

## 2019 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 [2019 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	4
(4) 否定的結論	4
2. 改善勧告事項	5
3. 品質管理レビュー制度の改正	5
III. 品質管理レビューの結論の解説	6
IV. 品質管理レビュー結果の概要	8
1. 通常レビューの結果	8
2. 改善勧告事項数の概要	8
3. 発生割合が高い改善勧告事項の概要	9
(1) 監査事務所における品質管理	9
(2) 監査業務における品質管理	9
V. 改善勧告事例	10
1. 限定事項付き結論の事例	10
(1) 監査契約の新規の締結及び更新	10
(2) 関係会社投融資の評価	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) 品質管理のシステムの監視	20
(3) 情報セキュリティ	20
3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例	22
(1) 企業及び企業環境の理解	22
(2) リスク評価とリスク対応	23
(3) 監査証拠	29
(4) IT 監査	33
(5) 財務諸表監査における不正	36
(6) 会計上の見積りの監査	42
(7) 関連当事者	51
(8) 継続企業の前提	52
(9) グループ監査	54
(10) 財務諸表等の表示及び開示	57
(11) 内部統制監査	58
(12) 経営者確認書	61
(13) 監査役等とのコミュニケーション	62
(14) 審査	64
(15) 監査調書	66
(16) 金融機関の監査業務における改善勧告	67
付録 1 限定事項付き結論と否定的結論の要件と例示	71
(1) 限定事項付き結論	71
(2) 否定的結論	76
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。当協会は、品質管理レビューにおける改善勧告事例について、「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、会員である公認会計士及び監査法人等（以下「会員」という。）に加え、品質管理レビュー制度等の活動を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、一般にも公表しています。

本事例解説集は、品質管理レビューにおいて、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おり、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、監査等委員会及び監査委員会（以下「監査役等」という。）の皆様が、会計監査人の職務の遂行に関する事項及び会計監査人の評価の確認を行う際に、品質管理レビューの結果は有用な情報となるとともに、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、2019年7月の当協会の総会において会則を変更し、品質管理レビュー制度の実効性・透明性の向上を図るための見直しを行いました。変更後の制度は、2020年度の品質管理レビューから適用されます。

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も、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

2019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（2019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（2019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 本年度の新規事例（一部の事例の入替えを含む）は 24 事例であり、詳細は「付録 3 事例一覧表」に記載しています。
- ④ 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す。なお、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条項は、2018年10月19日、2019年2月27日、2019年6月12日、2020年3月17日及び2020年4月9日付け改正前の条項に基づいて記載しています。また、独立性に関する指針の条項は、2018年4月13日付け改正前、職業倫理に関する解釈指針の条項は、2018年4月27日付け改正前の条項に基づいて記載しています。

## (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、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 Point		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
属性	監査事務所	監査事務所の規模の大（専門要員 <sup>1</sup> 100人以上又は監査対象上場会社100社以上）・中小（左記以外）の区別
	監査業務	・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
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
改善勧告事項となった原因		改善勧告事項となった直接的な原因及び根本的な原因
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
類似事例		同種又は関連する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等
脚注		専門用語の説明

<sup>1</sup> 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(14)）

### (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
会長通牒	平成28年第1号	公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組

# 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、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<sup>2</sup>及び全般的な傾向<sup>3</sup>）及び監査事務所の対応状況については、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ています。

【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
	◆ 監査事務所又は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（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については、その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

### コラム KAM の導入について

2021年3月決算（早期適用可能）に係る財務諸表の監査より、「監査上の主要な検討事項」（Key Audit Matters: KAM）が導入されます。

監査の過程で監査役等と協議した事項のうち、職業的専門家として監査において特に重要であると判断した事項が、「監査上の主要な検討事項」として金融商品取引法に基づく「独立監査人の監査報告書」に記載されることとなります。このため、監査役等と会計監査人とのコミュニケーションの更なる充実が求められます。

また、監査人は、監査の早い段階で、監査上の主要な検討事項の候補の提示及び協議、草案の検討等を行うおおよその時期について経営者及び監査役等と協議しておくことが重要となります。

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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並びに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	一般的な傾向（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
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6
情報セキュリティ	セキュリティ・ポリシー等の周知が行われておらず、PCの管理に対するモニタリングが行われていない。	事例7

### (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、全般的な傾向を把握し、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
リスク評価手続	経営者の整備した内部統制が、特別な検討を必要とするリスクを防止し発見するため有効であるか否かを評価していない。	事例 9
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、外部証憑などのより証明力が強い監査証拠を入手していない。	事例 12
経営者の利用する専門家の業務の利用	経営者の利用する専門家である不動産鑑定士の業務により作成された不動産鑑定評価書を監査証拠として利用する際に、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。	事例 14
不正リスクの識別	事業内容や取引形態によりリスクが異なるが、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 20
不正リスクへの対応	不正リスク対応手続の立案において、不正リスクのシナリオの想定が不明確であり、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 22
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、また翌年度予算が当年度実績から大幅に改善されており、2年目以降も同額としているが、その合理性を検討していない。	事例 26
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 29
関連当事者	企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引があるにもかかわらず、特別な検討を必要とするリスクとしていない。	事例 31
継続企業の前提	継続企業の前提に重要な不確実性が認められる状況であるが、関連する経営者の対応策の実行可能性について十分に検討していない。	事例 32
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 33
内部統制の評価範囲の妥当性	監査人として特別な検討を必要とするリスクを識別している重要な項目について、経営者は内部統制の評価範囲に含めていないが、そのことに合理的な理由があるかどうか検討していない。	事例 36
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 40

## 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、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。「多少の懸念」の場合は「限定事項のない結論」、「相当程度の懸念」の場合は「限定事項付き結論」、「重大な懸念」の場合は「否定的結論」を表明します。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。

#### (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。

## 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。

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が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。

## 3. 品質管理レビュー制度の改正

監査の信頼性を確保するために、品質管理レビューにおいてリスク・アプローチをより徹底し深度あるレビューを実施すること及び社会に対する一層の情報提供を図ることなどにより、協会の自主規制機能を強化することを目的として、2020年度から品質管理レビュー制度が改正されます。通常レビューの実施結果については、従来は上記1(1)に記載のとおり、「限定事項のない結論」、「限定事項付き結論」、「否定的結論」の3種類でしたが、改正後は「極めて重要な不備事項」の有無又は「重要な不備事項」の有無に関するレビュー実施結果を品質管理レビュー報告書に記載するようになります。

なお、品質管理レビュー制度のより詳細な変更内容については、「品質管理レビューの概要」をご参照ください。

【通常レビューの実施結果の新旧対比】

変更前	変更後
否定的結論	極めて重要な不備事項のある実施結果
限定事項付き結論 (極めて重要な準拠違反の懸念あり)	
限定事項付き結論	重要な不備事項のある実施結果
限定事項のない結論	重要な不備事項のない実施結果

## 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、「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、三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<sup>4</sup>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、事業計画等を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の全体として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。

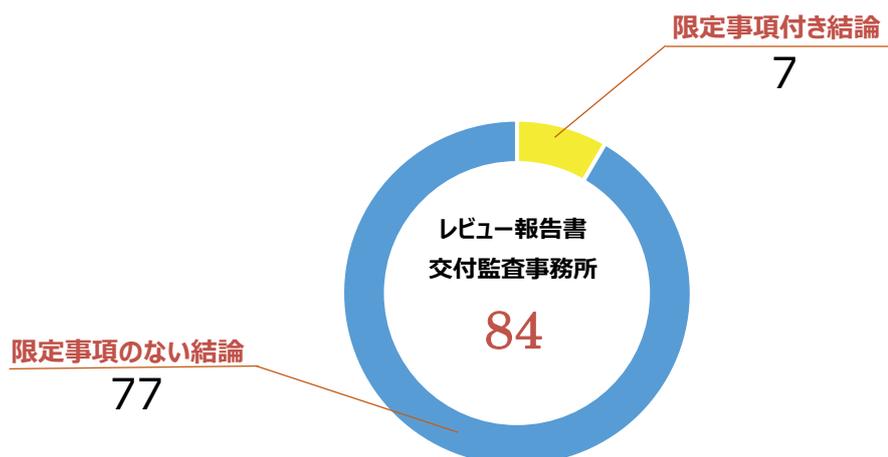
<sup>4</sup> 重要性の基準値とは、監査人が、監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額（監査計画の策定後改訂した金額を含む。）をいう。（監基報 320 第 8 項(1)）

	ケース1	ケース2	ケース3
<b>監査対象会社の財務数値(百万円)</b>	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
<b>重要性の基準値(百万円)</b>	100	20	10
<b>発見事項</b>	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。
<b>監査手続の不備の影響の評価(解説)</b>	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、監査手続の不備と判断された。	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、監査手続の著しい不備と判断された。	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、監査手続の著しい不備と判断された。 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重大な懸念があると判断された。
<b>重要な準拠違反の懸念の程度</b>	 多少の懸念	 相当程度の懸念	 重大な懸念
<b>品質管理レビューの結論</b>	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

2019 年度に品質管理レビュー報告書を交付した 84 事務所の通常レビューの結果は、「限定事項のない結論」が 77 事務所、「限定事項付き結論」が 7 事務所となりました。なお、「否定的結論」及び「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

2019 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 84 事務所であり、そのうち 79 事務所に対して総数 569 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
2018 年度	55(50)	158(116)	59	458	517
2019 年度	84(79)	187(150)	67	502	569

(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。

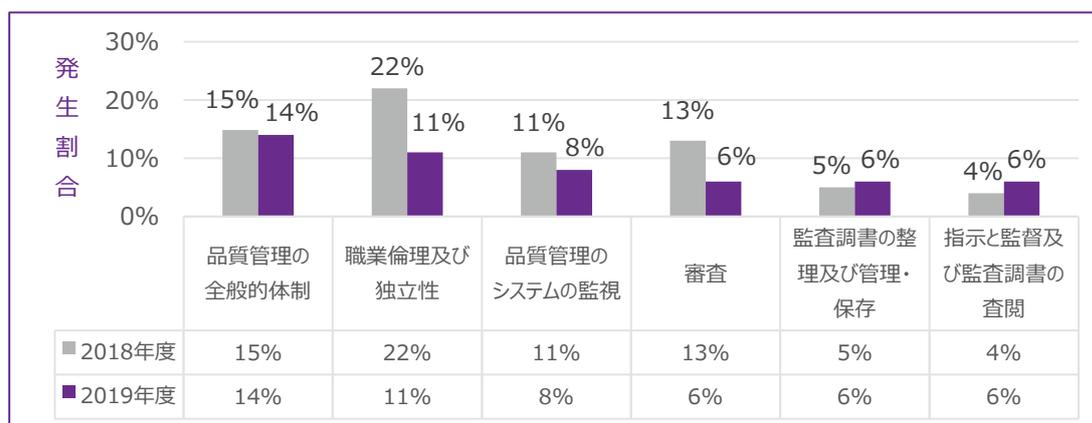
(注 2) 選定した監査業務数のうち、改善勧告事項が生じた業務数を括弧書きで示しています。

### 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のうち、改善勧告事項の発生割合が高い項目は「品質管理の全般的体制」、「職業倫理及び独立性」等となっています。「職業倫理及び独立性」及び「審査」については発生割合が大きく減少していますが、概ね 2018 年度と同様の項目が上位になっています。なお、「品質管理の全般的体制」には、情報セキュリティに関する改善勧告事項が含まれています。

