

## 監査時間の見積りに関する研究報告

平成 18 年 9 月 25 日  
改正 平成 20 年 6 月 3 日  
日本公認会計士協会

### はじめに

#### 1. 本研究報告公表の経緯

日本公認会計士協会（以下「協会」という。）は、会長通牒「監査実務の充実に向けて - 十分な監査時間数の確保の必要性 -」（平成 16 年 9 月 16 日付け）を発出し、監査の信頼性を高めるため、会員各位は十分な監査時間の確保が必要であることを深く認識し、監査実務の充実に努力されたい旨訴えた。

また、協会は監査の充実強化策に関するプロジェクトチームを設置し、ディスクロージャー制度を支える監査実務の充実に向け、適正な監査時間の確保の必要性を積極的にアピールし、被監査会社や投資家等の利害関係者の理解を求めて、「監査の充実強化策に関する提言（中間報告）」（平成 17 年 6 月 13 日付け）を取りまとめ公表した。この提言の中で、「協会は、監査制度に係る利害関係者からの十分な理解を得られるように、前提条件等について検討を加え、…………… 監査時間数の見積り例を内容とする研究を速やかに進めるべきである。」と述べている。

監査・保証実務委員会では、この提言を受け監査時間の見積りについて検討を行い、平成 18 年 9 月 25 日付けで本研究報告を取りまとめた。

今般、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から導入される財務報告に係る内部統制の監査（以下「内部統制監査」という。）及び四半期財務諸表のレビュー（以下「四半期レビュー」という。）を踏まえた監査時間の見積りについて検討を行い、本研究報告を見直すこととした。

#### 2. 本研究報告の目的

本研究報告の目的は、被監査会社の状況に応じて必要な作業を積み上げ、監査時間を見積もる場合の考え方及びその過程を示し、監査業務の質を確保する観点から実際の作業時間の見積りに際して会員の実務の参考に資することにある。

本研究報告で示した見積り例の監査時間は、設定した前提条件の下、必要と見込まれた作業から積み上げたものであり、あくまでも「見積り例」である。したがって、被監査会社の規模に対応させた標準監査時間を示すものではなく、また、内部統制監査や四半期レビューの導入により増加する標準的な監査時間数

を示すものではない。なお、内部統制監査及び四半期レビューが円滑に実施されるようになった状況を想定して見積りを行っており、制度導入初年度の特有の事情は考慮していない。

本研究報告は、被監査会社の固有の状況を具体的に勘案し必要な修正を行った上で利用されることを予定したものであることに留意する必要がある。

### 3. 監査環境の変化

#### (1) リスク・アプローチの徹底

事業上のリスク（ビジネス・リスク）の高度化、経済取引の多様化・複雑化、会計実務のIT化の進展など会計取引の複雑性の増加や会計基準の度重なる改正により求められる監査水準が厳しさを増している。また監査基準においても事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチに基づく監査において、重要な虚偽表示のリスクをより厳格に評価することを求めている。こうした監査環境の下で、監査の質を維持するには相当な監査時間が必要になると考えられる。

#### (2) 経営者とのディスカッション及び監査役等とのコミュニケーションの充実

経営者とのディスカッションは、事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチの観点からも、その充実が必要である。

一方、監査人と監査役若しくは監査役会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）とのコミュニケーションは、経営者不正による財務諸表の虚偽の表示を発見するのに効果的であり、最近の会計不祥事には経営者不正や経営者と外部との共謀によるものが多いことを勘案すれば、そのコミュニケーションの重要性を再認識する必要がある。

経営者とのディスカッション及び監査役等とのコミュニケーションは、監査の実質的な質に影響を与えるため、監査人には周到な準備と十分な時間が求められる。

#### (3) 公認会計士・監査審査会のモニタリング下での監査の質の管理

公認会計士・監査審査会は「品質管理レビューの一層の機能向上に向けて - 日本公認会計士協会による品質管理レビューの実態把握及び提言 -」（平成17年2月8日付け）を発出し、「...十分な監査時間を確保できていない疑念のある監査業務...については、品質管理レビューの実施上厳正に対処し、必要とされる改善勧告を行う必要がある。」また「監査時間数は一般的な社会的要請、監査会計規範の他レビュー対象会社の事業内容、経営環境及びITの利用を含む内部統制の状況等や監査事務所の体制を反映する。したがって、監査時間数は監査の品質に重要な影響を及ぼす指標であると考えられる。」とあり、監査人は、経済社会が求める監査への期待に応えるべく、従来にも増して十分な監査時間を確保し、厳正な監査を行わなければならない。

#### 4．監査時間の見積りの重要性

##### (1) 十分な監査時間の確保に係る利害関係者の理解と同意への取組み

十分な監査時間は、監査の質の確保のために求められるものである。しかし、十分な監査時間の確保については、利害関係者の理解を得ることが困難な面があることも否定できない。そのために監査人は、監査の実施内容について、監査業務をとおして説明することが必要であると考えられる。この監査時間の中には、監査事務所における品質管理体制、独立性の検証、審査体制の強化など、自らの監査業務に適切な質が確保されていることに関して説明責任を果たすための時間が含まれることについても、利害関係者の理解を得る必要がある。

##### (2) 監査報酬の開示

有価証券報告書及び事業報告において監査報酬の開示が行われており、利害関係者は経営者及び監査役等が監査人に対し、十分な監査時間を確保し、その対価である監査報酬を適切に支払っているかの判断を行うことができる。利害関係者、特に株主は株主総会において経営者や監査役等に対し、監査報酬の開示内容について説明を求めることができる。経営者や監査役等がこの説明責任を果たすためにも監査人は経営者や監査役等に対し、十分な監査時間の説明が必要になることからより詳細な見積りが必要となっている。

##### (3) 監査の質の向上

監査の効率性の観点からも適切な監査計画とその計画に沿った見積りを作成し、監査計画に基づき監査を実施することにより、人的資源配分の効率化や決算報告の早期化への対応など進捗管理にも活用されることが期待される。

