

2020年度 品質管理レビュー事例解説集



2020 年度品質管理レビュー事例解説集の著作権は、日本公認会計士協会に帰属します。その全部又は一部について、引用、複製、転載、頒布することを禁じます。

目次

はじめに.....	i
品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点	ii
Ⅰ. 監査役等の皆様へ	1
Ⅱ. 品質管理レビューの結果	5
1. 品質管理レビューの実施結果の種類.....	5
2. 改善勧告事項.....	5
3. 改善勧告事項となった原因と対策（改善措置）	6
Ⅲ. 品質管理レビュー結果の概要	7
1. 品質管理レビューの結果	7
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	8
4. 重点的实施項目とレビュー結果	10
Ⅳ. 改善勧告事例	11
1. 重要な不備事項のある実施結果の事例	11
(1) 監査契約の新規の締結及び更新	11
(2) 関係会社株式の評価	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	16
(2) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	20
(3) 品質管理のシステムの監視	21
(4) 情報セキュリティ.....	22
3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例.....	24
(1) リスク評価手続及びリスク対応手続	24
(2) 初年度監査の期首残高.....	30
(3) 監査証拠	31
(4) IT 監査.....	34
(5) 財務諸表監査における不正.....	37
(6) 会計上の見積りの監査	43
(7) 関連当事者	50
(8) 継続企業の前提	51
(9) グループ監査	53
(10) 財務諸表等の表示及び開示.....	56
(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	65
(16) 金融機関の監査業務における改善勧告	67
付録 1 改善勧告事項の発生状況	70
(1) 監査事務所における品質管理	70
(2) 監査業務における品質管理.....	71
付録 2 事例一覧表.....	72

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、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ています。

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

日本公認会計士協会
品質管理委員会

2020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、「2020年度品質管理レビューの概要」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「2020年度品質管理レビューの概要（資料編）」及び「品質管理レビュー制度等の解説」に記載されていますので、併せてご利用ください。いずれも、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 14 事例であり、詳細は「付録 2 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。

(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（類似事例の根拠については、改善勧告事項の根拠と異なる場合のみ記載）
属性	監査事務所の規模の大（専門要員 ¹ 100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
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ル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
監査上の注意事項	記載した事例と併せて監査人が注意すべきと考えられる事項
コロナ禍の影響を踏まえた対応	新型コロナウイルス感染症拡大防止対策など昨今の状況変化を踏まえて、監査人の対応が必要と考えられる事項
脚注	専門用語の説明

重要な不備事項のある実施結果の事例についてのみ以下も記載しています。

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
改善勧告事項への対応状況	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

(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		

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

(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	番号	監査基準委員会報告書
1	監査事務所における品質管理		
番号	品質管理基準委員会報告書	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	530	監査サンプリング
200	財務諸表監査における総括的な目的	540	会計上の見積りの監査
210	監査業務の契約条件の合意	550	関連当事者
220	監査業務における品質管理	560	後発事象
230	監査調書	570	継続企業
240	財務諸表監査における不正	580	経営者確認書
250	財務諸表監査における法令の検討	600	グループ監査
260	監査役等とのコミュニケーション	610	内部監査人の作業の利用
265	内部統制の不備に関するコミュニケーション	620	専門家の業務の利用
300	監査計画	700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
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	701	独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告
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他、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. 監査役等の皆様へ

監査役等は、監査人の監査の方法と結果の相当性を判断し、かつ、監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項について、監査報告書に記載することになります。

また、監査人の選解任・不再任の同意権又は決定権に基づき翌期の監査人の再任の適否の判断も行います。さらに、会計不正防止の観点から三様監査の実効性を高めるためにも監査人の評価の重要性が謳われており、監査人との情報交換を通じた相互連携を行うことが重要となります。

したがって、監査役等は事業年度を通して監査人と連携を確保し、主体的に監査人の独立性、品質管理の状況、職務遂行体制の適切性、会計監査の実施状況等を把握し、これらの情報を基に監査人の評価を行うこととなります。

本事例解説集は、その中でも品質管理の状況や会計監査の実施状況等について、監査人とコミュニケーションを実施する際に有用です。

品質管理の状況（品質管理レビューの結果）

監査役等は監査人の品質管理の状況について、監査人から提出される監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要書等により把握し確認します。監査法人のガバナンス・コードの適用により公表される透明性報告書などを利用することも重要となります。また、会計監査人設置会社等の監査人は、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、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、以下の事項について、監査役等に書面で伝達することが要求されています。監査役等は、個々の状況に応じて監査人から適宜報告を受け、品質管理の状況を把握し理解することが必要です。

【品質管理レビューの結果の伝達内容】

対象	内容
対象となるレビュー報告書等	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 直近の品質管理レビュー報告書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） ◆ 改善状況の確認結果報告書の日付
レビュー報告書等の内容及び対応状況	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 品質管理レビュー（改善状況の確認を除く。）の実施結果及びその結果に基づく措置 ◆ 改善状況の確認結果（改善の不十分な事項のある確認結果の場合にはその内容を含む。）及びその結果に基づく措置
	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項の有無、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係る極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項については、その領域²及び全般的な傾向³）及び監査事務所の対応状況
	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項の有無、当該事項があったときは、その内容の要約及び対応状況

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

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

会計監査の実施状況

監査役等が監査人の監査の実施状況を把握する際には、本事例解説集の「IV.改善勧告事例」に記載した事例について、監査人とコミュニケーションをすることが有用です。以下に特に有用と考える事例について、事例の概要と想定される監査人とのコミュニケーション内容について記載しています。

■ 独立性

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、独立性を阻害する要因となります。事例4で取り上げた報酬依存度に関する改善勧告事例は、監査事務所が当該阻害要因を除去又は重要性の程度を許容可能な水準に軽減するためのセーフガードの妥当性を検討していなかった事例です。なお、報酬依存度に係る規制の改正の動向について P.18「コラム 報酬依存度」をご参照ください。

監査人は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しますが、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る規制があります。監査人の金銭的又はその他の利害関係に関する事項の他、事例で取り上げた報酬依存度や業務執行社員等のローテーション制度、非監査業務の実施に係る規制などはこれに含まれます。監査事務所は、監査事務所及び専門要員等が独立性の規定を遵守するための方針及び手続を定め、その遵守の状況を確認しなければなりません。また、専門要員等は、監査を実施するに当たり、当該方針及び手続を遵守しなければなりません。

(想定される監査人とのコミュニケーション内容)

- ✓ 監査業務の特定の依頼人⁴に対する報酬依存度が一定割合を占めている場合、適切なセーフガードを適用しているか
- ✓ 業務執行社員等のローテーションは適切に実施されているか
- ✓ 非監査業務の受嘱は監査事務所の方針及び手続に従い検討されているか
- ✓ 監査チームは独立性を保持しているか

■ 不正リスクの識別、評価及び対応

事例21及び事例22で取り上げた不正リスクに関する改善勧告事例は、特別な検討を必要とするリスクである不正リスクの識別、評価及び対応手続が適切に行われていなかった事例です。会計監査の実施状況を把握する上で、不正リスクを適切に評価し適切に監査手続を実施しているかどうかは非常に重要です。

監査人は、企業及び企業環境の理解等を通じてリスク評価手続を実施し、不正リスクを識別し評価する必要があります。また識別した不正リスクに対して、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手する必要があります。

(想定される監査人とのコミュニケーション内容)

- ✓ 監査対象会社の事業内容及び会社の規模や業種を踏まえて、どのような不正リスクを識別しているか
- ✓ 財務諸表提出会社だけでなく、グループ財務諸表レベルや連結子会社に対してどのような不正リスクを識別しているか
- ✓ 識別した不正リスクに関して具体的にどのような起こり得る不正の態様を想定しているか
- ✓ 評価した不正リスクに対して、どのような対応手続を立案し、実施しているか
- ✓ 不正リスクに対する監査手続を実施した結果、発見事項はあるか

⁴ 監査業務の依頼人とは、監査業務を会計事務所等に依頼する事業体をいう。監査業務の依頼人が上場会社等である場合、当該依頼人の関連企業等を全て含む。監査業務の依頼人が上場会社等でない場合、当該依頼人が直接的又は間接的に支配する関連企業等を含む。(倫理規則 定義)

■ 会計上の見積り

事例 29 で取り上げた会計上の見積りである固定資産の減損に関する改善勧告事例は、経営者が策定した事業計画の合理性を十分に検討していなかった事例です。会計上の見積りについては、経営者の利益志向の影響が強く表れる領域であり、会計監査の実施状況の把握は特に重要です。

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り、会計上の見積りに伴う見積りの不確実性は、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立案し、実施する必要があります。

(想定される監査人とのコミュニケーション内容)

- ✓ 会計上の見積りに使用した事業計画等の妥当性を検証するに当たって、経営者とどのような協議を行い、どのような監査手続を実施しているか
- ✓ 経営者が決定した評価減や減損の適否等の妥当性について、批判的な検討を行っているか、また具体的にどのような監査手続を実施しているか

■ グループ監査

事例 33 で取り上げたグループ監査に関する改善勧告事例は、構成単位（連結子会社等）の監査人とのコミュニケーションが適切に行われていなかった事例です。近年、子会社不正が複数公表されていることもあり、構成単位の監査人による監査の実施状況を十分に把握する必要があります。

監査対象会社の連結子会社が海外にある場合、親会社の監査チームであるグループ監査チームは直接監査手続を実施せず、構成単位の監査人に作業を依頼する場合があります。このような場合、グループ監査チームは、連結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を入手するため、構成単位の監査人に適切に作業を依頼し、作業結果について適時に報告を受け、評価する必要があります。

(想定される監査人とのコミュニケーション内容)

- ✓ 構成単位の監査人が実施する作業に関して、グループ監査チームはどのように関与することを計画しているか
- ✓ 構成単位の監査人とのコミュニケーションはどのように行われているか
- ✓ 構成単位の監査人が実施した監査手続は計画どおり実施されているか
- ✓ 構成単位の監査人から報告された発見事項はあるか
- ✓ 構成単位の監査人と追加的なコミュニケーションを実施するような状況はあるか

■ 内部統制監査

内部統制監査に関する改善勧告事例は、監査対象会社の評価範囲の検討が適切に行われていなかった事例（事例 36）、内部監査人の作業を利用しているがその適切性を検討していなかった事例（事例 37）、財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響を検討していなかった事例（事例 38）です。

経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲について、内部統制の有効性の評価を行い、監査人は、経営者が決定した当該評価範囲の妥当性を検討します。監査を実施するに当たって、監査人は、経営者の評価に対する監査証拠として、内部監査人等の作業を利用する場合があります。経営者による内部統制評価及び監査人による監査の結果、内部統制の不備が検出された場合、当該不備が財務報告に与える影響を評価する必要があります。

(想定される監査人とのコミュニケーション内容)

- ✓ 経営者が決定した内部統制の評価範囲が、財務報告全体に与える影響の重要性を考慮して適切であるかをどのように判断しているか
- ✓ 全社レベルの決算・財務報告プロセス及び会社の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスなどの評価範囲は適切か
- ✓ 内部監査人等との間で、どのようなコミュニケーションが実施されているか
- ✓ 検出された内部統制の不備、その原因、経営者による改善措置及び財務報告に与える影響は検討されているか
- ✓ 財務諸表監査において検出された会計処理の誤り等が内部統制の不備に起因しているものかどうか

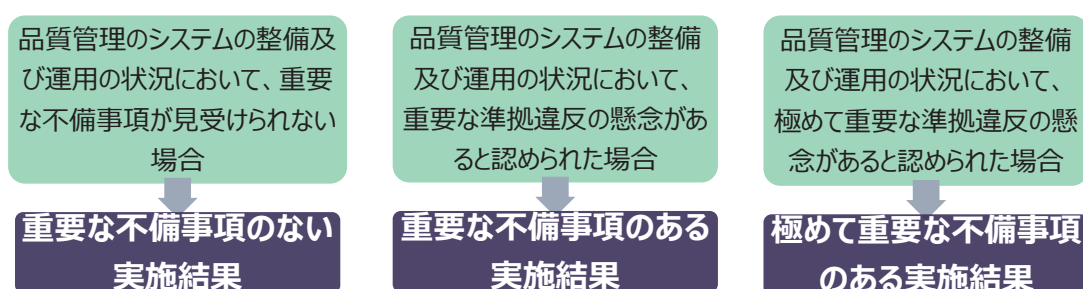
他の改善勧告事例についても「IV.改善勧告事例」に記載しておりますので、適宜ご参照いただき、監査人とのコミュニケーションにお役立ていただければと思います。

