¹ グループとは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の構成単位の総体をいう。グループは、常に複数の構成単位で構成される。（監基報 600 第 8 項(1)）

²² 構成単位とは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる、企業又はその他の事業単位をいう。（監基報 600 第 8 項(9)）

²³ 重要な構成単位とは、グループ監査チームが、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう。（監基報 600 第 8 項(13)）

① グループに対する個別の財務的重要性を有する。

② 特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある。

事例 34	構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与
改善勧告への対応状況	◆ グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関し、構成単位の監査人が実施すべき作業の種類、構成単位の監査人の作業への関与の内容、時期及び範囲を決定し、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす不正又は誤謬によるグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関して、その内容、監査上の留意点、実施すべき監査手続等について、構成単位の監査人との間で具体的なコミュニケーションを行う。 ◆ グループ監査チームは、重要な構成単位の監査人がグループ財務諸表に係る不正リスクに対応するために実施するリスク対応手続の適切性を評価する。また、当該リスク対応手続への関与の必要性について検討する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社

業務に当たり留意すべき事例

構成単位の財務情報について実施する作業の種類の決定に関し、以下のような不備の事例が見られます。

① 重要な構成単位の識別

グループの経営環境の変化に伴って連結子会社の財務状況が大きく変化したにもかかわらず、前年度に識別した重要な構成単位を見直しておらず、新たに個別の財務的重要性を有することとなった連結子会社を重要な構成単位にすべきかどうか検討していない。【監基報 600 第 25 項】

構成単位の選定について見直しを行わず、前年度と同じ連結子会社を重要な構成単位として識別しているケースが見られますが、構成単位の財務状況の変化や構成単位を取り巻くリスクの状況の変化に応じて、重要な構成単位を每期見直すことに留意する必要があります。

② 構成単位の財務情報について実施する手続

ある特定の重要な勘定等の残高の大部分が、一つの構成単位の財務情報によって占められているにもかかわらず、グループ監査チームは、当該構成単位の財務情報に対してグループ・レベルでの分析的手続しか実施していないが、実証手続を立案し実施する必要性を検討していない。【監基報 600 第 28 項】

重要な構成単位以外の構成単位の財務情報に対して、グループ・レベルの分析的手続を実施しているものの、その手続のみでグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうか検討していないケースが見られます。グループ監査チームは、重要な構成単位以外の構成単位の財務情報に関して、追加的な作業が必要かどうか検討することに留意する必要があります。

② 連結範囲

連結の範囲が異なると、連結財務諸表が大きく変わる可能性があるため、グループ財務諸表の監査において連結範囲の検討を慎重に実施する必要があります。特に、業績不振の子会社及び関連会社を経営者が恣意的に連結の範囲から除外している場合は、グループ財務諸表の重要な虚偽表示となる可能性があります。

事例 35 は、役員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に関して、連結範囲から除外している理由の検討が不十分と判断された事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 「実質」を踏まえ、連結範囲の妥当性を検討しているか ◆ 役員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等に関して、連結範囲を適切に検討しているか
--	--

事例 35	連結範囲
改善勧告 事項	監査対象会社は、役員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について、当該役員が自身のための経営を目的として株式を所有する会社であるとの理由から緊密者に該当しないとして連結範囲から除外している。しかしながら、緊密者の判定に関して、他の客観的な事象を考慮しておらず、実質支配力基準の検討として不十分である。【監基報 600 第 32 項】
改善勧告 への対応 状況	◆ 議決権の所有割合に加え、会社と役員が保有する会社との取引関係に至った経緯、関係内容、過去の議決権行使の状況、自己の商号との類似性、破綻時の損失負担の主体等を総合的に勘案して、実質支配力基準に基づき子会社判定を実施する。 ◆ 監査チーム内の討議において改善勧告事項を専門要員に共有し、連結範囲の決定に係る会計基準等の適用について適切に検討を行う必要がある旨を周知する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

(8) 財務諸表等の表示及び開示

上場会社は、監査済みの連結財務諸表や財務諸表を含む有価証券報告書を開示しますが、有価証券報告書に含まれる連結財務諸表等の開示は、種類、内容等が多岐にわたります。

監査人は、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、会計基準等に準拠しているかどうかを評価する監査手続を実施することが求められています。開示の重要性を踏まえ、十分な対応が必要となります。

① 財務諸表等の表示及び開示

事例 36 は、退職給付に係る負債の表示が会計基準等に準拠しているかどうかを十分に評価していませんでした。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、会計基準等に準拠しているかどうかを評価する監査手続を実施しているか
--	--

事例 36	財務諸表等の表示及び開示
改善勧告事項	監査対象会社は複数の退職給付制度を採用しており、1 つの退職給付制度に係る年金資産が当該退職給付制度に係る退職給付債務を超える状況において、当該年金資産の超過額を他の退職給付制度に係る退職給付債務と相殺して連結貸借対照表及び貸借対照表に表示しているが、監査人は、当該表示が会計基準等に準拠しているかどうかを評価していない。【監基報 330 第 23 項】
改善勧告への対応状況	◆ 退職給付に係る負債及び退職給付に係る資産の連結貸借対照表及び貸借対照表上の表示が、適用される会計基準等に準拠しているかどうかを検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 税効果会計に関する注記の「繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別内訳」において、回収可能性が認められないとして評価性引当額を認識している税務上の繰越欠損金に係る税効果が開示上相殺されているものの、当該注記の妥当性を検討していない。 ◆ 連結財務諸表の注記について、監査対象会社が作成した根拠資料と数値の突合を実施しているが、当該根拠資料の正確性及び網羅性を評価していない。【監基報 330 第 23 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

② 会計上の見積りに関する財務諸表の開示＜IFRS＞

事例 37 は、IFRS の財務諸表等の開示において、投資家の判断に資するように開示に関する要求事項が規定されているが、開示の内容の適切性について、十分かつ適切な監査証拠が入手されていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 会計上の見積りに関する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠し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
--	---

事例 37	会計上の見積りに関する財務諸表の開示 <IFRS>
改善勧告事項	会計上の見積りに関する財務諸表上の開示に係る以下の項目について、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠し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ない。【監基報 540 第 18 項】 (1) 資産の減損に係る経営者の主要な仮定等の見積り前提の開示 経営者は、資金生成単位に配分したのれんの帳簿価額や回収可能価額の算定基礎、使用価値の算定において用いられた経営者の主要な仮定など、IAS 第 36 号「資産の減損」第 134 項に基づいた開示をしていないが、監査人は、開示要求事項に照らして適切かどうか十分に検討していない。 (2) 繰延税金負債の開示 経営者は、繰延税金負債を認識していない子会社等に対する投資に係る一時差異の総合計額の注記において、連結子会社の利益剰余金及び評価換算差額勘定の合計額から繰延税金負債の計上対象となった利益剰余金の額を控除する際に持分比率を加味していないが、監査人は、IAS 第 12 号「法人所得税」第 81 項(f)の開示要求事項に照らして適切かどうか十分に検討していない。
改善勧告に対する対応状況	◆ 財務諸表等の開示に関し、経営者が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠して適切に開示していることを評価し、十分かつ適切な監査証拠を入手する。 ◆ 財務諸表等の開示に関して、監査対象会社が作成した根拠資料の正確性及び網羅性を十分に検討するよう改善する。

(9) 内部統制監査

内部統制監査は、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果が適正であるかについて、監査をします。内部統制監査と財務諸表監査は一体的に実施されるため、内部統制監査で入手された監査証拠と財務諸表監査で入手された監査証拠は双方で利用可能となり、効果的かつ効率的な監査が実施されます。また、内部統制監査の実施に当たって、監査人は、内部監査人等の作業について、その品質及び有効性を検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することができます。

