

2023年度
品質管理レビュー
事例解説集

I部

2023年度品質管理レビュー事例解説集の著作権は、日本公認会計士協会に帰属します。
その全部又は一部について、引用、複製、転載、頒布することを禁じます。

目次

はじめに	1
品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点	2
I. 品質管理レビュー制度の概要.....	3
1. 品質管理レビューの概要	3
2. 改善勧告の状況.....	4
II. 改善勧告事例の解説	6
1. 監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事例	6
(1) 品質管理の全般的体制	7
(2) 情報セキュリティ	9
(3) 職業倫理及び独立性.....	11
(4) 契約の新規の締結及び更新	12
(5) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	13
(6) 専門的な見解の問合せ	14
(7) 審査.....	15
(8) 監査調書の整理及び管理・保存	16
(9) 品質管理のシステムの監視(不服と疑義の申立てを含む。).....	18
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例	19
(1) 財務諸表監査における不正	20
(2) 会計上の見積りの監査	29
(3) グループ監査	35
(4) 財務諸表等の表示及び開示	37
(5) 識別した虚偽表示.....	38
(6) 監査報告書	39
(7) IT監査.....	40
(8) 内部統制監査	42
事例一覧表	44

はじめに

2022年の公認会計士法及び金融商品取引法の改正により、2023年4月1日から上場会社等監査人登録制度がスタートしました。上場会社監査の担い手の裾野が拡大していることを背景に、本制度では、上場会社の監査を実施する全ての監査事務所に対して、監査業務の品質管理体制のより一層の充実強化を図るために、高い規律を求めています。また、これまで、各金融商品取引所では、有価証券上場規程等において、当協会が自主規制の一環として備えていた上場会社監査事務名簿に登録された監査事務所を上場会社の会計監査人とすることを要請していましたが、2023年4月1日以降は、金融商品取引法において、上場会社の会計監査人は本制度上の上場会社等監査人名簿に登録された監査事務所で行なければならない旨が定められました。なお、2023年3月31日以前から上場会社の監査を実施している監査事務所については、経過措置として2024年9月30日までの間、みなし登録上場会社等監査人として上場会社の監査を実施します。その一方で、各監査事務所は名簿登録に向けて、上場会社の監査業務を公正かつ的確に遂行するための業務管理体制及び品質管理体制の拡充に取り組んでいます。

このような過渡期にあって、当協会は、2023年度通常レビューにおいて、みなし登録上場会社等監査人となっている監査事務所の品質管理のシステムを確認する際に、指導的観点をもって登録申請までに改善すべき事項を明確にすることに重点を置きました。また、監査業務の品質管理を確認する際には、従来から改善勧告事項が多い領域に重点を置きました。

その結果、監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事項の数は大幅に増え、監査業務の品質管理については、従来と同様に会計上の見積りの監査と不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応について多くの改善勧告が行われました。

上場会社等監査人名簿への登録を見据えた監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事項及び監査業務に関する改善勧告事項の内容を理解することは、監査事務所にとって必要であることはもちろんのこと、監査役等の皆様にとっても、会計監査人とのコミュニケーションをより深めていく上で有益であると考えられます。

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

品質管理レビュー事例解説集Ⅰ部及びⅡ部が、多くの資本市場関係者の皆様にとって有用なものとなれば幸いです。

日本公認会計士協会
品質管理委員会

品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点

(1) 改善勧告事例について

改善勧告事例は、品質管理レビューにおける改善勧告事項を、第三者により監査事務所や監査対象会社が特定されないように留意して、適宜編集を行っています。

各事例では、監査実務における専門用語がありますが、できる限り分かりやすい記載を行うため、図等も記載して、説明しています。また、各事例に関連する箇所に、必要に応じて、「参考になる取組事例」、「コラム」を記載しています。

(2) 監査基準等

参照している監査基準等は、品質管理レビューを実施した時点で有効な品質管理基準報告書及びレビュー対象業務において有効な監査基準報告書等です。

主な略称として以下を使用しています。

名称	略称
品質管理基準報告書	品基報
監査基準報告書	監基報

また、本事例解説集の改善勧告事例において参照している品基報及び監基報は以下のとおりです。

番号	品質管理基準報告書	番号	監査基準報告書
1	監査事務所における品質管理		
240	財務諸表監査における不正	540	会計上の見積りの監査
315	重要な虚偽表示リスクの識別と評価	550	関連当事者
330	評価したリスクに対応する監査人の手続	600	グループ監査
450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価	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
501	特定項目の監査証拠		

なお、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。

指針等
公認会計士業務における情報セキュリティに関する実務指針(監査・保証基準委員会実務指針第5号)

I. 品質管理レビュー制度の概要

1. 品質管理レビューの概要

当協会は、自主規制の取組の一環として、監査業務の適切な質的水準の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を確保することを目的とした品質管理レビューを実施しており、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し、その結果を監査事務所に通知するとともに必要に応じて改善勧告し適切な措置を決定します。

改善勧告を受けた監査事務所は、監査事務所全体で自主的に監査品質の改善活動に取り組みます。当協会では、この改善活動に関して、対症療法的な改善を行うのではなく改善勧告事項が生じた根本原因を分析すること、根本原因分析に基づいて策定した改善計画を監査事務所全体に周知し、その実施を徹底すること、審査及び定期的な検証等において改善の状況を確認すること等の重要性を監査事務所に対して指導しています。

なお、品質管理レビューは、通常レビュー、特別レビュー及び登録の審査のためのレビューの三つから構成され、本事例解説集では、このうち、通常レビューにおいて行った改善勧告の事例を取り上げ、解説します。

通常レビューは、監査事務所全体の品質管理の状況を確認するため、主として以下の方法によって実施しています。

- **監査事務所の品質管理のシステムの確認**

監査事務所の品質管理のシステムが適切に整備され、また有効に運用されているかどうかを確認します。

改善勧告事項については、6ページ以降の事例1から10を参照

- **監査業務の品質管理の確認**

監査事務所の品質管理のシステムが個別業務において適切に運用されているかどうかを確認します。

改善勧告事項については、19ページ以降の事例11から29を参照

2. 改善勧告の状況

2023年度の通常レビューにおける改善勧告の状況は以下のとおりです。

【表1：レビューを実施した事務所数・業務数、改善勧告事項数】

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		
			監査事務所の品質管理のシステム	監査業務の品質管理	計
2022	89(89)	194(155)	112	577	689
2023	86(86)	176(151)	460	684	1,144

(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監査事務所数を括弧書きで記載

(注2)選定した監査業務数のうち、改善勧告事項が生じた監査業務数を括弧書きで記載

【表2：改善勧告が生じた事務所数、割合及び平均勧告事項数】

年度	監査事務所の品質管理のシステム			監査業務の品質管理	
	改善勧告が生じた事務所数	改善勧告が生じた事務所割合	1事務所当たり平均勧告事項数	改善勧告が生じた業務割合	1業務当たり平均勧告事項数
2022	35	39%	1.3件	80%	3.0件
2023	78	91%	5.3件	86%	3.9件

2023年度通常レビュー実施対象監査事務所のうち、みなし登録上場会社等監査人については、上場会社等監査人名簿への登録を見据え、指導的観点をもって登録申請までに改善すべき事項を明確にすることに重点を置いて、通常レビューを実施しました。具体的には、2023年6月に公表した「上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン」(以下「適格性の確認ガイドライン」という。本章末尾掲載のQRコード参照)において明確にされた判断基準に沿って通常レビューを実施し、監査事務所の品質管理のシステムの確認に関しては、2022年度以前は不備事項としていない項目でも2023年度では不備事項としました。その結果、監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告数は前年度比で約4.1倍となりましたが、この改善勧告事項数の増加は、あくまでも公認会計士法改正の趣旨に沿って上場会社等の監査の更なる品質向上に向けた取組の結果であり、各監査事務所の監査品質が低下していることを意味しているものではありません。

他方で、監査業務の品質管理の確認に関する改善勧告数は前年度比で約1.2倍となりました。会計上の見積りの監査、収益認識等の不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応及び仕訳テスト等の経営者による内部統制無効化リスクへの対応といった領域での不備事項が多いという傾向は2021年度以前から継続しています。

2023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、「2023年度自主規制レポート-品質管理レビュー制度編-」をご参照ください(本章末尾掲載のQRコード参照)。

(2023年度自主規制レポート-品質管理レビュー制度編-の入手はこちらから)

2023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、「2023年度自主規制レポート-品質管理レビュー制度編-」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「補足資料1 2023年度品質管理レビュー資料集」及び「品質管理レビュー制度等の解説」に記載されていますので、併せてご利用ください。いずれも、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。



(2023年度品質管理レビューにおいて適用された適格性の確認ガイドラインの入手はこちらから)

適格性の確認ガイドラインは、適格性を確認する際の着眼点及び判断基準を示したものであり、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。法令や当協会の実務指針等における要求事項を網羅したものではありませんが、適格性確認に当たって不備事項となり得る事項や不備の水準が論点となり得る事項を集積したものであることから、上場会社等の監査を行う監査事務所がこのガイドラインを利用して適格性について自己評価し、識別された不備について自主的に改善策を講じる上で有用なものです。

なお、2024年度品質管理レビューにおいて適用される適格性の確認ガイドラインは、今後、公表される予定です。



Ⅱ. 改善勧告事例の解説

1. 監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事例

上場会社の監査を実施している監査事務所(2022年度は上場会社監査事務所名簿登録事務所及び準登録事務所、2023年度はみなし登録上場会社等監査人)に対する通常レビューにおいて、監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事項があった監査事務所の割合を領域別に示すと以下の表のとおりです。適格性の確認ガイドラインにおいて不備事項となり得る事項や不備の水準が論点となり得る事項が明確になったこと、また、その結果、2022年度以前は不備事項としていなかった事項のうち2023年度では不備事項とすることになった事項があったこと等の要因により、各領域で改善勧告を受けるみなし登録上場会社等監査人が増加しました。

上場会社等監査人名簿への登録を見据えて登録申請までに整備すべき事項を解説するために、本年度は掲載事例数を昨年度の5事例から10事例に増やしました。

【監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事項があった監査事務所(上場会社の監査を実施している監査事務所)の割合】

領域	2022年度	2023年度	事例解説集 掲載事例
1. 品質管理の全般的体制	8%	86%	事例1、2
2. 情報セキュリティ	10%	72%	事例3
3. 職業倫理及び独立性	10%	8%	事例4
4. 契約の新規の締結及び更新	5%	40%	事例5
5. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	5%	58%	事例6
6. 指示と監督及び監査調書の査閲	7%	26%	
7. 専門的見解の問合せ	2%	76%	事例7
8. 審査	8%	40%	事例8
9. 監査調書の整理及び管理・保存	27%	56%	事例9
10. (その他)業務の実施	3%	20%	
11. 品質管理のシステムの監視 (不服と疑義の申立てを含む。)	8%	50%	事例10

(注)上場会社の監査を実施している監査事務所に対する通常レビュー実施件数に対する、改善勧告のあった監査事務所数の割合を領域毎に算出

(1) 品質管理の全般的体制

事例1 品質管理の全般的体制①

監査事務所の最高経営責任者は、監査業務の品質を重視することの重要性について、社員総会や研修の機会を利用し監査事務所内にメッセージを発信しているが、専門要員に対して適時かつ適切に伝達する明確な方針を具体的に策定しておらず、また、事務所として浸透度合いを確認し評価する活動を実施していない。

【品基報第1号第17項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第17項において、監査事務所は、監査業務の品質を重視する風土を監査事務所内に醸成できるように、適切な方針及び手続を定めなければならない旨が定められています。