#### 【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）】

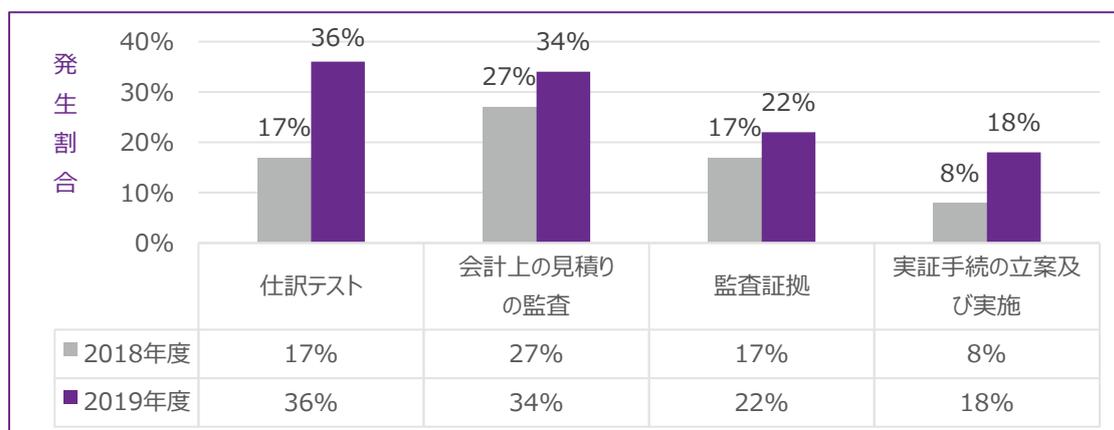


(注) 発生割合 = 各項目について改善勧告事項が生じた監査事務所数 ÷ レビュー報告書交付事務所数

#### (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のうち、改善勧告事項の発生割合が高い項目は、「仕訳テスト」、「会計上の見積りの監査」、「監査証拠」等ですが、これらの項目の発生割合は、前年度と比較して総じて高くなっており、特に「仕訳テスト」の発生割合が高くなる結果となっています。

#### 【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、改善勧告事項の監査事務所における発生状況については、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

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) 監査契約の新規の締結及び更新

監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査基準等の遵守や適切な監査報告書の発行に関する職業倫理及び独立性、契約の新規の締結及び更新、審査などの品質管理のシステムを整備し運用する必要があります。

契約の新規の締結及び更新に先立って、関与先と監査事務所が互いに協力して、信義を守り、誠実に契約を履行することができるかどうかを検討する必要があります。そのため、監査事務所は、関与先との契約の新規の締結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。

- ・ 監査事務所が、時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適性及び能力を有していること
- ・ 関連する職業倫理に関する規定を遵守できること
- ・ 関与先の誠実性を検討し、契約の新規の締結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1は、監査契約の新規の締結及び更新に関し、不正リスクや監査時間及び人的資源等の評価を踏まえた慎重な検討が行われていないことから、契約の新規の締結及び更新に関する品質管理のシステムの適切な整備・運用が行われておらず、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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 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、適切に運用しているか
------------------------	--

事例 1	監査契約の新規の締結及び更新
<b>改善勧告事項</b>	<b>監査事務所における品質管理の改善勧告事項</b> 監査事務所は、下記(1)及び(2)に記載のとおり、監査契約の新規の締結及び更新に関し不正リスクや監査時間及び人的資源等の評価の検討を行っておらず、契約の新規の締結及び更新に関する品質管理のシステムが有効に機能していない。【品基

事例 1	監査契約の新規の締結及び更新
	<p>報第 1 号第 25 項、同 F26-2 項、同 FA17-2 項】</p> <p>(1) 監査契約の更新に伴う不正リスク等の評価 多くの社員が業務執行社員及び監査チームの構成員として関与している上場会社の監査契約の更新に当たって、監査対象会社が監査に対して非協力的であることを認識していたにもかかわらず、監査事務所は、監査契約の更新時において関与先の誠実性を始め不正リスクを踏まえた監査契約の更新の可否を慎重に検討しておらず、また、審査や社員会においても監査契約の更新に関する協議を行っていない。</p> <p>(2) 監査契約の更新に伴う監査時間や人的資源等の評価 監査事務所は、数年前から上場会社数社と新規の監査契約を締結する一方で、業務の増加に対応するための人員の手当が行われず、各社員及び補助者の負担は非常に大きくなっていった。監査事務所は、このような状況を把握していたにもかかわらず、各社のリスクを踏まえた監査時間や人的資源の見直しなど、契約更新の可否を十分に検討していない。</p>
<p><b>限定事項付き結論となった根拠</b></p>	<p>監査契約の新規の締結及び更新に関して、契約リスクや実行可能性の評価が適切に行われず、監査事務所における品質管理のシステムの整備及び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 1 及び要件 2 に該当すると判断した。（付録 1 図表 1 及び図表 2 参照）</p>
<p><b>改善勧告事項となった原因</b></p>	<p><b>改善勧告事項となった直接的な原因</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 担当業務執行社員の契約リスクの検討結果に対する社員会等での検討の欠如</li> <li>◆ 契約更新に際して実行可能性を検討することの必要性の認識の欠如</li> </ul> <p><b>根本的な原因</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査業務の品質を重視する風土の醸成の欠如</li> </ul>
<p><b>改善勧告への対応状況</b></p>	<p><b>監査事務所における品質管理の対応状況</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 契約の新規の締結及び更新に当たり、業務を適切に実施するための適性及び能力を含む十分な人的資源を有していることを検討するとともに、関与先の誠実性を含む不正リスクについても、審査及び社員会を通じて、業務執行社員以外の社員が客観的に評価・検討することでその実行を担保するための体制を整備・運用する。</li> <li>◆ 品質管理に関する方針及び手続等の遵守の重要性を繰り返し示すことにより、監査業務の品質に対する意識の向上を図ることを通じて、監査業務の品質を重視する風土を醸成する。</li> </ul>

### 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、上場会社との監査契約の新規の締結又は更新において、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又は更新し、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。
- 過年度から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、監査契約の新規の締結又は更新に当たり特に慎重に検討する必要があります。

## (2) 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<sup>5</sup>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2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。

<b>品質管理レビューのPoint</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
-----------------------	--

事例2	関係会社投融資の評価
<b>改善勧告事項</b>	<p><b>監査対象会社の状況</b></p> <p>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。</p> <p><b>監査業務における品質管理の改善勧告事項</b></p> <p>(1) 関係会社投融資の評価</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>【監基報 540 第 11 項、第 12 項】</p>

<sup>5</sup> 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 2	関係会社投融資の評価
	<p><b>監査事務所における品質管理の改善勧告事項</b></p> <p>(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】</p>
<p><b>限定事項付き結論となった根拠</b></p>	<p>(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 に該当すると判断した。(付録 1 図表 3 参照)</p> <p>(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 に該当すると判断した。(付録 1 図表 4 参照)</p>
<p><b>改善勧告事項となった原因</b></p>	<p><b>改善勧告事項となった直接的な原因</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 関連する会計基準の理解不足</li> <li>◆ 会計上の見積りの監査において経営者が使用した仮定が全体として整合していないことの確認不足</li> <li>◆ 監査責任者の指導、監督及び査閲が不十分</li> <li>◆ 時間的な余裕のない中での審査の実施</li> </ul> <p><b>根本的な原因</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査業務の品質を重視する風土の醸成の欠如</li> </ul>
<p><b>改善勧告への対応状況</b></p>	<p><b>監査事務所における品質管理の対応状況</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査事務所の研修に加え、当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（若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とともに、品質重視の組織風土の醸成を図る。</li> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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。</li> </ul> <p><b>監査業務における品質管理の対応状況</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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。</li> </ul>

## 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順が含まれます。

【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	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 品質を重視する風土の醸成</li><li>・ 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。）</li><li>・ 情報セキュリティ体制の整備・運用</li></ul>
2. 職業倫理及び独立性	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 監査対象会社等からの独立性の保持</li></ul>
3. 監査契約の新規の締結及び更新	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 経営者の誠実性等の評価</li><li>・ 監査事務所の受入体制（専門要員の確保を含む。）の評価</li></ul>
4. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 専門要員に必要とされる適性や能力の維持・開発</li></ul>
5. 業務の実施	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 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）</li><li>・ 監査責任者による指示・監督・査閲</li><li>・ 適切な監査調書の適時の作成</li></ul>
6. 審査	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 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</li><li>・ 深度ある審査の実施</li></ul>
7. 品質管理のシステムの監視	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 日常的監視、定期的な検証による不備事項の適時発見・是正</li></ul>
8. 品質管理のシステムの文書化	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 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</li></ul>

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。なお、「3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例」には監査業務における事例が記載されていますが、品質管理のシステムは適切な監査報告書を発行するために整備され運用されるものであるため、監査業務における事例の中には品質管理のシステムの不備（例えば、マニュアルの問題、審査など）を示すものがありますので留意をお願いします。

### (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。例えば、業務執行社員等のローテーション制度や報酬依存度に係るセーフガードの適用などです。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順を定め、その方針及び手順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ない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。

<b>品質管理レビューのPoint</b>	◆ 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
<b>改善勧告事項</b>	<p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(5) 入手した独立性の確認書の中に質問への回答未記入や阻害要因に「該当あり」の回答があるが、これらの回答を行った者に質問する等の追加的な手続を実施しておらず、独立性を阻害する状況や関係の識別及び評価を実施していない。また、監査事務所は日常的監視においてこの状況を把握していない。</p> <p>【品基報第1号第20項、第21項、第23項、第38項、第49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】【属性：中小、大】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 独立性の確認書の質問への回答に検討すべきものがあつた場合には、担当者は回答の確認を必ず実施し、品質管理担当者は、担当者の作業のモニタリングを実施する。併せて独立性確認の結果の異常を識別するITシステムの構築を検討する。</li> </ul>
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査事務所は、監査対象会社の関連企業の異動を把握できていないため、レビュー対象期間中に監査対象会社を買収し子会社化した会社（関連企業等に該当する）に係る利害関係を確認していない。【品基報第1号第56項、独立性に関する指針第1部第33項、34項】【属性：中小】</li> </ul>

## 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<sup>6</sup>に所属する場合、監査人のネットワーク・ファーム<sup>7</sup>が監査対象会社に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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
----------------------------	---

事例4	ネットワーク・ファームの独立性
<b>改善勧告事項</b>	監査事務所は、監査事務所のネットワーク・ファームである他の専門家事務所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」Q2】【属性：中小】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	◆ 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」Q2】【属性：中小】

<sup>6</sup> ネットワークとは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をいいます。

(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。

<sup>7</sup> ネットワーク・ファームとはネットワークに所属する会計事務所等又は事業体をいいます。

### 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与えることがあります。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、外部の公認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%を大幅に超える場合の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への報告と協議を行っていなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
----------------------------	--

事例5	報酬依存度
<b>改善勧告 事項</b>	<p>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公認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、監査役への報告と協議を行っていない。【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】 【属性：中小】</p>
<b>改善勧告 への対応 状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> </ul>