Ⅱ. 品質管理レビューの結果

1. 品質管理レビューの実施結果の種類

当協会は、品質管理レビューの結果として、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ついて極めて重要な不備事項又は重要な不備事項の有無に関する実施結果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。

品質管理レビューの実施結果は、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又は重要な準拠違反の懸念の有無に応じて以下の 3 種類に分けられます。



重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果を表明する場合の要件については、別冊の「品質管理レビュー制度等の解説」の「12.品質管理レビューの実施結果」をご参照ください。

なお、品質管理レビューにおいて、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重要な不備事項が発見された場合であっても、監査事務所が発行した監査報告書が誤りであることを直ちに意味するものではありません。

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実施結果が「重要な不備事項のない実施結果」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。

改善勧告書を交付された監査事務所のうち、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項に係る改善勧告事項を受け取った監査事務所は、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. 改善勧告事項となった原因と対策（改善措置）

監査事務所がより実効性のある適切な改善措置を立案し、実施するためには、改善勧告事項の発生原因を明らかにすることが重要です。このため、改善勧告書に基づいて監査事務所が作成する改善計画書において、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項に係る改善勧告事項を対象に「改善勧告事項となった原因」の記載を求めています。なお、それ以外の不備事項についても、改善計画書までは求められませんが、監査事務所は、改善勧告事項となった原因を分析し、改善措置を実施する必要があります。

「改善勧告事項となった原因」には、さらに根本的な原因が存在している場合があり、複数の原因に共通する根本的な原因には、監査事務所の風土や経営姿勢といった事項に問題があるケースが見受けられます。このため、品質管理レビューの実施結果が重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果の場合には、改善計画書において「改善勧告事項となった根本的な原因」の記載を求めています。

(1) 改善勧告事項となった根本的な原因と対策

改善計画書に記載された改善勧告事項となった根本的な原因と対策には、例えば以下があります。

改善勧告事項	① 不正リスクや業務量の評価を踏まえた慎重な検討が行われないうまま、監査契約の新規の締結及び更新が行われていた。結果的に個別業務における品質管理に関して、多数の改善勧告事項が検出された。
	② 監査事務所の品質管理のシステムを適切に運用していない結果、個別業務において監査手続を十分に実施していない事実が広範かつ多数見受けられ、代表者が品質管理の責任を果たしているとはいえない。
原因	・専門要員が不足する状況下での、採算を重視した監査契約の新規の締結・更新 ・監査の基準の理解不足及び専門要員の教育・訓練不足

原因分析の深耕

根本的な原因	・監査業務の品質を重視する風土が監査事務所内に醸成されていない。 ・監査品質の改善や向上について継続的な取組を行う姿勢が不足している。 ・組織的な監査のための体制整備の必要性に対する代表者の認識が不足している。
上記改善勧告事項に関する監査事務所の対策	① 品質管理の重要性を繰り返し示すことにより品質に対する意識の向上を図る。また、不正リスク、監査時間等を評価して監査契約の新規の締結及び更新を検討する体制を整備する。 ② 監査の基準を理解することに努め、継続的な専門要員の教育・訓練等を通じて監査品質の向上を図り、組織的な監査を実施する。

(2) 当協会の対応

当協会は、監査事務所と深度あるコミュニケーションの実施、監査業務に有用な研修の実施等によって、監査事務所の改善措置への取組に対して指導的機能を発揮しています。一方、重要かつ多数の改善勧告事項が発見された品質管理の質的水準が十分でない監査事務所に対して、品質管理の改善のための自助努力を促すとともに、品質管理レビューを実施した結果に基づき、監査事務所に対する措置を決定しています。

Ⅲ. 品質管理レビュー結果の概要

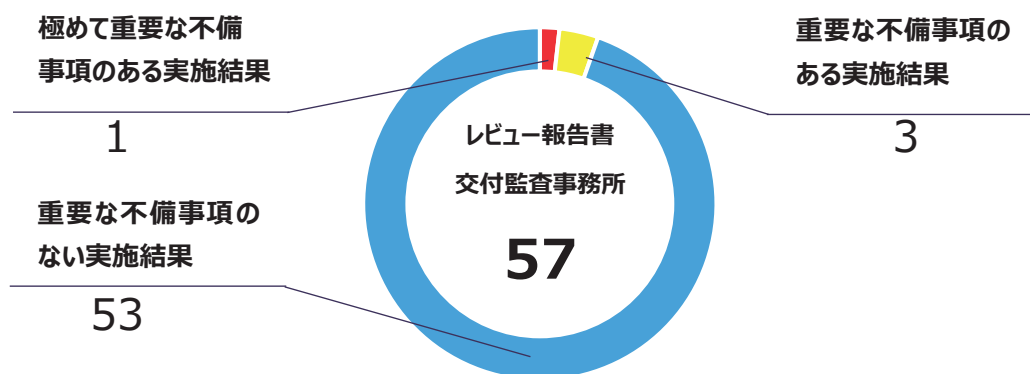
1. 品質管理レビューの結果

品質管理レビューには、通常レビューと特別レビューの二つの種類があります。

(1) 通常レビューの結果

通常レビューとは、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を確認するために、原則として3年に一度（大手監査法人は2年に一度）の頻度で定期的実施するレビューです。

2020年度に品質管理レビュー報告書を交付した57事務所の通常レビューの実施結果は、「重要な不備事項のない実施結果」が53事務所、「重要な不備事項のある実施結果」が3事務所、「極めて重要な不備事項のある実施結果」が1事務所となりました。なお、「実施結果の不表明」はありませんでした。



(注) レビュー報告書交付監査事務所数には、2019年度から繰り越された2事務所が含まれています。この2事務所には、「限定事項のない結論」及び「限定事項付き結論」が表明されており、それぞれ上記の「重要な不備事項のない実施結果」及び「重要な不備事項のある実施結果」の事務所数に含めて集計しています。

(2) 特別レビューの結果

特別レビューとは、品質管理委員会が、監査事務所の品質管理体制、監査実施状況、特定のテーマ等について適時に確認することが必要と認められる場合に実施するレビューです。

2020年度に品質管理レビュー報告書を交付した7事務所の特別レビューの実施結果は、「重要な不備事項のない実施結果」が7事務所となりました。なお、「重要な不備事項のある実施結果」、「極めて重要な不備事項のある実施結果」及び「実施結果の不表明」はありませんでした。

2. 改善勧告事項数の概要

2020 年度において、通常レビューを実施した結果、品質管理レビュー報告書を交付した監査事務所数は 57 事務所であり、そのうち 56 事務所に対して総数 338 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
2019 年度	84(79)	187(150)	67	502	569
2020 年度	57(56)	148 (98)	39	299	338

（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。

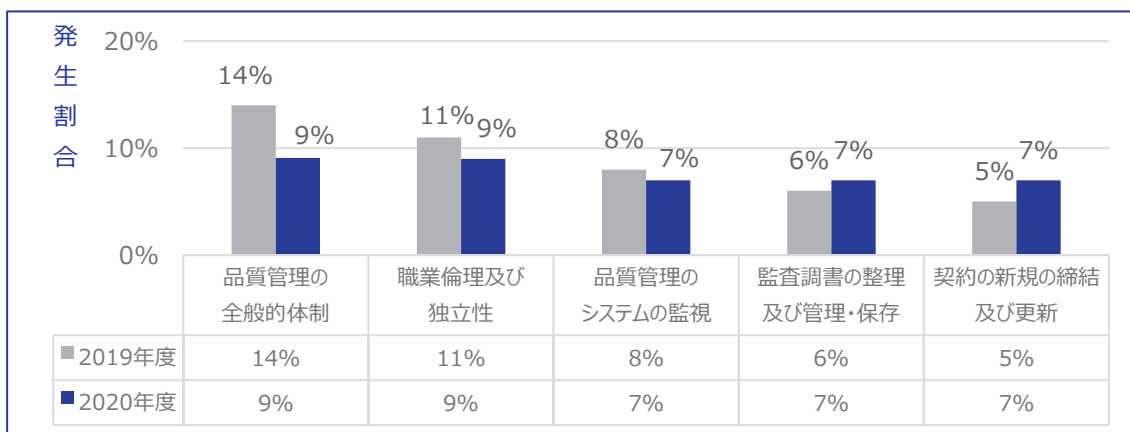
（注 2）選定した監査業務数のうち、改善勧告事項が生じた業務数を括弧書きで示しています。

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」等です。「品質管理の全般的体制」については発生割合が大きく減少していますが、おおむね 2019 年度と同様の項目が上位になっています。

【改善勧告事項の頻出項目の推移（監査事務所における品質管理）】

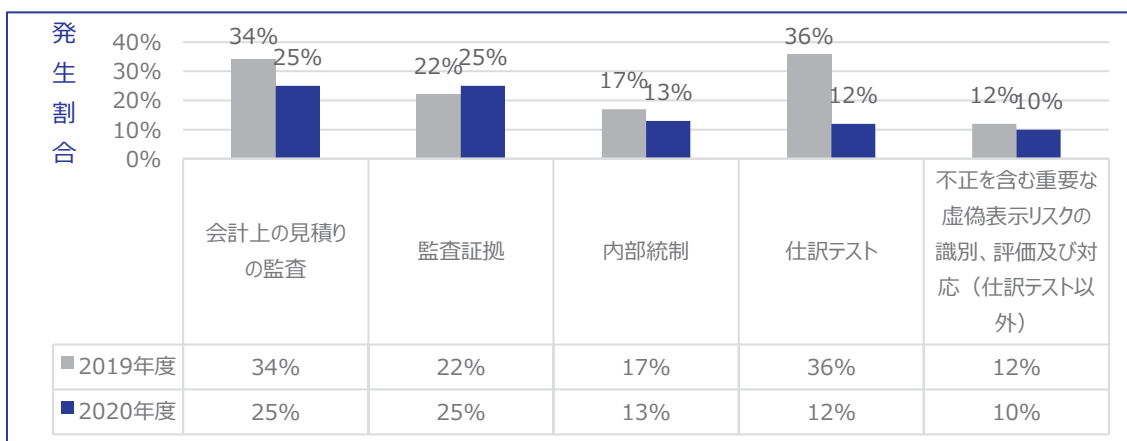


（注）発生割合 = 各項目について改善勧告事項が生じた監査事務所数 ÷ レビュー報告書交付事務所数

(2) 監査業務における品質管理

「監査業務における品質管理」に関連する改善勧告事項のうち、改善勧告事項の発生割合が高い項目は、2019年度と同様で、「会計上の見積りの監査」、「監査証拠」等です。ただし、2019年度と比較して「仕訳テスト」の発生割合は減少しています。

【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 1 改善勧告事項の発生状況」をご参照ください。

4. 重点的実施項目とレビュー結果

重点的実施項目は、過去の品質管理レビューにおける改善勧告事項の状況等や職業的専門家としての基準及び適用される法令等の改訂・改正等を勘案して決定したもので、品質管理レビューの往査時において必ず確認し、必要に応じて監査事務所を指導し、周知を図るものです。

監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況及び個別業務における監査の実施状況に関する重点的実施項目は以下のとおりです。また、重点的実施項目に関する改善勧告事項があった監査事務所数も併せて記載しています。

【Ⅰ. 監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況】

重点的実施項目	監査事務所数（注1）
1. 監査業務の品質を重視する風土	2
2. 監査事務所のガバナンスや組織運営	2
3. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	4
4. 職業倫理及び独立性 (監査責任者等及びチームメンバーのローテーション管理)	-
5. 監査上の主要な検討事項に関する対応等	-
6. 監査ファイルの最終的な整理並びに監査調書の管理及び保存	4