従前は、監査事務所の品質管理規程に全般的な方針及び手続を定めていれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン [I -2-1監査業務の品質を重視する風土、監査事務所のガバナンスや組織運営] 判断基準③にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所の最高経営責任者は、監査業務の品質を重視する風土を監査事務所内に醸成するための方針及び手続を具体的に定め、非常勤を含む全ての専門要員に対して品質を重視する最高経営責任者等の考えを適時かつ適切に伝達し、その伝達内容の浸透度合いを専門要員へのアンケートやサーベイ、専門要員との面談などにより評価し、必要に応じて適切な対応を取ることが求められています。

また、改正後の監査事務所における品質管理(品質管理基準報告書第1号、以下「改正品基報第1号」とする。)においては、評価した結果、監査事務所としての品質管理のシステムに不備等を識別した場合には、識別された不備に対応する適切な措置を講じることを達成するためにモニタリング及び改善プロセスを定めなければならないことが求められています。



コラム 改正品基報第1号で何がかわるのか～リスク・アプローチの適用～

改正品基報第1号が適用され、全ての監査事務所に対して品質管理システムの整備・運用のためにリスク・アプローチを適用することが要求されることとなりました。その概略は、次のとおりです。

リスク・アプローチを適用することで、監査事務所の状況や実施する業務の内容に適合した品質管理システムを整備・運用することが肝要であり、特に、上場会社等の監査を行う監査事務所は充実した品質管理システムの整備・運用が求められます。

(1) 品質目標の設定

監査事務所は、品質管理システムの目的を達成するために監査事務所が必要と定めた品質目標を設定する。

(2) 品質目標の達成を阻害し得るリスク(品質リスク)の識別と評価

監査事務所は、品質リスクを識別し評価する。

(3) 品質リスクに対処するための対応のデザインと適用

識別した品質リスクの評価に基づいて、監査事務所の品質リスクへの対応の内容、時期及び範囲を決定する。

(4) モニタリング活動及び改善プロセス～積極的かつ継続的な改善の促進～

モニタリング活動により識別された不備の根本原因を調査し、また、改善措置が根本原因に応じて適切にデザインされ、適用されているか判断する(PDCAサイクルの適切な運用)。

(5) 定期的な品質管理システムの評価

品質管理システムに関する最高責任者は、少なくとも年に一度、品質管理システムを評価する。

なお、当協会では、ウェブサイトの特設ページを開設し、改訂品質管理基準に関する動向を紹介しています。



事例2 品質管理の全般的体制②

監査事務所は、品質管理責任者を含む品質管理部に所属する代表社員で品質管理活動を分担している。

このような状況において、監査事務所は、各人の監査業務を含む業務全体の実績時間を記録しているものの、実施した品質管理活動の内容と要した時間を記録しておらず、監査事務所の最高経営責任者は、品質管理活動に従事する者がその責任を適切に遂行しているかどうか確認していない。

【品基報第1号第15項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第15項において、「品質管理に関する責任」に関する方針及び手続を含む品質管理のシステムを整備し運用しなければならないとされています。

従前は、監査事務所の品質管理規程に全般的な方針及び手続を定めていれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン [I-2-1監査業務の品質を重視する風土、監査事務所のガバナンスや組織運営] 判断基準⑤⑥にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所の最高経営責任者は、品質管理責任者が十分かつ適切な経験及び能力を有しているかどうかを確認した上で選任し、また、品質管理責任者がその責任を適切に遂行しているかどうかを、品質管理活動内容や品質管理活動時間の計画及び実績に基づき確認・評価することが求められています。

コラム 品質管理業務を更なる高みへ

公認会計士法施行規則第87条第2号では、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するために必要な業務の品質の管理を行うための体制として、「イ 専任の部門の設置」若しくは「ロ 主として従事する公認会計士(監査法人にあっては、社員である者に限る。)の選任」のいずれかを整備することが求められています。整備に当たっては、上場会社等の監査人としてより高いレベルで品質管理を行うために、以下の2点に留意しつつ進めることが必要です。

(1) 業務の品質の管理のための十分な時間の確保

上記イ、ロのいずれの場合であっても、業務の品質の管理に従事するための十分な時間の確保が必要です。これには、品質管理に関わる必要な業務内容及びそれに要する時間を見積るだけでなく、監査事務所の実態を踏まえ、当該時間が現実的に確保できるか実質的な判断を行うことが含まれます。

(2) 監査業務からの独立性

必要な時間を確保していたとしても、品質管理業務を行う者が年間稼働時間のほとんどを監査業務に費やし、空いた時間で品質管理業務に従事するような状況においては、実効性の高い品質管理が実施されているとは言えません。監査事務所の組織体制を踏まえたときに、品質管理業務を行う専任の部門又は品質管理業務に主として従事する公認会計士が、品質管理業務に従事する時間や業務内容などから、実質的に監査業務から独立していると説明できる状況にあることが必要となります。

(2) 情報セキュリティ

事例3

情報セキュリティ

監査事務所は、業務に使用するパーソナルコンピュータについて、情報セキュリティに係るリスクの識別及び評価を実施していないため、情報セキュリティに係るリスクに対する個別具体的な規程が十分に整備されているかどうかを検討していない。また、監査事務所は、セキュリティ・ポリシーの違反時の罰則等を定め、専門要員に周知していない。

【監査・保証基準委員会実務指針第5号「公認会計士業務における情報セキュリティに関する実務指針」第11項】

【改善勧告事項の解説】

監保実第5号第11項において、公認会計士事務所等は、情報セキュリティに係るリスクの識別及び評価を行った上で、情報セキュリティに係る体制を整備及び運用しなければならない旨が定められています。

従前は、情報セキュリティに関しては、「セキュリティ・ポリシー」や「情報セキュリティ対策基準」が定められていれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン〔Ⅱ-2-1業務に使用するPCの管理〕判断基準①②にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、PCを業務に使用する状況において、情報セキュリティリスクの識別及び評価を実施していない、又は情報セキュリティリスクの方針及び手続(全般的対応、識別及び評価したセキュリティリスクに対する個別的対応を含む。)を適切に整備していない場合は改善勧告事項(極めて重要な不備事項又は重要な不備事項)となります。

なお、情報セキュリティに係る全般的な対応としては、例えば、次に掲げる事項について具体的な規程を整備することが挙げられます。

- ア. セキュリティインシデントの対応責任者
- イ. インシデントレベルに応じた対応及びエスカレーションのフロー
- ウ. 専門要員に求める情報セキュリティの遵守項目
- エ. セキュリティ・ポリシー及び違反時の罰則等の周知

また、識別及び評価した情報セキュリティリスクに対する個別的な対応としては、例えば以下のような個別具体的な規程を整備することが挙げられます。

- ア. データの保管に関する方針(データはPCに保存せずファイルサーバに保存する等)
- イ. 保存期間及び当該保存期間を超えたデータを確実に削除するための手続
- ウ. データがPCに残されていないこと及び定期的に削除されていることを確認するためのモニタリング
- エ. サイバーセキュリティリスクへの対処の具体的な手続(マルウェア対策、ファイアウォール、不正な動きの検知、通信の暗号化、サポート期間終了後のOSの利用禁止、OSのパッチ適用、バックアップ等)
- オ. クラウドツールの利用時にクラウドベンダーのセキュリティ対応状況を確認する旨の規程、セキュリティ対応状況に係る確認項目

コラム **いま、そこにある危機～情報セキュリティリスク～**

昨今、サイバー攻撃が高度化・巧妙化しており、マルウェア感染や不正アクセス、フィッシング、パスワード漏えいなどにより、国内外で多くの重大事案が引き起こされています。監査対象会社の機密情報を取り扱う監査事務所においても、情報セキュリティは非常に重要です。上場会社等監査人登録制度の運用開始や改正品管基報第1号の適用といった大きな変化があるなか、情報セキュリティについて、理解を深め、常に適切な対応をとることが求められていることを改めて認識する必要があります。

(1) 情報セキュリティのリスクの識別と評価を行うには？

監査業務に関連する情報、及びその情報の重要度を把握し、その上で、当該情報に関連する業務の流れとITの利用状況を理解し、情報の重要度を勘案してリスクを識別する必要があります。

また、監査業務に関連する情報を整理するためには、情報資産台帳を作成しておく

用な場合が多いと考えられます。すなわち、情報資産台帳に基づき所有する情報を定期的に棚卸することで、情報の紛失や意図しない削除の早期検出、不必要な情報については定期的に削除することで将来の情報漏えいリスクを低減させることが想定されます。

(2) リスク評価の留意点

個人所有のPCはアプリケーションのインストールやPC全ての設定の変更が可能な管理者権限を利用者側で保有していることから、セキュリティ対策を講じた場合でも利用者側でいつでも解除あるいは変更が可能な状態にあります。そのために事務所が適切に管理している貸与PCと比べて情報セキュリティに係るリスクが高くなり、対策の程度により事務所が受け入れないといけない残存リスクが高くなる可能性もあります。

(3) クラウドサービスの利用

情報技術の発達に伴い、公認会計士が業務を実施するに当たり、電子データの授受や保管などの目的でクラウドサービスを利用するケースが増えています。クラウドサービスを含む外部のITリソースを利用する場合には、公認会計士は、以下のような点に留意して対策を行うことが必要です。

- 利便性やコストのみならず、利用した場合のリスクを適切に識別し、セキュリティを優先して利用するサービスを選定する。
- 外部委託先等との契約において、情報の取扱いに関して契約書の中に機密保持の条項を織り込む。あるいは、機密保持の覚書等を別途取り交わす。
- 受託会社のセキュリティ管理状況について定期的な報告を求める、第三者による評価レポートを入手する等内部統制の状況を確認する。

(公認会計士業務における情報セキュリティの指針に係る Q&A(監査・保証基準委員会研究報告第1号))

(3) 職業倫理及び独立性

事例4	職業倫理及び独立性
<p>監査事務所は、自らが定めた「監査の品質管理規程」に従い、監査責任者及び審査担当者のローテーション計画を策定しているが、監査事務所内の承認プロセスを定めておらず、社員会等での承認が行われていない。</p> <p>【品基報第1号第24項】</p>	

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第24項では、監査業務の主要な担当者の長期間の関与に関して、特に大会社等の監査業務については、監査責任者及び審査担当者について職業倫理に関する規定で定める一定期間のローテーションを義務付けなければならない旨が定められています。

適格性の確認ガイドライン [I -2-2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)] 判断基準①にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所においては、監査責任者等の適性及び能力の確認等を含む監査事務所の方針に従ったローテーション計画を作成し、監査事務所内の承認プロセスを経て承認することが求められています。

また、ローテーション計画の作成においては、当該計画に見合った人的資源の確保が未定の場合は、確保のための具体的な行動を行い、ローテーション計画の実現可能性に重大な懸念がないようにすることが必要です。

(4) 契約の新規の締結及び更新

事例5	契約の新規の締結及び更新
<p>監査事務所は、監査責任者及び審査担当者のローテーション計画を作成しているが、監査責任者等の適性及び能力並びに監査業務を遂行するに当たって必要と考えられる時間の確保ができていないかを確認するための具体的な方針及び手続を定めていない。</p> <p>【品基報第1号第25項(1)】</p>	

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第25項(1)では、関与先との契約の新規の締結又は更新に当たり、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を合理的に確保できるように方針及び手続を定めなければならないとされています。