① 内部監査の利用

上場会社では、業務プロセスに係る内部統制の有効性の確認のため、内部監査人等が統制上の要点についてサンプリングにより検証しています。監査人は、財務諸表監査においては自ら適切な監査証拠を入手しますが、内部統制監査においては、経営者が内部統制を評価するに当たって選択したサンプル及びその作業結果を自らの監査証拠として利用することが可能です。そのためには、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討や経営者による作業結果の一部について検討を行う必要があります。

事例 38 は、内部監査人の作業の利用に際して十分な検討を行わずに、内部監査人が抽出したサンプルの全てを利用して、適切な監査証拠が入手されていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 次の事項に留意して内部監査人の作業の品質を検討しているか
 - (1) 作業の範囲、実施過程及び結論は適切か
 - (2) 作業実施者は適切な専門的能力を備えており、評価を実施した業務から独立しているか
 - (3) 実施された作業は検証可能な形で記録として保存されているか

事例 38	内部監査の利用
改善勧告事項	監査人は、内部監査人が無作為に抽出したサンプルについて、統制上の要点 ²⁴ として選定した内部統制ごとに、内部監査人のサンプルの妥当性を検討し、当該サンプルの全部を利用しているが、内部監査人が選定したサンプルをどの程度利用するか判断に関して、内部監査人等の客観性と能力、評価作業の品質が監査証拠として利用できる水準であるかどうか評価していない。【監基報 610 第 10 項、監保報 第 82 号 第 237 項】
改善勧告への対応状況	◆ 内部監査人の特定の作業を利用する場合は、内部監査人の作業の利用に際して検討すべき事項を考慮した上で、内部監査人の作業の品質を確かめたうえで、利用方針を決定し、実施した手続の内容とその結果について監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

② 期中で入手した監査証拠の利用

期中で内部統制の運用評価手続を実施した場合、その後の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決定する必要があります。監査人は、重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを監査の最終段階において判断する必要があり、また十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを結論付けなければなりません。そのため、監査証拠は、監査人の意見表明前である会社法監査報告書日までに入手する必要があります。

また、内部統制監査において、監査報告書を提出するのは金融商品取引法監査の終了日時点になりますが、会社法監査の終了時点では、内部統制監査の過程で発見した内部統制の開示すべき重要な不備についても、経営者、取締役会及び監査役等に報告し、内部統制監査の手続も有価証券報告書作成に係る決算・財務報告プロセスの評価の検討などを除き、終了します。

事例 39 は、期中で運用評価手続を実施した後の、期末日までの追加的な監査証拠の入手（ロールフォワード手続）が、金融商品取引法監査報告書日までには実施されていたものの、会社法監査報告書日までに完了していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 期中で実施した運用評価手続に係る内部統制の重要な変更について確認するとともに、期末日までの残余期間に対して追加的な監査証拠を入手しているか
- ◆ 内部統制の運用評価手続は、一部を除き会社法監査報告書日までに完了しているか

²⁴ 統制上の要点とは、経営者が、業務プロセスにおいて財務報告の重要な虚偽記載の発生するリスクを識別し、当該虚偽記載が発生するリスクを低減するために中心的な役割を果たす統制として整備運用する内部統制をいう。

事例 39	期中で入手した監査証拠の利用
改善勧告事項	内部統制の運用評価手続に関するロールフォワード手続を、金融商品取引法監査報告書日までには実施しているが、会社法監査報告書日までに完了していない。【監基報 330 第 11 項、第 24 項、監保報第 82 号第 45 項、第 46 項】
改善勧告への対応状況	◆ 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、運用評価手続を実施した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手続を会社法監査報告書日までに実施し、監査調書に記録する。また、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを監査の最終段階において判断し、監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

③ 財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われ、内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがあることから、財務諸表監査の結果がどのように内部統制監査に影響を与えるか、検討する必要があります。

事例 40 は、監査人が財務諸表監査の過程で発見した修正済みの虚偽表示が、内部統制監査上、開示すべき重要な不備に該当するか検討していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 財務諸表監査の過程において発見した修正済の虚偽表示と未修正の虚偽表示を適切に集計し、内部統制の不備に該当するかどうかを判断しているか ◆ 当該不備について、開示すべき重要な不備に該当するかどうかを検討しているか
---	--

事例 40	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響
改善勧告事項	監査人が発見し経営者が財務諸表を修正した虚偽表示が、未修正の虚偽表示と合計して重要性の基準値近くに達するが、当該事項の生じた原因が内部統制の不備に該当するかどうかを判断していないため、内部統制監査上、開示すべき重要な不備に該当するかどうかを検討していない。【監基報 265 第 6 項、監保報第 82 号第 44 項、第 210 項、第 211 項】
改善勧告への対応状況	◆ 財務諸表監査の過程で監査人が発見した修正済み虚偽表示及び未修正の虚偽表示を集計し、内部統制上の不備となるか否かを検討する。 ◆ 内部統制監査において、財務諸表監査の過程で監査人が発見した虚偽表示を集計し、当該虚偽表示の生じた原因が内部統制上の不備に該当する場合には、内部統制監査上、開示すべき重要な不備にあたるか否かを検討する。
属性	◆ 監査事務所規模：大・中小 ◆ 監査対象会社：上場会社

(10) 経営者確認書

監査人は、経営者が、財務諸表の作成責任を負っていること及び監査人に提供した情報の網羅性に対する責任を果たしたと判断していることについて、経営者確認書を入手することが求められています。

経営者確認書は、財務諸表監査に関連して監査人が必要と認める情報を一つの書面として入手するものであり、財務諸表に対する意見の形成に当たり、必要とされる監査証拠です。

監査意見の形成に当たり、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断するため、監査人が識別した虚偽表示が監査（内部統制監査を含む。）に与える影響と未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価することが求められています。

監査人は、監査の過程で識別した虚偽表示を集計し、適切な階層の経営者に適時に報告し修正を求めています。個別にも集計しても重要性がないと経営者が判断したものは、修正されないことがあります。監査人は、修正されなかった虚偽表示を個別に又は集計して、財務諸表に与える影響を金額及び質の両面で評価し、経営者確認書にこれらの未修正の虚偽表示に対する経営者の判断の記載を求めるとともに、当該経営者確認書の草案について監査役等とのコミュニケーションを実施することが求められています。

事例 41 は、当年度に識別した過年度の財務諸表に影響を与える虚偽表示で、当年度において修正されたケースにおいて虚偽表示の集計が適切に行われなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 監査の過程で識別、集計した虚偽表示が監査に与える影響、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を適切に評価しているか
- ◆ 経営者確認書に、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響の重要性の判断の記載、未修正の虚偽表示の要約の記載又は添付を経営者に求めているか

事例 41	未修正の虚偽表示の集計と経営者確認書
改善勧告事項	当年度に判明した過年度に行われていた不正取引について、監査対象会社は過年度財務諸表の修正再表示を行わず当年度に一括して費用として認識する処理を行っているが、当年度に識別した過年度の損益に影響を与える虚偽表示で当年度数値において修正又は解消されたものとして集計しておらず、経営者確認書の確認事項としていない。【監基報 450 第 4 項、第 7 項、第 13 項、監基報 580 <付録 2> (注 5)】
改善勧告への対応状況	◆ 専門要員が監基報 450 及び監基報 580 を十分に理解するように周知及び研修を実施した上で、過年度の虚偽表示を当年度の財務諸表において修正した場合には、明らかに僅少なものを除き「当年度に識別した過年度の損益に影響を与える虚偽表示で当年度数値において修正又は解消されたもの」として集計するとともに、経営者確認書の確認事項とし、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 連結財務諸表の監査において、構成単位の監査人より報告を受けた連結上の明らかに僅少な虚偽表示の金額を上回る当年度及び過年度における複数の虚偽表示について、グループ監査チームは、これらの虚偽表示ごとに個別に財務諸表や監査意見に与える影響を検討しているものの、これらを集計して財務諸表や監査意見に与える影響を検討していない。