## コラム ローテーション制度の改正について

当協会は、監査業務が公益に資するものであることから、独立性を強化するためのローテーション制度に関する施策として、2018年4月に「独立性に関する指針」を改正し、長期的関与による馴れ合い等を防止するため、業務執行社員等の関与期間に関し、一定期間関与後のインターバル期間についてその役割に応じて見直しています（パートナーローテーション）。この改正により、2020年4月1日以降は、大会社等及び一定規模以上の事業体（大会社等を除く。）<sup>8</sup>の場合、筆頭業務執行責任者（5会計期間）、審査担当者（3会計期間）、その他の監査業務の主要な担当社員等（2会計期間）の役割に応じてそれぞれ異なるインターバル期間が適用されることとなります。また、監査業務の主要な担当社員以外の監査業務チームの構成員についても、必要に応じてローテーションを行うなどのセーフガードを適用することが求められています。

担当者の長期的関与については、2020年2月20日に会長通牒「担当者（チームメンバー）の長期的関与とローテーションに関する取扱い」が発出され、社会的影響度が特に高い会社（時価総額が概ね5,000億円以上の上場会社）においては、関与期間の合計が10年を超える場合には、独立性の阻害要因の重要性が高いものとして取り扱うものとされています。こちらは、2021年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。

ローテーションについては、一定期間関与後のインターバル期間において、業務執行社員等が監査業務チームのメンバーとして監査業務に携わっていた事例が報告されています。ローテーションの適正な運用を管理するためのローテーション計画を作成し、遵守することが必要です。

<sup>8</sup> 倫理規則上の大会社等とは、社会的影響度の高い事業体のことで、公認会計士法における大会社等（上場会社等）の他、監査事務所が、利害関係者が多数かつ多岐に及ぶような事業体を、その規模や従業員数、事業の性質（多数の利害関係者のために受託者の立場で資産を保有する事業を行うもの等、例えば、一定規模以上の信用金庫等の金融機関）などの要因を考慮して検討した結果、追加的に大会社等と同様に扱うこととした事業体のことをいいます。（「独立性に関する指針」第1部第25項、第26項）

監査事務所が、独立性に関する指針第1部第151項の規定に基づき、監査対象会社の規模（資本金、負債額、売上高等）、利害関係者の範囲等を総合的に検討し、一定規模以上の事業体（大会社等を除く）と判断した場合、大会社等と同様の取扱いが要請されます。

## (2) 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<sup>9</sup>の実施が含まれます。定期的な検証は、監査責任者ごとに少なくとも一定期間ごとに一つの完了した監査業務に対して実施されます。

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6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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 適切な是正処置が実施されていることを確認しているか</li> </ul>
----------------------------	--

事例6	識別した不備の評価、伝達及び是正
<b>改善勧告事項</b>	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を十分に行っていない。【品基報第1号第48項、第49項、第50項】【属性：大】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。

## (3) 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、専門要員やその他の従業員等に周知徹底するとともに、その遵守状況を確認する必要があります。

<sup>9</sup> 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)）

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・充実を図っていく上でサイバーセキュリティ対策も十分に考慮しておく必要があります。

事例7は、セキュリティ・ポリシー等の周知が行われておらず、パーソナルコンピューター（以下「PC」という。）の管理に対するモニタリングが行われていなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 監査事務所はセキュリティ・ポリシー等を策定して周知するとともに、その遵守状況を確認しているか
------------------------	--

事例7	情報セキュリティ
<b>改善勧告事項</b>	<p>(1) 監査事務所は、「セキュリティ・ポリシー」や「セキュリティ対策基準」といった情報セキュリティに関する規程類を作成しておらず、監査事務所としての方針及び手続を整備していない。また、非常勤の専門要員から監査責任者の定める情報セキュリティを尊重する旨の宣誓書を提出させているが、守らなければならない具体的な方針及び手続については周知していない。【IT 実第4号Ⅲ、Ⅳ】【属性：中小】</p> <p>(2) 非常勤を含む専門要員は、監査調書の基礎となるデータを業務用の個人 PC に保管し、監査終了後もデータを保有している状況にあり、監査事務所は、定期的に専門要員の PC 及びその中の情報の取扱い等について、モニタリングを実施していない。【IT 実第4号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ】【属性：中小】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<p>◆ 監査事務所としてセキュリティ・ポリシー等の情報セキュリティに関する規程を定め、専門要員全員へ周知徹底を図る。また、セキュリティ・ポリシー等への遵守状況について自己点検すべき内容を網羅した報告書様式を準備し、専門要員に周知の上、全員から当該報告書を回収する。</p> <p>◆ 個人 PC 内の監査調書の元データに関して、監査終了後に専門要員の個人 PC にデータを残留させず、全て回収するようにするとともに、回収時に使用した USB を施錠管理する方法により、情報漏洩を防ぐ措置を講じる。また、監査終了後にデータを回収した時点で、個人 PC を点検することによりモニタリングを実施する。</p>
<b>類似事例</b>	<p>◆ 監査事務所が定めている情報セキュリティ規程等について、主たる事務所では全員にその遵守状況の定期的なモニタリングを実施しているが、従たる事務所の非常勤の専門要員については、PC の管理等のモニタリングを実施していない。【IT 実第4号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ】【属性：中小】</p>

<p><b>参考になる取組事例</b></p> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 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、監査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。</li> <li>● 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。</li> <li>● 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。</li> </ul>
--

### 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<sup>10</sup>・レベルの重要な虚偽表示リスク<sup>11</sup>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。

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8は、製造業を営む監査対象会社の子会社が棚卸資産の評価方法として売価還元法を採用しているが、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を実施していなかった事例です。

<b>品質管理レビューのPoint</b>	◆ 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8	企業の採用する会計方針の理解と評価
<b>改善勧告事項</b>	製造業を営む監査対象会社の子会社が棚卸資産の評価方法として売価還元法による原価法を採用しているが、その事業にとって適切であり、会計基準に準拠し、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どうかを評価していない。 【監基報 315 第 10 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 棚卸資産の評価方法として採用している会計方針が、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。

<sup>10</sup> 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）  
<sup>11</sup> 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)）

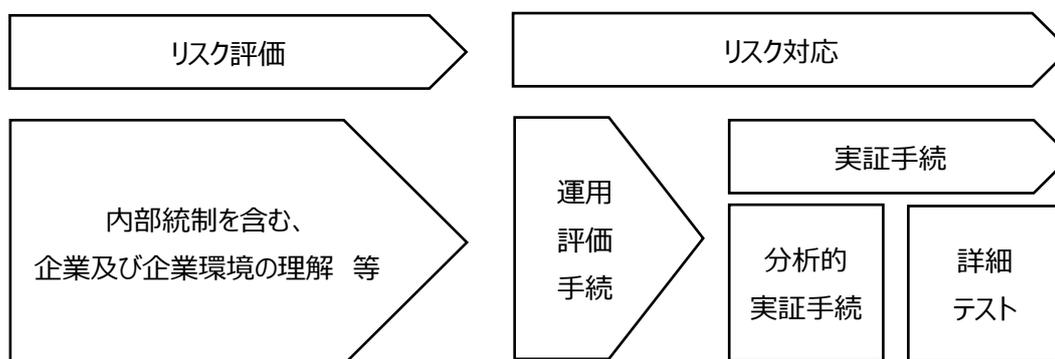
<b>事例 8</b>	<b>企業の採用する会計方針の理解と評価</b>
<b>類似事例</b>	<p>◆ 小売業の監査対象会社が棚卸資産の評価方法として「売価還元法による原価法」を採用しているが、期末在庫金額を「税法基準に基づく売価還元法」により計算しており、当該計算方法が企業の会計方針に照らして妥当であるか検討していない。【監基報 315 第 10 項】【属性：上場会社】</p>

## (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。リスク評価を行う際には、経営者の誠実性に関する監査人の過去の経験や、被監査会社又は経営者の社会的名声による予断にとらわれることなく、内部統制を含む企業及び企業環境・ビジネスを適切に理解する必要があります。（会長通牒平成 28 年第 1 号 1. リスク・アプローチに基づく監査）

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合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<sup>12</sup>であるかどうかを決定する必要があります。

- ✓ 不正リスク<sup>13</sup>であるかどうか
- ✓ 特別な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

<sup>12</sup> 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)）

<sup>13</sup> 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)）

## ① リスク評価手続

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包含する内部統制を理解し、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。

内部統制の評価に当たっては、表面的な承認の有無の確認に終始することなく、重要な虚偽表示リスクとの関連を常に意識し、統制目的が有効に達成されているか否かを確かめる必要があります。（会長通牒平成 28 年第 1 号 2. 職業的専門家としての懐疑心）

事例 9 は、識別した特別な検討を必要とするリスクに関して、経営者が整備した内部統制が当該リスクを防止し発見するために有効であるか否かを評価していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 内部統制を含む、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</li> <li>◆ 特別な検討を必要とするリスクに関連する統制活動を包含する内部統制を理解しているか</li> <li>◆ 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ているか</li> </ul>
------------------------	---

事例 9	リスク評価手続
<b>改善勧告事項</b>	売上高の期間帰属に特別な検討を必要とするリスクを識別し、当該リスクに関連する内部統制を理解するために、経営者が作成した業務手順書、業務プロセスフローチャート、リスクコントロールマトリックス等を入手しているものの、経営者が整備した内部統制が、当該特別な検討を必要とするリスクを防止し発見するために有効であるか否かを評価していない。【監基報 315 第 28 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 識別した売上高の期間帰属に係る特別な検討を必要とするリスクに関して、経営者が作成した業務手順書、業務プロセスフローチャート、リスクコントロールマトリックス等を入手し確認し、その他の内部統制資料の閲覧や担当者への質問等を行うことにより、経営者が整備した内部統制が、当該特別な検討を必要とするリスクを防止し発見するために有効であるか否かを検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

## ② 運用評価手続及び実証手続に係るテスト対象項目の抽出と検討

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し実施するには、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<sup>14</sup>と試査<sup>15</sup>があります。試査には、監査サンプリングによる試査<sup>16</sup>及び特定項目抽出による試査<sup>17</sup>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

<sup>14</sup> 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）

<sup>15</sup> 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）

<sup>16</sup> 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(1)）

<sup>17</sup> 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）

して、これらの方法のうち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十分な監査証拠を得ることにあるため、監査人は、サンプルの特性が同質な母集団ごとに、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。なお、特定項目抽出による試査は、監査サンプリングによる試査には該当せず、抽出項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできません。そのため、特定項目抽出による試査を実施した場合は、さらに母集団の残余部分に監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。

事例 10 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を適切に抽出していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査手続の目的に沿った有効な抽出方法で、監査手続の対象項目を抽出しているか</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 特定項目抽出による試査の場合、母集団の残余部分に関して監査手続を実施しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 10	運用評価手続及び実証手続に係るテスト対象項目の抽出と検討
<b>改善勧告事項</b>	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、年間の売上取引を母集団としているが、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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、その抽出結果を監査調書に記録する。
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査対象会社の売上を、リスクやコントロールが異なる 6 つのプロセスに区分し内部統制の整備及び運用評価手続を実施しているが、実証手続においては 6 つのプロセスをまとめた母集団からサンプルを抽出しており、母集団の特性を考慮したサンプリングを実施していない。【監基報 530 第 5 項】【属性：上場会社】</li> <li>◆ 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：上場会社】</li> <li>◆ 売上高の発生に関する実証手続として、特定項目抽出による試査を実施しているが、母集団の残余部分に対して実証手続を実施していない。【監基報 500 第 9 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