【Ⅱ. 個別業務における監査の実施状況】

重点的実施項目	監査事務所数（注1）
1. 会計上の見積りの監査	17
2. 不正による重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応	
・職業的懐疑心	2
・収益認識	16
・経営者による内部統制を無効化するリスク	15
3. グループ監査の手続	2
4. 財務諸表監査における内部統制の評価及び内部統制監査	3
5. 開示書類におけるその他の記載内容に関する手続	1

(注1) 複数の項目について改善勧告を受けた監査事務所があります。

(注2) 下線の項目については、2020年度から重点的実施項目としています。

IV. 改善勧告事例

1. 重要な不備事項のある実施結果の事例

品質管理レビューを実施した結果、発見された事項が重要な不備事項とされ、「重要な不備事項のある実施結果」が表明された場合の事例を、以下において解説します。

(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及び更新に関する方針及び手続を定める必要があります。この方針及び手続には、以下の全てを満たすかどうか検討することが求められています。

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

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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
改善勧告事項	<p>監査事務所における品質管理の改善勧告事項</p> <p>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</p> <p>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、審査や委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</p> <p>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>

事例 1 監査契約の新規の締結及び更新	
改善勧告事項となった原因	<p>改善勧告事項となった直接的な原因</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 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 ◆ 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 <p>根本的な原因</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 監査業務の品質を重視する風土の醸成の欠如
改善勧告への対応状況	<p>監査事務所における品質管理の対応状況</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 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。 ◆ 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。

監査上の注意事項

上場会社との監査契約の新規の締結又は更新においては、他に以下のような留意すべき事項が考えられます。

- 決算期を過ぎて監査契約を締結し、十分な時間をかけずに短期間で監査報告書を発行していないか。
- 人的資源が十分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、締結又は更新後に非常勤の専門要員等を増員すること等により対応していないか。
- 不適切会計が発覚した会社について、後任監査人として、当該業務を実施するための経験や能力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ないか。
- 過年度において監査契約を締結していない会社の訂正監査の契約を新規に締結していないか。

(2) 関係会社株式の評価

財務諸表に計上される一部の項目は、正確に金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を評価し、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⁵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額について検討することが求められています。

<品質管理レビューの Point>

- 経営者が実施した会計上の見積りが、会計基準等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、監査人が判断しているか
- 審査や定期的な検証を通じて、適切な監査手続が実施されていることを検証できているか
- 個別業務のレビューにおいて重要な発見事項又は多数の発見事項がある場合には、それが品質管理のシステムに係る重要な問題を生じさせていないか

事例 2	関係会社株式の評価
改善勧告事項	<p>監査業務における品質管理の改善勧告事項</p> <p>監査対象会社は、異なる事業を営んでいる関係会社を複数有しており、重要性の基準値を大幅に超える金額の関係会社株式を個別財務諸表に計上している。それらのうち一部の関係会社株式については、純資産が毀損している状況にあるが、株式の実質価額が取得原価に比して 50%超下落していないとして、減損処理を不要と判断している。このような状況において、監査人は、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が、実施した手続について、以下の発見事項があった。</p> <p>(1) 関係会社において当期に増資が実施された結果、当期末における関係会社株式の実質価額は簿価の 50%超となり、減損処理は行われなかった。監査人は、当該増資取引について、取引記録の信頼性・正確性は検討していたが、通例でない重要な関連当事者取引として、当該取引の事業上の合理性が不正な財務報告を示唆するものであるかどうかを評価していない。</p> <p>(2) 監査対象会社は、関係会社株式の実質価額の算定に当たり、当該関係会社が所有する不動産の評価について、外部の不動産鑑定士を利用しているが、監査人は、評価結果を入手するのみで、当該専門家の能力、その業務の客観性、基礎資料の目的適合性及び監査証拠としての適切性を検討しておらず、結果として関係会社株式の実質価額に重要な影響を与える不動産の評価差額について、財務報告の枠組みに照らして合理的に算定されているかどうかを検討していない。</p> <p>【監基報 240 第 31 項(3)、監基報 540 第 11 項(1)、監基報 500 第 7 項】</p> <p>監査事務所における品質管理の改善勧告事項</p> <p>財務諸表に重要な影響を与える関係会社株式の評価に関する監査手続に著しい</p>

⁵ 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	関係会社株式の評価
	<p>不備がある監査業務があったが、当該業務の意見表明前の審査において審査担当者が不備を指摘しておらず、また、意見表明後の監査業務の定期的な検証においても検証実施者が指摘していない状況であり、監査事務所において、審査及び定期的な検証の体制が適切に整備されておらず、有効に運用されていなかった。【品基報第1号第36項、第47項(1)】</p>
<p>改善勧告事項となった原因</p>	<p>改善勧告事項となった直接的な原因</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 職業的懐疑心の不足 ◆ 監査基準の理解不足 ◆ 審査や定期的な検証に対する理解不足 <p>根本的な原因</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 組織的な監査のための体制整備の必要性に対する代表者の認識不足
<p>改善勧告への対応状況</p>	<p>監査業務における品質管理の対応状況</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 通例でない重要な関連当事者取引について、当該取引の事業上の合理性が不正な財務報告を示唆するものであるかどうかを評価し、監査調書に記録する。 ◆ 外部の不動産鑑定士による評価を利用する際、当該専門家の適性、能力、その業務の客観性、基礎資料の目的適合性及び監査証拠としての適切性を検討し、関係会社株式の実質価額が適用される財務報告の枠組みに照らして合理的に算定されているかどうか検討し、その検討過程及び結論を監査調書に記録する。 <p>監査事務所における品質管理の対応状況</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 財務諸表に重要な影響を与える監査の重要項目については、審査担当者との協議を十分に実施することや、定期的な検証の検証項目に今回の改善勧告を受けた改善措置を含めるなど、審査及び定期的な検証の体制を適切に整備し運用する。

2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例

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

【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"> 品質を重視する風土の醸成 品質管理の全般的体制の整備・運用（監査法人のガバナンス・コードの適用を含む。） 情報セキュリティ体制の整備・運用
2. 職業倫理及び独立性	<ul style="list-style-type: none"> 監査対象会社等からの独立性の保持 報酬依存度
3. 監査契約の新規の締結及び更新	<ul style="list-style-type: none"> 経営者の誠実性等の評価 監査事務所の受入体制（専門要員の確保を含む。）の評価
4. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	<ul style="list-style-type: none"> 専門要員に必要とされる適性や能力の維持・開発
5. 業務の実施	<ul style="list-style-type: none"> 監査に必要な情報・技法の蓄積（監査マニュアル・ガイドンス、監査ツール等） 監査責任者による指示・監督・査閲 適切な監査調書の適時の作成
6. 審査	<ul style="list-style-type: none"> 審査担当者の十分な知識・経験・能力と当該監査業務に対する客観性の確保 深度ある審査の実施
7. 品質管理のシステムの監視	<ul style="list-style-type: none"> 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
8. 品質管理のシステムの文書化	<ul style="list-style-type: none"> 品質管理のシステムの整備及び運用状況の適切な記録・保存

監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例を、以下において解説します。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する必要があります。

(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続を定め、その方針及び手続が遵守されていることを確かめなければなりません。

① 監査事務所及び専門要員の独立性

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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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、独立性を阻害する状況や関係を識別して評価し、適切なセーフガードを適用しているか

事例 3	監査事務所及び専門要員の独立性
改善勧告事項	<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」Q 1】【属性・大、中小】</p>
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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が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】 ◆ 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

事例 3

監査事務所及び専門要員の独立性

(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】

- ◆ 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】

監査上の注意事項

2020年4月1日以降開始する事業年度から、大会社等及び一定規模以上の事業体（大会社等を除く。）⁶の場合、監査業務の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ています。

また、2021年4月1日以降開始する事業年度から、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、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。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。

② 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%

⁶ 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う。（「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る。

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。

<品質管理レビューのPoint>

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

事例 4	報酬依存度
改善勧告事項	監査事務所は、2期連続して報酬依存度が相当程度高い水準にある大会社等の監査業務があり、セーフガードとして、監査意見表明後のレビューを外部の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】

コラム 報酬依存度

2020年12月に開催された国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA⁷）のボード会議において、倫理規程の改正案が確定しました。当該改正案は、公益監視委員会（The Public Interest Oversight Board: PIOB⁸）の承認後に公表されます。この改訂により、報酬依存度について、以下のような規制が定められています。

1. PIE（社会的影響度の高い事業体）に対する規制
 - ・ 2年連続して報酬依存度が15%を超える場合には、統治責任者と協議を行った上で、セーフガード（事前レビュー）を実施しなければならない。
 - ・ 2年連続して報酬依存度が15%を超える場合には、Public Disclosureを行わなければならない。
 - ・ 5年連続して報酬依存度が15%を超える場合には、監査人を辞任しなければならない。
2. Non-PIE に対する規制
 - ・ 5年連続して報酬依存度が30%を超える場合には、セーフガード（事前レビュー又は事後レビュー）を実施しなければならない。

この改正は2022年12月15日以後開始する事業年度から適用するものとされています。こ

⁷ IESBAとは、国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）の中にある三つの基準設定審議会の一つ。

⁸ PIOBとは、国際会計士連盟による基準設定活動を、公益的な観点から監視するために設定された機関。

の倫理規程は日本において直ちに適用されるものではありませんが、「5年連続して15%を超える場合は監査人を辞任しなければならない」等、独立性の保持について非常に厳しい要件が求められている点からも、日本における倫理規則等の今後の改正動向に留意する必要があります。

(2) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任

監査事務所は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して業務を実施するため及び状況に応じた適切な監査報告書を発行できるようにするために必要とされる適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた十分な専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定める必要があります。また、専門要員の教育・訓練に関する方針及び手続を定め、専門要員が監査業務を行う上で必要な不正事例に関する知識を習得し、能力を開発できるよう、監査事務所内外の研修等を含め、不正に関する教育・訓練の適切な機会を提供する必要があります。

<品質管理レビューの Point>

- 継続的な職業的専門家としての能力開発について、継続的専門研修（CPE）履修単位の取得状況を含め、日常的監視及び評価の対象となっているか
- 不正に関する教育・訓練の機会が提供されているか
- 専門要員が従事するそれぞれの監査業務の遂行に必要な知識を得るための研修を受講するよう計画されているか

事例 5 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	
改善勧告事項	監査事務所は、監査責任者である社員及び専門職員の CPE 履修単位の取得状況を管理しているが、各専門要員に研修内容の選択を委ね、従事する業務の遂行に必要な知識を向上又は維持させるための研修を計画しておらず、専門要員に対する研修を実施していない。【品基報第 1 号第 28 項、A22 項】【属性：中小】

(3) 品質管理のシステムの監視

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

監査事務所は、品質管理のシステムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることを合理的に確保するために、品質管理のシステムの監視に関するプロセスを定めることが求められています。このプロセスには、品質管理のシステムに関する日常的監視及び評価と監査業務の定期的な検証⁹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、速やかな是正措置が必要な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。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 6	品質管理のシステムの監視
改善勧告事項	過年度の定期的な検証において、監査ファイルに必要な監査調書が綴ら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】

⁹ 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))

(4) 情報セキュリティ

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

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

<品質管理レビューの Point>

- 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
改善勧告事項	<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>
類似事例	<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>

参考になる取組事例

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

- クラウドサービスの利用を決定した際のリスク分析結果を文書化し、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ときのリスク対応策を確立している。
- サイバーセキュリティ対策として、標的型攻撃メールに対する演習を行っている。
- 外付けハードディスクドライブや USB メモリ等の情報保存機器を利用できないよう、PC の設定を変更している。

監査上の注意事項

2020年3月期の有価証券報告書において、監査報告書の記載誤りによる訂正事例が散見されています。また品質管理レビューにおいても、監査報告書の内容を誤って記載した不備事例がありました。これらは、2020年3月期において監査報告書の様式が改訂されたことや、今般の新型コロナウイルス感染症の影響下で在宅勤務を実施したこと等が影響したと推察されます。このような状況下であっても、監査責任者による監査報告書の内容及び原本の確認が徹底される必要があります。また従来からの監査報告書の多くは、様式に基づく定型化された内容が記載されていましたが、2021年3月期以降においては、上場会社の監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters。以下「KAM」という。)の記載が要求され、監査報告書における記載内容が監査対象会社ごとに異なるため、より一層慎重な確認が求められます。