事例 41	未修正の虚偽表示の集計と経営者確認書
	また、上記の未修正の虚偽表示が当年度数値及び比較情報に及ぼす影響に関する経営者の判断について、経営者確認書への記載を求めている。【監基報 600 第 44 項、監基報 450 第 4 項、第 10 項、第 13 項】 【属性】監査事務所規模：中小、監査対象会社：上場会社

（参考）経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示

金融商品取引法に基づく監査の経営者確認書に記載又は添付する、経営者が重要性がないものと判断した未修正の虚偽表示には、以下を含める必要があります。なお、金融商品取引法監査における監査対象財務諸表には、一部の例外を除き比較情報（当事業年度に係る財務諸表に記載された金額及び開示に対応する前事業年度に係る金額及び開示）が要求されます。

- ① 当年度数値に含まれる未修正の虚偽表示
- ② 比較情報に含まれる未修正の虚偽表示
- ③ 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

上記③は、過年度の財務諸表の未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表において修正された場合、過年度数値の修正が当年度の損益に反映されることとなり、比較情報との比較可能性が損なわれていることによる影響です。この影響を含む未修正の虚偽表示の経営者確認書への記載方法は、監基報 580 の付録 2（注 5）に例示されています。

（11）監査役等とのコミュニケーション

監査役等と監査人は、監査上の必要な事項について情報提供と意見交換を行い、監査役等からは業務監査等で知り得た情報を監査人に伝え、監査人からは会計監査で得た情報を監査役等に伝えることにより、それぞれの監査の有効性及び効率性を高めることができます。そのため、監査役等と監査人との適切な連携には両者の有効な双方向のコミュニケーションが不可欠となります。

監基報 260「監査役等とのコミュニケーション」等では、一定の事項について監査役等に説明することを要求し、また、監査役等に不正、不正の疑い又は不正の申立てに関する状況及びその内容を質問し、監査役等が保有している不正情報や、ガバナンス上の懸念の情報を入手することにより、双方向のコミュニケーションを図り、今後の監査計画の立案と監査手続の実施に役立てることで監査の実効性を担保する仕組みとなっています。なお、監査役等とのコミュニケーションの要求事項は監基報 260 以外に複数の監基報及び監保報にありますので、監査人はコミュニケーションに当たり、漏れがないよう注意する必要があります。

事例 42 は、監査役等とのコミュニケーションにおいて、監査事務所において標準様式等の整備に問題があり、監基報 260 等の要求事項が適切にコミュニケーションされていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 監査事務所として、監査役等とのコミュニケーションに関する標準様式等を適切に整備しているか
- ◆ 監査チームが監基報 260 等の要求事項に従い監査役等とのコミュニケーションを適時に実施し、実施結果を監査調書に記録しているか

事例 42	監査役等とのコミュニケーション
改善勧告事項	監査事務所は、監査役等とのコミュニケーションに関してコミュニケーションを実施する項目を網羅した標準様式を適切に作成しておらず、また非常勤職員を含む専門要員に十分に周知徹底していなかったため、複数の監査業務において監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項を満たしていない。【品基報第 1 号第 16 項、監基報 260 第 12 項～第 15-2 項】
改善勧告への対応状況	監査事務所は、監査役等とのコミュニケーションに関してコミュニケーションを実施する項目を網羅した標準様式を定め、非常勤職員を含む専門要員に十分に周知徹底するよう改善する。また、監査チームは、個別監査業務において監査役等とのコミュニケーションの要求事項を漏らさず実施し、実施内容を監査調書に記録するよう改善する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象会社：上場会社
類似事例	◆ 以下の事項について、監査役等とコミュニケーションを実施していない。 ＜品質管理システムの整備・運用状況＞ ・ 品質管理レビューの結果の伝達 ＜監査人の独立性＞ ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における監査人の独立性に関する事項、監査報酬及び非監査報酬（ネットワーク・ファームが提供する報酬を含む。） ＜財務諸表監査等に関連する監査人の責任＞ ・ 財務諸表監査及び内部統制監査に関する監査人の責任 ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における経営者又は監査役等の責任 ＜計画した監査の範囲とその実施時期＞ ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における計画した監査の範囲とその実施時期の概要（特別な検討を必要とするリスクを含む。） ・ 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の概要 ＜監査上の重要な発見事項＞ ・ 識別した内部統制の重要な不備 ・ 監査人が要請した経営者確認書の草案（金融商品取引法監査時の実施も含む。） ・ 監査報告書及び内部統制監査報告書に強調事項区分を設けることが見込まれる場合、その旨と当該区分の文言の草案 【監基報 260 第 12 項～第 15-2 項、監基報 265 第 8 項、監基報 600 第 48 項、監基報 706 第 8 項、監保報第 82 号第 44-2 項】 【属性】 監査事務所規模：大・中小、監査対象会社：上場会社

(12) 審査

審査は、監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見の形成等を客観的に評価するために実施されます。また、審査は、監査事務所に適切な監査報告書を発行するために、監査事務所の品質管理のシステムとして整備され運用されます。したがって、審査は、監査事務所が発行する監査報告書の適切性を担保するものです。

監査事務所は、監査業務に係る審査の方針及び手続を定め、企業の状況等に応じて審査の範囲、担当者、時期等を考慮し、監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成について、適切な審査が行われていることを確かめなければなりません。審査担当者は、監査業務に係る審査を実施するのに、十分な知識、経験、能力及び当該監査業務に対する客観性を有する者が選任される必要があります。

選任された審査担当者は、監査事務所が定めた審査の方針及び手続に従って、監査の適切な段階で適時に審査を実施し、監査チームが行った重要な判断や監査意見を第三者の視点から客観的に評価することが求められており、評価に際しては、監査チームと同じ目線に立つことなく職業的懐疑心をもって審査を行う必要があります。なお、監査意見に影響を及ぼす重要な検討事項等については、通常の審査担当者による審査に比べより慎重な審査を実施するために、監査事務所本部における審査、社員会における審査等を実施している場合もあります。

① 審査の内容と範囲

事例43は、期中における監査チームの判断の前提である監査対象会社の業績見通しに大幅な変化があるが、審査担当者が当該変化に留意して客観的に評価をしていなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント	◆ 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について、監査チームと同じ目線に立つことなく職業的懐疑心をもって客観的に評価しているか
---------------------------	---

事例 43	審査の内容と範囲
改善勧告事項	監査対象会社は、過年度に特別損失に計上した引当金について、当年度中に実績金額が確定したため、四半期決算において引当金額との差額を戻入れ、その時点の業績見通しに照らすと金額的に重要でないとの判断から当該引当金戻入額を営業外収益に計上している。監査チームは、四半期レビュー時にこの事案について審査担当者による審査に加えて本部における審査を受け同意を得ている。 当期末において、業績見通しの大幅な下方修正が生じたことから、当該引当金戻入額の計上により経常黒字となっている状況に対し、監査チームが当該引当金戻入額の計上区分の合理性を経営者の偏向の可能性を踏まえて慎重に検討していないにもかかわらず、審査担当者は審査で指摘しておらず、本部における審査を再受審すべきかどうか検討していない。【監基報 220 第 19 項】
改善勧告への対応状況	◆ 審査担当者は、状況の変化に留意し、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し、評価に際しては、監査チームと同じ目線に立つことなく、職業的懐疑心をもって審査を行う。 ◆ 監査事務所の審査の方針及び手続において必須と規定されていない場合であっても、本部における審査を受審すべきかどうか検討する。