### 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 11 は、識別した重要な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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	---

事例 11	実証手続の立案及び実施
<b>改善勧告事項</b>	売上原価を重要な勘定残高として識別し、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> <li>◆ 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実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>
<b>類似事例</b>	◆ 販売費及び一般管理費を重要な勘定残高として識別し、人件費及び減価償却費について実証手続を実施しているが、人件費及び減価償却費以外の項目については、実証手続を実施していない。【監基報 330 第 17 項】【属性：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強い監査証拠を入手するため、確認手続を立案し実施することがあります。確認とは、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体により、監査人が確認の相手先である第三者（確認回答者）から文書による回答を直接入手する監査手続であり、確認状の送付から回収までを監査人の管理下で行います。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な監査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。

期末日前を基準日として確認手続を実施する場合には、期末日までの残余期間について、運用評価手続と組み合わせて実証手続を実施する、又は実証手続のみ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、期末日前を基準日として実施した確認手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠が入手できていないこととなります。

事例 12 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、確認差異が生じた場合、未回収の場合及び期末日前を基準日とした場合の監査手続に不備があった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 確認差異がある場合や未回答の場合、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</li> <li>◆ 期末日前を基準日とした場合、期末日までの残余期間について、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか</li> </ul>
----------------------------	--

事例 12	確認手続
<b>改善勧告事項</b>	<p>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が、以下の発見事項があった。</p> <p>(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、外部証憑などの証明力が強い監査証拠と突合していない。【監基報 505 第 15 項】【属性：上場会社】</p> <p>(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、監査手続実施前に、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。【監基報 505 第 15 項】【属性：上場会社】</p> <p>(3) 期末日の 2 か月前を基準日として売掛金の残高確認を実施し、残余期間については確認実施先に対して実証手続を実施している。しかしながら確認実施先以外の取引先の売掛金残高が基準日より著しく増加している状況にもかかわらず、確認実施先以外の取引先については、残余期間について実証手続を実施していない。【監基報 330 第 21 項】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 特別な検討を必要とするリスクを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実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> <li>◆ 特別な検討を必要とするリスクを識別した勘定残高に対して、期末日前を基準日として確認手続を実施する場合は、期末日前を基準日として実施した確認手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするため、確認実施先以外の取引先の残高の残余期間についても実証手続を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>

### 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の手続とは異なり、また、一般的に、取引量が多く予測可能な取引に対して適用されます。

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。

事例 13 は、分析の実証手続において、使用したデータの信頼性を評価していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ アサーションに対する手続として分析の実証手続が適切かどうかを判断しているか</li> <li>◆ 監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価しているか</li> <li>◆ 計上された金額又は比率に関する推定が、十分な精度であるかどうかを評価しているか</li> <li>◆ 計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定しているか</li> <li>◆ 推定値と大きく乖離する変動や関係について、監査手続を実施し、監査証拠を入手しているか</li> </ul>
----------------------------	--

事例 13	分析の実証手続
<b>改善勧告事項</b>	売上高の発生に対して分析の実証手続を立案し、前年度実績販売単価に基幹システムから出力した情報である当年度販売数量を乗じることにより、計上された売上高に関する推定を行っているが、当該推定に使用した前年度実績販売単価及び当年度販売数量の信頼性を評価していない。【監基報 520 第 4 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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】【属性：非上場会社】</li> <li>◆ 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こととなり、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：上場会社】</li> </ul>

### (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、かつ質的に適切であることが求められています。

なお、リスク対応手続を実施する際には、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要があります。（会長通牒平成 28 年第 1 号 2. 職業的専門家としての懐疑心）

#### 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<sup>18</sup>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 14 は、経営者の利用する専門家である不動産鑑定士の業務により作成されている不動産鑑定評価書を監査証拠として利用する際に、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かった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 経営者の利用する専門家の業務を理解しているか</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	---

事例 14	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
<b>改善勧告事項</b>	監査人は、特別な検討を必要とするリスクを識別している販売用不動産の評価に関して、監査対象会社が利用する不動産鑑定士が作成した不動産鑑定評価書を監査証拠として利用しているが、当該鑑定評価の手法及び前提条件等の検証をしておらず、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 監査対象会社が利用する不動産鑑定士等の専門家の業務に関し、その評価の手法、前提条件の検証等により監査証拠としての適切性の評価を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

<sup>18</sup> 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)）

事例 14	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
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> <li>・ 主要株主から取得した非上場会社株式の取得原価の検討において、外部のコンサルティング会社が作成した株価算定評価書</li> <li>・ 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の検討において、弁護士が作成した見解書</li> <li>・ 会計処理に及ぼす影響の検討において、第三者委員会の調査報告書</li> </ul> </li> </ul> <p>【監基報 500 第 7 項】【属性：上場会社】</p>

## 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 15 は、売上原価及び期末棚卸資産へ配賦する原価差異に用いられる基幹システムにより算出された原価差異発生額の正確性及び網羅性の検証をしていなかった事例です。

品質管理レビューの Point	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
-----------------	---

事例 15	企業が作成した情報
改善勧告事項	売上原価及び期末棚卸資産へ配賦する原価差異を検証する実証手続を実施しているが、当該配賦に用いられた基幹システムにより算出された原価差異発生額の正確性及び網羅性を検証していない。【監基報 500 第 8 項】【属性：上場会社】
改善勧告への対応状況	◆ 原価差異に係る情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手するための手続を立案し実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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及び市場価格の正確性を検討していない。</li> <li>◆ 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値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】【属性：上場会社】</li> </ul>

## 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
- 退職給付債務の数値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<sup>19</sup>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 16 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	---

事例 16	委託業務
<b>改善勧告事項</b>	<p>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。</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> </ul>

<sup>19</sup> 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)）

事例 16	委託業務
	◆ 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。
類似事例	◆ 共同センターの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、当該保証報告書の記述書に記載されている委託会社の相補的な内部統制を監査対象会社がデザインし業務に適用しているかどうかを理解していない。【監基報 402 第 13 項】【属性：信用金庫等】



#### コラム

#### 新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（2020 年度の品質管理レビューに関連して）

我が国において、現状、新型コロナウイルス感染症により緊急事態宣言が発令され、感染症拡大防止のための対策に取り組んでおり、企業や監査人の活動にも影響が及んでいます。この影響下においても、監査人は、感染拡大のリスクに留意しながら、職業的専門家としての判断を行使し、被監査会社の協力を得て、十分な時間を確保し、十分かつ適切な監査証拠を入手できるように対応することが必要です。当協会からは、2020 年 3 月から 5 月にかけて、会長声明のほか、かかる状況において監査人が留意すべきと思われる事項について「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項」が公表されています。

## (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で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。

### 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、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 17 は、情報システムの財務諸表に及ぼす影響について、監査チーム内で討議を実施していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	--

事例 17	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討
<b>改善勧告事項</b>	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際に、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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。</li> </ul>

## 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ます。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 18 は、IT に係る業務処理統制の運用評価手続を、統制が実際に存在する本番環境とは別の検証環境にて実施していたにもかかわらず、当該統制に係る検証環境上のプログラムが本番環境上のプログラムと同一であるかどうかを確認していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 運用評価手続を実施する際には、質問とその他の監査手続を組み合わせ実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか</li> <li>◆ 運用評価手続を本番環境ではなく検証環境で実施する際、検証環境上のプログラムが本番環境上のプログラムと同一であるかどうかを確認しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 18	IT 業務処理統制の検証
<b>改善勧告事項</b>	<p>監査人は、連結子会社における売上及び給与の各プロセスにおける IT 業務処理統制のうち、基幹システムに存在する全ての統制の運用評価手続を、統制の存在する本番環境とは別の検証環境にて実施しているが、当該統制に係る検証環境上のプログラムが本番環境上のプログラムと同一であるかどうかを確認していない。【監基報 330 第 7 項】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ IT に係る業務処理統制に関する検証環境上のプログラムが本番環境上のプログラムと同一であるかどうかを確認し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査人は、売上に関するリスク対応手続について内部統制に依拠することとしているが、棚卸管理システム上で受注情報と出荷情報とが照合されその情報が会計システムに連携されることで売上計上仕訳が自動記帳されるという基幹システム上の機能を、IT に係る業務処理統制として識別しておらず評価していない。【監基報 315 第 17 項】【属性：上場会社】</li> <li>◆ 監査人は、監査対象会社が業務処理上利用するスプレッドシートのマクロで組成した計算プログラムに関して、その計算式及び設定条件の変更について、質問のみを実施し、質問以外の手続を実施していない。【監基報 315 第 12 項、第 20 項、監基報 330 第 5 項】【属性：非上場会社】</li> </ul>

### 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す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 19 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当たって、特権 ID<sup>20</sup>に関する必要な監査手続を実施していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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を適切に立案し実施しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 19	IT 全般統制の評価
<b>改善勧告事項</b>	監査人は、重要な業務処理統制を識別している ERP（統合型業務ソフトウェアパッケージ）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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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状況の評価手続を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

<sup>20</sup> 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（IT 委員会研究報告第 53 号 Q35）。

## (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し実施し、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、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断することが求められており、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 20 は、複数の種類・取引形態を有する収益全体に対して単一の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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 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が識別されているか
------------------------	--

事例 20	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
<b>改善勧告事項</b>	小売業を営む監査対象会社において、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を識別し、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。

## ② 収益認識における不正リスクの識別

事例 21 は、売上全体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かった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 収益認識に係る不正リスクがないと判断した理由を監査調書に記録しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 21	収益認識における不正リスクの識別
<b>改善勧告事項</b>	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、売上全体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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 企業の属する産業において公表されている主な不正事例として循環取引があることや、企業の属する産業特有の取引慣行として仕入先と売上先が同一の取引が存在することを識別しているが、当該情報が不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかどうかや不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討していない。【監基報 240 第 23 項】【属性：上場会社】</li> <li>◆ グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクの識別に関連して、連結売上高の 50%弱を占める監査対象会社についてのみ収益認識に係る不正リスクを識別し、その他の構成単位については収益認識に係る不正リスクを推定する状況にないと結論付けているものの、その検討過程を監査調書に記録していない。【監基報 240 第 25 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

### 参考になる取組事例

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リスクのシナリオ
- 不正リスクのシナリオの評価（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）
- 不正による重要な虚偽表示リスクへの各リスク対応手続

特に、収益認識については、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していました。

このような監査調書の作成により、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とともに、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できる効果があります。

### 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、不正リスクのシナリオ等に直接対応した適切な監査手続を実施して、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。

事例 22 は、不正リスクのシナリオの想定とテスト戦略が不明確であり、識別した不正リスクに対応して実施するリスク対応手続において、入手すべき十分かつ適切な監査証拠の検討が不十分であった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 想定した不正リスクの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
------------------------	--