#### 監査時間を見積もるための手法

##### 1．監査時間の見積方法

監査時間の見積技法は大きく、プロジェクト全体の規模から概算する「トップダウン見積り」、規模や工数を特定の係数を使用することにより算出する「係数モデル見積り」、工数ごとのコストを積み上げる「ボトムアップ見積り」の三つに分類され、それぞれに工学的手法などを採用し客観性を重視した技法と経験又は過去の実績を重視した技法とがある。

一般的に、プロジェクトにおいては「規模」、「工数・期間」、「コスト」、「売価決定」のそれぞれについて見積もることになるが、会計監査は原則として毎年反復的に業務が実施され、その範囲、手続、成果物などが概ね決まっているため、経験又は過去の実績を重視した「ボトムアップ見積り」が適しているといえる。

## 2. ボトムアップ見積りの手順

会計監査におけるボトムアップ見積りは、以下の手順で実施する。まず、年間業務として必要な作業をすべて洗い出す。その際、予め想定している監査リスクの評価結果を前提として、往査事業所数、テスト対象及びプロセス等の作業範囲を決定する。次に、監査契約締結等の管理業務、監査計画の策定、リスク分析と評価、実証手続、表示の検討、監査意見の形成、監査報告、相談事項その他といった作業単位を手続のレベルにまで分割したのち、手続ごとに監査チーム内の役割別の時間を見積もる。

なお、見積りの精度を高めるため、継続監査の場合であれば前年度の実績を参考とし、前年度の見積時間と実績時間の差異分析を実施し、その結果を当年度の見積りに反映させる。

### 監査時間の見積りに当たって考慮すべき事項

#### 1. リスク・アプローチに基づく監査

リスク・アプローチに基づく監査の実施においては、財務諸表の利用者の判断を誤らせることとなるような重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性（監査リスク）を合理的に低い水準に抑えることが求められる。このため、監査人は財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性を示す「重要な虚偽表示のリスク」（「固有リスク」と「統制リスク」の二つの要素を結合したリスク）を評価し、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクへの全般的な対応を決定するとともに、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの程度に基づいて「発見リスク」の程度を設定し、実施すべきリスク対応手続、その実施の時期及び範囲を立案して実施する責任がある。リスク・アプローチに基づく監査は、監査資源の制約のもとで、重要な虚偽表示のリスクの程度が高い監査の領域に重点的に監査の人員や時間を充てることにより、より効果的かつ効率的な監査を実現しようとするものである。したがって、リスク・アプローチに基づいた監査においては、監査人による重要な虚偽表示のリスクの評価を通じて決定される次の事項が人員や時間に影響を与えることから、これらを考慮して監査時間を見積もることが必要である。

- (1) 監査チームメンバーの経験や能力
- (2) 専門家の業務の利用の程度
- (3) 監査手続の種類、実施時期及び範囲
- (4) 監査チームに対する指示・監督及び監査調書の査閲の方法

また監査基準では、会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に關して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、関連当事者間で行われる通例ではない取引等の特異な取引等は、「特別な検討を必要とするリスク」として取り扱われ、監査の実施過程におい

て特別な検討を行う必要がある。具体的には、「特別な検討を必要とするリスク」に対しては、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確認するための実証手続の実施、及び必要に応じた内部統制の整備状況の調査及び運用状況の評価を実施することが求められている。このため、監査時間の見積りに際しては、「特別な検討を必要とするリスク」への対応を十分に考慮しなければならない。

## 2. 監査時間の見積りに影響を与える諸要因

監査人は監査時間の見積りの際に、例えば、監査リスク以外の以下の要因も考慮する必要がある。なお、金融商品取引法により、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から、内部統制監査及び四半期レビューが導入されるため、これらの作業に要する時間を適切に見積もる必要があるが、これらの見積りに際しては財務諸表監査と内部統制監査が一体として行われること及び四半期レビューが財務諸表監査を前提としていることを踏まえ、これらが効果的かつ効率的に実施されるように留意しなければならない。

### (1) 被監査会社の規模及び複雑性

被監査会社の大規模化・国際化や企業活動の複雑化により、監査対象となる事業所、子会社等、セグメントの数が増加し、監査範囲の拡大と複雑化がもたらされる。その結果として、監査人は膨大な作業と高度な判断が要求されることになり、監査時間は増加する傾向にある。監査人は、被監査会社の規模及び複雑性について例えば次のような事項を考慮する必要がある。

監査手続の実施範囲（例えば、往査する事業所や子会社等の数又は実施手続の範囲等）

他の監査人が監査する子会社等の監査アプローチ

連結財務諸表監査の対象となる子会社等に対する単独監査の必要性

継続企業的前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況

複雑な事項に関する専門家の業務の利用

### (2) 被監査会社における過去の監査結果の利用

監査人の被監査会社における監査経験の有無又は、監査経験年数は、監査人による被監査会社の事業内容及び被監査会社内外の経営環境並びに内部統制の理解の程度に影響を及ぼすことから、監査時間の見積りにおいて考慮する必要がある。初年度監査においては、監査人は、通常、継続監査とは異なり、監査計画の策定時に考慮できる被監査会社における監査経験がないため、計画活動をより広く実施することが要求される。過去の監査結果の利用については、例えば、次のような事項を考慮する必要がある。

過年度の監査で入手した監査証拠の利用可能性（例えば、リスク評価手続により入手した監査証拠）

内部統制の有効性を評価した過年度の監査結果（例えば、発見した内部統

制の不備及びその不備に対する改善措置)

監査手続の実施におけるITの有効性(例えば、データやコンピュータ利用監査技法の利用可能性)

内部監査の利用可能性

被監査会社の事業内容及び被監査会社が属する業種についての専門知識の有無

(3) 被監査会社の固有の事情

被監査会社の固有の事情も監査時間の見積りに大きな影響を与える可能性がある。例えば、次のような事項についても考慮する必要がある。

被監査会社の決算体制及び会計知識の程度

新しい会計基準等の影響

被監査会社が採用している会計方針

財務報告の予定時期及び監査報告の期限

被監査会社に影響を与える重要な事業展開(例えば、ITや業務プロセスの変更及び主要な経営者の交代並びに買収、合併及び事業の売却)

