

# 2021年度 品質管理レビュー事例解説集 I部

2021 年度品質管理レビュー事例解説集の著作権は、日本公認会計士協会に帰属します。その全部又は一部について、引用、複製、転載、頒布することを禁じます。

## 目次

はじめに.....	1
品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点.....	2
I. 品質管理レビューの概要.....	3
1. 品質管理レビューとは.....	3
(1) 品質管理レビュー制度の概要.....	3
(2) 通常レビューの概要.....	4
2. 品質管理レビューの実施結果.....	6
(1) 改善勧告事項の状況.....	6
(2) 改善勧告事項の項目別の状況.....	7
II. 改善勧告事項.....	8
1. 改善勧告事項の概要.....	8
2. 改善勧告事項の意義.....	9
(1) 監査事務所.....	9
(2) 監査役等.....	10
(3) 監査対象会社.....	12
III. 改善勧告事例の解説.....	14
1. 監査事務所に関する改善勧告事例.....	14
(1) 職業倫理及び独立性.....	14
(2) 監査契約の新規の締結及び更新.....	18
(3) 審査.....	20
(4) 情報セキュリティ.....	23
2. 監査業務に関する改善勧告事例.....	25
(1) 財務諸表監査における不正.....	25
(2) 監査証拠.....	33
(3) 会計上の見積りの監査.....	34
(4) グループ監査.....	40
(5) 財務諸表等の表示及び開示.....	43
(6) 監査報告書.....	46
(7) IT 監査.....	49
(8) 内部統制監査.....	51
事例一覧表.....	55

## はじめに

当協会は、公認会計士監査の品質の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を維持・確保するために、1999 年度から品質管理レビュー制度を運用しています。当協会は、品質管理レビューにおける改善勧告事項の事例について、会員である公認会計士及び監査法人等に周知してきましたが、2017 年度からは「品質管理レビュー事例解説集」(以下「本事例解説集」という。)として、品質管理レビュー制度等の活動をより分かりやすく説明し、社会の理解促進を図るため、一般にも毎年公表しています。

改善勧告事項は、品質管理レビューにより発見された監査基準及び監査基準委員会報告書等への準拠に関する不備事項について、当協会から監査法人又は公認会計士(以下併せて「監査事務所」という。)に対して改善を促す事項です。本事例解説集は、品質管理レビューにおいて、比較的多数の監査事務所又は監査業務において発見された改善勧告事項や品質管理レビューの重点的実施項目に関する改善勧告事項を基に編纂しています。本事例解説集は一般公表から 4 年経過し、その間に頂いた様々なご意見を検討した結果、2021 年度の事例解説集を 2 部構成で作成することとしました。I 部は、改善勧告事項を社会一般に分かりやすく伝えることを目的として、品質管理レビュー制度の概要と改善勧告事項の意義を説明し、改善勧告事項の中で基本的かつ重要な項目を取り上げて、分かりやすく解説しました。II 部は、主として会員の監査実務に資することを目的として作成することとし、改善勧告事項の多くの領域を取り上げました。

新しく編纂した本事例解説集 I 部は、改善勧告事項を分かりやすく解説し、監査事務所の監査品質の向上に役立てられるように、また、監査役若しくは監査役会、監査等委員会及び監査委員会(以下併せて「監査役等」という。)の皆様が、会計監査の状況の把握等の際に、監査人からの伝達内容をより深く理解し、コミュニケーションに役立てられるように作成しています。

本事例解説集 I 部及び II 部をご参照いただくことにより、監査人、監査役等の皆様、資本市場関係者の皆様、ひいては社会の皆様が、監査制度の信頼性を担保する役目を担う品質管理レビュー制度及び公認会計士監査に関する理解を深めていただく一助となれば幸いです。

日本公認会計士協会  
品質管理委員会

2021 年度の品質管理レビューの実施状況及び実施結果については、「2021 年度品質管理レビューの概要」をご参照ください。また、より詳細な説明は、「2021 年度品質管理レビューの概要(資料編)」及び「品質管理レビュー制度等の解説」に記載されていますので、併せてご利用ください。いずれも、当協会の一般向けウェブサイトから入手することができます。



# 品質管理レビュー事例解説集の利用上の留意点

## (1) 改善勧告事例について

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

各事例では、監査実務における専門用語がありますが、できる限り分かりやすい記載を行うため、図なども記載して、説明しています。また、各事例に関連する箇所には、必要に応じて、「参考になる取組事例」、「コラム」を記載しています。「コラム」については、今後の監査実務の参考となるトピックスとして記載しています。

## (2) 監査基準等

参照している監査基準等は、品質管理レビューを実施した時点で有効な基準等です。

主な略称として以下を使用しています。

名称	略称	名称	略称
品質管理基準委員会報告書	品基報	監査・保証実務委員会実務指針	監保実
監査基準委員会報告書	監基報	IT委員会実務指針	IT実
監査・保証実務委員会報告	監保報		

また、本事例解説集において参照している品基報及び監基報は以下のとおりです。

番号	品質管理基準委員会報告書	番号	監査基準委員会報告書
1	監査事務所における品質管理	540	会計上の見積りの監査
220	監査業務における品質管理	600	グループ監査
240	財務諸表監査における不正	610	内部監査人の作業の利用
265	内部統制の不備に関するコミュニケーション	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
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	720	監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任
330	評価したリスクに対応する監査人の手続		
500	監査証拠		

なお、本事例解説集では、上記の品基報及び監基報のほか、以下の指針等も参照しています。

略称	番号	指針等
IT実	第4号	公認会計士業務における情報セキュリティの指針
IT実	第6号	ITを利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について
監保報	第82号	財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い

# I. 品質管理レビューの概要

## 1. 品質管理レビューとは

### (1) 品質管理レビュー制度の概要

当協会は、自主規制の取組の一環として、監査業務の適切な質的水準の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を確保することを目的とした品質管理レビューを1999年度から実施しています。

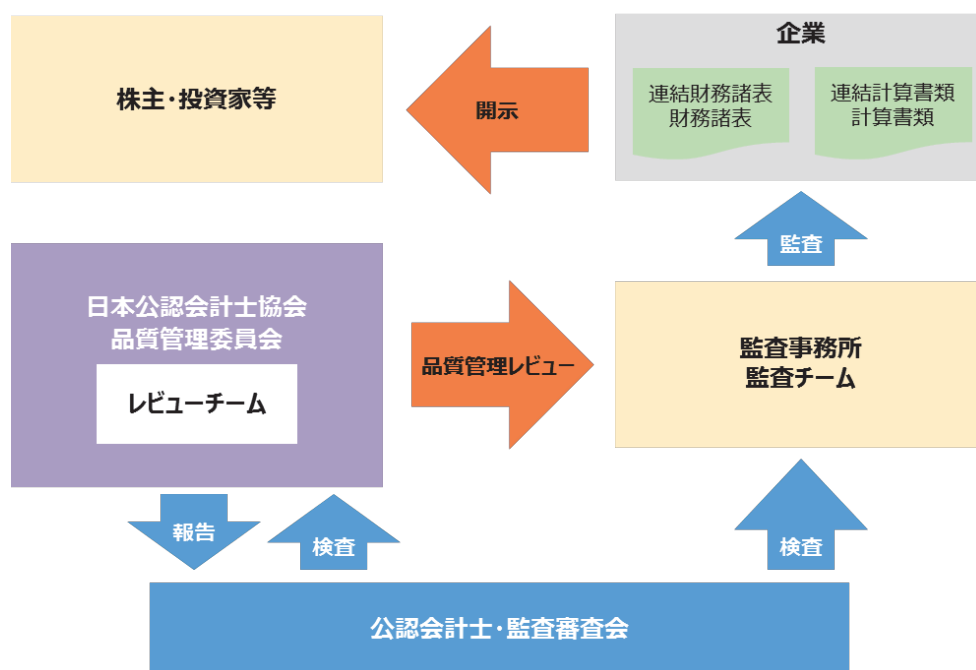
当協会に設置した品質管理委員会は、会則に基づき、品質管理レビュー基準・手続等に準拠して品質管理レビューを実施することにより、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況を確認するとともに、必要に応じて改善を勧告し、適切な措置を決定します。また、品質管理レビューの実施状況等は、公認会計士・監査審査会のモニタリングを受けています。

品質管理レビューには、通常レビューと特別レビューの二つの種類があります。

通常レビューとは、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況を確認するために、原則として3年に一度の頻度で定期的実施するレビューです。

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

#### 【品質管理レビューの概要】

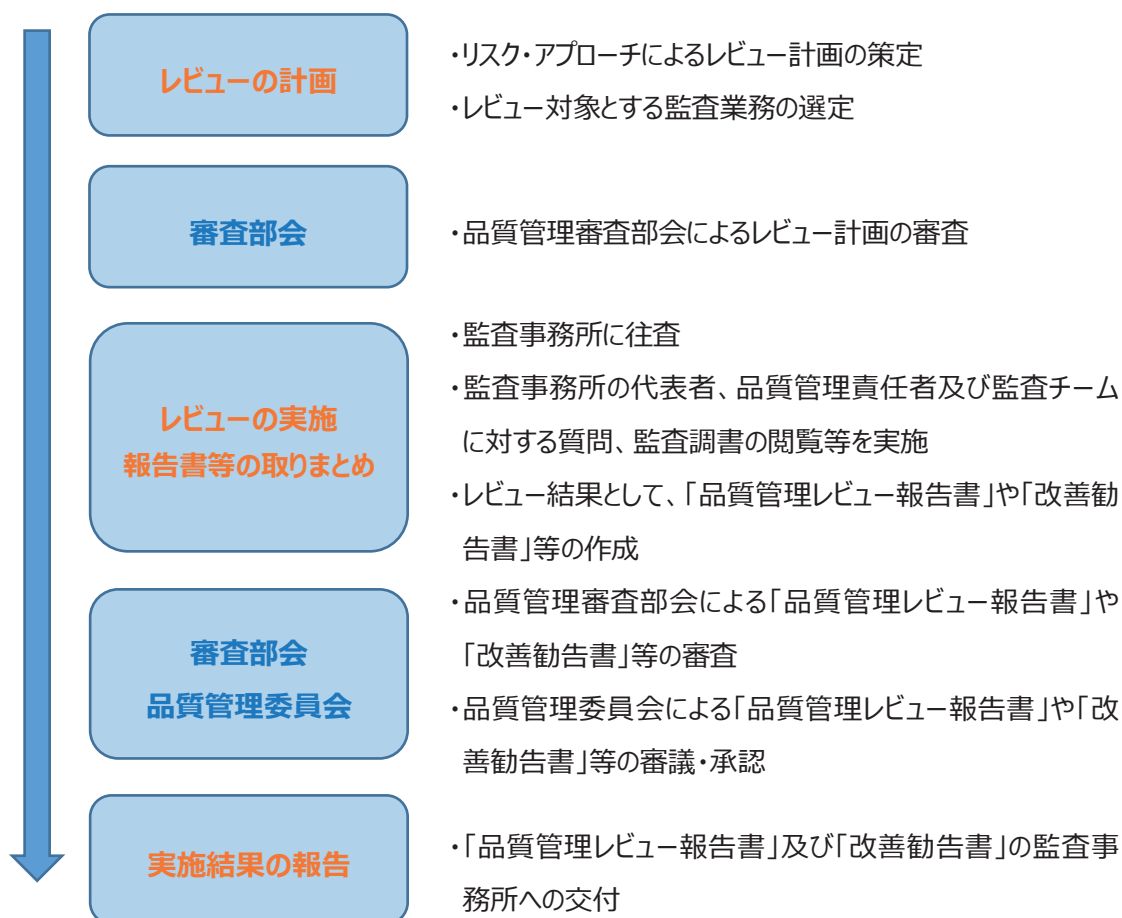


## (2) 通常レビューの概要

### ① 通常レビューの流れ

通常レビューでは、レビュー対象とする個別業務の選定を含むレビュー計画の策定から始まり、監査事務所への往査、レビュー結果の取りまとめ、品質管理審査部会及び品質管理委員会による審査・審議等を経て、品質管理レビュー報告書及び改善勧告書を発行し、改善計画書(必要な場合)の提出を受けます。

#### 【通常レビューの流れ】



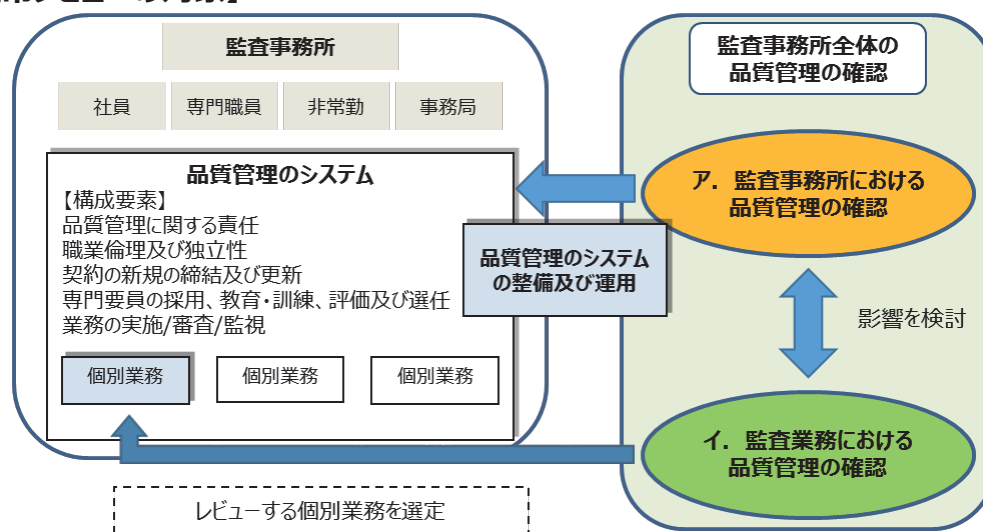
### ② 通常レビューの対象

監査事務所は、所属する社員等及び専門職員全体(以下併せて「専門要員」という。)が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守し、適切な監査報告書を発行するための品質管理のシステムを整備し運用しなければなりません。品質管理のシステムを整備及び運用することにより、監査業務の品質を合理的に確保します。

通常レビューは、監査事務所全体の品質管理の状況について、ア、監査事務所における品質管理、イ、監査業務における品質管理、をレビューの対象とし、各々、以下の点を確認します。

- ア. 監査事務所の品質管理のシステムが、適切に整備及び運用されているか。
- イ. 監査事務所の品質管理のシステムが、個別業務において適切に運用されているか。

### 【通常レビューの対象】



### ③ 通常レビューの実施結果

監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況に関する品質管理レビューの実施結果を記載した品質管理レビュー報告書を作成し、監査事務所に交付します。