事例 22	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
<b>改善勧告事項</b>	<p>(1) 期末日付近の売上高の過大計上について不正による重要な虚偽表示リスクを識別している状況において、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、不正による重要な虚偽表示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。</p> <p>(2) 小売業を営む監査対象会社の仕入割戻の架空計上及び前倒し計上について、不正による重要な虚偽表示リスクとして識別し、計上された仕入割戻額を仕入先の押印がある自社指定伝票と照合しているものの、仕入割戻に関する契約内容（計算期間、各種の条件等）や契約条件の達成状況等について検討しておらず、不正による重要な虚偽表示リスクに適合する監査証拠を入手していない。</p> <p>【監基報 240 第 29 項】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<p>◆ 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。</p> <p>◆ 不正がどのように発生するのかを含め、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのかについて、監査チームの討議においてより慎重に議論し、その結果をリスク対応手続の立案に適切に反映するとともに、その討議の内容及び重要な結論を監査調書に記録する。</p>
<b>類似事例</b>	<p>◆ 売上高の先行計上を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別し、期末日後における一定金額以上の売上取消取引を検討対象としているが、条件に合致して抽出された複数の取引が同一日付、同一相手先であり、これらを合計すれば重要性の基準値を超える状況にあったにもかかわらず、取引の事実を証憑により確かめるなどの監査手続を実施していない。【監基報 240 第 29 項】【属性：上場会社】</p> <p>◆ 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完成工事未収入金の残高確認手続において、未回答の確認先について得意先が発行した支払通知書の閲覧や入金確認等の代替手続を実施しているものの、未回答の理由を検討していない。【監基報 505 第 F11-2 項】【属性：上場会社】</p>

#### ④ 不正を原因とした訂正後の財務諸表に対する実証手続

訂正後の財務諸表に対する監査（以下「訂正監査」という。）の対象は、通常の財務諸表の監査と同様、訂正箇所だけでなく、それを含んだ財務諸表全体となります。一方、訂正前の財務諸表に対する監査と異なり、訂正事項が事実として発生しているため、リスク評価手続を再検討した上で、実証手続の実施範囲を通常よりも拡大することや、より証明力が強い監査証拠を入手できる手続の立案を検討する必要があります。また、訂正前に実施した監査手続及びその結果を利用する場合でも、入手した監査証拠の信頼性に訂正の原因となった事象が影響を与えていないかどうか評価する必要があります（監査・保証実務委員会研究報告第 28 号「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査上の留意事項について」）。

事例 23 は、収益認識に関する不正発覚後の訂正監査において、不正の態様等に直接対応した追加の監査手続の実施の要否を検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 財務諸表の訂正の原因となった事象の内容の把握、事象が発生した原因、事象が与える影響を慎重に検討した上で、影響を与える重要な虚偽表示リスクを識別し評価しているか</li> <li>◆ 実証手続の実施範囲を通常よりも拡大することや、より証明力が強い監査証拠を入手できる手続を立案しているか</li> <li>◆ 訂正前に実施した監査手続及びその結果を利用する場合でも、入手した監査証拠の信頼性に訂正の原因となった事象が影響を与えていないかどうかを評価しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 23	不正を原因とした訂正後の財務諸表に対する実証手続
<b>改善勧告事項</b>	収益認識に関する不正が発覚した監査対象会社の訂正監査において、監査人は、当該不正への対応手続として、第三者委員会の調査により判明した不正による虚偽表示が修正されていることを確かめるのみで、不正の態様に直接対応した追加的な監査手続の実施の要否を検討していない。【監基報 240 第 F35-4 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 第三者委員会の調査により判明した不正による虚偽表示が修正されていることを確かめるだけでなく、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、不正による重要な虚偽表示の疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し実施する。

#### (5)－2 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。監査人は、経営者は誠実であるとの思い込みにより、内部統制無効化リスクは低いと判断することなく、職業的懐疑心をもって批判的に評価する必要があります（会長通牒平成 28 年第 1 号 3. 経営者による内部統制を無効化するリスク）。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) 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（以下「仕訳テスト」という。）、(2) 会計上の見積りにおける経営者の偏向の検討及び(3) 非通例的な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。

仕訳テストにおいては、起こり得る不正の態様（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評価する必要があります。

事例 24 は、仕訳テストの監査手続に不備があった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	--

事例 24	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
<b>改善勧告事項</b>	<p>仕訳テストについて、以下の発見事項があった。</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 抽出の元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。</li> <li>◆ 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。</li> </ul>
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 下半期のみを対象として仕訳テストを実施しているが、監査対象期間を通じて実施する必要性を検討していない。【監基報 240 第 31 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

### 参考になる取組事例

仕訳テストについて、下記のように仕訳の生成過程等を理解し、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」と関連させて不正シナリオを具体化することにより、抽出する仕訳を絞り込むことで、より有効性が高く、効率的な監査手続を実施している監査事務所がありました。

- 仕訳の生成過程を理解することにより、IT の自動化統制などの内部統制が構築されている自動仕訳とそれ以外の手動仕訳を区分して不正シナリオを想定する。
- 勘定科目の特性と組合せに着目し、取引先や勘定科目等の仕訳パターンを理解し、通常あり得ない仕訳パターンを分析して不正シナリオを想定する。

仕訳テストの実施に当たっては、当初想定していた不正シナリオに基づき仕訳を機械的に抽出するのではなく、その後の期中監査などを通じた会社の理解等を踏まえて、期末に不正シナリオを見直すことによる仕訳の抽出条件の変更の必要性や新たな不正シナリオを想定する必要があるかを検討する必要があります。

### 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については、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価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。
- 現金による多額の支出取引について、契約内容や資金の用途等を確認するなど、取引の事業上の合理性を検討しておらず、また当該取引に関して入手した監査証拠に、監基報 240「財務諸表監査における不正」《付録 4 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示》に該当する可能性があるものが存在するにもかかわらずその可能性を検討していない。

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、重要な関連当事者取引や非通例的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、起こり得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。

## コラム 公認会計士監査の信頼性確保のために

度重なる会計不祥事を受け、2016年に会長通牒「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」が発出されました。当該会長通牒では、公認会計士監査の信頼回復のため、厳正な態度で監査を実施する観点から、以下の点について特に留意し、真摯に監査業務に取り組むことを強く要請しています。

1. リスク・アプローチに基づく監査
2. 職業的専門家としての懐疑心
3. 経営者による内部統制を無効化するリスク
4. 会計上の見積りの監査
5. 監査チーム内の情報共有
6. 審査
7. 監査時間・期間の確保

また、昨今、海外関連会社の不正、在庫の過大計上、循環取引等の不適切会計が相次いでおり、2020年2月14日に会長声明「最近の不適切会計に関する報道等について」が発出され、不適切会計に関する報道等に注意を払い、自らの監査業務の実施に当たって考慮すべき事項がないかどうかを慎重に検討すること、また、循環取引については2011年に発出された会長通牒「循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応等について」を今一度確認することなどが求められています。

会長通牒とともに、会長声明にも十分に留意し監査業務を実施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、株式の評価などの項目は、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<sup>21</sup>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（会長通牒平成28年第1号4. 会計上の見積りの監査）。

### 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。

<sup>21</sup> 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 25 は、監査対象会社が採用している棚卸資産の評価ルール自体の妥当性の検討をしていなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	---

事例 25	棚卸資産の評価
改善勧告事項	監査対象会社は、滞留期間に応じて一定の比率で減価するという評価ルールに従って棚卸資産を評価しているが、監査人は、当該評価ルール自体の妥当性を検討していない。【監基報 540 第 7 項、第 11 項】【属性：上場会社】
改善勧告への対応状況	◆ 監査対象会社が採用する棚卸資産の評価ルール自体が合理的であるかどうかの検討を十分に行うことで、棚卸資産の評価について、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用しているかどうかを判断し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
類似事例	◆ 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】【属性：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 26 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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及び経営者の偏向の存在の検討に役立っているか</li> <li>◆ 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定性的にだけでなく、定量的に評価しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 26	繰延税金資産の回収可能性
改善勧告事項	<p>(1) 監査人は、前年度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】【属性：上場会社】</p> <p>(2) 監査対象会社は、翌年度予算において税引前利益が当年度の実績から大幅に改善することを計画しているが、監査人は、この予算の達成可能性に関して監査対象会社から説明を受けているものの、達成可能性を具体的に裏付ける監査証拠を入手するなどの定量的な検討を行っていない。また、監査対象会社は、2 年目以降の利益見込額は翌年度と同額であることを前提に回収可能額を見積っているが、監査人は、翌年度の利益見込額と 2 年目以降の利益見込額が同額であることの合理性について検討していない。【監基報 540 第 12 項】【属性：非上場会社】</p>
改善勧告への対応状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 監査対象会社から翌年度以降の予算の達成可能性に関して説明を受け、具体的なコスト削減等の施策の影響額を積み上げるなど、可能な限り定量的な尺度により翌年度予算、2 期目以降の将来計画の合理性を検討する。</li> </ul>
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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：上場会社】</li> </ul>

### ③ 時価を把握することが極めて困難と認められる株式の評価

経営者は、時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、超過収益力や経営権等を反映して、財務諸表から得られる 1 株当たり純資産額に比べて相当高い価額で当該会社の株式を取得することがあります。その後、超過収益力等が減少したために実質価額が大幅に低下することがあり得ます。したがって、このような場合には、たとえ発行会社の財政状態の悪化がないとしても、将来の期間にわたって事業計画等によりその状態が続くと予想され、超過収益力が見込めなくなった場合には、実質価額が取得原価の 50% 程度を下回っている限り、減損処理をしなければなりません。

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なければなりません。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 27 は、超過収益力を反映して取得した時価を把握することが極めて困難と認められる株式の取得価額及び期末評価時の超過収益力の合理性等を検討していなかった事例です。

品質管理レビューの Point	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
-----------------	--

事例 27	時価を把握することが極めて困難と認められる株式の評価
改善勧告事項	<p>超過収益力等を反映して純資産に比べて相当高い価額で取得した時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、以下の発見事項があった。</p> <p>(1) 監査人は、取得価額の合理的な根拠となる事業計画を入手しておらず、超過収益力を含む取得価額の妥当性を検討していない。【監基報 500 第 5 項】【属性：上場会社】</p> <p>(2) 監査対象会社は、時価を把握することが極めて困難と認められる株式の期末評価に際し評価プロセスを構築しそれに準拠して評価しているが、監査人は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を適切に適用したかどうか十分に判断していない。</p> <p>① 取得後 1 年を経過しない最初の年度末においては減損を検討していない。</p> <p>② 超過収益力の合理性を検討していない。</p> <p>【監基報 540 第 11 項】【属性：上場会社】</p>
改善勧告への対応状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 事業計画等を入手し検討するなど、個々の状況において適切な監査手続を立案した上で実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> <li>◆ 株式の期末評価プロセスの検討に関して、超過収益力等の検討を考慮し、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうか十分に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 株式の取得原価の妥当性の検討に関して、経営者の利用する専門家が企業価値を算定するために使用した基礎データである将来の事業計画を入手するのみで、当該事業計画に用いられた仮定の合理性を検討していない。【監基報 540 第 12 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

#### 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応の適切性、合理性などを評価することが求められています。

事例 28 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、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 Point	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
-----------------	---

事例 28	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	<p>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、以下の発見事項があった。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>【監基報 540 第 14 項】【属性：上場会社】</p>
改善勧告への対応状況	<p>◆ 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。</p>
類似事例	<p>◆ 財務諸表に重要な影響を与える関係会社株式の実質価額が著しく低下したかどうかを判定するに当たり、当該関係会社が有する資産の時価評価に基づく評価差額を加味して実質価額を算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：非上場会社】</p>