(4) 内部統制監査

内部統制監査を実施する場合には、監査人は、監査時間の見積りにおいて例えば次のような事項を追加的に考慮する必要がある。

重要な事業拠点の数及び評価の対象となる業務プロセスの数

内部統制監査と財務諸表監査の関連性(例えば、内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用される。)

被監査会社で作成している資料の利用可能性(例えば、フローチャート、業務記述書、リスク・コントロール・マトリックス等の関連文書の利用可能性等)

評価範囲変更の可能性(例えば、経営者の評価範囲の妥当性の程度、重要な事業拠点として選定する子会社、支店等の範囲の拡大の可能性、重要な事業拠点において評価対象となる業務プロセスの範囲の拡大の可能性、業務プロセスの運用状況評価における経営者評価の利用の程度等)

内部統制の重要な欠陥等の存在可能性(例えば、内部統制の重要な欠陥等が存在する場合には、その集計・評価、経営者等への報告、是正状況の確認作業が必要となる。)

グループ全体に適用される統一的な方針や手続等が確立されている程度

(5) 四半期レビュー

四半期レビューを実施する場合には、監査人は、監査時間の見積りにおいて、例えば次のような事項を追加的に考慮する必要がある。

四半期レビュー手続の実施の程度（例えば、四半期レビュー手続は主に質問及び分析的手続からなり、実証手続は要求されてはいないものの、きめ細やかな分析的手続が必要となる。）

四半期レビューと財務諸表監査の関連性（例えば、四半期レビュー等の作業結果を利用することにより、従来、期末で実施していた分析的手続の作業が軽減される。）

#### 第2 四半期における中間財務諸表作成の有無

### 3. 監査の効率化

#### (1) 監査実施の効率化

監査の質を確保し、監査に対する信頼性を高めるためには、従来よりも多くの監査時間を確保する必要があるが、一方において、より一層の監査の効率化に努めることにより、見積られた監査時間の増加が必要不可欠なものであることについて利害関係者からの十分な理解を得なければならない。今般の内部統制監査及び四半期レビューの導入に伴い、これらの作業に要する時間を適切に見積もる必要があるが、内部統制監査と財務諸表監査が一体として行われること及び四半期レビューが財務諸表監査を前提としていることを踏まえ、これらが効果的かつ効率的に行われるよう努める必要がある。具体的には、以下の項目のような監査の効率化のための工夫を必要とする。

##### 補助者の手待ち時間の削減

被監査会社から監査に必要な資料の提出が遅れる場合に手待ちの状況になることがあるが、複数の項目を担当することにより、手待ち時間を極力減らすことが可能になる。

##### 被監査会社の担当者への事前依頼の徹底

手待ち時間を少なくするためには、事前依頼の徹底が必要である。事前に被監査会社に監査に必要な資料の準備を依頼することで、より効率的な監査の実施が可能になる。

##### 補助者に対する監査現場での適時の指導

経験の浅い補助者は、監査調書を作成するに当たり、不慣れなために予定以上に時間がかかったり、監査上重要でない項目について過度に詳細な手続を実施して必要以上に時間をかけることがある。補助者が効率的に監査調書の作成等を行うように、より経験のあるメンバーが監査現場において適時に指導を行う必要がある。

##### 被監査会社の帳票管理方法の改善

被監査会社の証拠書類のリファレンスが正確になされていれば、証拠書類の検索にかかる時間を節約することができるだけでなく、証拠書類の網羅性も担保することができる。被監査会社に証拠書類のファイリング方法の改善を依頼することも監査の効率化につながる。

#### 内部統制監査における内部監査人等の作業の利用

内部監査人等が内部統制の有効性の評価に関して作業を行っている場合、監査人は、内部監査人等の作業を自己の検証そのものに代えて利用することはできないが、内部監査人等の作業の品質及び有効性を検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することが考えられる。内部監査人等の作業を有効に利用して内部統制監査を効果的かつ効率的に実施できるよう、内部監査人等が行う内部統制の有効性の評価範囲や、実施時期、実施する手続、実施した手続の結果を記録する様式等について事前に会社と十分な打合せを行うことが望ましい。

#### (2) 相談業務

監査時間が当初より増大する原因の一つに相談業務がある。昨今は監査責任者や主査のみの判断では回答ができず、監査事務所内の品質管理部門や審査部門との協議を要する複雑な案件があるほか、年金数理人等の専門家の意見を聞く必要がある相談事項もある。さらに、内部統制報告制度及び四半期報告制度の導入に伴い、当該制度導入に係る相談事項の増加も予想される。またこれらのうち、当初より予定される相談業務については、事前の時間見積りの際に織り込むべきである。

### 4. 見積りの対象としなかった事項

#### (1) 公開準備会社の予備調査

公開準備のための予備調査の場合、被監査会社の採用する会計基準は再検討を必要とすることが多く、内部統制についても改善の余地が多い。しかし、監査人は被監査会社の状況を十分に理解しているわけではなく、また被監査会社においても監査に対する対応が不慣れなこともあり、通常よりも多くの時間を必要とすることが多い。本研究報告は既に上場している会社を前提としているため、公開準備会社の監査の場合は、公開準備のための予備調査の時間を別途見積もる必要がある。

#### (2) 我が国の会計基準に基づく英文財務諸表の監査

我が国の会計基準に基づく英文財務諸表（以下「アニュアルレポート」という。）の監査を実施する場合には、該当部分に係る表示の検討及び監査報告書の作成とともに、アニュアルレポートに関する審査が必要になる。また、英文自体もチェックするのが一般的である。アニュアルレポートの監査に関しては本研究報告の対象としていないため、当該監査を実施する場合には、監査時間を別途見積もる必要がある。