適格性の確認ガイドライン [I -2-4契約の新規の締結及び更新] 判断基準①②にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、ローテーション計画の策定に加え、監査責任者及び審査担当者が、上場会社等の関与先及び監査予定先の属性及び契約リスクに応じて必要とされる適性及び能力を有しているか、また、監査業務を遂行するに当たって必要な時間を確保できているかなど、策定されたローテーション計画が実現可能であるかを確認するための具体的な方針及び手続が整備することが求められています。

また、契約を新規受嘱する場合には、関与先の誠実性等の契約リスクを評価するための方針及び手続を具体的に定める必要がある点についても留意が必要です。

(5) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任

事例6

専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任

監査事務所は、専門要員の継続的専門能力開発(CPD)制度(旧継続的専門研修(CPE)制度)の履修単位の取得状況を管理しているが、専門要員が上場会社の監査業務を公正かつ的確に遂行するに当たり必要な知識を維持又は向上させるために必要と考える研修を具体的に指示しておらず、また、その履修状況を適時に管理していない。

【品基報第1号第28 項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第28項では、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こと、及び、監査事務所又は監査責任者が、状況に応じた適切な監査報告書を発行できるようにすることを達成するために、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なければならない旨が定められています。

従前は、監査事務所としてCPD(CPE)の履修必要単位数を履修しているかどうかを確認していれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン [I-2-5専門要員の教育・訓練] 判断基準④にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、専門要員が上場会社の監査人として受講すべき重要な研修を具体的に指定することが求められています。なお、受講すべき重要な研修としては、当年度の基準等の改訂(会計・監査・税務・法令等)、インサイダー取引規制、独立性、情報セキュリティに関するものなどが挙げられます。

また、受講すべきとして指定した研修に関して、その受講状況を適時に管理するとともに、欠席者や未受講者に対するフォローアップの具体的な方針及び手続を整備することも必要です。

(6) 専門的な見解の問合せ

事例7

専門的な見解の問合せ

監査事務所は、専門的な見解の問合せに関し、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合を除き、以下の事項を具体的に定めていない。

- (1) 監査チームが専門的な見解の問合せを行うに当たっての問合せ先
- (2) 専門的な見解の問合せの実施が必要となる具体的な事案を含む、専門的な見解の問合せの実施に関する方針及び手続
- (3) 専門的な見解の問合せを実施する先の能力、適性等の評価

また、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合については、専門的な見解の問合せ先を定めているものの、問合せ先の能力、適性等を評価していない。

【品基報第1号第33項(1)(2)及びF33-2項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第33項では、監査事務所は、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項については専門的な見解の問合せを実施することとし、専門的な見解の問合せが適切に実施されるよう十分な人材等の確保と内容及び見解の文書化、専門的な見解の問合せの結果得られた見解への対処に関する方針及び手続を定めなければならない旨が定められています。

また、同F33-2項では、監査事務所は、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合には、必要に応じ監査事務所内外の適切な者から専門的な見解を得られるようにするための方針及び手続を定めなければならない旨が定められています。

従前は、監査事務所の品質管理規程に専門的な見解の問合せに関する全般的な方針及び手続を定めていれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン〔Ⅱ-2-2 専門的な見解の問合せ〕判断基準②にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、専門的な見解の問合せに関して、①問合せが必要となる事案、②問合せ先、③問合せ先の能力及び適正等の評価について具体的に定めることが求められています。

(7) 審査

事例8

審査

監査事務所は、「監査の品質管理規程」及び「監査業務の審査に関するガイドライン」を定め、品質管理規程に審査担当者の選任と適格性について記載しているが、審査担当者の選任と適格性の確認の具体的な方針及び手続を定めていない。

【品基報第1号第38項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第38項は、監査事務所は、審査担当者の選任に関する方針及び手続を定めるとともに、知識、経験、能力、職位等の、審査担当者の役割を担うために必要とされる専門的な資格要件及び審査担当者に対し職業倫理に関する規定で要求される独立性等を考慮して審査担当者の適格性を確保しなければならない旨が定められています。

従前は、監査事務所の品質管理規程に審査に関する全般的な方針及び手続を定めていれば改善勧告事項としていませんでしたが、適格性の確認ガイドライン [I-2-6業務の実施] 着眼点及び [I-2-4契約の新規の締結及び更新] 判断基準②にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、審査の内容、実施時期及び範囲等の審査の実施方法に関して方針及び具体的に定めるとともに、審査担当者が、上場会社等の関与先及び監査予定先の属性及び契約リスクに応じた適格性を有していることを確認及び評価するための具体的な方針及び手続を定めることが求められています。



コラム

審査担当者に求められること～深い洞察力と強い意志～

審査については、審査担当者によって監査報告書日以前に実施される、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論についての客観的評価をいうと定義されています。

監査チームは、監査計画策定から監査意見形成までの間に多くの監査手続を実施し、様々な判断を行いますが、その過程で、非常に判断が難しい論点に直面することがあり、最善を尽くしても判断を誤るリスクはあります。また、監査実施過程で、監査対象会社と多くの協議を積み重ね、監査対象会社の事情にも精通してくるため、監査チームの判断に客観性が損なわれるリスクをゼロにすることは困難です。

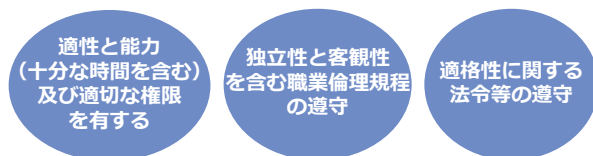
審査には、このようなリスクを軽減することが求められています。そのため、審査担当者には監査チームが行った判断のうち重要なものを見極め、監査チームの能力及び監査対象会社を取り巻く経営環境等も考慮しながら、当該判断の合理性及び客観性を評価できるだけの洞察力が求められます。また、監査チームの判断に職業的専門家として納得できない点がある場合には、納得できるまで、監査チームに対して追加手続の実施等を要請し、安易に監査意見の表明を認めない強い意志が必要となります。

2022年6月16日に公表された監査業務に係る審査(品質管理基準報告書第2号)の概要は以下のとおりです。審査の重要性を十分に理解の上、実効性のある審査が可能となるよう

に、当該報告書を適用する必要があります。

- 審査担当者の適格性要件の強化(クーリング・オフ期間等)
- 審査の実施と文書化に関する審査担当者の責任の明確化

審査担当者の適格性



監査責任者が関与していた業務について審査担当者になる場合に、**2年間又は職業倫理に関する規定が求める場合はより長い期間のクーリング・オフ期間を設ける。**

審査の実施



監査事務所は、審査の実施に関する方針及び手続において、審査担当者が業務期間中の適切な時期に審査を実施する責任を有することを定める。

(出典)品質管理基準委員会報告書第2号「監査業務に係る審査」(新設)の概要
(2022年6月22日公表 参考資料(各報告書の概要))

(8) 監査調書の整理及び管理・保存

事例9

監査調書の整理及び管理・保存

監査事務所は、「監査の品質管理規程」において、監査ファイルの最終的な整理と例外的な状況における監査報告書日後の監査調書の変更に係る方針及び手続について規定しているが、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正又は追加することを防止するための仕組みを十分に講じていない。

【品基報第1号第45項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第45項では、監査事務所は、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するため、監査調書の管理に関する方針及び手続を定めなければならない旨が定められています。

適格性の確認ガイドライン [I -2-7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] 判断基準②③にあるとおり、上場会社の監査業務を実施する監査事務所に対しては、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正又は追加することを防止するための規程や次のような仕組みを構築することが求められています。

- (1) 監査調書を紙面で作成しているか、電子調書システム以外の方法で電子的に保存している場合
 - ① 監査ファイルの最終的な整理の完了時点で監査調書の原本は品質管理責任者等の管理下に置き、これ以降に監査チームが原本にアクセスできない
 - ② 紙面調書は監査ファイルの最終的な整理の際にスキャンして変更ができない形式の電子データ(例：PDF ファイル形式)で保管し、その後の追加や書き換えができない
- (2) 電子監査調書システムを導入している場合
 - ① システム担当者以外の者がアーカイブ状態の解除を実施できない
 - ② アーカイブ済の調書の更新はできず、新たなドキュメントとして追加のみが可能

コラム 信頼されるために～本当に大切なことは～

昨今、監査事務所における監査調書の整理、管理及び保存に関し、適切な運用がなされていないこと及びこれに端を発する不適切な検査対応に起因し、監査事務所の業務運営が著しく不当であるとして、公認会計士・監査審査会からの行政処分勧告や、金融庁からの行政処分が行われた事例が見受けられます。

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を示す十分かつ適切な記録として作成されるものです。また、定期的な検証や、監査業務における指示・監督、査閲、審査といった品質管理の多くは監査調書に基づいて行われます。したがって、監査調書の改ざんリスクに対して適切な措置を講じないと、監査に対する社会的信頼を著しく損なうこととなります。

このような危機意識を持って、当協会は2023年3月16日付で「監査ファイルの適切な整理並びに監査調書の管理及び保存に係る留意事項(通知)」を発出しており、特に、上場会社等の監査を行う監査事務所にあつては、監査調書の電子化や監査調書の変更を防止するための具体的な措置を講じることの重要性について確認する必要があるとされていることにご留意ください。

(9) 品質管理のシステムの監視(不服と疑義の申立てを含む。)

事例10

品質管理のシステムの監視(不服と疑義の申立てを含む。)

監査事務所は、不正リスクに関連して監査事務所内外から監査事務所に寄せられた情報を受け付け、当該情報に関連する監査責任者に適時に伝達し、監査責任者が監査チームによる監査の実施において当該情報をどのように検討したかを品質管理責任者に報告することに適切に対処するための具体的な方針及び手続を定めていない。

【品基報第1号F54-2項】

【改善勧告事項の解説】

品基報第1号第F54-2項では、監査事務所は、不服と疑義の申立てに関する方針及び手続に、以下の事項に適切に対処することを合理的に確保するため、監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続を含めなければならないことが定められています。

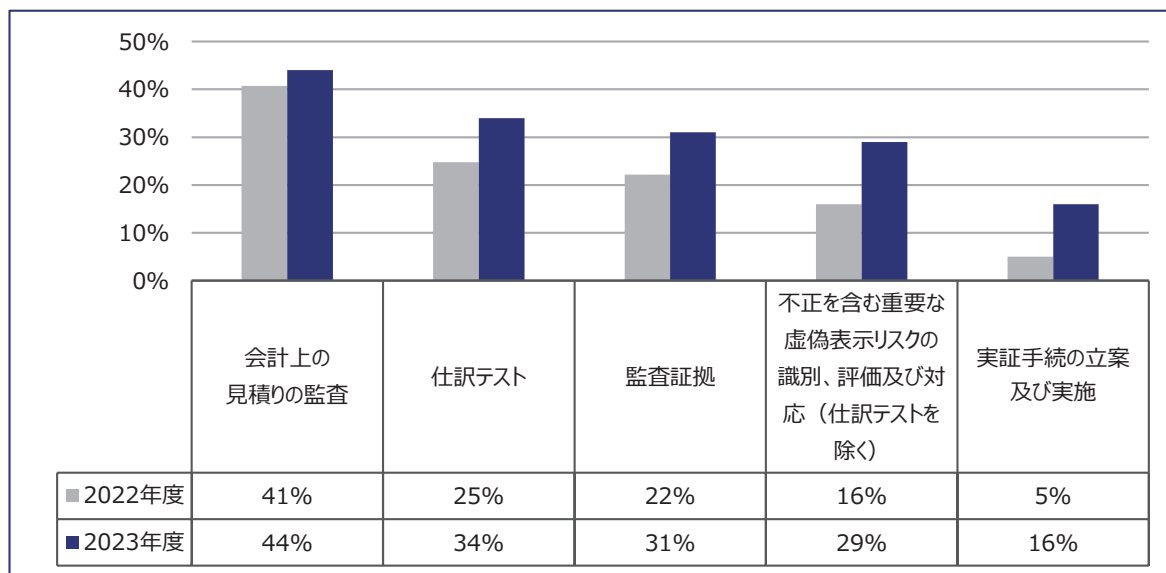
- (1) 不正リスクに関連して監査事務所内外から監査事務所に寄せられた情報を受け付けること。
- (2) 当該情報について、関連する監査責任者へ適時に伝達すること。
- (3) 監査責任者は、監査チームが監査の実施において当該情報をどのように検討したかについて、監査事務所の適切な部署又は者に報告すること。