品質管理レビューの実施結果は、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況における、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反又は重要な準拠違反の懸念の有無に応じて以下の3種類に分けられます。

#### 【通常レビューの実施結果】

状況	実施結果
重要な不備事項が見受けられない場合	重要な不備事項のない実施結果
重要な準拠違反の懸念があると認められた場合	重要な不備事項のある実施結果
極めて重要な準拠違反の懸念があると認められた場合	極めて重要な不備事項のある実施結果

重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果は、例えば、品質管理のシステムの整備又は運用状況が不適切又は不十分であり、その程度が重要である場合や重要な領域(会計上の見積り、収益認識等)について、重要な虚偽表示を看過している懸念がある場合、監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手していない場合に表明されます。



## 2.品質管理レビューの実施結果

### (1) 改善勧告事項の状況

2021 年度において、通常レビューを実施した結果、品質管理レビュー報告書を交付した監査事務所数は 75 事務所であり、そのうち 73 事務所に対して総数 522 件の改善勧告を行いました。

2020 年度において新型コロナウイルスの感染拡大の影響を考慮するなど、レビューの実施頻度を伸長した一部の監査事務所について 2021 年度に通常レビューを実施したため、レビュー報告書交付事務所数は 2020 年度より増加しています。

年度	レビュー報告書交付事務所数(注 1)	選定した監査業務数(注 2)	改善勧告事項数(件)		
			監査事務所における品質管理	監査業務における品質管理	計
2019 年度	84(79)	187(150)	67	502	569
2020 年度	57(56)	148( 98)	39	299	338
2021 年度	75(73)	182(130)	69	453	522

(注 1)レビュー報告書交付事務所数のうち、改善勧告事項が生じた監査事務所数を括弧書きで示しています。

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

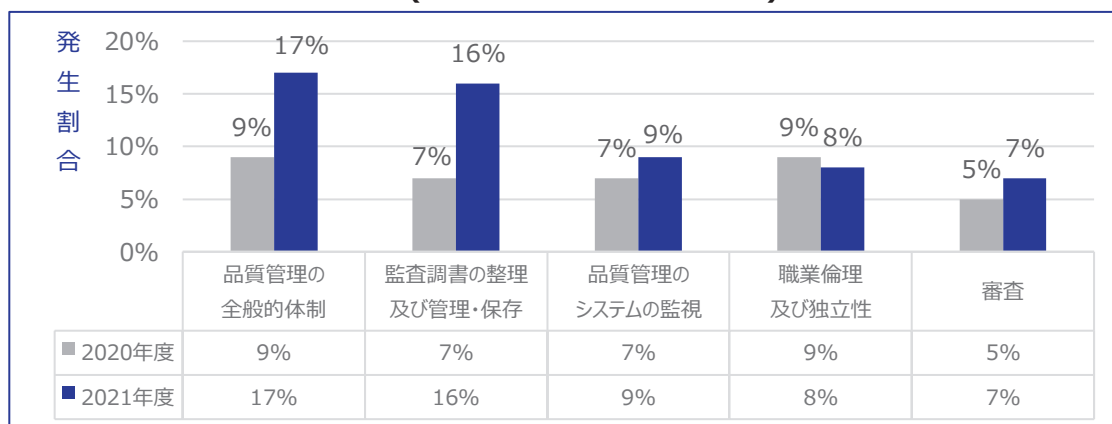
また、レビュー報告書を交付した監査事務所のうち、監査事務所における品質管理に関する改善勧告事項が生じた事務所数とその割合、及び選定した監査業務数のうち、監査業務における品質管理に関する改善勧告事項が生じた監査業務数とその割合は以下のとおりです。

年度	レビュー報告書交付事務所数(A)	選定した監査業務数(B)	監査事務所における品質管理		監査業務における品質管理	
			改善勧告が生じた事務所数(C)	割合(C)/(A)	改善勧告が生じた業務数(D)	割合(D)/(B)
2019 年度	84	187	26	31%	150	80%
2020 年度	57	148	25	44%	98	66%
2021 年度	75	182	29	39%	130	71%

## (2) 改善勧告事項の項目別の状況

監査事務所における品質管理に関連する改善勧告事項のうち、改善勧告事項の発生割合が高い項目は、「品質管理の全般的体制」、「監査調書の整理及び管理・保存」等です。おおむね 2020 年度と同様の項目が上位になっています。

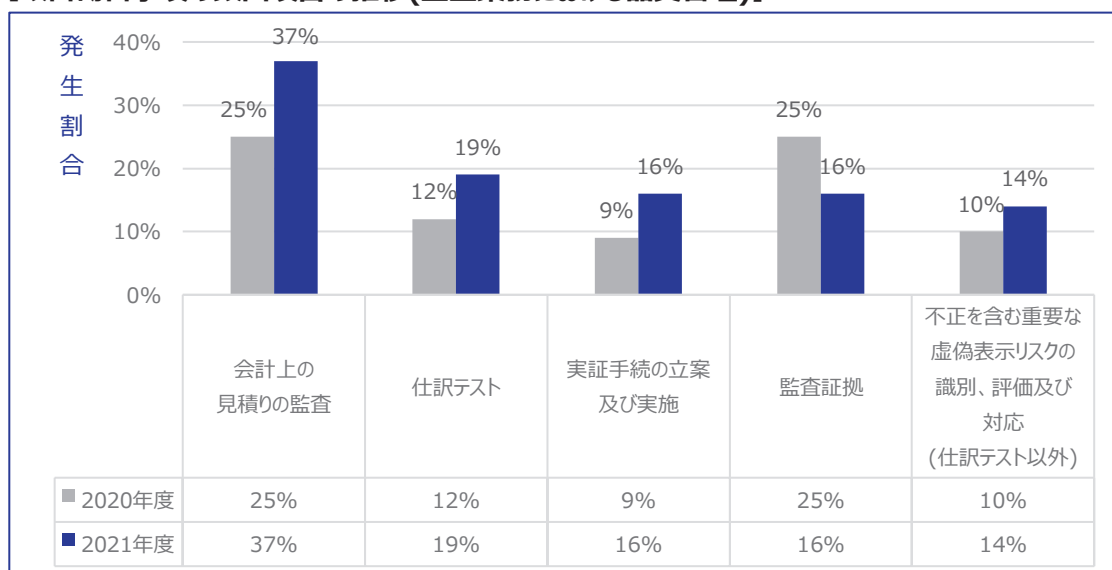
### 【改善勧告事項の頻出項目の推移(監査事務所における品質管理)】



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

監査業務における品質管理に関連する改善勧告事項のうち、2020 年度と比較して「会計上の見積りの監査」、「仕訳テスト」、「実証手続の立案及び実施」、「不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応(仕訳テスト以外)」の発生割合が増加しています。

### 【改善勧告事項の頻出項目の推移(監査業務における品質管理)】



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

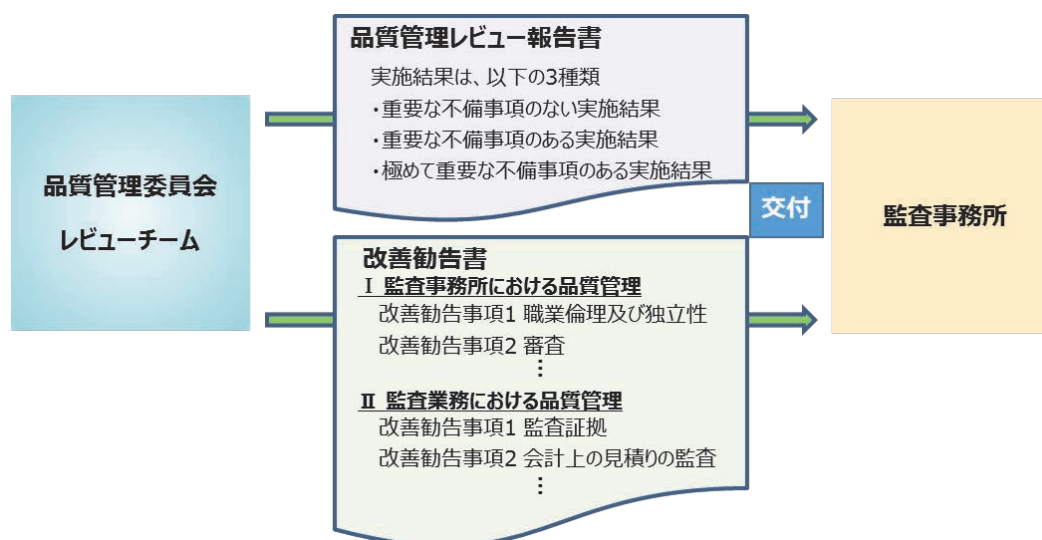
## Ⅱ. 改善勧告事項

### 1. 改善勧告事項の概要

改善勧告事項は、不備の重要度から、極めて重要な不備事項、重要な不備事項、不備事項があります。また、改善勧告事項は、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況である「監査事務所における品質管理」に関するものと、個別業務における監査事務所の品質管理のシステムの運用状況である「監査業務における品質管理」に関するものに区分され、「改善勧告書」に記載されます。

品質管理レビューの実施結果にかかわらず、改善勧告事項がある場合には、改善勧告書を作成し監査事務所に交付しています。

#### 【品質管理レビュー報告書と改善勧告事項】



改善勧告書を受領した監査事務所は、改善勧告事項に対し、原因分析を実施し改善措置を図ります。この改善措置は、レビューで指摘を受けた監査チームに限らず、他の監査チームにおいても同じような不備事項が発生していないか確認するなど、監査事務所全体で対応することが必要です。また、重要な不備事項及び極めて重要な不備事項がある場合には、改善勧告書に対する「品質管理レビューに係る改善計画書」の提出が求められます。

## 2. 改善勧告事項の意義

監査事務所は、改善勧告書を受け取ったら、改善勧告事項の発生原因を分析し、監査事務所全体で改善を図ります。改善勧告書を含む品質管理レビューの結果は監査役等に伝達されます。この伝達の中で、改善勧告事項の有無、改善勧告事項があった場合はその内容の要約及び改善勧告事項の原因分析を踏まえた監査事務所の対応状況などが伝達されます。これは、監査役等が監査事務所の監査の実施状況等を把握するとともに、監査事務所の評価に際し、有用な情報と考えられます。

改善勧告事項の内容は、主として監査事務所が実施した監査手続の不備ですが、その不備の発生原因を分析した結果、監査手続の対象となる監査対象会社の決算に関する資料とその資料に係る内部統制の問題がある場合があります。したがって、改善勧告事項の原因分析が、監査対象会社の内部統制を強化するための有用な情報を提供する場合があります。

ここでは、改善勧告事項の意義を考え、監査事務所、監査役等、監査対象会社の業務の適正性の向上に、改善勧告事項をどのように活用できるかについて記載します。

### (1) 監査事務所

改善勧告書は、監査事務所の品質管理の向上に資するために作成されます。

監査事務所は、改善勧告事項を改善するに当たり、その発生原因を分析し、個々の監査業務を含む監査事務所全体を対象として改善活動を実施します。

改善勧告事項の原因は、まず改善勧告事項のあった監査業務において検討します。例えば、専門要員の不足、監査の基準の理解の不足及び専門要員の教育・訓練の不足などが考えられます。さらに、改善勧告事項が生じた複数の監査業務において共通する根本的な原因を検討した結果、品質管理を重視する風土や経営姿勢といった監査事務所の体制や姿勢に関する事項が原因として考えられることがあります。

これらを検討した後に、改善勧告事項を受けた監査チームは原因分析の結果を考慮して改善計画を作成し、改善活動を行います。なお、レビュー報告書において、重要な不備事項等がある場合には、改善計画書を協会に提出する必要があります。

監査事務所は、改善勧告事項と原因分析・その対応策などを監査事務所の専門要員に共有し研修などで周知した後、その後の監査業務において適切に実施されているかの確認を監査業務の審査や品質管理のシステムの監視(定期的な検証)により実施します。

## 【監査事務所の監査品質の改善活動】

改善勧告事項の原因分析	<ul style="list-style-type: none"> <li>・個別業務の直接的な原因分析</li> <li>・共通する根本的な原因分析</li> </ul>
改善計画の作成	<ul style="list-style-type: none"> <li>・個別業務の改善計画の作成</li> <li>・監査事務所の改善計画の作成</li> <li>・重要な不備事項等がある場合、改善計画書を協会に提出</li> </ul>
改善勧告事項の周知	<ul style="list-style-type: none"> <li>・改善計画の共有</li> <li>・改善計画の研修等による周知</li> </ul>
改善活動の実施	<ul style="list-style-type: none"> <li>・監査事務所の対象となる全ての監査業務において改善活動の実施</li> </ul>
改善の状況の確認	<ul style="list-style-type: none"> <li>・次年度の監査業務の審査等による確認</li> <li>・次年度の監査業務の定期的な検証等による確認</li> </ul>

## (2) 監査役等

### ① 監査役等の職務と監査人との連携の重要性

監査役等は、監査人から監査の実施状況や監査事務所等の体制(会社計算規則第 131 条各号に掲げる事項)などについて報告を受け、説明を求めます。これらを検討した上で、監査人の監査の方法と結果が相当か判断し、監査報告書を作成し、監査報告を行います。監査役等は、上記の報告・説明等により、監査人の独立性、品質管理の状況、職務遂行体制の適切性、会計監査の実施状況等を把握し、監査人の選解任(再任を含む。)の判断を行います。

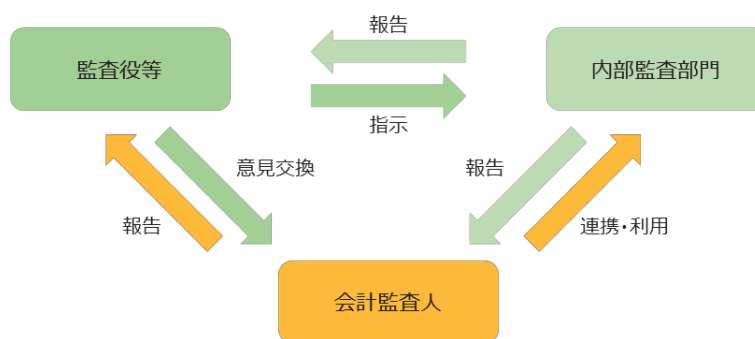
企業の会計不正の防止を含むコーポレート・ガバナンスの観点から、監査役等と監査人の情報交換を通じた相互連携を行うことが重要であり、内部監査人も含む三様監査の実効性を高め、企業の持続的な成長と中期的な企業価値の向上に貢献することが期待されます。