### 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。

#### 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、当該事業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監査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

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

また、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 29 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検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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検討しているか</li> <li>◆ 経営者が本社費の配賦も含め、減損の兆候を正確に把握しているかを適切に検討しているか</li> <li>◆ 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検討しているか</li> </ul>
----------------------------	--

事例 29	固定資産の減損
<b>改善勧告 事項</b>	<p>(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。</p> <p>(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</p>

事例 29	固定資産の減損
	<p>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。</p> <p>【監基報 540 第 11 項】【属性：上場会社】</p>
<p><b>改善勧告への対応状況</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 経営者が減損の兆候の把握において、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判断する。</li> </ul>
<p><b>類似事例</b></p>	<p>&lt;減損の兆候&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 減損の兆候の把握において、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。</li> <li>◆ 減損の兆候の把握において、会社単位を各資産グループとして2期連続営業赤字になっている連結子会社があるが、事業立ち上げから間もないことをもって、減損の兆候はないと判断していることの妥当性を検討していない。</li> <li>◆ 減損の兆候の把握において、各資産グループの営業活動から生ずる損益の検討に際し、本社費等の間接的に生ずる費用について、各資産グループの営業損益に配賦しなくてよいと判断していることの妥当性を検討していない。</li> </ul> <p>【監基報 540 第 11 項】【属性：上場会社】</p> <p>&lt;減損損失の認識・測定&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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当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：上場会社】</li> <li>◆ 小売業における店舗の減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの算定基礎とした事業計画の前提となる来客数の増加及び原価率の低下等の経営者が使用した仮定が合理的であるかどうかを批判的に検討していない。</li> </ul> <p>【監基報 540 第 12 項】【属性：上場会社】</p>

## ⑥ のれんを含む資産の減損<IFRS>

事例 30 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
----------------------------	--

事例 30	のれんを含む資産の減損<IFRS>
<b>改善勧告 事項</b>	<p>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。</p> <p>監査人は、のれんの評価について特別な検討を必要とするリスクを識別し、DCF 法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。</p> <p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(2) 以下のような IFRS の適用に関する発見事項があった。</p> <p>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。</p> <p>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することが要求（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討していない。【監基報 540 第 11 項】【属性：上場会社】</p> <p>(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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>

事例 30	のれんを含む資産の減損 <IFRS>
	<p>要な仮定の合理性を検討していない。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>【監基報 540 第 14 項】【属性：上場会社】</p>
<p><b>改善勧告 への対応 状況</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 監査事務所として、当該監査手続書について、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。</li> <li>◆ 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するように、指示、監督し、その結果を査閲により確認する。</li> </ul>

## (7) 関連当事者

企業と関連当事者<sup>22</sup>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 31 は、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引があるにもかかわらず特別な検討を必要とするリスクとしていなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 関連当事者との関係及び関連当事者との取引を理解しているか</li> <li>◆ 重要な虚偽表示リスクの識別、評価が適切に実施され、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか</li> <li>◆ 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引について特別な検討を必要とするリスクとしているか</li> </ul>
----------------------------	---

事例 31	関連当事者
<b>改善勧告 事項</b>	監査対象会社の主要株主かつ取締役が保有する企業の株式を株式交換によって取得し、子会社とした取引について、監査人は、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引であると認識しているが、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っていない。【監基報 550 第 17 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告 への対応 状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 関連当事者との株式取引については慎重に検討し、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を認識した場合には、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱い、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 関連当事者との取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されている旨が注記されているが、監査人は、当該取引が独立第三者間取引と同等の取引条件により実行されたかどうか検討していない。【監基報 550 第 23 項】【属性：上場会社】</li> <li>◆ 監査人は、関連当事者が多数存在し、取引が多いことから、関連当事者との取引の網羅性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が、主要株主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の有無を検討していない。【監基報 550 第 14 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

<sup>22</sup> 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。

## (8) 継続企業の前提

財務諸表は、継続企業の前提<sup>23</sup>を基礎として作成されています。このため、企業は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、財務諸表に「継続企業の前提に関する注記」として注記する必要があります。また、上場会社等の有価証券報告書の提出会社は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合は、重要な不確実性の有無にかかわらず、有価証券報告書の「第一部 企業情報 第2 事業の状況 2 事業等のリスク」にその旨及びその具体的な内容を記載する必要があります。

監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任があり、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、監査報告書においてもその旨を記載する必要があります。

事例 32 は、監査対象会社の事業環境が著しく悪化している状況において、継続企業の前提に関連する経営者の対応策の実行可能性について十分に検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、追加的な監査手続（当該事象又は状況を解消する、又は改善する要因の検討を含む。）を実施しているか</li> <li>◆ 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合及び認められない場合における注記又は開示は適切か</li> <li>◆ 監査報告書への影響を検討しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 32	継続企業の前提
<b>改善勧告事項</b>	監査対象会社は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在し重要な不確実性が認められる旨を財務諸表に注記している。当年度の事業計画において営業利益を計上する計画であったにもかかわらず、営業損失を計上しており、4期連続で営業損失を計上しているが、翌年度の事業計画も営業利益の計上を見込んでいる。しかしながら、監査人は、翌年度の事業環境予測や経費削減、それに基づく翌年度の資金繰り計画等の経営者の対応策の実行可能性について十分な検討を行っておらず、重要な不確実性が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手していない。【監基報 570 第 15 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 継続企業の評価に関連する経営者の対応策が、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況を解消し、又は改善するものであるかどうか、及び事業計画の実行可能性について、定量的な要素を含め批判的に検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
<b>類似事例</b>	◆ 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続において、以下の事項についての十分な裏付けがあるかどうかを検討していない。 ・資金繰り表に記載された入出金の金額と時期

<sup>23</sup> 継続企業の前提とは、経営者が、企業が将来にわたって事業活動を継続すると前提に基づいて財務諸表を作成する場合の当該前提をいう。一般目的の財務諸表は、経営者に清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。継続企業の前提に基づくことが適切な場合、企業の資産及び負債は、通常の事業活動において回収又は返済できるものとして計上されている。（監基報 570 第 2 項）

事例 32	継続企業の前提
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・期末日後に実施された個人からの借入について、その人物の素性、資金の出所、当該借入の経緯など</li> <li>・借入金の返済猶予が得られるとの監査対象会社の主張</li> <li>・重要な子会社の資金繰り表</li> <li>・注記されている経営者の対応策の記載</li> </ul> <p>【監基報 570 第 15 項】【属性：上場会社】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 固定資産の減損の要否の検討においては、次年度の予算から不確実な要素を排除した補正後の予算を基礎として割引前将来キャッシュ・フローの見込額を算定しているが、継続企業の前提に関する経営者の評価においては、次年度の補正前の予算を基礎として資金計画を作成していることの合理性を検討していない。【監基報 500 第 10 項】【属性：上場会社】</li> </ul>

## (9) グループ監査

グループ<sup>24</sup>監査では、複数の構成単位<sup>25</sup>（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全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 33 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<sup>26</sup>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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	--

事例 33	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
<b>改善勧告事項</b>	<p>(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】【属性：上場会社】</p> <p>(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もなく、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】【属性：上場会社】</p>

<sup>24</sup> 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)）

<sup>25</sup> 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)）

<sup>26</sup> 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 33	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	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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（構成単位の財務情報の監査、一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類、開示等の監査、構成単位の財務情報のレビュー、特定の手續）、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、実施すべき監査手續等について、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。</li> <li>◆ 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續の適切性を評価する。また、当該リスク対応手續への関与の必要性について検討する。</li> </ul>

### 業務に当たり留意すべき事例

グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位は重要な構成単位に該当し、構成単位の財務情報の監査を実施する必要があります。また、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ている構成単位も重要な構成単位に該当し、構成単位の財務情報の監査等の手續を実施する必要があります。重要な構成単位の識別を誤ると、監査手續の不足を招くため、グループ監査において重要な構成単位を適切に識別することは重要です。

重要な構成単位以外の構成単位に対しては、グループ・レベルでの分析的手續等の計画された作業によって、グループ財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手できるかを検討する必要があります。十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合には、追加的な作業を実施する必要があります。

重要な構成単位の識別、重要な構成単位以外の構成単位の財務情報について実施する手續について、以下のような不備が生じた事例がありました。

- 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。
- グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして棚卸資産の評価を識別しているが、子会社2社それぞれの棚卸資産が連結数値の20%程度を占める状況において、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性の検討、重要な構成単位として識別する必要性を検討していない。
- 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續しか実施していないが、実証手續を立案し実施する必要性を検討していない。

## 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 34 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を十分に検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 「実質」を踏まえ、連結範囲の妥当性を検討しているか</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	--

事例 34	連結範囲
<b>改善勧告事項</b>	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な者 <sup>27</sup> 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、連結範囲の妥当性を十分に検討していない。【監基報 600 第 32 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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、子会社判定を実施し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。
<b>類似事例</b>	◆ 監査対象会社は、15%以上 20%未満の議決権を自己の計算において所有している会社を、関連会社の範囲に含めていないが、監査人は、このような監査対象会社の判断の妥当性を検討していない。【監基報 600 第 32 項】【属性：上場会社】

<sup>27</sup> 緊密な者とは、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者をいう。（企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」第 8 項）

## (10) 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。

事例 35 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なかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 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 35	財務諸表等の表示及び開示
<b>改善勧告事項</b>	監査対象会社は複数の退職給付制度を採用しており、一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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 連結財務諸表におけるセグメント情報等の注記のうち、報告セグメントごとののれんの償却額及び未償却残高に関する情報に含まれる当年度償却額について、販売費及び一般管理費に計上されているのれん償却費と照合するのみで、特別損失に計上されているのれん償却費分が含まれていないことについて検討していない。</li> <li>◆ 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：上場会社】</li> </ul>



### コラム 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ついて

有価証券報告書等の開示書類において、監査した財務諸表とその他の記載内容（非財務情報を含む）に重要な相違がある場合、監査した財務諸表の信頼性が損なわれることがあります。そこで、監査した財務諸表との重要な相違を識別するため、その他の記載内容を通読することが求められています。重要な相違を識別した場合、開示書類を修正する必要があるかどうかを判断することが求められています。例えば、監査対象会社が継続企業の前提に疑義があるにもかかわらず、有価証券報告書の事業等のリスクにおいて当該事象を記載していない場合には、経営者と修正について協議する等の対応を行う必要があります。この点に関し、監基報 720 の改正が検討され、また、当協会より「開示書類におけるその他の記載内容に関する手続実施上の留意事項」（業務本部 2020 年審理通達第 2 号）（2020 年 2 月 20 日）が出されていますので留意が必要です。

## (11) 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 内部統制の評価範囲の妥当性の検討

経営者により決定された内部統制の評価範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討する必要があります。経営者が選定した評価範囲とその根拠を示す文書入手し、経営者との協議等を通じて評価範囲の決定方針を理解します。

特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスは、その性格から、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられますが、経営者が内部統制の評価範囲に含めていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討する必要があります。

