

# 第 61 回 監査基準委員会有識者懇談会 次第

2021 年 4 月 9 日（金）10:00～12:00

於：Microsoft Teams／日本公認会計士協会 会議室

I 開 会 10:00

## II 議 事

### 1. 意見聴取

- (1) 品質マネジメント基準に関する対応について
- (2) 監査・保証実務委員会実務指針「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」について
- (3) IAASB の活動状況について
  - ① LCE（複雑でない企業）の監査基準
  - ② グループ監査（ISA 600）
  - ③ 監査証拠（ISA 500）
  - ④ EER Assurance（拡張された外部報告に対する保証）ガイダンス

### 2. 報告事項

- (1) 監査基準委員会報告書の誤りの修正について
- (2) リモートワーク環境下における企業の業務及び決算・監査上の対応について
- (3) 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7）について
- (4) 有識者懇談会の名簿の公表について

III 閉 会 12:00

## 配布資料

資料No.	タイトル
846	品質マネジメント基準に関する対応について
847	監査・保証実務委員会実務指針「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」（公開草案）の概要
848	監査・保証実務委員会実務指針「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」文案
849	IAASB の活動状況について
850	監査基準委員会報告書の誤りの修正について
851	日本公認会計士協会におけるリモートワーク対応への取組
852	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」等
853	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7）等

2021年4月9日現在

## 監査基準委員会有識者懇談会名簿

(敬称略)

	氏名	現職
議長	関根愛子	日本公認会計士協会 相談役(前会長)
委員	青克美	株式会社東京証券取引所 執行役員
委員	渥美恭弘	公益社団法人日本証券アナリスト協会 常務理事
委員	井上隆	一般社団法人日本経済団体連合会 常務理事
委員	今給黎真一	株式会社日立製作所 財務統括本部担当本部長
委員	川島勇	公益社団法人日本監査役協会 副会長
委員	小賀坂敦	企業会計基準委員会 委員長
委員	八田進二	青山学院大学 名誉教授 大原大学院大学 教授
委員	林田英治	公益財団法人 財務会計基準機構 理事長
委員	堀江正之	日本大学 商学部 教授
委員	松本祥尚	関西大学 会計専門職大学院 教授
委員	弥永真生	明治大学 専門職大学院会計専門職研究科 専任教授
委員 (説明者)	手塚正彦	日本公認会計士協会 会長
委員 (説明者)	小倉加奈子	日本公認会計士協会 副会長
委員 (説明者)	志村さやか	日本公認会計士協会 常務理事
オブザーバー	西山香織	金融庁 企画市場局企業開示課 開示業務室長

以上



日本公認会計士協会

監査基準委員会有識者懇談会

2021/4/9

配布資料No. **846**

# 品質マネジメント基準に対する対応について

2021年4月9日



# 目次

1

**IAASBの品質マネジメント基準（ISQM 1、ISQM 2、ISA220（改訂））の概要**

2

## **JICPAにおける対応**

- (1) JICPAにおける体制
- (2) これまでの主な対応
- (3) JICPAが認識している基準適用上の検討課題
- (4) 中小監査事務所に対するアウトリーチ結果

# 1. IAASBの品質マネジメント基準( ISQM 1、 ISQM 2、ISA220 (改訂) ) の概要

---

# 品質マネジメント・アプローチの導入

## 導入の背景

- 監査事務所の品質管理システムにおける厳格性の向上が必要
- 監査事務所の規模や複雑性にかかわらず、基準が全ての監査事務所に適合することが必要

認識

- ISQC1等の適用モニタリング
- 継続的なアウトリーチ活動
- 規制当局の検査報告 等

## 品質マネジメント・アプローチの導入

- 監査事務所のリーダーシップによる積極的な品質マネジメントを強調し、かつ、基準の適用の柔軟性を確保するため、新しいアプローチ（品質マネジメント・アプローチ）を採用する。
- 高品質の業務を一貫して実施することにより、公共の利益に貢献するという監査事務所の役割を認識し、強調する文化を通じて、品質へのコミットメントを示す。
- 各監査事務所の状況や実施する業務の内容に応じて、適合した品質マネジメント・システムを整備・運用する。

## 新設又は改訂された基準

### ISQM 1 監査事務所における 品質マネジメント

- 監査事務所に対して、高品質の業務を一貫して実施するために、8つの構成要素で構成される品質マネジメント・システムをデザイン・適用し、運用することを求める。

### ISQM 2 審査

- 審査担当者の選任や適格性及び審査の実施に関する規定を定める。
- 審査対象業務の範囲に関しては、ISQM1に基づき監査事務所が方針及び手続を定める。

### ISA220（改訂） 監査業務における 品質マネジメント

- 監査業務レベルの品質マネジメントにおける監査人の責任及び関連する監査責任者の責任に関する規定を定める。
- 監査チームの範囲の拡大

# ISQM 1の全体像

## ISQM1の構成

品質マネジメント・システム

監査事務所のリスク評価プロセス

ガバナンスとリーダーシップ

職業倫理規程

契約の新規の締結及び更新

業務の実施

リソース

情報及びコミュニケーション

(特定の対応)

監視及び改善

ネットワーク

品質マネジメント・システムの評価

文書化



## 品質マネジメント・システムの構成要素

- 品質マネジメント・システムは、8個の構成要素からなる
  - ✓ 「監査事務所のリスク評価プロセス」を適用することにより品質目標を設定し、品質リスクを識別・評価し、対応をデザイン・適用する。
  - ✓ 「監視及び改善」により、業務の品質と品質マネジメント・システムの積極的かつ継続的な改善を促進する。

- 品質マネジメント・システムの構成要素に関連する規定のほか、品質マネジメント・システムにおける役割と責任、ネットワーク、品質マネジメント・システムの評価、文書化等が定められている。

# 監査事務所のリスク評価プロセス

リスクに基づくアプローチ

## 品質目標の設定

- 品質目標とは、品質マネジメントシステムの構成要素に関連して、監査事務所によって達成されるべき望ましい結果をいう。
- 各構成要素について、全ての監査事務所に設定が求められる品質目標を規定している。
- 監査事務所は、必要と認める場合、追加の品質目標を設定する。

## 品質リスクの識別と評価

- 品質リスクとは、発生する可能性、及び、個別に又は他の品質リスクと合わせて品質目標の達成に悪影響を及ぼす可能性が、いずれも合理的にあり得るリスクをいう。
- 品質リスクへの対応をデザイン及び適用する基礎とするために、品質リスクを識別し評価する。
- 品質目標に悪影響を及ぼすような状況、事象、環境又は行動の有無を理解し、それらがどの様に品質目標の達成に悪影響を及ぼすか及びその程度を考慮する。

## 対応のデザインと適用

- 対応とは1つ又は複数の品質リスクに対処するために、監査事務所によりデザイン及び適用される方針及び手続をいう。
- 監査事務所は、識別・評価した品質リスクへの対応をデザインし、適用する。
- これに加えて、全ての監査事務所に求められる対応を規定している。

追加・修正

- 各監査事務所の状況や実施する業務の内容の変化
- 監視及び改善プロセスの結果

# ガバナンスとリーダーシップ/リソース/情報とコミュニケーション

## より堅固なガバナンスとリーダーシップ、リソースの範囲の拡大、情報とコミュニケーションの改善

### ガバナンスと リーダーシップ

- 監査事務所は、以下を認識し強化する風土を通じて、品質に対するコミットメントを示す。
  - 高品質な業務を一貫して実施することにより公共の利益に貢献するという、監査事務所の役割
  - 監査事務所の意思決定及び行動における品質の重要性

### リソース

- 品質マネジメント・システムの運用と業務の実施において必要な3つのカテゴリーのリソース（資源）を対象とする。  
人的資源 / テクノロジー資源 / 知的資源
- サービスプロバイダーから提供されるリソースも取り扱う。
- 適切なリソースの取得、開発、利用、維持及び配分に関する品質目標を定める。

### 情報とコミュニケー ション

- 監査事務所内及び監査チームとの継続的な情報交換の重要性を強調する。
- 外部の利害関係者とのコミュニケーションに関する規定を定める。

# 監視及び改善

## 監視活動

- 監査事務所は品質マネジメント・システムの全体を監視する。
- 完了した業務の定期的な検証の対象となる業務と業務執行責任者の選定に際して、品質リスクや監査事務所が実施する他の監視活動等を考慮することを要求している。

## 発見事項の評価と不備の識別

- 発見事項の評価、不備の識別及び不備の重大性・広範性の評価に関する規定を設けている。
- 監査事務所は、不備の根本原因を分析することが求められる。

## 識別した不備への対応

- 監査事務所は、不備の根本原因を考慮して、適切な是正措置のデザインと適用が求められる。
- リーダーシップは、是正措置が有効であることを判断することが求められる。

# その他の主な変更点

## 品質マネジメント・システムの評価

- 監査事務所の品質マネジメント・システムに関する最終的な責任と説明責任を負う者は、少なくとも年に一度、特定の基準日時点において、品質マネジメント・システムを評価する。

## ネットワーク

- 監査事務所自身の品質マネジメント・システムに対する責任を強調する。
- 監査事務所は、ネットワークが設定する要求事項や提供されるサービス、品質マネジメント・システムへの影響を理解する。
- 監査事務所は、ネットワークに所属する監査事務所に横断的に実施される監視活動を理解する。



# 審査(ISQM2)

## 審査に関する独立した基準

- 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拡大
- 外部の適格な審査担当者や審査の補助者の利用が可能
- 該当する場合、審査の補助者に対する指示・監督及び査閲に対する審査担当者の責任

## 審査対象の業務範囲（ISQM1）

上場会社の  
財務諸表監査

法令等により審査が  
要求される業務

監査事務所が品質リス  
クへの対応として審査が  
適切と判断する業務

# 審査担当者の適格性／審査の実施

## 審査担当者の適格性



業務執行責任者が関与していた業務の審査担当者になるまでに、2年間又は職業倫理規程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



計画

実施

報告

重要な判断と重要な事項に  
焦点を当てる。

審査担当者は、ISQM2の要求事項を満たしているかどうか判断するために、立ち止まって考える（stand-back）ことが求められる。

審査担当者から審査の終了の通知を受けるまでは、報告書に日付を付さない。

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。

# 業務レベルの品質マネジメント(ISA220(改訂))

## 監査の過程を通じた監査責任者の十分かつ適切な関与

監査業務レベルの品質  
のマネジメントと達成に対す  
る監査責任者の責任

業務の状況に応じた指示、  
監督及び査閲の内容、時期  
及び範囲の決定に関する監  
査責任者の責任

全体的な責任を果たす上で、  
監査責任者の関与が十分  
かつ適切であったことの判断  
(stand-back)

## 監査業務における監査責任者の全体的な責任

- 監査事務所の風土や監査チームのメンバーに期待される行動を強調する監査環境の醸成
- 契約の新規の締結及び更新の過程で入手した情報に関する、監査計画及び監査の実施時の考慮
- 職業倫理規程の理解と、監査チームのメンバーによる職業倫理規程と監査事務所の方針及び手続に関する認識
- 十分かつ適切なリソースが確保され、適時に利用可能であることの判断
- 監査事務所から伝達を受けた監視及び改善プロセスの情報の理解と、監査業務との関連性・影響の判断並びに適切な措置の実施

# 監査チームの定義の改訂

## 現行ISA220

- 監査チームのメンバーは、監査事務所又はネットワーク・ファームに所属する者と定義



## ISA220（改訂）

- 当該監査業務において監査手続を実施した者（外部専門家・直接支援を提供する内部監査人を除く）と定義。従って、例えば、以下の者も監査チームに含まれる。

ネットワーク外の  
構成単位の監査人

サービス・デリバリー  
・センターで監査手続  
を実施する者

# 適用時期

## ISQM 1 について

1

ISQMに準拠した品質マネジメントシステムは、2022年12月15日までにデザイン及び適用する。  
ただし、品質マネジメントシステムの評価は、2022年12月15日から1年以内に行う。

## ISQM 2 について

2

財務諸表の監査及びレビューに対しては、2022年12月15日以後開始事業年度から適用する。  
その他の保証業務及び関連サービス業務に対しては、2022年12月15日以後開始する業務から適用する。

## ISA220（改訂）について

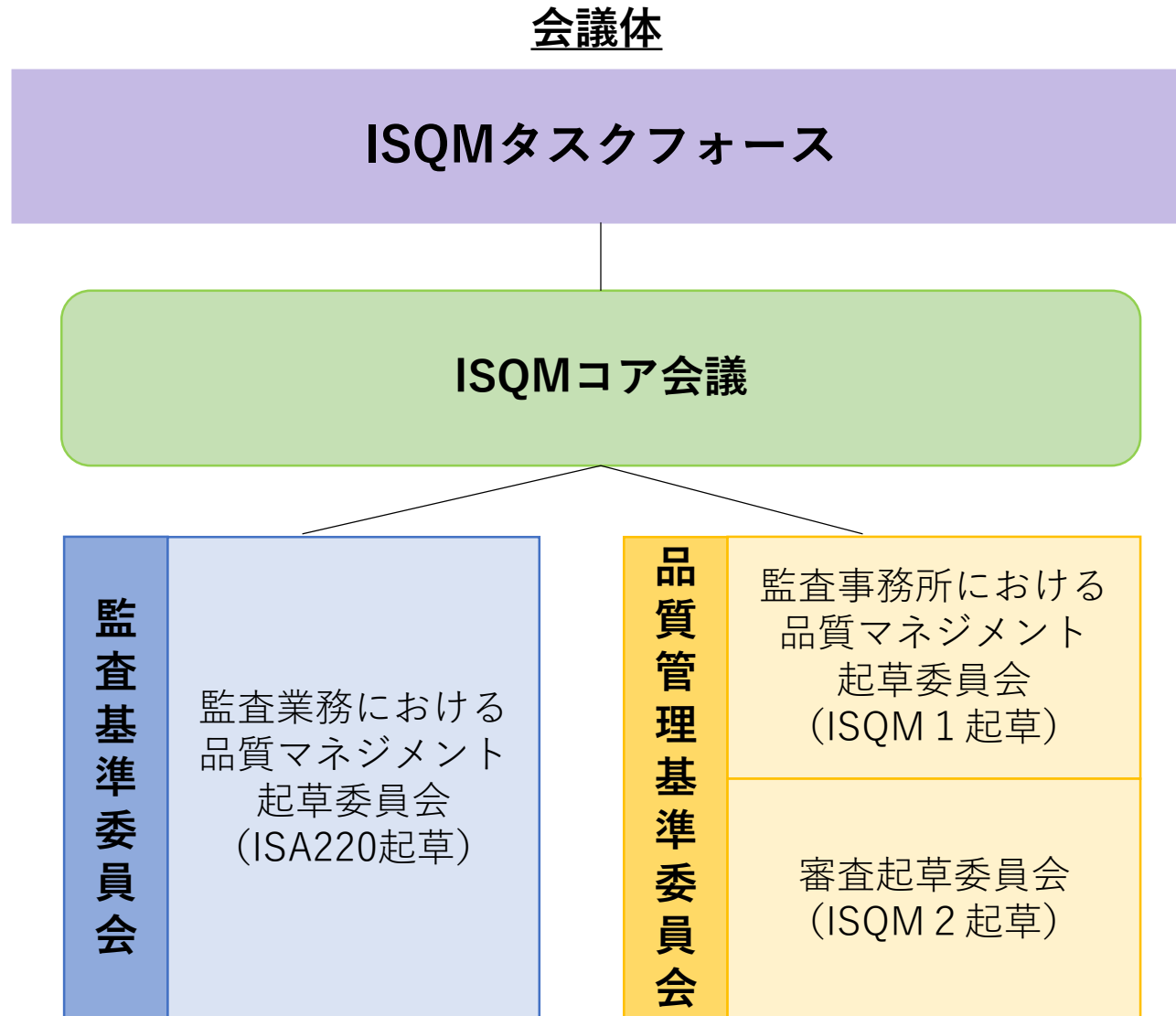
3

2022年12月15日以後開始事業年度の財務諸表の監査から適用する。

## 2. JICPAにおける対応

---

# (1) JICPAにおける体制(全体像)



## 役割

- 協会としての大きな方向性の検討
- 金融庁対応
- 各起草委員会の運営管理
- 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起草

## (2) これまでの主な対応

会議体	対応
タスクフォース	【2020年12月～】 <ul style="list-style-type: none"> <li>JICPAにおける対応方針の検討、企業会計審議会における報告内容の検討 など</li> </ul>
コア会議	【2020年12月～】 <ul style="list-style-type: none"> <li>ISQMシリーズ適用に当たっての課題等の検討 など</li> </ul>
ISQM1起草委員会	【2020年12月～】 <ul style="list-style-type: none"> <li>ISQM1に基づく品質管理基準委員会報告書の起草作業中</li> </ul>
ISQM2起草委員会	【2021年1月～】 <ul style="list-style-type: none"> <li>ISQM2に基づく品質管理基準委員会報告書の起草作業中</li> </ul>
ISA220起草委員会	【2021年1月～】 <ul style="list-style-type: none"> <li>ISA220改訂に基づく監査基準委員会報告書220改正の起草作業中</li> </ul>
ISQMシリーズ説明会	①【2020年12月14日】タスクフォース、起草委員を対象に実施 ②【2021年1月28日】上場会社監査事務所登録事務所（品質管理担当責任者）を対象に実施
企業会計審議会 監査部会	【2021年2月4日（木）】 <ul style="list-style-type: none"> <li>「ISQM1、ISQM2、ISA220（改訂）の概要及び現行の実務指針との比較」及び「品質管理レビュー制度の概要」の説明</li> </ul> 【2021年3月22日（月）】 <ul style="list-style-type: none"> <li>中小監査法人の品質管理の現状とISQM等の導入に関する課題についてのアンケート調査結果の報告</li> </ul>



# (3) JICPAが認識している基準適用上の検討課題

## 品質マネジメント・システムの導入

- 品質マネジメントという趣旨は、監査法人のガバナンスコードと通ずるところがある（採用表明法人17 令和元年7月現在）。
- ISQM国際基準の適用は、要求事項の遵守のため、導入準備に相当程度の時間を要することが想定される。
- 中小監査事務所への適用の実効性確保のために、実務上の課題を検討する必要がある（アウトリーチの実施）。

## 基準の適用時期

- 大手監査法人は、海外のネットワーク・ファームの適用時期と合わせて導入することが想定される。（国際基準に合わせる）（早期適用時期）
- 中小監査事務所は、導入に十分な時間が必要と想定される。（強制適用時期への考慮）

## 審査の基準

- 品質管理基準とは別に、ISQM2に対応する審査の基準を設定するか。

# (3) JICPAが認識している基準適用上の検討課題

## 審査の対象範囲

- 審査の対象となる業務の範囲の見直しを行うか。（監査基準）

監査基準	<p>（原則すべての監査）・・・意見表明に関する審査を受けなければならない。</p> <p>・・・品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる他の方法が定められている場合には、この限りではない。</p>
品基報第1号	<p>原則すべての監査。但し、幼稚園の監査又は任意監査のうち財務諸表の社会的影響が小さく、かつ利用者が限定されている場合を除く。（監査責任者による自己点検等を方針及び手続として定める）</p>
ISQM 1	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 上場会社の財務諸表監査</li><li>・ 法令等で審査が要求されている監査又はその他の業務</li><li>・ 監査事務所が、一つ以上の品質リスクに対処するための適切な対応として審査を決定した監査又はその他の業務</li></ul>