2021年3月期の上場企業等の金融商品取引法監査から、監査人の監査報告書に「監査上の主要な検討事項(KAM)」が記載されていますが、KAM は、監査人が監査の過程で監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から決定されるため、両者間のコミュニケーションの更なる充実が求められます。

## ② 品質管理レビューの結果の伝達

監査事務所等の体制については、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要として監査人から監査役等に対し書面で伝達されます(会社計算規則第131条第3号)。これには、品質管理レビューの結果の概要が含まれ、主に監査事務所の品質管理レビューの実施結果等、重要な不備事項等又は不備事項の有無、その概要及び対応状況に加え、自社がレビュー対象業務として選定されたかどうか、選定された場合には、当該監査業務の重要な不備事項等又は不備事項の有無、その内容及び対応状況が伝達されます。

### 【監査役等との連携と三様監査】



## ③ 改善勧告事項の活用

監査役等は監査人から品質管理レビューの結果の概要の報告を受けた場合、品質管理レビューの実施結果が重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果であるかどうかを確認する必要があります。監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用において、特に重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果である場合は重要な問題があることを示唆していますので、その内容と対応状況を確認することが必要です。

改善勧告事項には、監査事務所の品質管理のシステムに関する不備事項とレビュー対象として選定された監査業務に関する不備事項があります。監査役等は、それぞれについてその概要と対応状況を把握します。特に自社がレビュー対象として選定されている場合には、その内容と対応状況について十分に理解する必要があります。

### 【品質管理レビュー結果入手時の確認の概要】

- ✓ 品質管理レビューの実施結果(重要な不備事項等があるかどうか)
- ✓ 改善勧告事項の概要と対応状況
- ✓ 自社がレビュー対象として選定されたかどうか
- ✓ 選定された場合の改善勧告事項の有無と概要及び対応状況



監査役等は、改善勧告事項の概要及び対応状況について十分に理解することにより、自らの業務に活かすことが期待されます。例えば、改善勧告事項の概要及び対応状況は、監査人の監査の方法と結果の相当性を判断し、監査人の選解任議案の決定権を有する監査役等にとって有益な情報となります。また、内部統制に関する改善勧告事項があった場合には、自社の内部統制において潜在的な問題点が存在している可能性を示唆していることがあり、内部統制の改善に役立てることが可能となります。

なお、不正リスクの評価及び対応に関する改善勧告事項があった場合には、監査人からの以下の説明を十分に理解する必要があります。

【不正リスクに関する監査人からの説明】

- ✓ 監査人が識別した重要な虚偽表示リスク(不正リスク)の内容と監査計画上の対応
- ✓ 上記の変更の有無とその理由
- ✓ 新たに識別された重要な虚偽表示リスク(不正リスク)の有無
- ✓ 重要な虚偽表示リスク(不正リスク)に対する監査手続の実施結果

### (3) 監査対象会社

改善勧告事項の中には、監査人による監査手続の不備等に加え、該当事項に対する監査対象会社の財務諸表等の作成過程における不備等が関係している場合があります。そのため、監査対象会社にとっても自らの財務諸表等の作成に至る内部統制を含む各手続等を改善する契機となり、同様の問題の発生を防止するための参考となる場合があります。参考となる事例を幾つか紹介します。

#### ① 会計上の見積りの監査

会計上の見積りの監査では、経営者が会計上の見積りをするために様々な仮定を設定しますが、その仮定が妥当なものかどうかが重要になります。監査人はこの経営者が使用した仮定の合理性を検討・評価し、十分かつ適切な監査証拠を入手します。

棚卸資産の評価において、滞留期間に応じて一定の比率で評価するルールを採用している場合には、「一定の比率」が経営者が使用した仮定となります。また、関係会社株式やのれんの評価の際に、事業計画を基に減損の要否を決定する場合があります。この場合は、その評価に用いた「事業計画の作成に使用された前提や数値等」が経営者が使用した仮定となります。

監査人がこうした経営者が使用した仮定の合理性を検討していないとして改善勧告事項とされた場合、監査人だけではなく監査対象会社においても、当該仮定の合理性に十分な裏付けがあるかどうかを確認する必要があります。もし、仮定の合理性に十分な裏付けがなかった場合には、仮定の合理性に十分な裏付けを確保できるような内部統制の見直しや、そのような内部統制を含む会計上の見積りによる財務数値の作成過程を検討することになります。その結果、経営者が使用した仮定が十分な裏

付けにより担保されることで、会計上の見積りにおける財務報告プロセスの内部統制の有効性が確保されることとなります。

## ② 内部監査人の作業の利用

監査人は、内部統制の評価において内部監査人の作業を利用するに当たり、作業の有効性を検証しますが、改善勧告事項において、その検証が不十分とされる場合があります。例えば、販売プロセスに係る内部統制の運用評価における内部監査人の作業を利用しているが、内部監査人がサンプル抽出時に母集団の正確性・網羅性を確認していなかったり、サンプルをランダム抽出していないなどの不備がある場合です。このような場合、内部監査人と協議の上、内部監査人が改善勧告事項の趣旨を理解して改善に取り組むことにより、リスクに応じたより有効な内部監査の実施が可能となります。

## ③ 財務諸表等の表示及び開示

監査事務所は、改善勧告事項として有価証券報告書に掲げられている財務諸表の表示及び開示の誤りを指摘されることがあります。この指摘は、監査事務所が実施した財務諸表の表示及び開示のチェックの不備ですが、監査対象会社は財務諸表の表示及び開示の誤りに対して訂正の検討をする必要があり、また、なぜ表示及び開示の記載を誤ったかについて作成手続(財務諸表作成のための決算財務報告プロセス)の見直しをすることが重要となります。



## Ⅲ. 改善勧告事例の解説

### 1. 監査事務所に関する改善勧告事例

#### (1) 職業倫理及び独立性

公認会計士による監査が信頼されるためには、監査人が特定の利害に関係せず公正不偏の態度を保持し、財務諸表の適正性について公正な判断を下すことが重要です。このため、監査人の職業倫理及び独立性については、公認会計士法及び当協会の倫理規則等により規制されています。

事例 1	職業倫理及び独立性
改善勧告事項	(1) 専門要員から、倫理委員会研究報告第1号「監査人の独立性チェックリスト」(以下「独立性の確認書」という。)を入手する際に、別紙として示している確認対象会社リストに更新漏れがあったため、非連結子会社等を含む関係会社のうち一部の会社の名称を記載しておらず、独立性を確認する対象会社等の網羅性を十分に確保していない。 (2) 入手した独立性の確認書には回答未記入や阻害要因に「該当あり」の回答があったにもかかわらず、追加的な手続を行っていない。 (3) 非常勤の専門要員から独立性の確認書を入手していない。 【品基報第1号第20項、第23項、第49項、倫理規則第13条第1項、「独立性に関する指針」第1部第27項、「職業倫理に関する解釈指針」Q1】

#### 【改善勧告事項の解説】

監査業務は、会社が作成した財務諸表が適正に表示されているかについて監査人が意見を表明することにより、投資家の意思決定に役立つという公益に資するものであることから、監査人は、監査対象会社から独立した立場を堅持することが要請されています。独立性には、職業的専門家として誠実に行動し、公正性と職業的懐疑心を堅持できる心の状態を意味する精神的独立性と、外観的独立性があります。この独立性を堅持していることを確認するために、チェックリストを用いて独立性の確認を行います。

精神的独立性は心の状態を指しますが、精神的独立性を堅持していないと判断されないために、以下のような外観的独立性を保持することが求められます。

- ・金銭的利害関係(通常の貸出手続及び条件によって行われていないローン又はローンの保証等)
- ・ビジネス上の関係(合併事業や共同事業に対し金銭的利害を有する場合)
- ・家族関係及び個人的関係(監査チームの構成員の家族が監査対象会社の役員あるいは会計記録等の作成に重要な影響を及ぼす職位の使用人である場合)

もし、このような関係がある場合には、想定される独立性を阻害する要因を除くこと、あるいは軽減する手段(セーフガード)を講じることが求められます。

監査人は、こうした独立性を阻害する要因がないかどうかを確かめるために、独立性の確認書を用いて確認しています。

### < Point >

監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはなりません。また、監査事務所は、監査事務所及び専門要員等が独立性の規定を遵守することを合理的に確保するために、独立性の保持のための方針及び手続を定め、その方針及び手続が遵守されていることを確かめなければなりません。

公認会計士法及び当協会の倫理規則等により規制されている監査人の職業倫理及び独立性は、上記事例のほか、業務執行社員等のローテーション制度や報酬依存度に係るセーフガードの適用など様々な規制があります。

#### 業務執行社員等のローテーション

長期的な関係は馴れ合いが生じる可能性があることから、新たな視点(フレッシュアイ)と独立性を確保しつつ、十分な知識・経験を活かした高品質な監査を実現するため、筆頭業務執行社員、業務執行社員及び審査担当者については、最大関与期間が 7 年と定められ、その後のインターバル期間も以下のように定められています。

対象者	最大関与期間	インターバル期間
筆頭業務執行社員 (大規模監査法人の上場会社監査の場合)	7 会計期間 (5 会計期間)	5 会計期間 (5 会計期間)
業務執行社員	7 会計期間	2 会計期間
審査担当者 (大規模監査法人の上場会社監査の場合)	7 会計期間 (5 会計期間)	3 会計期間 (5 会計期間)

また、監査補助者についても長期に関与することなく必要に応じてローテーションすることが求められます。これらに加え、社会的影響度が特に高い会社(株式の時価総額が概ね 5,000 億円以上の上場会社)については、長期の関与を 10 年とし、業務執行社員として関与する以前の監査補助者としての関与期間を考慮することとされています。

## 報酬依存度

監査事務所に対する独立性に関する規制として、会計事務所等に対して独立性を堅持することが求められます。報酬依存度(会計事務所等の総収入のうち、特定の依頼人からの報酬が占める割合)が一定割合を占める場合、その依頼人を失うことへの懸念は独立性を阻害する要因となるため、阻害要因を除去するかあるいは軽減する手段を講じることが求められます。依頼人が大会社等の場合には、以下のようなセーフガードを実行することとされています。

報酬依存度の状態	セーフガードの内容
2期連続で15%を超える場合 (妥当と判断されるセーフガードを採用)	会計事務所等の構成員ではない会員による審査 (監査意見表明前のレビュー)
	会計事務所等の構成員ではない会員による監査 業務の定期的な検証又は協会レビュー (監査意見表明後のレビュー)
2年目(あるいは3年目以降)に15% を大幅に超える場合	監査意見表明前のレビューの要否の検討

なお、海外では、報酬依存度が高い状況が続く場合(5年以上15%を超える状況が続いている場合)には監査人を辞任しなければならない等、厳しいルールが求められてきています(『コラム「倫理規則」の改正に関する公開草案の公表』参照)。

## コラム 「倫理規則」の改正に関する公開草案の公表

当協会(倫理委員会)は、倫理規則の理解のしやすさを向上させ、その遵守を促進するため、倫理規則の体系及び構成等の見直しを行うとしています。具体的には、「独立性に関する指針」、「利益相反に関する指針」、「違法行為への対応に関する指針」を廃止して「倫理規則」に統合することとしています。あわせて、国際会計士倫理基準審議会(International Ethics Standards Board for Accountants:IESBA<sup>1</sup>)の倫理規程の改訂を踏まえて、実質的な内容の変更を伴う個別規定の見直しの検討を進め、2021年11月22日付けにて改正倫理規則を公開草案として公表しました。

今回の公開草案における改正点のうち、主なものは以下のとおりです。

### 1. 報酬依存度<sup>2</sup>

報酬依存度が高い割合を占める場合、監査報酬等を失うことへの懸念は、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせると考えられます。社会的影響度の高い事業体<sup>3</sup>について、5年連続して報酬依存度が15%を超える状況が続く場合には、会計事務所等は、一部の例外を除き、5年目の監査意見表明後に監査人を辞任しなければならないとされています(R410.18,20,21)。

### 2. 報酬関連情報の透明性の向上

報酬関連情報(監査報酬、非監査報酬、報酬依存度)については、監査役等とのコミュニケーションが求められているほか(R410.22 A1-R410.28)、監査業務の依頼人又は依頼人が開示しない場合は会計事務所等が開示することとされています(R410.29 A1-R410.32)。

この公開草案に対する意見募集は2022年1月24日で締め切られており、現在検討されている段階です。今後の動向に留意する必要があります。

<sup>1</sup> IESBAとは、国際会計士連盟(International Federation of Accountants:IFAC)の中にある三つの基準設定審議会の一つ。

<sup>2</sup> 報酬依存度とは、結論を表明する会計事務所等の総収入のうち、特定の保証業務の依頼人からの総報酬が占める割合のことをいう。

<sup>3</sup> 社会的影響度の高い事業体(Public interest entity)とは、(1)全ての上場事業体、(2)法令等により、監査を実施するに当たり、上場事業体と同じ独立体に関する要求事項が求められる事業体等で、我が国においては、公認会計士法上の大会社等がこれらの要件を満たしている。

## (2) 監査契約の新規の締結及び更新

契約の新規の締結及び更新に先立って、関与先と監査事務所が互いに協力して、信義を守り、誠実に契約を履行することができるかどうかを検討する必要があります。そのため、監査事務所は、関与先との契約の新規の締結及び更新に関する方針及び手続を定める必要があります。

監査事務所は、この方針及び手続を遵守するため、様々な情報源(前任監査人がいる場合は当該前任監査人を含む。)から入手した情報を検討しますが、当該手続において問題点を識別したにもかかわらず、監査契約の新規の締結又は更新を行う場合、その問題点をどのように解決したかを文書化することが求められています。

事例 2	監査契約の新規の締結及び更新
<p><b>改善勧告事項</b></p>	<p>監査事務所は、下記に記載のとおり、監査契約の新規の締結及び更新に関し不正リスクや監査時間及び人的資源等の評価の検討を行っておらず、契約の新規の締結及び更新に関する品質管理のシステムが有効に機能していない。</p> <p>【品基報第 1 号第 25 項、第 F26-2 項、FA17-2 項】</p> <p>(1) 監査契約の更新に伴う不正リスク等の評価</p> <p>上場会社の監査契約の更新に当たって、監査対象会社が監査に対して非協力的であることを認識していたにもかかわらず、監査事務所は、監査契約の更新時において関与先の誠実性を始め不正リスクを踏まえた監査契約の更新の可否を慎重に検討しておらず、また、審査や社員会においても監査契約の更新に関する協議を行っていない。</p> <p>(2) 監査契約の更新に伴う監査時間や人的資源等の評価</p> <p>監査事務所は、数年前から上場会社数社と新規の監査契約を締結する一方で、業務の増加に対応するための人員の手当が行われず、各社員及び補助者の負担は非常に大きくなっていった。監査事務所は、このような状況を把握していたにもかかわらず、各社のリスクを踏まえた監査時間や人的資源の見直しなど、監査契約の新規の締結及び更新の可否を十分に検討していない。</p>