#### (3) 国際財務報告基準や米国会計基準に基づく英文財務諸表の監査

国際財務報告基準や米国会計基準に基づく英文財務諸表の監査については、それぞれ該当する監査基準に従った監査の実施が必要になるが、本研究報告の



対象には含めていない。当該監査を実施する場合には、監査時間を別途見積もる必要がある。

#### (4) デューデリジェンス、財務調査、合意された手続

デューデリジェンス、財務調査、合意された手続の実施についても本研究報告の対象としていないため、当該業務を実施する場合には、当該業務の時間を別途見積もる必要がある。

### 監査時間の見積り例

#### 1. 本研究報告の監査時間の見積りの前提

本研究報告では、監査時間を見積もる過程についてできる限り具体的に示すため、モデルとなる被監査会社を想定して監査作業に必要な時間を見積もった。ただし、見積りに際して設定した前提条件は、見積作業の便宜上のものであるため、実際の監査時間の見積りに際しては、各監査局面の状況に合うよう変更することが必要である。今回、監査時間の見積りを行うに当たり、連結上の売上高及び資産総額が2千億円程度、本社以外に支店10箇所、工場6箇所、国内子会社10社、海外子会社4社、持分法適用会社3社、物流センター1箇所を持つ上場企業を想定している。前年度以前から金融商品取引法監査証明（内部統制監査及び四半期レビューを含む。）及び会社法監査を継続して実施しているが、過去において大きな監査上の問題は発生しておらず、当年度の監査計画においても監査リスクは概ね低いと判断されている。また、経営者による内部統制評価が適切に計画されており、当該計画通りに評価作業が進捗すると見込まれる会社である。

なお、監査基準では、原則として、内部統制を含めた重要な虚偽表示のリスクを評価し、それに応じて運用評価手続と実証手続を実施することになっているが、本研究報告では、説明の便宜上、固有リスクと統制リスクを区分して表示している。

以下では、この見積りに当たって前提とした事項について説明する。

#### (1) 監査チームの構成と役割分担

本研究報告においては、一般に多くの監査事務所で採用されている監査チームの構成に鑑み、監査責任者（パートナー）、主査（マネージャー）及び補助者（スタッフ）に区分している。ここで想定しているそれぞれの役割は概ね以下のとおりである。

##### 監査責任者（パートナー）の役割

監査責任者の役割は、監査チームを統括し、大局的視点に立って監査全体を指示・監督するものとする。監査の基本的な方針を策定し、詳細な監査計画の作成を主査に指示する。監査の現場に臨み、監査調書を査閲又は報告を聞き、絶えず実施状況を把握し、必要に応じ主査に指示を与えるほか、必要

があれば、被監査会社に勧告又は要請を行う。監査調書を査閲し、又は主査の意見を徴して監査意見を形成する。

#### 主査（マネージャー）の役割

主査の役割は、被監査会社及び監査責任者と緊密に連絡をとり、監査チームを掌握し、効率的に監査を実施する。監査責任者の監査の基本的な方針を受けて監査計画を立案し、監査責任者の承認を受ける。補助者に任務を与え、監査現場の作業を指示する。監査調書を査閲・整理し、監査責任者に状況を報告する。重要な検出事項を取りまとめ、自己の意見を付して監査責任者に提出する。

なお、本研究報告の見積例では、上記の役割の全部を2名の主査に担当させているため主査の従事時間が多くなっているが、被監査会社の規模が大きく補助者の人数が多い場合などは、経験の浅い補助者への指示や監査調書の査閲の一部をより経験のあるメンバーに委任するなど、計画立案段階においても主査が自分の役割の一部を補助者に代行させることも可能である。

#### 補助者（スタッフ）の役割

補助者の役割は、与えられた任務に基づき計画的に監査手続を行う。実施した監査手続と所見を監査調書に記載し報告する。

本研究報告でも、主査の役割を主に監査チームの掌握に当たるものとし、主査には補助者が作成した監査調書を査閲する時間を持たせている。

## (2) 監査実施の前提

### 監査チームの編成

- ・ 監査責任者（パートナー） 2名
- ・ 主査（マネージャー） 2名
- ・ 補助者（スタッフ） 12名

の3区分に分けて時間を見積もる。

この他、IT統制リスク評価の担当者としてシステム監査部門から補助者2名が監査チームに参加する。

### 支店、工場、子会社等の往査の実施方針

会社は、本社以外に支店10箇所、工場6箇所、国内子会社10社、海外子会社4社、持分法適用会社3社、物流センター1箇所を有している。内部統制監査における重要な事業拠点に該当するのは、親会社、国内販売子会社1社及び国内製造子会社1社である。これらに係る監査の実施方針は以下のとおりである。

- ・ 支店：各地域得意先に対する販売を業務としており、取引形態は全ての支店で同一である。統一的な規程により業務が実施され、業務の意思決定に必要な情報と伝達が良好であり、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が実施されていることから、当年度においては10支店のうち3支店を往査し、販売サイクルに係る統制リスクの評価を行う。

- ・ 工場：全ての工場において同一製品を製造している。統一的な規程により業務が実施され、業務の意思決定に必要な情報と伝達が良好であり、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が実施されていることから、工場 6 箇所のうち工場 2 箇所に往査し、購買サイクル、製造・在庫管理サイクル及び給与サイクルに係る統制リスクの評価を行う。
- ・ 子会社：監査契約を単独で締結している子会社はない。
  - 国内子会社：内部統制監査において重要な事業拠点に該当する国内販売子会社 1 社及び国内製造子会社 1 社に往査し、販売サイクル、購買サイクル、製造・在庫管理サイクル及び決算処理手続に係る統制リスクの評価を行う。
  - 海外子会社：海外子会社は提携事務所に依頼し、その報告書の内容検討及び決算書の内容検討のみを実施する。
  - 持分法適用会社：往査は実施せず、決算書の内容検討のみを実施する。

