

期末監査期間等に関する実態調査報告書 (要約版)

平成 30 年 3 月 15 日

日本公認会計士協会

JICPA リサーチラボ

目 次

エグゼクティブ・サマリー	1
I 本調査の目的と意義	2
II 結果・考察	5
III 結論	30

エグゼクティブ・サマリー

本調査は、期末日後の過密な監査のスケジュールが、監査の品質へ悪影響を与えていないかについて調査分析することを目的として、日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）が実施した統計的調査である。11 の監査法人の協力を得て、当協会が標本抽出した2017 年3 月末日決算の上場会社（非金融業）200 社の監査業務に関し、当該監査業務の実施者を対象にウェブサイトを利用したアンケート調査を実施し、全件を回収した。

本調査の結果、次の五つのことが分かった。

一つ目に、期末日後の監査日程が具体的に明らかになった。期末日後の監査手続の集中実施期間は、全体としては平均 14 日間程度であり、被監査会社の規模や決算短信発表の時期によって違いがあることが判明した。また、これに関連し、法定監査の対象でない決算短信に対する監査人のチェックが幅広く行われている実態があり、その背景には、被監査会社が決算短信公表後に決算数値の修正に応じなくなる傾向があることが示唆された。

二つ目に、期末日後の監査日程の監査の品質への影響について、「監査意見の表明に必要な最低限」を妨げるほどの悪影響があることは観測されなかったものの、監査手続の調書化とその適時の査閲を行うには、監査時間が不足するという回答傾向が見られた。こうした監査環境が長期的に継続するならば、将来の監査の品質に関連する監査チームメンバーの能力向上が妨げられる懸念がある。期末日後の監査日程の期間については、94%以上の回答者が期間の延長が望ましいと回答した。また、延長への要望は、期末日後の監査日程の日数だけでなく、監査報酬や監査チームに投入される人員資源の状況に対する回答とも関連が見られ、いずれかに制約を感じる場合に、延長への要望がより高い傾向が見られた。

三つ目に、期末日後に発生する監査時間は、年間を通じて発生する総監査時間の約3割に及んでいることが確認された。この背景には、近年（5 年程度）、監査の深度が深まっている結果、期末監査の作業量が増加していることがある。各監査チームにおいて、期末監査作業の期中における前倒し実施や、IT を活用した単純作業の省力化といった効率化の努力を実施しているものの、期末日後に一定の監査時間が発生することは避けられない状況にあることが考えられる。

四つ目に、監査現場が逼迫している場合においても、必ずしもその状況を被監査会社の監査役等へ十分伝えていない傾向が見られた。本調査ではその理由を明らかにできなかったが、監査現場が逼迫している場合においても、そのことを監査役等へ十分伝えていない傾向が観測されたことは注目に値する。

五つ目に、監査時間の長さは、①回答者が被監査会社の内部統制の不備の程度が大きいと回答した場合及び②回答者が被監査会社の経理担当のリソースの水準が低いと回答した場合に、長い傾向にある点を明らかにした。被監査会社の内部統制の不備の程度や、経理担当のリソースの水準と監査時間に関連があることを、統計的に確かめた。

本報告書は、上記の発見事項以外にも、今後の議論に多くの材料を提供できるよう、関連する質問に対する結果についても報告している。

I 本調査の目的と意義

1. 目的

会社の作成した財務書類に信頼性を担保する会計監査は、資本市場における不可欠のインフラであり、会計監査の適切な実施は、社会から強く期待されている。一方で、企業活動は年々高度化するとともに国際化しており、会計基準もまた、公正価値会計や会計上の見積りを含む会計処理が増加するなど複雑化しており、会計監査の業務は質と量とともに高度化・増大化していると考えられる。こうした状況の中で、期末日後の監査のスケジュールが過密になっており¹、そのことが監査の品質へ悪影響を及ぼしていないかという点を当協会は懸念している。本調査の目的は、期末日後の監査の実態を把握し、今後の監査品質の維持向上のために、当協会として採るべき施策を検討するための資料を得ることにある。

期末日後の監査日程に着目する理由は、同期間には他の期間に比べ、多種多様な監査手続の実施が集中し、監査品質に重要な影響を及ぼすと考えられるためである。通常、上場会社の期末財務諸表に係る監査手続は、監査計画の策定から金融商品取引法監査の監査報告書の発行までの期間に渡り、通年で実施されている。その中で、監査手続の実施が特に集中する期間が、期末日後から会社法監査の監査報告書を発行する日までの期間であり、特に、「会社が作成した試算表を監査人が受領してから、監査人が重要な監査差異等を会社に伝える期限までの期間」（以下「(実質的な) 期末監査期間」という。）であると考えられる。言うまでもなく、監査人が、会社の作成した財務諸表に重要な誤りがあることを発見した場合、監査人は時期にかかわらず当該事項を会社に伝えることとされている。しかし、一般的には会社の決算発表時期等との関係から、重要な誤りの発見と会社への伝達について、各監査業務で目標とする期限を設けている実務が多くあると考えられる。したがって、監査の品質に重要な影響を及ぼす要素の一つとして、「実質的な期末監査期間」を位置付けることができる。

これまで、期末日後の監査期間に関する実態調査や研究報告は、ほとんどなされてこなかった。その理由として、当該期間に関する情報が公表情報に含まれていないことと、個別業務の詳細について回答を得ることが困難であったことが考えられる。これに対して本調査では、当協会が自主規制機関として 11 監査法人²及び回答者の協力を得ることで、詳細な情報を得ることができた。

本調査の目的は、2017 年 3 月末日決算の上場会社（非金融業）の期末日後の監査現場の実態を調査し、今後の監査品質の維持向上のために、当協会が何に対しどのような取組を検討すればよいか、その議論の基礎となる情報を提供することにある。

¹ 我が国の会社法上の監査報告書日が諸外国の監査報告書日に比べて早いことが指摘されている。（「持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会 報告書～対話先進国に向けた企業情報開示と株主総会プロセスについて～」(平成 27 年 4 月 23 日) P.47)

² 新日本有限責任監査法人、有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、PwC あらた有限責任監査法人、太陽有限責任監査法人、東陽監査法人、PwC 京都監査法人、仰星監査法人、三優監査法人、ひびき監査法人、優成監査法人

2. 意義

本調査の意義は、次の五つのことを明らかにし、会員、被監査会社、市場関係者、規制当局、学術研究者及び当協会における監査品質の維持向上をめぐる議論に対し、新たな資料を提供していることにある。

一つ目に、期末日以降の監査業務の日程について、初めて一定のサンプル数を基にした統計的な調査結果を提供している点である。調査の結果、2017年3月期の期末監査の「実質的な期末監査期間」は、単体監査で平均して9－12日間、連結監査で6－7日間、両者が重複している日が2－5日間と、日数の水準が明らかになった。また、「実質的な期末監査期間」の日数と最も関連が深かったのは、監査人が試算表を入手し監査手続を開始した日から会社が決算短信を発表した日までの日数であった。

二つ目は、94%を超える回答者が「実質的な期末監査期間」の延長を望んでいるという実態を明らかにした点である。現在の日数が「監査意見の表明に必要な最低限」を妨げるほどの悪影響があることは観測されなかったが、監査手続の十分な調書化とその適時のレビューに遅れが生じていることが分かった。この監査環境が継続するならば、将来の監査の品質に関連する、監査チームメンバーの能力向上が妨げられるおそれがある。また、期末監査期間の延長への要望は、①期末監査期間がより短い場合、②十分でない監査報酬が監査時間の制約になっていると回答している場合、③監査チームの人的資源に制約があると回答している場合に、それぞれ高い傾向が見られた。

三つ目は、期末日後に発生する監査時間が、年間を通じて発生する総監査時間の約3割に及ぶことを明らかにした点である。この背景には、近年（5年程度）監査の深度が深まっていることに対応し、期末監査での作業量が増加していることが考えられる。各監査チームにおいて、期末監査作業の期中における前倒し実施や、ITを活用した単純作業の省力化といった効率化の努力を実施しているものの、期末日後に一定の監査時間が発生することは避けられない状況にあることが考えられる。

四つ目は、監査現場が逼迫している場合に、必ずしもその状況を被監査会社の監査役等へ十分伝えていない傾向があることを明らかにした点である。本調査ではその理由を明らかにできなかったが、監査現場が逼迫している場合においても、そのことを監査役等へ十分伝えていない傾向が観測されたことは注目に値する。

最後に、監査時間の長さは、①回答者が被監査会社の内部統制の不備の程度が大きいと回答した場合及び②回答者が被監査会社の経理担当のリソースの水準が低いと回答した場合に、長い傾向にあることを明らかにした点である。被監査会社の内部統制の不備の程度や、経理担当のリソースの水準と監査時間に関連があること、すなわち内部統制の不備が深刻なほど、また、経理担当のリソースの水準が低いほど、監査時間がより長い傾向であることを統計的に確かめた。

本報告書は次節以降、次のように展開する。Ⅱ節では、分析の結果を評価し、考察を行っている。Ⅲ節は結論として本調査で判明した事実を整理し、今後の関連調査への示唆をまとめる³。

³ なお、要約版の報告書においては本調査のサンプル対象母集団の形成方法、標本抽出の方法、調査の方法や詳細については省略している。また、質問項目の内容についても割愛しており、文中における質問内容の詳細は、全文版を参照されたい。

本調査において重要な用語の定義は次のとおりである。

「(実質的な) 期末監査期間 (単体)」とは、決算日以降に実施される期末財務諸表に係る監査手続を実施する期間のうち、監査人が会社の作成した単体の試算表 (税金・税効果計算前) を受領し監査手続を開始した日から、監査人が財務諸表に関して重要な修正を会社側に伝える期限の目標として定めた日までの期間である⁴。

「(実質的な) 期末監査期間 (連結)」は、同様に、監査人が会社の作成した連結精算表を入手し監査手続を開始した日から、監査人が連結財務諸表の損益計算書、貸借対照表に関して重要な修正を会社側に伝える期限の目標として定めた日までの期間である。

単体、連結に言及のない「(実質的な) 期末監査期間」は、企業の作成した単体の試算表 (税金・税効果計算前) を受領し監査手続を開始した日から、連結財務諸表の損益計算書、貸借対照表に関して重要な修正を会社側に伝える期限の目標として定めた日までの期間を指す。なお、連結決算がなく単体決算のみの監査業務では、監査人が財務諸表に関して重要な修正を会社側に伝える期限の目標として定めた日までと読み替える。

⁴ 監査人は多くの場合、被監査会社から税金・税効果を計算する前の段階と、税金・税効果を計算した後の段階のものと試算表を2回に渡り受領する。税金関連科目以外の多くの勘定科目に対する監査手続は、通常、税金・税効果計算前の試算表を受け取った時点から始まるため、当調査ではこの時点を経済監査期間の起点とした。

Ⅱ 結果・考察

本節では、分析結果の評価と考察を行う。まず調査上の問いを記し、その後に問いに関連する発見事項を列挙する。調査上の問いは（１）から（５）までの五つである。その後、監査時間と期末監査期間延長への要望の高さに関する仮説を構築し分析する。最後に、考察を行う。