### 【改善勧告事項の解説】

監査事務所は、関与先との契約の新規の締結及び更新に関する方針及び手続を定める必要があり、この方針及び手続は、以下の全てを満たすことが求められています。

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

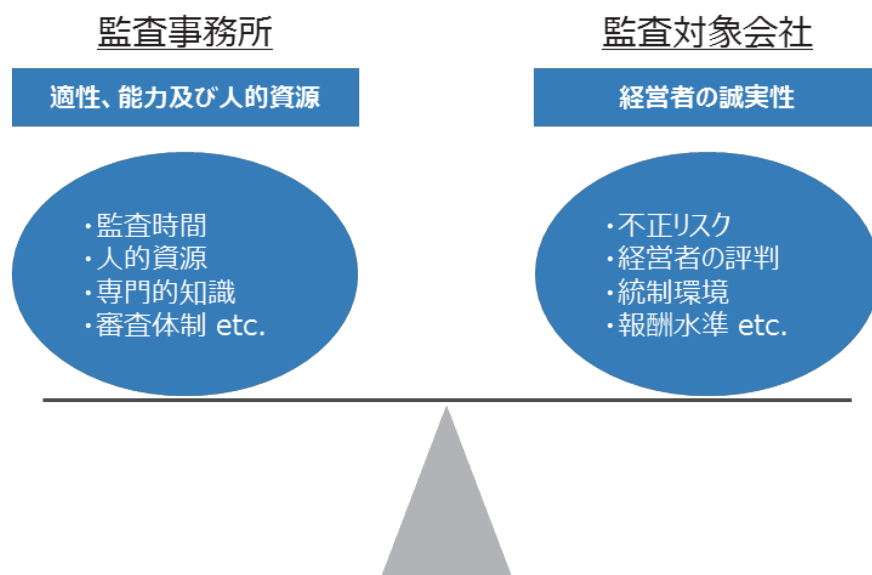
事例 2 は、上記の条件の全てを満たしていないにもかかわらず、監査契約を更新した事例です。

関与先の誠実性に関する理解は、通常、契約の更新を重ねていく中で蓄積されていくため、当年度又は過年度における監査業務の実施中に生じた重要な事項を踏まえ、契約の更新に当たり、関与先の誠実性を含む不正リスクを慎重に検討する必要があります。また、業務を適切に実施するための適性及び能力を含む十分な人的資源を有しているかについても、審査及び社員会を通じて、業務執行社員以外の社員が客観的に評価・検討することでその実行を担保するための体制を整備・運用する必要があります。

### < Point >

最近上場会社における監査人の交代に伴う監査契約の新規の締結が増加していますが、以下のような状況での契約の締結には十分に留意が必要です。

- 上場会社において、過年度の不正又は誤謬による虚偽表示の発覚を原因として、訂正後の財務諸表に対する監査業務を実施する場合において、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十分に入手せずに、監査対象会社と新規の監査契約を締結している
- 人的資源が十分確保されていないにもかかわらず、監査契約を締結又は更新し、締結又は更新後に非常勤の専門要員等を増員すること等により対応している
- 決算期を過ぎて新規の監査契約を締結し、十分な時間をかけずに短期間で監査報告書を発行している





### (3) 審査

審査は、監査チームが実施した監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見の形成等を監査事務所が客観的に評価するために実施されます。

審査は、監査事務所が定めた審査の方針及び手続に従って、審査担当者により実施されますが、監査意見に影響を及ぼす重要な検討事項等については、通常の審査担当者による審査に比べより慎重な審査を実施するために、監査事務所本部における審査、社員会における審査等を実施する場合があります。

選任された審査担当者は、監査事務所が定めた審査の方針及び手続に従って、監査の適切な段階で適時に審査を実施し、監査チームが行った重要な判断や監査意見を客観的に評価することが求められており、評価に際しては、監査チームと同じ目線に立つことなく職業的懐疑心をもって審査を行う必要があります(会長通牒平成 28 年第 1 号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」6. 審査)。

事例 3	審査
改善勧告事項	内部統制の運用評価を実施した後に収益認識に係る不正リスクの評価を見直すなど、監査計画の重要な修正が実施されているにもかかわらず、監査責任者は、当該修正内容について、修正計画の審査を受審していない。 【監基報 220 第 18 項】

#### 【改善勧告事項の解説】

監査人は、効果的かつ効率的な方法で監査を実施するために監査計画を策定します。そのため、監査人は、下記のような事象が生じた場合には、監査期間中必要に応じて、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を見直し修正をする必要があります。

- ✓ 予期しない事象が生じた場合
- ✓ 状況が変化した場合
- ✓ 監査手続の実施結果が想定した結果と異なった場合
- ✓ 監査手続を計画した時点での利用可能な情報と著しく異なる情報に監査人が気付いた場合

また、監査責任者は、監査事務所の定めた品質管理方針に従い、修正した監査計画に関して審査担当者とその内容について討議を行い、審査担当者は、監査チームが行った判断を客観的に評価する必要があります。

## < Point >

有効な審査を実施するためには、①審査担当者の適格性、②審査で実施しなければならない事項、③審査のタイミングの三つの点に留意して実施する必要があります。

### ① 審査担当者の適格性(品基報第 1 号第 38 項)

審査担当者は、有効な審査を実施するに足る知識、経験、能力等の資格要件を保持し、またその客観性を阻害するような状況があってはならないとされています。

### ② 審査で実施しなければならない事項(監基報 220 第 19 項)

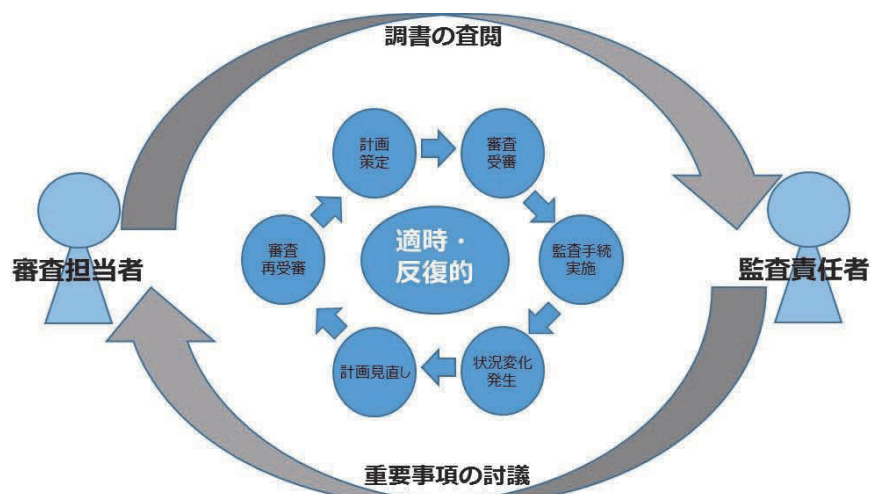
審査においては、重要な事項について監査責任者と討議するとともに、監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書を検討することにより、財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを客観的に判断する必要があります。

また、その結果として、監査意見の評価及び監査報告書案が適切であるかどうか、財務諸表が適切であるかどうかを検討する必要があります。

### ③ 審査のタイミング(品基報第 1 号第 15 項、A38 項)

審査は、監査責任者及び監査チームが財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを判断する重要な手続であり、監査報告書は審査が完了した日以降でなければ発行することはできません。

また、有効な審査を実施するためには、監査の適切な段階で適時に審査を実施しなければなりません。





## 参考になる取組事例

審査は、監査報告書の適切性を担保する重要なものですが、審査の実効性を高めるために、以下の取組を実施している監査事務所がありました。

- 会計上の見積りなどの重要な項目について、監査計画段階から審査担当者が積極的に関与し、監査意見形成時の審査まで監査チームとコミュニケーションを保ち、適時に深度ある審査を実施している。
- 監査業務の規模や専門性に応じて複数の審査担当者による審査を実施している、また財務諸表の表示及び開示について、他の専門要員を審査担当者補助とし審査を実施している。
- 合議制の審査において複数の審査担当者から重要な判断の監査調書の査閲担当を決めている。

## コラム 監査に関する品質管理基準の改訂について

2020年12月、国際監査・保証基準審議会(IAASB)は、監査事務所の品質管理の強化等を目的として、International Standard on Quality Management(以下「ISQM」という。)<sup>1</sup>、<sup>2</sup>及びInternational Standard on Auditing 220(Revised)(以下「改訂ISA220」という。)を公表しました。

また、2021年11月16日付けで、「監査に関する品質管理基準の改訂に関する意見書」(企業会計審議会〔2021〕)(以下「改訂品質管理基準」という。)が公表され、我が国においても2023年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間(公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間)に係る財務諸表の監査からの実施が求められています。

当協会では、改訂品質管理基準の実務の指針として、ISQM 1、2及び改訂ISA220をベースとした品基報第1号「監査事務所における品質管理」、監基報220「監査業務における品質管理」の改正及び品質管理基準委員会報告書「監査業務に係る審査」を検討してきましたが、2022年3月23日付けで、これらの改正案等について公開草案として公表しています。今後の動向に留意する必要があります。

## (4) 情報セキュリティ

公認会計士は、業務の実施において監査対象会社等から機密情報を入手することがあります。また、監査対象会社等に対して守秘義務を負っており、これらの情報を外部に漏洩した場合には、監査対象会社等からの信頼を失うばかりでなく、公認会計士として業務を継続できなくなるおそれがあり、公認会計士業界全体に多大な影響を及ぼします。特に、昨今の IT の発達により PC 等の情報機器に監査対象会社から入手した個人情報を含む種々の情報や、監査調書等の業務のために取りまとめた情報(いわゆるクライアント情報)を保存する機会が多く、またリモートワークの普及により在宅等で作業することも多くなってきており、公認会計士業務における情報セキュリティへの対応の重要性がより一層高まってきています。さらに、近年では海外において監査事務所を標的としたサイバー攻撃による被害も発生しており、情報セキュリティの体制の維持・充実を図っていく上でサイバーセキュリティ対策も十分に考慮しておく必要があります。

事例 4	情報セキュリティ
改善勧告事項	非常勤を含む専門要員は、監査調書の基礎となるデータを業務用の個人 PC に保管し、監査終了後もデータを保有している状況にあり、監査事務所は、定期的に専門要員の PC 及びその中の情報の取扱い等について、モニタリングを実施していない。 【IT 実第 4 号Ⅲ、Ⅳ、Ⅴ、Ⅵ】

### 【改善勧告事項の解説】

監査事務所は、セキュリティ・ポリシーや情報セキュリティ対策基準といった、監査事務所の情報セキュリティに関する方針及び手続を、リスク評価及び実際の運用を考慮して整備し、運用しなければなりません。また、定期的実施する宣誓書の回収手続は、これらの方針及び手続を周知の上、監査責任者を含む関連者全員に対して実施する必要があります。

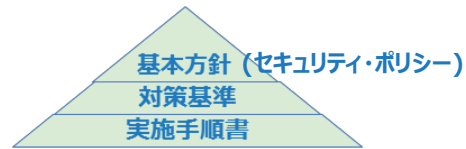
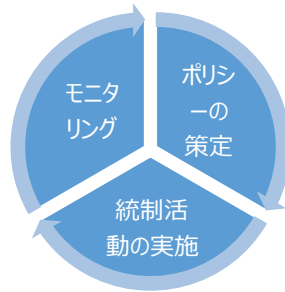
事例 4 は、監査事務所が PC 内の電子データの管理の方針を定めていない事例です。監査事務所は、専門要員に対して個人 PC の利用を認める場合には、情報セキュリティに関する監査事務所の方針及び手続を周知して運用することを求めるとともに、実際に運用されているかモニタリングする必要があります。

監査事務所は、専門要員に監査事務所が管理する貸与 PC を利用させることが望ましいですが、やむを得ない理由により、専門要員に個人 PC の利用を許可する場合には、個人 PC 内の監査調書の元データに関して、例えば監査終了後に専門要員の個人 PC にデータを残さず、全て回収するようにするとともに、回収時に使用した USB を施錠管理する等の措置が必要になります。

## < Point >

セキュリティ・ポリシーの策定・周知と運用状況のモニタリング

- セキュリティ・ポリシーは情報管理の基本方針  
基本方針、対策基準、実施手順書
- 情報セキュリティに関する統制活動



経営者は、セキュリティ・ポリシーの策定及び策定したポリシーに基づいて適切な統制活動を整備・運用することに加えて、定期的に統制活動の運用状況をモニタリングして、運用において問題が生じている場合には、速やかな改善を行う必要があります。

## コラム クラウドサービスの利用について

情報技術の発達に伴い、公認会計士が業務を実施するに当たり、クライアント等から種々の情報を電子データとして入手する機会が増えています。公認会計士は、こうした業務上知り得た機密情報について守秘義務を負っていることを改めて認識し、情報漏洩リスクに対して、適切な情報セキュリティ対策を講じなければなりません。

このような環境下において、クラウドサービスを含む外部の IT リソースを利用する場合には、公認会計士は、以下のような点に留意して対策を行うことが必要です。

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

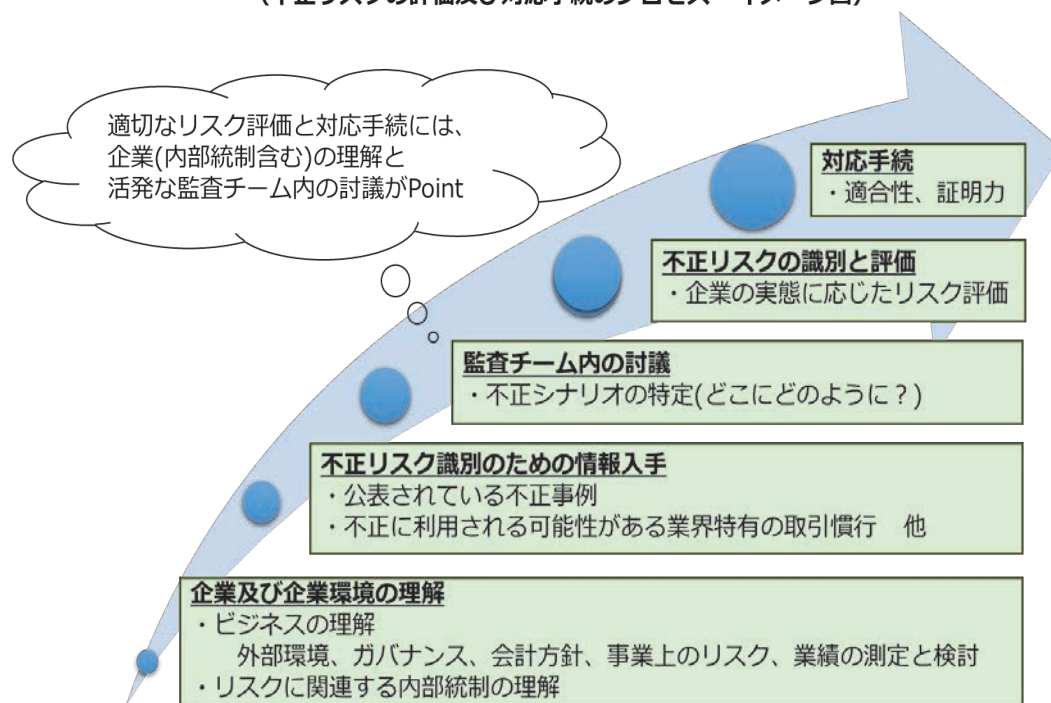
(IT 委員会実務指針第 4 号「公認会計士業務における情報セキュリティの指針」Q&A(IT 委員会研究報告第 34 号))