# (4) 中小監査事務所に対するアウトリーチ結果

## アンケート対象監査事務所の概要

### ● アンケート対象監査事務所

- ▶ 上場会社監査事務所のうち、大手監査法人（4法人）及び準大手監査法人（6法人）を除く中小監査事務所
- ▶ アンケートの対象監査事務所数 129事務所

### ● 回答結果の集計方法

- ▶ 以下の区分で回答件数及び代表的なコメントを集約
  - ◆ 監査対象上場会社数10社以上又は常勤の専門要員20名以上の相対的に規模の大きい中小監査事務所 30事務所（グループ1）
  - ◆ グループ1以外の中小監査事務所 99事務所（グループ2）

### ● アンケートへの回答数

- ▶ グループ1 16事務所（回答率53%）
- ▶ グループ2 30事務所（回答率30%）

# 実施したアンケートの内容

## ● 質問の内容

- ▶ 改正が検討されている品質管理基準等の適用を踏まえ、監査品質の向上の観点から、監査事務所において想定される重要な課題や懸念点について、質問を行った。
- ▶ 以下のISQM1の構成要素等ごとに、重要な課題等の有無、重要な課題等がある場合はその内容について、回答を求めた。
  - ◆ 監査事務所のガバナンス及びリーダーシップ
  - ◆ 職業倫理及び独立性の遵守
  - ◆ 業務の新規の締結及び更新
  - ◆ 業務の実施
  - ◆ 経営資源（人的資源、テクノロジー資源、知的資源）
  - ◆ 情報及び事務所内外とのコミュニケーション
  - ◆ 監視及び改善
  - ◆ ネットワークとの関係

# 監査事務所のガバナンス及びリーダーシップ

## 回答件数

グループ1：3件

グループ2：6件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 法人内の風土の醸成が一朝一夕にはできない等、品質に関するコミットメントの構築は難しい。
- 品質目標等を踏まえ、品質マネジメント・システムを有効に実施するため、現状の品質管理規程、関連規程等の改訂、新設が必要である。
- 品質マネジメント・システムの積極的かつ継続的な改善を促進するため、品質マネジメントを所管する部署等の組織の見直し（変更）及び人員の増強が必要である。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 監査事務所全体の人数が少ないため、「品質管理システムのデザイン、適用、運用を可能にする組織構造」を構築できるかどうか懸念がある。
- 中小規模の監査法人においては品質管理の専門部署を設けることが難しいため、大手と同様の対応を求められると品質目標の達成が困難である。
- 品質マネジメント・アプローチの導入のため、現在の品質管理規程を見直す必要がある。

# 職業倫理と独立性の遵守

## 回答件数

グループ1：3件

グループ2：2件

### 代表的なコメント (グループ1)

- ネットワーク、ネットワークに属する個人又はサービス・プロバイダー等に適用される**職業倫理規程の理解**と、職業倫理規程の適用を**確認する体制の構築が難しい**。
- ネットワーク事務所と、職業倫理及び独立性の遵守に関する情報の共有及び協議等が必要となる。
- 構成単位の監査人（ネットワーク事務所以外）が監査チームに含まれることによる対応の検討が必要となる。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 報酬依存度15%基準は、非常に厳しい状況にある。
- 独立性に関して、今後報酬依存度が15%を超えた場合の対応を検討する必要がある。

# 業務の新規の締結及び更新

## 回答件数

グループ1：1件

グループ2：3件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 新規契約に当たって関与先に対する調査は行っているものの、**関与先の誠実性や倫理観は容易に理解できず、また、情報の入手も難しい。**

### 代表的なコメント (グループ2)

- 監査契約の更新に当たって、審査担当社員が更新内容を確認しているものの、法人としての承認は行っていない。
- **社員数が少ないため、監査契約の更新についてもローテーションの観点から多くの検討が必要**となっている。

# 業務の実施

## 回答件数

グループ1：3件

グループ2：5件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 品質マネジメント・システムの整備及び運用のための時間が全体として増加することが想定されるため、業務執行社員の責任を十分果たすためには、**社員及び監査補助者の増強が必要**である。
- 専門的な見解の問合せが十分に実施されているという合理的な保証を得ることができるか懸念される。
- 監査チームの定義改訂に伴い、**ネットワーク外の構成単位の監査人が含まれることになるが、当該監査人に対して監査調書の閲覧等を実施するのは実務的に困難**である。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項が発生した場合に、**専門的な見解の問合せを迅速に実施できるかどうかについて課題がある**。
- **監査調書のペーパーレス化が進んでおらず、今後の職場環境の変化を考慮すると、監査調書の管理について課題が残る**。



# 経営資源(人的資源、テクノロジー資源、知的資源)

## 回答件数

グループ1 : 12件

グループ2 : 23件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 高品質の業務を実施し、責任を果たすための**適性及び能力を有する専門要員の確保**が必要となる。
- テクノロジー資源、知的資源及びサービスプロバイダーについてそれぞれの品質目標の設定を行うことに課題を感じている。
- 法人独自で高度なデータ分析ツールや不正感知ツールなどを開発するには、**技術面、資金面で限界があり、テクノロジー資源に懸念**がある。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 非常勤職員が多く、また、職員の高年齢化が進んでいることから、**十分な人的資源の確保が課題**である。
- **専門要員は非常勤が中心**であり、教育・評価がどの程度要求されるのか、非常勤中心の監査契約をどのように捉えればよいのか、懸念がある。
- ITを利用した監査業務に対応するための**ハード、ソフト、オペレーション人員の整備**について、**採用や資金的負担への対応が課題**になる。

# 情報及び事務所内外とのコミュニケーション

## 回答件数

グループ1：6件

グループ2：2件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 監査事務所外とのコミュニケーションについて、手段も機会も少ないため、具体的な対応方法を構築することが難しい。
- ネットワーク外の構成単位の監査人への監査調書の閲覧等を実施するのは実務的に困難であると考える。
- 監査事務所外への情報開示として、監査品質レポートの公表等を今後行っていくことが課題となっている。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 情報セキュリティへの対応に課題がある。

# 監視及び改善

## 回答件数

グループ1：7件

グループ2：2件

### 代表的なコメント (グループ1)

- 品質マネジメントシステム全体の監視や不備の根本原因分析など、監視及び改善にかかる作業量の増加に伴う人材不足が懸念される。
- 従来の定期的な検証に加え、品質マネジメント・システムの全体を対象として、積極的かつ継続的な改善を促すための監視活動をデザインするためには、適切な人材及び時間が必要であり、さらに運用に当たって検証及び評価を実施する人材の確保及び教育が必要となる。

### 代表的なコメント (グループ2)

- 中小規模の監査法人では、監視のための専門部署を設けることは難しいため、兼任とならざるを得ないが、それがどの程度許容されるのかについて懸念がある。

# ネットワークとの関係

## 回答件数

グループ1 : 0件

グループ2 : 1件

## 代表的なコメント (グループ2)

- 適切に対応していると考えるが、新設規定に基づき、継続して改善を図っていく。

# 公認会計士・監査審査会の検査における指摘事項

# 実施したアンケートの内容

## ● 質問の内容

- ▶ 2018年1月以降に受領した公認会計士・監査審査会の検査における指摘事項のうち、監査事務所における監査品質の向上の観点から、特に有用と認められる指摘事項がある場合、その概要について回答を求めた。

# 公認会計士・監査審査会の検査における指摘事項(特に有用な指摘事項(例))

<p>特に有用な指摘事項 (グループ1)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 定期的な検証における指摘の改善等を通じた人材育成の必要性</li><li>● 品質管理体制における最高経営責任者の役割、最高経営責任者の方針に基づく組織構築及び内部規程の整備・運用の必要性、並びに指摘事項の改善を含む品質管理体制の実効性の確保</li></ul>
<p>特に有用な指摘事項 (グループ2)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 上場会社の財務諸表監査について、本部が主導して品質管理を行うことの必要性</li></ul>

# 当協会の品質管理レビューにおける指摘事項



# 実施したアンケートの内容

- 質問の内容

- ▶ 2018年1月以降に受領した当協会の品質管理レビューにおける指摘事項のうち、監査事務所における監査品質の向上の観点から、特に有用と認められる指摘事項がある場合、その概要について回答を求めた。

# 当協会の品質管理レビューにおける指摘事項(特に有用な指摘事項(例))

<p>特に有用な指摘事項 (グループ1)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 監査業務の実施や審査に係る時間の管理</li><li>● 監査事務所内の監査品質に関する認識の向上</li><li>● 監査責任者による指示、監督及び監査調書の査閲の実効性の確保</li></ul>
<p>特に有用な指摘事項 (グループ2)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 情報セキュリティの改善</li><li>● 公認会計士以外の専門要員に対する研修の実施</li><li>● 会計上の見積りの監査における監査調書の記録</li><li>● 不正による重要な虚偽表示リスクの評価及び対応に係る監査調書の記録</li></ul>

# 品質管理基準等の改正及び適用上の要望

# 適用時期に関する要望

## グループ1

- 品質管理基準の改正や適用にあたっては、監査事務所の業務運営に支障をきたさない程度に、規定やツール等の整備及び監査事務所内の周知徹底を踏まえ、**十分な移行準備期間**を希望する。
- 我が国における適用時期は、例えば2023年4月1日以降とするなど、許容できる範囲で余裕を設けていただきたい。

## グループ2

- 品質管理基準の改正に適切に対応できるよう、**適用開始まで十分な準備期間が必要**である。

# 品質管理基準の改正内容に関する要望

## グループ1

- 「高品質」という表現が多く記載されているが、品質管理基準において「高品質」の定義を明確に示してほしい。また、現行の品質管理基準と比較して、制定の趣旨や基本的な考え方・コンセプトが変更される事項については、前文等において明確にしていきたい。
- 品質管理基準の改正に対応する上で、文書化の程度は出来るだけ軽減されることを望む。

## グループ2

- 直訳した品質管理基準ではなく、我が国の実務に即し、実施可能で柔軟な規定を要望する。
- 品質管理基準は、形式的に膨大な書類の作成を求めるのではなく、書類の作成は必要最小限にし、各監査事務所の規模や実態に即した、実効的かつ効率的な規定が望まれる。
- 主として文章化に関して、品質管理基準の適用のために多くの時間やリソースが必要となると考える。人材確保が難しい状況の中で、コスト・ベネフィットを考慮した対応が必要となる。

# 実効性を確保するための要望

## グループ1

- 品質マネジメント・システムのデザイン等は監査事務所の実情を踏まえ構築することは承知しているが、限られた人員で有効に適用するにあたり、品質管理基準を踏まえた事例等を参考情報として提供していただきたい。
- 業務品質に対するリスクに焦点を当てた新しいアプローチが求められているが、事務負担が膨大であるため、形式的な対応となる恐れがある。中小監査事務所の実態に即した、簡便的な対応を期待する。
- 品質管理基準の適用に際して、形式的又は形骸化された対応を防ぐことのできる制度としてほしい。
- 中小監査事務所に過度な負担にならないよう、監査事務所の規模や監査先企業の規模を考慮した規定を設けていただきたい。

## グループ2

- 監査事務所の状況に応じた品質管理マネジメント・システムの整備及び運用とされながらも、理想的なシステムの整備・運用が求められる懸念がある。
- 品質管理規程の例示や監査ツールの様式等の提供を望む。
- 大手監査法人は作成済みと想定するが、中小監査事務所向けに品質リスク及び対応の例示の提供を望む。
- 複雑でない監査事務所において、最低限実施すべき事項の例示を提供してほしい。
- 現状、国際マネジメント基準の改正内容を十分に理解していないため、品質管理基準の適用にあたっては、十分な周知（研修）をお願いしたい。



# Engage in the Public Interest

社会に貢献する公認会計士

# 監査・保証実務委員会実務指針 「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」(公開草案)の概要

日本公認会計士協会

2021年4月9日



# 1. 現行

1. 上場会社における不適切な会計処理の増加に伴い、不適切な会計処理が発覚した場合の対応について、監査人の立場からの留意事項を整理し、以下の研究報告を公表した。

○ **監査・保証実務委員会研究報告第25号**  
**「不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について」**  
**(2012年3月22日付け)**

2. 上記を踏まえ、不適切な会計処理が発覚しそれを原因として訂正報告書が提出され、当該訂正報告書に含まれる財務諸表の監査が実施される場合において、監査人として適切な監査対応とするための留意事項につき調査研究を行い、以下の研究報告を公表した。

○ **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」**  
**(2013年7月3日付け)**

## 2. 実務指針化の経緯（現行の課題・実務指針化の必要性）

### 研究報告の建付け

当協会の公表物において、「研究報告」は、規範性を有する公表物ではないが、委員会等における研究の成果として、訂正財務諸表に対する監査（訂正財務諸表監査）の実務において、会員の参考とされている。

### 現行の課題

- ① 監保研25号及び監保研28号の公表から相当程度時間が経過し、現時点の取扱いと整合しない部分が会員の業務をミスリードするおそれがあり、更新が必要な状況にある。
- ② 訂正財務諸表監査が必要な状況下での利用に当たり、研究報告の要点の理解が容易ではないことにより、訂正財務諸表監査に関する不備が当協会において確認されている。

### 実務指針化の必要性

上記の課題を踏まえ、内容の更新を行うとともに、監査の実施に当たり優先して実施すべき事項の明確化を図るため、公表物を規範性のない研究報告から、規範性のある実務指針にすることで、会員の業務の質を向上させたい。

（参考）訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査報告書提出の状況

※延べ数

2018年4月～2019年3月提出分	2019年4月～2020年3月提出分	2020年4月～2021年3月提出分
459件	389件	263件

# 3. 実務指針の概要（要綱）

- 監保研25号及び監保研28号を踏襲し、統合の上、一体化する。
- 実施が求められる要求事項については、監保研28号に記載の内容のうち、訂正財務諸表に対する監査に特有の事項の八つのみとし、その他は監基報の規定を踏まえ実施が推奨される適用指針とする。
- 適用時期
  - 本実務指針は、公表日後一定期間後に実施される訂正財務諸表に対する監査から適用する予定である。
  - ただし、公表日以後に実施される訂正財務諸表に対する監査から適用することができることとする。

# 4. 実務指針の目次

本文		付録
<b>要求事項</b>		付録1 不適切な会計処理が発覚した場合の監査スケジュール
1. 監査契約の締結	4. 経営者確認書	付録2 不適切な会計処理が発覚した場合の証券取引所への対応
2. 監査計画策定と監査手続の実施	5. 監査意見と監査報告書	付録3 不適切な会計処理が発覚した場合の財務局への対応
3. 調査報告書の利用	6. 監査調書の作成と管理	付録4 訂正後の財務諸表に対する監査における重要性の基準値の決定
<b>適用指針</b>		付録5 不適切な会計処理が発覚した場合の調査報告書の利用
1. 監査契約の締結	6. 監査調書の作成と管理	付録6 訂正後の財務諸表に対する監査における経営者確認書の記載例
2. 監査計画策定と監査手続の実施	7. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション	付録7 訂正後の財務諸表に対する監査報告書の記載例
3. 調査報告書の利用		付録8 財務諸表が訂正された場合の事業報告の記載例
4. 経営者確認書	8. その他の留意事項	付録9 会社法第397条に基づく会計監査人の対応
5. 監査意見と監査報告書		付録10 法令違反事実発見時における監査人の当局への申し出制度
		付録11 訂正後の財務諸表に対する監査終了後に想定される検査・調査

# 5. 要求事項(その1)

## 《監査契約の締結》

- ① 訂正後の財務諸表に対する監査業務を実施する場合は、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを考慮して監査契約の締結に伴うリスクを再評価するなど、必要と考えられる情報を入手した上で、関与先と新規の監査契約を締結しなければならない。(第9項)

## 《監査計画策定と監査手続の実施》

- ② 訂正後の財務諸表に対する監査業務は、関与先が新たに作成する訂正後の財務諸表が対象となるため、訂正箇所の検証のみならず、訂正後の財務諸表全体に対する監査を実施しなければならない。(第10項)

## 《監査計画策定と監査手続の実施》

- ③ 訂正後の財務諸表は、訂正前の財務諸表に適用される企業会計の基準を適用しなければならない。また、訂正後の財務諸表に対する監査は、訂正前の財務諸表に対する監査に適用される監査の基準(四半期レビューの基準等も含む。以下同様。)を適用しなければならない。(第11項)

## 《調査報告書の利用》

- ④ 内部調査委員会又は第三者委員会の調査結果を利用する場合、監査人が調査報告書のみをもって十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断することは適切ではなく、調査報告書の利用の程度に応じて、監査人自らが当該委員会の入手した証拠の閲覧、当該委員会の調査に対する再実施(監基報610のA30項参照)等を実施しなければならない。(第12項)

## 5. 要求事項(その2)

### 《経営者確認書》

- ⑤ 監査人は、監基報580で要求されている確認事項に加えて、訂正の原因となった不正又は誤謬に関する追加的な確認事項について、訂正後の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書を入手しなければならない。
- (第13項)

### 《監査意見と監査報告書》

- ⑥ 訂正後の財務諸表に対する監査報告書においては、その冒頭に記載される監査の対象に、訂正後の財務諸表に対する監査である旨を明記しなければならない。
- (第14項)

### 《監査意見と監査報告書》

- ⑦ 訂正後の財務諸表に対する監査報告書においては、監基報560第15項に従い、強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記又は訂正報告書の提出理由を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない。(第15項)

### 《監査調書の作成と管理》

- ⑧ 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書は、訂正前の財務諸表に対する監査に係る監査調書に訂正部分だけを修正又は追加して作成するのではなく、訂正後の財務諸表全体に対する監査に係る監査調書として新たに作成しなければならない。(第16項)



日本公認会計士協会

監査基準委員会有識者懇談会

2021/4/9

配布資料No. **849**

# IAASBの活動状況

2021年4月9日

# 目次

1

**IAASBの活動に対するJICPAの体制**

2

**IAASBのスケジュール（2020年～2022年）**

3

**IAASB 3月ボード会議報告**

- (1) LCE（複雑でない企業）の監査基準
- (2) グループ監査（ISA600）
- (3) 監査証拠（ISA500）
- (4) EER Assurance（拡張された財務報告に対する保証）ガイダンス

4

**IAASB 2021年1月～3月の公表物**



# 1. JICPAの体制

---

# 1. JICPAの体制

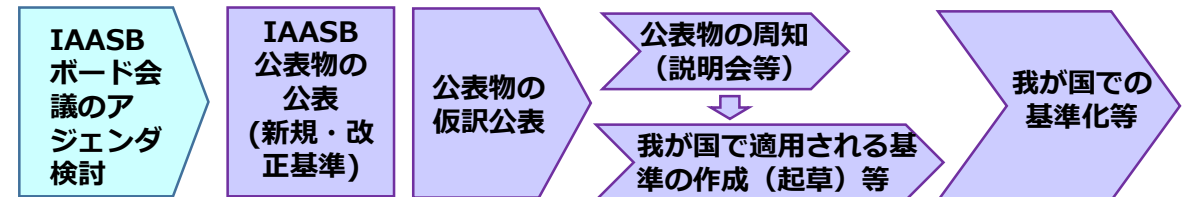
- 監査基準委員会の下にIAASB対応委員会を設置し、IAASBのプロジェクトごとに設置したワーキンググループ（WG）において対応を行っている。

- ▶ IAASBボード会議のアジェンダ内容の検討
- ▶ IAASBの公表する公開草案等に対するコメント形成
- ▶ IAASBボードメンバーやテクニカルアドバイザーのサポート（タスクフォースやワーキンググループでの活動を含む。）、候補者の育成

- IAASBの公表物（公開草案、確定基準等）の翻訳（※）を公表する予定である。

（※）日本で適用される基準の作成（起草）は、別途起草委員会を組成し、監査基準委員会報告書等への反映を行う。

- ▶ 現時点で翻訳の公表を予定している公表物は以下のとおりである。
  - ・ 品質マネジメント基準（ISQM1, ISQM2, ISA220）
  - ・ ISA600改訂公開草案
  - ・ EER Assuranceガイダンス