また、適格性の確認ガイドライン [I -2-3不正リスク対応] 着眼点にあるとおり、監査事務所の品質管理規程等において、不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続を具体的に定めることが求められています。

2. 監査業務の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係る改善勧告事項の発生割合の推移は以下のとおりです。

例年、改善勧告数が多い会計上の見積りの監査、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応、仕訳テストを含む経営者による内部統制無効化に重点を置いて、2023年度の監査業務における品質管理に係る改善勧告事例について解説します。



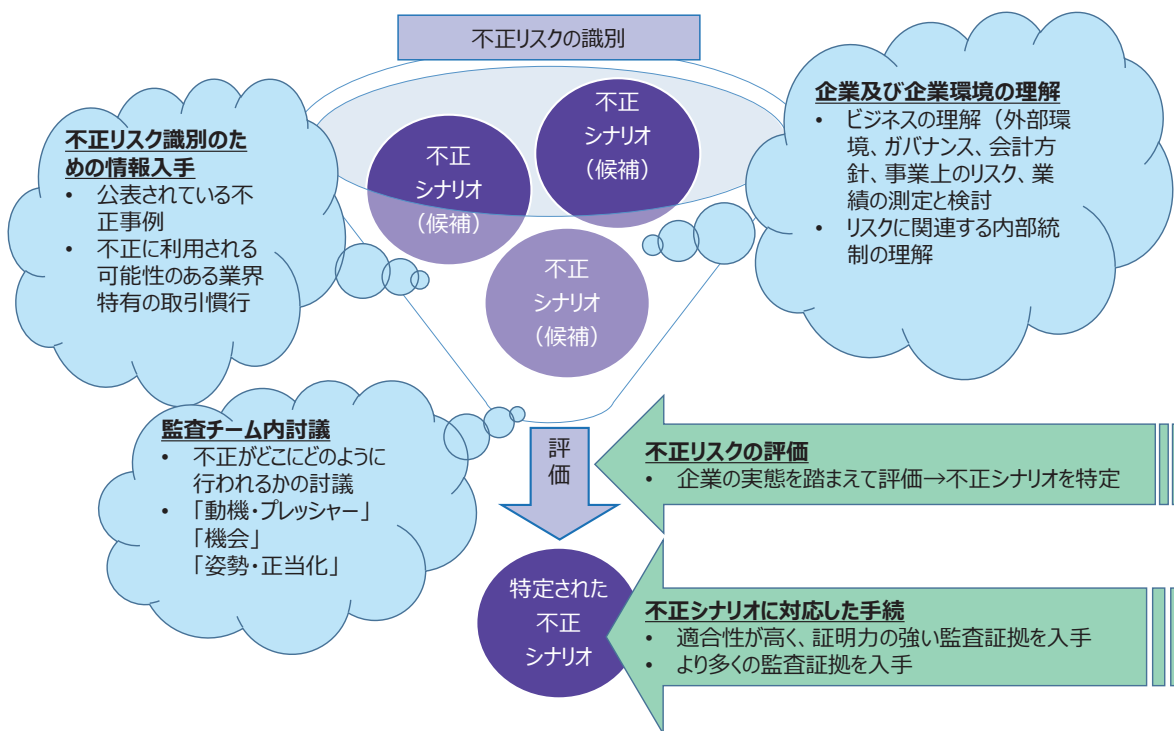
(注)発生割合 = 各項目について改善勧告事項が生じた監査業務数 ÷ 選定した監査業務数

(1) 財務諸表監査における不正

財務諸表監査の目的に不正摘発自体は含まれないものの、監査人が適正意見を表明した後に財務諸表に不正による重要な虚偽表示が発見されることが繰り返されると、財務諸表監査への信頼が失われかねません。近年、海外子会社を含め、上場会社等による会計不正が後を絶たず、不正による重要な虚偽表示リスクの看過は監査の信頼性にとって最大のリスクとなっています。そのため、監査人は、財務諸表に不正による重要な虚偽表示が生じるリスク(以下、「不正リスク」という。)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、不正リスクを識別、評価し、対応手続を実施することが求められます。

監査人は、監査における不正リスク対応基準及び監査基準報告書240財務諸表監査における不正において、職業的専門家としての懐疑心の重要性が強調されていること、また、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」において、厳正な態度で監査業務に臨むことが必要であるとされていることに留意する必要があります。

<不正リスクの識別及び評価におけるイメージ>



① 不正リスクの識別と評価

監査人には、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、適切にリスクを識別、評価し、対応手続を実施することが求められています。不正リスク(収益認識)の識別及び評価に関しては、多くの改善勧告事項が生じています。

事例11

不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価(収益認識)

監査人は、監査対象会社における売上高のうち、基幹システム外で売上計上されるものについて架空計上される可能性を想定し、収益認識の発生について不正リスクを識別している。しかしながら、基幹システムを通じて売上計上される場合であっても、当該売上の基礎データは会社担当者の直接入力やCSV形式での取込み処理が介在する状況において、監査人は、基幹システムにおける売上データの変更による不正の可能性等について、十分に検討していない。

【監基報240第25項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、基幹システム経由で計上される収益については、システムへの不正な情報登録やシステム上でのデータ改ざんといった不正を実行できないことをもって不正リスクは識別しないと判断しているものの、当該判断に当たり、基幹システム内でのデータ生成フロー、基幹システム自体が有効に機能しているかどうか、内部統制システム(ITにより自動化された内部統制を含む。)及び内部統制システムに対する監視プロセスが十分に機能しているかどうかといった機会に関連する不正リスク要因を十分に考慮していなかった事例です。

財務報告に関連する情報システムにITを利用している監査対象会社の不正リスクの識別及び評価に当たって、情報システムを十分に理解することなく、安易に「ITを利用しているため不正が生じる可能性は小さい」と判断することのないよう留意する必要があります。



青枠部分を不正リスク要因に当てはめて検討をすると...

不正リスク 要因	動機・プレッシャー	x	○	○	△
	機会	△	x	○	○
	正当化	x	x	△	○
	不正リスク	無し	無し	有り?	有り?

営業部は、売上が業績評価指標であり、売上計上の動機は大きい。また、手入力による集計が行われるような場合、機会が高まる。

財務部の業績評価指標ではないが、業績のために売上計上することを正当化する可能性は高い。また、CSV形式での取込みは手入力があるため、機会が高まる。

参考になる取組事例

不正リスク要因の検討に当たり、以下のような内容を図表にまとめ、監査調書と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、原材料の調達→製造→在庫管理→配送・販売まで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

このような取組は、不正のトライアングルに照らして深度ある不正リスク要因の検討を行い、収益認識だけではなく、原価や棚卸資産等も含めて不正リスクを識別し評価する上では、参考になると考えられます。

② 不正リスクへの対応

識別・評価した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。このため、監査人は、不正リスクに個別に対応した適切な監査手続を立案、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12

不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応(収益認識)

監査人は、監査対象会社における商品売上高の前倒し計上による不正な収益認識リスクを識別し、当該不正リスクへの対応手続として、期末月の売上取引について、売上明細表に記載されている顧客・金額及び納品日の情報と、監査対象会社が外部の配送業者から受領した配送予定表とを照合するという詳細テストの実施を計画している。

しかしながら、当該詳細テストの実施に当たって、売上計上額については配送予定表と売上明細表との整合性を確認しているが、配送予定表上の納品日(実績)や顧客情報と売上明細表上の納品日や顧客情報を照合していない。

【監基報240第29項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、商品を顧客に引き渡した時点で支配が移転したものと判断し、収益を認識している監査対象会社の監査業務において、収益認識の期間帰属に不正リスクを識別しているにもかかわらず、商品を顧客に引き渡した時点について十分に検討していない事例です。

個々の不正リスク対応手続の実施目的を監査補助者に十分に伝達し、また、業務執行社員が監査調書を適切に査閲しないと、不正リスク対応手続の立案に特段の問題がなかった場合でも、十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性が高くなることを改めて認識する必要があります。

なお、本事例において監査人が売上明細と照合している配送予定表が、仮に、監査対象会社の売上計上担当者等によって書き換え可能なエクセルファイルに記録されていると、配送スケジュールは実態的に外部証憑ではなく、内部証憑であると判断せざるを得ない場合があります。そのような場合、本事例で立案・実施された不正リスク対応手続では、十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった可能性があります。監査人は、不正リスク対応手続を立案・実施する際には、監査証拠の適合性及び証明力に十分に留意する必要があります。

③ 不正が発覚した場合の対応

不正リスクは常に変化する可能性があるため、監査実施過程を通じて適時に不正リスクを見直し、必要に応じて監査計画を修正し、追加的な対応手続を実施することで、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。特に、不正が発覚した場合には、迅速かつ的確に監査対応することが重要です。

事例13 不正が発覚した場合の対応①(収益認識)

監査対象会社の重要な構成単位である連結子会社S社において、期末日後に従業員による架空販売が発覚している。

このような状況において、監査人は、期首計画を修正し、S社における循環取引を含む商品の架空販売による重要な虚偽表示リスクを識別しているが、内部監査人が行った不正取引の検証結果をレビューするにとどまっており、評価したアサーション・レベルの不正リスクに対応した十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施していない。

【監基報240第29項】

事例14 不正が発覚した場合の対応②(棚卸資産)

監査対象会社において当事業年度に店舗保管棚卸資産の架空計上が発覚したが、監査人は、棚卸資産にアサーション・レベルの不正リスクを識別しないとする監査計画時のリスク評価の変更の必要性を検討していない。

【監基報240第23項、第24項】

【改善勧告事項の解説】

事例13及び14は、発覚した不正により重要な虚偽表示が生じている可能性の検討に際して、監査人が職業的懐疑心を十分に発揮していなかった事例です。

不正が発覚した場合、発覚した不正以外の不正が行われている可能性の検討も含め、不正により財務諸表に重要な虚偽表示が生じているのかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施する必要があります。追加的な監査手続の種類、時期及び範囲は、状況に応じた監査人の職業的専門家としての判断事項となります。当該判断に際しては、平時よりも注意深く、批判的な姿勢で臨むことが必要であり、監査人としての職業的懐疑心の保持及びその発揮が特に重要です。

なお、追加的な監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽表示が生じている疑義があると判断した場合には、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、監査計画

を修正する必要があります。

また、事例14では、収益認識以外の領域での不正リスクが論点となっていることに留意する必要があります。監査対象会社が掲げているKPIのうちに、利益若しくは利益率等に関連する指標が含まれているケースは多くありますので、収益認識だけではなく、売上原価、販売費及び一般管理費等に係る不正リスクの識別についても慎重に検討し、不正リスクを識別した場合には、適切にリスク評価手続及び詳細テストを実施する必要があることに留意してください。