② 審査の実施時期

事例 44 は、監査事務所が定めた審査の方針に従った適切な時期に、審査を実施していなかった事例です。

品質管理レビューのポイント 	◆ 審査担当者は、監査事務所の方針に従って監査の適切な段階で適時に審査を実施しているか
---	--

事例 44	審査の実施時期
改善勧告事項	監査事務所は審査の実施時期に関する方針として、監査の基本的な方針に係る審査の完了時期を事業年度開始から概ね 6 か月以内と定めているが、審査担当者は、監査チームによる具体的なリスク対応手続が進んでいる事業年度末前頃に当該審査を実施しており、適時に審査を行っていない。【品基報第 1 号第 35 項、監基報 220 第 20 項】
改善勧告への対応状況	◆ 監査事務所が定めた適切な時期に監査の基本的な方針に係る審査を実施し、審査内容及び審査結果を監査調書に記録する。

(13) 金融機関の監査業務における改善勧告

金融機関には特有の会計処理及び表示の基準があり、一般事業会社とは異なる監査上のリスクに留意する必要があります。金融機関（銀行、信用金庫等）では、特に貸出金の償却・引当、繰延税金資産の回収可能性等の会計上の見積り項目については、監査手続を慎重に実施する必要があります。

① 貸出金の自己査定

自己査定とは、金融機関自らが行う資産査定をいい、信用リスク管理の手段であるとともに、適正な償却・引当を行うための準備作業です。自己査定では、金融機関の自己査定基準等に基づき、自己査定対象の抽出、債務者区分の決定、債権分類額の算定・集計が行われます。自己査定結果に基づく債務者区分、債権分類に応じて、償却・引当基準に基づき、貸倒償却及び貸倒引当金を計上します。

債務者区分とは、債務者の財務状況、資金繰り、収益力等により、返済能力を判定し、債務者を正常先、要注意先、破綻懸念先、実質破綻先及び破綻先に区分することです。また、債権分類とは、回収の危険性又は価値の毀損の危険性の度合いに応じて資産をⅠ、Ⅱ、Ⅲ、Ⅳの 4 段階に分類することです。債務者区分の判定により、分類額の算定及び償却・引当額の算定結果が大きく異なるため、監査人は債務者区分の適切性とその基礎データを検討することが求められています。

事例 45 は、自己査定の検証において、自己査定基準、償却・引当基準及び債務者区分の妥当性に関する監査手続に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 自己査定基準及び償却・引当基準の妥当性を検討しているか
- ◆ 債務者区分、債権分類の適切性を慎重に検討しているか

事例 45	貸出金の自己査定
改善勧告事項	特別な検討を必要とするリスクを識別している自己査定及び償却・引当の実証手続に以下の発見事項があった。 (1) 監査対象金融機関の自己査定基準及び償却・引当基準の妥当性を検討していない。【監基報 540 第 7 項、監基報 315 第 28 項、銀行報告第 4 号Ⅳ.1】 (2) 要注意先の債務者の状況の検討において、回収可能性の根拠が不明確な資産が実態貸借対照表上に存在しているにもかかわらず、その資産性についての検討がなされておらず、債務者区分の妥当性について十分に検討していない。【監基報 540 第 14 項】 (3) 「自己査定資料を改竄し、本来の破綻懸念先を要注意先にとどめるリスク」を不正による重要な虚偽表示リスクと識別している。建設中の賃貸用不動産からの将来キャッシュ・フローを加味して要注意先と区分している不動産賃貸業を営む債務者の債務者区分の検討において、債務者の状況に関する質問、返済原資となる賃貸用不動産の存在の確認、融資稟議書の閲覧を実施しているが、債務者の将来キャッシュ・フローの改善を裏付けるための、より適合性が高く、より証明力が強い監査証拠の入手の必要性を検討していない。【監基報 240 第 29 項】
改善勧告への対応状況	◆ 自己査定、償却・引当に関する判断基準となる自己査定基準及び償却・引当基準が適切に整備されているか検討する。また、特別な検討を必要とするリスクと判断した場合は、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解し、監査調書に記録する。 ◆ 監査対象金融機関が実施した債務者区分の判断の妥当性を検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。特に不正による重要な虚偽表示リスクと識別した場合には、入手する監査証拠の適合性、証明力又は量を慎重に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大・中小 ◆ 監査対象金融機関：銀行・信用金庫等

② 貸倒引当金の計上

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します。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する方法が多く用いられますが、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したいと考える金融機関があります。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合理性（会計上の見積りの仮定の合理性）を慎重に検討する必要があります。

事例 46 は、金融機関の貸倒引当金の予想損失率の合理性に関する監査手続に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 今後の一定期間における予想損失額を見込むに当たって採用する予想損失率の合理性を慎重に検討しているか

事例 46	貸倒引当金の計上
改善勧告事項	監査対象金融機関は、貸倒引当金を計算する際、破綻懸念先Ⅲ分類（非保全額）に対する予想損失率の下限を 50%とするという仮定を使用している。しかし、監査人は、予想損失率の見積りに使用した仮定の合理性について十分に検討していない。【監基報 540 第 12 項】
改善勧告への対応状況	◆ 破綻懸念先Ⅲ分類（非保全額）の予想損失率に用いた見積りの前提となる仮定の合理性を慎重に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：大 ◆ 監査対象金融機関：銀行

③ 繰延税金資産の回収可能性

金融機関では、貸出金に関する個別貸倒引当金の有税引当による将来減算一時差異が多額になる場合が多く、当該一時差異の無税化のスケジューリングに見積りの要素があり、不確実性が伴います。監査人は、この見積りの方法とその基礎データを検討することが求められています。

事例 47 は、金融機関の監査において、繰延税金資産の回収可能性に関して経営者が使用した重要な仮定の合理性の検討に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント



- ◆ 有税の個別貸倒引当金の認容時期、金額等の経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討しているか

事例 47	繰延税金資産の回収可能性
改善勧告事項	特別な検討を必要とするリスクとして識別している繰延税金資産の回収可能性の検討において、将来減算一時差異の大きな割合を占める個別貸倒引当金に係る一時差異の多くは債権売却により 3 年目にスケジューリングしているが、実行までの期間が 1 年を超える長期となる債権売却の実行可能性に関する不確実性を踏まえた検討をしていないなど、経営者が使用した重要な仮定の合理性を十分に検討していない。【監基報 540 第 12 項、第 14 項】
改善勧告への対応状況	◆ 将来減算一時差異のスケジューリングの妥当性の検討に当たり、見積りの不確実性を考慮に入れ、債権売却等による個別貸倒引当金のスケジューリングの重要な仮定の合理性を検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象金融機関：信用金庫等

④ 固定資産の減損

金融機関では、店舗統廃合や収益性低下に伴う減損損失を計上する事例が増加しています。減損の兆候を把握した資産（グループ）について、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合に、帳簿価額を回収可能価額（正味売却価額と使用価値のいずれか高い方）まで減額し、減損損失を計上しますが、将来キャッシュ・フローの見積りには、不確実性が伴います。監査人は、この見積りの方法の合理性とその基礎データを検討することが求められています。