１．調査上の問いと発見事項

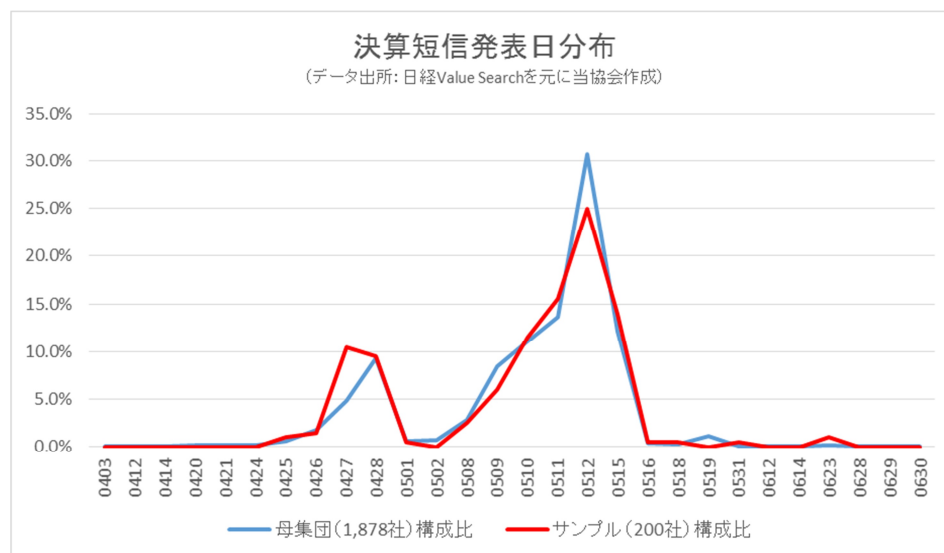
- （１）監査人の期末日後の監査日程は、被監査会社の規模、決算短信発表の時期、会社法監査報告書の発行日とどのような関係があるのか。

下記の発見事項があった。

- ① 期末監査の日程は大きく２タイプ、大型連休前に決算短信を発表する会社のタイプと、大型連休後に発表を行う会社のタイプに分かれる。

図２－１は、本調査の調査対象母集団のサンプルの決算短信発表日の分布を示している。母集団構成比とサンプル構成比のグラフはおおむね相似している^５。決算短信発表の分布は二峰性であり、大型連休前（５月２日以前）と大型連休後（５月８日以降）のそれぞれの時期に分けられる傾向がある。

図２－１ 2017年3月末決算の非金融業の決算短信発表日の分布^６



^５ サンプルの構成比が母集団の構成比に比べ４月２７日に大きく、５月１２日に小さくなっている理由として、時価総額区分ごとにサンプルを抽出しているためと考えられる。すなわち、時価総額の大きな企業に早期の決算発表を行う傾向があるため、差が生じている。

^６ 決算月数が１２か月でないものを除く。以降の図も同様

図 2-4、図 2-5 は決算短信発表日が 4 月 27 日であるサンプルと、5 月 12 日であるサンプルを利用し、それぞれの平均的な期末監査日程について表示している⁷。両図を比較すると i) 単体監査の集中実施期間のスタート時期に 5 日程度の差があること、ii) 単体監査の集中実施期間の日数にも 4 日間程度の差があること、iii) 連結監査の集中実施期間のスタートに 7 日程度の差があること、iv) 連結監査の集中実施期間の日数にも 2 日間程度の差があることが分かる。すなわち、決算短信発表を 4 月 27 日に行った被監査会社の監査業務では、5 月 12 日に決算短信発表を行った被監査会社の監査業務よりも、期末監査の日程は早くスタートし、実質的な監査の完了も早期であり、期間的には短い傾向にあると言える⁸。

図 2-4 大型連休前型の平均日程

2017年 日程は、4月27日に決算短信発表を行ったサンプルの単純平均で算出

日	月	火	水	木	金	土
					3月31日 期末日	4月1日
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11 単体(税前) 試算表入手 手続き開始	12 単体(税後) 試算表入手 手続き開始	13	14	15
16	17	18	19 単体修正期限	20	21	22
	連結精算表入 手手続き開始					連結修正期限
23	24	25	26	27 決算短信 発表日	28	29
30	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
会社法監査 審査日				会社法監査報 告書日		
				単体監査の集中期間		
				連結監査の集中期間		

図 2-5 大型連休後型の平均日程

2017年 日程は、5月12日に決算短信発表を行ったサンプルの単純平均で算出

日	月	火	水	木	金	土
					3月31日 期末日	4月1日
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18 単体(税前) 試算表入手 手続き開始	19 単体(税後) 試算表入手 手続き開始	20	21	22
23	24	25	26	27 単体修正期限	28	29
	連結精算表入 手手続き開始					
30	1	2	3	4	5	6
	連結修正期限					
7	8	9	10	11	12 会社法監査 審査日	13
14	15	16	17	18	19 決算短信 発表日	20
会社法監査報 告書日						
				単体監査の集中期間		
				連結監査の集中期間		

- ② 大型連休後に決算短信発表を行う会社の期末監査の日程は、会社法監査報告書日が決算短信発表日と同じかそれより前である場合と、決算短信発表日より遅い場合によって変わる傾向

決算短信発表日 1 日当たりの該当サンプル数が最も多い 5 月 12 日のサンプルを、更に会社法監査報告書日が 5 月 12 日以前であるサンプル群と、5 月 13 日以降であるサンプル群に分け、それぞれの群での平均的な期末監査期間の日程を表したのが、図 2-6 と図 2-7 である。図 2-6 は会社法監査報告書日が 5 月 12 日以前であるサンプル群で、図 2-7 は 5 月 13 日以降の群を示す。両図を比較すると、会社法監査報告書日が 5 月 13 日以降である図 2-7 の方が、期末監査期間がより長期である傾向が見られる。単体監査の集中実施期間の開始時期には 1 日程度、連結監査の集中実施期間の開始時期は 2 日程度の差しかないものの、それぞれの修正期限に注目すると単体監査では 4 日程度、連結監査で 5 日程度図 2-7 の方が遅い傾向にある。

⁷ 該当するサンプルの各日程を単純平均している。

⁸ 期末監査期間の日数と最も関連が深い他の日程について相関性分析をしたところ、「会社から単体 BS、PL の試算表（税金・税効果計算前）を入手し、期末監査手続を開始した日」から「決算短信公表日」までの日数が 0.491 で相関性が高かった。

図 2-7 B2 の日程

2017年 日程は、5月12日に決算短信発表を行った50サンプルのうち、 決算短信発表日が会社法AR日より遅い場合の20サンプルの平均							
日	月	火	水	木	金	土	
					3月31日 期末日	4月1日	
2	3	4	5	6	7	8	
9	10	11	12	13	14	15	
16	17 単体（税前） 試算表入手 手続き開始	18	19 単体（税後） 試算表入手 手続き開始	20	21	22	
23	24	25	26	27	28	29	
		連結精算表入 手手続き開始					
30 単体修正期限	1	2	3	4	5	6	
				連結修正期限			
7	8	9	10	11	12	13	
					決算短信 発表日		
14	15 会社法監査 審査日	16	17	18	19	20 会社法監査報 告書日	
					単体監査の集中期間 連結監査の集中期間		

図 2-3 は、調査対象母集団の各決算日ごとの 1 社当たり平均時価総額の分布を表している。大型連休前（5 月 2 日以前）に決算発表をする会社の時価総額が大きい傾向であるのに対し、大型連休後に決算発表を行う会社の時価総額は比較的小さいことが分かる。

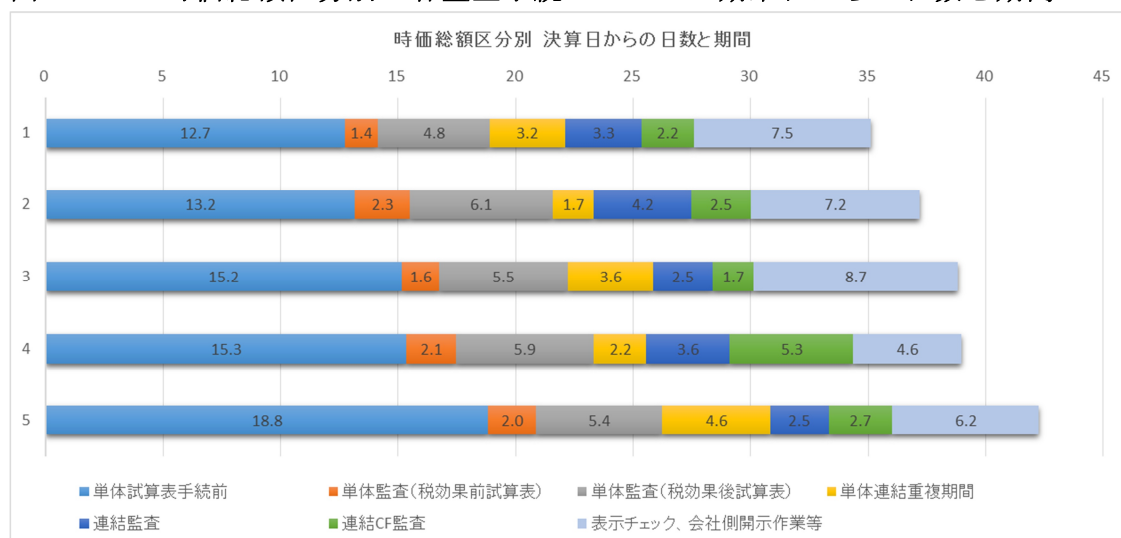
また、図 2－8 は、時価総額区分別の期末監査の日程の平均を示している。時価総額の最も大きい区分 1 から最も小さい区分 5 まで、日程が早い時期かつ短い期間から、遅い時期かつ長い期間に順番に分布している様子を表している。期末監査期間は「単体監査（税効果前試算表）」に対する手続き開始から、「連結監査」の期限までの期間を指す⁹。

決算発表日別 1社当たり平均時価総額(億円)

決算発表日	1社当たり平均時価総額(億円)
2017/04/03	250
2017/04/12	1100
2017/04/14	100
2017/04/20	300
2017/04/21	600
2017/04/24	1600
2017/04/25	4700
2017/04/26	2200
2017/04/27	5100
2017/04/28	4200
2017/05/01	4000
2017/05/02	3300
2017/05/08	600
2017/05/09	1800
2017/05/10	3300
2017/05/11	2200
2017/05/12	800
2017/05/15	1200
2017/05/16	1400
2017/05/18	100
2017/05/19	400
2017/05/31	0

 Engage in the Public Interest

図 2－8 時価総額区分別 各監査手続フェーズの期末日からの日数と期間¹⁰



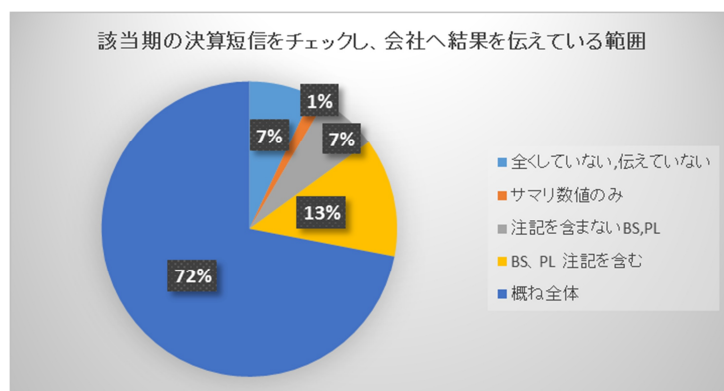
- (2) 法定監査の対象書類でない決算短信の数値について、監査人がチェックする実務がどれくらい幅広くなされているか。また、監査人がチェックをしている理由や被監査会社からの期待の程度はどのようなものか。

下記の発見事項があった。

① 93%の監査業務で、監査人が決算短信のチェックをしている。

図 1－2 及び表 1－11－2 は、監査人が決算短信チェックをしているのか、している場合、どの範囲までチェックしているのかに関する統計量を示している。「全くしていない、伝えていない」は 7%のみで、93%のサンプルで監査業務の中で決算短信のチェックをしていることを示している。チェックしている範囲は BS、PL の本表数値は 92%のサンプルで、BS、PL の注記を含む範囲では 85%のサンプルでチェックされている。また、当該 85%のサンプルを被監査会社の時価総額区分で分析すると最も時価総額の大きい区分 1 では該当が 90.2%であるのに対し、最も小さい区分 5 では 80.5%と傾向差がある。

図 1－2 決算短信のチェック範囲



¹⁰ 決算日から決算短信発表日までの期間の内訳を示している。なお、連結決算がないサンプルは連結監査、連結 CF の日数計算からは除外している。また、単体監査と連結監査に重複期間がない場合は、0 として作図している。