④ 経営者による内部統制を無効化するリスク

経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改ざんし不正な財務諸表を作成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。

当協会の経営研究調査会が取りまとめた上場会社等における会計不正の動向(2023年版)によると、2019年3月期から2023年3月期において発覚の事実が公表された会計不正(粉飾決算、若しくは資産の流用)のうち、会計不正への主体的関与者が判明するものを、主体的関与者の役職に応じて分類すると、役員が主体的関与者となっている会計不正事例が最も多いと分析されています。

事例15

仕訳入力及び修正の適切性の検証(仕訳テスト)

経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応として実施した仕訳テストにおいて、監査人は、管理本部により本来費用化すべき金額が資産に計上されるというリスクシナリオに基づいて、営業費用を減少させる一方で固定資産を増加させる仕訳を抽出し、証憑突合を実施していた。

しかしながら、監査人は、当該証憑突合の一部において、情報システム部が作成した特定の資料に記載されている件名及び金額との照合を行うことで不正な仕訳ではないと結論付けているものの、当該手続によって経営者による内部統制を無効化するリスクを示す仕訳ではないと判断できる理由を記載しておらず、起こり得る不正の態様に照らして十分かつ適切な監査証拠を入手しているかに関して十分な検討を行っていない。

【監基報240第31項(1)】

【改善勧告事項の解説】

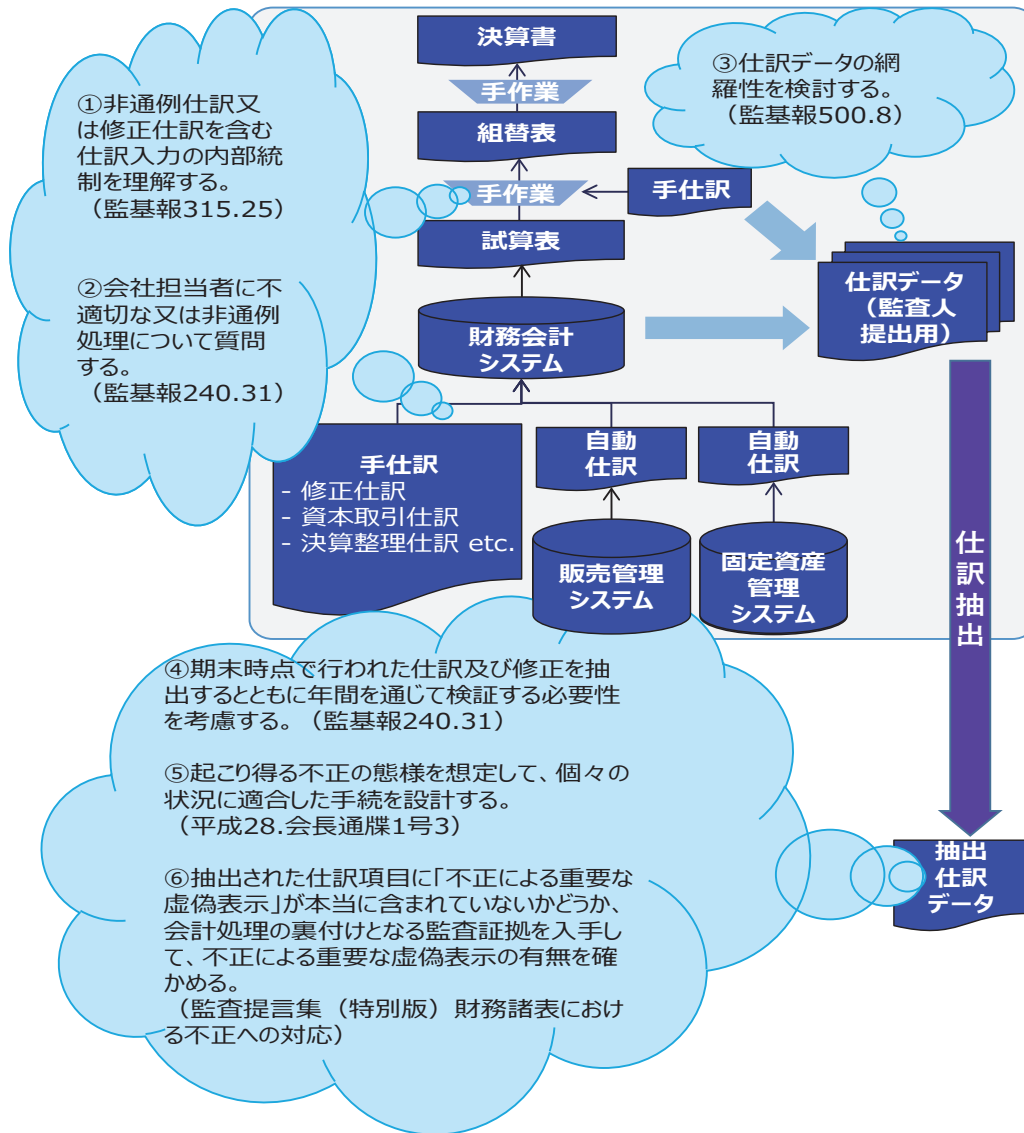
本事例は、本来費用化すべき支出を固定資産の取得原価に含めることによって不正に費用が繰り延べられるリスクを想定しているものの、どのように不正な費用繰延処理が行われるのか十分に検討することなく、情報システム部作成資料は改ざんされていないという思い込みに基づいて証憑突合を設計し実施してしまった事例です。

既述の会長通牒平成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」において、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要があるとされていますが、本事例のほかにも、監査対象会社において起こり得る不正の態様を想定することなく仕訳抽出基準を設定している事例、抽出した仕訳について詳細テストを実施せず、不正による重要な虚偽表示が含まれているか否かについて裏付けとなる監査証拠を入手

していない事例等、仕訳テストに関しては多くの不備が特定されています。

この点、深度のある監査手続を効率的に実施するために、5W1Hを考慮した、より具体的な不正の手口(不正シナリオ)を想定することは有益であると考えられます。

なお、仕訳テストに関連した改善勧告事項は、過年度から継続して発生頻度の高い項目です。仕訳テストに係る監査手続の一般的な要求事項は下図のとおりです。



参考になる取組事例

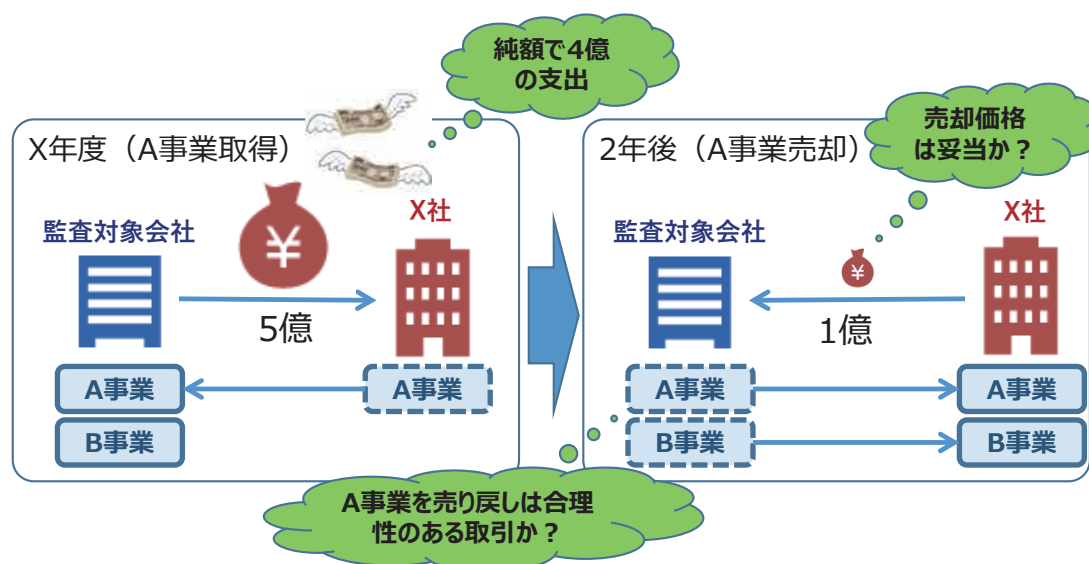
仕訳テストについて、仕訳の生成過程等を理解し、不正を実行する「動機・プレッシャー」、不正を実行する「機会」及び不正行為に対する「姿勢・正当化」と関連させて下記を検討し、具体的な不正シナリオを想定することにより、抽出する仕訳を絞り込むことで、より有効性が高く、効率的な監査手続を実施している監査事務所がありました。

- 仕訳の生成過程を理解することにより、ITによる自動仕訳とそれ以外の手動仕訳を区分した上で、それぞれの内部統制の違いを考慮して、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た上で、どの仕訳パターンで不正が行われる可能性があるかを考慮して、不正シナリオを想定する。
- 結果として詳細テストを実施する仕訳がなかった(抽出できなかった)場合は、抽出の仕方が適切であるかを再確認し、必要に応じて每期見直す。

事例16 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引についての事業上の合理性①

監査対象会社が当年度末においてX社に対してA事業及びB事業を売却している。このうち、A事業は2年前にX社から取得したものであるが、監査人は、X社へのA事業売却取引が非通例取引に該当するかどうかを検討しておらず、また、取引の合理性を検討していない。
【監基報240第31項(3)】

(イメージ図)



事例17**企業の通常の取引過程から外れた重要な取引についての事業上の合理性②**

監査対象会社は、大株主A社から、同社の100%子会社(債務超過会社)の全株式を取得しているが、監査人は、当該株式の取得価額について株式譲渡契約書との突合を実施するにとどまり、取引事業上の合理性や取得価額の合理性について検討していない。また、大株主との間で行われた当該株式取得取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価していない。

【監基報240第31項(1)】

事例18**企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別**

監査対象会社は、役員が経営する会社に対する貸付け及び同社からの不動産の購入といった重要な関連当事者取引を複数行っている。このような状況において、監査人は、役員が経営する会社との取引が企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引に該当するかどうか、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うかどうか検討していない。

また、監査人は、監査対象会社から関連当事者の一覧表を入手することにより関連当事者の範囲を検討しているが、役員から回収した「関連当事者取引に関わる確認書」において、回答未記入となっているものがあるにもかかわらず、その内容について検討していない。

【監基報550第22項】

【改善勧告事項の解説】

監査人は、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引(以下、「通例でない取引等」とする。)について、取引の事業上の合理性(又はその欠如)が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価する必要がありますが、事例16、17、及び18では、そのような評価が行われていませんでした。

本来、監査人は、例えば、以下のような通例でない取引等の有無を検討する必要があります。

- 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引又はその他企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引のうち、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な取引
- 企業の事業内容に直接関係のない又は事業上の合理性が不明瞭な重要な資産の取得、企業の買収、出資、費用の計上
- 関連当事者又は企業との関係が不明な相手先(個人を含む)との間で締結した、事業上の合理性が不明瞭な重要な資金の貸付・借入契約、担保提供又は債務保証・被保証の契約

また、これらの通例でない取引等を識別した場合、監査人は、例えば、以下の観点から、識別した通例ではない取引等が不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を検討する必要があります。

- 取引の形態が非常に複雑であるか否か(例えば、連結グループ内における複数の企業間の取引、又は通常は取引関係のない複数の第三者との取引等)
- 経営者は、取引の内容や会計処理を取締役会又は監査役等と討議し、十分に文書化しているか否か
- 経営者に、取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調するような姿勢がみられるか否か
- 特別目的会社等を含む非連結の関連当事者との取引が、取締役会によって適切に検討され承認されているか否か
- 取引が、以前には識別されていなかった関連当事者、又は実体のない取引先や監査対象会社からの支援なしには財務的資力がない取引先に関係しているか否か