# 1. JICPAの体制

## ■ IAASBへの参画

ボードメンバー：甲斐 幸子

テクニカルアドバイザー：吉村 航平

タスクフォース（TF）、ワーキンググループ（WG）への参画

甲斐（監査証拠TF、EER TF、監査報告適用モニタリングWG）

吉村（CUSP WG）

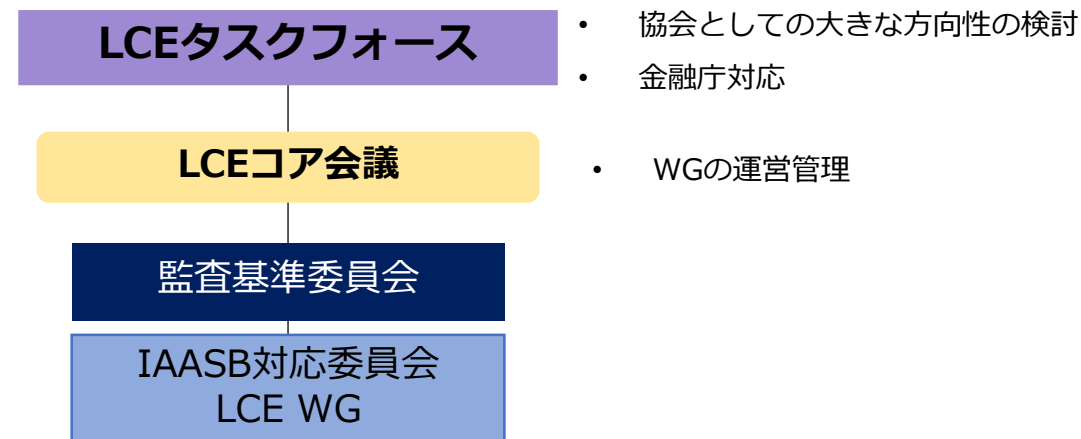


## ■ 監査基準委員会における体制



## ■ LCEに関する体制

LCEに関しては、協会としての大きな方向性の検討等を行うタスクフォースを設置し、協会全体として対応を行っている。



## 2. IAASBのスケジュール（2020年～2022年）

## 2. IAASBのスケジュール(2020年～2022年)

プロジェクト名	2020年				2021年				2022年			
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
<b>基準・ガイダンス等策定作業中のプロジェクト</b>												
グループ監査 (ISA 600)	ED							承認	PIOB			
LCE (複雑でない企業) の監査基準				PP		ED						承認
監査証拠 (ISA 500)				PP					ED			
不正 (ISA 240)							PP					ED
継続企業 (ISA 570)								PP			ED	
品質マネジメント基準に伴うその他の基準の適合修正					ED		承認	PIOB				
EER Assurance (拡張された外部報告に対する保証) ガイダンス	ED				承認							

※ PP: IAASBボードでのプロジェクト・プロポーザルの承認、ED: IAASBボードでの公開草案又はコンサルテーション・ペーパーの承認  
承認: IAASBボードでの最終基準承認、PIOB: PIOBによる最終承認

# 3. IAASB 3月ボード会議

## ■ 全体のアジェンダ

- (1) LCE（複雑でない企業）の監査基準
- (2) グループ監査 (ISA 600)
- (3) 監査証拠 (ISA 500)
- (4) EER Assurance（拡張された外部報告に対する保証）ガイダンス

# 3. IAASB3月ボード会議

## (1) LCE(複雑でない企業)の監査基準

### ● LCEの監査基準の概要

- 国際監査基準(ISA)と同じ概念・原則を使う。
  - ▶ リスク・アプローチ
  - ▶ 合理的な保証
- ISAに含まれる要求事項について、LCEの監査に関連する全てのものを含める。
  - ▶ 品質マネジメント基準(ISQM 1及びISQM 2)の取り扱いは下記の通り
    - ISQM 1 : ISQM 1の適用が求められる
    - ISQM 2 : 審査対象となる業務であればISQM 2が適用される

# 3. IAASB3月ボード会議

## (1) LCE(複雑でない企業)の監査基準

### ● IAASB3月ボード会議におけるアジェンダの概要

- 以下に関する論点を含め、基準案について検討する。
  - ▶ 序文(preface) (LCEの監査基準の定期的な見直し方法等)
  - ▶ LCEの監査基準の適用範囲
  - ▶ 監査報告
- ISAとLCEの監査基準の要求事項の関係を説明するための比較表について検討する。



# 3. IAASB3月ボード会議

## (1) LCE(複雑でない企業)の監査基準

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点:適用範囲

■ LCEの監査基準は以下の要件を満たす場合に適用可能となる。

- ① 法令によりLCEの監査基準の使用が禁止されていない。
- ② 上場企業の監査ではない。
- ③ グループ監査でない。
- ④ 複雑な企業の監査ではないと判断される。

■ LCEの監査基準が適用可能か否かにつき、複雑でないかどうか判断するための項目として以下を示している。

- ① 企業の事業活動・ガバナンス構造が複雑でない。
- ② 企業の情報システムが複雑でない。
- ③ 財務諸表に基礎的な会計上の見積りのみが含まれる。

# 3. IAASB3月ボード会議

## (1) LCE(複雑でない企業)の監査基準

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点:適用範囲

#### ■ 企業の事業活動・ガバナンス構造

複雑性を増す要因として以下を例示

- 法的責任やレピュテーションリスクが生じる可能性のあるリスクの高い製品やサービス
- 厳格な規制下にある業界での事業活動
- ガバナンスの構成が多面的(multifaceted)である(例:監査委員会が組成されている)

#### ■ 企業の情報システム

複雑でない可能性を示す状況として以下を例示

- IT環境が複雑でないー市販のソフトウェアを使用し、仕様の変更ができない、またプログラム変更を実施する部署が無い等
- 監督する責任を有する者は一人か少数の個人
- 財務報告に関連する役割を有する者(取引の開始、実行する者を含む)が少数(few)である

#### ■ 基礎的な会計上の見積り

以下のうち一つ又は複数の事項に該当する場合、基礎的な会計上の見積りである可能性が高いことを記載

- 見積りの不確実性が低い、活発な市場による見積り、計算するための複雑なモデルを利用していない、等

# 3. IAASB3月ボード会議

## (1) LCE(複雑でない企業)の監査基準

### ● LCEの監査基準ドラフトの構成

No	章の名称
P	序説
A	LCEの監査基準の適用範囲
1	基本概念と一般原則
2	監査業務の品質マネジメント
3	監査証拠
4	監査契約の新規の締結及び更新
5	監査計画
6	リスクの識別と評価
7	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応
8	結論
9	意見の形成と監査報告

# 3. IAASB3月ボード会議

## (2) グループ監査 (ISA 600)

### ● グループ監査(ISA 600)プロジェクトの概要

■ 2013年7月に公表されたクラリティ版ISAの適用モニタリング報告書にて、改訂の検討の必要性がある基準の一つとして指摘されたことにより開始された。

- ▶ 特に以下に関する実務が一貫していないとの指摘
  - グループ監査人による構成単位の監査人の作業への関与
  - 構成単位の重要性の基準値の設定
- ▶ その他、構成単位の会計記録や経営者等に対するグループ監査人のアクセス制限がある場合に関するガイダンスが不十分等の指摘

■ 2020年4月に公表された公開草案における主な変更点は以下のとおり。

- ▶ リスクに基づくアプローチの採用（重要な構成単位の概念の廃止、グループ監査チームの責任の強調）
- ▶ 契約の新規の締結及び更新  
(人、情報へのアクセス制限)
- ▶ 重要性
- ▶ 監査調書

# 3. IAASB3月ボード会議

## (2) グループ監査 (ISA 600)

### ● IAASB3月ボード会議におけるアジェンダの概要

- 重要性及び文書化について、ISA 600（改訂）の公開草案へ寄せられたコメントに対する、タスクフォースの分析結果を共有する。
- 以下の論点に関するタスクフォースの見解と提案を検討する。
  - ▶ 適用範囲
  - ▶ リスクに基づくアプローチ
  - ▶ 構成単位の監査人とのコミュニケーション
  - ▶ 重要性
  - ▶ 文書化
- 上記に関連した、ISA 600（改訂）ドラフトの変更について検討する。

# 3. IAASB3月ボード会議

## (2) グループ監査 (ISA 600)

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点:リスクに基づくアプローチ

- 現行のISA 600のアプローチ  
(主に重要な構成単位の識別に基づき実施する作業の種類を決定)では、グループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価、並びに評価されたリスクへの適切な対応の立案と実施における、グループ監査チームの適切な関与が必ずしもなされていないとの批判があった。

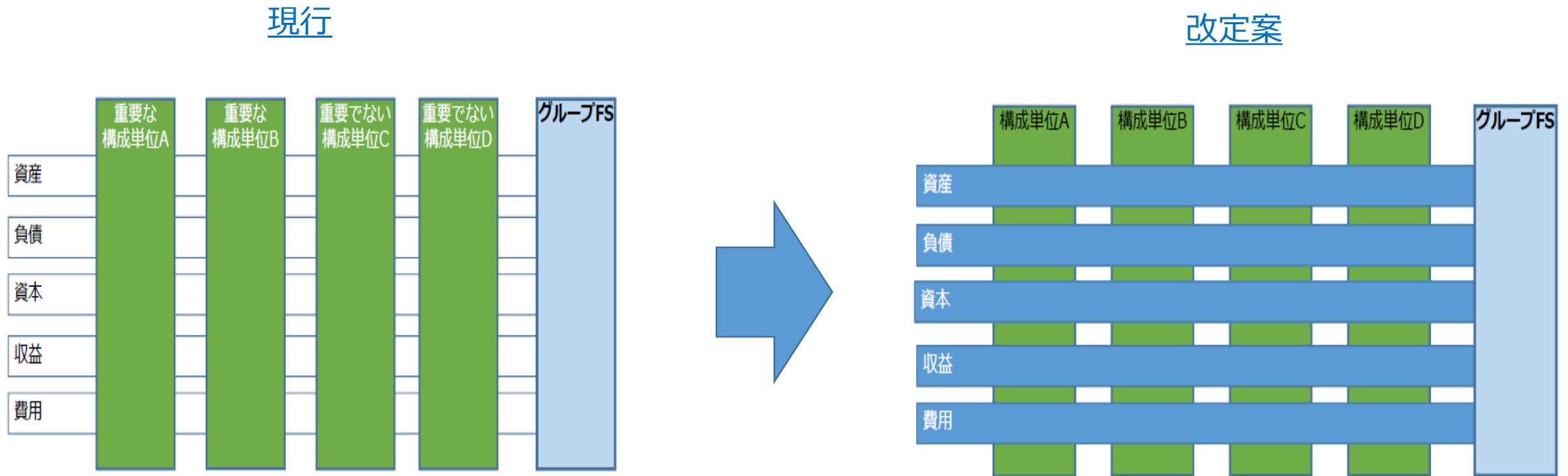
- 左記に対応するため、リスクに基づくアプローチ (Risk-based approach) が提案された。主眼は以下のとおりである。
  - ▶ ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及びISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」との整合性を強化
  - ▶ 以下に関するグループ監査チームの責任をより強調
    - ・ グループ財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの識別と評価
    - ・ ISA 330に従ったリスク対応手続の立案と実施
  - ▶ 十分かつ適切な監査証拠を入手するための適切なアプローチの策定をより強調

# 3. IAASB3月ボード会議

## (2) グループ監査 (ISA 600)

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点: リスクに基づくアプローチ

- リスクに基づくアプローチのイメージ図



# 3. IAASB3月ボード会議

## (2) グループ監査 (ISA 600)

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点:リスクに基づくアプローチ

#### ■ タスクフォースからの提案

- ▶ 公開草案に対して、グループ監査人がグループ・レベルで手続を実施することが常に望ましいような誤った印象を受けること、リスクに基づくアプローチを適用するための具体的な指針が不足している等のコメントがあったことを受け、タスクフォースから主に以下が提案された。

● 基準全体を通じて、構成単位の監査人の関与の重要性を強調

● 「グループ監査の基本的な方針の策定」において、以下を新たに要求

- ▶ 手続の対象とする構成単位の決定
- ▶ グループ監査の実施に必要なリソースの決定（構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲に関する決定を含む）

● 「評価した重要な虚偽表示リスクへの対応」において、以下を実施

- ▶ リスク対応手続の内容、時期及び範囲の決定の責任には、リスク対応手続の実施対象とする構成単位の決定及び当該構成単位で実施する作業についての決定が含まれることを記載
- ▶ グループの状況に応じて、リスク対応手続はグループ・レベルで実施されることもあれば構成単位レベルで実施されることについて、よりニュートラルな記載に変更
- ▶ 構成単位の監査人に依頼する作業の種類の決定に関して、適用指針において、考慮するポイントの例示を明瞭化



# 3. IAASB3月ボード会議

## (3) 監査証拠 (ISA 500)

### ● 監査証拠プロジェクトの概要

- 主に次の三つの観点からISA500「監査証拠」の変更を検討している。
  - ① テクノロジー
    - 財務諸表作成における企業によるテクノロジーの利用及び監査人による監査手続の実施におけるテクノロジーの利用を踏まえた検討
  - ② 情報ソースの多様化
    - 昨今の情報化社会における情報ソースの多様化を受けた検討
  - ③ 職業的懐疑心
    - 職業的懐疑心を発揮して監査を行うに当たって、監査証拠の評価の段階で何を考慮する必要があるかの検討

# 3. IAASB3月ボード会議

## (3) 監査証拠 (ISA 500)

### ● IAASB3月ボード会議におけるアジェンダの概要

- 以下の事項に関するタスクフォースの提案について検討を行う。
  - ▶ 監査証拠の定義及び監査手続の意味
  - ▶ 監査証拠としての利用を予定する情報（情報の適合性と信頼性の検討）
  - ▶ 十分かつ適切な監査証拠の定義
  - ▶ 十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施
  - ▶ テクノロジーの利用を踏まえたISA500の現代化

# 3. IAASB3月ボード会議

## (3) 監査証拠 (ISA 500)

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点: 情報の適合性と信頼性の検討

#### ■ 論点

- ▶ 現行のISA 500では、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮することが要求されており、それに加えて、企業が作成した情報(IPE)のみ、十分な信頼性を有しているかの評価を求め、その際、正確性、網羅性及び監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細かどうかの評価を求めている。
- ▶ 情報ソースの多様化を受け、情報の適合性と信頼性の考慮の際、IPEのみではなく監査証拠として利用する全ての情報について、正確性・網羅性等の特定の属性に焦点を当てて評価を求めるべきとの指摘がある。
- ▶ 一方で、情報の性質は様々であり（例えば、企業外部の情報については、正確性や網羅性を検討することはできない場合がある）、原則主義に基づく要求事項を設定する必要がある。

# 3. IAASB3月ボード会議

## (3) 監査証拠 (ISA 500)

### ● IAASB3月ボード会議における主な論点: 情報の適合性と信頼性の検討

#### ■ タスクフォースの提案

- ▶ 3月ボード会議における提案は以下の通り。
  - 要求事項で、全ての情報について、情報が監査人の目的に照らして十分に適合性と信頼性を有していることの評価を求める（特定の属性の評価を常に求めない）。
  - 適用指針で、適合性と信頼性の評価の際に検討することのある属性の例として右図を記載する。
  - 加えて、状況に応じてどの属性をどの程度考慮する必要があるか、その際に必要となる手続の程度の判断についての考慮要因を説明する

#### (適用指針)属性の例

適合性	信頼性
関連性 (relation)	真正性 (Authenticity)
精度 (Precision)	正確性 (Accuracy)
	偏向 (Bias)
	網羅性 (Completeness)
	真実性 (Credibility)

### 3. IAASB3月ボード会議

#### (4) EER Assurance(拡張された外部報告に対する保証)ガイダンス

##### ● EER Assuranceガイダンスプロジェクトの概要

- Extended External Reporting (EER)とは、サステナビリティ報告や統合報告等、投資家その他のステークホルダーに対して非財務情報を含めて開示する新たな企業報告のことである。
- EERに対して、国際保証業務基準 (ISAE) 3000「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」を適用して保証業務を実施する際の規範性のないガイダンス文書を策定。

##### ● IAASB3月ボード会議の主な議論

- 提案されたEER Assuranceガイダンスについて、大きな修正は行われず、全員賛成で承認された。

# 3. IAASB3月ボード会議

## (4) EER Assurance(拡張された外部報告に対する保証)ガイダンス

### ● EER Assuranceガイダンスの概要

- EER Assuranceガイダンスは以下の章立てで構成されている。

chapter	章の名称
	序説
1	適切な適性及び能力の適用
2	職業的懐疑心の保持及び職業的専門家としての判断の行使
3	保証業務の前提条件の判断及び保証範囲の合意
4	報告事項識別のための企業プロセスの考慮
5	規準の適合性と利用可能性の決定
6	主題情報作成のためのプロセス又は内部統制の考慮
7	アサーションの設定
8	証拠の入手
9	虚偽表示の重要性の検討
10	記述的情報の取扱い
11	将来志向の情報取扱い
12	保証報告書における効果的なコミュニケーション

## 4. 2021年1月～3月の公表物

---

# 4. 2021年1月～3月の公表物

## (1) 品質マネジメント基準に伴うISA以外の他の基準の適合修正

### ● 公開草案の概要

- 2021年2月22日付けで以下の公開草案が公表された。  
(コメント期限：2021年5月24日)
  - ▶ *EXPOSURE DRAFT Conforming and Consequential Amendments to the IAASB's Other Standards as a Result of the New and Revised Quality Management Standards*
- 本公開草案における主な変更点は、ISQM1等の公表に伴うリファレンスや用語の変更、品質マネジメントアプローチの強調などである。
- 適用日は、ISQM1と同様に2022年12月15日からと提案されている。

### ● JICPAにおける対応

- 本公開草案の提案内容に異論はないことから、コメントレターは提出しないこととした。





# 4. 2021年1月～3月の公表物

## (2) サポート資料「テクノロジーに過度に依拠することによるリスクへの対応」

### ● サポート資料の概要

- 2021年3月18日付けで以下のサポート資料が公表された。
  - ▶ *NON-AUTHORITATIVE SUPPORT MATERIAL RELATED TO TECHNOLOGY: FREQUENTLY ASKED QUESTIONS (FAQ) ADDRESSING THE RISK OF OVERRELIANCE ON TECHNOLOGY – USE OF ATT AND USE OF INFORMATION PRODUCED BY THE ENTITY'S SYSTEMS*
- 監査人が、自動化されたツール及び技法(ATT)又は企業のシステムから作成された情報を利用する際に、テクノロジーに過度に依拠することにより生じるリスクに対処するための考慮事項について、FAQの形で紹介されている。



日本公認会計士協会

監査基準委員会有識者懇談会

2021/4/9

配布資料No.850

# 監査基準委員会報告書の 誤りの修正について

2021年4月9日

# 監査基準委員会報告書の誤り

公表済みの監査基準委員会報告書に関し、監査基準委員会報告書315改正に伴う適合修正、監査基準委員会報告書（序）の改正等を行う中で、以下の校正上の誤り等が生じていることが判明した。

監基報	主な修正内容	315の適合修正対象
200	句読点、協会表記対応	○
210	句点	○
230	句点	○
240	協会表記対応	○
250	句点	○
260	参照番号ずれ	○
300	参照番号ずれ	○
450	箇条書き機能の削除	×
500	適用の表記の修正	○
505	参照番号ずれ	○
520	参照番号ずれ	×

監基報	主な修正内容	315の適合修正対象
560	参照番号ずれ	×
600	参照番号ずれ	○
610	参照番号ずれ、新旧反映漏れ	○
620	参照番号ずれ	○
700	参照番号ずれ	×
701	参照番号ずれ	○
705	文例修正	×
720	文例一字抜け	○
800	反映漏れ	×
805	新旧下線漏れ	×
910	句点	×

