

2022年度
品質管理レビュー
事例解説集

I部

2022 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	17
(3) 審査	20
(4) 情報セキュリティ	22
(5) 監査調書の管理	25
2. 監査業務に関する改善勧告事例	26
(1) 財務諸表監査における不正	26
(2) 監査証拠	33
(3) 会計上の見積りの監査	34
(4) 継続企業の前提	39
(5) グループ監査	40
(6) 財務諸表等の表示及び開示	44
(7) 監査報告書	46
(8) IT 監査	48
(9) 内部統制監査	49
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5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年度から事例解説集を2部構成(I部・II部)で作成することとし、その後のアンケートでも好評のコメントを多くいただきましたので、本年度も2部構成で作成しています。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、改善勧告事項の多くの領域を取り上げることで、主として会員の監査実務に資することを目的として、監査役や経理責任者等に対する参考情報の提供も目的としています。

本事例解説集 I 部は、改善勧告事項を分かりやすく解説することで、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って、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

2022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、「2022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、「2022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、図等も記載して、説明しています。また、各事例に関連する箇所、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、本事例解説集の改善勧告事例において参照している品基報及び監基報は以下のとおりです。

番号	品質管理基準委員会報告書	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	500	監査証拠
220	監査業務における品質管理	540	会計上の見積りの監査
230	監査調書	570	継続企業
240	財務諸表監査における不正	600	グループ監査
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		

なお、上記の品基報及び監基報のほか、以下の指針等も参照しています。

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。

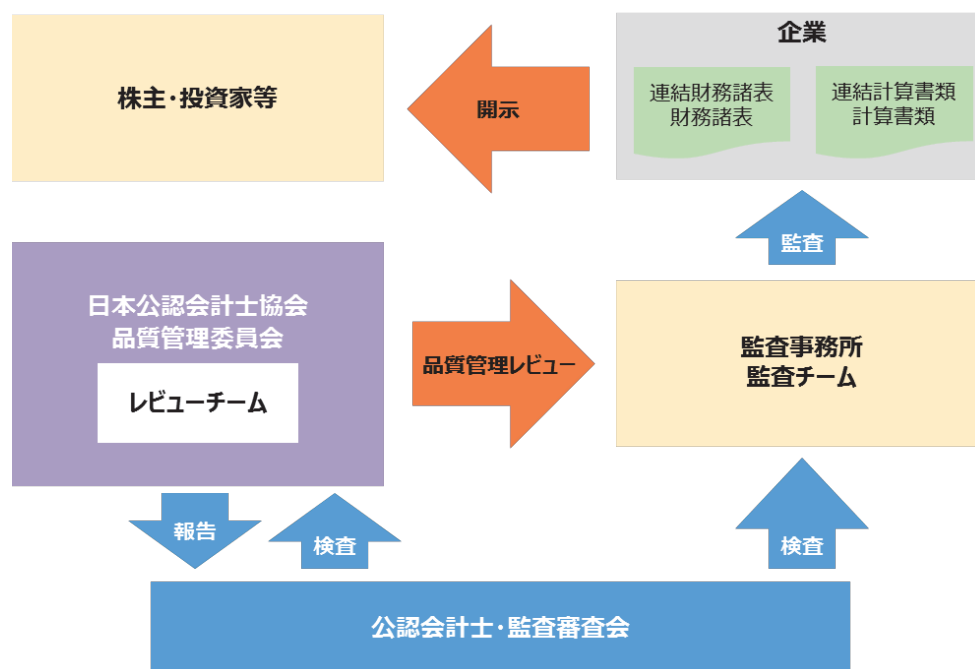
当協会に設置した品質管理委員会は、会則に基づき、品質管理レビュー基準・手続等に準拠して品質管理レビューを実施することにより、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況を確認するとともに、必要に応じて改善を勧告し、適切な措置を決定します。また、品質管理レビューの実施状況等は、公認会計士・監査審査会のモニタリングを受けています。