経営者が通例でない取引等についての記録や契約条項を変造することも想定されることから、以上のような検討に際して、監査人が職業的懐疑心を保持し、また発揮することが特に重要となります。

コラム 事例から学ぶ

監査人には、不正による重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手するために、公表されている主な不正事例及び不正に利用される可能性のある一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行を理解することが求められています(監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」F15-2)。

当協会の経営研究調査会では、上場会社及びその関係会社(以下「上場会社等」という。)が公表した会計不正の実態・動向を正確に捉え、かつ、定点観測ができるように、会計不正動向専門委員会が上場会社等により公表された会計不正を一定期間集計し、「上場会社等における会計不正の動向」という研究資料を毎年公表しています(例年6月から7月にかけて公表)。

当該研究資料は、監査や不正調査に関与する公認会計だけではなく、企業等が参考にすることを期待して公表されており、2023年7月28日に公表された2023年版(経営調査会研究資料第10号)の内容は以下のとおりです。

1. 会計不正の公表会社数
2. 会計不正の種類と手口
3. 会計不正の主要な業種内訳
4. 会計不正の上場市場別の内訳
5. 会計不正の発覚経路
6. 会計不正の関与者
7. 会計不正の発生場所

8. 会計不正の不正調査体制の動向

9. 会計不正と内部統制報告書の訂正の関係

また、当協会の監査・規律審査会からは、監査提言集が毎年公表されており(例年7月に公表)、不正事例の概要及び監査上のポイント等が取りまとめられています。

かつては会員向けに公表されていましたが、現在では、一般の方向けに、会員用の監査提言集を要約した「監査提言集(一般用)」も公表されています。

監査人だけでなく、監査対象会社の監査役等及び内部監査に携わる方々にとっても、これらの資料は有用な資料であると考えられます。

(2) 会計上の見積りの監査

会計上の見積りには様々なものがあり、金額を直接観察できない場合に経営者により行われるものです。見積金額の測定は、経営者の知識又はデータに係る固有の限界の影響を受け、見積りの不確実性を伴います。このような限界は、金額の測定結果に主観性と幅を生じさせ、会計上の見積りのプロセスにおいて、仮定及びデータを用いた見積手法が選択及び適用され、経営者による判断が必要となり、測定が複雑になる場合があります。金額の測定に係る複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の程度は、虚偽表示が生じる可能性に影響を与えます。

このような状況において、会計上の見積りに関する監査基準の改訂が行われ、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの適切な評価のために、固有リスク要因という新たな概念が導入されており、固有リスク要因の影響及び監査人による統制リスクの評価を考慮して、リスク対応手続が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に対応した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。

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の検討に際して、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「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」4. 会計上の見積りの監査)。

事例19 リスク評価手続とこれに関連する活動(経営者が使用する仮定の選択)

監査対象会社は、過年度に経営権や超過収益力等を反映した価額で取得し、100%子会社としたA社について、当事業年度末において、A社株式の純資産簿価が取得原価に比べて50%以上低下している状況にあるほか、新型コロナウイルス感染症の影響等から取得価額の前提となった事業計画から乖離したため、修正事業計画を作成し、連結財務諸表におけるのれんを含む固定資産の減損の認識の判定、及び個別財務諸表における子会社株式の評価減の要否を評価している。修正事業計画における計画の骨子は、営業職員・技術職員の採用を進め、〇〇を推進することで売上が増加すること、②売上総利益率及び販売費及び一般管理費(以下「販管費」)の売上高に対する比率(以下「販管費比率」という)が改善することとしている。

監査人は、このうち売上高の増加を重要な仮定と識別しているものの、A社が営業職員・技術職員の採用を進めることによる影響が営業費用の見積りに適切に考慮されているかどうかを含め、売上原価及び販管費に経営者の重要な仮定が含まれるか否かを検討していない。

【監基報540第12項】

【改善勧告事項の解説】

会計上の見積りに係る固有リスクは、会計上の見積りが見積りの不確実性、複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因を評価することで決定されます。

また、上記のような固有リスク要因を評価するに当たっては、経営者が会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータがどのように選択され、適用されているかを考慮することになります。

そのため、監査人が、企業の会計上の見積りの性質に関連する事項を理解することは非常に重要となります。

本事案では、監査人は、経営者が売上総利益率及び販管費比率が、従前よりも改善する計画であることを把握していますが、監査対象会社は、事業計画を大幅に見直しており、収益及び費用構造の変化が想定される状況において、売上以外の固有リスク要因は高くないかどうか十分に検討できていませんでした。この点、そのような検討の結果、例えば、売上原価及び販管費に含まれる人件費について固有リスク要因が高いと結論付ける場合、人件費の見積りに含まれる重要な仮定について十分に検討する必要があります。

事例20

リスク評価手続とこれに関連する活動(重要な仮定の識別)

監査対象会社は、店舗に係る減損損失の認識に当たって、店舗ごとの経済的残存使用年数を店舗の改装期間や賃借契約の更新期間を勘案して5年としているが、当年度において、割引前将来キャッシュ・フローの見積期間として5年を超える年数を採用している店舗が複数ある。しかしながら、監査人は、当該店舗の経済的残存使用年数を重要な仮定として識別する必要性の有無を評価しておらず、5年を超える年数を用いることが適切かどうかを検討していない。

【監基報540第12項】

【改善勧告事項の解説】

減損損失の認識判定における割引前将来キャッシュ・フローの見積りにおいて、経営者が使用する仮定及びデータは、事業計画に含まれる見積項目、見積期間及び正味売却価額等が考えられますが、監査人は経営者が使用する仮定及びデータの理解を通じて、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することになります。

また、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するに当たり、会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合、当該仮定を重要な仮定として扱うことが明確化されています。

本事例では、減損損失の認識判定における割引前将来キャッシュ・フローの見積り総額は、経済的残存使用年数による影響を受けますが、資産又は資産グループ中の主要な資産が今後、経済的に使用可能と予測される年数と考えられ、対象となる当該資産の材質・構造・用途等の物理的な要因のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊的条件も検討し、見積られることとなります。

監査人は、監査対象会社が一定期間の経済的残存使用年数を採用することに対して理解しているものの、当該経済的残存使用年数を超える年数を採用している店舗があることにより、減損損失の認識及び測定に重要な影響を与えるか否かを定量的に評価しておらず、経営者が使用する仮定の選択及び重要な仮定の識別に関するプロセスの理解が不十分とされた事例です。

まず…
経営者の見積手法（モデルの使用を含む）を理解する

見積手法に含まれる
データ・仮定を特定する

項目	構成要素	経営者の使用する見積り	仮定及びデータ
売上	翌年度予算	数量予測	重要な仮定
		単価予測	仮定
	翌々年度以降の成長性	外部予測	データ
営業費用	材料費	売上予測に対する直近事業年度の材料費割合	データ
	労務費	人員数	重要な仮定
		1人当たり給与	データ
		外部環境に照らし合わせたベースアップ割合	データ
	経費	前年度実績	データ
その他の項目	見積期間	経済的残存使用年数	重要な仮定
	正味売却価額（土地）	専門家の算出数値	仮定

「重要な」の判断は相対的ではなく定量的（測定に重要な影響を与えるか）

監基報540におけるリスク対応手続は「重要な仮定」に対する手続であり、「重要な仮定」か「仮定」かの判断は重要

根拠となるデータをどのように選択しているかを理解する
・性質、情報源
・適切性の評価方法
・正確性と網羅性など

参考になる取組事例

固定資産の減損損失の認識に関して、監査対象会社が作成した割引前将来キャッシュ・フローの基礎となる事業計画に含まれる見積手法、仮定及びデータの選択及び適用を理解するに当たり、以下のような取組を実施している監査事務所がありました。

- 減損損失の認識判定において、資産グループごとに重要な虚偽表示リスクに関連する会計上の見積りの固有リスク要因(不確実性、複雑性、主観性又はその他のリスク要因)を検討
- 上記の結果、固有リスクが高いと判断された資産グループに対して、関連する事業計画に含まれる見積手法、仮定及びデータを分類
- さらに、仮定を重要な仮定と重要でない仮定に分類し、重要でない仮定については、その判断過程を記載

事例21

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(重要な仮定)

監査対象会社は、建築事業において、主に一定期間にわたり履行義務を充足していると判断し、履行義務の充足に係る進捗率を発生原価に基づくインプット法により見積り、当該進捗率に基づき収益を認識している。

このような状況において、監査人は、履行義務の充足に係る進捗率の算定の前提となる工事原価総額の見積りに経営者が使用した重要な仮定を識別し、特別な検討を必要とするリスクを認識しているが、重要な仮定に対するリスク対応手続を立案し実施していない。

【監基報540第23項】

【改善勧告事項の解説】

会計上の見積りについて、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用が固有リスク要因の影響を受ける程度を考慮して決定されている一方で、リスク対応手続で求められるアプローチの1つである「経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討」においては、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの選択及び適用に関する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。

これは、仮定に対する適切な固有リスクの評価の中で識別された重要な仮定に対して、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があることを示したものであり、固有リスクの評価の段階での重要な仮定の識別と当該仮定に対するリスク対応手続を立案することが重要となります。

本事例は、工事契約等に関する履行義務の充足に係る進捗度の見積りをインプット法により算定している場合は、工事原価総額の合理的な見積りは、重要な見積項目となることから、工事原価総額を見積もる際に経営者が使用した仮定が含まれていることが考えられます。当該仮

定に重要な仮定が含まれている場合には、重要な仮定に関するリスク対応手続により、経営者が行った見積りに対して、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。

本事案では、監査人は、工事原価総額の見積りに重要な仮定を識別し、特別な検討を必要とするリスクを認識しているにもかかわらず、重要な仮定に関するリスク対応手続が立案されず、十分かつ適切な監査証拠が入手されていないと判断された事例です。

<工事収益の履行義務の充足に係る計算方法>

$$\text{売上(工事収益)} = \text{工事収益総額} \times \text{履行義務の充足に係る進捗率(※)}$$

$$\text{(※)履行義務の充足に係る進捗率} = \frac{\text{決算日までに発生した工事原価}}{\text{工事原価総額}}$$

経営者の使用する見積り	仮定の評価	監査手続
外注費	重要な仮定	監基報に定めるリスク対応手続が必須
材料費・労務費・経費	仮定	相応の手続 (必ずしもリスク対応手続は求められない)

経営者の使用する見積りのうち、重要な仮定として評価したものについては、監基報540第23項におけるリスク対応手続を実施する必要がある。

事例22	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(データ)
<p>監査対象会社は、過年度に100%出資して設立した米国子会社A社が過年度からの損失計上により債務超過となっている状況において、A社が策定した事業計画による業績改善が図られることにより純資産が取得原価まで回復可能であるとして当該子会社株式の減損は不要と判断している。当該事業計画における計画販売台数は、A社の経営者が収集した米国市場全体の予測成長率(以下、市場成長率という)を考慮した予測販売台数に、A社の市場シェア率を乗じた販売台数を前提としていることから、監査人は、市場成長率を重要な仮定として識別し、監査人が独自に入手した業界情報データと比較することで、その仮定の適切性を検討している。</p> <p>しかしながら、監査人は、A社の経営者が計画販売台数の見積りの基礎データである「米国市場全体の販売台数(過去実績)」及び「シェア(過去実績)」をどのように選択したか、また、当該データが適合性及び信頼性を有しているかどうかを検討していない。</p> <p>【監基報540第24項】</p>	