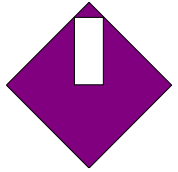
# 改善に向けた対応方針

## 1. 誤りが生じている監査基準委員会報告書の対応 (短期的対応)

- ① 監査基準委員会報告書（監基報）315改正の適合修正の本数が多いため、誤りのある監基報は、この確定時（5月予定）に併せて修正する。
- ② 監基報315改正の適合修正部分とそれ以外の誤りの部分は識別できるように色分けする。
- ③ 監基報315改正の適合修正の対象となっていない誤りも、適合修正と同じタイミング（5月予定）で修正する。改正日付は付さない。

## 2. 今後の対応（中長期的対応）

- ① **Annual Improvement**による対応
  - 毎年一定の時期に、**Annual Improvement**として、誤りを発見した監基報の修正を行う。
  - 時期は、毎年7月頃とする。
  - なお、内容に関わる大きな誤りは、従来どおり適時、訂正とお詫びを公表する。
- ② **スタッフの教育及び誤りを軽減させる運用の徹底**
  - 監基報等の公表前に、第三者のレビュー又はチーム内でダブルチェックする運用等を徹底する。また、校正ツールも活用する。
  - 公表物の作成手順の周知・徹底、発生した誤りの共有など、継続的なスタッフ教育を行う。



The Japanese Institute of  
Certified Public Accountants

監査基準委員会有識者懇談会

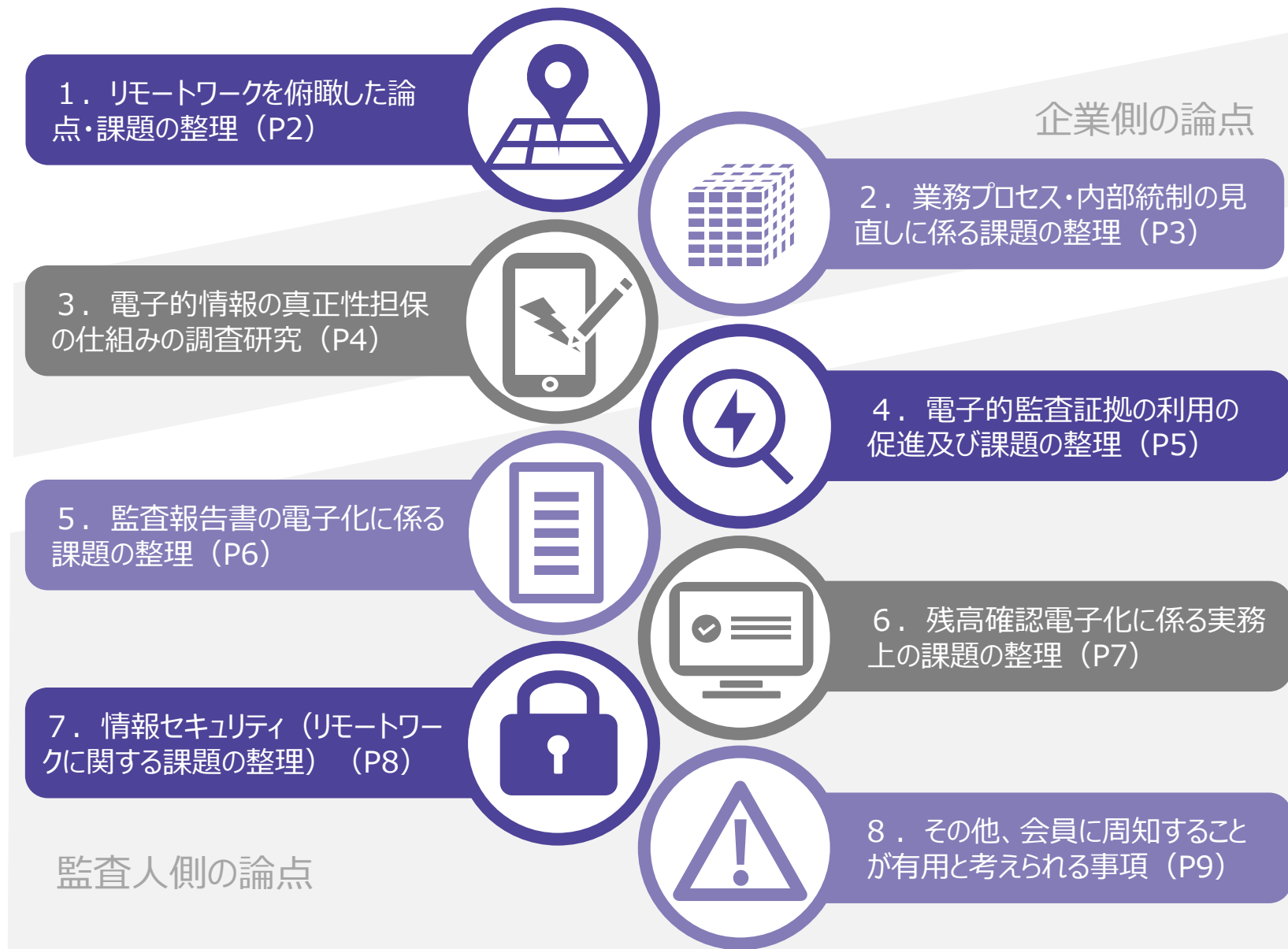
2021/4/9

配布資料No. **851**

## 日本公認会計士協会におけるリモートワーク対応への取組

2021年4月9日

# 1. 施策の全体像



## 1-2.施策の全体像

### ■ リモートワークに対応した提言・留意事項

公表日		タイトル
2020年12月25日	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 ～監査人のウェブサイトによる方式について～
12月25日	第2号	リモート棚卸立会の留意事項
2021年2月12日	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
2月12日	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
2月12日	第5号	リモート会議及びリモート会議ツールの活用について
3月19日	第6号	電子メールを利用した確認に関する監査上の留意事項

## 2-1.個別の課題について：課題1



### 1. リモートワークを俯瞰した 論点・課題の整理



#### 1. 担当

- ◆ IT委員会 未来の監査専門委員会



#### 2. 対応

- ◆ 企業側・監査人側双方のリモートワークの動向に関連する課題・論点を俯瞰的に検討し、論点整理・提言の取りまとめを行う。
- ◆ 策定過程を通じて外部関係者との協議・コミュニケーションを行う。



#### 3. 成果物イメージ

- ◆ 「リモートワークを俯瞰した論点・課題（提言）（仮）」

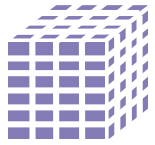


#### 4. スケジュール





## 2-2. 個別の課題について：課題2



### 2. 業務プロセス・内部統制の見直しに係る課題の整理



#### 1. 担当

- ◆ IT委員会 未来の監査専門委員会（内部統制検討WG）



#### 2. 対応

- ◆ 印鑑廃止に代表されるような企業のリモートワークの動向に伴う業務プロセス・内部統制の見直しに関する論点整理を行う。
- ◆ 策定過程を通じて外部関係者との協議・コミュニケーションを行う。

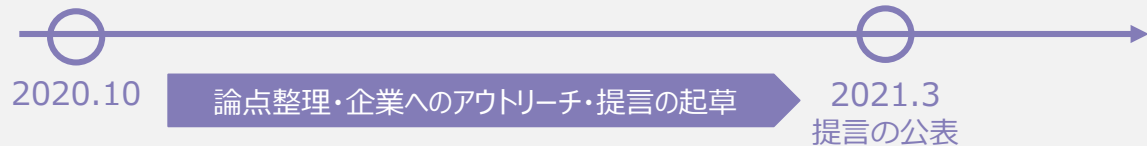


#### 3. 成果物イメージ

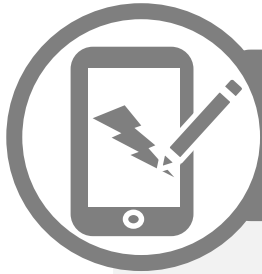
- ◆ 「リモートワークに伴う業務プロセス・内部統制の見直しに向けた課題への取組（提言）（仮）」



#### 4. スケジュール



## 2-3. 個別の課題について：課題3



### 3. 電子的情報の真正性担保の 仕組みの調査研究



#### 1. 担当

- ◆ IT委員会 デジタルトラスト対応専門委員会



#### 2. 対応

- ◆ 電子署名、タイムスタンプ等の電子的情報の真正性を担保する仕組みに関する調査研究を行うとともに、監査上の対応を検討する。



#### 3. 成果物イメージ

- ◆ 「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」
- ◆ 「電子署名等、情報作成・取引承認の真正性を担保する仕組みに関する研究報告（仮）」



#### 4. スケジュール



## 2-4. 個別の課題について：課題4



### 4. 電子的監査証拠の利用の促進及び課題の整理



#### 1. 担当

- ◆ IAASB対応委員会
- ◆ IT委員会 監査データ標準化対応専門委員会



#### 2. 対応

- ◆ IAASB（国際監査・保証基準審議会）におけるISA500「Audit Evidence」改訂の動向をフォローするとともに、意見発信を行う。
- ◆ ISO 21378「監査データ収集」に代表される監査データ標準化に関する調査研究を行うとともに、監査上の活用方法、留意点を検討する。



#### 3. 成果物イメージ

- ◆ ISA500に係るIAASB公表物に対する意見
- ◆ 「監査データ標準化及びその活用に関する研究報告（仮）」



#### 4. スケジュール



2020.10

ISA500改訂動向のフォロー

監査データ標準化に関する調査研究

## 2-5.個別の課題について：課題5



### 5. 監査報告書の電子化に係る課題の整理



#### 1. 担当

- ◆ 監査・保証実務委員会及び法規・制度委員会



#### 2. 対応

- ◆ 監査報告書の電子化に当たって阻害要因となるような制度上・実務上の課題の整理を行った上で、関係当局とも連携の上、対応を進める。



#### 3. 成果物イメージ

- ◆ 当協会としての成果物は、現時点では想定していない。



#### 4. スケジュール



2020.10

課題の整理

## 2-6. 個別の課題について：課題6



### 6. 残高確認電子化に係る実務上の課題の整理



#### 1. 担当

- ◆ 監査・保証実務委員会 残高確認電子化検討専門委員会



#### 2. 対応

- ◆ 監査人のウェブサイト等による確認手続に対応した留意事項の取りまとめを行うとともに、その他の電子的確認手続の手法について検討する。



#### 3. 成果物イメージ

- ◆ 「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」
- ◆ その他の電子的確認手続に関する研究報告等



#### 4. スケジュール



## 2-7.個別の課題について：課題7



### 7. 情報セキュリティ（リモートワークに関する課題の整理）



#### 1. 担当

- ◆ IT委員会 情報セキュリティ等対応専門委員会



#### 2. 対応

- ◆ 電子的情報の受け渡し、リモート会議実施時の留意点など、会員に対して注意喚起を図る必要があると考えられる個別論点について、周知文書の発出を検討する。
- ◆ リモートワークに対応したIT委員会実務指針第4号「公認会計士業務における情報セキュリティの指針」等の改正要否を検討する。

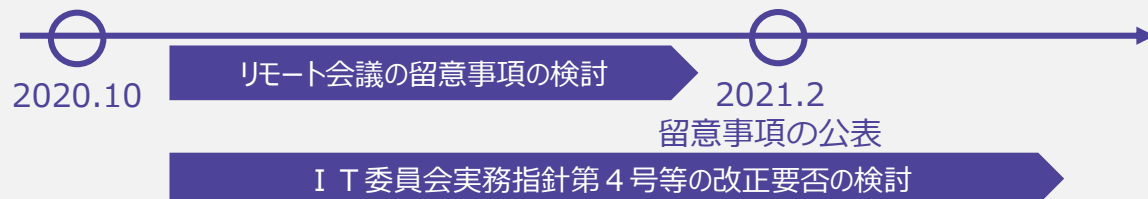


#### 3. 成果物イメージ

- ◆ 「リモート会議及びリモート会議ツールの活用について」
- ◆ IT委員会実務指針第4号等の改正



#### 4. スケジュール



## 2-8.個別の課題について：課題8



### 8. その他、会員に周知することが有用と考えられる事項



#### 1. 担当

- ◆ 監査・保証実務委員会、IT委員会及び監査基準委員会



#### 2. 対応

- ◆ 構成単位への往査に代えてリモートワーク方式によって監査手続を実施する場合の留意事項の取りまとめを行う。
- ◆ 直接的な実施棚卸の立会を行うことができない場合に、リモート方式で棚卸立会を実施する場合の留意事項の取りまとめを行う。

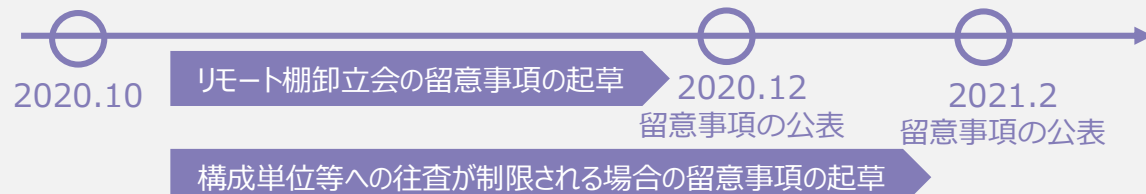


#### 3. 成果物

- ◆ 「構成単位等への往査が制限される場合の留意事項」
- ◆ 「リモート棚卸立会の留意事項」



#### 4. スケジュール



# 3-1.成果物について

## 課題6 「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」

◆ 電子的確認のプラットフォームの利用を促し、そのメリットを享受するために、

◆ 電子特有のリスク（なりすまし等）に対応するための留意事項を取りまとめたもの



### 監査人側のメリット

- ◆ 作業の迅速化、効率化
- ◆ 回収期間の短縮、回収率の向上
- ◆ 人為的ミスの削減
- ◆ 紙資源の削減



### 企業側のメリット

- ◆ 確認状の受取・記入・返送といった事務負担の低減
- ◆ リモートワーク環境下においても対応可能

想定される対応例	監査人のウェブサイトによる確認に伴うリスク			
	(1) 回答が適切な情報源から得られていないリスク	(2) 確認回答者が回答権限をもっていないリスク	(3) 情報伝達の完全性（インテグリティ）が確保されないリスク	(4) 確認回答者が回答内容を否認するリスク
（例1）確認回答における複数者の関与 ・・・確認回答者を複数名とし、回答担当者の回答をその上席者又は経理担当者を経て回答するように確認回答の経路を設定する	◎	◎		
（例2）～（例9）・・・			.....	



## 3-2.成果物について②

### 課題8 「リモート棚卸立会の留意事項」

リモート棚卸立会とは…

- ◆ 被監査会社が実地棚卸を実施して、
- ◆ その実施状況及び実地棚卸の立会に必要な情報を
- ◆ 監査人と被監査会社との間で送受信することにより、  
遠隔地から棚卸立会を実施すること

	実施棚卸の立会	リモート棚卸立会
実施棚卸	被監査会社が実施	同左
立会の手法	監査人が自らの目で直視	監査人が送受信に関する技術を利用して間接的に目視

《主な内容》 リモート棚卸立会について…

- ◆ 具体的な実施方法を例示で紹介  
(例)・被監査会社が実地棚卸の状況をビデオカメラにより撮影して電話回線を経由して監査人に実況
  - ・状況によってはビデオカメラの内蔵されたスマートフォンのような携帯電話機を活用
- ◆ 対象先の選定に係る留意事項を解説
- ◆ 検討すべき重要な虚偽表示リスクの評価について解説
- ◆ 十分かつ適切な監査証拠を入手するための考慮事項について解説

### 3-3.成果物について③

#### 課題3 「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」

本留意事項では

- ◆ PDF変換された監査証拠について、PDF変換の起点に着目して分類し、
- ◆ PDF変換により入手する監査証拠に存在するリスクを説明し、
- ◆ PDF変換の起点に着目した監査上の留意事項及びPDFに変換された監査証拠の真正性を確かめるための手続を解説している。

PDF変換の起点	PDF変換の実施	原始文書の保管	PDFの入手／保管
監査人	被監査会社	被監査会社	監査人
被監査会社	被監査会社又は取引先等外部	被監査会社又は取引先等外部	被監査会社
取引先等外部	取引先等外部	取引先等外部	被監査会社

PDF変換前の媒体	PDF変換前のリスク	PDF変換過程のリスク
紙媒体	紙面への加筆、複写機を利用した改竄など	ページの落丁や一部差換え、PDF編集ツールを用いた内容の改竄など
電子ファイル	編集による内容の変更など	
モニター画面	スクリーンショットの不適切な範囲指定など	

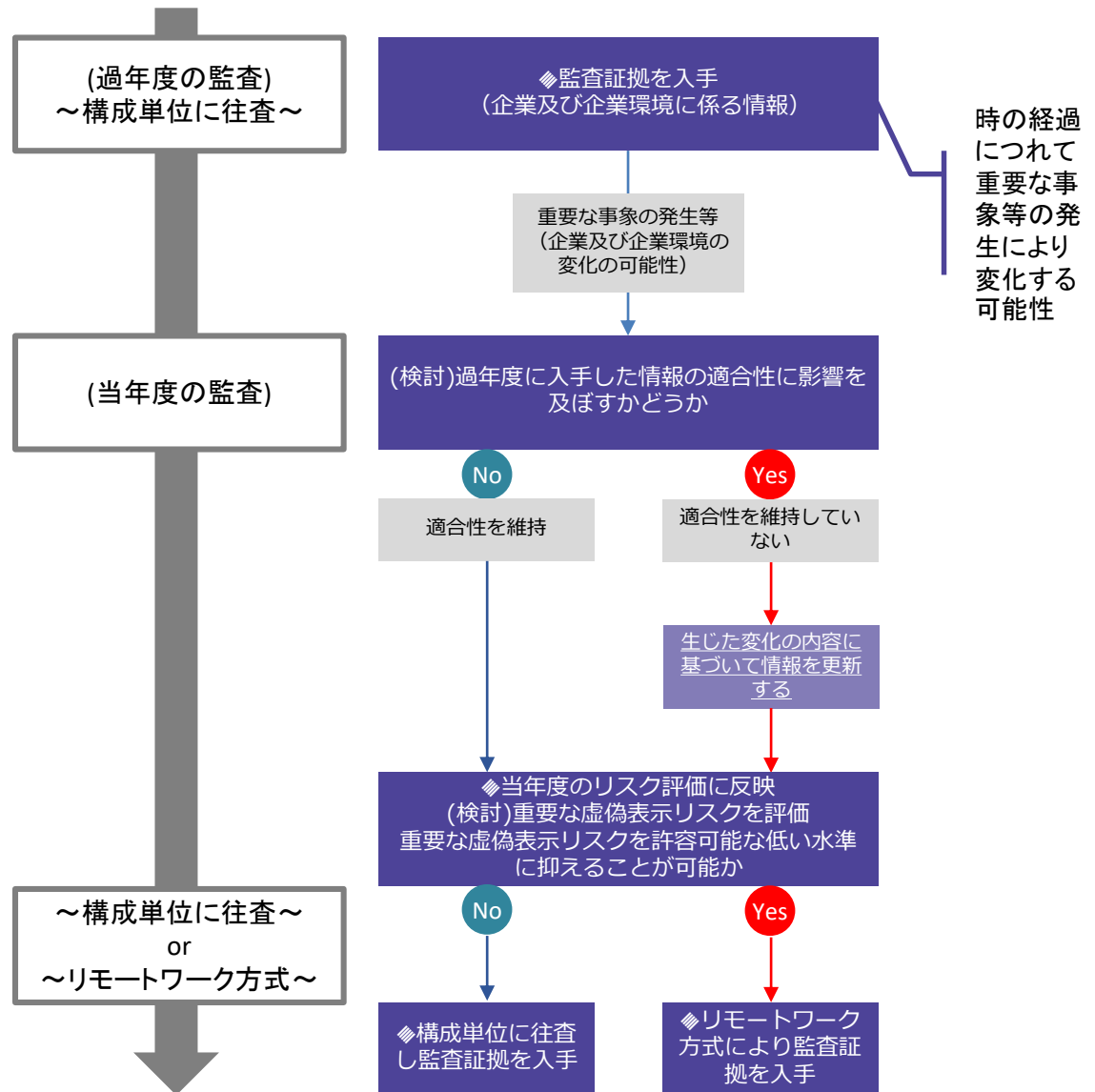
	PDF変換の起点	PDF変換の実施者	留意事項のポイント
1	監査人の要請	被監査会社	故意又は不注意による原本との不一致を示す兆候が生じている場合には、慎重に検討する。
2	被監査会社の業務プロセス	被監査会社	PDFへの変換プロセスに関する内部統制を評価する。
3	被監査会社の外部	取引先等	被監査会社による取引書類等の入手がPDFを用いることになったことによる内部統制への影響を評価する。

# 3-4.成果物について④

## 課題8 「構成単位等への往査が制限される場合の留意事項」

本留意事項では

- ◆ リモートワーク方式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に関して、
- ◆ 監査証拠に関する基本的な考え方を示した上で、
- ◆ リモートワーク環境下における実務上の観点から留意することが考えられる事項を提供し、
- ◆ 構成単位の監査人とのコミュニケーション方法を例示している。




# 3-5.成果物について⑤

## 課題7 「リモート会議及びリモート会議ツールの活用について」

本留意事項では


- ◆ 主に情報漏洩リスクの観点から、公認会計士事務所（監査法人）においてリモート会議及びリモート会議ツール利用する際の留意点を提供することを目的として、
- ◆ リモート会議及びリモート会議ツールに対する主なリスクを例示するとともに、
- ◆ 対応策の例について、経営者、セキュリティ担当者及び利用者それぞれの観点から提供している。

分類	タイトル/概要
利用方針	会議や会議ルールの規程・ルールが存在しない
リモート会議関連のリスクの洗い出し	リスクが洗い出されていない、又は長期にわたり見直されていない
リモート会議ツール関連リスク	契約に係るリスク（主催者の場合） .....
リモート会議実施に関わるリスク	想定外の参加者の存在 .....