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】

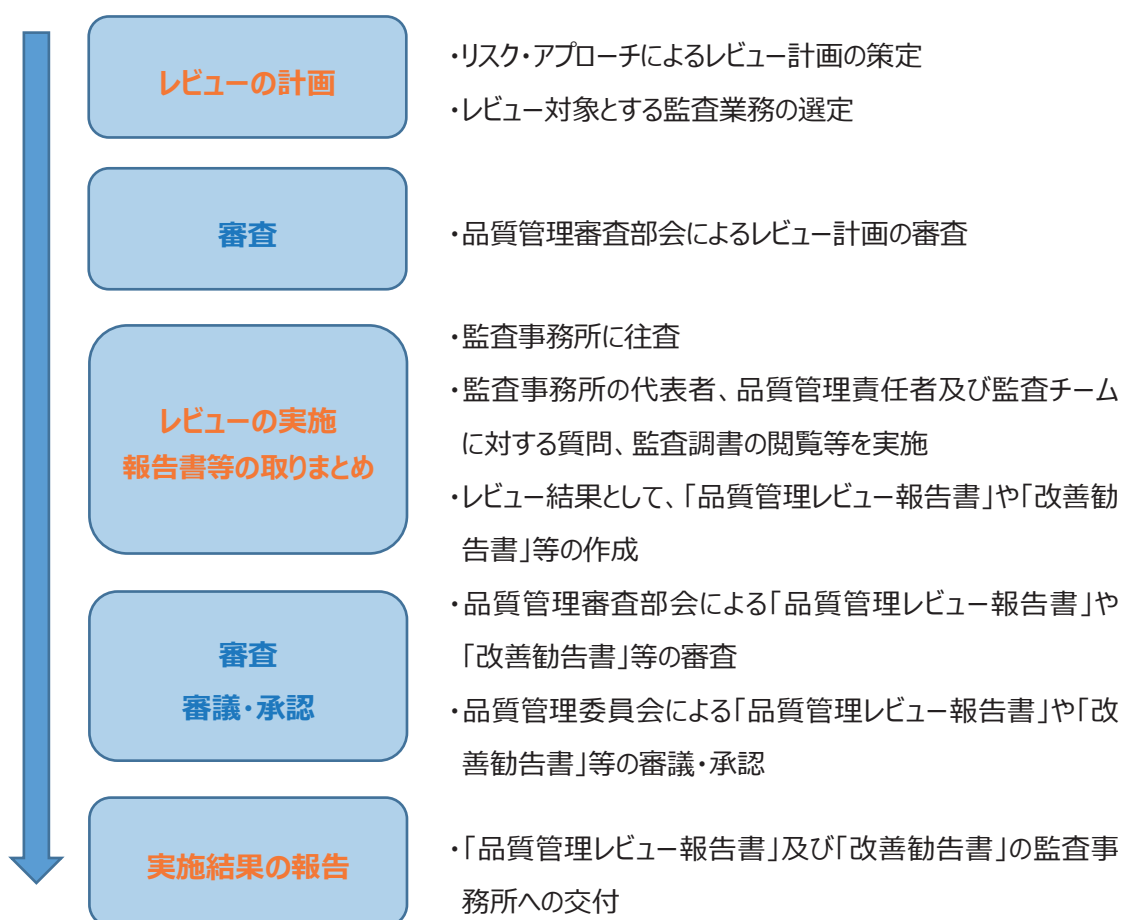


(2) 通常レビューの概要

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】



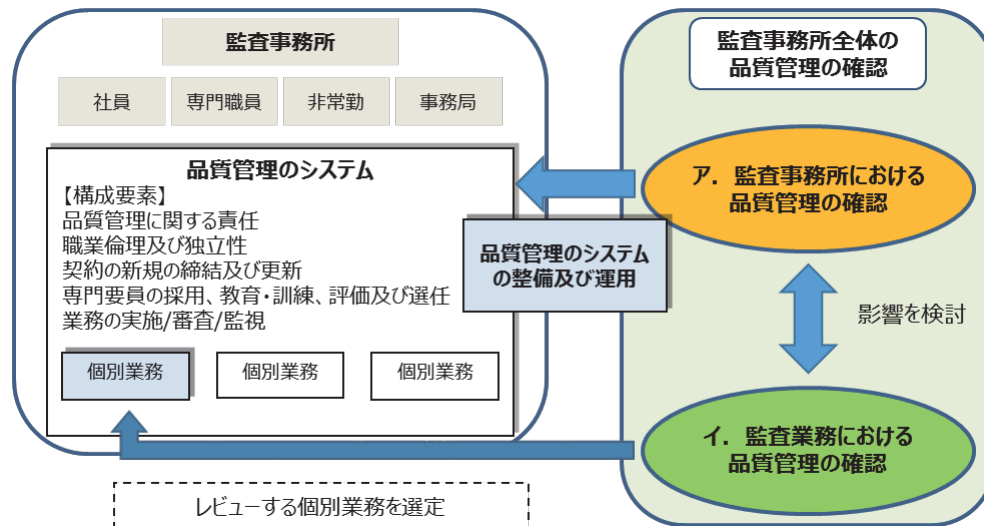
② 通常レビューの対象

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及びイ. 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