## 2. 監査業務に関する改善勧告事例

### (1) 財務諸表監査における不正

不正には、不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用があります。不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にありますが、不正を行うプレッシャー又は動機が存在する状況におかれた経営者自らが内部統制を無効化して、不正な財務報告や資産の流用を行うリスクもあります。監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得ることに責任を負っており、不正への対応に当たり、不正による重要な虚偽表示リスク(以下「不正リスク」という。)を識別及び評価し、その対応を行うことが求められています。

(不正リスクの評価及び対応手続のプロセス イメージ図)



#### ① 不正リスクの識別と評価

監査人は、経営者、取締役及び監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持しなければなりません。

特に、収益認識に関しては、不正リスクがあるとの推定に基づき、監査人には適切なリスクの識別、評価及び対応が求められていますが、改善勧告事項が多い領域となっています。

事例 5	不正リスクの識別と評価
改善勧告事項	<p>監査人は、監査対象会社及び重要な構成単位として識別した子会社について、収益全般に対して不正リスクを認識しているが、どのような収益の種類、取引形態又はアサーション<sup>4</sup>に関連して不正リスクが発生するかを明確に評価していない。また、重要な構成単位の一部の売上について、不正リスクがないと判断しているが、その理由が監査調書に明示されていない。</p> <p>【監基報 240 第 25 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

監査人は、リスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が、不正リスク要因<sup>5</sup>の存在を示しているかどうかを検討し、不正リスクを識別し評価します。収益認識には不正リスクがあるとの推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断することが求められています。

当該判断に当たっては、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解が重要であるとともに、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのか(不正シナリオ(手口))について、特に重点を置いた監査チーム内の討議が重要となります。また、リスク評価手続を実施した結果、収益認識に係る不正リスクはないと判断した場合、その理由を監査調書に記載することが求められています。

事例 5 は、売上高全体に不正リスクを識別しているものの、不正シナリオを特定しておらず、監査対象会社の実態に応じた不正リスクの識別と評価を適切にできていないほか、不正リスクがないとする一部の売上について、その理由が監査調書に明示されていない事例です。不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるかについて、監査チーム内の討議を十分に実施し不正リスクを識別・評価するとともに、収益認識に不正リスクがないと判断した場合は、その理由を監査調書に記載する必要があります。

<sup>4</sup> アサーションは、以下の二つに区分される(監基報 315 A124 項)。

・監査対象期間の取引種類と会計事象及び関連する注記事項に係るアサーション(発生、網羅性、正確性、期間帰属、分類の妥当性、表示及び注記)

・期末の勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーション(実在性、権利と義務、網羅性、評価と期間帰属、分類の妥当性、表示及び注記)

<sup>5</sup> 不正リスク要因とは、不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示す事象や状況、不正を実行する機会を与える事象や状況、又は不正行為に対する姿勢や不正行為を正当化する状況をいう(監基報 240 第 10 項(2))。

通常は、不正を実行する「動機・プレッシャー」、不正を実行する「機会」及び不正行為に対する「姿勢・正当化」の三つに分類される(監基報 240A23 項)。

### 参考になる取組事例

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

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

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

### ② 不正リスクへの対応

評価した不正リスクに対しては、不正リスクを識別していない場合に比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手することが必要となります。このため、監査人は、不正シナリオに直接対応した適切な監査手続を実施して、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

2020年2月14日に会長声明「最近の不適切会計に関する報道等について」が発出され、海外関連会社の不正、在庫の過大計上、循環取引等の不適切会計が相次いでいることから、不適切会計に関する報道や不適切会計にかかわった企業からの情報開示に注意を払い、監査人自らの監査業務の実施に当たって考慮すべき事項がないかどうかを慎重に検討することが求められています。特に、循環取引については2011年に発出された会長通牒平成23年第3号「循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応等について」を今一度確認すること等を求めています。

事例 6	不正リスクへの対応
改善報告事項	<p>不正リスクを識別している収益認識に関して実施した詳細テストにおいて、期末日前3日間の売上取引について詳細テストを実施しているが、期末日前3日間とすることの合理性について検討していない。</p> <p>また、商品の出荷日(計上日)の検証において、内部証拠である納品書控との突合にとどめているが、外部証拠である運送会社送り状との突合等、より証明力の強い監査証拠との突合等が必要かどうかを検討していない。</p> <p>【監基報 330 第 5 項、監基報 240 第 29 項】</p>



### 【改善勧告事項の解説】

監査人は想定した不正シナリオに対応する監査手続の種類、時期、範囲に関して、より直接的で個別に対応した手続を実施し、証明力が強く適合性が高い十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

事例 6 は、売上高の先行計上(期間帰属)という不正リスクに対して、期末日前 3 日間に計上された売上高を実施する手続の対象範囲としていますが、3 日間の売上高を検証することで十分なのか、会社の実態にあったリスク対応手続として適切なのかを十分に検討していない事例です。監査人は、どのような手口で不正が行われるかなど不正シナリオを十分に検討し、このシナリオに個別に対応する手続を決定する必要があります。

また、経営者の指示により、納品書控を改竄することにより出荷日(計上日)を意図的に操作する可能性がある状況において、内部証拠である納品書控との突合のみで十分かつ適切な監査証拠を入手できているかどうかを検討する必要があります。

### 参考になる取組事例

不正リスクの識別と評価及びリスク対応手続の立案について、以下の事項を一覧表にまとめて監査調書としている監査事務所がありました。

- リスク評価手続の過程で入手した不正リスクに関連する情報又は不正リスク要因
- 不正の発生可能性や影響度等を考慮した想定される具体的な不正シナリオ
- 不正リスクへの各リスク対応手続

特に、収益認識については、重要な虚偽表示リスクの識別漏れを防ぐため、企業及び企業環境の理解を踏まえて売上高全体を取引種類ごとに区分し、取引種類ごとのリスク評価手続、主要なリスク対応手続とその結果を取りまとめることで収益認識の全体像を俯瞰する監査調書を作成していました。

このような監査調書の作成により、リスク評価からリスク対応手続までの流れを監査チーム内で共有しやすく、経験豊かではない専門要員においても実施する監査手続の目的を明確に理解することができるとともに、審査担当者に監査チームの対応方針とその結果を明確に一貫して説明することができる効果があります。

 **コラム** 監基報 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」の改正について

当協会から、2021年6月8日に、監基報 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」(改正後の名称：「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」)の改正が公表されました。今回の改正は、国際監査・保証基準審議会(IAASB)から2019年12月に公表された国際監査基準(ISA)の改訂内容を反映させるものであり、主な改正点は、以下のとおりです。

- 「固有リスク要因」や「関連するアサーション」等の新たな概念の導入・定義の明確化
- 重要な虚偽表示リスクを「固有リスク」と「統制リスク」に分けて評価すること、特別な検討を必要とするリスクの定義の変更など、リスク評価手続の明確化
- 内部統制に関する用語の明確化
- 内部統制システムの5つの構成要素の理解の範囲の明確化
- IT関連の監査上の対応の記述の強化・拡大
- 職業的専門家としての懐疑心の強調

本監基報は、2023年3月決算に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施されます(ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。)

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



### ③ 経営者による内部統制を無効化するリスク

経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にあります。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なりますが、全ての企業に存在します。

監査人には、当該リスクの程度にかかわらず、(1)総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正の検討(以下「仕訳テスト」という。)、(2)会計上の見積りにおける経営者の偏向<sup>6</sup>の検討及び(3)企業の通常取引過程から外れた重要な取引又は通例でないと判断される重要な取引(以下「非通例的な取引」という。)の検討の三つのリスク対応手続が求められています。

事例 7	経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応(仕訳テスト)
改善勧告事項	(1) 手続実施上の重要性の金額以上の仕訳及び摘要欄が空欄かつ金額が一定金額以上の仕訳を抽出しているものの、当該抽出基準を採用した理由が明確となっていない。 (2) 抽出した仕訳について、摘要欄の記載から詳細テストの要否を判断しており、「異常は識別されなかった。」として、全ての仕訳について詳細テストの実施を省略しているが、「異常」の判断基準を具体的に定義しておらず、詳細テストの実施を省略することの合理性を検討していない。 【監基報 240 第 31 項】

#### 【改善勧告事項の解説】

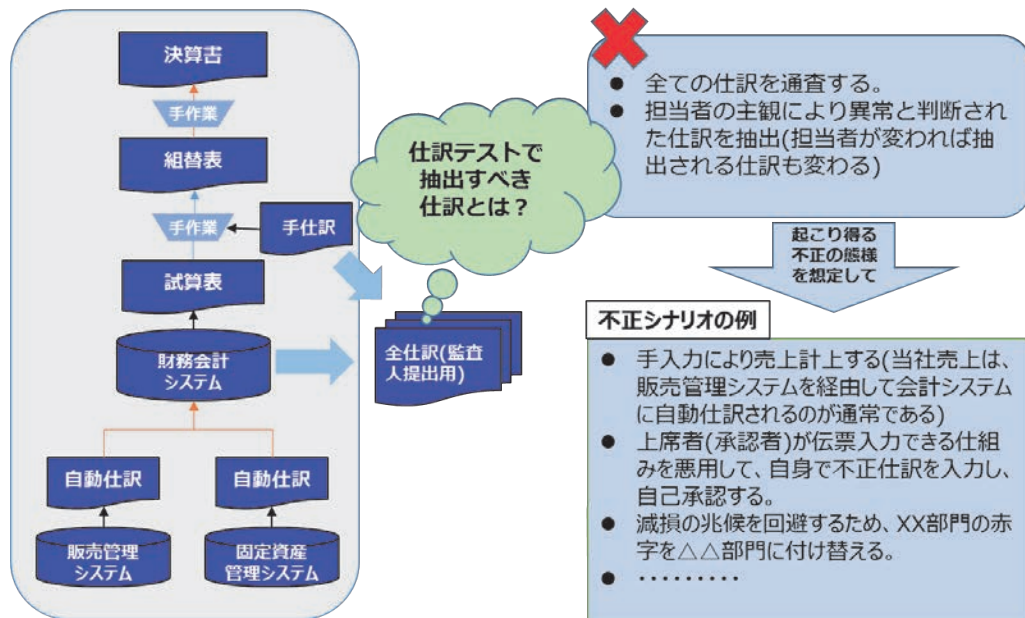
仕訳テストにおいては、まず、起こり得る不正の態様(不正シナリオ)を想定し、詳細テストを実施する仕訳を抽出します。この抽出された仕訳には不正が含まれている可能性があるため、その会計処理の裏付けとなる監査証拠を入手する必要があります。

事例 7 は、不正リスク要因の検討が十分でなかったことに起因して、企業の実態に応じて詳細テストを実施する仕訳が適切に抽出できていないほか、抽出した仕訳について十分な検討もなく詳細テストの実施を省略した事例です。

<sup>6</sup> 経営者の偏向とは、財務情報の作成及び表示における経営者の中立性の欠如をいう(監基報 540 第 6 項(4))。

## < Point >

仕訳テストを実施する際には、企業及び企業環境を理解し、企業の個々の状況に応じて立案した不正シナリオに該当する仕訳を抽出できるような適切な抽出条件を設定することが重要になります。



## 参考になる取組事例

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

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

事例 8	経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応(非通例的な取引の検討)
改善勧告事項	<p>債務超過の会社を将来の超過収益力に基づく企業価値で買収し、多額ののれんを計上するなど過去の不正事例に類似した状況において、経営者に被買収会社の企業価値の前提となる事業計画の方針について質問し、説明を求めているものの、事業計画の合理性を十分に検討するなど、当該説明の合理性を確かめるための追加的な監査手続を実施していない。</p> <p>【監基報 240 第 31 項(3)、第 F35-2 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

監査人は、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断される重要な取引(非通例的な取引)について取引の事業上の合理性等を検討することで、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価する必要があります。

事例 8 は、当該取引が非通例的な取引に該当すると判断し、監査人は、買収価格の前提となった事業計画の合理性(又はその欠如)について経営者に説明を求めているものの、それを裏付ける情報を入力し検討するなど、追加的な監査手続を実施していない事例です。

監査人は、買収会社と企業との関係、買収会社の事業計画の経済的合理性や実現可能性、グループ事業計画との整合性等を確認するなど、不正リスクに対応した監査手続を立案して実施する必要があります。債務超過の会社に多額の将来の超過収益力が生じるのはなぜか、その事業計画に経済合理性や実現可能性はあるかについて、監査人は経営者に質問するとともに、その説明を鵜呑みにすることなく、収集した情報や監査チーム内に蓄積された知識に照らして批判的に検討する姿勢を保持することが求められます。

#### < Point >

企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断される重要な取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われたことを示す兆候には、以下が含まれますので、慎重な検討が必要になります。

- 取引の形態が非常に複雑である
- 経営者が、取引の内容や会計処理を取締役又は監査役等と討議していない
- 経営者が、取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調している
- 非連結の関連当事者との取引が、取締役会によって適切に検討され承認されていない
- 取引が、以前には識別されていなかった関連当事者、実体のない取引先等に関係している

## (2) 監査証拠

監査人は、監査意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できるように監査手続を立案し実施することが求められています。監査証拠とは、監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報です。監査人が入手すべき監査証拠は、量的に十分であり、かつ質的に適切であることが求められています。

事例 9	企業が作成した情報
改善勧告事項	通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価に係る監査手続において、一定の滞留期間を超える棚卸資産データを基幹システムから抽出し、評価減の金額を算定しているが、当該企業作成情報の正確性及び網羅性について検討していない。 【監基報 500 第 8 項】