### 経営者

- ◆ リモート会議関連を含むリモートワーク全般の方針の決定・見直し
- ◆ リモート会議関連規程の整備・見直し  
.....



### セキュリティ担当者

- ◆ リモート会議関連のリスク評価とリスク対応方針の整備・見直し
- ◆ リモート会議ツールを含む外部委託に係る規程の見直し  
.....



### 利用者

- ◆ 公認会計士事務所（監査法人）のルールに則った業務の遂行

2021年2月12日

会 員 各 位

日本公認会計士協会

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****《Ⅰ はじめに》**

新型コロナウイルス感染症の拡大防止のため、人と人との接触の機会を減らすことが求められ、経済活動は大きな制約を受けることになった。企業活動においては、非対面での業務の遂行が推奨され、事務的なデスクワークを中心にリモートワークの導入が進んでいる。監査業務は、通常、現物の証憑を閲覧したり、被監査会社の経営者、従業員等と直接コミュニケーションができるように本社等のオフィスに赴いて実施している。しかし、被監査会社がリモートワークを導入し、また、監査人も同様に、リモートワークの実施が求められるようになると、非対面の環境で監査業務を行わなければならない状況となった。このような非対面での監査業務は、新型コロナウイルス感染症の収束までに時間を要する状況や、昨今の企業におけるデジタルトランスフォーメーションや働き方改革の潮流を勘案すると、一過性のものではなく、ニューノーマルな働き方として今後も続くことが想定される。

従来、監査人は紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による企業内外の記録や文書を確かめる監査手続を行っていたが、リモートワーク環境下においては、被監査会社から入手する記録や文書をPDFに変換した電子媒体としてインターネット経由により入手するケースが大幅に増加している。

本留意事項では、監査人が被監査会社からPDFで企業内部の記録や文書を入手する場合における監査上の留意事項を取りまとめているが、監査基準委員会報告書に記載された要求事項を遵守するに当たり、リモートワーク環境下における実務上の観点から留意することが考えられる事項を示すものであり、新たな要求事項を設けるものではない。なお、本留意事項に関して、会員の理解に資するために、別紙を取りまとめているので併せて参照されたい。

**《Ⅱ PDF変換された監査証拠とは》**

PDF変換された監査証拠とは、紙の文書等の原始文書を、電子情報として表示、転送、保存のためにPDF変換した監査証拠であり、監査人が被監査会社に対して原始文

書を PDF に変換することを依頼する場合と、被監査会社が業務の効率化を図るために自ら原始文書を PDF 変換し、電子的に保存する場合がある。また、被監査会社が取引先等外部から PDF を入手している場合がある。下記図表は、PDF 変換の起点ごとの原始文書又は PDF 化の当事者を示している。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。

PDF変換の起点	PDF変換の実施	原始文書の保管	PDFの入手／保管
監査人	被監査会社	被監査会社	監査人
被監査会社	被監査会社又は取引先等外部（※）	被監査会社又は取引先等外部（※）	被監査会社
取引先等外部	取引先等外部	取引先等外部	被監査会社

※被監査会社は、取引先等外部に対して原始文書のPDF変換を依頼してPDFを入手する場合がある。その場合、原始文書は取引先等外部で保管される。なお、被監査会社が取引先等外部からPDFを入手した後に、原始文書を入手している場合は、PDFの入手は一時的なものと考えられるため、本留意事項の対象外である。

### ＜Ⅲ PDF 変換された監査証拠の評価における留意事項＞

#### 1. PDF 変換により入手する監査証拠に存在するリスク

監査基準委員会報告書 500「監査証拠」（以下「監基報 500」という。）第6項においては、「監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならない」とされている。電子媒体にデジタル変換された文書によって提供された監査証拠については、原本によって提供された監査証拠よりも証明力が弱いとされており（監基報 500 の A31 項）、監査証拠のデジタル変換に伴う監査リスク（発見リスク）を考慮し、監査人は、必要と判断する場合に、追加の監査証拠を入手するための手続を実施することに留意する。（監基報 500 第5項及び A6 項）

被監査会社が紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による企業内外の記録や文書を PDF 変換したものや、被監査会社が取引先等の外部から PDF の状態で入手したものを監査証拠として利用する場合、記録や文書等に記載された情報について真正性が確保されていること、すなわち、書換えや消去等による作成後の変更を防止し、その作成の責任の所在が明確にされていることが前提となるが、以下のように、原始文書等の原本から PDF 変換する過程において、故意又は不注意により情報が変更されるリスクがある。

PDF変換前の媒体	PDF変換前のリスク	PDF変換過程のリスク
紙媒体	紙面への加筆、複写機を利用した改竄など	ページの落丁や一部差換え、PDF編集ツールを用いた内容の改竄など
電子ファイル（※）	編集による内容の変更など	
モニター画面	スクリーンショットの不適切な範囲指定など	

※文書作成ソフトウェア、表計算ソフトウェア等で作成された電子ファイル

なお、PDF 変換過程のリスクについては、別紙「2. PDF 変換により入手する監査証拠に存在するリスクの例示」も合わせて参照されたい。

## 2. PDF 変換の起点に着目した監査上の留意事項

リモートワーク環境下において、監査人が監査手続として会計記録や決裁文書などを PDF 形式で被監査会社から入手する場合、PDF 変換の起点に着目すると、当該文書等について被監査会社が紙媒体又は PDF 以外の電子媒体として保管しているが、監査人の要請により被監査会社が PDF 変換を行うケース、被監査会社はその業務プロセスにおいて PDF に変換して保存しているケース及び被監査会社が取引先等外部から PDF を入手しているケースが考えられる。この各々のケースにおいて、留意すべき事項を以下に記載する。

### (1) 監査人の要請により被監査会社が PDF 変換を行うケース

紙媒体又は PDF 以外の電子媒体として被監査会社に保管されている情報を、監査人が監査証拠の源泉として特定し、提供を依頼する場合には、監査人が指定した証憑を被監査会社が PDF への変換を行うことがある。被監査会社が監査人の要請により PDF 変換を行っている場合、一般的に、当該作業は業務プロセスとしてルール化されていないと考えられる。

この場合、監査人は入手した PDF の真正性を確かめるために、以下の点に留意する。なお、別紙「3. 監査人の要請により被監査会社が PDF 変換を行うケースでの監査人の依頼方法の例示」を参考にされたい。

- ① 入手した PDF が、監査人が指定した監査証拠の源泉から生成されたものであることを確かめるため、入手の過程において故意又は不注意により PDF と原本の不一致を示す兆候が生じている場合には、慎重に検討する。
- ② 故意に基づく改竄は PDF への変換前と変換後のそれぞれの段階で行われる可能性があることに留意し、被監査会社がどのように改竄を発見・防止するように対応しているのかについて理解する。
- ③ 入手した PDF に対しては、明らかな修正の形跡や落丁の有無、解像度や色の階調が明らかに劣っていないか等を確認し、必要に応じて、被監査会社に PDF



の再提出を依頼し、再提出された PDF を吟味する。

(2) 被監査会社とその業務プロセスにおいて証憑を PDF に変換して保存しているケース

リモートワークが導入される以前から、企業は紙媒体の証憑を PDF 変換して証跡としてサーバーに保管したり、シェアードサービス会社に PDF 変換したデータを送って情報システムに入力又は照合を行ったりしている場合がある。リモートワークの導入によって同様のプロセスを構築した企業もあると考えられる。通常、このようなケースでの PDF への変換プロセスの統制は企業の内部統制として組み込まれている。

この場合、監査人は入手した PDF の真正性を確かめるために、以下の点に留意し、必要に応じて重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの評価の見直しを検討する。

- ① 監査人は、リスク評価手続において被監査会社の PDF への変換プロセス（内部統制を含む。）のデザイン及びこれらが業務に適用されているかどうかを評価し、必要に応じて運用評価手続の実施を検討する。
- ② PDF への変換プロセスに関する運用評価手続を行う場合には、PDF への変換時において、故意又は不注意により PDF と原本の不一致が生じていないことを確かめる必要がある。なお、故意に基づく改竄は PDF への変換前と変換後のそれぞれの段階で行われる可能性があることに留意し、被監査会社がどのように改竄を発見・防止するように対応しているのかについて理解する。
- ③ 内部統制に対する無効化リスクを考慮することは依然として必要であり、運用評価の結果が有効であった場合であっても原本の確認が完全には不要にならないことに留意する。

(3) 被監査会社が取引先等外部から PDF を入手しているケース

リモートワークが導入される以前から、企業は電子契約サービスを利用した電子契約書の作成や、取引先から取引書類の入手を PDF で行っている場合がある。リモートワークの導入によって同様のプロセスを構築した企業もあると考えられる。このようなケースでは、電子契約サービスシステムや取引先において PDF への変換が行われている。なお、PDF に電子署名等をつけることによって改竄防止が図られている場合がある。

この場合、監査人は入手した PDF の真正性を確かめるために、以下の点に留意する。

- ① 監査人は、リスク評価手続において被監査会社が原始証憑として PDF を入手することの可否を判断するプロセスに含まれる内部統制のデザイン及びこれ



らが業務に適用されているかどうかを評価し、必要に応じて運用評価手続の実施を検討する。

- ② 被監査会社において、従来、紙の書面で行われていた企業間のやり取りを、リモートワークへの移行によって新たにPDFで行うことになった場合、監査人は、PDFを用いることとなった経緯を把握した上で、紙の書面からPDFへの変更が内部統制に与える影響を評価し、必要に応じて重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの評価の見直しを検討する。

PDF変換の起点に着目した留意事項のポイントを取りまとめると以下のとおりである。

	PDF変換の起点	PDF変換の実施者	留意事項のポイント
1	監査人の要請	被監査会社	故意又は不注意による原本との不一致を示す兆候が生じている場合には、慎重に検討する。
2	被監査会社の業務プロセス	被監査会社	PDFへの変換プロセスに関する内部統制を評価する。
3	被監査会社の外部	取引先等	被監査会社による取引書類等の入手がPDFを用いることになったことによる内部統制への影響を評価する。

### 3. PDFに変換された監査証拠の真正性を確かめるための手続

監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」（以下「監基報330」という。）第6項(2)においては、「評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手すること」とされている。監査人が監査証拠として入手した全てのPDFに対して、その原本を確認することは、必ずしも要求されるものではないが、監基報330のA18項で示されているように、監査人が重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価し、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する場合には、監査証拠の量を増やすことや、より適合性が高く、より証拠力の強い監査証拠を入手することがある。また、監基報500のA31項で説明されているように、原本によって提供された監査証拠は、コピーやファックス、フィルム化、デジタル化その他の方法で電子媒体に変換された文書によって提供された監査証拠よりも、証明力が強いとされている。

監査人は重要な虚偽表示リスクの程度に応じて証明力が強い監査証拠を利用する場合、また、前述の「2. PDF 変換の起点に着目した監査上の留意事項」において示した留意事項に照らして、監査証拠として利用する PDF の信頼性に関して疑義を抱く場合には、PDF の原本を確認し、さらにその他の手続を組み合わせて実施することが考えられる。なお、監査手続の内容及び実施結果については、監査調書に適切に記述することとなる。

PDF に変換された監査証拠の真正性を確かめるための手続として、以下の手続が考えられる。

(例示)

(1) PDF の原本を確認する<sup>1</sup>。また、前述の「2. PDF 変換の起点に着目した監査上の留意事項 (3) 被監査会社が取引先等外部から PDF を入手しているケース」では、取引先等外部から送付されたメール<sup>2</sup>などの PDF の送信記録を確認するほか、(2)①～④の手続を実施して、十分かつ適切な監査証拠を入手できているかどうかを評価することが考えられる。

(2) 以下の手続を実施する。

- ① 入手した PDF について、その作成に関与する者に対して質問を実施する。
- ② 他の監査手続で入手した監査証拠と矛盾が生じていないか確かめる。
- ③ PDF の原本の発行が企業外部の場合、原本の発行者に直接確認を行う。
- ④ PDF のプロパティ情報から、PDF の作成者、作成日時、更新日時などを確かめる（別紙「4. PDF のプロパティ情報の確認方法」参照）。

以 上

---

<sup>1</sup>令和3年（2021年）度税制改正大綱において、電子帳簿等保存制度の見直しを示されており、適正事務処理要件が廃止され、一定の手続をしなくても紙の原本を廃棄することが可能になる。令和4年（2022年）1月1日以降に適用される予定だが、これに関連する監査上の留意事項については、日本公認会計士協会において別途対応を検討する予定である。

<sup>2</sup>メール以外にもファイル転送システムなどを使うことも考えられる。

2021年2月12日

会 員 各 位

日本公認会計士協会

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

#### はじめに

新型コロナウイルス感染症が拡大を続けている状況の下、監査対象となる企業の業務や監査現場においてリモートワークが急速に普及しているが、我が国を含む世界各国の構成単位への往査が困難な場合が生じている。この場合、監査人は、監査基準委員会報告書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って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おうとすることがある(以下「リモートワーク方式」という。)

本留意事項は、このようなりモートワーク方式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に関して、リモートワーク環境下における実務上の観点から留意することが考えられる事項を示すものであり、監査基準委員会報告書に記載された要求事項を遵守するに当たり、新たな要求事項を設けるものではない。なお、グループ監査以外の監査に関して、事業拠点への往査による監査手続の実施においても、監査人は本留意事項を参照することができる。

#### リモートワーク方式とは

本留意事項において、リモートワーク方式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とは、電話回線又はインターネット等の送受信技術を活用して、構成単位及び構成単位の監査人との間で必要な情報を送受信することにより、監査人が、グループ監査チームとして、遠隔地から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実施することをいう。

近時においては、オペレーション・システムの搭載されたスマートフォン、タブレット等の発達により、パーソナルコンピュータ及び送信機具に拠らないことが可能な場合がある。

また、クラウドサービスを共同利用することにより、監査人と構成単位の間において電子媒体で作成された資料の受渡し又は同時閲覧等が可能となり、又は監査人と構成単位の監査人の間において電子媒体で作成された監査指示書及び回答の授受や監

査調書の閲覧が可能となっている。

## 【図1】リモートワーク方式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とは？

リモートワーク方式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とは…

- ◆ 電話回線又は、インターネット等の送受信技術を活用して、
- ◆ 構成単位及び構成単位の監査人との間で必要な情報を送受信することにより、監査人が、グループ監査チームとして、遠隔地から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実施すること

・構成単位の財務情報に対する監査手続の実施及び構成単位の監査人が実施する作業への関与に係る留意事項

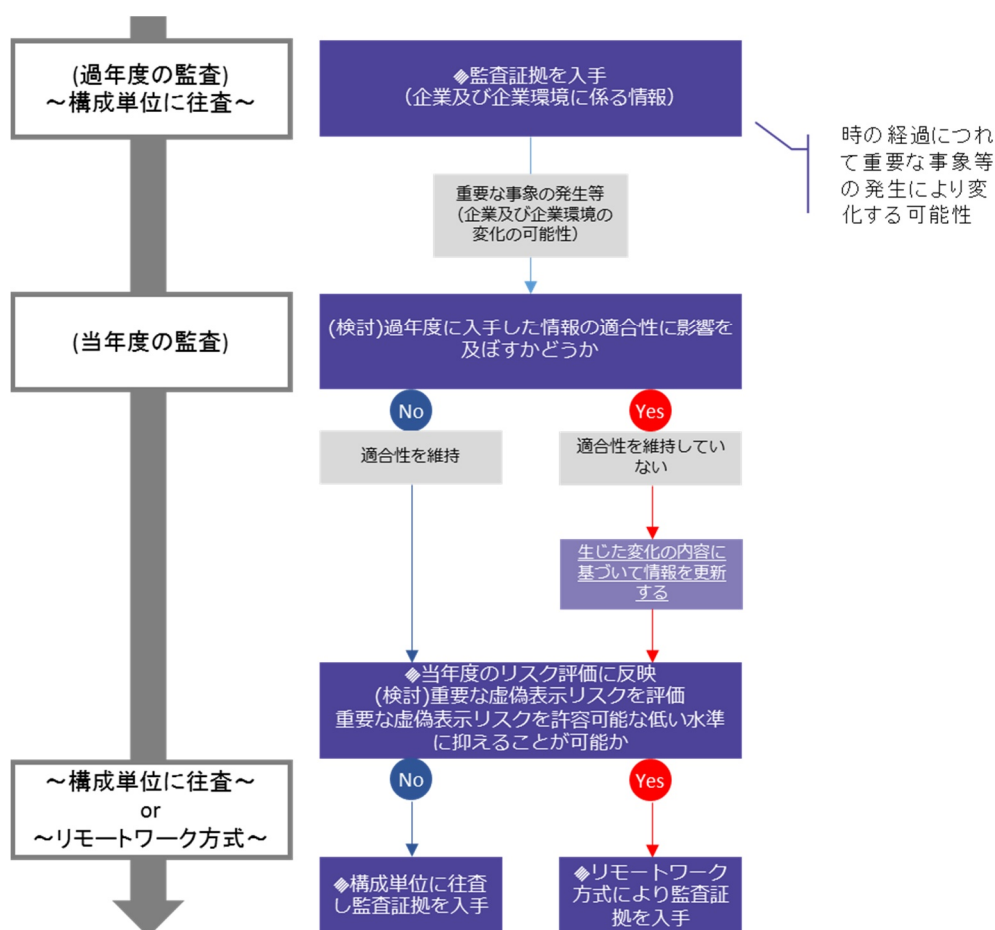
### 1. リモートワーク方式による構成単位の財務情報に対する監査手続の実施～監査証拠に関する基本的な考え方