表 1-11-2 時価総額区分別の注記を含む決算短信のチェック実施割合

時価区分	注記以上の回答
1	90.2%
2	84.6%
3	85.0%
4	84.6%
5	80.5%
全体平均	85.0%

② 69%の監査業務で被監査会社の決算短信チェックへの期待は強い。

表 1-12 は、会社（経営者）からの決算短信の数値のチェックへの期待の強さに関する回答を示しており、「強い」「非常に強い」の合計が 69%である。

表 1-12 会社からの決算短信のチェックへの期待

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 全くない	6	3.0%
2 : 少しある	22	11.0%
3 : やや強い	34	17.0%
4 : 強い	84	42.0%
5 : 非常に強い	54	27.0%
計	200	100%

③ 有価証券報告書の数値を決算短信の数値から変更することに、64.5%の被監査会社が強く抵抗する。

表 1-13 は、会社は有価証券報告書の数値を決算短信の数値から修正することに対しどのような態度であると感じるか、に関する回答であり、「強い抵抗（がある。）」「非常に強い抵抗（がある。）」の合計は 64.5%である。

表 1-13 決算短信発表後の数値の修正に対する会社の態度

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 全く抵抗ない	2	1.0%
2 : やや抵抗	27	13.5%
3 : やや強い抵抗	42	21.0%
4 : 強い抵抗	67	33.5%
5 : 非常に強い抵抗	62	31.0%
計	200	100%

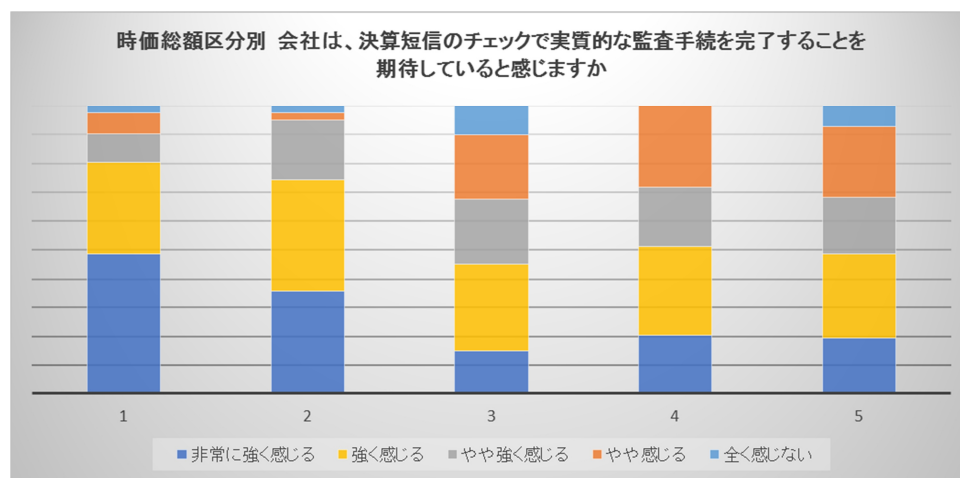
- ④ 60%の監査業務で、決算短信チェックで実質的な監査手続が完了することが期待されており、時価総額規模の大きい被監査会社ほどその傾向が強い。

表1-14は、会社は決算短信のチェックで実質的な監査手続を完了することを期待していると感じるか、に関する回答を表しており、「強く感じる」「非常に強く感じる」の合計は60%である。図1-3は被監査会社の時価総額区分ごとの回答状況を表しており、時価総額区分1、2では他の区分に比べ、決算短信チェックで実質的な監査手続が完了することを期待していると「強く感じる」「非常に強く感じる」傾向が高い。

表1-14 決算短信チェックで監査手続が完了することへの会社の期待

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1：全く感じない	9	4.5%
2：やや感じる	34	17.0%
3：やや強く感じる	37	18.5%
4：強く感じる	64	32.0%
5：非常に強く感じる	56	28.0%
計	200	100%

図1-3 時価総額区分別の決算短信チェックで監査手続が完了することへの会社の期待¹¹



- ⑤ 決算短信が法定監査の対象でないことは、3分の2以上の経営者と監査役等に周知されている。

表1-15、表1-16は決算短信が法定の会計監査の対象でないことへの経営者と監査役等の認識に関する回答を示している。「十分認識している」「やや認識している」の合計は経営者で69.5%、監査役等で81%に上る。すなわち、決算短信が法定監査の対象でないことは、経営者、監査役等とも少なくとも3分の2以上のサンプルではそれなりの認識がなされていると評価できる結果と言える。

¹¹ グラフ中の数値はサンプルの実数を表す。以降の図においても同様

表 1-15 決算短信が法定監査対象でないことについての経営者の認識

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 全く認識していない	2	1.0%
2 : あまり認識していない	20	10.0%
3 : どちらともいえない	39	19.5%
4 : やや認識している	65	32.5%
5 : 十分認識している	74	37.0%
計	200	100%

表 1-16 決算短信が法定監査対象でないことについての監査役等の認識

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 全く認識していない	0	0.0%
2 : あまり認識していない	15	7.5%
3 : どちらともいえない	23	11.5%
4 : やや認識している	73	36.5%
5 : 十分認識している	89	44.5%
計	200	100%

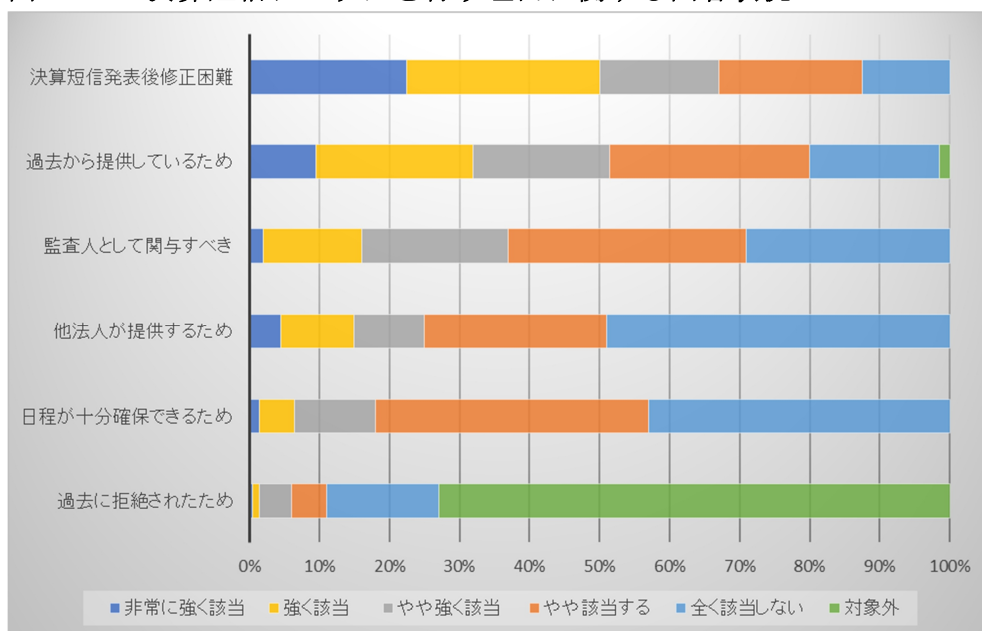
⑥ 監査人が決算短信チェックを行っている主な理由として、下記が挙げられる。

- i. 決算短信チェックが、被監査会社が修正に応じる期限となっているため（必要性）
- ii. やがて行う会社法及び金融証券取引法監査のチェックの一部でもあり、いずれ行う作業の前倒作業のため（許容性）

図 1-4 は、監査チームが決算短信をチェックしている理由について複数の選択肢を提示し、それぞれについて当てはまる度合いを尋ねた結果をまとめている。「非常に強く該当」「強く該当」「やや強く該当」の合計に着目すると、「決算短信発表後は会社が修正に応じない傾向であるため（決算短信発表後修正困難）」が最も割合が高かった。上記 i. と整合する結果と評価できる。また、「過去から提供しているため」への該当も 50%以上であった。

決算短信チェックを行う理由に関する自由回答の内容を分析すると、上記以外に主に次の二つに分類できる。①法定監査で行う作業の一部の先行実施であることを指摘するコメントと、②被監査会社の外部公表数値であり監査人としての関与への社会的な期待を指摘するコメントである。

図 1－4 決算短信チェックを行う理由に関する回答状況¹²



⑦ 東証の決算短信簡素化によって、監査業務は幾分緩和したが大勢は変わっていない。

表 1－23、表 1－24、表 1－26 は、東京証券取引所の決算短信の簡素化に関する発表（平成 29 年 2 月公表）の、監査現場への影響について尋ねた質問の回答を表している。被監査会社が開示を減少させた分チェック範囲が減ったとの回答は 36%、作業時間が減少している場合、その減少程度は 1-10 時間程度が 32%で最多であった。期末の監査環境への影響は、「全くない」62.5%、「多少あった」35.0%、「あった」2.5%であり、監査業務は幾分緩和したものの、その程度は顕著な程度と評価するほどではないと言える。

表 1－23 決算短信簡素化による決算短信チェックの範囲の減少程度

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1：そもそもチェックしていない	17	8.5%
2：変化なし（開示を減少させてもバックデータのチェックは変わらなかった）	52	26.0%
3：変化なし（開示は減少しなかった）	56	28.0%
4：開示を減少させた分減った	72	36.0%
5：初年度サンプル	3	1.5%
計	200	100%

¹² 質問 1.19.1 及び 1.19.2 の回答選択肢 6 については一律に「対象外」として作図している。

表 1-24 決算短信簡素化による作業監査時間の減少程度

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 変化なし	120	60.0%
2 : 1-10 時間程度	64	32.0%
3 : 11-20 時間程度	8	4.0%
4 : 21-30 時間程度	5	2.5%
5 : 31 時間以上	0	0.0%
6 : 初年度サンプル	3	1.5%
計	200	100%

表 1-26 決算短信簡素化が期末の監査環境へ与えた良い影響の程度

項 目	回 答	
	回答数	構成比
1 : 全くない	125	62.5%
2 : 多少あった	70	35.0%
3 : あった	5	2.5%
計	200	100%

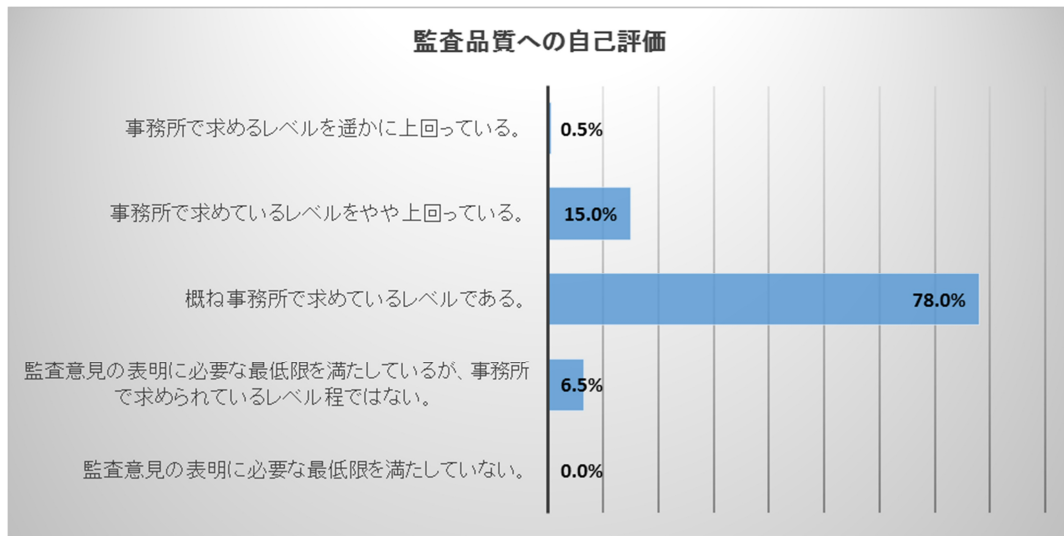
- (3) 対象期（2017 年 3 月期）の期末日後の監査日程のうち、集中的に監査手続を実施する日数について、監査人は不足を感じているのか、不足を感じている場合、それがどのように監査の品質に影響を及ぼすおそれがあると感じているか。