また、監査報告書を含む開示書類は、原本の記載を基に電子データにより作成されることが多いことから、監査対象会社に紙面で提出する監査報告書の原本の確認のみならず、監査報告書の原本の記載内容とデータ化して開示される記載内容が同一であることを確かめることが必要です。

(自主規制・業務本部 平成26年審理通達第2号「EDINETで提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」) 上述のとおり、監査報告書にKAMが記載されることにより、監査報告書のXBRLタグ付けの範囲が拡大され、監査対象会社における監査報告書の開示までのプロセスがより複雑になることが予想されます。そのため、提出する原本とデータ化され開示される監査報告書が同一であることを、監査報告書日まで継続して確認することが重要となります。

(「EDINETで提出される監査報告書のXBRLタグ付け範囲の拡大に関する留意事項」、業務本部2021年審理通達第1号「監査報告書の作成及びEDINETによる提出並びにXBRLタグ付けへの関与について」)

これらの取組は、個別の監査業務の監査責任者及び監査チームが主体となって対応することが必要ですが、監査事務所全体としても適切な監査報告書が発行される体制を構築することが必要です。

3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例

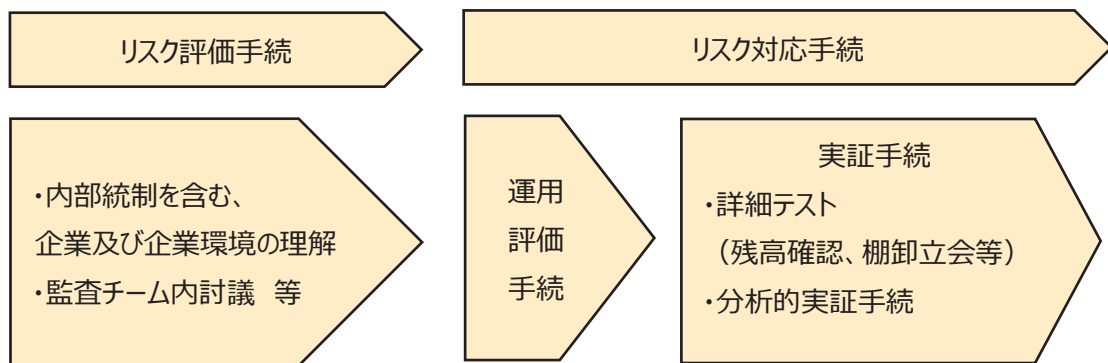
監査業務における品質管理に関する改善勧告事例を、以下において解説します。

(1) リスク評価手続及びリスク対応手続

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、監査対象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】



① リスク評価手続

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¹⁰・レベルの重要な虚偽表示リスク¹¹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（適用される財務報告の枠組みを含む。）、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

¹⁰ アサーションは、以下の二つの区分に分類される。（監基報 315 A 124 項）

・監査対象期間の取引種類と会計事象及び関連する注記事項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、表示及び注記）

・期末の勘定残高及び関連する注記事項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、分類の妥当性、表示及び注記）

¹¹ 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)）

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。

また、監査人は、リスク評価の過程において、不正リスク¹²であるかどうか、取引の複雑性があるかどうか、関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか、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等の事項を考慮し、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¹³であるかどうかを決定する必要があります。これらのリスク評価の検討過程において、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かについて、監査チーム内で特に重点を置き討議するとともに、企業の実態や適用される財務報告の枠組みについても討議することが求められています。

さらに、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)

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

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 内部統制を含む、企業及び企業環境を理解した上で、重要な虚偽表示リスクを適切に識別し評価しているか
- 特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しているか
- 監査チームは、経営者、取締役及び監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに、討議を行っているか

事例 8	リスク評価手続
改善勧告事項	小売業の監査対象会社が棚卸資産の会計方針として「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】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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】 ◆ 不正リスクを識別している収益認識について「期間帰属が不適正となるリスク」との表題のみを記録しており、不正がどのように発生するのも含め、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討議を行っていない。【監基報 240 第 14 項、監基報 315 第 9 項】

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

¹³ 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))

参考になる取組事例

企業及び企業環境の理解をより深めるために、市場や業界動向の分析に際して、以下のような内容を図表にして活用している監査事務所がありました。

- サプライチェーン分析においては、2 次部品～1 次部品～完成品まで、主要得意先から最終ユーザーへの一連の流れを図示
- 競合・販売先分析においては、製品種別に用途・競合先・販売先について図示
- バリューチェーン分析においては、商流の川上から川下におけるバリューチェーン区分ごとに関連部署、主要設備、強み・弱み等を図示

これらにより、視覚的に分かりやすく整理することができ、不正リスクの識別や監査チーム内の討議に役立つ効果があると考えられます。

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サンプルとして抽出し、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。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¹⁴は、監査サンプリングによる試査¹⁵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ないため、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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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
- リスクの程度に応じた十分なサンプル数を検証しているか
- 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

事例 9 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	
改善勧告事項	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】
類似事例	◆ 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】 ◆ 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

¹⁴ 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）

¹⁵ 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)）

事例 9 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	
	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】
	◆ 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】

③ 実証手続の立案及び実施

監査人は、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しますが、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、勘定残高及び注記事項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。

<品質管理レビューの Point>

- リスク評価の結果を踏まえ、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案しているか
- 重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の各々について、評価した財務諸表の重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、実証手続を立案し実施しているか
- 期別比較等、増減内容にコメントを付す単なる「分析的手続」は、実証手続には該当しないことに留意しているか

事例 10 実証手続の立案及び実施	
改善勧告事項	重要な取引種類として識別した売上原価について、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】
類似事例	◆ 重要な構成単位である連結子会社の売上高を特別な検討を必要とするリスクとして識別しているが、当該売上高のうち手続実施上の重要性を超える取引種類の一部について実証手続を実施していない。【監基報 330 第 20 項】

④ 確認手続

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

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 未回答の場合、代替的な監査手続を実施しているか
- 確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するため、当該事項を調査しているか
- 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、実証手続を実施しているか

事例 11 確認手続	
改善勧告事項	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】

事例 11	確認手続
類似事例	◆ 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、確認実施先の残余期間の売掛金の増減につい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も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】

コロナ禍の影響を踏まえた対応

新型コロナウイルス感染症拡大防止対策の影響により、確認に対する正規の書面による回答が得られず、確認回答の複写を電子メール等の電子経路により入手して代替的に利用することが想定されます。このような場合、回答が適切な情報源から得られていないなど、回答の信頼性に監査人が疑念を抱く場合には、確認回答者に電話により実際に回答を送信したかどうかを確かめることも考えられます。（「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（その 1）」）

また、監査人が実施する確認手続を監査人のウェブサイトを通じて実施する事例も見受けられます。監査人のウェブサイトによる確認¹⁶においては、監査人、監査対象会社及び回答確認者が監査人のウェブサイトにアクセスし回答するため、利便性は高まるものの、確認回答者のなりすましや事後否認等のリスクが考えられます。これらのリスクに対応するために、確認回答における複数者の関与や電子署名の活用、回答確認者からの宣誓書等を入手するといった対応が想定されます。（リモートワーク対応第 1 号「電子的媒体又は経路による確認に関する監査上の留意事項」）

⑤ 実地棚卸の立会

監査人は、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。そのためには、実務的に不可能でない限り、実地棚卸の立会を実施するとともに、企業の最終的な在庫記録が実際の実地棚卸結果を正確に反映しているかどうかを判断するために、当該記録に対して監査手続を実施する必要があります。

<品質管理レビューの Point>

- 企業の最終的な在庫記録が実際の実地棚卸結果を正確に反映しているかどうかを判断するための監査手続を実施しているか
- 実地棚卸が期末日以外の日に実施される場合には、実地棚卸日と期末日の間における棚卸資産の増減が適切に記録されているかどうかについて監査証拠を入手するための監査手続を実施しているか

事例 12	実地棚卸の立会
改善勧告事項	実地棚卸により確定した在庫数量と基幹システムで管理している在庫数量が相違している状況において、最終的な在庫記録となる基幹システムの在庫数量が適切に修正されていることを確認していない。【監基報 501 第 4 項】
類似事例	◆ 期末日前の実地棚卸の立会時にテストカウントを実施した後、テストカウントした品目のみを期末日までの残余期間を対象として実証手続を実施しているものの、テストカウントしていない品目について、実証手続の必要性を検討していない。

¹⁶ 監査人のウェブサイトによる確認とは、監査人が構築・運用するウェブサイトの仕組みにおいて、固有の URL に回答確認者が確認回答を掲載し、監査人が当該固有の URL にアクセスして確認回答データを入手する仕組みをいう。

コロナ禍の影響を踏まえた対応

新型コロナウイルス感染症拡大防止対策の影響で、監査人が監査対象会社から実地棚卸の立会を取りやめることを要請される場合が想定されます。このような場合には、例えば、実地棚卸日以前に取得又は購入した特定の棚卸品目について、実地棚卸日後に販売されたことを示す記録や文書の閲覧等の代替的手続を実施することも考えられます。（「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（その1）」）

また、遠隔地からの実地棚卸の立会（以下「リモート棚卸立会」という。）が実施された事例が見受けられました。リモート棚卸立会を実施する場合、ビデオカメラ等により提供される実況映像が、撮影する段階で改竄が行われる可能性があります。そのため、複数台のビデオカメラを利用して保管場所の全体の画像を映し出すことで、保管場所の全ての棚卸資産の数量や状態を把握したり、監査報告書日までに保管場所へ往査するといった対応が考えられます。（リモートワーク対応第2号「リモート棚卸立会の留意事項」）

⑥ 分析の実証手続

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

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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
- 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
- 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
- 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

事例 13	分析の実証手続
改善勧告事項	売上高の発生に対して分析の実証手続を立案し、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】
類似事例	◆ 従業員給料手当に対して分析の実証手続を実施しているが、許容可能な差異の金額を超過する差異について、差異の要因に関する定性的な内容を質問するにとどまり、当該回答の裏付けを入手していない。【監基報 520 第 6 項】

(2) 初年度監査の期首残高

監査人は、初年度監査¹⁷において、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうか検討する必要があります。

また、前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合、監査人は、前任監査人の監査調書の閲覧等を実施します。その際、重要な勘定科目について、前期末残高に対する前任監査人のリスク評価とリスク対応手続を理解することに努め、その内容について要約した監査調書を作成することが肝要であり、少なくとも、大量の監査調書を書き写すといった引継ぎとならないよう、引継ぎの方法について前任監査人と後任監査人が十分に協議し、協力することが重要です。（業務本部 2020年審理通達第1号「前任監査人の監査調書の閲覧に関する留意事項」）

<品質管理レビューの Point>

- 前年度の期末残高（訂正報告書が提出されている場合には、訂正後の残高）が当年度に正しく繰り越されていることを検討しているか
- 期首残高に適切な会計方針が適用されていることを検討しているか
- 前任監査人の監査調書の閲覧、当年度に実施した監査手続によって期首残高に関する監査証拠を入手できるかどうか又は期首残高に関する監査証拠を入手するために特定の監査手続の実施を通じて、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか

事例 14 初年度監査の期首残高	
改善勧告事項	監査対象会社は、第1四半期において、過年度に買収した連結子会社の買収時の事業計画の実現可能性は低いと判断し、第1四半期末に連結財務諸表に計上されているのれんを減損処理するとともに、当期末に当該子会社株式を減損処理している。しかしながら、事業計画の実現可能性は前期末においても同様であったにもかかわらず、監査人は、前任監査人による前期末の当該子会社株式及び連結のれんの減損処理は不要とする監査結果を合理的であると判断したのみで、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手していない。【監基報 510 第5項】
類似事例	◆ 金融機関からの資金借入時に支払う融資手数料を借入期間にわたって費用認識し、翌期以降に係る費用を前払費用及び長期前払費用に計上しているが、当該期首残高に適切な会計方針が適用されているかどうか検討していない。

¹⁷ 初年度監査とは、監査人が初めて締結する監査契約であり、以下のいずれかの場合がある。（監基報 510 第3項（1））

- ①前年度の財務諸表が監査されていない場合
- ②前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合