2022 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 89 事務所であり、そのうち 89 事務所に対して総数 689 件の改善勧告を行いました。

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
2021 年度	75(73)	182(130)	69	453	522
2022 年度	89(89)	194(155)	112	577	689

(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。

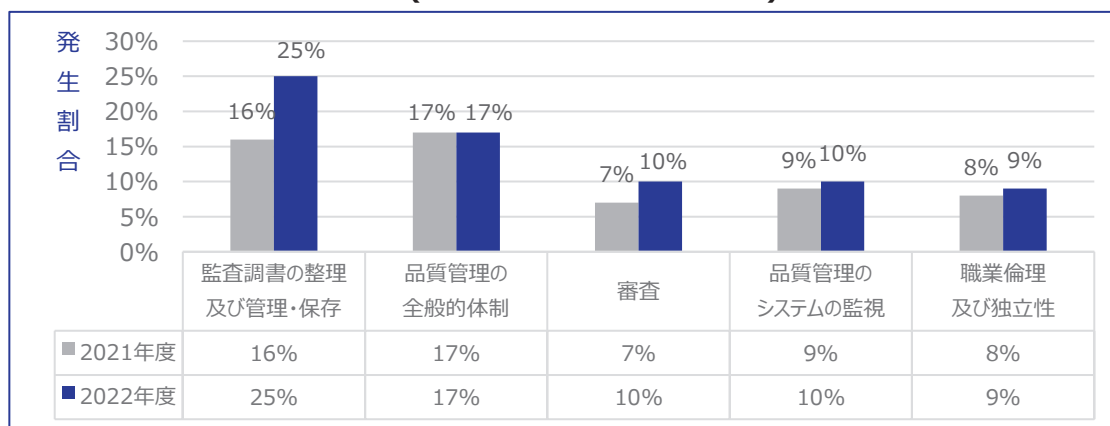
また、レビュー報告書を交付した監査事務所のうち、監査事務所における品質管理に関する改善勧告事項が生じた事務所数とその割合、及び選定した監査業務数のうち、監査業務における品質管理に関する改善勧告事項が生じた監査業務数とその割合は下表のとおりです。

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)
2021 年度	75	182	29	39%	130	71%
2022 年度	89	194	35	39%	155	80%

(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、「監査調書の整理及び管理・保存」、「品質管理の全般的体制」等です。おおむね 2021 年度と同様の項目が上位になっています。

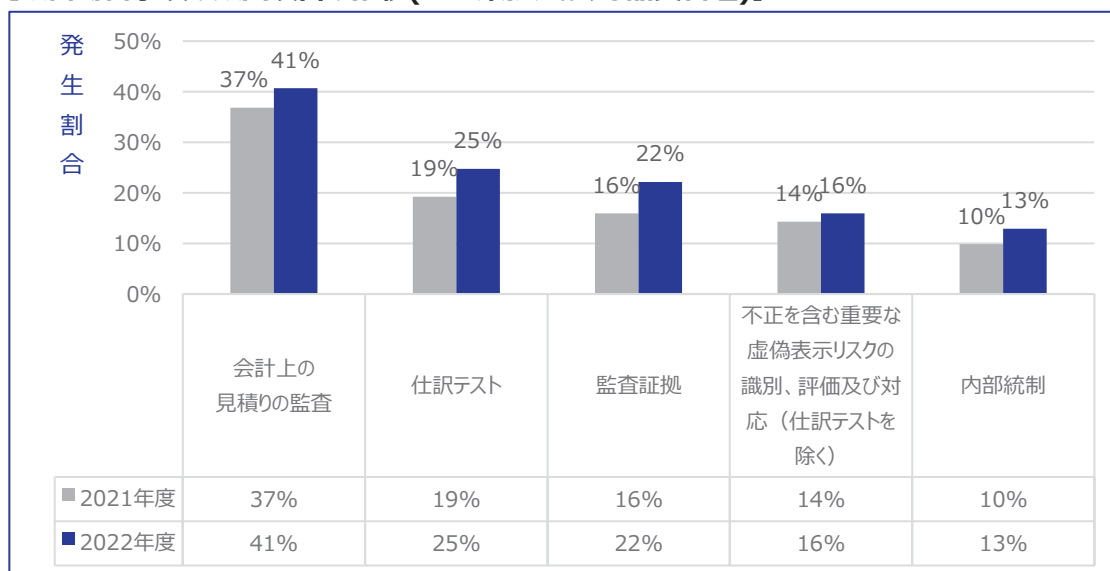
【改善勧告事項の頻出項目の推移(監査事務所における品質管理)】



(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、2021 年度と比較して「会計上の見積りの監査」、「仕訳テスト」、「監査証拠」、「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)」、「内部統制」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