監査人は、構成単位において新たに生じた重要な事象や状況、経済環境、当該構成単位に係る重要な虚偽表示リスクの程度、必要となる監査証拠の態様、過年度の監査における往査実績や構成単位の監査人との面談実績等を踏まえ、自らの関与の程度の決定を含め、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるように監査手続を立案し実施する。この場合、監査人は、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならないが（監査基準委員会報告書500「監査証拠」（以下「監基報500」という。）第6項）、監査証拠として利用する情報の信頼性ひいては監査証拠自体の証明力は、情報源及び情報の種類、並びに関連する場合には情報の作成と管理に関する内部統制の状況によって影響される。

監査証拠は、累積的な性質のものであり、主として監査の過程で実施した監査手続から入手する。監査におけるリスクの評価においては、監査基準委員会報告書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」第8項に記載のとおり、監査人が当年度の監査に影響を与える変化が生じていないかどうかを判断した場合には、過年度の監査において入手した情報をリスク評価に係る監査証拠として利用することがある。過年度の監査で入手した監査証拠は、監査人がその継続的な適合性を確かめる監査手続を実施した場合は、適切な監査証拠となることがある（監基報500のA11項）。監査人は、過年度に構成単位に往査し、構成単位の事業活動（事業運営、ガバナンス、投資等）、選択及び適用している会計方針、事業上のリスク及び企業の業績測定等について理解を深め、又はそのために構成単

位の経営者及び経理責任者等と面談していることがある。そのような機会を通じて入手した企業及び企業環境に係る情報は、時の経過につれて変化する可能性があるため、重要な事象の発生等により企業及び企業環境に変化が生じていないかどうか、変化が過年度に入手した情報の適合性に影響を及ぼすかどうかについて検討を行う必要があり、適合性を維持している情報は当年度のリスク評価においても考慮し、適合性を維持していない情報については、生じた変化の内容に基づいて情報を更新することによって、当年度のリスク評価に反映させることが求められる。<sup>1</sup>重要な虚偽表示リスクを評価した結果、重要な虚偽表示リスクを許容可能な低い水準に抑えることが可能と判断される場合には、構成単位に往査を行うことに代えて、当年度において監査証拠をリモートワーク方式の監査手続の実施により入手して利用することが可能となることがある。

【図2】リモートワーク方式の監査手続において入手する監査証拠に関する基本的な考え方



<sup>1</sup>構成単位の新規の事業活動、選択及び適用している会計方針の変更等、事業上のリスク及び企業の業績測定等に係る情報に生じた変化の内容を入手することにより、情報を更新することが考えられる。

ただし、原本以外の文書の信頼性はその作成と管理に関する内部統制に依存することがあるが、監査証拠として利用する情報の信頼性については監査証拠自体の証明力は、情報源及び情報の種類、並びに関連する場合には情報の作成と管理に関する内部統制の状況そのものだけでなく、監査証拠を入手する状況にも影響を受ける。一般に、原本により提供された監査証拠は、デジタル化等により電子媒体に変換された文書によって提供された監査証拠よりも証明力が強いとされている（監基報500のA31項）。この規定の趣旨に鑑み、監査人が直接に原本にアクセスできない状況において、紙媒体の情報をPDFに変換した情報やカメラにより撮影した画像のようなデジタル化され、リモートワーク方式の監査手続の実施によって入手された監査証拠については、直接入手した場合に比べて証明力が異なること及びデジタル化に伴い監査リスク（発見リスク）が生じることを勘案し、他の監査証拠を入手し、組み合わせて利用することが必要となる場合があることに留意する。

## 2. リモートワーク方式による構成単位の財務情報に対する監査手続及び構成単位の監査人が実施する作業への関与

監査人は、当年度において重要な虚偽表示リスクを評価した結果、構成単位に往査を行うことに代えて、リモートワーク方式により構成単位に対して自ら監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しようとする場合、代替的な監査手続を検討する。代替的な監査手続は、その入手しようとする監査証拠の内容によって異なり、監査人がリモートワーク環境下で必要な情報を電子媒体、電子的経路又はカメラによる画像により入手して実施する場合もあれば、電話やリモート会議ツールの利用により入手して実施する場合もある。

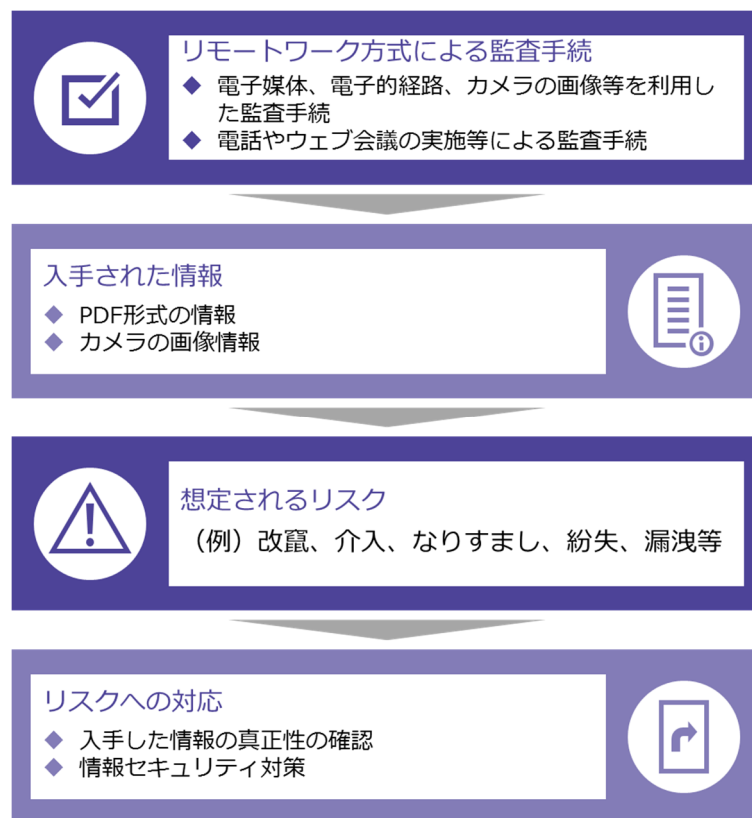
しかし、紙媒体の情報をPDFの形式に変換して入手する場合やカメラにより撮影した画像の形式で情報を入手する場合は、原本をPDF形式に変換する過程や画像データを作成する段階における改竄が容易であるがその検出が困難である。また、電子的経路による情報のやり取りにおいては、情報の漏洩、なりすましのリスクも高まることになる。監査人は、リモートワーク方式による監査手続の実施においては、監査証拠のデジタル化に伴う監査リスク（発見リスク）等、想定されるリスクが自ら往査して監査手続を実施する場合とは異なることを認識し、入手した情報の真正性を確認する必要がある（リモートワーク対応3号「PDFに変換された証憑の真正性に関する監査上の留意事項」参照）。例えば、監査人が構成単位からPDF形式で入手した情報について、構成単位の監査人に指示の上、原本と照合することが考えられる。このほか、その作成に関与する者に対する質問の実施、他の監査手続で入手した監査証拠との矛盾の有無の確認、原本の発行者への直接確認（発行者が外部企業の場合）、PDFのプロパティ情報の確認（作成者、作成日時、更新日時など）等の監査手続を実施して、当該情報の真正性に関して十分かつ適切な監査証拠が入

手できているかどうかを評価することも考えられる。<sup>2</sup>また、リモートワーク環境下において監査手続の実施に必要な情報を入手する場合には、監査人は、情報セキュリティに係るリスクを認識し、紛失や漏洩に十分配慮し、情報技術の進歩に合わせた情報セキュリティ対応策についても考慮することが適切である（リモートワーク対応5号「リモート会議及びリモート会議ツールの活用について」参照）。

なお、監査人は、以下のような場合は、構成単位への往査や構成単位の監査人による監査手続の実施を考慮することに留意する。

- (1) 過年度の往査時から相当の年数が経過して監査に必要な情報を更新する必要があると考える場合
- (2) 構成単位において過年度と比較して状況に重要な変化が生じている場合（生じていると合理的に見込まれる場合を含む。）
- (3) リモートワーク環境下において監査手続を実施した結果入手した監査証拠が過年度の構成単位への往査の際に入手した監査証拠と矛盾する場合

【図3】リモートワーク方式による監査手続の実施において想定されるリスクとその対応



<sup>2</sup>令和3年（2021年）度税制改正大綱において、電子帳簿等保存制度の見直しが示されており、適正事務処理要件が廃止され、一定の手続をしなくても紙の原本を廃棄することが可能になる。令和4年（2022年）1月1日以降に適用される予定だが、これに関連する監査上の留意事項については、日本公認会計士協会において別途対応を検討する予定である。




### 3. 構成単位の監査人とのコミュニケーションの内容や方法の見直し

リモートワーク方式による構成単位の監査人が実施する作業への関与において、監査人がグループ監査チームとして構成単位の監査人とのコミュニケーションを有効に図る上では、グループ経営者及びグループの統治責任者（以下「グループ経営者等」という。）との適時なコミュニケーションは重要である。特に、グループ監査チームと同じネットワークに属さない構成単位の監査人が構成単位の財務情報の作業を実施している場合には、構成単位へ往査する場合に比べて、構成単位の監査人とのコミュニケーションが希薄になることが考えられる。また、構成単位の監査人が同じネットワークに属している場合であっても、グループ監査チームと構成単位の監査人とのコミュニケーションが形式的で結論のみを記載した簡潔な文書のやり取りのみとなることがある。そのため、監査人はグループ監査チームとして、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。

また、リモートワーク方式による構成単位の監査人が実施する作業への関与においては、グループ監査チームによる構成単位の監査人への監査手続の指示、構成単位の監査人への往訪による監査手続の実施結果に関する質問及び監査調書の査閲に代えて、次のような構成単位の監査人とのコミュニケーション方法を採用することが考えられる。

#### 【図4】構成単位の監査人とのコミュニケーション方法の例示



構成単位の監査人とのコミュニケーション方法の例示

可能な場合には、以下を検討する。

- ① 電話やウェブを利用した会議等により、構成単位の監査人に質問する
- ② 構成単位の監査人から監査調書を郵送又は電子メール等によって送付又はウェブ上に設置されたデータキャビネット等で共有してもらい質問する
- ③ ネットワークファーム共通の電子調書管理システムが備えられている場合にはこれを利用して構成単位の監査調書を査閲する

さらに、構成単位の監査人がリモートワーク方式による構成単位の財務情報に対



する監査手続を実施する場合には、監査人はグループ監査チームとして、構成単位の監査人が実施する作業への関与及び当該作業の適切性の評価を十分に行うため、監査手続の実施前に、構成単位の事業及び事業環境の重要な変化の有無及び具体的な監査手続の内容について構成単位の監査人とコミュニケーションを行うことが特に重要である。

なお、リモートワーク環境下において構成単位の監査人と必要なコミュニケーションを行う場合にも、監査人は、情報セキュリティに係るリスクに対応する必要があることに留意する（リモートワーク対応第5号「リモート会議及びリモート会議ツールの活用について」参照）。

以 上

2021年2月12日

会 員 各 位

日本公認会計士協会

リモートワーク対応第5号

## リモート会議及びリモート会議ツールの活用について

新型コロナウイルス感染症の拡大により、新しい生活様式が要請され、働き方についても新しいスタイルが求められている。

そういった中で、従来から一部の企業や在宅勤務の方を中心に活用されていたリモートツールを用いたリモートワークの機会も増加し、会議形式としてもリモート会議が一般化してきている。一方でリモート会議ツール自体の情報セキュリティ上の脆弱性や、誤った利用によって、監査、税務、コンサルティング等の業務における重要な情報の流出につながってしまうリスクも存在する。

リモート会議ツール自体は公認会計士の働き方を柔軟にかつ効率的に変えていくことのできるものであり、リモート会議及びリモート会議ツールに対するリスクを正しく把握し対応していくことで、重大な事象を起こす蓋然性を軽減し、リスクが顕在化した場合にその影響を限定的にすることができる。

本文書は、リモート会議及びリモート会議ツール利用時（以下「リモート会議関連」という。）の特徴を理解の上、公認会計士事務所（監査法人）においてリモートワークを適切かつ効率的に実施することに資するための参考として、主に情報漏洩リスクの観点から取りまとめられたものである。

### 基本的な考え方

リモート会議を実施する企業・組織は増加しており、公認会計士事務所（監査法人）がクライアントなどから対応を求められる機会は増加してきた。対応しないことで、業務を円滑に遂行することが難しくなる可能性や、対面型でしか会議を行えないことで会議参加者の感染リスクが高まる可能性もあることから、組織として何らかのリモート会議ツールを導入することが望ましい状況にある。

一方、今まで実施してきた対面型の会議と比べ、その性質上、会議の実施場所や参加者を限定することや、資料の共有を適切な範囲で行うことが難しいと考えられる。公認会計士事務所（監査法人）の経営者は、情報漏洩のリスクの適時・適切な把握、必要となる対策の実施を行うことが求められることから<sup>1</sup>、リモート会議及び

<sup>1</sup> I T 委員会実務指針第4号「公認会計士業務における情報セキュリティの指針」 1. 参照

リモート会議ツールに対するリスク対策に限界があることを考慮に入れ、方針を決めることになると考えられる。

特に会議の主催者になる場合、リモート会議ツールの選定・モニタリング・出席者管理・資料管理などを行う責務が伴うことから、組織として会議を主催する場合の対応については慎重に検討することが望ましい。参加者としてのみ利用可能なリモート会議ツールを選定したり、会議参加時のルールを作り徹底させたりすることはその一例である。

#### リモート会議及びリモート会議ツールに対する主なリスク

分類	タイトル/概要	リスクの説明
利用方針	会議や会議ルールの規程・ルールが存在しない	新しい会議形式への対応、新しいリモート会議ツールの採用可否など定めることができるルールが組織に無い場合、利用者がセキュリティを考慮せずリモート会議ツールを導入したり、会議時のセキュリティが保たれなかったりするおそれがある。
リモート会議関連のリスクの洗い出し	リスクが洗い出されていない、又は長期にわたり見直されていない	リモート会議関連のリスクは比較的新しく、また、新しいリスク自体も頻繁に認識されている。独立行政法人情報処理推進機構（IPA）などの信頼できる組織から具体的なリモート会議関連のリスクを抽出し、評価し、対応するPDCAサイクルを、そのリスク特性も踏まえて適切な頻度で実施しないとリスク認識が陳腐化するおそれがある。
リモート会議ツール関連リスク	契約に係るリスク (主催者の場合)	リモート会議ツールは様々な事業者によってサービスが提供されており、簡易に利用ができるものも多い反面、秘密保持や想定外のデータ利用に関して義務が強く課されていないプロバイダー・ベンダーを利用してしまっておそれがある。
	利用可能なリモート会議ツールを限定していない (主催者・参加者とも)	利用可能なリモート会議ツールをあらかじめ指定・限定しない場合、セキュリティ評価が行われてなかったり、組織のルールに適合していなかったりするリモート会議ツールをユーザーが勝手に利用してしまうリスクがある。特にクライアントから利用したことのないリモート会議ツールを指定された場合、明確な回答が出来ないためやむを得ず使ってしまうケースに留意する。
	リモート会議ツールの脆弱性の対応が事業者によってなされない (主催者・参加者とも)	脆弱性が生じているにもかかわらず、一定の期間内に対応しない(出来ない)リモート会議ツールも存在する。このようなリモート会議ツールを利用し続けると、情報漏洩リスクが高まる。

	<p>リモート会議ツールが利用可能であり続けることをモニタリングしない (主催者の場合)</p>	<p>一旦利用を開始したリモート会議ツールに対して、サービスレベルの変更やセキュリティの状況を適時、又は定期的に確認していないと、リモート会議ツール利用開始時と異なるセキュリティ水準であるにもかかわらず、それを意識しないままリモート会議が行われてしまうため、情報漏洩リスクが高まる。</p>
	<p>契約停止・利用中止に係るリスク (主催者・参加者とも)</p>	<p>公認会計士事務所(監査法人)内のルールに対応できないサービスに対して契約停止を行うプロセスがない、又は契約・利用停止を利用者に適時に伝えないことで、セキュリティ水準等に達していないサービスを受け続けてしまうリスクが存在する。</p>
<p>リモート会議実施に関わるリスク</p>	<p>想定外の参加者の存在</p>	<p>主催者が誤って本来参加しないはずの組織・人に会議 URL を送ってしまったたり、主催者・参加者が不用意に会議 URL を共有したりすることで無関係な人物が会議に参加してしまうリスクが生じる。</p>
	<p>会議参加環境の整備</p>	<p>主催者は参加者の会議参加環境が確認しづらく、例えば、家庭からリモート会議に参加する場合、会議画面が見えたり、音漏れによって同居者に会議内容が漏れたり、スマートスピーカーを通じて情報が漏洩するリスクが生じる。</p>
	<p>公共のネットワークを利用した環境からの参加</p>	<p>暗号化されていない公共 Wi-Fi (ホテルの LAN 環境など) を利用しての参加などを制約しないと情報漏洩リスクが高まる。</p>
	<p>会議参加者による会議の無断録画・撮影</p>	<p>会議参加者がスマートフォンやタブレットを使い主催者に無断で会議を録画したり、スナップショット機能を用いて撮影するリスクが存在する。</p>
	<p>会議主催者による録画内容の無断共有及び拡散</p>	<p>会議を録画する場合、録画データを会議主催者が参加者に無断で会議参加者以外と共有してしまうリスクが存在する。また、会議主催者が録画データを誤って漏洩・拡散してしまうリスクも存在する。</p>
	<p>会議外の情報の共有リスク</p>	<p>会議時に他の参加者に情報を共有する際に、本来共有すべきでない情報を共有してしまうリスクが存在する。例えば、デスクトップやフォルダの表示により、どのような情報を保持しているかが見えてしまう、誤った資料を投影してしまう、共有中にチャットなど画面上のポップアップが表示されてしまう、などが考えられる。</p>

対応策の例



## 経営者※

- ◆ リモート会議関連を含むリモートワーク全般の方針の決定・見直し
- ◆ リモート会議関連規程の整備・見直し
- ◆ リモート会議関連のリスク評価とリスク対応方針の整備・見直し  
その際、取り扱う情報の機密性によりリモート会議のリスクも異なることにも留意する。
- ◆ リモート会議関連についての契約雛型の見直し、既存契約の見直しの検討  
その際、法務・IT両面で必要なスキルの有る担当を割り当てることに留意する。
- ◆ リモート会議に関する教育研修の実施

※公認会計士事務所（監査法人）における所長、理事長等の最高経営責任者等を指す。



## セキュリティ担当者

- ◆ リモート会議関連のリスク評価とリスク対応方針の整備・見直し  
その際、取り扱う情報の機密性によりリモート会議のリスクも異なることにも留意する。
- ◆ リモート会議ツールを含む外部委託に係る規程の見直し
- ◆ 利用可能リモート会議ツールの選定、契約、追加的な対応の検討。機密性の高い情報を扱うリモート会議とそうでない会議がある場合の対応、会議主催者と参加者による違いにも留意する。
- ◆ リモート会議ツールを含む利用ソフトウェアの脆弱性に関する情報収集
- ◆ リモート会議ツールの最新版への更新可否の決定
- ◆ リモート会議ツールの利用可否、使い方に関するマニュアルの整備。セキュリティにも関連するツール内の個別機能の利用可否と利用方法の整理も含む（字幕、録画、背景等）。
- ◆ リモート会議に係るマニュアル整備  
その際に以下のような点を検討する。
  - 家庭等からリモート会議に参加する際の実施環境に係る注意（部屋を分ける、イヤホン着用、スマートスピーカーの機能を止める等）
  - 機密性レベル、録画及び録画情報の取扱い、利用資料の情報共有に係る相手先との事前確認
  - 参加メンバーの追加方法
  - 相手先とのスケジュールデータの共有方法
  - 会議室入室時のセキュリティコード（接続ID）の利用
  - 会議パスワードの設定
  - 待合室（会議室前室）機能の利用
  - 会議開始時の無断撮影・録画の禁止の確認
  - ミーティングロック利用
  - 意図しない情報共有対策（不要なソフトを終了する、背景画像の利用、全画面共有を行わない、チャットのポップアップの会議期間中の停止等）