(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おり、監査証拠とは、監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報です。監査人が入手すべき監査証拠は、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、監査対象会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要があります。（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、経営者の利用する専門家¹⁸（年金数理人、不動産鑑定士、弁護士、第三者委員会等）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。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 15	経営者の利用する専門家の業務により作成されている情報
改善勧告事項	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】

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。

<品質管理レビューの Point>

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

¹⁸ 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 16 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】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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。 ◆ 監査対象会社が、外部の年金数理人に委託している退職給付債務の数理解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。

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

- 滞留債権の情報
- 滞留在庫の情報
- 運用評価を検討するためのサンプル抽出データの母集団の情報
- 仕訳データ
- 退職給付債務の数理解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。監査人は、受託会社¹⁹の業務が、監査対象会社の財務諸表に重要な影響を与える場合、受託会社の業務に関する内部統制を理解し、リスクに対応した監査手続を実施することが求められています。例えば、年金資産の運用を信託会社等に委託し、その投資判断を投資顧問会社に一任する投資一任契約を締結し、リスクの高い商品を運用している場合には、年金資産の実在性や評価の妥当性を検証するために、当該受託会社の業務の内容と重要性、委託会社側の関連する内部統制等を理解した上で、識別したリスクに対応する手続を立案し、実施する必要があります。

<品質管理レビューの Point>

- 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

事例 17 委託業務	
改善勧告事項	グループ企業年金基金（以下「年金基金」という。）に年金資産の運用及び管理を委託しており、年金基金は当該業務を管理運用受託会社（以下「運用会社」という。）に再委託しているが、年金基金及び運用会社の年金資産の評価に係る内部統制を理解していない。【監基報 402 第 10 項、第 11 項】
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

¹⁹ 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 17**委託業務**

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】

コロナ禍の影響を踏まえた対応

監査対象会社への往査制限や企業及び監査人が導入したリモートワークにより、監査対象会社から証憑を複写又は PDF 等の電子媒体に変更したものを監査証拠として入手することが想定され、その場合、原本から電子媒体に変更する過程やデータを加工する際に、情報が変更される可能性があります。そのため、監査人が監査対象会社から PDF で企業内部の記録や文書を手入手する際は、PDF 変換により入手する監査証拠に存在するリスクや PDF 変換の起点²⁰に着目したリスクを理解すること及び PDF に変換された証憑の真正性を確かめることが必要です。（「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（その 1）」、リモートワーク対応第 3 号「PDF に変換された証憑の真正性に関する監査上の留意事項」）

²⁰ PDF 変換の起点とは、PDF 変換の発意者を意味し、原始文書を PDF 変換し、電子情報として表示、転送、保存する一連のプロセスが誰の意思を発端として行われているかを示している。

(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。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 18	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討
改善勧告事項	不正を含む財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について監査チーム内で討議を行う際に、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。【監基報 315 第 9 項、IT 実第 6 号第 7 項】

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。

<品質管理レビューの Point>

- ☑ 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
- ☑ 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

- 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

事例 19 IT 業務処理統制の検証	
改善勧告事項	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】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 売上高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起票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】 ◆ 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】

③ IT 全般統制の評価

IT に係る全般統制は、多くのアプリケーションに関係する方針及び手続であり、IT の継続的かつ適切な運用を確保することにより、IT に係る業務処理統制が有効に機能するよう支援するものです。全般統制には、通常、①データ・センターとネットワークの運用、②システム・ソフトウェアの取得、変更及び保守、③プログラム変更、④アクセス・セキュリティ、及び⑤アプリケーションの取得、開発及び保守が含まれます。全般統制が有効に機能しなかった場合には、例えば、情報システムがプログラムの不正な改竄により誤った計算処理を繰り返し行うなど業務処理統制も有効に機能せず、そのことに起因した重要な虚偽表示が発生する可能性があります。このため、監査人は、監査対象期間における業務処理統制の継続的な運用の有効性を確かめるため、IT に起因するリスク評価手続を実施し、関連する全般統制の運用状況の有効性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するリスク対応手続を立案し実施する必要性について検討することが求められています。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 20 IT 全般統制の評価	
改善勧告事項	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 ²¹ 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。【監基報 315 第 20 項、IT 実第 6 号第 45 項】

²¹ 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る。（IT 委員会研究報告第 53 号 Q35）

事例 20**IT 全般統制の評価****類似事例**

- ◆ 情報システムに起因した重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための、情報システムの状況・特性及び運営の理解を行っていない。【監基報 315 第 20 項、IT 実第 6 号第 10 項】
- ◆ 全般統制に依拠する会計システムの特権 ID を経営層の一人が保有していることについて、監査上のリスクを評価していない。【監基報 315 第 12 項、第 20 項、IT 実 6 号第 45 項】

(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。

① 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

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²²の存在を示しているかどうかを検討し、不正にリスク（以下「不正リスク」という。）を識別し評価することが求められています。特に、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しなければならず、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。

<品質管理レビューの Point>

- ☑ 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
- ☑ 職業的懐疑心をもって不正リスクを識別しているか
- ☑ 収益認識に関係す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

事例 21 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価	
改善勧告事項	複数の売上形態を有する監査対象会社の収益認識に不正リスクを識別しているが、その内容は売上全体について架空計上や先行計上を識別するにとどまり、売上形態ごとに、どこにどのような不正リスクが発生する可能性があるかを具体的に検討していない。【監基報 240 第 25 項】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 売上高の多くを占める現金売上高について、監査計画段階において不正リスクは存在しないと評価している。しかし、その後当年度に発生した従業員による店舗現金の詐取という不正が監査対象会社全体に与える影響を評価しておらず、監査対象会社の不正リスク要因の変化に対応した当該現金売上高に関する不正による重要な虚偽表示リスクの評価を再検討していない。【監基報 240 第 23 項、監基報 315 第 30 項】 ◆ 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】 ◆ 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】 ◆ 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。

²² 不正リスク要因とは、不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示す事象や状況、不正を実行する機会を与える事象や状況、又は不正行為に対する姿勢や不正行為を正当化する状況をいう。（監基報 240 第 10 項（2））

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」の三つに分類される。（監基報 240 A23 項）

参考になる取組事例

不正リスクの識別と評価及びリスク対応手続の立案について、以下の事項を一覧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。

- リスク評価手続の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（発生可能性や影響度等）
- 不正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、企業及び企業環境の理解を踏まえて売上高全体を取引種類ごとに区分し、取引種類ごとのリスク評価手続、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。

② 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。

また、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、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いることから、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が求められています。特に、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等を求めています。

<品質管理レビューの Point>

- 想定した不正リスクのシナリオが明確であり、当該リスクに個別に対応した適切な手続（種類、時期、範囲）を実施し、証明力が強く適合性の高い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
改善勧告事項	商品引渡し時に顧客からサインを入手する書類（以下「引受書」という。）が改竄され、売上高が前倒し計上又は後ろ倒し計上されることを想定し、期末月及びその翌月に計上された売上高に対して、引受書のみならず売買契約書や入金等を確認する実証手続を立案している。しかしながら、不正リスク対応手続としては引受書を確認しているものの、売買契約書や入金等を確認しておらず、立案した不正リスクに対応する一部の实証手続を実施していない。【監基報 240 第 29 項】
類似事例	◆ 特別な検討を必要とするリスクに対応する詳細テストとして、監査サンプリングを実施しているのみで、当該手続が監査手続の目的に適う有効な抽出方法か等、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続であるかどうかを検討していない。

事例 22**不正による重要な虚偽表示リスクへの対応**

- ◆ 期末日付近の売上高の過大計上について不正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。
- ◆ 売上高の先行計上を不正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。
- ◆ 不正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】

③ 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」）

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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
- 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

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**

改善勧告事項	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】
---------------	--

④ 経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応

経営者は、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) 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引又は通例でないと判断される重要な取引の検討（以下「非通例的な取引の検討」という。）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。

また、非通例的な取引の検討においては、取引の事業上の合理性が、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。

<品質管理レビューの Point>

- 不正シナリオが明確であり、当該シナリオに対応した、適切な仕訳抽出条件を設定しているか
- 仕訳の抽出に利用する母集団のデータの網羅性を確認しているか
- 詳細テストを実施する仕訳及び修正について識別して抽出し、抽出し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
- 非通例的な取引について、取引の事業上の合理性を検討しているか

事例 24 経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応	
改善勧告事項	<p>(1) 仕訳テスト 抽出した仕訳の内容を検討した結果、「異常は識別されなかった。」とした上で、「識別されていない重要な虚偽表示リスクや、通例でない取引は識別されなかった。」と結論付けているが、識別した不正リスクに照らして何が異常なのかを定義付けしていない。【監基報 240 第 31 項】</p> <p>(2) 非通例的な取引の検討 監査対象会社は、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、監査人は、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別しておらず、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など、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかどうかを判断するための監査手続を実施していない。【監基報 240 第 31 項、第 F35-2 項】</p>
類似事例	<p><仕訳テスト> ◆ 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。</p>

事例 24**経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応**

- ◆ 仕訳テストの検討対象が売上及び決算修正仕訳にとどまっており、他の勘定科目について監査対象期間を通じて検証する必要性を検討していない。
- ◆ 不正リスクを想定して決定した抽出基準に関して、一定金額以上を対象とする金額基準を設定しているが、当該金額基準を追加することの合理性を検討していない。
- ◆ 監査対象期間を通じた全仕訳入力を対象として抽出条件に合致した仕訳を抽出し（第一段階の抽出）、第一段階で抽出された仕訳入力の内容及び金額的重要性に鑑みて、詳細テストを不要と判断しているが、その判断に至る検討過程が記録されていない。
- ◆ 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。
- ◆ 仕訳テストに利用する仕訳データの検証に当たって、残高試算表と仕訳データに差異が生じていることを認識しているにもかかわらず、当該差異の検討を含め仕訳データの網羅性を確認しておらず、結果として期末時点で行われた仕訳入力及び修正の一部が検証対象に含まれていない。【監基報 240 第 31 項、監基報 500 第 8 項】

<非通例的な取引の検討>

- ◆ 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。
- ◆ 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（資金循環取引等）に類似した状況において、経営者に被買収会社の企業価値の前提となる事業計画の方針について質問し、説明を求めているものの、事業計画の合理性を十分に検討するなど、当該説明の合理性を確かめるための追加的な監査手続を実施していない。
- ◆ 監査対象会社は、コンサルティング会社に対して報酬を前払いして長期前払費用に計上し、そのしばらく後にコンサルタント業務委託契約書を交わし、5年間の契約期間にわたり定額償却を行っている。当該取引について、監査人は重要な虚偽表示リスクの対応手続として契約書の閲覧と償却費の再計算を行っている。しかし、契約書では、契約期間の定めはあるものの、報酬は四半期ごとにコンサルティング会社が発行する請求書に基づき支払う定めとなっており、契約期間にわたる報酬を一括で前払いしたことと矛盾した監査証拠となっている。このような状況の中、契約書に定められた方法と異なる方法で報酬を支払った経緯の把握、契約に至る社内の承認手続の適切性及び報酬金額の妥当性の検討を含め、監査手続の変更又は追加が必要であるかを検討していない。【監基報 500 第 10 項】

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。

(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²³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帳簿価額の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、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の要求事項を適切に適用したかどうか等の判断及び経営者が作成した帳簿価額の切り下げの基礎となる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の評価が求められます。

<品質管理レビューの Point>

- 棚卸資産の評価に関して、経営者が会計基準等を適切に適用したかどうかを判断しているか
- 棚卸資産の評価に関して経営者が作成した資料を利用する場合、監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかの評価を行っているか

事例 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】
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】

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。

²³ 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))

<品質管理レビューの Point>

- ☑ 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
- ☑ 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
- ☑ 経営者が将来における課税所得の増加及び減少を見込んだ場合においても、その見込みに使用された仮定の合理性を検討しているか