### 【改善勧告事項の解説】

監査人は、企業が作成した情報を監査証拠として利用する場合には、その情報が十分な信頼性を有しているかを評価することが求められています。また、企業の基幹システムにより自動計算された情報に対しても、監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価して、自動計算ロジックの検証を含めた監査手続を実施する必要があります。

事例 9 は、企業が作成した情報(年齢表)を利用して、棚卸資産の評価に係る監査手続を実施していますが、企業が作成した情報の正確性(実際の入庫日及び出庫日に基づいて、一定の滞留期間を超える棚卸データが正確に抽出されているか)及び網羅性(全ての棚卸資産データから、一定の滞留期間を超える棚卸データが漏れなく抽出されているか)に関する監査証拠を入手していない事例です。

### 参考になる取組事例

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

- 滞留債権の情報
- 滞留在庫の情報
- 運用評価を検討するためのサンプル抽出データの母集団の情報
- 仕訳データ
- 退職給付債務の数理計算の基礎となる人事情報

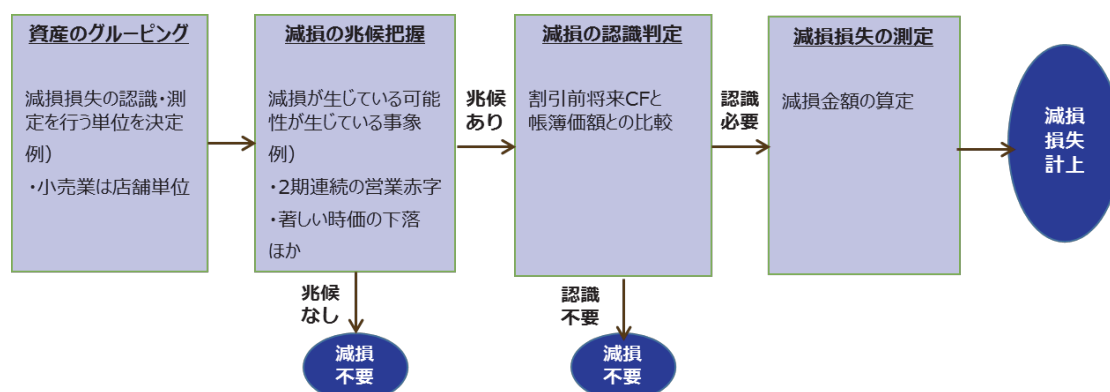
### (3) 会計上の見積りの監査

財務諸表に計上される固定資産の減損や繰延税金資産などの項目は、経営者が関連する会計基準等を適用し、会計上の見積りを行います。会計上の見積りの裏付けとして利用可能な情報の性質及び信頼性は様々であるため、会計上の見積りに伴う見積りの不確実性<sup>7</sup>は、これらの影響を受けます。監査人は、会計上の見積りの性質を考慮して監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められています。

監査人は、経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討に際しては、経営者の説明を鵜呑みにすることなく、収集した情報や監査チーム内に蓄積された知識に照らして批判的に検討する姿勢を保持することが求められています(会長通牒平成 28 年第 1 号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」4. 会計上の見積りの監査)。

ここでは、固定資産の減損会計に関する改善勧告事例により説明します。

#### 【固定資産の減損会計の概要】



#### ① 固定資産の減損の兆候把握

事例 10	固定資産の減損の兆候把握
改善勧告事項	<p>監査対象会社は、固定資産の減損の兆候の有無について店舗ごとの営業損益の資料を作成し把握しているが、当該資料の中で営業損益の算定過程で本社費の配賦が行われていない。監査人は、本社費の配賦が行われていないことについての合理性を検討していない。</p> <p>【監基報 540 第 11 項】</p>

<sup>7</sup> 見積りの不確実性とは、会計上の見積り及び関連する開示が、正確に測定することができないという性質に影響される程度をいう(監基報 540 第 6 項(6))。

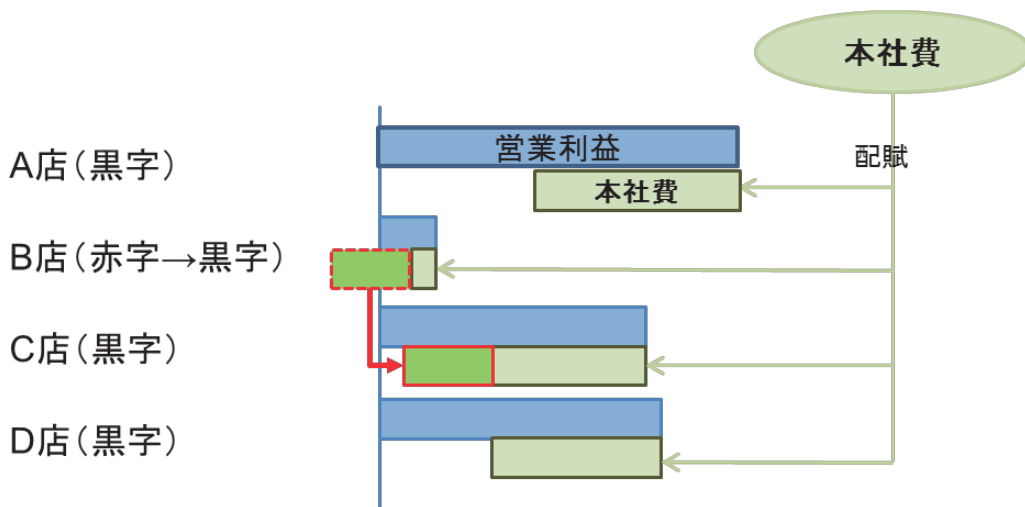
【改善勧告事項の解説】

企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」では、減損の兆候を判定するための「営業活動から生ずる損益」は、営業上の取引に関連して生ずる損益であり、これには、当該資産又は資産グループの減価償却費や本社費等の間接的に生ずる費用を含めることが求められています。

事例10は、経営者が作成した固定資産の減損の兆候を把握するための資料において、本社費を配賦しないことについて会計基準等に準拠した方法か否かを検討していない事例です。監査人は、店舗ごとの営業損益に本社費の配賦を行わないことの合理性を検討する必要があります。

< Point >

営業損益が2期連続マイナスとなっている店舗は、減損の兆候があるものと判断されます。特に営業損益が僅かにプラスになっている店舗がある場合には、経営者は、減損の兆候を回避すべく、本社費を配賦しなかったり、合理性がない配賦基準により本社費を配賦するなど、本社費の配賦を操作することで営業損益を実際よりも良く見せる可能性があることから、慎重な検討が必要となります。



- B店の減損兆候を回避する(=赤字にしない)ために、
- 本社費を配賦しない。
  - 本社費の配賦方法を操作して、少額しか配賦しない。

配賦方法は合理的か



## ② 減損の認識判定

事例 11	減損の認識判定
改善勧告事項	監査対象会社は、固定資産の減損の認識のための割引前将来キャッシュ・フローを算定したが、その基礎となる事業計画において、来客数の増加及び原価率の低下等の仮定(経営者の仮定)を置き、営業利益の拡大を見込んでいた。監査人は、この事業計画が合理的であるかどうかについて、経営者にヒアリングを実施したのみで、事業計画の作成方法や数値等の合理性について、定性的かつ定量的に検討していない。 【監基報 540 第 12 項】

### 【改善勧告事項の解説】

減損損失を認識するかどうかの判定に際して見積られる将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した事業計画等を基礎に作成されます。経営者が作成した事業計画等については、将来の販売見込みや経費の削減計画等、企業の目的や戦略に応じて、経営者が使用する複数の仮定が織り込まれているため、監査人はその仮定の合理性を定性的かつ定量的に検討することが求められています。

事例 11 は、来客数の増加及び原価率の低下等が事業計画に重要な影響を与える仮定であると特定しているものの、裏付けとなる定性的かつ定量的な情報を入手しておらず、仮定の合理性を十分に検討していない事例です。

### < Point >

減損の認識判定に利用する将来の事業計画を理解し、まず、事業計画に重要な影響を与える経営者が使用する仮定を特定する必要があります。この経営者が使用する仮定には、企業目的や戦略の結果に関する経営者の予想が反映されているため、当該仮定の合理性を評価するため、例えば、以下のような検討が必要になります。

- 新商品の販売開始による売上高の増加  
→ 新商品の販売開始前に実施したテスト販売データによる検討
- 原価低減施策による売上総利益率の改善  
→ 過年度における原価削減施策の見込みと実績データとの比較分析
- 中期経営計画期間最終年度の売上高や営業利益見込みの据え置き  
→ 複数の外部情報源による業界データとの比較、営業担当役員等へのヒアリング

会社からの 入手資料	将来の事業計画の見積り					
	X1年 実績	X2年 計画 (1年目)	X3年 計画 (2年目)	X4年 計画 (3年目)	X5年 計画 (4年目)	X6年 計画 (5年目)
損益計算書						
売上高	100	150	225	338	506	760
			⋮			
売上総利益	20	37	68	118	202	342
売上総利益率	20%	25%	30%	35%	40%	45%
営業利益	10	18	34	60	110	180
			⋮			
営業CF	30	38	54	80	130	200

●経営者の仮定  
(売上高が増加する理由や利益率が好転する理由など)は特定できていますか？

●特定した仮定は、状況に照らして適切ですか？

### データの適合性と信頼性

会計上の見積りに際して、経営者は外部情報源から入手した経済予測又は収益見通し等の将来の情報を見積りのデータとして利用することがあります。このデータには、専門家や市場調査機関等により作成される情報が含まれます。市場データ、業界データ、価格又は価格決定に関するデータが、そのような情報を専門とする単一の外部情報源から入手された場合、監査人は、それを鵜呑みにすることなく、代替的な独立した情報源から入手したデータ又は価格と比較する等、経営者が利用したデータの信頼性を確かめる必要があります。

### 参考になる取組事例

会計上の見積りに使用する事業計画の検討に際して、経営者がどのような仮定を設定したかを検討するために、以下のような取組を実施している監査事務所がありました。

- 売上や売上原価、販売費及び一般管理費の各勘定科目を商品ごとに細分化
- 商品ごとに細分化した売上等を更に単価、数量、市場成長率、業界シェアといった構成要素に分解
- 分解された構成要素ごとに、実施した監査手続とその結果を記載



### ③ 遡及的な検討

事例 12	遡及的な検討
改善勧告事項	<p>監査対象会社は、全国に多店舗展開しており、固定資産の減損におけるグルーピングを営業店舗単位としているが、監査人は、減損会計における営業店舗別キャッシュ・フローの前年度の見積額について、確定額又は再見積額と比較検討(バックテスト)を実施していない。</p> <p>【監基報 540 第 8 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

固定資産の減損会計などの会計上の見積りは、経営者による将来の予測を伴うため、不確実性を伴います。そのため、監査人は見積りの不確実性の程度の評価や経営者の偏向が存在する可能性を識別するためにバックテストを実施すること等が求められています。

事例 12 は、営業店舗別キャッシュ・フローのバックテストを実施していない事例です。監査人は、バックテストを実施することにより、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てることが求められます。

#### < Point >

監査人は、バックテストを実施し、その差異の理由を特定し分析することにより、前年度の見積りプロセスの有効性(経営者の見積りの精度がどうであったか)、見積りの不確実性の程度(正確に測定することが難しい見積りか)及び経営者の偏向が存在する可能性(楽観的か悲観的か、意図的か否か)に関する監査証拠を入手することにより、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てることが求められます。

	バックテストの実施			監査人が入手する情報
	X1年計画	X1年実績	差異	差異理由の特定と評価
損益計算書				
売上高	XXX	XXX	▲XX	<p>【売上高】 A事業の売上は、…の影響により販売数量が●%、販売価格が●%増加することを見込んでいたが、□□の影響でXX百万円(前年比▲XX百万円)となった。□□の影響について、前年度計画では、○□に基づき…とする仮定を置いていたが…という差異が生じた。当該仮定と実績の差異が生じた要因は…であり…(中略)…。</p> <p>【売上原価】 …(中略)…</p> <p>【販管費】 …(中略)…</p>
売上原価	XXX	XXX	+XX	
売上総利益	XXX	XXX	▲XX	
販管費	XXX	XXX	+XX	
営業利益	XXX	XXX	▲XX	
営業外損益	XXX	XXX	+XX	
経常利益	XXX	XXX	▲XX	
特別損益	XXX	XXX	+XX	
税引前当期純利益	XXX	XXX	▲XX	

 **コラム** 監基報 540「会計上の見積りの監査」の改正について

当協会から、2021年1月14日に、監基報 540「会計上の見積りの監査」の改正が公表されました。今回の改正は、企業会議審議会から2020年11月に公表された監査基準の改訂内容を反映させるものであり、主な改正点は、以下のとおりです。

- ① 会計上の見積りについて、重要な虚偽表示リスクの評価に当たり、固有リスクと統制リスクを分けて評価しなければならない旨を追記
- ② 固有リスクについては、重要な虚偽表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽表示が生じる可能性と当該虚偽表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価しなければならない旨を追記
- ③ 会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法を評価するとともに、当該見積りと監査人が行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない点を明確化

本報告書は、2023年3月決算に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施されます(ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。)

## (4) グループ監査

グループ監査<sup>8</sup>では、複数の構成単位<sup>9</sup>から成るグループ財務諸表<sup>10</sup>に対して監査手続を実施します。連結子会社が海外にある場合のように、グループ監査チームが監査手続を直接実施しない場合、グループ監査チームは、構成単位の財務情報に対する作業を構成単位の監査人に依頼することがあります。グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するため、グループ監査チームが要求する事項に関して、構成単位の監査人との間の有効な双方向のコミュニケーションが重要になります。

事例 13	構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与
改善勧告事項	<p>重要な構成単位の監査人は、グループ監査チームが識別した特別な検討を必要とするリスクに加えて、複数のリスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別しているにもかかわらず、グループ監査チームは、当該構成単位の事業活動についての協議や、構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性についての討議を、構成単位の監査人と実施していない。</p> <p>【監基報 600 第 29 項】</p>

### 【改善勧告事項の解説】

グループ監査チームは、構成単位の監査人に作業を依頼した場合には、構成単位の財務情報に対する作業の種類及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と適時にコミュニケーションを実施する必要があります。

コミュニケーションの実施は、監査対象期間を通じて行われ、グループ監査チームは構成単位の監査人のリスク評価に関与するとともに、構成単位の監査人のリスク対応手続の適切性を評価しグループ監査チームとしてリスク対応手続への関与が必要かどうかを決定します。

事例 13 は、グループ監査チームと構成単位の監査人との間で特別な検討を必要とするリスクの識別に差異があるにもかかわらず、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクとして新たに追加すべきか否かなどについて、検討していない事例です。