事例 36 は、特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスを経営者が内部統制の評価範囲に含めていない場合に、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<p>◆特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目が、下記のプロセスに関連しているかどうかを確認しているか。</p> <p>① 重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至るプロセス</p> <p>② 個別に評価対象に追加するプロセス</p> <p>◆評価対象に含めていない場合には合理的な理由があるか</p>
------------------------	---

事例 36	内部統制の評価範囲の妥当性の検討
<b>改善勧告事項</b>	固定資産の減損、関連当事者との取引に関して特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、経営者が当該リスクに関連するプロセスを内部統制の評価範囲に含めていないことに合理的な理由があるかどうかを検討していない。【監保報第 82 号第 112 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスについて、経営者による内部統制の評価対象に含まれていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうか検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。

### ② 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、内部監査人等の作業の品質及び有効性を検証した上で、内部監査人等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。

事例 37 は、内部監査人が抽出したサンプルを利用する際に、母集団の網羅性及びサンプル抽出方法の妥当性を検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<p>◆ 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</p> <p>① 作業の範囲、実施過程及び結論は適切か</p> <p>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</p> <p>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</p>
------------------------	--

事例 37	内部監査の利用
<b>改善勧告事項</b>	<p>内部統制監査における業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、内部監査人が抽出したサンプルを利用しているが、以下の発見事項があった。</p> <p>(1) 内部監査人がサンプルの母集団の網羅性を検証しているかどうか及びその検証方法の妥当性について、検討していない。</p> <p>(2) 内部監査人が抽出したサンプルが特定の月に偏っているものが見られるが、内部監査人が、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会を与えられるような方法でサンプルを抽出しているかどうかについて、検討していない。</p> <p>【監基報 610 第 10 項、監保報第 82 号第 240 項】【属性：上場会社】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	<p>◆ 業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、内部監査人が抽出したサンプルを監査人が自ら選択したサンプルとして利用する際、内部監査人が母集団の網羅性の検証を実施しているかどうか及びその検証方法の妥当性について検討し、また、内部監査人によるサンプルの抽出方法について、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会を与えられるような方法でサンプルを抽出しているかどうかを検討することにより監査人の目的に照らして適切かどうかを検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</p>

### 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 38 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<p>◆ 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</p> <p>◆ 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</p>
------------------------	---

事例 38	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響
<b>改善勧告事項</b>	<p>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】【属性：上場会社】</p>

事例 38	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響
改善勧告への対応状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 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当たるか否かを検討する。</li> </ul>

### 業務に当たり留意すべき事例

#### ① 開示すべき重要な不備の判断

前年度末において監査対象会社の財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備がある場合、当年度の是正措置を監査の全過程において慎重に確認する必要があります。また、是正措置の確認は内部統制の整備上の不備の是正のみならず、運用上の不備の是正を含めて確認する必要があります。下記のような不備の事例があり、留意する必要があります。

- 監査対象会社は前年度において、財務報告に係る内部統制の一部に整備上及び運用上の不備があり、開示すべき重要な不備に該当すると判断していた。当年度において、監査人は当該不備が是正されたと判断し、開示すべき重要な不備はないと結論付けている。しかしながら、整備上の不備の是正を確認しているものの、運用上の不備が是正されたかどうかを確認していない。また、監査対象会社は監査人の指摘により当年度の財務諸表を修正しており、監査人は当該修正の原因となった内部統制の不備が、開示すべき重要な不備に該当するかを検討していない。

#### ② 内部統制報告書の表示の検討

内部統制報告書の表示については、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続、評価結果、付記事項等の内容に重要な虚偽表示がないかを検討する必要があります。下記のように、当年度に重要な事業拠点が見直された場合に、内部統制報告書の表示誤りが監査手続によって発見されなかった事例があります。「内部統制報告制度に関する Q & A」の内部統制報告書の記載内容の例示等に従った形式的な検討のみで表示に関する監査手続を完了させず、監査調書等に基づいた検討を実施することに改めて留意する必要があります。

- 監査対象会社は、期中に株式を取得し連結子会社としたことに関連し、当連結会計年度の売上高を基にして重要な事業拠点を再度選定した。監査人は、当該再度選定した結果の妥当性を検討したものの、内部統制報告書における業務プロセスの評価範囲に係る記載が前連結会計年度の売上高を基にして重要な事業拠点を選定したとの記載となっていることについて、表示の妥当性を検討していない。

## (12) 経営者確認書

監査人は、経営者が、財務諸表の作成責任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、未修正の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 39 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を適切に集計していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	--

事例 39	未修正の虚偽表示の集計と経営者確認書
<b>改善勧告事項</b>	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)】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	◆ 連結財務諸表の監査において、構成単位の監査人から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。 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：上場会社】

### (13) 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 40 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
------------------------	---

事例 40	監査役等とのコミュニケーション
<b>改善勧告事項</b>	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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。               <ul style="list-style-type: none"> <li>&lt;財務諸表監査における不正&gt;                   <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> </ul> </li> <li>&lt;品質管理システムの整備・運用状況&gt;                   <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 品質管理レビューの結果の伝達</li> </ul> </li> <li>&lt;監査人の独立性&gt;                   <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。）</li> </ul> </li> <li>&lt;財務諸表監査等に関連する監査人の責任&gt;                   <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財務諸表監査及び内部統制監査に関する監査人の責任</li> <li>・ 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</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

事例 40	監査役等とのコミュニケーション
	<p>&lt;計画した監査の範囲とその実施時期&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。）</li> <li>・ 構成単位の財務情報について実施する作業の種類概要</li> </ul> <p>&lt;監査上の重要な発見事項&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 識別した内部統制の重要な不備</li> <li>・ 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。）</li> <li>・ 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</li> </ul> <p>【監基報 240 第 20 項、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：上場会社、非上場会社】</p>

## (14) 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、監査事務所が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（会長通牒平成 28 年第 1 号 6. 審査）。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。

事例 41 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。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 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 41	審査の内容と範囲
<b>改善勧告事項</b>	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。 当年度末において、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】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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。
<b>類似事例</b>	◆ 監査責任者は、期中に「継続企業の前提」を特別な検討を必要とするリスクに追加するという監査計画の修正をしたにもかかわらず、修正計画の審査や詳細な監査計画の審査を受けていない。【監基報 220 第 18 項】【属性：上場会社】

### 参考になる取組事例

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し、監査報告書の適切性を担保する重要なものですが、審査の実効性を高めるために通常の審査に加え、以下の取組を実施している監査事務所がありました。

- 会計上の見積りなどの重要な項目について、監査計画段階から審査担当者が積極的に関与し、意見審査まで監査チームとコミュニケーションを保ち、適時に深度ある審査を実施している。
- 監査業務の規模や専門性に応じて複数の審査担当者による審査を実施している、また財務諸表等の表示及び開示について他の専門要員を審査員補助とし審査を実施している。
- 合議制の審査において、複数の審査員の中から重要な判断に関する監査調書の査閲担当を決めている。

## (15) 監査調書

監査人は、監査報告書を発行するための基礎を得たことを示す、十分かつ適切な記録として監査調書を作成し、また監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施したことを監査調書に記録する必要があります。

監査人は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも、以下の事項を理解できるように、監査調書を作成することが求められています。

- ✓ 一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して実施した監査手続の種類、時期及び範囲
- ✓ 監査手続を実施した結果及び入手した監査証拠
- ✓ 監査の過程で生じた重要な事項とその結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断

また監査人は、監査報告書日後、追加的に監査手続を実施する場合等は監査調書に一定の文書化する必要があり、また監査事務所が定めた適切な期限内（監査報告書日から 60 日程度を超えない）に、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了する必要があります。加えて、監査ファイルの最終的な整理が完了した後、監査事務所が定めた保存期間が終了するまで、いかなる監査調書であっても、削除又は破棄してはならず、監査調書の修正等が必要となった場合には、修正又は追加が必要となった具体的理由及び過程を文書化する必要があります。監査調書の整理、管理等に関し、監査事務所は適切なモニタリングを検討します。

事例 42 は、監査調書の最終的な整理が完了した後監査調書の追加を行った事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 監査報告書日後、適切な期限内に、監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しているか</li> <li>◆ 監査ファイルの最終的な整理完了後、監査調書の修正等を行った場合は、その具体的な理由及び過程が記録されているか</li> </ul>
------------------------	---

事例 42	監査調書
<b>改善勧告事項</b>	監査人は、定期的な検証を実施した結果、改善が必要とされた事項について、最終的な整理が完了した監査調書の修正・追加を行っているが、その具体的理由、実施者・実施日及び査閲者・査閲日について明確に文書化していない。【監基報 230 第 15 項】【属性：上場会社】
<b>改善勧告への対応状況</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 最終的な整理が完了した監査調書について、修正・追加が必要となった場合には、以下の事項について明確に文書化を行う。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 修正又は追加が必要となった具体的理由</li> <li>(2) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日</li> </ol> </li> </ul>

## (16) 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。

金融機関の貸出金の評価に関する重要な虚偽表示リスクは、特別な検討を必要とするリスクに該当する可能性が高く、特別な検討を必要とするリスクで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する必要があります。貸出金の評価により生じる特別な検討を必要とするリスクに対応するための内部統制について金融機関がデザインし業務に適用しているかどうかの監査人の理解には、貸出金の評価に係る関連規程の策定・決裁手続、自己査定及び償却・引当の手続、内部監査体制、見積り結果の承認体制、後発事象の管理体制等に関する理解が含まれます。

事例 43 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を十分に検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 債務者区分、債権分類の適切性を慎重に検討しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 43	貸出金の自己査定
<b>改善勧告事項</b>	<p>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。</p> <p>(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】 【属性：信用金庫等】</p> <p>(2) 監査対象金融機関は、自己査定システムによる自動格付では破綻懸念先相当とされている債務者に関して、売上高が経営改善計画を概ね達成しているとして、過去数年間債務者区分を要注意先に据え置いている。しかし、監査人は、債務者が経常利益及び税引前当期純利益では経営改善計画を大きく下回っているにもかかわらず、経営改善計画の達成可能性に係る経営者の判断を批判的に検討していない。【監基報 540 第 14 項、銀行報告第 4 号Ⅵ. (注 7)】 【属性：信用金庫等】</p>

事例 43	貸出金の自己査定
改善勧告への対応状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 経営者の判断により債務者区分を上位に据え置いている債務者について、経営改善計画の実現可能性、その進捗状況及び今後の当該債務者の財政状態の回復の見込み等を総合的に判断することにより、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。</li> </ul>

## 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も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。

2019年12月の金融検査マニュアル廃止後、金融機関は、現行の会計基準に従って自らの融資方針や債務者の実態等を踏まえ、認識している信用リスクを的確に引当に反映するための見積りを行う必要があり、監査人は、経営者によって行われた貸倒見積高の算定の合理性を検討する必要があります。また、金融機関が信用リスクをよりの確に引当に反映するため、将来見込み等必要な修正及び過去の実績率の補正を行う場合、経営者の判断によることになるため、金融機関に貸倒引当金の見積りプロセスや見積り結果の承認を行う仕組みが導入されているか、金融機関の経営陣に偏りのない情報が提供される体制が整備されているか等に留意する必要があります。

事例 44 は、金融機関の貸倒引当金の予想損失率の合理性を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 Point	◆ 今後の一定期間における予想損失額を見込み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 44	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】【属性：銀行】
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。