下記の発見事項があった。

- ① 自己評価ベースの監査品質で、「監査意見の表明に必要な最低限」を満たしていないものはない。

図 3-4 は、2017 年 3 月期に関する全体的な監査の深度（監査品質）への自己評価の回答状況である。「おおむね事務所で求めているレベルである」が 78%と最も多く、次いで「事務所で求めているレベルをやや上回っている」が 15%、「監査意見の表明に必要な最低限を満たしているが、事務所で求められているレベル程ではない」6.5%と続き、「監査意見の表明に必要な最低限を満たしていない」の回答は 0 であった。

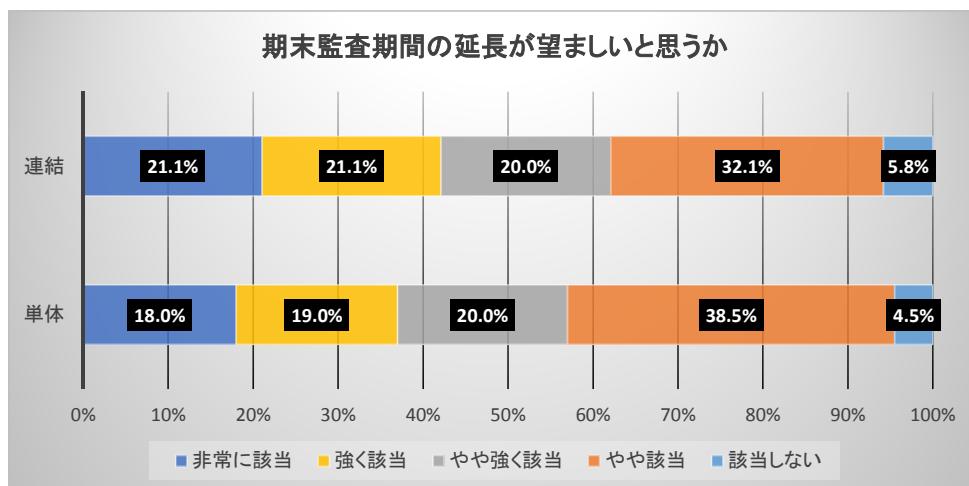
図 3－4 全体的な監査の深度（監査品質）への自己評価



- ② 94%以上の監査業務で、期末監査期間の延長が望まれており、時価総額の大きい区分でより強く該当する傾向にある。

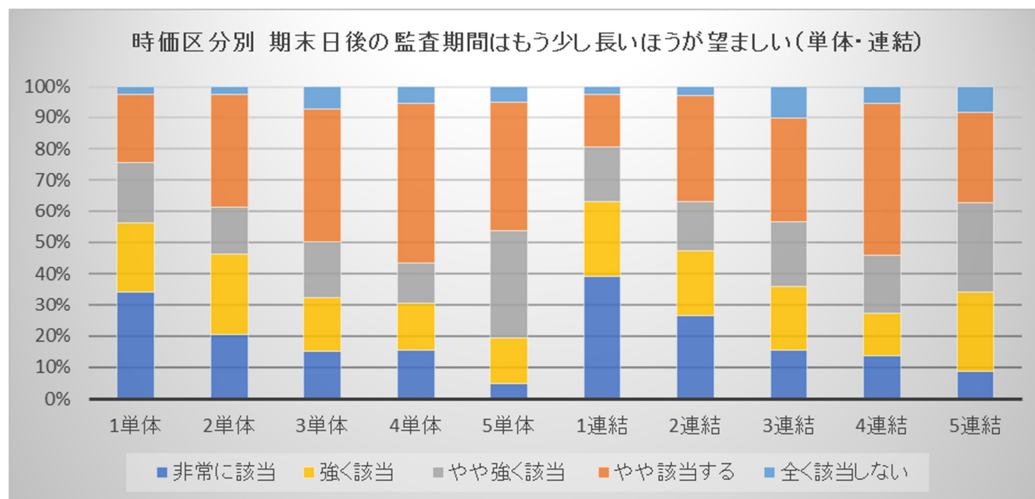
図 3－5 は期末監査期間がもう少し長い方が望ましいか、単体監査・連結監査別に尋ねた設問への回答状況を表している。「やや該当する」以上の回答を集計すると、単体監査で 95.5%、連結監査で 94.2%が該当すると回答している。また、図 3－6 は、被監査会社の時価総額区分別に分析した結果を示している。おおむね被監査会社の時価総額の大きい区分ではより強く該当する傾向にある¹³。

図 3－5 期末監査期間の延長が望ましいと思うか。



¹³ 当初は一律の分布になると予想していたため、意外な結果であった。この結果の一因として、時価総額規模の大きな被監査会社ほど決算短信発表が早期である傾向があり、そのことが影響している可能性が考えられる。

図 3－6 時価総額区分及び単体連結監査別 期末監査期間の延長が望ましいと思うか。



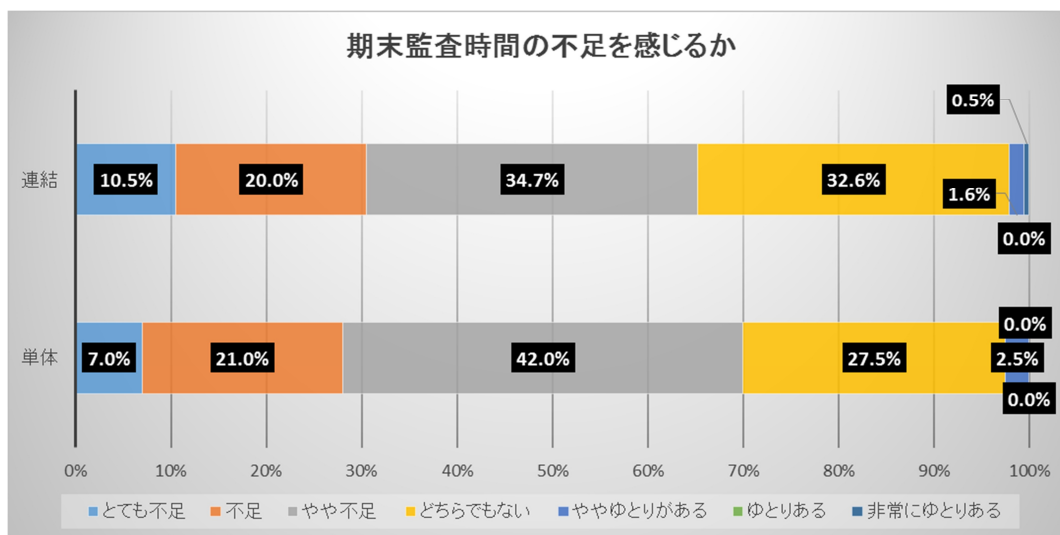
③ 単体監査よりも連結監査で、期末監査期間の延長が望まれている。

図 3－5 は期末監査期間の延長が望ましいかを、単体監査・連結監査別に尋ねた設問への回答状況を表している。単体監査よりも連結監査に関して「やや強く該当」以上が多く、期末監査期間延長への要望が高い傾向にある。

④ 監査時間に対し不足感を感じている監査業務は、単体監査で 70%、連結監査で 65%

図 3－7 は、2017 年 3 月期期末監査に関して、監査人が監査時間の不足感についての回答を示している。「やや不足」以上の回答は単体監査で 70%、連結監査で 65% であった。

図 3－7 期末日後の監査時間についての不足感



- (4) 期末日後に発生している監査時間は、年間の総監査時間のどれくらいを占めるのか。
また、期末日後に監査時間が発生している近年に特徴的な理由と、作業などの効率化にどのような取組をしているのか。

下記の発見事項があった。

- ① 75%以上の監査業務で、年間の総監査時間の3割以上が期末日以降に発生している。

表1-9は、各監査業務の期末日を過ぎてからの期間（2017年4月1日以降）に発生した監査時間と当該監査時間の年間の監査時間に占める割合の統計量を示している。有効回答のあった189サンプルの75%以上で、年間の監査時間の3割以上の時間が当該期間に発生している。

表1-9 期末日を過ぎた後の監査時間

項 目	回答時間	年間の監査時間に占める割合
平均値	2,069	33.7%
第1四分位	980	30.3%
中央値	1,490	33.3% ¹⁴
第3四分位	2,570	37.6%
サンプル数	189	—

- ② 75%以上の監査業務で、実際の監査時間が計画時の監査時間を1割以上超過している。

表1-7は、エンゲージメントの実際の監査時間と当初の見積監査時間との差の統計量を示している。有効回答のあった194サンプルの75%以上で実際時間が見積時間の1割を超過している。

表1-7 実際の監査時間

項 目	回答時間	見積監査時間に対する比率
平均値	6,429	112.5%
第1四分位	2,860	110.3%
中央値	4,200	119.8% ¹⁵
第3四分位	7,693	117.3%
サンプル数	194	—

- ③ 約9割の監査業務で、近年（5年程度）の会計上の見積項目のリスク、不正リスク、特別な検討を必要とするリスク、経営者の内部統制無効化のリスクに関する監査対応は、それぞれ深くなっている。

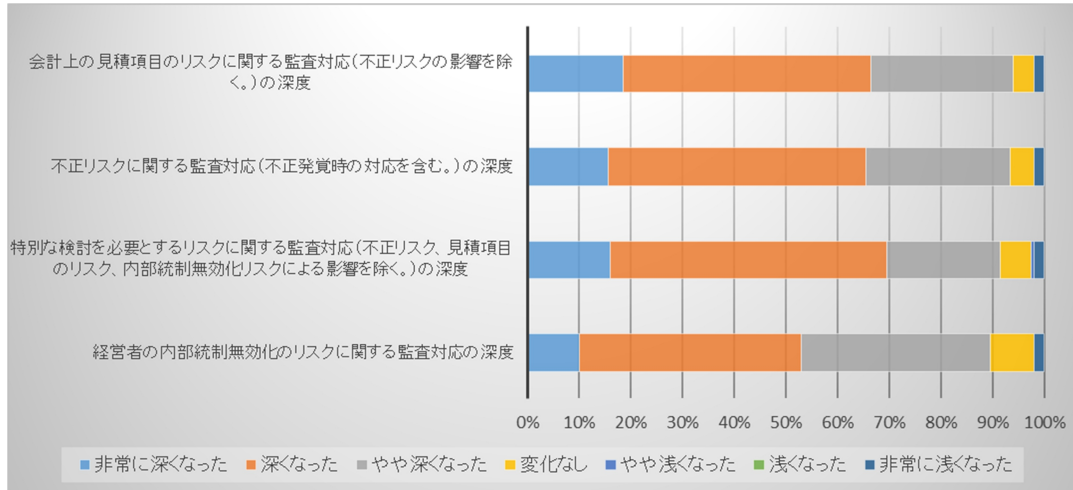
図4-1は、回答対象の監査業務において近年（目安5年程度）の監査対応の特

¹⁴ 各時総額価区分での中央値は区分1から順に31.3%、33.0%、34.0%、33.8%、37.5%であった。

¹⁵ 各時総額価区分での中央値は区分1から順に118.3%、123.5%、119.7%、111.3%、119.4%であった。

徴について、会計上の見積項目のリスク、不正リスク、特別な検討を必要とするリスク、経営者の内部統制無効化のリスクのそれぞれについての質問への回答結果を表している。「非常に深くなった」「深くなった」「やや深くなった」の合計で見ると、どの質問もおおむね9割程度となっている。