#### 支店・工場の監査内容

- ・ 支店：往査は期中のみ実施する。
- ・ 工場：各工場は統制リスクの評価を期中 1 回、また実証手続を期末 1 回行う。

#### たな卸の立会

工場 6 箇所及び物流センター 1 箇所で立会を実施する。

#### 実査

実査は本社のみ実施する。

### (3) 監査日程の概略

次に、3月決算を例にとり監査日程の概略を示すと、概ね以下のようになる。

実施時期	実施項目
7月	内部統制について経営者が選定した評価範囲、評価体制、評価スケジュールの検討及び会社との協議
7月	監査契約の締結
7月	監査日程計画の作成
7月～8月	第1四半期レビュー
7月～8月	固有リスクの評価
9月	全社的な内部統制の評価の検討
9月	決算・財務報告プロセスの評価結果の検討（前期末決算および第1四半期決算）
10月	IT全般統制の評価結果の検討
10月～11月	第2四半期レビュー
11月～12月	業務プロセス統制の整備状況・運用状況の評価結果の検討（支店、工場及び子会社往査を含む。）
1月	IT全般統制の評価結果のフォローアップ
1月	発見された内部統制の不備について会社と協議
1月	固有リスクの評価の見直し
1月～2月	第3四半期レビュー
2月	業務プロセス統制の整備状況・運用状況の評価結果の検討（支店、工場及び子会社往査を含む。）
2月～3月	期中に改善が行われた内部統制の不備の再テスト
3月	決算打合せ
3月～6月	年度監査における実証手続の実施（たな卸立会、実査、確認等）
4月	業務プロセス統制の整備状況・運用状況の評価結果の検討（ロールフォワード手続）
4月～5月	決算・財務報告プロセスの評価結果の検討
4月～5月	計算書類等の表示の検討
5月	会社法監査における監査意見の形成
5月	内部統制について経営者の評価結果の妥当性の検討
5月～6月	有価証券報告書等の表示の検討
6月	内部統制報告書に対する監査意見の形成
6月	有価証券報告書における監査意見の形成（財務諸表監査）

## 2. 見積過程の説明

### (1) 監査契約

監査契約に伴う諸手続については、前年度も同様の手続を実施しており、契約の継続につき前年度と異なった判断を要する事項がない状況を前提としている。

監査契約書の作成時間には、監査時間の見積りに要する時間と、被監査会社への説明に要する時間も含めている。

## (2) 監査計画

他の監査人への指示書の作成については、海外子会社4社の監査を担当している提携事務所に指示書を送付する場合を前提としている。

また、海外子会社の会計処理基準は親会社の基準と統一されており、親会社の監査人が追加的な手続を必要としないことを前提としている。

監査計画の審査時間には審査資料の作成時間と監査業務に係る審査の担当者（以下「審査担当者」という。）の時間を含めている。

監査手続書は計画段階で暫定的に作成し、統制リスクの評価を実施した結果を反映して必要な修正を行うものと仮定した。

チームミーティング（監査計画段階／監査実施方針の伝達）は、監査責任者以下全員が集合しミーティングを行うものと仮定した。監査責任者と主査の間にはミーティングのための準備時間を含めている。

## (3) 固有リスクの評価

### 被監査会社の全般的事項の把握

被監査会社の全般的事項の把握（組織・管理体制、企業環境に関する理解と監査リスクの検討）については、経営者、経理責任者、監査役、内部監査担当者、複雑な取引又は通例でない取引を処理している従業員、法務部門、マーケティング及び営業担当者等に対する質問の準備、実施、監査調書の作成等に必要時間を見積もっている。また被監査会社の経営管理者へのインタビュー等はより経験のあるメンバーが自ら行うことが望ましいので、監査チーム内の分担に関しては監査責任者又は主査が主に担当することを想定している。なお、これらの作業は主に上期に行われるが、下期においても企業環境の変化についてフォローアップするための時間を見積もっている。

### 不正リスク要因の検討及びディスカッションの実施

不正リスク要因の検討及びディスカッションの実施には、経営者、監査役、内部監査担当者へ質問を行うとともに、財務諸表に重要な虚偽の表示が行われる可能性があるかどうかを監査チーム内で討議するための時間が含まれる。経営者等への質問については、被監査会社の全般的事項の把握と同様により経験のあるメンバーが自ら行うことが望ましいので、監査責任者又は主査が主に担当することを想定している。監査チーム内での討議には、監査責任者、主査のほか、補助者のうち主要なメンバーが参加することとしている。

## (4) 統制リスクの評価

### 統制リスクの評価の基本的考え方

本研究報告では、同一の監査人が財務諸表監査と内部統制監査を一体として実施し、内部統制監査の過程で得られた監査証拠が財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得

られた監査証拠が内部統制監査の証拠として利用される一体監査を前提とし、内部統制の有効性に関する評価対象を以下のように設定した。

- ・ 全社的な内部統制
- ・ 全社的観点で評価する決算・財務報告プロセス
- ・ 個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス
- ・ 企業の事業目的に大きくかかわる勘定科目に至る業務プロセス
  - 販売サイクル
  - 購買サイクル
  - 製造・在庫管理サイクル
- ・ その他の業務プロセス
  - 財務サイクル
  - 給与サイクル
  - 固定資産管理サイクル
- ・ 上記プロセスに関連するIT全般統制
- ・ 再テスト・補完的統制のテスト
- ・ 不備の集計・評価（重要な欠陥の是正状況の確認を含む。）

なお、ITに係る業務処理統制の評価にかかわる時間数は、個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス、企業の事業目的に大きくかかわる勘定科目に至る業務プロセス、及び個別に評価対象に追加するその他の業務プロセスに包含して見積もっている。

全社的な内部統制及び全社的観点で評価する決算・財務報告プロセス

全社的な内部統制については、重要な虚偽記載の発生するリスクが高いと判断される事業拠点がないこと、及び親会社の方針が子会社に均一に展開されている企業グループであることを仮定しており、全社的な内部統制の整備状況及び運用状況の評価は、親会社に収集された各事業拠点における証憑書類に基づき、親会社において検証することを想定している。