## 利用者

- ◆ 公認会計士事務所（監査法人）のルールに則った業務の遂行

### 参考になるウェブサイト

1. IT委員会実務指針第4号「公認会計士業務における情報セキュリティの指針」  
[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20201028ajf.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20201028ajf.html)
2. 独立行政法人 情報処理推進機構（IPA）
  - ・ テレワークを行う際のセキュリティ上の注意事項  
<https://www.ipa.go.jp/security/announce/telework.html>
3. 総務省
  - ・ テレワークにおけるセキュリティ確保  
[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/cybersecurity/telework/](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/cybersecurity/telework/)
4. 一般社団法人 ICT-ISAC
  - ・ 家庭内で安全快適に在宅勤務を行うためのリファレンスガイド  
<https://www.ict-isac.jp/news/news20200701.html>

以 上

2021年3月19日

会 員 各 位

日本公認会計士協会

リモートワーク対応第6号

## 電子メールを利用した確認に関する監査上の留意事項

### 《 I はじめに 》

近年、財務諸表監査に当たって、電子的媒体又は経路によって確認手続を実施する実務が増えてきており、我が国においても、紙面で確認状を送付しても回答が電子メールによって行われる場合や、確認依頼を電子メールで送付し、確認回答者が電子メールを利用して回答した確認回答データを監査人が入手するという方式により確認手続を実施することがある。

なお、電子的確認については、本会より公表された I T 委員会研究報告第 38 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点」(2010 年 5 月 18 日) (以下「 I T 研 38 号」という。)において、電子的確認の方式及び当該方式により考慮すべきリスク等に関する体系的な調査研究が提供されており、本留意事項を利用するに当たって参考となる。

本留意事項は、 I T 研 38 号公表後の電子メールの一層の普及と近時の新型コロナウイルス感染症拡大の下で感染防止のためリモートワークが求められる状況を踏まえて、会員の実務の参考に資するために、このような電子メールを利用した確認に関して監査上留意すべき事項を提供するものである。

なお、電子メールを利用した確認には複数の方式が想定され、その内容に応じて確認依頼への回答が電子的に行われることに伴うリスクが異なることを勘案して、監査手続を立案し実施することに留意する。( II 3. 参照)

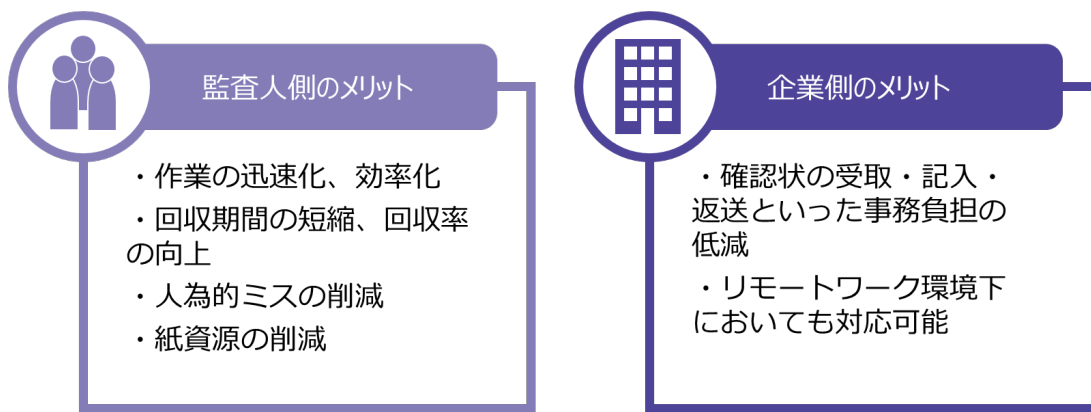
また、リモートワーク対応第 1 号「電子的媒体又は経路による確認に関する監査上の留意事項～監査人のウェブサイトによる方式について～」(以下「リモートワーク対応第 1 号」という。)において示された電子的確認システムを用いた確認手続と異なり、電子メールを利用した確認においては、電子メールの送受信時に不適切な介入や改竄といった不正行為が行われていた時にそれらが検出されず情報伝達の完全性(インテグリティ)が確保されないリスクが高い。したがって、紙媒体又は電子的確認システムによる確認の実施を検討した上で、実施が困難な場合には、本方式の採用を検討することになると考えられるが、リスクへの対応について、複数の手続を組み合わせる等、慎重な検討が必要であることに留意する。( III 2. 参照)

## 《Ⅱ 電子的確認について》

### 1. 電子的確認とは

電子的確認とは、監査人の実施する確認手続において、電子的媒体により又は電子的経路を通じて確認依頼又は回答入手を行うことをいう。

I T 研 38 号においては、例えば、確認依頼を紙媒体によって実施し、電子的媒体により又は電子的経路を通じて電子的に回答を入手するもの等、様々な電子的確認の方式が示されている。電子的確認の利用には、監査人及び企業の双方にとって以下の図に示すような利点が見られる。



### 2. 本留意事項において取扱う電子的確認

本留意事項においては、監査人の実施する確認手続において、確認回答者が電子メールを利用して回答した確認回答データを監査人が入手するという方式（電子メールを利用した確認）を取り扱う。

なお、監査人のウェブサイト为基础として整備及び運用する電子的確認システムを使用し、電子的媒体により又は電子的経路を通じて確認依頼及び回答入手の双方を行う方式（監査人のウェブサイトによる確認）については、リモートワーク対応第1号を参照する。

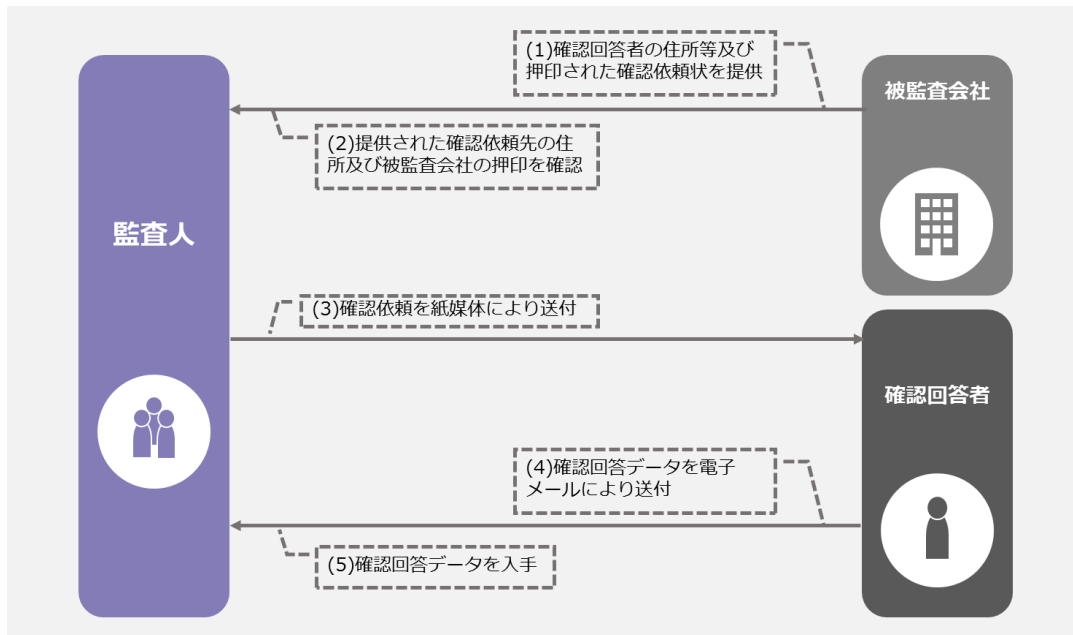
### 3. 電子メールを利用した確認とは

電子メールを利用した確認とは、監査人の実施する確認手続において、確認回答者が電子メールを利用して回答した確認回答データを監査人が入手する方式をいう。

電子メールを利用した確認について、I T 研 38 号を踏まえて整理すると以下のような方式が考えられる。

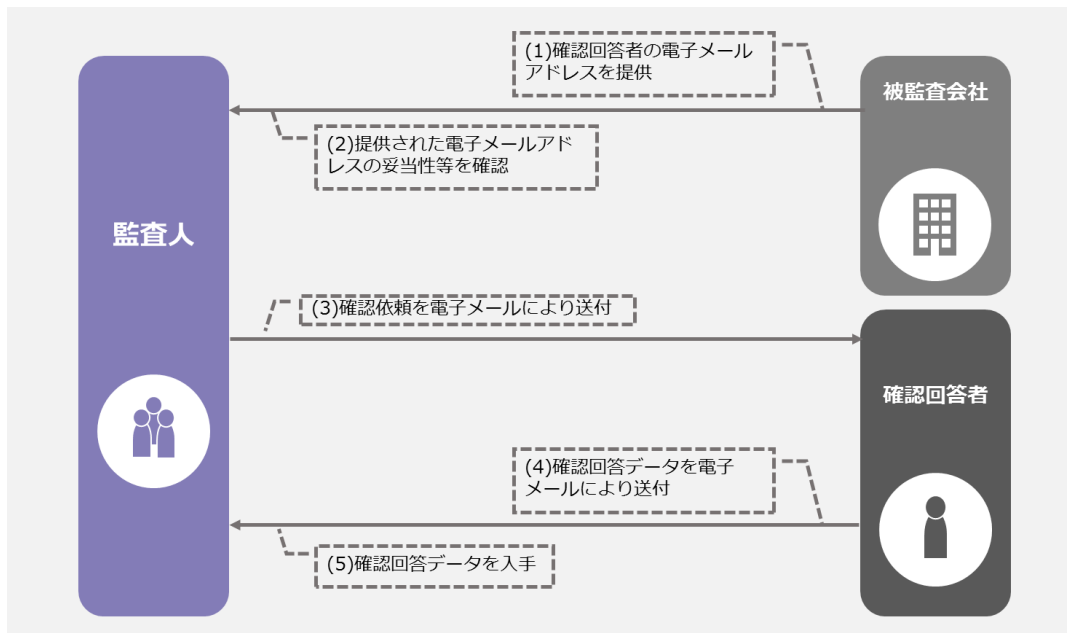


**【方式1】 確認依頼を紙媒体により送付し確認回答を電子メールにより入手する場合**



- (1) 監査人は、被監査会社から確認回答者の住所等及び被監査会社の押印のある紙媒体の確認依頼状を手入する。
- (2) 監査人は、被監査会社から提供された確認依頼先の住所及び被監査会社の押印を確認する。
- (3) 監査人から確認回答者に確認依頼を紙媒体により送付する。（監査人のメールアドレスを記載する。）
- (4) 確認回答者は、確認対象項目への回答（「確認回答データ」）を電子メールにより監査人に送付する。
- (5) 監査人は、確認回答データを電子ファイルの形式で入手する。

## 【方式2】 確認依頼及び確認回答を電子メールにより送受信する場合



- (1) 監査人は、被監査会社から確認回答者の電子メールアドレスを受領する。
- (2) 監査人は、被監査会社から提供された電子メールアドレスの妥当性等を確認する。
- (3) 監査人から確認回答者に確認依頼を電子メールにより送付する。
- (4) 確認回答者は、確認対象項目への回答（「確認回答データ」）を電子メールにより監査人に送付する。
- (5) 監査人は、確認回答データを電子ファイルの形式で入手する。

なお、「方式1」「方式2」いずれの場合も監査人は、確認回答者が実際に回答を電子メールで送付したことを、電話等により確認回答者に直接確かめる。

電子メールを利用した確認においては、確認回答者が電子メールにより回答を行うことに合意していることが前提であり、金融機関等一部の確認回答者において合意が得られない場合がある。

また、確認回答者は通常、郵送される紙媒体の記名捺印を一定の根拠として、監査人による確認依頼に回答を行うことについて被監査会社の同意がなされたものと判断しているが、上記の「方式2」のように電子メールにより送付された確認依頼について、確認回答者が被監査会社の同意がなされたものと判断できない場合には、回答を行わない可能性がある。このため、確認依頼を電子メールにより送付する場合には、電子形式で作成された確認依頼書に被監査会社が電子署名を付す、又は被監査会社が事前に確認回答者に監査人が確認を実施する旨を知ら

せ、その際に監査人をメールの宛先としてCC：に入れる等の方法により、監査人への確認回答の依頼が被監査会社の意思によるものであることを確認回答者が認識することが可能となるように検討することが考えられる。（IT研38号II 7.(1)①、②参照）

なお、メールの送り手になりすますフィッシングメールの手法が巧妙化している現下において、確認回答者が監査人からのメールのドメインの適切性を検証する機会を提供するため、監査人は、監査事務所が取得したドメインを使用したメールアドレスを発信元に使用することが望ましい。

このほか、電子メールを利用した確認に伴うリスクへの対応の観点からは、確認回答依頼及び確認回答者による確認回答データは、メール本文に記載するのではなく、PDFファイル等に記載し暗号化した上でメールに添付する方式で送受信することが考えられる。（III 3.（例7）参照）

### 《III 留意事項》

#### 1. 「監基報 505」を踏まえた電子的手法による確認の実施

監査基準委員会報告書 505「確認」（以下「監基報 505」という。）においては、「監査人は、確認依頼への回答の信頼性について疑義を抱く場合、疑義を解消するため、追加の監査証拠を入手しなければならない。」とされており（第9項）、「全ての回答には、入手を妨害されたり、改竄又は不正に係る何らかのリスクがあり、当該リスクは、回答が紙媒体、電子媒体又はその他の媒体によるかに関係なく存在している。」とされている（A11項）。

確認手続に伴う回答の信頼性、改竄又は不正等のリスクは、紙媒体を用いた郵送による確認及び電子的手法による確認を問わず存在するが、電子メールによる確認を実施する場合、紙媒体又は電子的確認システムを用いた場合と当該リスクの内容又は程度が異なることに留意して、これらのリスクを許容可能な低い水準にまで軽減できているかどうか、評価し、考慮することが求められる。

#### 2. 電子メールを利用した確認に伴うリスク

電子メールを利用した確認に伴うリスクは、基本的には、IT研 38 号に示された確認依頼への回答が電子的に行われることに伴う、確認回答者のなりすましや事後否認等のリスクであり、以下の四つのリスクから構成される。

- (1) 回答が適切な情報源から得られていないリスク
- (2) 確認回答者が回答権限をもっていないリスク
- (3) 情報伝達の完全性（インテグリティ）が確保されないリスク
- (4) 確認回答者が回答内容を否認するリスク

このうち、(4) 確認回答者が回答内容を否認するリスクとは、確認回答者が回答を行った後に回答への関与又は内容について否認した場合に反証を提示できない

リスクをいう。

電子メールを利用した確認としては「方式1」及び「方式2」が想定されるが、「方式1」の場合は確認回答依頼に郵送を用いることにより、監査人が想定した確認回答者の住所に届けられたことが確かめられるのに対して、「方式2」の確認回答依頼の電子メールによる発信には同様の効果が得られず確認回答者のなりすましのリスクが高まるものと考えられる。

そのため、「方式2」によって確認手続を立案及び実施する場合には、(1) 回答が適切な情報源から得られていないリスク、(2) 確認回答者が回答権限をもっていないリスク及び(4) 確認回答者が回答内容を否認するリスクが相対的に高いことに留意する。

また、確認において監査人のウェブサイトを用いる場合には、上記(3) 情報伝達の完全性(インテグリティ)が確保されないリスクに対応するため、監査人のウェブサイトのような電子的確認システムに組み込まれた内部統制のデザインが状況に適合しているかどうかを運営管理者が継続的に評価し、所定の処理からの逸脱が生じた場合にはその是正対応を行うことや、独立した第三者による受託業務に係る内部統制の検証報告書を利用することも考えられる。

しかしながら、電子メールを利用した確認の場合には、同様の対応ができない。そのため、監査人のウェブサイトを用いた確認と比較して、上記(3) 情報伝達の完全性(インテグリティ)のリスクに対して十分に対応できないことが想定される。確認回答内容が改竄されていないことを確かめるために、使用する電子メールの物理的・人的セキュリティに脆弱性がないか、暗号化が適切に行われているかどうか評価するとともに、追加手続の立案と実施を慎重に検討することが必要になることが考えられる。

なお、電子メールを利用した確認に際しては、電子的確認システムにおいて担保されることが想定される以下の事項についても考慮しておくことが望まれる。これらは、電子的回答の信頼性に直接かかわるものではないが、電子的回答の信頼性を間接的又は補助的に担保する要件であると考えられる。(IT研38号II4.(5)参照)

#### (1) 機密性

監査人は、電子的回答の入手に際した通信経路からの情報の窃用及び入手後の機密保持に留意する。

#### (2) 加工可能性

監査人が電子的回答の情報を利用して、確認対象項目の金額や数量等の照合、確認差異の調整手続を実施するために、電子的回答の情報の数値以外の形式を加工する際に、元の情報が改変されないように留意する。

#### (3) 見読可能性

監査人が電子的回答を見読するためには、一般的にパーソナルコンピュータ等のハードウェアと特定のソフトウェアが必要であり、これらは電子的回答の発行

者や利用者で共通のものが前提となる。したがって、監査人は電子的回答を利用するための仕組みを構築する際に、必要となるハードウェアやソフトウェアを考慮する。

### 3. 電子メールを利用した確認に伴うリスクへの対応の例示

前述したような電子メールを利用した確認に伴うリスクを踏まえ、これらを軽減するために想定される手法として、例えば、以下の手法が考えられる。なお、以下の手法はあくまで例示であり、以下に限定されるものではないことに留意する。

以下の各手法については、単独では十分にリスクを軽減できないことがあり、その幾つかを組み合わせる必要があるかどうか、また個人へ確認する場合には適切な対応とならない可能性もあることなど、その状況に応じて慎重な判断が求められる場合がある。また、固有リスクの程度によっては組み合わせる実施しても、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えることができないことがある。また、監査チームごとに実施するよりも、監査事務所レベルで実施した方が効率的な対応も含まれている。

電子メールによって確認回答を入手する場合、回答それ自体は2. に示したようなリスクに対する証拠を提供するとは限らず、当該電子メールに付された電子署名、送受信記録(電子メールのヘッダー情報等を含む)、電子メールのメッセージ本文、別途行った電話でのコミュニケーション等、関連して実施した手続により証拠が提供されることがあるため、それらを含めた適切な文書化が必要となることに留意する。

なお、以下の手法の中には、(例1)(例5)(例6)等、被監査会社及び確認回答者の協力を得ることが重要なものがあることに留意する。

	想定される対応例	電子メールを利用した確認に伴うリスク (2.参照)			
		(1) 回答が適切な情報源から得られていないリスク	(2) 確認回答者が回答権限をもっていないリスク	(3) 情報伝達の完全性(インテグリティ)が確保されないリスク (注)	(4) 確認回答者が回答内容を否認するリスク
(例1)	確認回答における複数者の関与	◎	◎		
(例2)	確認回答先への電話確認	◎	◎		
(例3)	確認回答先に関する追加手続	◎	◎		
(例4)	ドメインの適切性の検討	◎	◎		
(例5)	電子署名の活用	◎	◎	◎	◎
(例6)	法務省商業登記に基づく電子認証制度の活用	◎	◎		
(例7)	電子メールの送受信時の不適切な介入や改竄を発見するための手続			◎	
(例8)	確認回答者からの宣誓等の入手		◎		◎