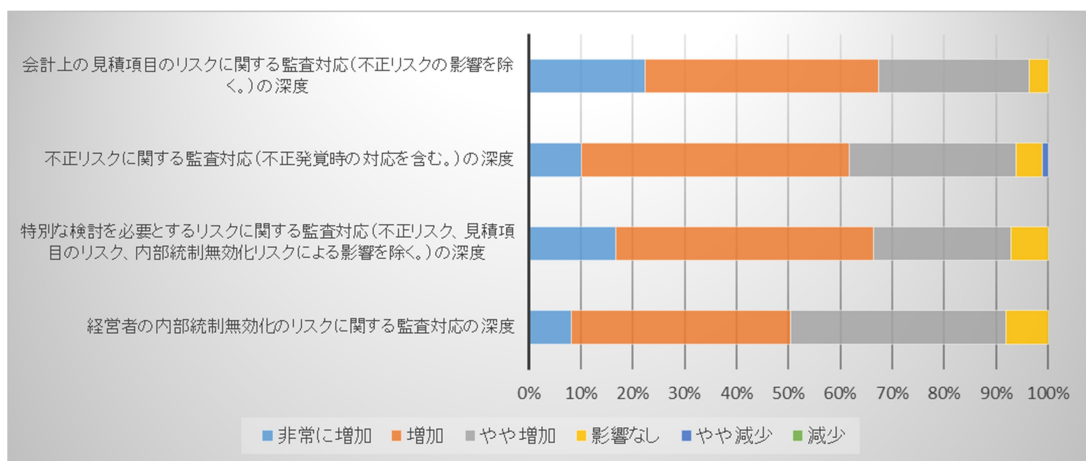
図4-1 近年の各リスクに関する監査対応の深度の変化



④ 約9割の監査業務で、上記の監査対応の深まりとともに、期末監査作業量は増加の傾向

図4-2は、会計上の見積項目のリスク、不正リスク、特別な検討を必要とするリスク、経営者の内部統制無効化のリスクのそれぞれについての監査対応に関連する、期末監査作業量の変化に関する回答の結果である。「非常に増加」「増加」「やや増加」の合計で見ると、どの監査対応でも9割を超える業務で、期末監査の作業量が増加している¹⁶。

図4-2 近年の各リスクに関する監査対応の期末監査時間への影響

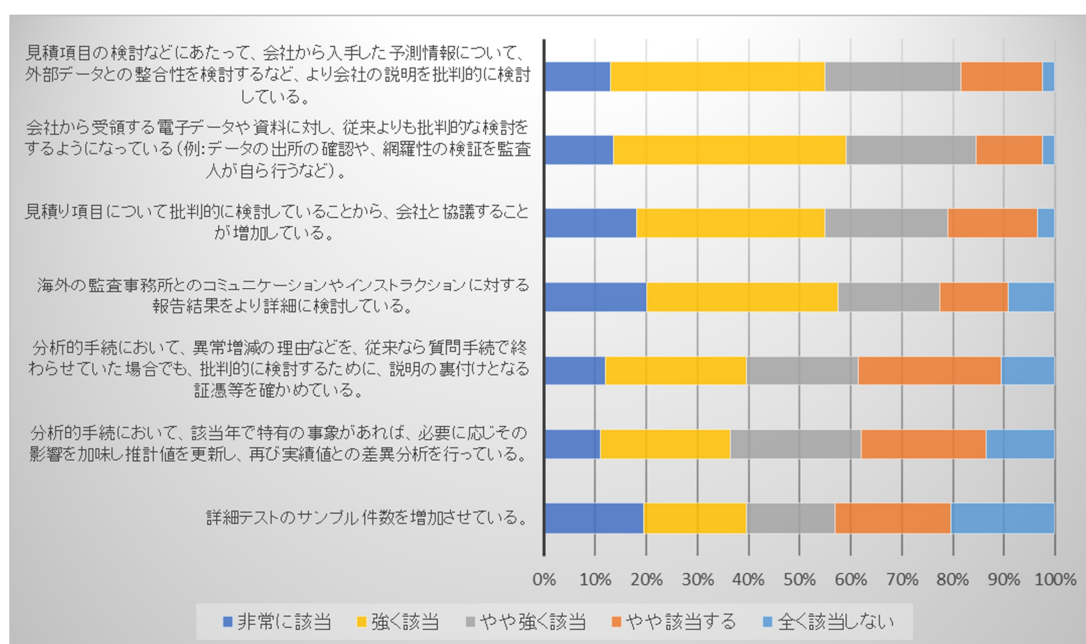


¹⁶ なお、深度に対する図4-1の回答と、対応する作業量に関する図4-2の各7件法の回答の相関係数は0.807(検定の有意水準<0.1%)であり強い相関を表している。

⑤ 個々の監査手続は、近年（5年程度）、より深度が深まっている傾向

図4-3は、監査手続の近年の変化への該当程度に関する質問への回答状況である。「やや強く該当する」以上の回答を合計すると、以下の四つの命題に対しては該当がおおむね8割程度である。「見積項目の検討などにあたって、会社から入手した予測情報について、外部データとの整合性を検討するなど、より会社の説明を批判的に検討している」、「会社から受領する電子データや資料に対し、従来よりも批判的な検討をするようになっていく（例：データの出所の確認や、網羅性の検証を監査人が自ら行うなど）」、「見積り項目について批判的に検討していることから、会社と協議することが増加している」、「海外の監査事務所とのコミュニケーションやインストラクションに対する報告結果をより詳細に検討している」である。一方で、「分析的手続において、異常増減の理由などを、従来なら質問手続で終わらせていた場合でも、批判的に検討するために、説明の裏付けとなる証憑等を確認している」、「詳細テストのサンプル件数を増加させている」及び「分析的手続において、該当年で特有の事象があれば、必要に応じその影響を加味し推計値を更新し、再び実績値との差異分析を行っている」は、おおむね6割と多少水準に差がある¹⁷。

図4-3 近年の個々の監査手続に対する認識

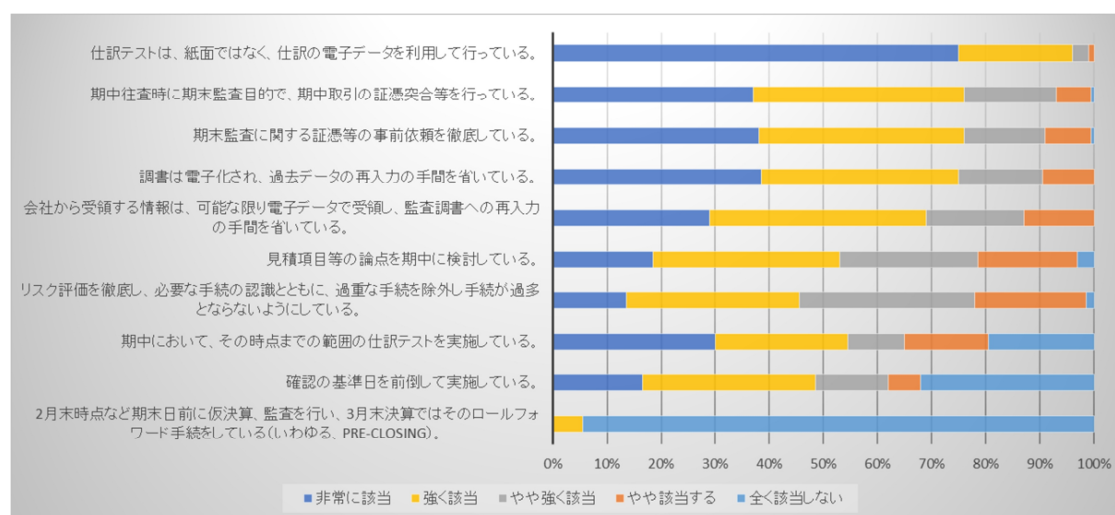


¹⁷ 「分析的手続において、異常増減の理由などを、従来なら質問手続で終わらせていた場合でも、批判的に検討するために、説明の裏付けとなる証憑等を確認している」（質問4.10）、「詳細テストのサンプル件数を増加させている」（質問4.14）及び「分析的手続において、該当年で特有の事象があれば、必要に応じその影響を加味し推計値を更新し、再び実績値との差異分析を行っている」（質問4.9）の実施率について、監査法人ごとに分析した。その結果、監査法人ごとに傾向差が見られ、ある法人では実施率が高い傾向であるのに対し別の法人では実施率が低い傾向にあるといった特徴が見られた。すなわち、監査法人ごとの監査のアプローチの差によって、全体の実施率が他の選択肢に比べ低めになっていると考えられる。

⑥ 期末監査の効率化の工夫について、データの電子化・証憑突合や論点の検討など一部の監査手続の前倒し実施・資料の事前依頼・過重な監査手続の除外の取組等を、95%以上の監査業務で実施

図5-1は、期末監査の効率化のための工夫の実施状況についての回答を示している。「やや該当する」以上の回答を集計すると、次の7項目は97%以上が該当している。7項目は、「仕訳テストは、紙面ではなく、仕訳の電子データを利用して行っている」、「期中往査時に期末監査目的で、期中取引の証憑突合等を行っている」、「期末監査に関する証憑等の事前依頼を徹底している」、「調書は電子化され、過去データの再入力の手間を省いている」、「会社から受領する情報は、可能な限り電子データで受領し、監査調書への再入力の手間を省いている」、「見積項目等の論点を期中に検討している」及び「リスク評価を徹底し、必要な手続の認識とともに、過重な手続を除外し手続が過多とならないようにしている」である。

図5-1 期末監査手続効率化のための取組¹⁸



⑦ 期末監査の効率化の工夫のアプローチ方法には、被監査会社の事業の特徴や規模によって違いがある。

図5-1は、期末監査の効率化のための工夫の実施状況についての回答を示している。「確認の基準日を前倒して実施している」「期中において、その時点までの範囲の仕訳テストを実施している」は他の選択肢ほど該当率が高くない。「確認の基準日を前倒して実施している」の回答を分析すると、売上高の推移に季節変動性が見られやすい業種で「全く該当しない」が多い傾向にある¹⁹。また、「期中において、その時点までの範囲の仕訳テストを実施している」の回答を分析すると、被監査会社の時価総額規模が小さい区分では、「全く該当しない」の回答が多く、時価総額

¹⁸ 質問5.1から質問5.10までの回答を基に作図した。なお、表示順序は「やや強く該当」以上の合計が大きいものを上位に表示している。また、質問5.6は回答が2選択肢であることから、便宜上それぞれの回答を「強く該当」と「全く該当しない」に分類している。

¹⁹ 例えば、3月単月に売上高が多く計上される傾向があると考えられる建設業のサンプルでは、「やや該当する」以上の回答は3割に満たない。また、サービス業のサンプルでは、同割合が5割未満である。一方で、輸送用機器では全てのサンプルの回答が「やや該当する」以上であった。このような傾向に違いがある理由として、被監査会社の業種によって監査のアプローチが違うためであると考えられる。また、上記(4)⑤に関連する脚注も参照されたい。

規模が大きい区分では「全く該当しない」の回答が少ない傾向が見られた²⁰。

- ⑧ 期末監査の効率化の工夫のアプローチ方法の中の、「2月末時点など期末日前に仮決算、監査を行い、3月末決算ではそのロールフォワード手続をしている（いわゆる、Pre-Closing）」の実施率は1割未満

図5-1は、期末監査の効率化のための工夫の実施状況についての回答を示している。「2月末時点など期末日前に仮決算、監査を行い、3月末決算ではそのロールフォワード手続をしている（いわゆる、Pre-Closing）」の該当率は5.5%にすぎない²¹。

- (5) 期末日後の監査現場は逼迫しているのか。逼迫している場合、その状況を監査役等とどの程度共有しているのか。

下記の発見事項があった。

- ① 4割以上の監査業務で、実質的な期末監査期間の監査チームメンバーへの負荷は、「何とか継続可能な重さ」ないし「これ以上継続不可能なほど重い」。また、時価総額が大きい監査業務でより深刻な傾向

図1-5及び図1-6は期末監査期間における監査チームメンバーへの負荷の程度に関する回答を示している。「重い」「何とか継続可能な重さ」「これ以上継続不可能なほど重い」の合計は74.5%である。何かハプニングが起きた時に対応するだけの余力がほとんどない、又は全くないと考えられる「何とか継続可能な重さ」「これ以上継続不可能なほど重い」回答の合計は41.5%である。区分1、2でより負荷が重いと回答する傾向にある。