事例 26	繰延税金資産の回収可能性
改善勧告事項	監査対象会社は、繰延税金資産の回収可能性の判断において、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に基づき会社分類を 3 とし、将来 5 年間の一時差異等加減算前課税所得の見積額の範囲内で、スケジューリング可能な将来減算一時差異等に係る繰延税金資産を計上している。また、当該一時差異等加減算前課税所得の見積りにおいて、翌年に課税所得が大きく減少し、その後はその課税所得水準を維持すると見込んでいるが、監査人は、その見込みに使用された仮定の合理性について検討していない。【監基報 540 第 12 項】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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】 ◆ 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。【監基報 540 第 8 項、第 12 項】

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 1 株当たり純資産額に比べて相当高い価額で取得することがあります。その後、超過収益力等が減少し、実質価額が取得原価の 50%程度を下回っている場合には、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられた場合を除き、減損処理を実施しなければなりません。監査人は、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等を批判的に検討することが求められています。

<品質管理レビューの Point>

- ☑ 経営者が実施した会計上の見積りの方法及びその基礎データは適切かどうかを検討しているか
- ☑ 経営者が見積りに使用した仮定は、会計基準等における測定目的に照らして合理的であるか評価しているか

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】</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>

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	
	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。 ② 超過収益力の合理性を検討していない。 【監基報 540 第 11 項】
類似事例	◆ 監査対象会社は、債務超過に陥っている連結子会社株式の評価について、当該子会社の事業計画に基づいて概ね 5 年間で回復可能であると見積もった実質価額が取得価額までは達しないと判断し、期末に備忘価額 1 円を残して減損処理を実施している。一方で、当該子会社に対する貸付金等については、全額回収可能性があるとして貸倒引当金を計上していない。これに対して監査人は、貸付金等の回収可能性の検討手続において、当該子会社の事業計画や資金計画の合理性を検討していない。【監基報 540 第 12 項】 ◆ 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。

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

<品質管理レビューの Point>

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

事例 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	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から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。 (1) 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が、経営者が計画の達成に当たり阻害要因となる情報を入手して代替的な仮定又は結果を検討しているかを評価していない。 (2) 関係会社の業績が下方に乖離した要因を経営者がどのように計画に反映しているかについて、定量的に検討しておらず、経営者が使用している重要な仮定の合理性を評価していない。また、重要な仮定の合理性に関連する特定の行動方針を実行する経営者の意思と能力を評価していない。 【監基報 540 第 14 項】

監査上の注意事項

非上場の関係会社株式などの減損処理の検討に当たっては、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実施していないような場合、監査人は経営者が会計基準等を適切に適用しているかについて留意する必要があります。また、事業計画における各年度の利益等が右肩上がりとなっている場合や実績が当初事業計画を下回る場合には、監査人は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に検討する必要があります。

⑤ 固定資産の減損

経営者は、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で資産のグルーピングを行い、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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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
- 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
- 固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性など、それぞれの会計上の見積りに使用される事業計画の仮定が整合しているかを検討しているか

事例 29

固定資産の減損

改善勧告事項	(1) 減損の兆候 監査対象会社は、子会社の買収時に発生したのれんを含む資産グループの減損の兆候の有無の判定において、子会社の業績が買収時の事業計画を大幅に下回っている状況にもかかわらず、資産グループに係る業績が2期連続して営業損失の状況にないことのみを理由に減損の兆候はないと判断しており、経営環境が著しく悪化したかなど、他の減損の兆候の有無を検討していない。また当該判断について、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。【監基報 540 第 11 項】
	(2) 減損損失の認識・測定 特別な検討を必要とするリスクを識別している重要な構成単位が単独で営む事業に係る固定資産の減損の認識判定において、経営者が作成した事業計画の翌々期以降数期間について、翌期の数値を据え置きしていることの合理性に問題ないと判断する旨を監査調書に記載することとどまり、その根拠の合理性を十分に評価しておらず、定量的な評価を含めて、経営者の重要な仮定を特定して評価していない。【監基報 540 第 12 項、第 14 項】

事例 29	固定資産の減損
類似事例	<p><資産のグルーピング></p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 資産のグルーピングに関して、重要な構成単位である監査対象会社の連結子会社は主要な事業とは関連のない事業を新たに開始しており、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、新規事業の土地や機械装置等を、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。 ◆ 資産のグルーピングに関して、報告セグメントが異なる子会社との同一拠点の店舗について、当該子会社店舗のキャッシュ・フローを合算して判定しているが、その妥当性について検討していない。 <p><減損の兆候></p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 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。 ◆ 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。 ◆ 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。 <p><減損損失の認識・測定></p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 特別な検討を必要とするリスクを識別している固定資産に関する減損損失の認識の判定において、監査対象会社は、各資産グループに係る翌年度事業計画を固定資産の減損の認識判定に利用している一方で、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たって全社ベースの翌年度事業計画に過去3期の達成率（予算に対する実績の割合）を加味して利用しているが、固定資産の減損の認識判定と繰延税金資産の回収可能性の判断に用いた翌年度事業計画に係る経営者の仮定が整合しているかどうか検討していない。また、監査対象会社が決算短信発表時に公表した事業計画は、固定資産の減損の認識判定に用いた翌年度事業計画から下方に修正されているが、会計上の見積りに与える影響を評価していない。【監基報 540 第 14 項】 ◆ 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。【監基報 540 第 12 項】

⑥ のれんを含む資産の減損 <IFRS>

IFRS 適用会社において、経営者は、のれんの減損テストを実施するに当たり、IFRS の要求事項を適切に適用することが求められます。監査人は、資金生成単位から生じるキャッシュ・フローの合理性を検討するのみならず、経営者が IFRS の要求事項を適切に適用したかどうかを検討することが求められます。

<品質管理レビューの Point>

- 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

- ☑ 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
- ☑ 特別な検討を必要とするリスクが生じている場合には、見積りの合理性に関して、適切に裏付けを評価しているか

事例 30	のれんを含む資産の減損 <IFRS>
改善勧告事項	<p>経営者は、のれんの減損テストを実施するに当たり、回収可能価額を割引キャッシュ・フロー（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】</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> <ul style="list-style-type: none"> ① 経営者には、使用価値の測定に当たり、現在のキャッシュ・フロー予測の基礎とする仮定の合理性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の差異の原因を検討することにより評価することが要求（IAS 第 36 号「資産の減損」第 34 項）されているが、経営者が当該事項を適切に評価しているか監査人として検討していない。 ② 経営者には、策定した事業計画について悲観的なシナリオに基づく感応度分析を実施し、代替的な仮定又は結果に基づいた見積りの不確実性を検討すること等を通じて最善の見積りをすることが要求（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】 <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> <ul style="list-style-type: none"> ① 監査人は、経営者が作成した年々増加する売上高や営業利益を基礎とした事業計画について、当該計画の前提となる経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討していない。 ② 経営者が使用した重要な仮定を特定しておらず、事業計画の合理性を定性的、定量的な観点から検討していない。 ③ 監査人は、企業が営業活動をしている製品、産業、国、市場環境等の経営環境や事業環境に照らして、当該成長率が妥当かどうか、経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討していない。 ④ 監査人は、経営者が見積りの不確実性を検討しないことを適切に評価していない。 ⑤ 監査人は、のれんを含む資産グループの帳簿価額と使用価値を比較せず、のれんの帳簿価額と使用価値を比較してのれんの減損は不要と判断しており、のれんを含む資産グループの回収可能性の検討が不十分である。【監基報 540 第 14 項】

コロナ禍の影響を踏まえた対応

経営者は、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象であっても、一定の仮定を置き最善の見積りを行い、財務諸表を作成することが求められています。監査人は、会計上の見積りの監査において、新型コロナウイルス感染症の収束時期等の予測に関して、経営者が一定の仮定を置いている場合には、その仮定が「明らかに不合理である場合」に該当しないことを確かめる必要があります。また、新型コロナウイルス感染症の拡大が企業の業績や財政状態に与える影響が業種や企業によって様々であること、及び監査上の主要な検討事項が原則適用されることを踏まえて、経営者及び監査役等と適時かつ適切なコミュニケーションを行う必要があります。（「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（その2）及び（その7）」）

なお事例 26 は、新型コロナウイルス感染症の影響により将来の課税所得の見積りが大きく減少している状況において、監査人がその見積りに使用された仮定の合理性について検討していなかった事例です。

また、監査人は、四半期財務諸表が一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して作成されていない事項が、全ての重要な点において存在するかもしれないとの職業的懐疑心をもって、四半期レビューを計画し、固定資産の減損の兆候の識別や繰延税金資産の回収可能性の判断などに関する四半期レビュー手続を実施する必要があります。（「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（その6）」）



コラム

監基報 540「会計上の見積りの監査」の改正について

当協会から、2021年1月14日に、監基報 540「会計上の見積りの監査」の改正が公表されました。今回の改正は、企業会議審議会から2020年11月に公表された監査基準の改訂内容を反映させるものであり、主な改正点は、「固有リスク要因」という新たな概念の導入・定義の明確化、リスク評価手続の明確化・詳細化等となっています。本報告書は、2023年3月決算に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施されます。（ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。）

当監基報では、リスク・アプローチに基づく監査の実施においてリスク評価が決定的に重要であることから、特別な検討を必要とするリスクを含む重要な虚偽表示リスクの評価についての強化が図られています。会計上の見積り等についてのリスク評価を適切に行い、そのリスクに応じた深度ある監査手続を実施できるよう監査のプロセスを見直すなど、監査品質の一層の向上に取り組む必要があります。

(7) 関連当事者

企業と関連当事者²⁴との取引は、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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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

事例 31	関連当事者
改善勧告事項	関連当事者に連結子会社株式を帳簿価額で売却した取引について、特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを考慮しておらず、また、株式譲渡契約書及び入金の実施は実施しているものの、当該株式を帳簿価額で売却することの妥当性を検討していない。【監基報 550 第 17 項、第 19 項】
類似事例	<ul style="list-style-type: none">◆ 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識別していない。◆ 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】

²⁴ 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²⁵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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 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
- 監査報告書への影響を検討しているか

事例 32	継続企業の前提
改善勧告事項	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、その結果4期連続で営業損失を計上しているが、翌年度の事業計画において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】
類似事例	◆ 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】

²⁵ 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の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）

コロナ禍の影響を踏まえた対応

新型コロナウイルス感染症の影響が長期化し、売上の減少や資金繰りが悪化することで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該当するケースが想定されます。その結果、監査人が、金融機関等の外部の者から直接回答を得ることが必要となった場合、電話や TV 会議等を活用することも考えられます。（「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（その 2）」）

また、四半期レビュー手続では積極的に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確認することまでは求められていませんが、新型コロナウイルス感染症の影響により、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められると判断した場合には、質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施し、継続企業の前提に関する開示の要否を検討する必要があります。（「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（その 6）」）

(9) グループ監査

グループ監査²⁶では、複数の構成単位²⁷からなるグループ財務諸表²⁸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監査手続を直接実施できない場合があります。この場合、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を構成単位の監査人に依頼することがあります。

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

グループ監査チームは、構成単位の監査人に作業を依頼した場合には、構成単位の財務情報に対する作業の種類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、構成単位の監査人が実施する作業に関与することが求められます。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 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	
改善勧告事項	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 23 項、第 30 項、第 39 項】
類似事例	◆ 重要な構成単位の監査人は、グループ監査チームが識別した特別な検討を必要とするリスクに加えて、複数のリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、グループ監査チームは、当該構成単位の事業活動についての協議や、構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性についての討議を、構成単位の監査人と実施していない。【監基報 600 第 29 項】

監査上の注意事項

重要な構成単位の識別を誤ると、監査手続の不足を招くため、グループ監査においては重要な構成単位を適切に識別することが重要です。

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

²⁶ グループ監査とは、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査のことであり、連結財務諸表の監査がこれに該当するほか、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合（例えば、本店、支店でそれぞれ財務情報を作成している場合）も該当する。（監基報 600 第 2 項）

また、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)）

²⁷ 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)）。典型的な例として、子会社が該当する。

²⁸ グループ財務諸表とは、複数の構成単位の財務情報を含む財務諸表をいう（監基報 600 第 8 項(6)）。典型的な例として、連結財務諸表が該当する。

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作業を実施する必要があります。このため、例えば、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別した勘定科目（例えば、棚卸資産）を有する子会社については、重要な構成単位に該当するかどうか慎重に検討する必要があります。