【改善勧告事項の解説】

会計上の見積りに含まれるデータは、経営者がそのデータを選択した根拠を確かめ、会計上の見積りの性質、適用される財務報告の枠組みの要求事項、事業、産業及び経営環境を踏まえ、データがその状況において適切であるかどうかを検討する必要があります。

また、経営者が使用するデータには、外部情報源から入手した市場データ、業界データ等が含まれることがありますが、複数の外部情報源が利用可能な場合には、経営者が使用するデー

タの選択に経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうか、データが状況に応じた適合性と信頼性を有しているかどうかについて一層注意を払う必要があります。

本事例は、監査人は、A社の計画販売台数を見積もるに当たって使用した市場成長率を重要な仮定として識別し、業界情報データとの比較を行っている一方で、米国市場全体の販売台数やA社のシェアといったデータの適合性及び信頼性についての検討が不十分であるとされた事例です。

項目及び構成要素	数式	X0年 (実績)	X1年 (計画)	X2年 (計画)	X3年 (計画)	X4年 (計画)	経営者の使用する 見積り	リスク対応手続
売上	①(=②×⑥)	1,000	1,050	1,100	1,120	1,140		
販売台数	②(=③×⑤)	100	105	110	112	114		
市場販売台数	③(=X0年の市場販売台数×④)	1,000	1,050	1,100	1,120	1,140	データ × 仮定④	データに対する監基報に定める リスク対応手続が必須
成長率(X0年比)	④	-	105%	110%	112%	114%	重要な仮定	業界情報データとの比較
シェア	⑤	10%	10%	10%	10%	10%	仮定(X0年のシェアが継続)	-
単価	⑥	10	10	10	10	10	仮定(X0年の単価が継続)	-

(例えば、市場販売台数に関する外部情報源が3つある場合…)

外部情報源X : 800

外部情報源Y : 1,000

外部情報源Z : 1,500

- ・経営者はなぜこのデータを採用したのか？
- ・経営者にとって都合の良いデータが採用されていないか？
- ・前期に利用されている情報源からの変更はあるか？
- ・データは、正確かつ詳細な情報であるか？

コラム 監査品質と財務報告の信頼性

会計上の見積りの監査に関する改善勧告事項のうちには、監査人が必要とする情報、例えば、事業計画における重要な仮定やデータを選択適用する際の根拠資料等を監査対象会社が作成できていないことに起因するものも含まれています。したがって、監査品質向上に向けて監査事務所が改善活動に取り組んでいくに当たり、監査対象会社に協力を求めることもあります。

この点、監査対象会社においては、監査人から提出を要請される資料の作成が会計上の見積りの精度向上に資することにもなるという点に着目し、監査対応のためだけに資料を作成するのではなく、精度の高い会計上の見積りを行うための内部統制の改善という観点をもつことは、財務報告における会計上の見積りの重要性が高くなる傾向にあるなか、財務報告の信頼性を高める上で重要であると考えられます。

(3) グループ監査

グループ監査では、グループ監査責任者がグループ財務諸表の監査業務とその実施及びグループ財務諸表に対して発行する監査報告書に責任を有しています。したがって、構成単位の監査人を利用する場合であっても、グループ監査の基本方針及び詳細計画を策定し、リスク対応手続を実施する責任はグループ監査責任者にあります。

しかし、グループ監査に関しては、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位以外の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生じるリスクを識別、評価し、必要なリスク対応手続を計画、実施するまでの一連の要求事項への対応に不備が特定される事例が散見されます。

事例23

グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解

グループ監査チームは、グループ財務諸表の監査の基本的な方針及びその詳細な監査計画の策定において、連結グループ全体の棚卸資産残高の60%を所有する海外製造子会社を重要な構成単位にしないと判断する際に、当該構成単位の企業及び企業環境を十分に理解しておらず、当該構成単位が所有する棚卸資産に関するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて検討していない。

【監基報600第16項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、重要な構成単位以外の構成単位の財務情報に、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが含まれているかどうか十分に検討されていない、その結果、グループ財務諸表の監査において、必要十分なリスク対応手続が実施されていないことが懸念される事例です。本事例の棚卸資産のように重要な実証手続の実施時期が限定される(期末日における棚卸立会等)勘定科目については、計画時点で適切に虚偽表示リスクを識別、評価しておかないと、十分な実証手続を実施できなくなってしまうリスクが高くなります。

グループ監査においては、海外子会社に監査人がいない、監査人がいる場合でも当該監査人の独立性確認や能力評価を適時に実施できない、言語や文化の違いによるコミュニケーション障壁といった様々なリスクがあります。したがって、グループ監査責任者を含むグループ監査チームは、グループ全体、構成単位及びこれらの環境を十分に理解し、また、適時にアップデートし、計画段階で適切に重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、また、適時にリスク評価の見直しの要否を検討することによって、計画したリスク対応手続を網羅的に実施できるよう細心の注意を払って監査業務を遂行する必要があります。

本事例のほかにも、グループ監査に関しては、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位以外の構成単位の財務情報に不正による重要な虚偽表示が生じるリスクがあるかどうか十分に検討できていない事例や、構成単位の監査人とのコミュニケーション不足により、構成単位の監査人によるリスク評価やリスク対応にグループ監査チームとして十分に関与できていない事例が散見されます。

グループ監査チームは、構成単位の監査人に監査指示書を送付しているが、構成単位の監査人に関して、職業的専門家としての能力や、規制環境の状況について検討していない。

【監基報600第18項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、グループ監査チームが構成単位の監査人とコミュニケーションをとる際に、形式的に監査指示書及び構成単位監査人から回答の受渡を行うにとどまり、双方向のコミュニケーションを十分に行わなかったことから、構成単位の監査人を利用するための基本的前提条件を確認できていなかった事例です。

グループ監査の実施に当たっては、監査の全過程において構成単位の監査人と双方向のコミュニケーションを十分に行う必要があることを再認識する必要があります。この点は、2023年1月改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」（以下、「改正監基報600」とする。）においても強調されていることに留意が必要です。

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、当該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等を通じて把握した、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回答書の回収日等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、回収漏れや回収遅れがないこと、追加的に必要な対応事項に漏れや遅れがないことを確認している。
- リスク評価やリスク対応手続に関する計画段階における重要な事項については、期中の早い段階から主体的にコミュニケーションを実施し、遅くとも構成単位の決算月までに海外の構成単位の監査人との合意を得るようにしている。

コラム 監基報600だけでは・・・

改正前の監基報600では、「本報告書は、構成単位の監査人を関与させる場合に特に考慮すべき事項を中心に、グループ監査に関する実務指針を提供するものである」とされていましたが、重要な構成単位の選定及び重要な構成単位の財務情報に対してリスク評価・対応を実施することに重点が置かれる一方で、グループ財務諸表全体に対して監基報300、315及び330等で求められているリスク・アプローチが徹底されていないことに起

困る改善勧告が行われることがありました。

2023年1月12日付で公表された改正監基報600では、第1項において「本報告書は、構成単位の監査人が関与する状況を含む、グループ財務諸表の監査(以下「グループ監査」という。)に関して、特に考慮すべき事項を中心に実務上の指針を提供するものである。本報告書の要求事項及び適用指針は、グループ監査に関連する他の監査基準報告書、特に監査基準報告書220「監査業務における品質管理」、同230「監査調書」、同300「監査計画」、同315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び同330「評価したリスクに対応する監査人の手続」を参照又はそれらを拡充させている(A1項及びA2項参照。）」と決めました。

また、重要な構成単位という概念を廃止しました。

このような改正により、改正監基報600では、重要な構成単位の財務情報に対してリスク対応手続を求めるのではなく、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応し、十分かつ適切な監査証拠を入手するために適切なアプローチをグループ監査人が決定する必要があることが強調されています。

なお、改正監基報600は、大規模監査法人については、2024年4月1日以後開始する事業年度又は会計期間に係る監査から、大規模監査法人以外については2024年7月1日以後開始する事業年度又は会計期間に係る監査から適用されることになっており、適用時期が遅くなっている大規模監査法人以外の監査事務所が実施する監査業務であっても、改正監基報600への対応準備期間が残り短くなっていることにご留意ください。

(4) 財務諸表等の表示及び開示

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(監基報330第23項)。また、セグメント情報について、監査人は、セグメント情報を決定する際に経営者が用いた方法や手順を理解し、経営者によって作成されたセグメント情報の表示及び開示が、会計基準等(適用される財務報告の枠組み)に準拠しているかどうかを評価することが求められます(監基報501第12項)。

事例25

セグメント情報

監査対象会社は、連結財務諸表の注記事項の「(セグメント情報等)【関連情報】2. 地域ごとの情報」について、(1) 売上高、(2) 有形固定資産のそれぞれについて、日本、アジアなど、複数の国を括った地域に区分して記載しているが、監査人は、各地域の中に主要な国(連結全体の10%以上)として開示すべき国があるかどうかの検討を実施しておらず、連結財務諸表の注記事項(セグメント情報)が適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価していない。

【監基報501第12項、監基報330第23項】

【改善勧告事項の解説】

会計基準等では、セグメント情報に係る地域に関する売上高の情報として、①国内の外部顧客への売上高、②海外の外部顧客への売上高、③海外の外部顧客への売上高のうち、主要な国(連結売上高の10%以上の国)がある場合には、これを区分して開示することが求められています。また、海外に所在している有形固定資産の額のうち、単一の国に所在する有形固定資産の額が連結貸借対照表又は貸借対照表の有形固定資産の額が10%以上である場合、これを区分して開示することが求められています(セグメント情報等の開示に関する会計基準第31項、同適用指針第16項)。

本事例は、単一の国の連結子会社の売上高(及び有形固定資産)が連結売上高(及び連結全体の有形固定資産の額)の10%以上を占めており、区分別示の要否の検討が必要な状況において、監査人は、当該検討を実施しておらず、その結果、経営者が作成したセグメント情報等の表示及び開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事例です。

2.地域ごとの情報
(1) 売上高

日本	アジア	合計
16,000	14,000	30,000

日本	アジア		合計
	X国	その他アジア	
16,000	12,000	2,000	30,000

・単一の国の外部売上高が、連結売上高の10%以上の場合、
「主要な国」として区分別示が必要
・有形固定資産も同じ(10%以上であれば区分別示が必要)

(5) 識別した虚偽表示

監査人は、監査の過程で集計した全ての虚偽表示を適切な階層の経営者に適時に報告し、修正するように求め、経営者が、その一部又は全てを修正することに同意しない場合、監査人は、その理由を把握した上で、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを評価する必要があります。

事例26

識別した虚偽表示の集計

監査対象会社は、期末日後、株式取得により会社を買収しており、当該企業結合取引について、重要な後発事象として注記しているが、当該注記において取得原価を非開示としている。このような状況において、監査人は、取得原価を非開示としていることを未修正の虚偽表示として集計していない。

【監基報450第4項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、注記事項の記載誤り、漏れも虚偽表示に含まれるところ、注記の記載誤りを未修正の虚偽表示として集計しておらず、注記事項に関する虚偽表示が、関連する注記事項及び財務諸表全体に与える影響を検討していなかった事例です。

注記事項に関する虚偽表示に重要性があるかどうかは、職業的専門家としての判断を伴う事項であり、適用される財務報告の枠組み及び企業の特定の状況等を考慮して判断することになると想定されることに留意が必要です。