²⁰ 時価総額区分別の「全く該当しない」の割合は、区分1と2の合計では8.8%であるのに対し、区分3、4、5の合計では26.7%であった。区分1で最も割合が小さく（7.3%）、区分5で最も割合が大きかった（36.6%）。このように傾向に違いがある理由として、少なくとも次の二つの理由が考えられる。①規模の大きな監査業務では期中の往査日数や人員が多く、仕訳テストの期中実施が可能な監査環境であるのに対し、規模の小さな監査業務では期中の往査日数や人員等の制約により、仕訳テストの期中実施が困難である。②規模の小さな監査業務では被監査会社の年間取引数が膨大ではないため、期末に一括して行った方が効率的である。

²¹ この方法の特徴は、仮決算を2月末時点で行う点にあり、被監査会社の作成負担が多く発生する点にある。また、季節変動性により3月単月に業績が大きく変動する可能性がある業種への適用は困難であると考えられる。この方法を実施したサンプルを分析すると、全てが大手四法人の監査業務である点は共通するものの、業種、規模ともばらつきがあり、特段の傾向は見られなかった。

図 1－5 期末監査期間における監査チームメンバーへの負荷の程度

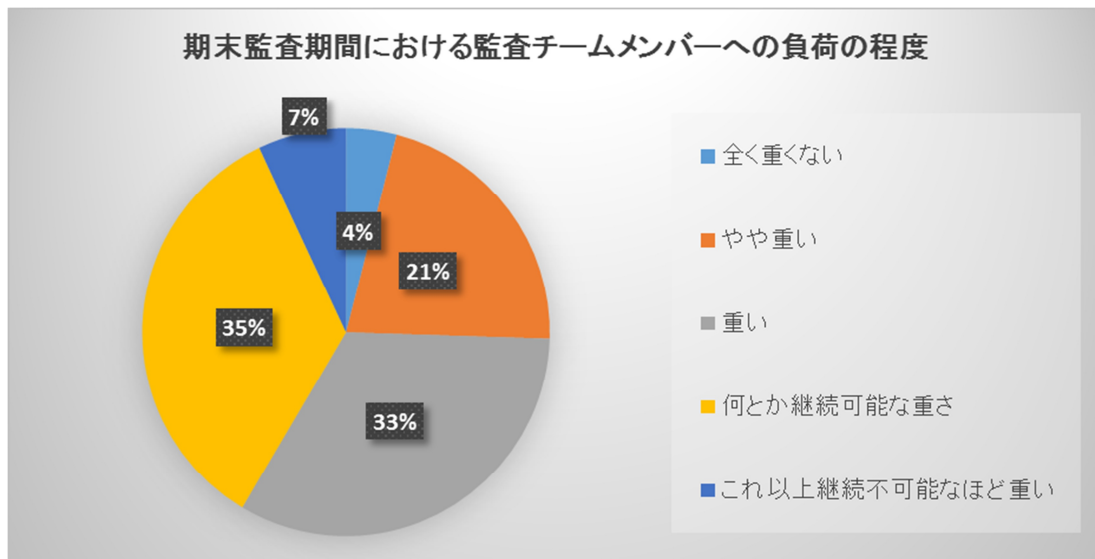
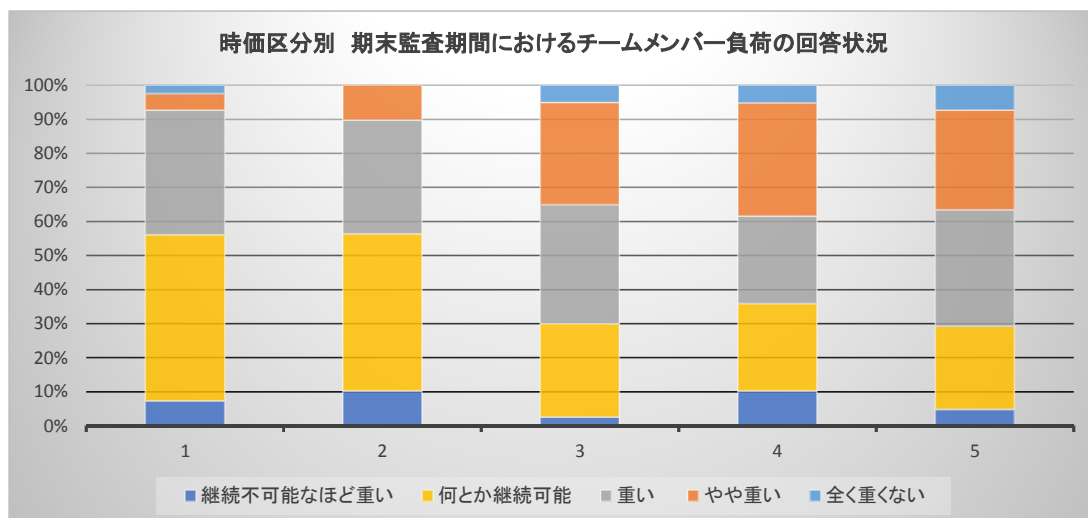


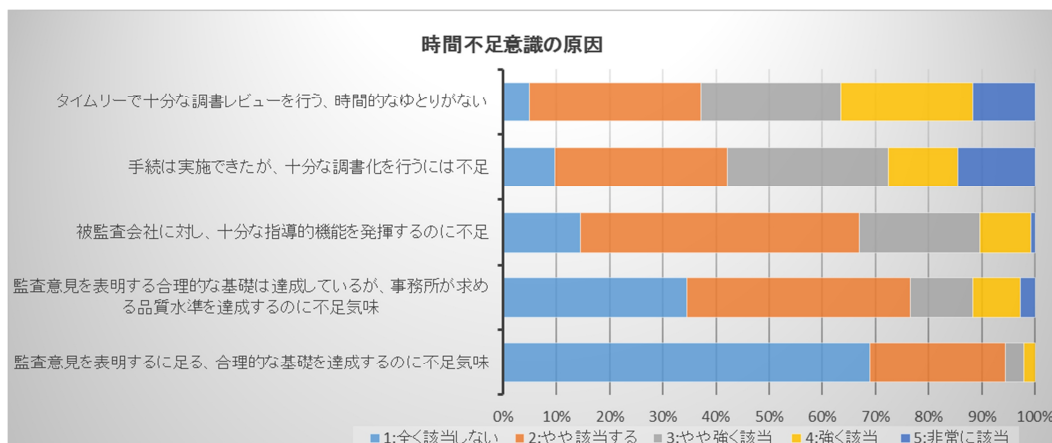
図 1－6 時価総額区分別の期末監査期間における監査チームメンバーへの負荷の程度



② 過半数の監査業務で、監査手続の十分な調書化とそのタイムリーな査閲に対して監査時間が不足している

図 3－8 は、質問 3.27 又は質問 3.28 に「とても不足」「不足」「やや不足」と回答した回答者を対象に、五つの項目のそれぞれについてどの程度該当するか尋ねた質問への回答結果を示している。「やや強く該当」「強く該当」「非常に該当」の回答の合計で見ると、「タイムリーで十分な調書レビュー（担当者へのフィードバックを含む。）を行う、時間的なゆとりがなかった。」が 62.7%、「手続は実施できたが、十分な調書化を行うには不足していた」が 57.9%であり、過半数を占めた。他に過半数を占める回答はなかった。

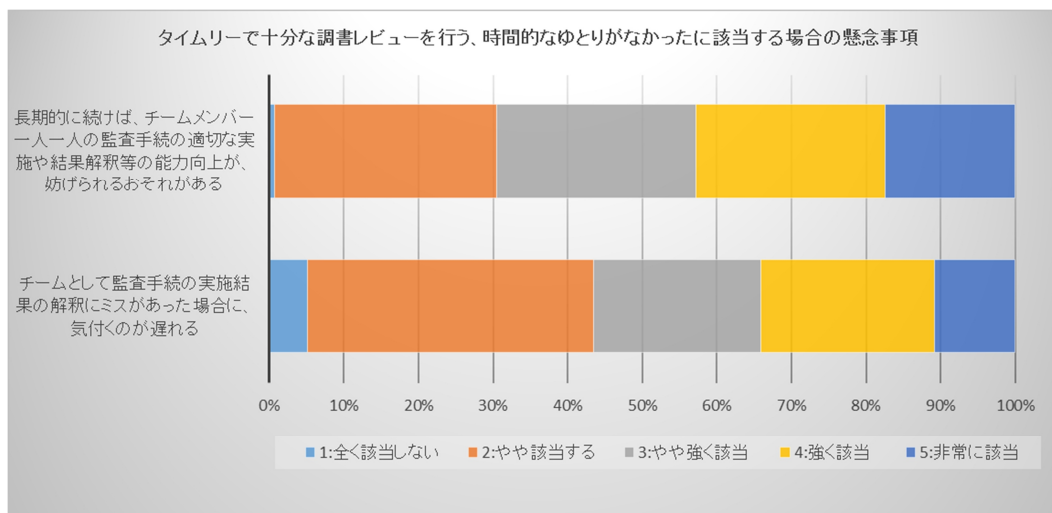
図 3－8 期末日後の監査時間が不足していると感じる原因



③ タイムリーで十分な調書レビューを行えなかった場合の問題点として、監査チームメンバーの能力向上が妨げられるリスクがある。

図 3－9 は、タイムリーで十分な調書レビューを行う時間的なゆとりがなかった場合の懸念事項について、質問 3.33 で「全く該当しない」以外を選択した回答者に尋ねた結果を示している。「長期的に続けば、チームメンバー一人一人の監査手続の適切な実施や結果解釈等の能力向上が、妨げられるおそれがある」に、「やや強く該当」「強く該当」「非常に該当」と回答した合計は 69.6% となり、「やや該当する」を含めると 99.3% となる。

図 3－9 タイムリーで十分な調書レビューを行うゆとりがなかった場合の懸念事項



④ 期末監査期間の逼迫度合いについて、監査役等へ十分伝えていない傾向

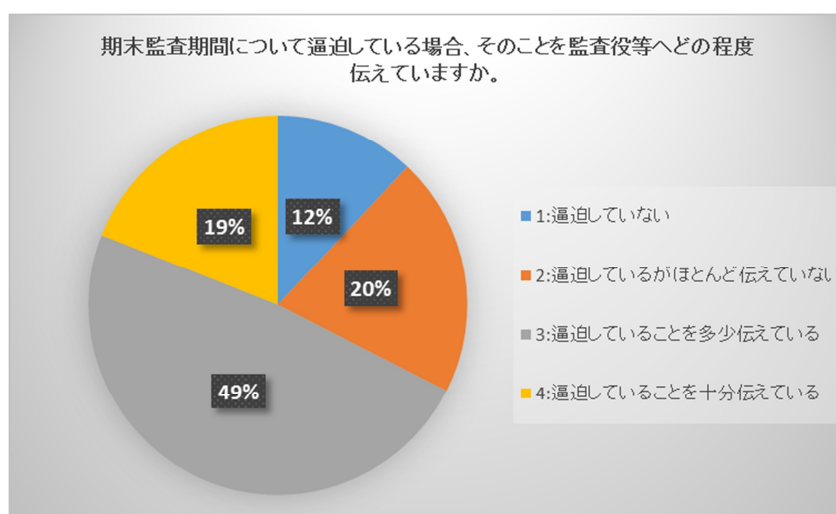
表 4－16 及び図 4－4 は、期末監査期間について逼迫している場合、そのことを監査役等へどの程度伝えていくかの質問への回答状況を示している。「逼迫していることを十分伝えていく」は 19% であり、実際に逼迫していたとしても 8 割弱でそのことを監査役等へ十分伝えていないと回答している²²。

²² 監査役等へ逼迫している状況を十分伝えていくと回答する割合は 2 割に満たず、低めの水準であった。また、回答者が業務執行社員である場合には、「十分伝えていく」の回答はやや多い傾向であった。これは、通常業務執行社員が主

表 4－16 期末監査期間の逼迫状況の監査役等への伝達の程度

項 目	回 答		(うち、補助者)		(うち、社員)	
	回答数	構成比	回答数	構成比	回答数	構成比
1：逼迫していない	24	12.0%	23	13.3%	1	3.8%
2：逼迫しているがほとんど伝えていない	41	20.5%	36	20.8%	5	18.5%
3：逼迫していることを多少伝えている	97	48.5%	84	48.6%	13	48.1%
4：逼迫していることを十分伝えている	38	19.0%	30	17.3%	8	29.6%
計	200	100%	173	100%	27	100%