また、グループ及び構成単位の企業及び企業環境は常に変化しており、毎期、重要な構成単位の見直しを実施する必要があります。例えば、グループの経営環境の変化に伴い連結子会社の財務状況が大きく変化した場合には、連結子会社が新たに重要な構成単位に該当するかどうかを慎重に検討する必要があります。

参考になる取組事例

グループ監査における海外の構成単位の監査人とのコミュニケーション等について、以下のような取組事例がありました。

- 海外の重要な構成単位において識別された特別な検討を必要とするリスクとその対応手続の状況について、グループ監査チームが実施した当該重要な構成単位への往査や構成単位の監査人とのリモート会議、構成単位の監査人からの報告書などを通じて把握した、当該重要な構成単位の状況変化や監査手続の実施状況を、マトリックス形式で監査調書として記録している。
- 海外の構成単位の監査人からの報告書の回収日付を入力したコントロールシートを監査調書に含めることで、いつ回収されたかの事実を明確にするとともに回収の網羅性を確認している。

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。

<品質管理レビューの Point>

- 「実質」を踏まえ、連結範囲の妥当性を検討しているか
- 役員が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社等に関して、連結範囲を適切に検討しているか

事例 34	連結範囲
改善勧告事項	監査対象会社は、役員が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社について、当該役員が自身のための経営を目的として株式を所有する会社であるとの理由から緊密な者 ²⁹ 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】

²⁹ 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）

事例 34**連結範囲****類似事例**

- ◆ 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。

コロナ禍の影響を踏まえた対応

新型コロナウイルス感染症拡大防止対策の影響により、構成単位の企業活動や構成単位の監査人の作業に制限等があった場合、グループ監査チームは、監査対象会社及び構成単位の監査人と一層のコミュニケーションを図る必要があり、構成単位への影響及びその程度を理解するとともに、構成単位の監査人が実施する作業への影響を理解することが求められます。（「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（その1）」）

また、日本国内を含む世界各国の構成単位への往査が困難な場合、監基報 600「グループ監査」に定める構成単位への往査による監査手続の実施又は構成単位の監査人に対する往訪等による関与に代えて、リモートワークによる監査手続の実施又は構成単位の監査人が実施する作業への関与を行うことがあります（以下「リモートワーク方式」という。）。

リモートワーク方式による監査手続の実施においては、往査する場合に比べて、構成単位の監査人やグループ経営者等とのコミュニケーションが希薄になることが予想されます。そのため、グループ監査チームは、構成単位の監査人とのやり取りにおいて、形式的な結論のみを記載した簡潔な文書のやり取りに終始することなく、構成単位の事業環境や具体的な監査手続の内容を理解するために、電話やウェブを利用した会議等によりコミュニケーションを実施することが有用です。またグループ監査チームは、グループ経営者等と一層のコミュニケーションを図り、構成単位の財務情報の作業における十分かつ適切な監査証拠を入手できるような環境を醸成するように配慮することが求められます。（リモートワーク対応第 4 号「構成単位等への往査が制限される場合の留意事項」）

(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。また、有価証券報告書等の開示書類には、監査対象外の記載内容も多く含まれますが、監査人はこれらの記載についても通読し、監査した財務諸表等との重要な相違を識別した場合には、いずれの記載を修正する必要があるかについて判断する必要があります。

<品質管理レビューの Point>

- 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
改善勧告事項	監査対象会社は、複数の退職給付制度を採用し、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】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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。 ◆ 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に関する監査証拠を入手していない。 ◆ 監査した財務諸表との重要な相違を識別するために、有価証券報告書のその他の記載内容を通読しているが、関係会社の議決権の所有割合の誤りを発見できていない等、その他の記載内容における複数の虚偽表示を看過しており、監査した財務諸表又はその他の記載内容を修正する必要があるかどうかを検討していない。【監基報 720 第 7 項】



コラム 監基報 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」の改正について

企業内容等に関する情報の開示について、経営者による財務諸表以外の情報の開示の充実が進んでいます。そのため、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下「その他の記載内容」という。）について、当該情報に対する監査人の役割の明確化、及び監査報告書における情報提供の充実を図ることの必要性が高まっています。

このような背景から 2020 年 11 月 11 日に監査基準が改訂され、当該改訂を反映するため 2021 年 1 月 14 日に監基報 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」（改正後の名称：「その他の記載内容に関連する監査人の責任」）が改正され、2022 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から適用されます。

（2021 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から早期適用可）

この改正により、その他の記載内容に関して監査人が実施すべき事項を明確化するとともに、監査

報告書に必要な記載が求められることとなりました。主な改正点は以下のとおりです。

- その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討する。
- 財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤り（適切な理解のための必要な情報の省略や曖昧にしている場合を含む。）があると思われる兆候に注意を払う。
- 監査報告書に、見出しを付した独立した区分を常に設け、その他の記載内容に関する報告を行い、その他の記載内容に関する経営者、監査役等及び監査人の責任や、監査人の作業の結果等が記載される。

(11) 内部統制監査

内部統制監査では、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対して監査が実施され、経営者の作成した内部統制報告書の適正性について監査意見が表明されます。内部統制監査と財務諸表監査は一体的に実施されるため、内部統制監査で入手された監査証拠と財務諸表監査で入手された監査証拠は双方で利用可能となり、効果的かつ効率的な監査が実施されます。

① 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。

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対象に含めていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討する必要があります。

また、全社的な内部統制及び全社的な観点から評価することが適切な決算・財務報告プロセス（以下「**全社レベルの決算・財務報告プロセス**」という。）は、持分法適用関連会社を含め、原則として全ての事業拠点について評価する必要があります。ただし、経営者は、財務報告に対する影響の金額的側面と質的側面の両面から、重要性が僅少な事業拠点については評価対象から除外することもできますが、監査人は除外した理由を確認し、その妥当性を検討する必要があります。

なお、評価範囲については、最終的に内部統制報告書において開示されるため、内部統制監査の対象であり、その内容に重要な虚偽表示が含まれていないか検討する必要があります。

<品質管理レビューの Point>

- 経営者の評価範囲の決定方針を理解しているか
- 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
- 全社的な内部統制及び全社レベルの決算・財務報告プロセスについて評価対象に含めていない事業拠点がある場合には、その妥当性を検討しているか

事例 36	内部統制の評価範囲の妥当性の検討
改善勧告事項	経営者は、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として棚卸資産を選定しているが、監査人は、棚卸資産に関連する業務プロセスの評価範囲に原価の算定に関するプロセスが含まれていないことの妥当性を検討していない。【監保報第 82 号第 97 項】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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】 ◆ 監査人は、重要な構成単位である連結子会社の収益認識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。一方、当該連結子会社は経営者による内部統制の評価において、重要な事業拠点として選定されておらず、収益認識に関連する業務プロセスが評価対象に含まれていないが、評価対象としないことに合理的な理由があるかどうかを検討していない。【監保報第 82 号第 112 項】 ◆ 経営者が持分法適用関連会社を全社的な内部統制及び全社レベルの決算・

事例 36	内部統制の評価範囲の妥当性の検討
	<p>財務報告プロセスの評価範囲から除外したことの妥当性の検討に当たり、当該関連会社が連結ベースでの財務報告に対して与える金額的側面を検討しているが、当該関連会社ののれんの評価及び関係会社株式の評価を重要な虚偽表示リスクとして識別している状況にもかかわらず、当該関連会社が連結ベースでの財務報告に対して与える質的側面を検討していない。【監保報第 82 号第 78 項及び第 79 項】</p> <p>◆ 監査対象会社は、期中に株式を取得し連結子会社が増加したことに伴い、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が、監査人は、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。【監保報 82 号第 257 項】</p>

② 内部監査人の作業の利用

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

監査人は、内部監査人の作業の利用に当たって、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断しなければなりません。また、監査人は、内部監査人の作業が利用可能と判断した場合、利用する作業の種類及び範囲を決定しなければなりません。

<品質管理レビューの Point>

- 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
 - ・作業の種類、範囲及び結論は適切か
 - ・作業実施者は十分な客観性や能力を有しており、規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているか
 - ・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
- 内部監査人の作業の利用を計画する場合には、内部監査人の作業に関連する報告書を通読しているか
- 内部監査人の作業に対して実施する監査手続に再実施が含まれているか
- 内部監査人の作業の利用について監査役等とコミュニケーションしているか

事例 37	内部監査人の作業の利用
<p>改善勧告事項</p>	<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 19 項、監保報第 82 号第 240 項】</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。

ます。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 38 財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響	
改善勧告事項	監査人が発見し経営者が財務諸表を修正した虚偽表示が、未修正の虚偽表示と合計して重要性の基準値近くに達するが、当該事項の生じた原因が内部統制の不備に該当するかどうかを判断していないため、内部統制監査上、開示すべき重要な不備に該当するか否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】

(12) 経営者確認書

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、未修正の虚偽表示がある場合、経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求めるとともに、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。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 39	経営者確認書
改善勧告事項	当年度に判明した過年度の不正による重要な虚偽表示について、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）】
類似事例	◆ 連結財務諸表の監査において、構成単位の監査人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、個別の虚偽表示ごと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】

コロナ禍の影響を踏まえた対応

新型コロナウイルス感染症が財務報告に与える影響は多岐に及んでおり、新型コロナウイルス感染症が事業に与える影響とそれらの影響を財務報告においてどのように取り扱ったかについて、経営者に対し書面による陳述を要請することが考えられます。また、新型コロナウイルス感染症の影響で、監査報告書日に署名又は記名捺印のある経営者確認書の原本を入手できない場合は、改竄不能な PDF 等で入手し、後日原本を入手するなどの対応が考えられます。（「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（その 5）」）

(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、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。

また、上場会社においては2021年3月決算に係る財務諸表の監査より、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters。以下「KAM」という。)を記載することが要求されています。KAMは、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から選定されるため、監査役等と監査人との有効な双方向のコミュニケーションがより一層求められています。

監基報260「監査役等とのコミュニケーション」では、一定の事項について監査役等に説明することが求められていますが、監基報260以外にも監査役等とのコミュニケーションに関する複数の監基報及び監保報があるため、コミュニケーション項目に漏れがないようにする必要があります。なお、品質管理レビュー制度の改正に伴い、監基報260も改正されており、2020年7月1日以後新たに開始される品質管理レビューの結果の伝達から適用されます。改正後の伝達内容は、「I. 監査役等の皆様へ 品質管理の状況(品質管理レビューの結果)」をご参照ください。

<品質管理レビューのPoint>

- 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、監査業務において使用しているか
- 監基報260等の要求事項に従い監査役等とのコミュニケーションを適時に実施し、実施結果を監査調書に記録しているか

事例 40 監査役等とのコミュニケーション	
改善勧告事項	監査事務所は、監査役等とのコミュニケーションに関してコミュニケーションを実施する項目を網羅した標準様式を適切に作成しておらず、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項】
類似事例	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 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"> <財務諸表監査における不正> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <品質管理システムの整備・運用状況> <ul style="list-style-type: none"> ・ 品質管理レビューの結果の伝達 <監査人の独立性> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における監査人の独立性に関する事項、監査報酬及び非監査報酬(ネットワーク・ファームが提供する報酬を含む。) <財務諸表監査等に関連する監査人の責任> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表監査及び内部統制監査に関する監査人の責任 ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における経営者又は監査役等の責任 <計画した監査の範囲とその実施時期> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表監査及び内部統制監査における計画した監査の範囲とその実施時期の概要(特別な検討を必要とするリスクを含む。) ・ 構成単位の財務情報について実施する作業の種類概要 <監査上の重要な発見事項> <ul style="list-style-type: none"> ・ 識別した内部統制の重要な不備 ・ 監査人が要請した経営者確認書の草案(金融商品取引法監査時の実施も)

事例 40**監査役等とのコミュニケーション**

含む。)

- ・ 監査報告書及び内部統制監査報告書に強調事項区分を設けることが見込まれる場合、その旨と当該区分の文言の草案

【監基報 240 第 20 項、監基報 260 第 12 項～第 15 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】

(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。

審査は、監査事務所が定めた審査の方針及び手続に従って、審査担当者により実施されますが、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する場合もあります。