また、全社的観点で評価する決算・財務報告プロセスについても、親会社に収集された各事業拠点における証憑書類に基づき、親会社において検証することを想定している。

個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス及び各業務プロセス

各プロセスの整備状況及び運用状況の評価については、1プロセス当たりの時間をそれぞれのプロセス種類ごとに設定し、プロセス種類ごとのプロセス数を乗じることによって見積もった。

ア．個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス

個別財務諸表作成に当たっての決算整理に関する手続のうち引当金の計上及び税効果会計等の5つのプロセスと、連結決算プロセスのうち重要な事業拠点と位置付けた2つの子会社の決算処理手続については、財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に加えるものとし、整備状況の評価に

要する時間数を前者は1プロセス当たり20時間、後者は1プロセス当たり18時間と設定した。また、運用状況の評価については、1プロセス当たり15時間と設定した。

決算・財務報告プロセスは、前年度決算の運用状況と第1四半期の決算作業を通じて第2四半期に検証し暫定的な評価を行い、年度末にその評価を見直すこととした。

#### イ．販売サイクル

販売サイクルは、本社及び支店の主要なプロセス8本（A製品販売、B製品販売等）と重要な事業拠点である販売子会社に2本、合計10本のプロセスがあると仮定した。

整備状況の評価に要する時間数を1プロセス当たり21時間と設定し、運用状況の評価については、1プロセス当たり44時間と設定した。

#### ウ．購買サイクル

購買サイクルは、本社及び工場の主要なプロセス6本（A製品及びB製品関連購買、C製品製造関連購買等）と重要な事業拠点である製造子会社に2本、合計8本のプロセスから構成されているものと仮定した。

整備状況の評価に要する時間数を1プロセス当たり21時間と設定し、運用状況の評価については、1プロセス当たり30時間と設定した。

#### エ．製造・在庫管理サイクル

製造・在庫管理サイクルは、本社及び工場の主要なプロセス8本（C製品原価計算、物流センター在庫管理等）と重要な事業拠点である2つの子会社に1本ずつ、合計10本のプロセスから構成されているものと仮定した。

整備状況の評価に要する時間数を1プロセス当たり21時間と設定し、運用状況の評価については、1プロセス当たり30時間と設定した。

#### オ．財務サイクル

財務サイクルは、財務報告への影響を勘案して重要な虚偽記載が発生する可能性が高いため個別に評価対象に追加するプロセスであり3本の主要なプロセスがあると仮定した（資金調達、資金運用、現預金管理）。毎期3プロセスの運用評価手続を実施する。

整備状況の評価に要する時間数を1プロセス当たり28時間と設定し、運用状況の評価については、1プロセス当たり25時間と設定した。

#### カ．給与サイクル

給与サイクルは、財務報告への影響を勘案して重要な虚偽記載が発生する可能性が高いため個別に評価対象に追加するプロセスであり2本の主要なプロセスがあると仮定した（本社支店及び工場）。毎期2プロセスの運用評価手続を実施する。

整備状況の評価に要する時間数を1プロセス当たり28時間と設定し、運用状況の評価については、1プロセス当たり25時間と設定した。

#### キ．固定資産サイクル

固定資産サイクルは、内部統制のデザインの理解と評価のみ実施する。実証手続中心の監査を実施する。

#### IT全般統制の評価

システム監査部門の担当者により第2四半期にIT全般統制の評価を実施し、第3四半期にそのフォローアップの時間を見積もっている。評価対象には、プログラムとデータへのアクセス、プログラムの変更、プログラムの開発、コンピュータの運用、エンドユーザーコンピューティングが含まれる。なお、作業時間には、監査チームとシステム監査部門との打合せに要する時間や、監査チームに提出される評価結果に関する報告書の発行に必要なシステム監査部門の責任者及び主査のレビュー時間も含まれている。

整備状況の評価に要する時間数を1基盤当たり65時間と設定し、運用状況の評価については、1基盤当たり85時間と設定し、被監査会社が3つの基盤を有するものとして見積もった。

なお、特にIT全般統制が有効とならないケースにおいては、その補完的統制のテストに膨大な時間を要することが想定されることに留意する。

#### 再テスト・補完的統制のテスト等に要する時間

個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス及び業務プロセスの評価時間数の10%として見積もった。

#### 統制リスク評価の時間数に影響を与える要因

統制リスクの評価に要する時間数は、会社の業態と内部統制の状況により大きく異なり、例えば事業多角化を行っている会社、海外に販売子会社を多く有しているなど同質であるとは看做せない拠点を多く有している会社、またITのアプリケーションシステムが複雑（重要な自動計算や自動処理等が多数ある。）であったり、ITの全般統制の対象となる基盤が多数ある会社は、特に慎重な見積りが必要である。

本研究報告では、全社的な内部統制の評価結果が有効であることを前提とし、業務プロセスにかかわる内部統制の運用評価手続においてサンプル数と手続を拡大することなく、往査先の選定もサンプリングによりローテーションで対応することができるものとして見積もっている。

一般に、見積時間数に大きな影響を与える要因の例として以下のものがあげられる。

ア．重要な事業拠点及び全社的な統制のみ評価する拠点数の見積り

イ．対象となるプロセス数やITの全般統制の基盤数

ウ．各プロセスに含まれる統制上の要点の数



エ．内部監査人等の作業を監査証拠として利用するに当たって、作業の一部について監査人が検証を行う割合

オ．テストを実施した結果、不備と認定されたコントロールを対象に実施する再テストの割合、あるいは補完的統制のテストに要する時間

特に、経営者の評価結果の利用は、会社のリスク・コントロール・マトリックス等の文書化、テストの際のサンプリング方法及びテストの実施結果の記録方法等に影響を受けるため、大きな変動要因となるが、本研究報告においては、経営者の評価結果をかなりの部分利用できるとの前提で見積りを実施している。

また、外部監査人の統制リスク評価は、サンプルの検証手続実施のための会社による準備状況を含め、会社から必要な資料等が速やかに提供されるか否かによってテストに要する時間が大きく変動するが、本研究報告では、効率的に監査を実施できる状況を想定して見積りを実施した。