事例 48 は、店舗の固定資産の減損の認識に関して経営者が使用した仮定の合理性の検討に不備があった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 店舗別キャッシュ・フローの前年度見積額と当年度実績額を遡及的に比較検討しているか ◆ 事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りについて、経営者が使用した仮定の合理性を検討しているか
--	--

事例 48	固定資産の減損
改善勧告 事項	固定資産の減損会計の適用に関して、以下の発見事項があった。 (1) 監査対象金融機関が減損の認識において使用する店舗別キャッシュ・フローに関して、前年度見積額と当年度実績額の比較検討を実施していない。【監基報 540 第 8 項】 (2) 監査対象金融機関は、2 期連続して営業活動から生ずる損益がマイナスである店舗について減損の兆候があると識別し、割引前将来キャッシュ・フローが固定資産の帳簿価額を上回っているため、減損損失の認識は不要と判断している。これに対して、監査人は、割引前将来キャッシュ・フローと各種詳細資料との金額の整合性の確認は実施しているものの、数年後に営業黒字化するとした事業計画に基づく割引前将来キャッシュ・フローについて、その実現可能性を十分に検討していない。【監基報 540 第 12 項】
改善勧告 への対応 状況	◆ 減損の認識において使用する店舗別キャッシュ・フローの前年度見積額と当年度実績額との比較検討を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 店舗の固定資産の減損の認識に当たり、事業計画に基づく割引前将来キャッシュ・フローの見積りの実現可能性を十分に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象金融機関：信用金庫等

⑤ 受託会社が提供する業務及び内部統制の理解

監査対象信用金庫等がしんきん共同センターシステム等の共同システムを利用している場合、監査人は共同システムの内部統制に依拠するためには、内部統制評価を実施する必要があります。その際、受託業務に係る内部統制の保証報告書を利用する場合、当該報告書が内部統制の理解のために十分かつ適切な監査証拠であるか検討する必要があります。また、監査対象信用金庫等（委託会社）の相補的な内部統制²⁵がある場合には、監査人は信用金庫等側の内部統制評価を実施する必要があります。

事例 49 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に係る内部統制の保証報告書に関して、監査対象信用金庫（委託会社）の監査人が十分に検討していなかった事例です。

品質管理レビュー のポイント 	◆ 内部統制の保証報告書を入手するだけでなく、監査証拠としての十分性と適切性を検討しているか ◆ 委託会社の相補的な内部統制の有無、有の場合は業務への適用を理解しているか
--	--

事例 49	受託会社が提供する業務及び内部統制の理解
改善勧告事項	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。 (1) 監査人は、当該情報システムの全般統制の評価のために、受託会社監査人が発行した受託業務に係る内部統制の保証報告書を利用しているが、当該保証報告書の監査証拠としての十分性と適切性を検討していない。【監基報 402 第 13 項】 (2) 受託会社の記述書に含まれている委託会社側で想定される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し、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。【監基報 402 第 13 項】
改善勧告への対応状況	◆ 内部統制の保証報告書が、整備・運用評価の対象となっている内部統制に関して、リスク評価を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を提供しているか評価し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 ◆ 相補的な内部統制に該当する場合は、委託会社側の統制評価として、内部統制のデザインと業務への適用を評価し、その内容を監査調書に記録する。
属性	◆ 監査事務所規模：中小 ◆ 監査対象金融機関：信用金庫等

²⁵ 委託会社の相補的な内部統制とは、受託業務をデザインする段階で、委託会社において整備されることを受託会社が想定する内部統制であり、受託会社のシステムに関する記述書において統制目的の達成に必要な内部統制として識別され、記載されるものをいう。（監基報 402 第 7 項(3)）

付録 1 限定事項付き結論と否定的結論の要件と例示

(1) 限定事項付き結論

通常レビューを実施した結果、発見された事項が、品質管理レビュー手続第 390 項の要件 1、要件 2 のいずれかに該当する場合には「限定事項付き結論」が表明されます。

限定要件 1 は監査事務所における品質管理のシステムの「整備」の問題（図表 1 参照）です。限定要件 2 は監査事務所における品質管理のシステムの「運用」の問題（図表 2 参照）、又は監査業務の実施の問題（図表 3 参照）です。また、個別業務で発見された著しい不備により、品質管理のシステムが有効に運用されていないため、品質管理の基準に対する重要な準拠違反の相当程度の懸念があるとして限定事項付き結論となる場合の典型例の説明を行っています（図表 4 参照）。いずれも画一的な判断は困難ですが、以下の図表 1 ～ 4 の例示に記載した事項が限定要因となりえます。

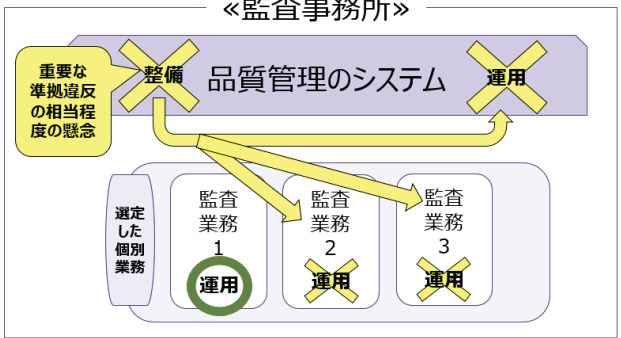
品質管理レビュー手続

390. 限定事項付き結論は、次の要件 1 及び要件 2 のいずれかに該当する事実が、少なくとも 1 つは存在する場合に表明される。

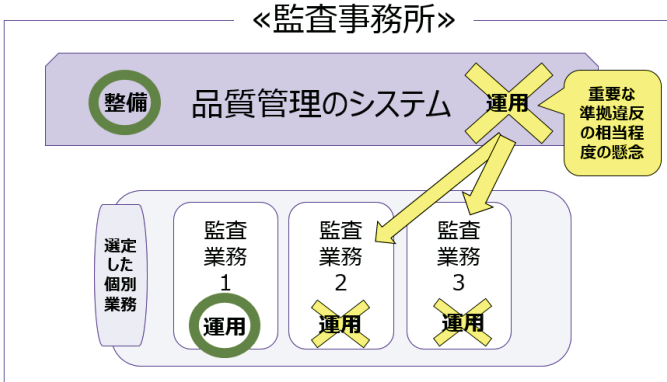
要件 1：監査事務所が、品質管理の基準が示す監査に関する品質管理の目的を達成するために必要な品質管理のシステムを適切に整備していない事実が見受けられ、そのために監査事務所が実施した監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。

要件 2：監査事務所の品質管理のシステムに関する担当者又は専門要員等が、監査事務所の定めた品質管理のシステムを適切に運用していない事実又は品質管理の基準が求める個別業務における品質管理の手続を実施していない事実が見受けられ、そのために監査事務所が実施した監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。

【図表 1】 限定要件 1 のイメージと例示

限定事項付き結論：限定要件 1 <品質管理のシステムの整備が不適切>	
イメージ	 品質管理のシステムを適切に整備していない事実が見受けられ、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。
例示	監査事務所における品質管理のシステムの整備の問題 ◆ 監査業務の品質を合理的に確保するために必要な方針と手続を定めていない。 ◆ 上記の方針と手続を専門要員に伝達していない。

【図表 2】 限定要件 2 のイメージと例示 - その 1

限定事項付き結論：限定要件 2 <品質管理のシステムの運用が不適切>	
イメージ	 品質管理のシステムを適切に運用していない事実が見受けられ、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。