図 4－4 期末監査期間の逼迫状況の監査役等への伝達の程度



2. 仮説の構築と多変量解析による検証

期末日後の監査日程の過不足は、期末日後に発生する監査時間の影響を受けると考えられる。本調査に先立って行われた予備調査²³の結果からは、期末日後に発生する監査時間は、被監査会社の規模が大きいほど長い傾向にあることともに、次の二つの場合にも期末日後の監査時間が増加する傾向があるとの予測を得られた。一つ目は、被監査会社の内部統制の不備が深刻である場合である。この場合、監査人は、監査手続の被監査会社の内部統制に依拠する割合を減少ないしゼロとして実証手続を行う必要があり、そのために期末日後の監査時間が増加する。二つ目は、被監査会社の経理担当のリソースに不足がある場合である。この場合、被監査会社の作成した当初の財務書類のドラフトの精度が低く、追加の作業が必要となり期末日後の監査時間が増加する。また、これらのいずれの場合でも通年の総監査時間もまた増加することが予測される。

このため、次の仮説を設定した。

要な監査補助者よりも監査役等とのコミュニケーションで重要な役割を担うことと関連しているためと思われる。しかし、一方で回答者が業務執行社員の場合であっても、「逼迫しているがほとんど伝えていない」の回答割合は補助者の場合と同程度である。逼迫していても監査役等へそのことを伝えていない、又は十分伝えていない場合の理由の解明については、今後の課題と言える。

²³ 詳細は要約版では省略する。全文版を参照されたい。

仮説（１）：内部統制の不備の程度が大きいほど、監査時間は長い傾向がある。

仮説（２）：被監査会社の経理担当のリソースの水準が低いほど、監査時間は長い傾向がある。

① 内部統制の不備の程度が大きいほど、監査時間は長い傾向がある。

表７－１は監査時間に関する多変量解析の結果を示しており、内部統制の不備の程度に対する回答がより深刻であるほど、監査時間が長い傾向であることを示唆している。

仮説と整合する結果と評価できる。

表 7－1 仮説（１）（２）に関する回帰結果²⁴

従属変数：LogAudHour		サンプル数：194			
変数	係数	標準誤差	t 値	p 値	
α	2.106	0.089			
LogAssets	0.308	0.020	15.780	< 0.001	***
InternalCntrl	0.029	0.012	2.370	0.019	*
AccDevLvl	0.035	0.014	2.547	0.012	*

*, *** はそれぞれ有意水準 5 % と 0.1% を表す。 Adjusted R-squared: 0.7294
標準誤差は White(1980)²⁵ の修正を行っている。

²⁴ 実際にかかった監査時間を説明する下記の回帰モデルの結果である。

$$\begin{aligned}
 (\text{監査時間 } \text{LogAudHour}) = & \alpha \\
 & + \beta_1 (\text{被監査会社の規模 } \text{LogAssets}) \\
 & + \beta_2 (\text{内部統制の不備の程度 } \text{InternalCntrl}) \\
 & + \beta_3 (\text{経理担当のリソースの水準 } \text{AccDevLvl}) + \varepsilon
 \end{aligned}$$

なお、頑健性テストのために、変数に大手監査法人（新日本、あずさ、トーマツ、あらた）か否かのダミー変数（BigN）、業種コントロール、それら両方を追加した場合及び従属変数を期末日後の監査時間とした場合のそれぞれをテストし、いずれも主要な結果が変わらないことを確かめた。また、BigN は統計的に有意な水準ではなかった。

表 7－2 重回帰分析における各変数の定義

変数名	算出方法	場合	値
LogAudHour	1 年間の総監査時間の常用対数 当該エンゲージメントの実際の監査時間（財務諸表監査、内部統制監査及び四半期レビューにかかる時間の合計）に、常用対数をとった値	-	値
LogAssets	被監査会社の規模の代理変数 当該エンゲージメントの被監査会社の総資産額の常用対数	-	値
InternalCntrl	内部統制の不備の程度の代理変数 当該エンゲージメントの内部統制の不備の程度についての回答者の印象 内部統制の不備の程度が深刻なほど、大きい値になる。	不備が全くない	1
		ほとんどない	2
		軽微な不備がある	3
		不備があるが重要性はない	4
		重要な不備がある	5
AccDevLvl	被監査会社経理担当のリソースの水準の代理変数 当該エンゲージメントの対象会社の単体決算及び連結決算のそれぞれに関する、経理担当者のスキルの水準と経理の決算体制の水準に関する回答を右記の値として合計し、4 で除した値 経理担当のリソースの水準が低いほど、大きい値になる。	十分	- 5
		多少不足気味	- 4
		やや不足	- 3
		不足	- 2
		非常に不足	- 1

²⁵ White H. (1980), A Heteroskedasticity-Consistent Covariance Matrix and a Direct Test for eteroskedasticity. *Econometrica* 48, 817-838.

② 被監査会社の経理担当のリソースの水準が低いほど、監査時間は長い傾向がある。

表 7-1 は監査時間に関する多変量解析の結果を示しており、経理担当のリソース（スキルの水準及び決算体制）の水準が低いほど、監査時間が多い傾向であることを示唆している²⁶。

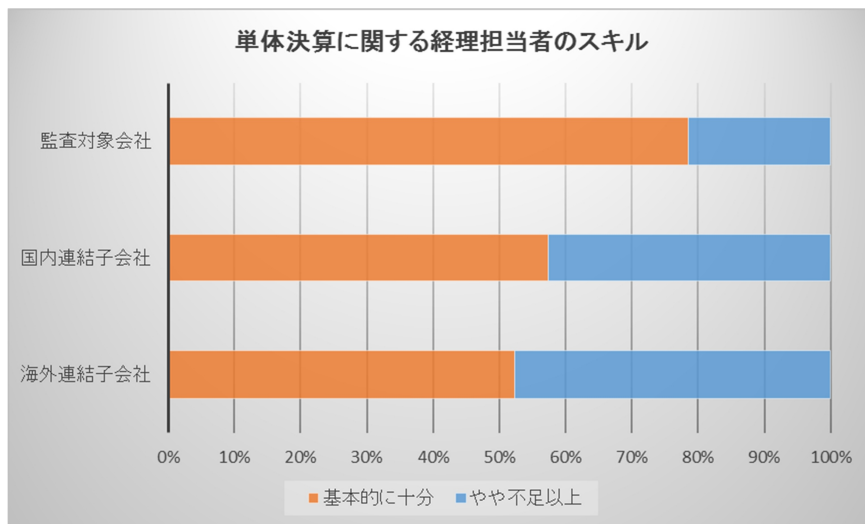
仮説と整合する結果と評価できる。

また、仮説に関連した発見事項として下記が挙げられる。

③ 対象会社よりも連結子会社で、単体決算に対する経理担当者のスキルの水準が不十分な傾向

図 3-1 は、監査対象会社とその国内外の連結子会社の経理担当者のスキルの水準について監査人が回答した結果を集約したものである。監査対象会社では 8 割弱が基本的に十分である水準であるのに対し、国内連結子会社では 6 割弱、海外連結子会社では 5 割強と、水準に差があることがうかがえる。

図 3-1 単体決算に関する経理担当者のスキルの水準²⁷



④ 3割以上の監査業務で、対象会社でも連結子会社でも、単体決算の決算体制（人員・スケジュール）が十分でないケースがある。

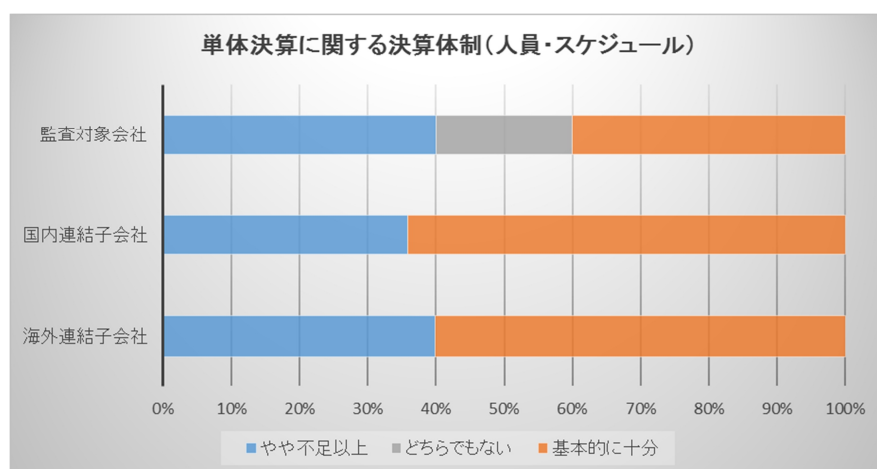
図 3-2 は、監査対象会社とその国内外の連結子会社の単体決算に関する決算体制（人員・スケジュール）の水準について監査人が回答した結果を集約したものである。監査対象会社と連結子会社とでは回答選択肢に差があるために厳密に比較す

²⁶ 公認会計士・監査審査会（CPA AOB）が公表した「監査事務所検査結果事例集～検査官の視点～」（公認会計士・監査審査会 主任公認会計士監査検査官 石井勝也、2017 年 12 月公表）では、「会社の経理担当のリソース不足が、監査に影響を与えるケースが増えている。」（P. 51「検査官として」）と報告している。これは経理担当のリソースの水準が低いほど監査時間が長い傾向であることを示す表 7-1 の回帰結果と整合している。このことから、被監査会社の経理担当のリソースと監査手続及び監査時間との関係が改めて確認されたと言える。
<http://www.fsa.go.jp/cpaob/sonota/kouen/20171204/2.pdf>（最終閲覧日 2018 年 3 月 7 日）

²⁷ この図は質問 3.1、質問 3.2、質問 3.3 の回答を基に、作成されている。「基本的に十分」は、「十分」「多少不足気味」「例外的に不足している子会社がある」の合計であり、「やや不足以上」は、「非常に不足」「不足」「やや不足」「半数以上の子会社で不足」「半数程度の子会社で不足」「幾つか不足している子会社がある」の合計である。なお、質問 3.2 及び質問 3.3 で当該連結子会社がないと回答したサンプルは、両質問の集計から除外している。

ることはできないが、監査対象会社と海外連結子会社では「やや不足以上」が4割、国内連結子会社では35%程度が該当している。

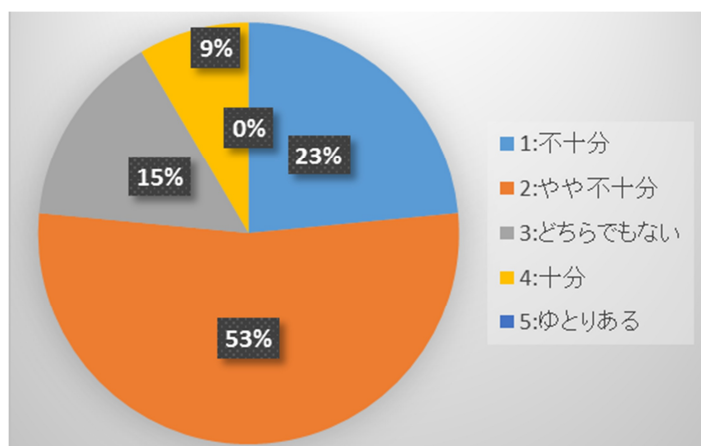
図3-2 単体決算の決算体制（人員・スケジュール）²⁸



⑤ 監査チームは、監査事務所内の人員資源の制約を感じている傾向

図3-3は、目標の日までに監査手続を行うための、人員資源（希望に沿った配員の確保ができるか否か。）についての質問の回答結果を示している。「不十分」と「やや不十分」の合計は75%である。