#### (5) 四半期レビュー手続

四半期財務諸表項目及び四半期連結財務諸表作成に関する四半期レビュー手続の見積りに当たっては、以下の点を考慮して見積もっている。

- ・ 四半期レビュー手続の実施の効率化を図るため業務プロセス別に実施することとした。なお、各業務プロセスに含まれる勘定科目を便宜的に次のように想定した。
  - 決算・財務報告プロセス関連科目：勘定科目として繰延資産、未払税金、税効果会計、貸倒引当金、賞与引当金、退職給付引当金、その他の引当金、偶発債務、後発事象等を含めている。
  - 販売プロセス関連科目：勘定科目として受取手形、売掛金、売上高、売上原価等を含めている。
  - 購買プロセス関連科目：勘定科目としてたな卸資産、その他の流動資産、支払手形、買掛金、未払費用、その他の流動負債、仕入高、原材料費、製造経費、人件費を除く販売費及び一般管理費等を含めている。
  - 生産プロセス関連科目：勘定科目として製造原価等を含めている。
  - 財務プロセス関連科目：勘定科目として現預金、有価証券・投資有価証券、貸付金、借入金、社債、純資産、デリバティブ取引、これらの勘定科目にかかわる営業外損益及び特別損益等を含めている。
  - 給与プロセス関連科目：勘定科目として販売費及び一般管理費の内の人件費、製造原価の内の人件費、これらの勘定科目にかかわるその他の流動負債等を含めている。
  - 固定資産プロセス関連科目：勘定科目として有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、リース資産、未払金、これらの勘定科目にかかわる営業外損益及び特別損益等を含めている。

- ・ 基本的に3四半期ともに同じ時間を見積もっている。ただし、例外的に、四半期連結財務諸表の開始仕訳の検討については、基本的に第2四半期で検討済みのため、その点を見積時間に反映している。
- ・ 作業は基本的に補助者が行い、主査が補助者の作業結果を査閲し、監査責任者が主査の作業及び査閲結果を更に査閲することとし、そのための時間を設けている。
- ・ 特に重要な子会社（相当規模の会社）2社の四半期レビュー手続の実施については、主査1名と補助者2名で往査することとしている。1社当たりの往査日数は2日で1日7時間作業を行うこととし、補助者が基本的に作業を行い、企業及び企業環境の理解、経営者又は役職者等に対する質問、会計方針の把握と変更の有無の検討及び期間比較・財務分析等の分析的手続の実施は、総括的な事項であることから主査も実施することとしている。また、監査責任者も状況把握等のため1社当たり2時間の往査を行うこととしている。なお、四半期レビューに係る見積時間は検討項目ごとに第2四半期から第4四半期の欄に記載している。

#### (6) 実証手続

実証手続の見積りに当たっては、以下の点を考慮して見積もっている。

- ・ 実証手続の実施についても四半期レビューと同様に業務プロセス別に見積もっている。
- ・ 実地たな卸立会の実施は、工場6箇所及び物流センター1箇所で行うこととしている。
- ・ 財務部門は本社で集中管理しており、小口現金を除き実査は本社のみで実施することとしている。
- ・ 統制リスクの評価の結果、発見リスクは中程度とすることを前提としている。
- ・ 主査が補助者の作業結果を査閲し、監査責任者が主査の作業及び査閲結果を更に査閲することとし、そのための時間を設けている。

連結財務諸表作成に関する実証手続については、作業は基本的に補助者が行うが、連結会計方針の把握と変更の有無の検討及び期間比較・財務分析等の分析的手続の実施は、総括的な事項であることから主査も実施することとしている。また主査が補助者の作業結果を査閲し、監査責任者が主査の作業及び査閲結果を更に査閲することとし、そのための時間を設けている。

連結子会社等関係手続に当たっては、以下の点を考慮して見積もっている。

- ・ 海外子会社の決算書内容の検討については、4社全部について補助者が各社4時間の決算書内容の検討（他の監査人による報告内容の検討を含む。）を実施するものとしている。なお、実務においては海外にある小規模子会社の場合、現地の経理担当者がいない又は他の部署と兼務している等、決算書

内容の検討がスムーズに行えないケースも現実にはあり得るが、4社ともスムーズに行えることを前提にしている。

- ・ 往査非対象国内子会社の決算書内容の検討については、7社について補助者が各社4時間のレビューを実施することとしている。
- ・ 往査対象国内販売子会社の実証手続の実施については、主査1名と補助者2名で2社往査することとしている。1社当たりの往査日数は2日で1日7時間作業を行うこととし、補助者が基本的に作業を行い、主査は現場の監督業務に携わることとしている。
- ・ 往査対象国内生産子会社の実証手続の実施については、主査1名と補助者2名で1社往査することとしている。1社当たりの往査日数は2日で1日7時間作業を行うこととし、補助者が基本的に作業を行い、主査は現場の監督業務に携わることとしている。
- ・ 持分法適用会社の決算書内容の検討については、3社全部について補助者が各社4時間の決算書内容の検討を実施することとしている。
- ・ 主査が補助者の作業結果を査閲し、監査責任者が主査の作業及び査閲結果を更に査閲することとし、そのための時間を設けている。

#### (7) 表示の検討

被監査会社の決算発表前に四半期決算短信ないし決算短信のチェックを実施するが、ここでは四半期報告書ないし有価証券報告書のチェック作業の事前作業としてとらえ、四半期報告書ないし有価証券報告書のチェック時間に四半期決算短信ないし決算短信のチェックを含めている。また、被監査会社からの要請により、直接的には監査の対象とはならない経理の状況以外の部分を含めて詳細な表示の検討の時間を設けている。

#### (8) 監査意見の形成

四半期レビュー・監査業務に係る審査は、当該レビュー及び年度監査とも審査担当者(1名)による審査がまず行われ、次に審査機構による審査(審査員5名)が行われる2審制を仮定している。どちらの審査にも監査チームからは監査責任者2名及び主査1名が参加することとしている。