限定事項付き結論：限定要件２＜品質管理のシステムの運用が不適切＞

例示	監査事務所における品質管理のシステムの運用の問題 ◆ 専門要員の独立性の保持のための方針及び手続の遵守に関する確認等を十分に実施していない。 ◆ 不正が発覚した後で、監査人交代により監査契約を締結し、十分かつ適切な監査証拠を入手できない状況において短期間で監査意見を表明している。 ◆ 前任監査人の監査時間・監査報酬に比して、大幅に少ない監査工数を前提にした計画に基づき監査契約を締結し、当該計画に基づき意見表明を行っており、計画の合理性に疑義があり、監査役等への説明も十分に実施していない。 ◆ 監査報告書日までに審査を完了していない。 ◆ 審査の実施状況に関して、対象となる財務諸表と監査報告書案の検討に著しい不備がある。 ◆ 審査の実施状況に関して、監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書の検討に著しい不備がある。 ◆ 審査の実施状況に関して、監査意見の評価及び監査報告書案が適切であるかどうかの検討に著しい不備がある。 ◆ 品基報第１号に規定する監査業務の定期的な検証が実施されていない。 ◆ 監査責任者による指示、監督及び査閲、審査、並びに定期的な検証を検討した結果、監査事務所の品質管理のシステムが有効に運用されていない。
-----------	---

【図表３】 限定要件２のイメージと例示 - その２

限定事項付き結論：限定要件２＜個別業務における品質管理の手続の未実施＞

イメージ	「監査事務所」 個別業務における品質管理の手続を実施していない事実が見受けられ、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。
-------------	---

限定事項付き結論：限定要件 2 <個別業務における品質管理の手の未実施>

例示	監査業務の実施の問題 ◆ 監査の計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない財務諸表に重要な影響を与える事項（会計上の見積り、収益認識、連結の範囲、不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき事項等）について、監査対象とした財務諸表における重要な虚偽表示を看過している相当程度の懸念がある。 ◆ 監査の計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない財務諸表に重要な影響を与える事項（会計上の見積り、収益認識、連結の範囲、不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき事項等）の監査手続に著しい不備があり、合理的な保証を得るため、監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手していないため、一般に公正妥当と認められる監査の基準に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。
-----------	---

上記の限定要件 1 及び限定要件 2 の検討に際し、以下の状況に全て該当する場合には、原則として限定事項付き結論を表明することとして取り扱うことを検討しています。

- ✓ 監査業務において限定事項の要件 2 に該当する重要な事実が生じている。
- ✓ 監査事務所の品質管理体制の整備・運用に関して、最高経営責任者等の主導による組織としての一体的な対応が行われていない。
- ✓ 上記及び改善勧告事項の問題の改善について、品質管理レビューチームからの十分な指導が必要であるとともに、改善状況の確認について広範囲なフォローが必要と認められる。

監査事務所の品質管理のシステムへの影響の検討

「Ⅲ．品質管理レビューの結論の解説」のケース 2 及びケース 3 のように監査手続の著しい不備が発見された場合には、個別業務の品質管理の手続に関して以下の事項を含む品質管理のシステムに関する著しい不備があるかどうかを検討し、監査に関する品質管理の基準に対する重要な準拠違反の懸念の程度を判定し、当該事項が品質管理のシステムの有効性に与える影響を検討します。

- ① 監査責任者による指示、監督及び査閲
- ② 審査
- ③ 監査業務の定期的な検証

この場合、監査に関する品質管理の基準に対する重要な準拠違反の懸念の程度を判断するに当たっては監査事務所の規模等の特性などを考慮することとなります。レビュー対象となる監査業務が少ない場合には、一つの監査業務に対するレビューの実施結果が監査事務所全体を示していると考えられますが、他方でレビュー対象となる監査業務が多い場合には、監査業務に対するレビューの実施結果について監査事務所全体としての品質管理の状況を総合的に判断して決定します。ただし、品質管理レビューにより監査業務において重要な準拠違反が発見された場合には、その背後に品質管理のシステムに係る問題が全くないと判断できる場合は稀であるため、品質管理のシステムの適否に係る問題であるかを慎重に検討し、判定しています。その結果、個別業務で発見された不備により品質管理のシステムの運用が不適切と判断された場合には、限定事項付き結論が表明されず（図表 4 参照）。

【図表 4】 限定要件 2 のイメージと例示 - その 3

限定事項付き結論：限定要件 2＜個別業務で発見された不備により品質管理のシステムの運用が不適切と判断される場合＞	
イメージ	「監査事務所」 個別業務をレビューした結果、監査計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない財務諸表に重要な影響を与える事項（会計上の見積り、収益認識、連結の範囲、不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき事項等）について重要な虚偽表示を看過している相当程度の懸念があるか又は監査の基準に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。 ↓ 以下の事項を含む品質管理のシステムに関する著しい不備があるかどうかを検討した結果、品質管理のシステムが有効に運用されていないため、監査に関する品質管理の基準に対する重要な準拠違反が発生している相当程度の懸念がある。 i) 監査責任者による指示、監督及び査閲 ii) 審査 iii) 監査業務の定期的な検証
例示	監査事務所における品質管理のシステムの運用の問題 ◆ 品質管理レビューにより、個別業務において著しい不備が発見され、監査責任者による指示、監督及び査閲、審査、並びに定期的な検証を検討した結果、監査事務所の品質管理のシステムが有効に運用されていない。

限定事項付き結論の軽重と追加調査

限定事項付き結論の限定事項には軽重があり、限定事項が、以下の「(2) 否定的結論」で示す否定的結論の要件のいずれか一つに該当する場合には、「極めて重要な準拠違反の懸念がある限定事項付き結論」とされ、当協会の監査業務審査会において追加の調査が行われることがあります。

(2) 否定的結論

通常レビューを実施した結果、発見された事項が、品質管理レビュー手続第 400 項の要件 1 又は要件 2 のいずれかに該当し、かつ要件 3 にも該当する場合には、否定的結論を表明します。

否定要件 1 は、限定事項付き結論となる発見事項の中でも相対的に重大な方針と手続の不備に該当するもの（図表 5 参照）です。また、否定要件 2 は、限定事項付き結論となる発見事項の中でも相対的に内容が重要であるばかりでなく、当該品質管理のシステムに係る運用の問題が広く蔓延している状態（図表 6 参照）を示しています。さらに、否定要件 3 は、品質管理レビューを実施した結果、監査業務において監査基準等に対する極めて重要な準拠違反がある（図表 5 及び 6 参照）ことを示しています。

品質管理レビュー手続

400. 次の要件 1 又は要件 2 のいずれかに該当し、かつ、要件 3 にも該当する場合には、限定事項付き結論ではなく否定的結論の表明を検討しなければならない。

要件 1：監査事務所が、品質管理の基準が示す監査に関する品質管理の目的を達成するために必要な品質管理のシステムを、適切に整備していない事実が見受けられ、そのために監査事務所が実施した監査業務において、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している重大な懸念がある。

要件 2：監査事務所の品質管理のシステムに関する担当者又は専門要員等が、監査事務所の定めた品質管理のシステムを適切に運用していない事実又は品質管理の基準が求める個別業務における品質管理の手続を実施していない事実が広範囲に見受けられ、そのために監査事務所が実施した監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している重大な懸念がある。

要件 3：個別業務における品質管理のレビューを実施した結果、監査事務所が実施した監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反がある。