図3-3 監査チームの資源① 人員資源（希望に沿った配員の確保ができるか否か。）



次に、期末監査期間延長への要望が、どのような監査環境でより高いのかについて、予備調査を基に次のように考えた。監査人が期末監査期間の延長を求めるのは、当該監査業務において十分な監査資源が確保できていない、ないし、突発事項が発生した際に備えるだけのゆとりを確保できていない状況にあるためと考えられる。代表的な監査資源には、期末監査期間と監査チームの人員資源が考えられる。また、監査報酬も監査資源に影響を与えられと考えられる。期末監査期間

²⁸ この表は質問3.5、質問3.6、質問3.7の回答を基に、作成されている。「基本的に十分」は、「十分」「多少不足気味」「例外的に不足している子会社がある」の合計であり、「やや不足以上」は、「非常に不足」「不足」「やや不足」「半数以上の子会社で不足」「半数程度の子会社で不足」「幾つか不足している子会社がある」の合計である。なお、質問3.6及び質問3.7で当該連結子会社がないと回答したサンプルは、両質問の集計から除外している。

と人員資源はある程度の範囲で相互補完できると考えられる²⁹。また、監査報酬が十分でないために監査時間の制約がある場合、監査現場ではそれでも監査時間を確保しようと考え³⁰、期末監査期間の延長を要望すると考えられる。

このため、次の仮説を設定した。

仮説（３）：監査報酬が十分でないために、本来かけたい監査時間数への制約があると感じている場合に、監査期間延長への要望は高い傾向がある。

仮説（４）：人員資源（希望に沿った配員の確保ができるか否か。）が不十分だと感じている場合に、監査期間延長への要望は高い傾向がある。

監査時間に影響を与えている被監査会社の規模等の影響を除いた傾向を見るため、多変量解析を追加分析として行った。表 7－4 は期末監査期間延長への要望の高さに関する多変量解析の結果を示しており、期末監査期間の日数が短いほど延長要望の程度が高い傾向であること、監査報酬が十分でないために本来かけたい監査時間への制約になっている場合及び監査チームの人的資源に制約がある場合のそれぞれで、延長要望の程度が高い傾向であることを示している。

仮説と整合する結果と評価できる。

²⁹ 例えば、日数が限られているが、人員資源には制約がない場合、より多くの人員を同じ日数の中で配員することで、監査手続を遂行することができる。ただし、監査手続には被監査会社等監査チーム外部とのやりとりのために一定の日数が必要になる場合や、人員が多くなればなるほど被監査会社に関する知識の監査チーム内部での共有等のために監査時間が増加する側面もあるため、完全に相互補完できる関係にあるわけではない。

³⁰ 当初設定した監査報酬の水準にかかわらず、必要十分な監査手続を行うことが監査業務では要求されているため。

表 7－4 仮説（３）（４）に関する回帰結果³¹

従属変数： DesireExtension サンプル数： 187					
変数	係数	標準誤差	t 値	p 値	
α	6.041	0.532			
Duration	-0.098	0.028	-3.462	<0.001	***
AFeeRestriction	1.354	0.336	4.027	<0.001	***
HRRestriction	1.557	0.329	4.736	<0.001	***
*** は有意水準 0.1%を表す。		Adjusted R-squared: 0.239			
		標準誤差は White(1980)の修正を行っている。			

3. 考察

当調査で明らかになった実質的な期末監査期間に関する実態について考察する。

予備調査で得た実質的な期末監査期間に関する当初の予測は次のようなものだった。近年、監査の深度が深まっており、監査手続の効率化を図っているものの、それを上回る作業量の増加が決算日後の期間を中心に発生している。しかし、そうした監査作業の増加は被監査会社から受け入れられない傾向にあり、実際の監査時間は、被監査会社と当初合意した計画時の監査時間を超過する傾向にある。また、被監査会社の内部統制の不備の程度や経理担当のリソースの水準によって、監査手続及び監査時間は影響を受けている。実質的な期末監査期間を、試算表を受け取り、監査手続を開始した日から重要な修正を被監査会社に伝える期限の目標とした日として捉えると、期限と最も関連する事象は決算短信の公表日である。決算短信は法定監査の対象でないものの、決算短信の

³¹ 期末監査期間の延長要望の高さを説明する下記回帰モデルの結果である。

$$\begin{aligned}
 (\text{延長要望の高さ DesireExtension}) = & \alpha + \beta_1 (\text{期末監査期間(連結)の日数 Duration}) \\
 & + \beta_2 (\text{監査報酬の監査時間への制約 AFeeRestriction}) \\
 & + \beta_3 (\text{アサイメントの制約 HRRestriction}) + \varepsilon
 \end{aligned}$$

頑健性テストのために、変数に大手監査法人（新日本、あずさ、トーマツ、あらた）か否かのダミー変数（BigN）を追加した場合、業種コントロールを追加した場合、それら両方を追加した場合をテストし、いずれも主要な結果が変わらないことを確かめた。また、BigN はプラスに 5%水準で有意であった。

なお、各変数の定義は下記のとおり。

表 7－5 重回帰分析における各変数の定義

変数名	算出方法	場合	値
DesireExtension	期末監査期間延長への要望の高さ 質問 3.14 と質問 3.15 の単純合計。なお、質問 3.15 が無回答の場合は質問 3.14 の回答を 2 倍した数とする。	-	数値
Duration	期末監査期間(連結)の日数 会社から単体 BS、PL の試算表（税金等調整前当期純利益）を入手し、期末監査手続を開始した日 ³¹ から、連結 BS 及び PL の数値に関して会社に重要な修正を伝える期限の目標とした日までの日数	-	数値
AFeeRestriction	監査報酬の監査時間への制約の代理変数 監査報酬が十分でないために、本来かけたい監査時間数への制約をあると思うかどうかの回答に関するダミー変数。制約が「ややある」以上の場合に 1 をとり、それ未満では 0 をとる。	非常にある	1
		ある	1
		ややある	1
		あまりない	0
		全くない	0
HRRestriction	アサイメントの制約の代理変数 目標の日までに監査手続を行うための、人員資源（希望に沿った配員の確保ができるか否か。）が十分かどうかの回答に関するダミー変数。「やや不十分」以上の場合に 1 をとり、それ未満では 0 をとる。	不十分	1
		やや不十分	1
		どちらでもない	0
		やや十分	0
		十分	0

監査人によるチェックは幅広く行われており、その背景には、決算短信が法定監査の対象でないことが被監査会社の経営者や監査役等に十分に周知されていないことがあるのではないかと推測した。また、期末監査期間の日数の制約と、監査チームの人員資源の不足が投入できる監査時間の上限を制約しており、本来かけたい監査時間が確保できない現場では、監査手続の十分な調書化やタイムリーな査閲を後回しにしており、監査現場はそのことを深刻な問題と捉えている。

調査の結果は、上記の予測とおおむね整合するものであった³²。一方で、予測していなかった傾向が三つあった。一つ目は、決算短信が法定監査の対象でないことについては、経営者・監査役等とも3分の2以上が認識している点である。二つ目に、監査人が決算短信チェックを行う最大の理由は、被監査会社が財務数値の修正に応じる期限が決算短信発表のタイミングであるためである、とする傾向が見られた点である。これらの発見は、今後適正な期末監査期間を考える上で、キーとなるタイミングについての知見を提供している³³。三つ目は、期末監査の現場が逼迫している場合に、それを監査役等に十分伝えていると回答する割合が3分の1に満たない、低い水準であった点である。持続可能な深度ある監査業務を実現するためには、各個別監査業務の監査資源のマネジメントと被監査会社のガバナンス責任者等との円滑なコミュニケーションが重要と考えられる。

³² 「(監査の品質を深めるための) 監査作業の増加は被監査会社から受け入れられない傾向にある。」「そのために実際の監査時間は被監査会社と当初合意した計画時の監査時間を超過する傾向にある。」については、自由回答のコメントからは該当ケースがあることがうかがえたが、それが全体の傾向であるかどうかまでは判断できなかった。

³³ 例えば、監査事務所における個別の監査業務の管理の観点、個別監査業務における監査資源管理や監査役等との期末監査に関するコミュニケーションに利用できる可能性がある。

Ⅲ 結論

本節では、本調査によって明らかになった期末監査期間の実態について総括するとともに、残された課題を整理する。

本調査は、期末日後の監査のスケジュールが過密になっており、それが監査の品質へ悪影響を及ぼすことへの当協会の懸念を背景に、期末監査の現場の実態を把握し、当協会として採るべき施策を検討するための資料を得ることを目的としている。

本調査は次の五つのことを明らかにした。

一つ目は、期末日後の監査日程の具体的な日数である。従来、公表資料からは推測することができなかった期末監査の集中実施期間（実質的な期末監査期間）について、初めて多数のサンプルを利用し、被監査会社の時価総額の規模別の観点も踏まえ、状況を明らかにした。監査手続の集中実施期間に着目すると、単体監査で平均 9－12 日間、連結監査で平均 6－7 日間、両監査の重複期間が 2－5 日間で、単体監査から連結監査まで平均 13－15 日間程度である。また、法定監査の対象でない決算短信に対する監査人のチェックが幅広く行われている実態も明らかになった。決算短信が法定監査の対象でないことは 3 分の 2 以上の経営者及び監査役等が承知しているものの、決算短信のチェックをもって実質的な監査手続の完了を被監査会社から期待されている傾向であることが分かった。監査人側においては、被監査会社が決算短信公表後は決算数値の修正に応じなくなる傾向であること、過去からの慣習であること、法定監査でのチェックの前倒しとも位置付けられること、職業専門家として被監査会社の財務数値に係る公表物には関与することが当然と考えること、などの理由から決算短信のチェックをしていることが推測された。

二つ目は、94%を超える回答者が期末監査期間の延長を要望しているという実態である。現在の期末監査期間の日数が「監査意見の表明に必要な最低限」を妨げるほどの悪影響を及ぼしてはいないものの、十分な監査調書作成とそのタイムリーな査閲に遅れが生じており、このことがメンバーの能力向上機会を妨げ、将来の監査品質へ悪影響を及ぼすおそれを危惧する声が聴かれた。分析の結果、期末監査期間の延長への要望は、①期末監査期間がより短い場合、②十分でない監査報酬が監査時間の制約になっていると回答している場合、③監査チームの人的資源に制約があると回答している場合に、それぞれ高い傾向が見られた。

三つ目は、期末日後に発生する監査時間が、年間を通じて発生する総監査時間の約 3 割に及ぶことである。近年、監査の深度が深まっており、それに伴い期末監査における作業量も増加している傾向がある。一方で期末監査手続の効率化のための方策を実施しているものの、期末日後に一定の監査時間が発生することは避けられない状況にあることが考えられる。

四つ目は、監査現場が逼迫していると感じている場合にも、必ずしもその状況を被監査会社の監査役等へ十分伝えていない傾向がある点である。本調査からはその理由については明らかにできなかったが、監査現場が逼迫している傾向と、その状況を被監査会社の監査役等へ十分伝えていない傾向とにはギャップがあると言える。

五つ目に、監査時間は、①回答者が被監査会社の内部統制の不備の程度が深刻と回答した場合及び②回答者が被監査会社の経理担当のリソースの水準が低いと回答した場合に、長い傾向にある点である。被監査会社の内部統制の不備の程度や、経理担当のリソースの

水準と監査時間に関連があることは、以前から推測されていたものの、統計的な調査によって実際に関連性があることを示した点に意義がある。

本調査は上記の発見事項以外にも、今後の議論に多くの材料を提供できるよう、関連する質問の結果についても報告している。

一方で、本調査は課題も残している。それは、監査品質に影響を及ぼす監査環境の全体像については未整理な点である。本調査の最大の関心事は監査の品質の確保にあり、本調査では期末監査期間（期末日後の期末監査を集中的に実施する期間）に着目した調査を行った。分析の結果、期末監査期間の十分性についての回答者の評価は、期末監査期間の日数だけでなく、監査報酬や人員資源の状況とも関連があることが判明した。本調査では日数情報については細かに分析したが、報酬や人員について収集した情報は限定的であるため、これらを包括した詳細な分析は行っていない。これらの監査資源（日数、人員など）及び監査報酬と、監査の品質との関係についての包括的な分析は、今後に残された課題と言える。

以 上