<sup>8</sup> グループ監査とは、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査のことであり、連結財務諸表の監査がこれに該当するほか、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合(例えば、本店、支店でそれぞれ財務情報を作成している場合)も該当する(監基報 600 第 2 項)。

また、グループとは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の構成単位の総体をいう。グループは、常に複数の構成単位で構成される(監基報 600 第 8 項(1))。

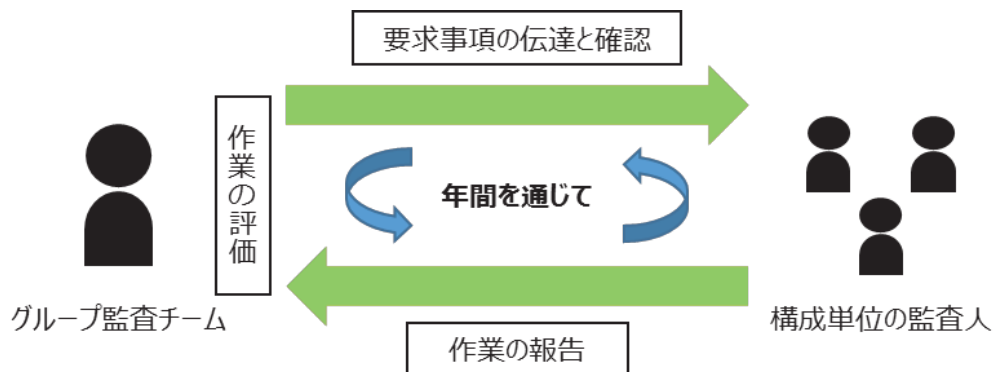
<sup>9</sup> 構成単位とは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる、企業又はその他の事業単位をいう(監基報 600 第 8 項(9))。典型的な例として、子会社が該当する。

<sup>10</sup> グループ財務諸表とは、複数の構成単位の財務情報を含む財務諸表をいう(監基報 600 第 8 項(6))。典型的な例として、連結財務諸表が該当する。

## < Point >

グループ監査チームは、構成単位の監査人に、グループ財務諸表の監査において要求する事項として、実施すべき作業、その作業結果の利用目的並びに構成単位の監査人のグループ監査チームへの報告の様式及び内容を適時に伝達する必要があります。

グループ監査チームは、構成単位の監査人からの報告事項を評価し、意見表明の基礎を得るために十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価しなければなりません。構成単位の監査人の作業が不十分であると判断した場合には、どのような追加手続を実施すべきか、又はその追加手続を構成単位の監査人若しくはグループ監査チームのいずれが実施するかを決定します。そのために、構成単位の監査人と適時にコミュニケーションを実施する必要があります。



### 【監査調書への記載が要求されている主な事項】

- ・ 構成単位の監査人が実施した作業への関与の内容、時期及び範囲
- ・ グループ監査人の要求事項に関する、構成単位の監査人とのコミュニケーション

<p>構成単位の監査人とのコミュニケーション記録</p> <p><u>XX事務所（米国）とのコミュニケーション議事録</u></p> <p>202X年X月X日 8時～：監査事務所会議室においてリモートにて開催          XX事務所出席者：XXパートナー、XXシニアマネジャー          グループ監査チーム出席者：○○パートナー、●●パートナー、△△シニアマネジャー</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 重要な構成単位である米国■社の概要 ・・・</li> <li>2. ■社に関する現地監査チームの理解とリスク評価 ・・・</li> <li>3. ・・・</li> </ol>	<p>回収物の査閲、グループ監査で入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>A社</th> <th>B社</th> <th>C社</th> <th>・・・</th> <th>グループ全体</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>・・・</td> <td>・・・</td> <td>・・・</td> <td>・・・</td> <td>・・・</td> </tr> </tbody> </table> <p>◆A社 A社の棚卸資産の実施手続には・・・より、追加の討議を実施するとともに、追加の監査指示書を送付し・・・</p> <p>◆B社 B社の未修正虚偽表示リストの内容が不明確であり、追加の討議を実施し、・・・</p>	A社	B社	C社	・・・	グループ全体	・・・	・・・	・・・	・・・	・・・
A社	B社	C社	・・・	グループ全体							
・・・	・・・	・・・	・・・	・・・							

## 参考になる取組事例

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

- 海外の重要な構成単位において識別された特別な検討を必要とするリスクとその対応手続の状況について、当該構成単位への往査や構成単位の監査人とのリモート会議、構成単位の監査人からの報告などを通じて把握した、当該重要な構成単位の状況変化や監査手続の実施状況を、マトリックス形式で監査調書として記録している。
- 海外の構成単位の監査人からの回答書の回収日等を入力したコントロールシートを監査調書に含めることで、回収漏れや回収遅れがないこと、追加的に必要な対応事項に漏れや遅れがないことを確認している。
- リスク評価やリスク対応手続に関する計画段階における重要な事項については、期中の早い段階から主体的にコミュニケーションを実施し、遅くとも構成単位の決算月までに海外の構成単位の監査人との合意を得るようにしている。

## コラム ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について

当協会から、2022年4月7日に、「2022年3月期監査上の留意事項(ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について)」が公表されました。

今般のウクライナをめぐる国際情勢に関し、監査のリスク評価を検討するため、経営者及び監査役等と適時にコミュニケーションを実施し、そのリスク評価と対応を理解します。関連する地域に被監査企業の拠点がある場合の直接的な影響や政府の措置が産業や経済事象に及ぼす間接的な影響が生じている場合には、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の修正の要否を検討する必要があります。

会計上の見積りの監査において、収束時期や帰結が不透明な場合など、不確実性の高い環境下における監査の基本的な考え方については、「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)」が参考になります。また、構成単位の事業活動や構成単位の監査人の作業に制限等があった場合又はリスク評価の見直しの結果、新たに重要な虚偽表示リスクや特別な検討を必要とするリスクを識別した場合、グループ監査チームは、被監査企業及び構成単位の監査人と一層のコミュニケーションを行う必要があります。その他、KAM、経営者確認書、その他の記載内容に関する留意事項の記載があります。



## (5) 財務諸表等の表示及び開示

監査人は、関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、会計基準等に準拠しているかどうかを評価する監査手続を実施することが求められています。また、有価証券報告書等の開示書類には、監査対象外の記載内容も多く含まれますが、監査人はこれらの記載についても通読し、監査した財務諸表等との重要な相違を識別した場合には、いずれの記載を修正する必要があるかについて判断する必要があります。

### ① 財務諸表の表示及び注記事項の妥当性

事例 14	財務諸表の表示及び注記事項の妥当性
改善勧告事項	<p>連結財務諸表におけるセグメント情報等の注記のうち、報告セグメントごとののれんの償却額及び未償却残高に関する情報に含まれる当年度償却額について、販売費及び一般管理費に計上されているのれん償却額と照合するのみで、特別損失に計上されているのれん償却額が含まれていないことについて検討していない。</p> <p>【監基報 330 第 23 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

事例 14 は、連結財務諸表におけるセグメント情報等の注記と連結損益計算書の数値が整合していなかった事例です。

上場会社は、監査済みの連結財務諸表や財務諸表を含む有価証券報告書を開示しますが、有価証券報告書に含まれる連結財務諸表等の開示は、種類、内容等が多岐にわたります。したがって、監査人は、財務諸表における数値とこれに関連する注記事項の整合性を確認し、財務諸表の表示及び注記事項の妥当性を検討する必要があります。

【セグメント情報】		(単位：百万円)					
	報告セグメント			その他	合計	調整額	連結財務諸表計上額
	A事業	B事業	計				
その他の項目							
減価償却費	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
のれん償却額	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	1,000
有形固定資産及び無形固定資産の増加額	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

連結損益計算書 (単位：百万円)	
販売費及び一般管理費	
のれん償却額	1,000
特別損失	
のれん償却額	25,000
合計	26,000

※ 矢印と「一致しない」という注釈は、セグメント情報の「のれん償却額」の調整額（1,000）と連結損益計算書の特別損失中の「のれん償却額」（25,000）の合計（26,000）との不一致を示しています。



## ② 事実の重要な虚偽記載

事例 15	事実の重要な虚偽記載
改善勧告事項	監査した財務諸表との重要な相違を識別するために、有価証券報告書のその他の記載内容を通読しているものの、複数の虚偽記載を看過しており、監査した財務諸表又はその他の記載内容を修正する必要があるかどうかを検討していない。 【監基報 720 第 7 項】

### 【改善勧告事項の解説】

事例 15 は、有価証券報告書のその他の記載のうち、「第一部 企業情報」の財務諸表の数値と関連する記載について、複数の誤りがあり、監査した財務諸表又はその他の記載内容を修正する必要があるかどうかを検討していなかった事例です。

近年の有価証券報告書の訂正事例においても、経営成績等の概況で記載されている数値と財務諸表等で表示及び開示されている数値が異なる事例等が見受けられます。監査人は、有価証券報告書に記載されている内容を通読し、明らかな事実の重要な虚偽記載に気付いた場合には、経営者と当該事項について協議を実施する必要があります。

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

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

このような背景から、監基報 720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」(改正後の名称：「その他の記載内容に関連する監査人の責任」)が改正され、2022 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から適用されました。

この改正により、その他の記載内容に関して監査人が実施すべき事項を明確化するとともに、監査報告書に必要な記載が求められることとなりました。主な改正点は以下のとおりです。

- その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討する。
- 財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤り(適切な理解のための必要な情報の省略や曖昧にしている場合を含む。)があると思われる兆候に注意を払う。

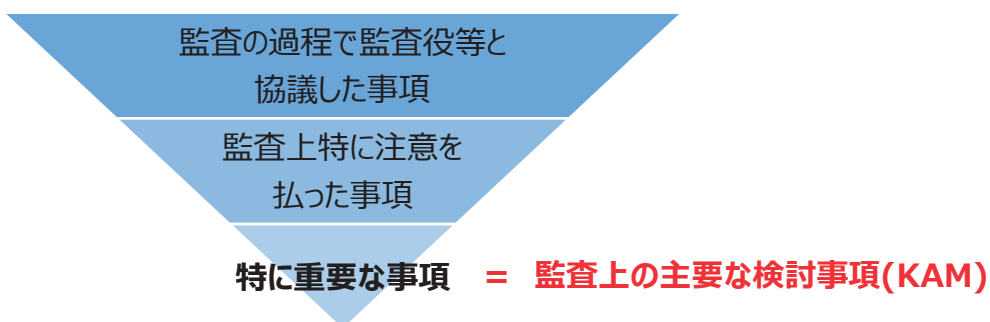
- 監査報告書に、見出しを付した独立した区分を常に設け、その他の記載内容に関する報告を行い、その他の記載内容に関する経営者、監査役等及び監査人の責任や、監査人の作業の結果等が記載される。

## (6) 監査報告書

2021年3月期の上場企業等の金融商品取引法監査から、監査報告書にKAMを記載することが求められています。

KAMを報告する目的は、想定される財務諸表の利用者に対して、当年度の財務諸表監査において監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項を理解するのに役立つ追加的な情報を提供し、監査の透明性を高めることにあります。KAMを報告することによって、想定される財務諸表の利用者と、経営者や監査役等との間で行われる、企業、監査済財務諸表又は実施された監査に関連する特定の事項についての対話が促進されることが期待されます。

監査人によるKAMの決定プロセスは、以下のとおりです。



監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、以下の記載が求められています。

監査上の主要な検討事項(KAM)
(1) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
(2) KAMの内容
(3) KAMに決定した理由
(4) 監査上の対応

事例 16	監査報告書における監査上の主要な検討事項(KAM)
改善勧告事項	<p>監査人は、個別財務諸表に対する監査報告書の監査上の主要な検討事項区分において、「監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項はないと判断している」と記載し、監査役等に対して、監査上の主要な検討事項はない旨のコミュニケーションを行っているが、監査上の主要な検討事項がないと判断した根拠について、監査調書に記録していない。</p> <p>【監基報 701 第 17 項(2)】</p>

## 【改善勧告事項の解説】

監査報告書において報告する KAM がないと監査人が判断した場合は、その根拠を監査調書に記載する必要があります。監基報 230 第 7 項は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも、特に職業的専門家としての重要な判断を理解できるように、監査調書を作成することを求めています。KAM の観点からは、これらの職業的専門家としての判断には、監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から監査人が特に注意を払った事項を決定すること、及び監査人が特に注意を払った事項から、更に監査上の主要な検討事項を決定することが含まれます。

### < Point >

KAM は、他社との比較における重要性や絶対的な重要性で判断するのではなく、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に基づいて決定されます。上場企業の監査において、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項の中に、監査報告書において報告すべき KAM がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられます。

しかしながら、例えば、企業の実質的な事業活動が極めて限定される状況において、監査人が特に注意を払った事項がないため、監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断することはあるとされています。そのような場合監査調書に判断の根拠を記載することが求められています。

その他、KAM に関する監査上の留意事項は以下のとおりです。

#### **KAM の監査上の対応に記載した事項**

監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分には KAM に対する監査上の対応を記載しますが、記載する監査手続は、適切に実施されることが求められています。KAM に対して実施した監査手続については、その検討過程及び結論が監査調書に記載されます。

#### **継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合の KAM の記載**

継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在し、財務諸表において適切な注記がなされている場合、監査人は注記事項について注意を喚起するため、監査報告書において「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付けた区分を設け、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及び当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨を記載することが求められています。

継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、KAM に該当しますが、監査報告書上、上述のような区分で記載することから、「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならないとされています。具体的には、監保実第 85 号「監査報告書の文例」の文例 5 において、以下のように記載することが示されています。

「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載した事項以外に、KAM を報告する場合

独立監査人の監査報告書 ×年×月×日

〇〇株式会社  
取締役会 御中

〇〇監査法人  
〇〇事務所  
指 定 社 員  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇  
指 定 社 員  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇

監査意見  
当監査法人は、…

監査意見の根拠  
当監査法人は、…

継続企業の前提に関する重要な不確実性  
継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、…

監査上の主要な検討事項  
監査上の主要な検討事項とは、当連結会計年度の連結財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。監査上の主要な検討事項は、連結財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において対応した事項であり、当監査法人は、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。  
当監査法人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項のほか、以下に記載した事項を監査報告書において監査上の主要な検討事項として報告すべき事項と判断している。

「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載した事項以外に、KAM はないと判断している場合

独立監査人の監査報告書 ×年×月×日

〇〇株式会社  
取締役会 御中

〇〇監査法人  
〇〇事務所  
指 定 社 員  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇  
指 定 社 員  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇