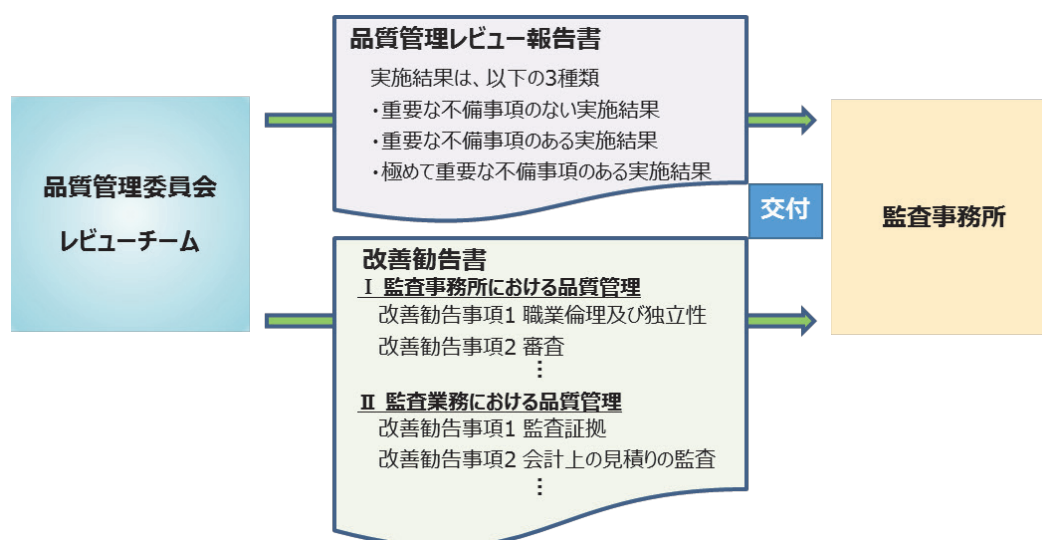
II. 改善勧告事項

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等、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等が伝達されます。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・訓練の不足等が考えられます。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・その対応策等を監査事務所の専門要員に共有し研修等で周知した後、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

- ・個別業務の直接的な原因分析
- ・共通する根本的な原因分析

改善計画の作成

- ・個別業務の改善計画の作成
- ・監査事務所の改善計画の作成
- ・重要な不備事項等がある場合、改善計画書を協会に提出

改善勧告事項の周知

- ・改善計画の共有
- ・改善計画の研修等による周知

改善活動の実施

- ・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

改善の状況の確認

- ・次年度の監査業務の審査等による確認
- ・次年度の監査業務の定期的な検証等による確認

(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)等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。

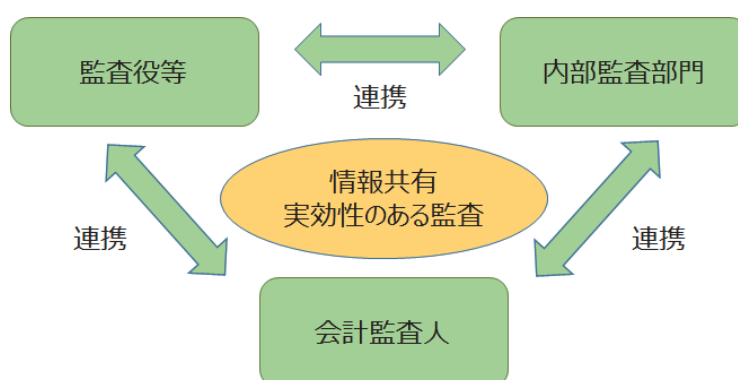
企業の会計不正の防止を含むコーポレート・ガバナンスの観点から、監査役等と監査人の情報交換を通じた相互連携を行うことが重要であり、内部監査人も含む三様監査の実効性を高め、企業の持続的な成長と中期的な企業価値の向上に貢献することが期待されます。