【図表 5】 否定要件 1 + 否定要件 3 のイメージと例示

否定要件 1 <品質管理のシステムの整備が不適切> 否定的結論 : + 否定要件 3 <個別業務における極めて重要な準拠違反>	
イメージ	品質管理のシステムを適切に整備していない事実が見受けられ、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している重大な懸念がある。 + 個別業務における品質管理レビューを実施した結果、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反がある。
例示	監査事務所における品質管理のシステムの整備の問題 ◆ 損益計算書に重大な影響を与える会計上の見積りの監査に関する審査の方針と手続が整備されていない。 ◆ 不正リスクに対応するための品質管理のシステムが整備されていない。 監査業務において監査基準等に対する極めて重要な準拠違反がある場合 ◆ 個別業務に係わる監査報告書における財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められ、かつ、監査の基準が求める重要な手続を実施していない、又は監査上・会計上の重要な判断を誤っている（個別業務に係わる監査報告書における監査意見が妥当であったか否か、又は監査の基準が求める重要な監査手続が実施されていたか否かを判断するための必要な事項が、広範囲にわたって監査調書に記録されていない場合も含む。）。 ◆ 監査人の独立性に関する職業倫理に関する規定への重要な違反がある。

【図表 6】 否定要件 2 + 否定要件 3 のイメージと例示

否定的結論：	
否定要件 2 <品質管理のシステムの運用が不適切又は個別業務の不備が多数> + 否定要件 3 <個別業務における極めて重要な準拠違反>	
イメージ	「監査事務所」 品質管理のシステムを適切に運用していない事実又は個別業務における品質管理の手続を実施していない事実が広範囲に見受けられ、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している重大な懸念がある。 + 個別業務における品質管理レビューを実施した結果、監査業務において職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反がある。
例示	監査事務所における品質管理のシステムの運用の問題 ◆ 損益計算書に重大な影響を与える会計上の見積りの監査に関する審査の方針と手続が有効に運用されていない事実が、レビュー対象とした監査業務において広く発生している。 ◆ 不正リスクに対応するための品質管理のシステムが有効に運用されていない事実が、レビュー対象とした監査業務において広く発生している。 監査業務において監査基準等に対する極めて重要な準拠違反がある場合 ◆ 個別業務に係わる監査報告書における財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められ、かつ、監査の基準が求める重要な手続を実施していない、又は監査上・会計上の重要な判断を誤っている（個別業務に係わる監査報告書における監査意見が妥当であったか否か、又は監査の基準が求める重要な監査手続が実施されていたか否かを判断するための必要な事項が、広範囲にわたって監査調書に記録されていない場合も含む。）。 ◆ 監査人の独立性に関する職業倫理に関する規定への重要な違反がある。

付録 2 改善勧告事項の発生状況

改善勧告事項の発生状況は、以下のとおりです。

(注) この付録に掲載した図表は、「品質管理委員会年次報告書(2018 年度)」に掲載された表を編纂の上、再掲載したものです。

(1) 監査事務所における品質管理

「監査事務所における品質管理」に係る改善勧告事項について、レビューの結論及び上場会社監査数等を基に改善勧告事項数を区分して集計すると、下表のとおりです。

【改善勧告事項の発生状況（監査事務所における品質管理）】

レビューの結論	上場会社監査事務所 名簿等登録事務所	レビュー報告 書交付事務 所数	改善勧告 事項数	1 事務所当たり 改善勧告事項数 (平均)
	上場会社監査数	(A)	(B)	(C) = (B/A)
限定事項のない 結論となった監査 事務所	100 社以上	3	1	0.3
	20～99 社	2	0	-
	10～19 社	5	4	0.8
	10 社未満	28	9	0.3
	小計 (①)	38	14	0.4
	その他の監査事務所 (②)	11	12	1.1
	計 (① + ②)	49	26	0.5
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		6	33	5.5
当年度計		55	59	1.1

<参考> 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	98	98	1.0
------	----	----	-----

(2) 監査業務における品質管理

「監査業務における品質管理」に係る改善勧告事項について、レビューの結論及び上場会社監査数等を基に改善勧告事項数を区分して集計すると、下表のとおりです。

【改善勧告事項の発生状況（監査業務における品質管理）】

レビュー の結論	上場会社監査事務所 名簿等登録事務所	監査 事務 所数	選定 業務数	改善勧 告事項 数	1 業務当たり 改善勧告事項数 (平均)	改善勧告 事項が生 じた業務 数(割合)
	上場会社監査数		(A)	(B)	(C)=(B/A)	
限定事項のな い結論となった 監査事務所	100 社以上	3	59	65	1.1	35
	20～99 社	2	16	29	1.8	11
	10～19 社	5	21	54	2.6	18
	10 社未満	28	40	127	3.2	31
	小計 (①)	38	136	275	2.0	95
	その他の監査事務所 (②)	11	11	49	4.5	10
	計 (①+②)	49	147	324	2.2	105
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		6	11	134	12.2	11
当年度計		55	158	458	2.9	116 (73%)

＜参考＞ 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	98	225	768	3.4	165 (73%)
------	----	-----	-----	-----	--------------

同様の区分で、選定した各監査業務について、改善勧告事項の発生分布を取りまとめると、下表のとおりです。

【改善勧告事項数の発生分布（監査業務における品質管理）】

① 当年度

レビュー の結論	上場会社監査事務所 名簿等登録事務所	監査 事務 所数	選定 業務 数	改善勧告事項数の発生分布（業務数）						
	上場会社監査数			0 件	1 件	2 件	3 件	4 件	5 件 ～	計
限定事 項のな い結論 となった 監査事 務所	100 社以上	3	59	24	21	7	4	2	1	59
	20～99 社	2	16	5	3	4	1	2	1	16
	10～19 社	5	21	3	7	3	3	1	4	21
	10 社未満	28	40	9	8	6	4	2	11	40
	小計（①）	38	136	41	39	20	12	7	17	136
	その他の監査事務所 （②）	11	11	1	0	4	2	0	4	11
	計（①＋②）	49	147	42	39	24	14	7	21	147
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		6	11	0	1	0	2	1	7	11
合計		55	158	42	40	24	16	8	28	158
割合（％）				27	25	15	10	5	18	100

（参考）例えば、上場会社監査数 100 社以上の監査事務所では、選定した監査業務 59 業務のうち改善勧告事項が 0 件だった業務が 24 業務あり、改善勧告事項が 1 件だった業務が 21 業務あることを表しています。

② 前年度

レビュー の結論	上場会社監査事務所 名簿等登録事務所	監査 事務 所数	選定 業務 数	改善勧告事項数の発生分布（業務数）						
	上場会社監査数			0 件	1 件	2 件	3 件	4 件	5 件 ～	計
限定事 項のな い結論 となった 監査事 務所	100 社以上	2	32	17	10	4	1	0	0	32
	20～99 社	4	30	13	6	7	1	2	1	30
	10～19 社	4	14	5	2	3	3	0	1	14
	10 社未満	53	95	22	23	12	6	15	17	95
	小計（①）	63	171	57	41	26	11	17	19	171
	その他の監査事務所 （②）	25	30	2	2	2	8	4	12	30
	計（①＋②）	88	201	59	43	28	19	21	31	201
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		10	24	1	2	0	2	1	18	24
合計		98	225	60	45	28	21	22	49	225
割合（％）				27	20	12	9	10	22	100