※◎印は、想定される対応例によって対応され则认为される主なリスクを示している。  
 ※(注)監査人のウェブサイトによる方式と比べて慎重な検討が必要と考えられる。

#### (例1) 確認回答における複数者の関与

回答が適切な情報源から得られていないリスクや確認回答者が回答権限をもっていないリスクに対応するために、確認依頼状を電子メールで送信する際、並びに確認回答者が回答のための電子メールを監査人に送信する際に、確認回答者の上席者及び/又は確認回答先の経理担当者をCC:に含めることが効果的である場合がある。

また、確認回答先から確認回答を入手した後に、当該上席者等に対して監査人が、確認回答入手の旨を電子メールで送信することも、上記のリスクに対応する上で効果的である場合がある。

このような確認回答における複数者の関与は、確認回答者に適切な内容の回答を行うように牽制を与える上で重要であると考えられる。

なお、電子メールによる確認回答においては、当該回答が適切に上席者等により承認されたものであるかどうかを電子メール本文上で判別することは通常困難である。このため、確認回答について上席者等が関知していることを証する手段について、あらかじめ確認依頼状において明確にしておくことが適切であると考えられる。例えば、確認回答者が監査人に対し回答するに当たって、上席者をCC：に含めることや、確認回答者による回答後、上席者が当該メールへの返信により監査人に対し承認の旨を表明することが考えられる。

## (例2) 確認回答先への電話確認

監査人は、回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクに対応するために、確認依頼に当たって、確認回答者が実在し、適切な回答権限を有しているかについて、また、確認状が適切な宛先に送付されるかどうかについて確かめるため、確認状の送付前に、宛先の一部又は全部の妥当性をテストすることがあるとされており（監基報 505 の A6 項）、例えば、確認回答者に電話により確かめることが想定される。なお、可能な場合には、被監査会社から入手した確認回答者への直通電話ではなく、所属する組織の大代表に架電の上、当該回答者への取次を依頼することにより、当該回答者が、被監査会社から通知された確認回答先の組織（会社・部署）に実在することを確かめることが考えられる。

なお、確認回答の送信元の電子メールアドレスがグループメールアドレスとなっている場合は、回答者個人が特定されず、回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクはより高まることとなるため、グループメールアドレスを使用した確認回答者が誰なのか特定するとともに、確認回答先の組織において適切な回答権限を有していることについて確かめることを考慮することがある。ただし、確認回答者である会社が、確認に対する回答専用の電子メールアドレスとしてグループメールアドレスを設定している旨を、被監査会社等に正式に通知した場合のように、個人の電子メールアドレスよりもグループメールアドレスの方が、信頼性が高いこともある。

また、監査人は、確認回答者が実際に回答を送信したかどうかを、確認回答者に電話により確かめることがあるとされている（監基報 505 の A14 項）。

なお、過年度に電話確認を実施した確認回答者に再度確認回答を求める場合等、回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクが許容可能な低い水準にあると判断される場合には、電話確認や後述するドメインの適切性の検討を省略することができることがあると考えられる。

### (例3) 確認回答先に関する追加手続

監査人は、回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクに対応するために、確認回答者が実在し、回答者として適切であるかどうかについて、確認回答者の電子メールアドレスを確認するほか、例えば、以下を行うことにより確かめることが考えられる。

- ・ 被監査会社の担当者と確認回答者との間のコミュニケーション履歴の閲覧（被監査会社が入手した確認回答者の名刺の閲覧を含む。）
- ・ 確認回答者氏名について、取引等に関連して被監査会社が確認先から入手した文書等に当該氏名が記載されているかどうかの検討

また、確認回答入手後、情報の信頼性に関する疑義が生じた場合、例えば、確認回答を受けた金額について追加回答として回答内容を裏付ける内訳文書の送信を求めることがあることに留意する。

### (例4) ドメインの適切性の検討

回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクに対応するために、確認回答者の電子メールアドレスのドメインの適切性の検討を行うことがある。

ドメインの適切性の検討として、例えば、確認回答先の公式ウェブサイトに掲載先電子メールアドレスなどが掲示されている場合には、そのドメインとの整合性を確かめる。

また、確認回答者の電子メールアドレスについてドメイン検索を行うことにより、電子メールアドレスのドメインの登録状況から回答者の所属する組織の実在性を確かめる方法が想定される。

電子メールアドレスのドメインの登録状況については、例えば、いわゆる Whois (<https://whois.jp/rs.jp/>) による検索によって、レジストリ（登録管理組織）へのメールアドレスの登録の有無及び組織名、ドメイン管理担当者情報等が確認できる。特に、「co.jp」のドメインは、日本で何かしらの法人格がなければ取得できないドメインで、一つの企業・組織につき一つしか取得することができるとされるものであり、ドメイン登録時に法人登記情報との照合が行われているため、登録された法人は実在しており、ドメイン使用者は法人に所属していると考えることができる。

そのため、実際の確認回答者の電子メールアドレスについて、電子メールアドレスのドメインが適切かどうかについて確かめることは有益であると考えられる。なお、「co.jp」ドメイン以外のドメインについては、必ずしもこのように登録管理組織によって組織の実在性を確かめた上でドメインが登録されていないことがあることに留意する。



ドメイン検索の結果、ドメインが登録管理組織に登録されているが、確認回答者が適切な情報源ではないリスク又は確認回答者が回答権限をもっていないリスクが許容可能な低い水準にないと考えられる場合には、ドメイン検索に加えて、確認回答先への電話による確認、ドメイン管理組織に登録されている確認回答先のドメイン管理担当者への電子メール等による照会等の実施を考慮することがある。

#### (例5) 電子署名の活用

回答が適切な情報源から得られていないリスク、確認回答者が回答権限をもっていないリスク、及び確認回答者が回答内容を否認するリスクに対応するために、確認回答者からの回答に電子署名の添付を求めることにより、回答者の所属する組織の実在性を確かめる方法が想定される。

ここにいう電子署名とは、「電子署名及び認証業務に関する法律」(以下「電子署名法」という。)第2条及び第3条に定められるような、電磁的に記録された情報について作成者本人の識別を可能とし、暗号化等の措置で、改変があれば検証可能な方法により行うものを想定している。確認回答者からの回答に付された電子署名が電子署名法の要件を満たすものであることを確かめた場合、監査人は、確認回答者からの回答が回答者本人の意思によるものであること、電子署名の付された電子的な文書が改竄されていないことを確かめることが可能であり、有益であると考えられる。例えば、電子メールの送受信時に不適切な介入が行われた場合にも、確認回答データが改竄されていないことが確かめられ、情報伝達の完全性(インテグリティ)の確保に役立つことが考えられる。

なお、立会人型の電子署名においては、署名のプロパティ又は作成者及び認証業務事業者間の合意契約締結書等に情報の作成者の電子メールアドレス情報が表示されることがある。

この場合には、確認回答依頼を電子的経路で実施する際に用いた確認回答者の電子メールアドレスと照合することにより、確認依頼時に想定した適切な情報源から回答が得られているかどうかを確かめることができる。

なお、電子署名法第2条及び第3条に該当しないような電子的機能を用いて、PDF化された確認回答書が提供されている場合には、電子署名法の要件に該当する電子署名が付されている場合に比べて本人識別性や非改竄性に係るリスクが高まるものと考えられる。したがって、当該電子的機能の内容に応じて、適切な情報源から回答が得られているかどうか、作成後に改変が行われる可能性が高いかどうかを慎重に検討するために、電話又は電子メールを通じた作成者本人への質問、確認回答書が添付された電子メールの発信アドレスの検討、タイムスタンプが使用されている場合にはその吟味等の監査手続の立案及び実施を考慮する。

#### (例6) 法務省商業登記に基づく電子認証制度の活用

回答が適切な情報源から得られていないリスク及び確認回答者が回答権限をもっていないリスクに対応するために、確認回答者からの回答に登記所が発行する会社・法人の電子証明書 ([http://www.moj.go.jp/MINJI/minji06\\_00028.html](http://www.moj.go.jp/MINJI/minji06_00028.html)) の添付を求めることにより、回答者の所属する組織の実在性を確かめる方法が想定される。

情報の作成者の本人性の確認を目的とする電子署名制度とは異なり、この認証制度は、印鑑証明書（紙媒体）に代えた電子媒体による法人登記が行われていることを証明する手法であり、現行では、国・地方公共団体等に対するオンラインによる申請・届出の手續に利用されるにとどまっているが、理論上は、企業間取引の電子商取引への適用も可能である。ただし、申請のためには、利用者（確認回答先）が登記所において当初手續を行う必要があり、また、監査人が電子証明書を見読するためには専用のソフトウェアをインストールする必要がある等、所定の対応が必要となることに留意する。

#### (例7) 電子メールの送受信時の不適切な介入や改竄を発見するための手續

インターネットに接続している状態は、外部から侵入されるリスクが高く、電子メールで行われた確認回答の改変を検出するのは容易でない。電子メールの送受信時に不適切な介入・傍受や改竄といった不正行為が行われていた時にそれらが検出されず情報伝達の完全性（インテグリティ）が確保されないリスクが存在する。こうしたリスクを必要な程度まで軽減できているかどうかについて、監査人は、それぞれの状況に応じた適切な対応を検討する。この場合、複数の手續を組み合わせることにより、当該リスクに対応することが考えられる。

例えば、確認依頼を送付する前に電話で確かめた確認回答者（上記の「例2」の手續）から電子メールによる回答を受領した場合、当該回答者に回答を受領した旨の連絡を電話で行うことにより、想定した確認回答者以外の第三者による介入を検知できることがあると考えられる。

また、送付された電子媒体の確認回答書のプロパティ情報を確認したり、確認回答書の画像化された署名や印影が前期のものと同じであるかどうかを確認したりすることは、不適切な介入や改竄の兆候を発見する一つの方法になり得ると考えられる。

さらに、受領した回答が、電子署名が付された文書ファイルである場合は、当該電子署名の仕組み（例：タイムスタンプ）を利用して電子署名が付された後の改変の有無を確認することが可能な場合がある。（（例5）参照）

なお、確認回答依頼において、確認事項については暗号化した上で送信するように配慮する。また、メール本文に記載するのではなく、PDF ファイル等に記載しメールに添付する方式で送受信するとともに、確認回答者による回答時も同様

の方式を用いるよう依頼するなどの対応は機密情報漏洩防止にも資すると考えられる。

#### **(例8) 確認回答者からの宣誓等の入手**

確認回答者が正当な回答権限を有する者であるかどうかを確かめることが容易ではなく、確認回答者が回答内容を事後に否認した時にこれに対する反証が提示できないリスクが存在する。このようなリスクを一定程度軽減するために、PDF等によって作成された確認の回答書の様式に、確認回答者が確認先において回答権限を有している旨、確認回答が正確である旨及び当該回答は紙媒体等の形式による他の回答に優先する旨の記載を組み込むことが考えられる。また、このような記載について、確認回答様式ではなく確認回答者が回答を送信する電子メール本文に記載することも考えられる。

以 上

2021年3月2日

会員各位

日本公認会計士協会

## 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7）

今年に入っても、政府から11都府県<sup>1</sup>に緊急事態宣言が発令されるなど、新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期を予測することが極めて困難な状況が続いている。このような状況を踏まえて、企業会計基準委員会は本年2月10日に第451回企業会計基準委員会議事概要<sup>2</sup>（以下「451回議事概要」という。）を公表し、2020年4月10日に公表した第429回企業会計基準委員会議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」<sup>3</sup>（以下「429回議事概要」という。）における考え方を引き続き周知した。

当協会は、429回議事概要の公表を受けて、2020年4月10日に、不確実性の高い環境下における監査上の留意事項を「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）」<sup>4</sup>（以下「留意事項（その2）」という。）として発出した。今般、451回議事概要が公表されたことを受けて、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その7）」を発出することとした<sup>5</sup>。

本留意事項は、留意事項（その2）において示した会計上の見積りに関する監査上の留意事項について、現在も依然として留意すべきことを改めて周知するためのものである。加えて、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2021年3月期における監査上の主要な検討事項の原則適用が目前に迫っていることを踏まえて、監査に従事する会員に対して、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図るよう求めるものである<sup>6</sup>。

会計上の見積りの監査を実施するに当たって、留意事項（その2）に示した留意すべき事項の概要は以下のとおりである。詳細については、留意事項（その2）の本文を参照されたい。

- ・ 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」には当たらない。
- ・ 監査人が、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することや、過度に悲観

<sup>1</sup> 2021年2月7日をもって1県、同年2月28日をもって6府県について、緊急事態宣言が解除された。

<sup>2</sup> 451回議事概要：<https://www.asb.or.jp/jp/info/105236.html>（企業会計基準委員会ウェブサイト）

<sup>3</sup> 429回議事概要：<https://www.asb.or.jp/jp/info/84907.html>（企業会計基準委員会ウェブサイト）

<sup>4</sup> 留意事項（その2）は、2020年5月11日に公表された第432回企業会計基準委員会議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方（追補）」を受け、2020年5月12日に更新している。[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20200410ijj.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20200410ijj.html)（日本公認会計士協会ウェブサイト）

<sup>5</sup> 本留意事項は、451回議事概要及び留意事項（その2）と併せて読むことを前提としている。

<sup>6</sup> 監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」第7項（報告書第44号：2015年5月29日改正版）、同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」第16項

的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することは適切ではない。

- ・ 会計上の見積りの不確実性が財務諸表の利用者等の判断に重要な影響を及ぼす場合には、企業による見積りに関連する情報の開示を通じて、有用な情報を提供することを検討する。

## 1. 451 回議事概要において周知された会計上の見積りを行う上での考え方

企業会計基準委員会の451回議事概要は、新型コロナウイルス感染症の広がり、経済、企業活動に広範な影響を与える事象であり、また、今後の広がり方や収束時期等を予測することは困難であるため、経営者が固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性などの会計上の見積りを行う上で、「特に将来キャッシュ・フローの予測を行うことが極めて困難な状況となっているものと考えられる」との見解を示している。その上で、会計上の見積りを行う際の留意事項について言及しているが、会員各位には、451回議事概要に記載されている以下の事項について改めて留意されたい。なお、(4)について、2021年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用が開始される企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」との関係については、451回議事概要によって確認されたい。

- (1) 「財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出する」上では、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についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要があるものと考えられる。
- (2) 一定の仮定を置くにあたっては、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることができる場合には、これを可能な限り用いることが望ましい。ただし、新型コロナウイルス感染症の影響については、会計上の見積りの参考となる前例がなく、今後の広がり方や収束時期等について統一的な見解がないため、外部の情報源に基づく客観性のある情報が入手できないことが多いと考えられる。この場合、新型コロナウイルス感染症の影響については、今後の広がり方や収束時期等も含め、企業自ら一定の仮定を置くことになる。
- (3) 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらないものと考えられる。
- (4) 最善の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響に関する一定の仮定は、企業間で異なることになることも想定され、同一条件下の見積りについて、見積もられる金額が異なることもあると考えられる。このような状況における会計上の見積りについては、どのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったかについて、財務諸表の利用者が理解できるような情報を具体的に開示する必要があると考えられ、重要性がある場合は、追加情報としての開示が求められるものと考えられる。

## 2. 経営者及び監査役等との適時かつ適切なコミュニケーションの実施

多数の上場企業が緊急事態宣言下において決算業務を行うことを余儀なくされた2020年3月期は、新型コロナウイルス感染症拡大の初期であったため、感染拡大が企業の業績や財政状態に与える影響は限定的であったと思われる。しかしながら、昨年4月7日の緊急事態宣言の発令から約10か月が経過し、特に本年1月に再発出された緊急事態宣言で法律に基づき営業自粛の要請を受けている飲食業をはじめとする一部の業種で、相当数の企業が業績や財政状態に深刻な影響を受けていることが明らかになっている。これらの企業の決算及び監査においては、経営者も監査人も共に、見積りに関する会計処理や監査において極めて難しい判断を迫られる場合があることも想定される。このような状況においては、監査人には、職業的専門家としての公正な判断と誠実な行動が一層求められていると考えられる。会員各位には、新型コロナウイルスの感染拡大が企業業績等に与える影響を的確に認識し、監査リスクを適切に評価するとともに、見積りに関する会計処理について、被監査企業の経営者及び監査役等と通例よりも注意を払って適時かつ適切にコミュニケーションを実施することが求められることに留意されたい。その際、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することは適切ではないが、他方、監査人が、企業の収益力やキャッシュ・フローの獲得能力について、実態と乖離した過度に悲観的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することも適切でないことに改めて留意されたい。

以 上

## お問い合わせ

- ▼ コロナ禍における監査に関する相談窓口の設置 | ▼ 内部統制報告制度相談・照会窓口 | ▼ 書籍に関するお問い合わせ |
- ▼ 当協会のWEBサイトに関するお問い合わせ | ▼ 会費免除・減額、登録変更に関するお問い合わせ（会員・準会員向け） |

### コロナ禍における監査に関する相談窓口の設置

当協会は、コロナ禍における監査が円滑に行われるように、これまで、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やリモートワークに関する留意事項を公表してきました。本年3月2日には、新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を予測することが依然として困難な状況にあることを踏まえて、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その7）」を公表し、監査に携わる会員に対して、会計上の見積りの監査についての考え方を周知するとともに、経営者及び監査役等との適時かつ適切なコミュニケーションの実施を要請しました。

このたび、上場企業の2021年3月期の決算とその監査開始を目前に控えて、「コロナ禍における監査に関する相談窓口」を設置し、ご質問、ご相談を受け付けることといたしました。コロナ禍における監査、特に「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7）」の考え方に関して、ご質問、ご相談がある場合は、以下の点にご注意いただき、電子メール又は電話にてご相談ください。電子メールでご連絡いただいた場合は、追って当方より折り返し電話にて回答いたします。

#### 注意事項

- 注1 企業個別の会計処理や監査について、当協会としての判断を示すことはできませんが、「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7）」に示した会計上の見積りに関する監査の考え方についてのご質問や、経営者の方々との適時かつ適切なコミュニケーションのためのご相談を想定しております。
- 注2 相談者のご承諾を得た場合には、監査法人に依拠すること等の対応も想定しています。ただし、あっせん・仲介・調停を行うことはできませんので、予めご了承ください。
- 注3 ご相談いただいた個社名や個人名を伏せさせていただいた上で、金融庁ほか他団体と協議の上、回答させていただくことがありますこと、その場合回答にお時間を要することをご了承くださいますようお願いいたします。

#### 宛先

##### 担当事務局

日本公認会計士協会 業務本部 調査・相談グループ

##### メールアドレス

[sodan@jicpa.or.jp](mailto:sodan@jicpa.or.jp)

##### 電話番号

03-3515-1131（直通）

##### （参考・金融庁）

なお、金融庁においても、ご質問・ご相談・ご意見を金融サービス利用者相談室で受け付けています。あっせん・仲介・調停を行うことは出来ませんが、頂いたご質問・ご相談等については、金融庁の相談員の方がお電話にてお答えします。金融庁金融サービス利用者相談室の連絡先は以下になります。

##### 【金融庁金融サービス利用者相談室連絡先】

電話番号：0570-016811（IP電話からは03-5251-6811）におかけください。

（受付時間：平日10時00分～17時00分）

※電話での受付のほか、ファックス、ウェブサイト、文書（郵送）での受付を行っております。詳細については、金融庁ウェブサイト上の以下のページをご覧ください。

<https://www.fsa.go.jp/receiot/soudansitu/index.html> 