なお、虚偽表示を識別した場合には、識別した虚偽表示を生じさせた要因が内部統制の不備となるケースが多く、したがって、監査人は、内部統制の不備の重要性に関する監査対象会社の判断の妥当性を検討しなければならないケースが多くなることにも留意が必要です。

(6) 監査報告書

監査上の主要な検討事項(KAM(Key Audit Matters))は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定した上で、当年度の財務諸表監査において、職業的専門家として特に重要と判断した事項です。

監査報告書におけるKAMの記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることに意義があり、KAMを契機として利用者と経営者の対話がより促進されること等が期待されています。

事例27

監査報告書における監査上の主要な検討事項(KAM)

監査人は、連結財務諸表に係る監査報告書において、営業店舗に係る固定資産の減損を監査上の主要な検討事項として決定し、監査上の対応として「事業計画に含まれる××等の重要な仮定について、〇〇を実施するとともに利用可能な外部情報の閲覧により合理性の検討を実施した」旨を記載しているが、実際には外部情報の閲覧による合理性を検討していない。
【監基報701第12項】

【改善勧告事項の解説】

本事例は、監査上の対応として記載した実証手続の一部を実施していないにもかかわらず、当該手続を実施した旨を記載している不備事例です。本事例のほか、内部統制の運用状況の有効性の評価しない監査計画を立案しているにもかかわらず、KAMに記載した監査上の対応として、内部統制の運用状況の評価を実施した旨を記載している事例も見受けられました。

監査報告書におけるKAMの記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることに意義があるとされています。監査人は、計画段階においてKAMに対応する監査手続を確認するとともに、KAM草案作成段階において、例えば、下表のように、監査上の対応の記載内容と実施手続調書との照合をすること等の対応が考えられます。

XXに係る固定資産の減損		実施手続調書
監査上の主要な検討事項の内容及び決定理由	監査上の対応	
<p>……</p> <p>… のことから、当監査法人は、XXに係る固定資産の減損が監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。</p>	<p>…、主として以下の監査手続を実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> • XX に関する<u>内部統制の整備（①）</u>及び<u>運用状況（②）</u>の評価を実施した。 • <u>▲▲を検討した（③）</u>。 • ○○について、<u>△△を実施する（④）</u>とともに<u>外部情報の閲覧（⑤）</u>により合理性を検討した。 	<p>⇔ ①IC-100（整備評価）</p> <p>⇔ ②IC-110（運用評価）</p> <p>⇔ ③PP-220（▲▲検討調書）</p> <p>⇔ ④PP-300（△△検討調書）</p> <p>⇔ ⑤PP-400（外部情報閲覧による合理性検討調書）</p>

(7) IT監査

監査人は、統制活動のうち、アサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制に基づいて、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を識別し、これらについて①ITの利用から生じるリスク、②当該リスクに対応するIT全般統制を識別して、評価しなければならないとされています。

事例28

ITに起因するリスクへの対応状況の理解

監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制について、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を識別している。このような状況において、監査人は、識別したITアプリケーション及び関連するその他のIT環境について、ITの利用から生じるリスクを具体的に識別せずにIT全般統制の評価を実施しており、その結果、ITの利用から生じるリスクに対応するIT全般統制を適切に識別していない。

【監基報315第25項】

【改善勧告事項の解説】

ITの利用から生じるリスクとは、企業のITプロセスにおける内部統制が有効でないことにより、情報処理統制が有効にデザイン若しくは運用されない可能性や、企業の情報システム内の情報のインテグリティ（網羅性、正確性、正当性）が維持されないリスクをいいます。当該リスクを適切に識別し評価することにより、当該リスクに対応するIT全般統制を適切に識別することが可能となります。

本事例は、ITの利用から生じるリスクを具体的に識別せずにIT全般統制を評価していた事例です。同リスクを識別せずにIT全般統制を評価すると、評価したリスクに対応するIT全般統制に不足が生じていても気づくことができません。また、必要以上にIT全般統制を評価してしまうと、監査の効率性に影響を及ぼすことがあります。このためITの利用から生じるリスクを適切に識別、評価することが重要です。



大幅改正後の監基報315(2021年6月8日)が2023年3月決算の監査から適用されました。2023年度品質管理レビューにおいて、広範かつ多数の改善勧告が多くの監査事務所で行われるといった改正監基報315への対応状況に重要な懸念を生じさせる状況は識別されませんでした。IT監査に関連する改善勧告事項は散見されました。

リスク評価の過程でITに関して監査人に要求される手続には次のようなものがありますので、改めてご確認ください。

- 重要な虚偽表示リスクの識別に役立てるため、企業及び企業環境の理解の一環として企業のビジネスモデルにおけるITの利用状況を理解すること。
- 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する企業の情報処理活動として、取引の開始から財務諸表での報告に至るまでの情報の流れと処理されるデータ又は情報、そのインテグリティ(取引及びその他の情報(データ)の網羅性、正確性、正当性)を維持するための情報処理と関連するIT環境を理解すること。
- 特別な検討を必要とするリスクに対応するもの、仕訳入力に関するもの、運用評価手続の実施を予定するもの等の内部統制について、ITの利用から生じるリスクの影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を識別すること。
- 上記で識別されたITアプリケーション及び関連するその他のIT環境に影響を与える、ITの利用から生じるリスク及び当該リスクに対応するIT全般統制を識別し、識別したIT全般統制の評価を実施すること。

なお、重要な構成単位及び財務諸表等の監査等を実施するその他の構成単位において、重要な虚偽表示リスクに対してITが関係すると考えられる場合には、グループ監査の観点で上記の手続を実施することになります。グループ監査においては、「監査基準報告書315実務ガイダンス第1号Q11」も参考としてください。

(8) 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。

事例29

内部統制からの逸脱の原因及びその潜在的な影響

監査人は、サービス業を営んでいる監査対象会社の内部監査人から、内部統制の運用状況を評価した結果、売上計上プロセスに含まれる統制上の要点の一部について、内部統制からの逸脱を発見した旨の報告を受けているが、当該不備が生じた原因及び潜在的な影響の理解をするための手続を実施していない。

【監基報330第16項】

【改善勧告事項の解説】

内部統制からの逸脱は、担当者の交代、不注意による人為的なミス、取引量の重要な季節的変動など様々な要因によって生じることがあります。これらの要因によって内部統制からの逸脱が生じ、実際の内部統制の逸脱率が、予想した内部統制の逸脱率よりも高い状況においては、監査人が評価したリスクを軽減するための内部統制に依拠できないことがあります。

そのため、監査人は、依拠しようとする内部統制からの逸脱を発見した場合には、逸脱が生じた原因及びその潜在的な影響を理解するための手続を実施する必要があります。

その上で、①内部統制に依拠できるかどうか、内部統制の不備となるかどうか、②追加的な運用評価手続が必要かどうか、③虚偽表示の潜在的なリスクに対応する実証手続が必要かどうかを判断する必要があります。また、内部統制の不備となる場合には、それが財務諸表監査上、重要な不備となるかどうか、内部統制監査上、開示すべき重要な不備となるかどうかの検討も必要です。

コラム 経営者による不正リスクの考慮

2023年4月7日付で「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」及び「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」(以下、両者を総称して「内部統制基準等」とする。)が改訂されました。改訂後内部統制基準等は2024年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用されます。

多岐にわたる改訂内容のうちには、経営者がリスクを評価するに際し不正に関するリスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項の明示が含まれています。昨今、経営者による内部統制の評価範囲に含まれていない業務プロセスや子会社において不正が発覚し、財務諸表が訂正されるケースもあることから、経営者には、不正リスクも含めて財務報告の信頼性に影響を及ぼす要因を適切に考慮して内部統制の評価範囲を決定することが求められていると考えられます。

経営者による不正リスクの識別、評価及び対応の内容は、監査人にとっても重要な考慮事項になるため、今回の改訂に関して経営者がどのように対応するか、監査人は財務諸表監査及び内部統制監査の観点から十分に留意する必要があります。

また、今回の改訂では、監査役等について、内部監査人や監査人等との連携、能動的な情報入手の重要性等が明記されるとともに、内部監査人について、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすること、取締役会及び監査役等への報告経路も確保すること等の重要性が明記されました。

したがって、監査役等も、経営者、内部監査人及び監査人とのコミュニケーション等を通じて、経営者がどのように不正リスクを識別、評価し不正リスクに対応するか留意する必要があります。

事例一覧表

項目	事例 No.	タイトル	II部 掲載事例
1. 監査事務所の品質管理のシステムに関する改善勧告事例			
(1) 品質管理の全般的体制	1	品質管理の全般的体制①	1～8
	2	品質管理の全般的体制②	
(2) 情報セキュリティ	3	情報セキュリティ	9～12
(3) 職業倫理及び独立性	4	職業倫理及び独立性	13～17
(4) 契約の新規の締結及び更新	5	契約の新規の締結及び更新	18～21
(5) 専門要員の採用、 教育・訓練、評価及び選任	6	専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	24～26
(6) 専門的な見解の問合せ	7	専門的な見解の問合せ	29
(7) 審査	8	審査	30～34
(8) 監査調書の整理及び 管理・保存	9	監査調書の整理及び管理・保存	35～38
(9) 品質管理のシステムの監視 (不服と疑義の申立てを含む。)	10	品質管理のシステムの監視 (不服と疑義の申立てを含む。)	39～41
2. 監査業務の品質管理に関する改善勧告事例			
(1) 財務諸表監査における不正	11	不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価 (収益認識)	49～59
	12	不正を含む重要な虚偽表示リスクへの対応	
	13	不正が発覚した場合の対応①(収益認識)	
	14	不正が発覚した場合の対応②(棚卸資産)	
	15	仕訳入力及び修正の適切性の検証(仕訳テスト)	
	16	企業の通常の取引過程から外れた重要な取引につ いての事業上の合理性①	
	17	企業の通常の取引過程から外れた重要な取引につ いての事業上の合理性②	
	18	企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との 重要な取引の識別	
(2) 会計上の見積りの監査	19	リスク評価手続とこれに関連する活動 (経営者が使用する仮定の選択)	96～106
	20	リスク評価手続とこれに関連する活動 (重要な仮定の識別)	
	21	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (重要な仮定)	
	22	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (データ)	

項目	事例 No.	タイトル	Ⅱ部 掲載事例
(3) グループ監査	23	グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解	118～126
	24	構成単位の監査人に関する理解	
(4) 財務諸表の表示及び開示	25	セグメント情報	86
(5) 識別した虚偽表示	26	識別した虚偽表示の集計	128
(6) 監査報告書	27	監査報告書における監査上の主要な検討事項 (KAM)	132～135
(7) IT監査	28	ITに起因するリスクへの対応状況の理解	136～140
(8) 内部統制監査	29	内部統制からの逸脱の原因及びその潜在的な影響	141～148

* 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 Q030010

研修コード 3101

履修単位 3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CPD指定記事専用)で申告してください。なお、複数の媒体に掲載してありますが単位申告は1度のみ、申告方法はいずれの場合も200字程度の研修概要等の記載が必要です。

FAX : 03-6867-0984

電子申告で単位登録を行う際は、「電子申告」「自己学習：CPD指定記事」で掲載媒体は、「品質管理委員会年次報告書、品質管理レビュー事例解説集」、掲載号は「品質管理レビュー事例解説集2024年6月発行」を選択し、申告してください。

<単位の上限>

1事業年度に取得できるCPD指定記事の単位の上限は40単位です(ただし、CPD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

問合せ窓口 cpd_support@sec.jicpa.or.jp

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