付録 3 事例一覧表

区分	No.	タイトル	報告書番号	勘定科目
1. 限定事項付き結論の事例				
関係会社 投融資の 評価	事例 1	(1) 関係会社投融資の評価 (2) 査閲及び審査	(1) 監基報 540 第 11 項、 第 12 項 (2) 品基報第 1 号第 31 項、監基報 220 第 19 項	関係会社 投融資
関連当事 者	事例 2	(1) 関連当事者取引 (2) 専門要員の教育・研修、 査閲及び審査 (3) 審査担当者の適格性	(1) 監基報 550 第 21 項、 第 19 項、第 24 項 (2) 品基報第 1 号第 16 項、第 31 項、第 34 項、第 36 項 (3) 品基報第 1 号第 38 項	関係会社 貸付金
2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例				
職業倫理 及び独立性	事例 3	専門要員の独立性	品基報第 1 号第 20 項、第 21 項、第 23 項、第 38 項	—
	事例 4	ネットワーク・ファームの独立性	品基報第 1 号第 20 項	—
	事例 5	報酬依存度	監基報 260 第 15 項、第 21 項	—
契約の新規 の締結 及び更新	事例 6	新規契約	品基報第 1 号第 25 項、第 26 項、監基報 510 第 5 項	—
品質管理 システムの 監視	事例 7	定期的な検証の対象者	品基報第 1 号第 47 項	—
	事例 8	識別した不備の評価、伝達及 び是正	品基報第 1 号第 48 項、第 49 項、第 50 項	—
情報 セキュリティ	事例 9	情報セキュリティ	IT 実第 4 号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ	—
3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例				
企業及び 企業環境の 理解	事例 10	企業の採用する会計方針の理 解と評価	監基報 315 第 10 項	売上高
	事例 11	会計方針の変更における正当 な理由	監基報 315 第 10 項	減価 償却費
リスク評価と リスク対応	事例 12	リスク評価手続	監基報 315 第 17 項、第 25 項	販売 促進費
	事例 13	運用評価手続及び実証手続 に係るサンプル抽出と検討	監基報 530 第 7 項	売上高
	事例 14	実証手続の立案及び実施	監基報 330 第 17 項	売上原価

区分	No.	タイトル	報告書番号	勘定科目
監査証拠	事例 15	確認手続	監基報 505 第 15 項	売掛金
	事例 16	分析の実証手続	監基報 520 第 4 項	売上高
	事例 17	経営者の利用する専門家の業務により作成されている情報	監基報 500 第 7 項	引当金
	事例 18	企業が作成した情報	監基報 500 第 8 項	退職給付 債務
	事例 19	委託業務 (1) 提供する業務等の理解 (2) 内部統制のデザインと業務への適用の評価	(1) 監基報 402 第 8 項 (2) 監基報 402 第 9 項	退職給付 債務
IT 監査	事例 20	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討	IT 実第 6 号第 7 項、監基報 315 第 9 項	—
	事例 21	IT 業務処理統制の検証	監基報 315 第 12 項	—
	事例 22	IT 全般統制の評価	IT 実第 6 号第 45 項、監基報 315 第 20 項	—
財務諸表 監査における不正	事例 23	複数の種類・取引形態のある収益に係る不正リスクの識別	監基報 240 第 25 項	売上高
	事例 24	収益認識における不正リスクの識別 (1) 収益認識における不正による重要な虚偽表示リスク (2) 監査役等とのコミュニケーション	(1) 監基報 240 第 25 項、第 46 項 (2) 監基報 240 第 20 項、第 45 項	売上高
	事例 25	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応 (1) 特別な検討を必要とするリスクに対応した監査手続 (2) 確認差異	(1) 監基報 240 第 29 項 (2) 監基報 505 第 13 項、監基報 500 第 6 項	売上高 売掛金
	事例 26	経営者による内部統制を無効化するリスクと仕訳テスト (1) 通例でない処理への質問 (2) 仕訳データの網羅性 (3) 仕訳の抽出 (4) 抽出された仕訳の検証	(1) 監基報 240 第 31 項 (2) 監基報 500 第 8 項 (3) 監基報 240 第 31 項 (4) 監基報 240 第 31 項	—
	事例 27	棚卸資産の評価 (1) 滞留期間の検証 (2) 滞留棚卸資産明細の正確性の検証	(1) 監基報 540 第 7 項、第 11 項 (2) 監基報 500 第 8 項、監基報 540 第 12 項	棚卸資産
会計上の 見積りの 監査	事例 28	繰延税金資産の回収可能性 (1) 遡及的検討 (2) 中期計画の検討	(1) 監基報 540 第 8 項 (2) 監基報 540 第 12 項	繰延税金 資産

区分	No.	タイトル	報告書番号	勘定科目
	事例 29	関係会社投融資の評価	監基報 540 第 12 項、監基報 240 第 11 項	関係会社 投融資
	事例 30	特別な検討を必要とするリスク に対応する実証手続（関係会社株式の評価）	監基報 540 第 14 項	関係会社 株式
	事例 31	固定資産の減損（資産のグルーピング・減損の兆候）	監基報 540 第 11 項	固定資産
	事例 32	固定資産の減損（減損損失の認識・測定）	監基報 540 第 9 項、第 10 項、第 12 項、監基報 315 第 26 項、第 27 項、監基報 600 第 26 項	固定資産
	事例 33	のれんを含む資産の減損 ＜IFRS＞ (1) 遡及的検討 (2) 会計基準等への準拠性 (3) 見積りの不確実性の評価	(1) 監基報 540 第 8 項 (2) 監基報 540 第 11 項 (3) 監基報 540 第 14 項	のれん
グループ 監査	事例 34	構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与 (1) 構成単位の監査人とのコミュニケーション (2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与	(1) 監基報 600 第 23 項、第 39 項 (2) 監基報 600 第 30 項	—
	事例 35	連結範囲	監基報 600 第 32 項	—
財務諸表 等の表示及 び開示	事例 36	財務諸表等の表示及び開示	監基報 330 第 23 項	—
	事例 37	会計上の見積りに関する財務諸表の開示＜IFRS＞	監基報 540 第 18 項	—
内部統制 監査	事例 38	内部監査の利用	監基報 610 第 10 項 監保報 82 号第 237 項	—
	事例 39	期中で入手した監査証拠の利用	監基報 330 第 11 項、第 24 項 監保報第 82 号第 45 項、第 46 項	—
	事例 40	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響	監基報 265 第 6 項 監保報第 82 号第 44 項、第 210 項、第 211 項	—
経営者 確認書	事例 41	未修正の虚偽表示の集計と経営者確認書	監基報 450 第 4 項、第 7 項、第 13 項、監基報 580<付録 2> (注 5)	—
監査役等との コミュニケーション	事例 42	監査役等とのコミュニケーション	品基報第 1 号第 16 項、監基報 260 第 12 項～第 15-2 項	—

区分	No.	タイトル	報告書番号	勘定科目
審査	事例 43	審査の内容と範囲	監基報 220 第 19 項	—
	事例 44	審査の実施時期	品基報第 1 号第 35 項、監 基報 220 第 20 項	—
金融機関 の監査業務 における 改善勧告	事例 45	貸出金の自己査定 (1) 償却・引当基準の検討 (2) 債権者区分の検討 (3) 監査証拠の検討	(1) 監基報 540 第 7 項、 監基報 315 第 28 項、 銀行報告第 4 号 IV.1 (2) 監基報 540 第 14 項 (3) 監基報 240 第 29 項	貸倒 引当金
	事例 46	貸倒引当金の計上	監基報 540 第 12 項	貸倒 引当金
	事例 47	繰延税金資産の回収可能性	監基報 540 第 12 項、第 14 項	繰延税金 資産
	事例 48	固定資産の減損 (1) 遡及的検討 (2) 割引前将来キャッシュ・フロ ーの実現可能性の検討	(1) 監基報 540 第 8 項 (2) 監基報 540 第 12 項	固定資産
	事例 49	受託会社が提供する業務及び 内部統制の理解	監基報 402 第 13 項	—

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