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た場合には、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作成過程における不備等が関係している場合があり、業務プロセスから財務諸表作成プロセスに至る各手続等を改善するための参考となる場合があります。そのため、監査対象会社においても、改善勧告事例を理解して監査人と適切にコミュニケーションを行うことは有用であると考えられます。

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重要です。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、「滞留期間に応じた一定の比率」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い、サンプルをランダム抽出していない等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

監査事務所及び監査業務に関する改善勧告事項が多く出されていますが、監査事務所は、最短の場合 2023 年 6 月 30 日(公認会計士法上の大規模監査法人以外の場合は 2024 年 6 月 30 日)までに改訂後の監査に関する品質管理基準等に準拠した品質管理システムを整備し、適用する必要があり、早急な対応が必要であることにご留意ください。

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	監査事務所は、監査業務の主要な担当者の長期間の関与について、品質管理規程において別途定めるとしている方針及び手続を整備しておらず、また、ローテーションの適用対象者や、独立性を阻害する馴れ合いを軽減するためのセーフガードの必要性を決定する規準等を定めていない。 【品基報第1号第24項】

【改善勧告事項の解説】

監査人は、財務諸表の監査を実施する場合に、監査対象会社からの独立性を保持することが求められています。監査人の独立性は、公認会計士法を含む「我が国における職業倫理に関する規定」において求められており、実務的には、日本公認会計士協会が定める「倫理規則」及び「品質管理基準委員会報告書第1号 監査事務所における品質管理」への準拠が重要となります。

この独立性を保持するためのルールの一つとして、「ローテーション」のルールがあります。監査の担当者が、長期間にわたって同じ監査業務等に関与する場合、馴れ合いや監査契約を失うことに対する懸念といった、独立性の保持を危うくする状況に陥る(これを、「独立性の保持に対する阻害要因が生じる」といいます)可能性があります。したがって、そのような独立性の保持に対する阻害要因を排除する若しくは軽減するために、ローテーションのルールが定められています。

監査事務所は、監査担当者の長期間の関与に関する方針や手続を規程として定めることが必要となりますが、それだけでなく、ローテーションの適用対象者や、どのような状況において馴れ合い等の独立性の保持に対する阻害要因を軽減するための施策(セーフガード)が必要となるか、その規準等を定める必要があります。

< Point >

公認会計士法及び当協会の倫理規則等により規制される監査人の職業倫理及び独立性¹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等様々な要請があります。以下、改正後の倫理規則に従ってローテーション及び報酬依存度について記載しています。

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、その後のクーリングオフ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	クーリングオフ期間
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対象と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(株式の時価総額がおおむね 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

監査意見を表明する会計事務所等の総収入のうち、特定の監査業務の依頼人からの報酬が占める割合(報酬依存度)が高い場合、当該依頼人に対する報酬依存度の高さ並びに当該依頼人からの監査及びその他の業務からの報酬を失うことへの懸念は、独立性を阻害する要因となります。そのため、阻害要因を軽減するために、次のようなセーフガードを実行する必要があります。

¹ 独立性には、精神的独立性(職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保ち、誠実に行動し、客観性と職業的懐疑心を堅持できること)と外観的独立性(事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、会計事務所等又は監査業務チームや保証業務チームの構成員の精神的独立性が堅持されていないと判断する状況にはないこと)が含まれます。

《監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体²の場合》

報酬依存度の状態	セーフガードの内容 (セーフガードとなり得ると判断した場合)
2年連続で15%を超える又は超える可能性が高い場合	2年目の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員ではない会員による監査業務に係る審査と同様のレビュー
5年連続で上記の状況が継続する場合	5年目の監査意見の表明後に監査人を辞任(特定の場合における例外規定あり)

《監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合》

報酬依存度の状態	セーフガードの内容 (セーフガードとなり得ると判断した場合)
5年連続で30%を超える又は超える可能性が高い場合 (妥当と判断されるセーフガードを採用)	5年目の財務諸表に対する監査意見を表明する前に、財務諸表に対して意見を表明する会計事務所等の構成員ではない会員による5年目の監査業務のレビューを受ける。 (監査意見表明前のレビュー)
	5年目の監査意見を表明した後(ただし、6年目の監査意見を表明する前に)、会計事務所等の構成員ではない会員又は本会による5年目の監査業務のレビューを受ける。 (監査意見表明後のレビュー)
報酬依存度が継続的に30%を超える場合、毎年、上記のいずれかの対応策の適用が、会計事務所等が当該依頼人から受領する総報酬によって生じる阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した対応策を適用しなければならない。	