監査意見  
当監査法人は、…

監査意見の根拠  
当監査法人は、…

継続企業の前提に関する重要な不確実性  
継続企業の前提に関する注記に記載されているとおり、…

監査上の主要な検討事項  
監査上の主要な検討事項とは、当連結会計年度の連結財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。監査上の主要な検討事項は、連結財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において対応した事項であり、当監査法人は、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。  
当監査法人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項を除き、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項はないと判断している。

## (7) IT 監査

監査人は企業の統制活動の理解に際し、IT に起因するリスクに企業がどのように対応しているかを理解しなければならないとされています。また、監査計画の策定に際して、IT の利用度(IT インフラの概要及び情報システムの構成)、前年度からの重要な変更に関する理解及び過年度の監査におけるIT に関連する内部統制上の不備等、企業における IT の利用に関する環境を理解し、重要な虚偽表示リスクの評価の対象とする IT を把握します。

事例 17	重要な構成単位の IT の利用に関する環境の理解
改善勧告事項	監査人は、IT に係る業務処理統制及び全般統制に依拠しないとして、IT の利用に関する概括的理解を実施しておらず、重要な虚偽表示に関する潜在的リスクと IT の利用状況との関係を判断していない。 【監基報 315 第 20 項、A91 項、IT 実第 6 号第 5 項】

### 【改善勧告事項の解説】

企業規模が比較的小さい、複雑なシステム処理がないなど、IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低いと判断できる場合は、IT に関する内部統制の詳細な理解を省略することが可能であるとされています。しかし、この場合に省略できるのは IT に依存した内部統制の理解と評価に関する手続のみであり、IT の利用に関する概括的理解については、IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクの判定に必須であるため、省略することはできません。

監査人は、企業が利用する IT が監査にどのような影響を及ぼすかを判断するために、IT に係る業務処理統制及び全般統制に依拠しない場合であっても、IT の概括的理解を実施する必要があります。

	リスク評価手続	
	IT の利用に関する概括的理解	IT に依存した内部統制の理解と評価
IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが <b>十分に低い場合</b>	必須 (リスク判定のため)	省略可能
IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが <b>十分に低くない場合</b>	必須 (リスク判定のため)	必須



## < Point >

以下のような場合に IT の概括的理解の実施が漏れやすいので、注意が必要です。

### (1) IT に係る業務処理統制に依拠しないシステム

例：連結財務諸表は連結会計システムで作成されているが、依拠対象の内部統制は全て手作業統制なので、連結会計システムの概括的理解を不要と思い込んでしまう。

### (2) 特別な検討を必要とするリスクを識別している重要な構成単位のシステム

例：収益認識に特別な検討を必要とするリスクを識別している子会社で販売システムが使用されているが、当該リスクに対応する手続としては実証手続のみを予定しているため、販売システムの概括的理解を不要と思い込んでしまう。

### (3) 海外における重要な構成単位のシステム

例：海外の子会社で親会社と異なる ERP(統合業務パッケージ)が使用されているが、パッケージ名称が親会社の ERP と類似しているため、監査人は海外子会社で使用されている ERP が、親会社の ERP と同一であると思い込んでしまう。

## (8) 内部統制監査

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

事例 18	内部統制の評価範囲の妥当性の検討
改善勧告事項	<p>監査人は、重要な構成単位である連結子会社の収益認識について特別な検討を必要とするリスクを識別している。一方、経営者による内部統制の評価において、当該連結子会社が重要な事業拠点として選定されておらず、その収益認識に関連する業務プロセスが内部統制の評価対象に含まれていないが、評価対象としないことに合理的な理由があるかどうかを検討していない。</p> <p>【監保報第 82 号第 112 項】</p>

### 【改善勧告事項の解説】

重要な事業拠点<sup>11</sup>と重要な構成単位<sup>12</sup>とは、重要な虚偽表示リスクを潜在的に有するという点では共通するものの、経営者と監査人とで選定方法が異なる場合があるため、両者は必ずしも一致するものではありません。

経営者により決定された内部統制の評価範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討する必要があります。

監査人は、重要な虚偽表示リスクが大きい取引を行っている事業又は業務の識別が適切でないなど、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、経営者に対し評価対象とした業務プロセスの見直しを促すなど追加的な対応が求められます。

<sup>11</sup> 重要な事業拠点は、企業が複数の事業拠点を有する場合、例えば、各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の概ね 2/3 程度を評価の対象とします(内部統制評価の実施基準Ⅱ 2.(2)①)。

<sup>12</sup> 重要な構成単位とは、グループ監査チームが以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう(監基報 600 第 8 項(13))。

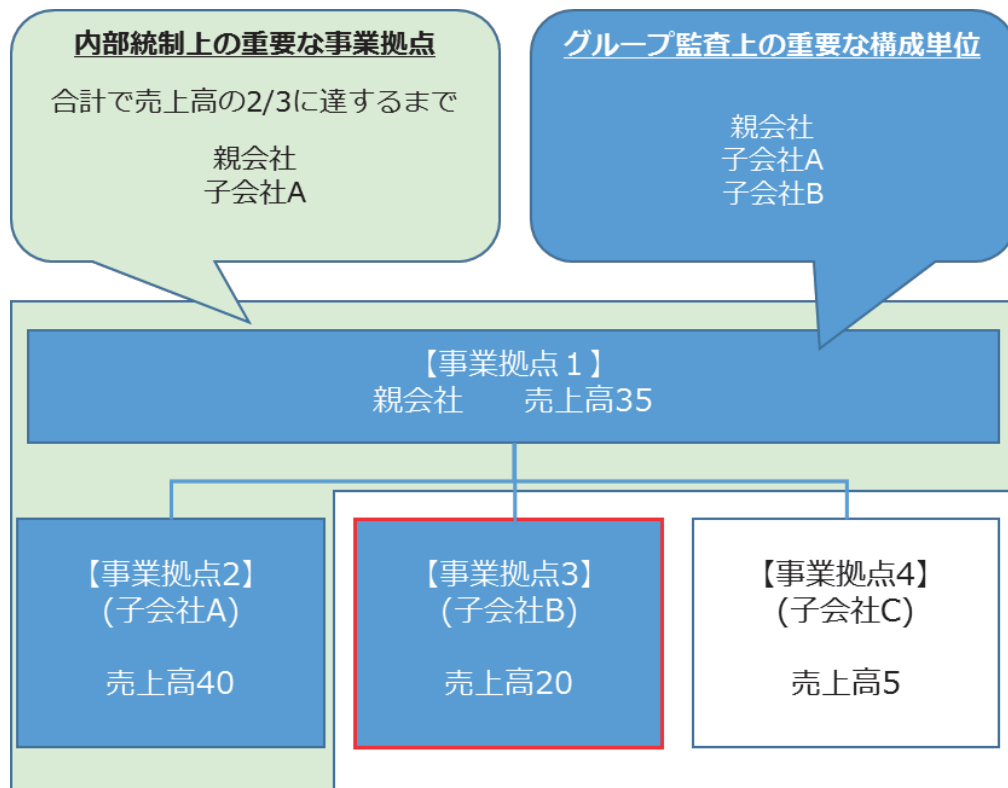
①グループに対する個別の財務的重要性を有する。

②特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある。

なお、個別の財務的重要性のある構成単位の識別は、職業的専門家としての判断を伴うものであり、例えば、選択した財務指標(売上高等)の 15%を超過する構成単位を重要な構成単位と考える場合がある(監基報 600 第 A5 項)。

### < Point >

下図において子会社 B は、監査人にとって重要な構成単位ですが、経営者にとって重要な事業拠点ではない場合が考えられます。この場合、子会社 B の売上に特別な検討を必要とするリスクを識別している場合、関連する業務プロセスとして、子会社 B の販売プロセスを評価範囲に含めるべきかが問題となります。



経営者が重要な虚偽表示リスクを有する勘定科目に関連する業務プロセスを評価対象としていない場合には、監査人は、経営者の評価範囲の決定方法及びその根拠等について、経営者と再度協議を行わなければなりません。評価範囲に関する経営者との協議は、監査対象事業年度のできるだけ早い時期に行う必要があります。

事例 19	内部監査人の作業の利用
<b>改善勧告事項</b>	<p>内部統制監査における業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続において、内部監査人が抽出したサンプルを利用しているが、以下の発見事項があった。</p> <p>(1) 内部監査人がサンプルの母集団の網羅性を検証しているかどうか及びその検証方法の妥当性について、検討していない。</p> <p>(2) 内部監査人が抽出したサンプルが特定の月に偏っているものが見られるが、内部監査人が、母集団の全てのサンプリング単位に抽出の機会を与えられるような方法でサンプルを抽出しているかどうかについて、検討していない。</p> <p>【監基報 610 第 19 項、監保報第 82 号第 240 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、内部監査人の作業結果を利用する場合があります。その場合、監査人は内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断する必要があります。

監査人が内部監査人の作業を利用できるかどうかを判断する場合には、以下のような点について留意する必要があります。

- ✓ 内部監査人の作業の種類、範囲及び結論は適切か
- ✓ 内部監査人は十分な客観性や能力を有し、規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているか
- ✓ 実施された作業は検証可能な形で記録として保存されているか
- ✓ 監査人自らが実施した手続の結果が、内部監査人の実施した結果と整合しているか

#### < Point >

内部統制の評価において内部監査人の作業を利用するに当たり、監査人はその作業の有効性を検証しますが、改善勧告事項において監査人の検証作業が不十分とされた場合、内部監査人の作業に問題がある可能性があります。監査人が内部監査人の作業を利用する計画について内部監査人と協議する際には、作業の内容及び実施時期、サンプルの抽出方法及びサンプル数等に留意して両者の作業を調整することが有用です。

監査人は、表明した監査意見に単独で責任を負うものであり、内部監査人の作業を利用したとしても、監査人の責任は軽減されるものではありません。そのため、重要な虚偽表示リスクの高い場合や引当金等の評価の妥当性に関する監査手続において監査人の専門的な判断が必要とされる程度が高い場合には、自ら監査手続を実施することによって監査証拠を直接入手する必要性が高くなることに留意が必要です。

事例 20	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響
改善勧告事項	<p>監査人が発見し経営者が財務諸表を修正した虚偽表示が、未修正の虚偽表示と合計して重要性の基準値近くに達するが、当該事項の生じた原因が内部統制の不備に該当するかどうかを判断していないため、内部統制監査上、開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討していない。</p> <p>【監基報 265 第 6 項、監保報第 82 号第 44 項、第 210 項、第 211 項】</p>

#### 【改善勧告事項の解説】

内部統制監査において、監査人は発見した内部統制上の不備を集計し、開示すべき重要な不備に該当するか否かを判断する必要があります。

事例 20 のように、未修正の虚偽表示だけでなく、財務諸表を修正した虚偽表示が生じた原因が内部統制の不備であると判断された場合には、その潜在的な影響額を算定します。内部統制の不備又は不備の組合せが重要な不備となるかどうかの判断において、監査人は以下を検討する必要があります。

- ✓ 不備が将来において財務諸表の重要な虚偽表示をもたらす可能性
- ✓ 関連する資産又は負債における不正の起こりやすさ
- ✓ 公正価値に関する会計上の見積り等、見積金額の決定に関わる主観的判断の程度と複雑性
- ✓ 不備の影響を受ける財務諸表の金額
- ✓ 不備の影響を受ける勘定残高又は取引種類において発生した又は発生する可能性のある取引量・件数
- ✓ 財務報告プロセスにおける内部統制の重要性
- ✓ 内部統制の不備から生じた事象の原因と頻度
- ✓ 内部統制の複数の不備の組合せによる影響

#### < Point >

期末日後の財務諸表監査の過程において、監査人が財務諸表に記載する予定の数値等の誤りを指摘したことが直ちに開示すべき重要な不備に該当するものではありませんが、誤り(虚偽表示)を生じさせた内部統制上の不備の金額的・質的重要性を勘案して、経営者も開示すべき重要な不備に該当するかどうかを判断します。

なお、その際には、監査人が発見した誤りが会社の内部統制によって防止・発見できなかったのかどうかという観点から検討する必要があり、監査対象会社の内部統制を強化するための有用な情報を提供する場合があります。

# 事例一覧表

区分	事例 No.	タイトル	Ⅱ部掲載事例	2021年度新規事例
<b>1. 監査事務所に関する改善勧告事例</b>				
職業倫理及び独立性	1	職業倫理及び独立性	事例 6～10	
監査契約の新規の締結及び更新	2	監査契約の新規の締結及び更新	事例 11～12	
審査	3	審査	事例 18～20	
情報セキュリティ	4	情報セキュリティ	事例 28～29	
<b>2. 監査業務に関する改善勧告事例</b>				
財務諸表監査における不正	5	① 不正リスクの識別と評価	事例 39～47	○
	6	② 不正リスクへの対応		○
	7	③ 経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応(仕訳テスト)	事例 48～50	○
	8	③ 経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応(非通例的な取引の検討)		
監査証拠	9	企業が作成した情報	事例 77～85	○
会計上の見積りの監査	10	① 固定資産の減損の兆候把握	事例 99～116	○
	11	② 減損の認識判定		○
	12	③ 遡及的な検討		○
グループ監査	13	構成単位の監査人とのコミュニケーションと実施する作業への関与	事例 129～139	
財務諸表等の表示及び開示	14	① 財務諸表の表示及び注記事項の妥当性	事例 140～141	
	15	② 事実の重要な虚偽記載	事例 150	○
監査報告書	16	監査報告書における監査上の主要な検討事項(KAM)	事例 146～149	○
IT 監査	17	重要な構成単位の IT の利用に関する環境の理解	事例 151～155	○
内部統制監査	18	内部統制の評価範囲の妥当性の検討	事例 74～76 事例 156～163	
	19	内部監査人の作業の利用		
	20	財務諸表監査の結果が内部統制監査に及ぼす影響		



\* 法定監査従事者の必須研修科目「監査の品質  
及び不正リスク対応」研修教材



教材コード Q030006

研修コード 3101

履修単位 3単位

<申告方法>

電子申告又は FAX 申告(随時申告書第一号用紙 CPE 指定記事専用)で申告してください。なお、複数の媒体に掲載していますが単位申告は 1 度のみ、申告方法はいずれの場合も 200 字程度の研修概要等の記載が必要です。

<単位の上限>

1 事業年度に取得できる CPE 指定記事の単位の上限は 40 単位です(ただし、CPE 指定記事を含む自己学習全体で 40 単位が上限です)。

<問合せ先>

〒102-8264 東京都千代田区九段南 4-4-1

日本公認会計士協会 会務運営戦略本部 研修グループ

TEL:03-3515-1126 FAX:050-3737-6397

本事例解説集に対するご意見・ご要望等の連絡先  
「品質管理レビューご意見受付窓口」電子メールアドレス  
qc-opinion@jicpa.or.jp