なお、付録「監査時間の見積例」の「(四半期)決算審査の受審」の監査責任者の欄には、監査責任者2名のほか、審査担当員1名及び審査員5名を含めての人数及び見積時間を表示している。また、内部統制の不備の集計・評価(重要な欠陥の是正状況の確認を含む。)に要する時間は、個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセス及び業務プロセスの評価時間数の5%として見積もっている。

(9) 四半期レビュー・監査結果の報告

四半期レビュー・監査結果の報告会には、監査責任者及び主査は原則として毎回参加することとしている。補助者についても、主要な報告事項について担当した者を参加させることとしている。

(10) 相談事項等

相談事項の検討・報告及び個別審査事項の審査については発生を予測できないが、内部統制報告制度等の適用に伴い、一定割合の必要時間を見積もっているが、大幅に超過するようであれば、被監査会社と見積時間及び監査報酬の追加について別途協議を行う必要がある。

(11) 品質管理の実施状況の点検

監査事務所内での四半期レビュー・監査調書の査閲

監査事務所が実施する品質管理のシステムの監視を受ける際の査閲責任者及びその対応を行う監査チームの時間を見積もっている。

監査事務所内での四半期レビュー・監査調書の査閲は、査閲の責任者1名、監査責任者2名、主査1名、補助者1名の計5名で2日間実施することとして見積もっている。

協会の品質管理レビュー等への対応

協会の品質管理レビュー等は、一部の被監査会社を選定して行われるものであり、必ずしもすべての被監査会社が対象となるわけではないが、監査事務所全体として見れば、必ず一定割合の被監査会社が対象として選定されることから、その対応のための時間が必要となる。したがって監査事務所全体として対応が必要となる時間の合計を、すべての被監査会社に平均的に割り振る方法をとった。監査事務所全体の被監査会社のうち10%が対象として選定されると仮定して1社あたりに割り振られる時間を33時間として見積もっている。

3. 見積りの結果

見積りの結果を要約すると以下ようになる。作業内容の詳細な内訳については付録「監査時間の見積例」（3月決算会社）を参照されたい。

作業内容		4月～ 6月	7月～ 9月	10月～ 12月	1月～ 3月	期末後	合計	総時間に 対する割合	
大項目	中項目								
計画	監査契約	5	21				26	0.3%	11.7%
	監査計画	37	322	52	185	22	618	7.7%	
	固有リスクの評価		222		74		296	3.7%	
統制リスク の評価	統制リスクの評価		438	2247	116	352	3153	39.2%	39.2%
実証手続等	四半期レビュー 手続		431	425	425		1281	15.9%	32.8%
	実証手続 表示の検討		70	70	70	242	452	5.6%	
	四半期レ ビュー・監査意 見の形成		78	78	140	253.5	549.5	6.8%	
意見形成等	四半期レ ビュー・監査報 告		52.5	31.5	11.5	126	221.5	2.8%	16.3%
	相談事項等 品質管理		83	67	97	181	428	5.3%	
			110				110	1.4%	
総合計		42	1827.5	2970.5	1118.5	2083.5	8042		100.0%

内部統制監査の導入初年度においては、監査手続をゼロから設計しなければならない事項が多く、また経営者による初めての内部統制評価が行われるに当たって、会社の評価作業が予定通りに進捗しないために、経営者による評価結果を有効に利用できなかつたり、監査人側もまだ内部統制監査や四半期レビューの手法に習熟していないため効率よく作業ができないことも十分予想される。しかし、ここでは、それら初年度特有の事情は考慮せず、内部統制監査や四半期レビューが円滑に実施されるようになった状況を想定して見積りを行っている。

また、内部統制監査は経営者による内部統制評価が行われていることが前提となるため、会社の状況によって実際の監査時間は大幅に変わることがある。監査時間を大幅に増加させる要因としては、次のような事項が考えられるが、ここではそれらの事項がいずれも存在しない状況を想定して見積りを行っている。

- (1) 経営者が実施した評価の信頼性が十分とはいえず、監査人が経営者の評価結果を利用できる程度に限られる。
- (2) 内部統制について文書化未了部分が残っていたり、内部監査が適時に評価を完了できない等、会社の評価作業が適時に完了しないため、経営者の評価結果を適時に有効利用できない。
- (3) 全社的な内部統制が有効でなく、評価範囲を拡大する必要がある。
- (4) 識別された内部統制の不備が多く、是正後の再テストに要する作業量が多くなる。

- (5) IT全般統制が有効ではなく、関連する業務処理統制の評価の実施範囲を拡大する必要がある、かつ、財務諸表監査における実証テストにも見直しの影響が生じる。
- (6) 海外の重要な事業拠点の外部監査人の能力が十分ではなく、現地監査人の結果に依拠できないと判断されたため、親会社監査チームによる当該拠点に対する内部統制監査が別途必要となる。

なお、四半期レビューにおいても、監査人の分析的手続に利用できる分析作業を会社が事前にどの程度実施しているかにより、四半期レビュー作業に必要な時間は大幅に異なると考えられる。しかし、ここでは、精度の高い分析が会社により適時に実施されていることを想定して監査時間を見積もっている。

#### おわりに

先に述べたとおり、本研究報告は、監査業務の質を確保する観点から実際の監査時間の見積りに際して会員の実務の参考に資する目的で作成したものである。本研究報告に示されている見積例の監査時間は、一定の前提条件の下に作業を積み上げた結果の例示であり、被監査会社の状況は個々に異なることから、状況に応じた対応が必要となる。

会員におかれては、監査の一層の効率化に努めるとともに本研究報告を参考にし、監査契約ごとにリスクを適切に評価した上で監査作業の各工程においてどのレベルの人員がどの程度の数必要なのか、その監査期間及び時期について十分検討し、また、監査時間の内容について被監査会社等の利害関係者に対して理解と同意を得られるように明確に説明し、監査業務の質を維持するために必要な監査時間を確保できるよう努力されることを期待する。

以 上