## 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、不確実性を伴います。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 45 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を十分に検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	◆ 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 45	繰延税金資産の回収可能性
<b>改善勧告事項</b>	<p>特別な検討を必要とするリスクと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、実質破綻先等の個別貸倒引当金に係る将来減算一時差異の担保物件の売却予定に基づく認容時期のスケジューリングについて、前年度の認容時期の見積りと当年度の実績が異なっている案件が複数見られる状況であるにもかかわらず、実施した監査手続が、当該理由についての質問、認容時期に係る当年度の見積りに関する質問及びスケジューリングに関する資料の閲覧にとどまっており、監査人は、経営者が繰延税金資産の回収可能性の見積りに関して使用した重要な仮定の合理性を十分に検討していない。</p> <p>【監基報 540 第 8 項、第 12 項、第 14 項】 【属性：信用金庫等】</p>
<b>改善勧告への対応状況</b>	◆ 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、個別貸倒引当金の前年度の認容時期の見積りと当年度の実績を比較検討するとともに、見積りの不確実性を考慮に入れ、担保物件の売却等による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。

#### ④ 固定資産の減損

金融機関では、長引く低金利の影響により、店舗統廃合や収益性低下に伴う減損損失の計上が必要とな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が高い方）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、不確実性を伴います。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 46 は、店舗の固定資産の減損損失の認識に関して経営者が使用した仮定の合理性を十分に検討していなかった事例です。

<b>品質管理レビューの Point</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 店舗別将来キャッシュ・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</li> <li>◆ 事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りに関して、経営者が使用した仮定の合理性を検討しているか</li> </ul>
------------------------	--

事例 46	固定資産の減損
<b>改善勧告事項</b>	<p>(1) 監査対象金融機関が減損損失の認識において使用する店舗別将来キャッシュ・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】 【属性：信用金庫等】</p> <p>(2) 減損損失の認識において使用する店舗別将来キャッシュ・フロー算定の基礎となる将来の業務純益に有価証券売却益が含まれているが、当該有価証券売却益の実現可能性を批判的に検討していない。【監基報 540 第 12 項】 【属性：信用金庫等】</p>

事例 46	固定資産の減損
改善勧告への対応状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 減損損失の認識において使用する店舗別将来キャッシュ・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。</li> <li>◆ 減損損失の認識において使用する店舗別将来キャッシュ・フロー算定の基礎となる将来の業務純益に含まれる有価証券売却益の実現可能性の有無を検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。</li> </ul>
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 以下の事項について、前年度に計上した会計上の見積額と当年度における確定額との比較検討を実施していない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 債務者区分別の貸倒引当金の前年度残高と当年度貸倒実績</li> <li>・ 自己査定及び償却引当における不動産担保評価の前年度掛目と当年度処分実績</li> <li>・ 税効果会計における見積課税所得の基礎となる将来計画と当年度実績</li> </ul> </li> </ul> <p>【監基報 540 第 8 項】【属性：信用金庫等】</p>

## 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	<div style="text-align: center;"> </div> <p>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。</p>
例示	<p><b>監査事務所における品質管理のシステムの整備の問題</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 上記の方針と手続を専門要員に伝達していない。</li> </ul>

【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	<div style="text-align: center;"> </div> <p>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。</p>

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



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未実施>

<b>例示</b>	<p><b>監査業務の実施の問題</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>◆ 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。</li><li>◆ 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。</li></ul>
-----------	--

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の発生原因が、品質管理のシステムの運用上の問題であると判断された場合には、限定事項付き結論が表明されます（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の発生原因が、品質管理のシステムの運用上の問題であると判断される場合>	
イメージ	<div style="text-align: center;"> </div> <p>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。</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) 監査責任者による指示、監督及び査閲</li> <li>ii) 審査</li> <li>iii) 監査業務の定期的な検証</li> </ul>
例示	<p><b>監査事務所における品質管理のシステムの運用の問題</b></p> <p>◆ 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。</p>

### 限定事項付き結論の軽重

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。

## 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(2019 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 (件)	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	2	-	-
	20～99社	3	2	0.7
	10～19社	6	1	0.2
	10社未満	40	23	0.6
	小計(①)	51	26	0.5
	その他の監査事務所(②)	26	8	0.3
	計(①+②)	77	34	0.4
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		7	33	4.7
	当年度計	84	67	0.8

<参考> 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	55	59	1.1
------	----	----	-----

## (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 (件)	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	2	30	18	0.6	12
	20～99社	3	25	65	2.6	17
	10～19社	6	24	68	2.8	21
	10社未満	40	65	144	2.2	59
	小計(①)	51	144	295	2.0	109
	その他の監査事務所 (②)	26	31	116	3.7	29
	計(①+②)	77	175	411	2.3	138
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		7	12	91	7.6	12
当年度計		84	187	502	2.7	150 (80%)

<参考> 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	55	158	458	2.9	116 (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（件）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	30	18	9	2	0	0	1	30
	20～99 社	3	25	8	3	2	3	4	5	25
	10～19 社	6	24	3	6	4	4	4	3	24
	10 社未満	40	65	6	21	13	15	4	6	65
	小計 (①)	51	144	35	39	21	22	12	15	144
その他の監査事務所 (②)		26	31	2	2	8	7	4	8	31
	計 (①+②)	77	175	37	41	29	29	16	23	175
限定事項付き結論又は 否定的結論となった監査事務所		7	12	0	0	1	3	1	7	12
合計		84	187	37	41	30	32	17	30	187
割合 (%)				20	22	16	17	9	16	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 30 業務のうち改善勧告事項が 0 件だった業務が 18 業務あり、改善勧告事項が 1 件だった業務が 9 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	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

## 付録 3 事例一覧表

区分	事例 No.	タイトル	報告書番号 <sup>28</sup>	2019 年度 新規事例
<b>1. 限定事項付き結論の事例</b>				
監査契約の新規の締結及び更新	1	監査契約の新規の締結及び更新 (1) 不正リスク等の評価 (2) 監査時間や人的資源等の評価	品 1_25、F26-2、FA17-2	○
関係会社投融資の評価	2	(1) 関係会社投融資の評価 (2) 査閲及び審査	(1) 監 540_11、12 (2) 品 1_31、監 220_19	
<b>2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例</b>				
職業倫理及び独立性	3	専門要員の独立性	品 1_20、21、23、38、49	○
	4	ネットワーク・ファームの独立性	品 1_20	
	5	報酬依存度	監 260_15、21	
品質管理のシステムの監視	6	識別した不備の評価、伝達及び是正	品 1_48、49、50	
情報セキュリティ	7	情報セキュリティ (1) 情報セキュリティに関する規程 (2) PC のモニタリング	(1) IT4_Ⅲ、Ⅳ (2) IT4_Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ	○
<b>3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例</b>				
企業及び企業環境の理解	8	企業の採用する会計方針の理解と評価	監 315_10	○
リスク評価とリスク対応	9	リスク評価手続	監 315_28	○
	10	運用評価手続及び実証手続に係るテスト対象項目の抽出と検討	監 530_7	
	11	実証手続の立案及び実施	監 330_17	
	12	確認手続 (1) 確認差異 (2) 未回収の確認先 (3) 残余期間	(1) 監 505_15 (2) 監 505_15 (3) 監 330_21	○
	13	分析的実証手続	監 520_4	○
監査証拠	14	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 500_7	○
	15	企業が作成した情報	監 500_8	○
	16	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 402_8 (2) 監 402_9	

<sup>28</sup> 参照する報告書等について、以下のように表記しています。(いずれも例示列举)  
 監査基準委員会報告書 540 第 11 項→監 540\_11  
 品質管理基準委員会報告書第 1 号第 31 項→品 1\_31  
 IT 委員会実務指針第 6 号第 7 項→IT6\_7  
 監査・保証実務委員会報告第 82 号第 45 項→監保 82\_45

区分	事例 No.	タイトル	報告書番号 <sup>28</sup>	2019年度 新規事例
IT 監査	17	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討	IT6_7、監 315_9	
	18	IT 業務処理統制の検証	監 330_7	○
	19	IT 全般統制の評価	IT6_45、監 315_20	○
財務諸表監査における不正	20	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 240_25	
	21	収益認識における不正リスクの識別	監 240_25、46	
	22	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応 (1) 収益認識 (2) 仕入割戻	(1) 監 240_29 (2) 監 240_29	○
	23	不正を原因とした訂正後の財務諸表に対する実証手続	監 240_F35-4	○
	24	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 240_31 (2) 監 500_8 (3) 監 240_31 (4) 監 240_31	
会計上の見積りの監査	25	棚卸資産の評価	監 540_7、11	○
	26	繰延税金資産の回収可能性 (1) 遡及的検討 (2) 事業計画の検討	(1) 監 540_8 (2) 監 540_12	○
	27	時価を把握することが極めて困難と認められる株式の評価 (1) 取得価額の検討 (2) 評価方法の検討	(1) 監 500_5 (2) 監 540_11	○
	28	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） (1) 代替的な仮定又は結果の検討 (2) 重要な仮定の合理性の検討	(1) 監 540_14 (2) 監 540_14	
	29	固定資産の減損 (1) 資産のグルーピング (2) 減損の兆候	(1) 監 540_11 (2) 監 540_11	
	30	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 540_8 (2) 監 540_11 (3) 監 540_14	
	31	関連当事者	監 550_17	○

区分	事例 No.	タイトル	報告書番号 <sup>28</sup>	2019年度 新規事例
継続企業の前提	32	継続企業の前提	監 570_15	○
グループ監査	33	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 600_23、39 (2) 監 600_30	
	34	連結範囲	監 600_32	
財務諸表等の表示及び開示	35	財務諸表等の表示及び開示	監 330_23	
内部統制監査	36	内部統制の評価範囲の妥当性の検討	監保 82_112	○
	37	内部監査の利用 (1) サンプルの母集団の網羅性 (2) サンプルの抽出方法	(1) 監 610_10 監保 82_240 (2) 監 610_10 監保 82_240	○
	38	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響	監 265_6 監保 82_44、210、211	
経営者確認書	39	未修正の虚偽表示の集計と経営者確認書	監 450_4、7、13、監 580<付録 2>(注 5)	
監査役等とのコミュニケーション	40	監査役等とのコミュニケーション	品 1_16、監 260_12～15-2	
審査	41	審査の内容と範囲	監 220_19	
監査調書	42	監査調書	監 230_15	○
金融機関の監査業務における改善勧告	43	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	(1) 監 540_7、監 315_28 銀行報告第 4 号 IV.1 (2) 監 540_14、銀行報告第 4 号 VI.(注 7)	○
	44	貸倒引当金の計上	監 540_12	
	45	繰延税金資産の回収可能性	監 540_8、12、14	○
	46	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 540_8 (2) 監 540_12	○

\* 法定監査従事者の必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材



教材コード Q030002

研修コード 3101

履修単位 5単位

<申告方法>

電子申告又は FAX 申告（随時申告書第一号用紙 CPE 指定記事専用）で申告してください。いずれの場合も 200 字程度の研修概要等の記載が必要です。

<単位の上限>

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

<問合せ先>

〒102-8264 東京都千代田区九段南 4-4-1  
日本公認会計士協会 総務本部研修グループ  
TEL:03-3515-1126 FAX:050-3737-6397



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