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）

<品質管理レビューの Point>

- 監査チームは、監査期間中に識別した重要な事項について、審査担当者と討議しているか
- 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
改善勧告事項	内部統制の運用評価を実施した後に収益認識に係る不正リスクの評価を見直したが、その内容につき、監査計画書の修正を実施していない。また、監査責任者は、当該変更内容について、修正計画の審査を受審していない。【監基報 220 第 18 項、監基報 300 第 9 項】
類似事例	◆ 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。監査人は、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本部における審査を受け同意を得ている。その後、当年度末において業績見通しの大幅な下方修正が生じ、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、監査人は、当該引当金戻入額の計上区分の合理性について、経営者の偏向の可能性を踏まえずに監査対象会社の判断を問題ないと結論付けている。このような状況において、審査担当者は監査人が行った当該判断と結論に関する監査調書の検討を行っておらず、監査人が行った重要な判断を客観的に評価していない。【監基報 220 第 19 項】

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、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、監査意見形成時の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から重要な判断の監査調書の査閲担当を決めている。

(15) 監査調書

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

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

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

<品質管理レビューの Point>

- 実施した監査手続の種類・時期・範囲、入手した監査証拠、重要な事項と結論及びその判断が理解できるように監査調書を作成しているか
- 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性、監査手続を実施した者及び完了日、査閲をした者及び査閲日と査閲対象を監査調書に記録しているか
- 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

事例 42 監査調書	
改善勧告事項	監査事務所は、監査調書を紙媒体で作成する方針としているが、監査人は、監査報告書日において、実施した監査手続、入手した関連する監査証拠及び監査人が到達した結論の記録の一部について電子媒体に記録したままであり、紙媒体に出力していない。【監基報 230 第 6 項、第 8 項】
類似事例	◆ 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】

監査上の注意事項

監査調書は、監査報告書を発行するための基礎を得たこと、及び監査の基準及び法令等に従い監査を実施したことを示すために作成されます。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の過程を監査調書として記録することは特に重要です。品質管理レビューにおいて、監査人が実施した監査手続に関し十分かつ適切な監査証拠を入手したことを監査調書により示すことができず、改善勧告事項とされる場合が多くあります。ここでは、レビューの現場において、監査事務所と協議させていただいている事項のうち、特別な検討を必要とするリスクや会計上の見積り等の重要な事項に関する監査調書について留意すべき事項を例示します。

①収益認識に関する不正リスクの検討調書（関連事例：事例 21）

監査チームは、売上形態ごとに、どこにどのような不正リスクが発生する可能性があるかを具体的に検討するに際して、同業種の過去の不正事例や不正のトライアングル（動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化）などの内容を議論します。この議論により結論付けられた不正シナリオとリスク対応手続のみ監査調書に記録するだけでなく、不正のトライアングルごとの検討過程を記録する必要があります。不正の実施者を想定し、当該者がどのような動機を持って不正をするか、不正をする際の機会として内部統制上のどのコントロールに不正の機会があるか、なぜ不正行為を正当化するのか、などを記録することにより識別された不正リスクとその対応手続の妥当性を示すことになると考えられます。

②会計上の見積りの監査における事業計画の検討調書（関連事例：事例 26～事例 28）

会計上の見積りの監査における監査対象会社、監査対象会社の資産グループ及び構成単位（連結子会社等）の事業計画の検討等については、合理的な見積可能期間の全体に対し定性的・定量的な情報を入手・検討し達成可能性を判断する必要があります。経営者の判断の妥当性について結論付けるので、十分かつ適切な監査証拠を入手し監査調書に記録することは特に重要となります。監査証拠は、経営者等へのヒアリングの内容、当該内容を裏付ける監査対象会社内部の情報、外部の情報などですが、例えば、新製品が出るなどの定性的な情報だけでなく、当該数値情報も見積可能期間全体について入手し、検討した過程及び判断の根拠並びに結論を監査調書に十分に記録する必要があります。

③グループ監査の検討調書（関連事例：事例 33）

グループ監査チームは、特別な検討を必要とするリスクを識別している重要な構成単位の監査人から、評価したリスクと対応する手続に関する報告がない場合、報告に不備がある場合、内容が不明確な場合には、構成単位の監査人と追加で討議したり、報告を求める等、追加のコミュニケーションを実施する必要があります。コミュニケーションの内容を監査調書に記録していない場合、構成単位の特別な検討を必要とするリスクに対し十分かつ適切な監査証拠を入手したことにはなりません。コミュニケーションの内容は重要な監査証拠ですので、監査調書に十分に記録する必要があります。

(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、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。貸出金の評価に関す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。

<品質管理レビューの Point>

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

事例 43	貸出金の自己査定
改善勧告事項	特別な検討を必要とするリスクを識別している自己査定及び償却・引当の実証手続に以下の発見事項があった。 (1) 監査対象金融機関の自己査定基準及び償却・引当基準の妥当性を検討していない。【監基報 540 第 7 項、監基報 315 第 28 項、銀行報告第 4 号Ⅳ. 1】 (2) 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)】

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す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ます。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。金融機関が信用リスクをよりの確に引当に反映するため、過去の実績率の補正や将来見込み等必要な修正を行う場合、経営者の判断によることになるため、金融機関に貸倒引当金の見積りプロセスや見積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。

<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むに当たって採用する予想損失率の合理性を慎重に検討しているか

事例 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】

③ 繰延税金資産の回収可能性

金融機関では、有価証券売却損益が経常損益に与える影響が大きくなる場合があります。しかし、繰延税金資産の回収可能性を判断するために使用する将来の課税所得の見積りにおいて、有価証券売却損益を織り込む場合、その実現には不確実性を伴います。また、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い上、当該一時差異の無税化のスケジューリングには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。

<品質管理レビューの Point>

- 将来課税所得の見積りにおいて、有価証券売却損益が織り込まれている場合、その実現可能性を検討しているか
- 有税の個別貸倒引当金の損金認容時期、金額等に関し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
改善勧告事項	特別な検討を必要とするリスクを識別している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損金認容のスケジューリングを担保物件の売却予定に基づいて作成しているが、前年度作成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。しかし、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ついての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らず、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おい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。【監基報 540 第 8 項、第 12 項、第 14 項】
類似事例	◆ 監査対象金融機関は、税効果会計適用に当たり、会社分類「4」であるとして翌期1年間の見積り課税所得に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断

事例 45	繰延税金資産の回収可能性
	しているが、監査人は、課税所得の見積りにおいて、国債等債券売却益及び株式等売却益並びに経費削減の方策に関する実現可能性を批判的に検討していない。【監基報 540 第 12 項】

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。減損の兆候を判定するために利用する「営業活動から生ずる損益」の把握は、基本的に企業が行う管理会計上の損益区分に基づいて行われるため、監査人は、その算定の妥当性を評価する必要があります。また、減損の兆候を把握した資産（グループ）について、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合に、帳簿価額を回収可能価額（正味売却価額と使用価値のいずれか高い方）まで減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。

<品質管理レビューの Point>

- 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
- 事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りについて、経営者が使用した仮定の合理性を検討しているか
- 減損の兆候を判定するために利用する「営業活動から生ずる損益」の算定の妥当性を評価しているか

事例 46	固定資産の減損
改善勧告事項	(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】 (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】
類似事例	◆ 減損の兆候の把握において、監査対象会社の各支店の営業活動から生ずる損益として、営業店収益管理システム上の「コア業務純益」を基礎に、それに調整を加えて算出したものを利用しているが、当該「コア業務純益」について、情報の正確性及び網羅性を検討していない。【監基報 500 第 8 項】

付録 1 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、「2020 年度品質管理レビューの概要（資料編）」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、レビューの実施結果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）】

レビューの実施結果	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)
重要な不備事項 のない実施結果と なった監査事務所	100社以上	2	-	-
	20～99社	3	1	0.3
	10～19社	3	-	-
	10社未満	31	15	0.5
	小計 (①)	39	16	0.4
	その他の監査事務所 (②)	14	9	0.6
	計 (①+②)	53	25	0.5
重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な 不備事項のある実施結果となった監査事務所		4	14	3.5
当年度計		57	39	0.7

<参考> 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	84	67	0.8
------	----	----	-----

(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、レビューの実施結果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）】

レビューの実施結果	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) (C)=(B/A)	改善勧告 事項が生 じた業務 数(割合)
	上場会社監査数		(A)			
重要な不備事 項のない実施 結果となった 監査事務所	100 社以上	2	38	24	0.6	12
	20～99 社	3	23	31	1.3	13
	10～19 社	3	13	32	2.5	8
	10 社未満	31	54	135	2.5	47
	小計 (①)	39	128	222	1.7	80
	その他の監査事務所 (②)	14	15	46	3.1	13
	計 (①+②)	53	143	268	1.9	93
重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果となった監査事務所		4	5	31	6.2	5
当年度計		57	148	299	2.0	98 (66%)

<参考> 前年度の改善勧告事項の発生状況

前年度計	84	187	502	2.7	150 (80%)
------	----	-----	-----	-----	--------------

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。

【選定した監査業務における改善勧告事項数ごとの内訳】

① 当年度

レビューの実施結果	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
重要な不備事項のない実施結果となった監査事務所	100社以上	2	38	26	7	3	1	-	1	38
	20～99社	3	23	10	2	4	7	-	-	23
	10～19社	3	13	5	2	2	3	-	1	13
	10社未満	31	54	7	16	12	7	5	7	54
	小計(①)	39	128	48	27	21	18	5	9	128
その他の監査事務所(②)	その他の監査事務所(②)	14	15	2	-	4	4	3	2	15
	計(①+②)	53	143	50	27	25	22	8	11	143
重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果となった監査事務所		4	5	-	-	1	-	1	3	5
合計		57	148	50	27	26	22	9	14	148
割合 (%)				34	18	18	15	6	9	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 38 業務のうち改善勧告事項が 0 件だった業務が 26 業務あり、改善勧告事項が 1 件だった業務が 7 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（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	-	-	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)	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	-	-	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

付録 2 事例一覧表

区分	事例 No.	タイトル	報告書番号 ³⁰	2020 年度 新規事例
1. 重要な不備事項のある実施結果の事例				
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	
関係会社株式の評価	2	関係会社株式の評価	(1) 監 240_31、監 540_11、監 500_7 (2) 品 1_36、47	○
2. 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事例				
職業倫理及び独立性	3	監査事務所及び専門要員の独立性	品 1_20、21、23、38、49	
	4	報酬依存度	監 260_15、21	
専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	5	専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	品 1_28	○
品質管理のシステムの監視	6	品質管理のシステムの監視	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	
3. 監査業務における品質管理に関する改善勧告事例				
リスク評価手続及びリスク対応手続	8	リスク評価手続	監 315_10	
	9	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_5	
	10	実証手続の立案及び実施	監 330_17	
	11	確認手続	監 505_15	
	12	実地棚卸の立会	監 501_4	○
	13	分析的実証手続	監 520_4	
初年度監査の期首残高	14	初年度監査の期首残高	監 510_5	○
監査証拠	15	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	
	16	企業が作成した情報	監 500_8	
	17	委託業務	監 402_10、11	○

³⁰ 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 ³⁰	2020年度 新規事例
IT 監査	18	情報システムの財務諸表に及ぼす影響の検討	監 315_9、IT6_7	
	19	IT 業務処理統制の検証	監 330_7	
	20	IT 全般統制の評価	監 315_20、IT6_45	
財務諸表監査における不正	21	不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価	監 240_25	○
	22	不正による重要な虚偽表示リスクへの対応	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への対応 (1) 仕訳テスト (2) 非通例的な取引の検討	(1) 監 240_31 (2) 監 240_31、F35-2	○
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	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）	監 540_14	
	29	固定資産の減損 (1) 減損の兆候 (2) 減損損失の認識・測定	(1) 監 540_11 (2) 監 540_12、14	○
	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	
関連当事者	31	関連当事者	監 550_17、19	○
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	監 600_23、30、39	
	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_97	○
	37	内部監査人の作業の利用	監 610_19、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	

区分	事例 No.	タイトル	報告書番号 ³⁰	2020年度 新規事例
経営者確認書	39	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	
審査	41	審査	監 220_18、300_9	○
監査調書	42	監査調書	監 230_6、8	○
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 Q030004

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