² 倫理規則における社会的影響度の高い事業体とは、公認会計士法における大会社等及び会計事務所等が追加的に社会的影響度の高い事業体として扱うこととした事業体をいう。

コラム 「倫理規則」の改正について

2022年7月25日付で倫理規則が改正され、2023年4月1日から施行されています。今回の改正では、大きく二つの見直しが行われました。

1. 倫理規則の体系及び構成の見直し

- 「独立性に関する指針」、「利益相反に関する指針」及び「違法行為への対応に関する指針」が廃止され、「倫理規則」に統合されました。また、「職業倫理に関する解釈指針」は、倫理規則の適用上の留意点や具体的な適用方法の例示を実務上の参考として示すものとして、規範体系の枠外における実務ガイダンスとして位置付けられました。
- IESBA 倫理規程を参考にして、倫理規則の体系及び構成が見直されました。

2. 国際的な動向を踏まえた個別規定の見直し

- 個別規定の見直しは多岐にわたって行われており、そのうちには、上場会社や公認会計士法上の大会社といった社会的影響度の高い事業体に対する報酬依存度が5年連続で15%を超えるか、超える可能性が高い状況が継続する場合に5年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならない旨の規定が新設される等、監査事務所運営への影響が大きい見直しも含まれています。

なお、日本公認会計士協会では、倫理規則の解説動画を制作してあります。また、改正後の倫理規則に基づいた「倫理宣言」を策定し、それに関する協会会長からのメッセージ動画も制作してあります。是非、これらの動画をご覧ください。

- 倫理に関する各種研修動画

→ https://jicpa.or.jp/specialized_field/ethics/webinar.html

(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>改善勧告事項</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て、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>(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含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、数年前から数社の上場会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を行わず、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、各関与先のリスクを踏まえた監査時間や人的資源の見直し等、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> <p>【品基報第 1 号第 25 項、第 F26-2 項、FA17-2 項】</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め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

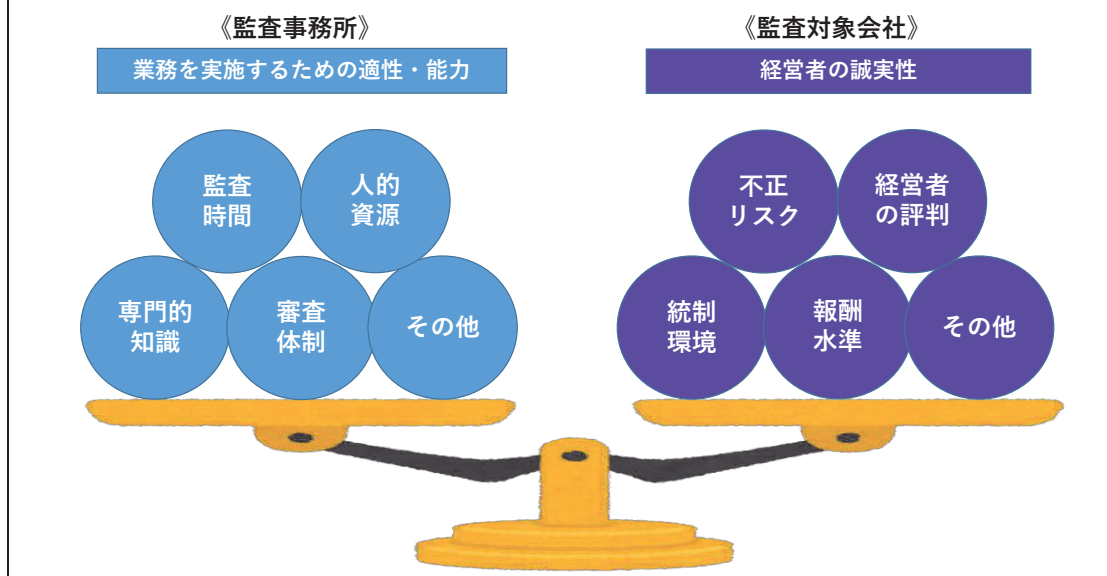
外の社員が客観的に評価・検討することでその実行を担保するための体制を整備・運用する必要があります。

< 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。前任及び後任の監査事務所の監査責任者は監基報 900 に基づいて監査業務の十分な引継を行う必要がありますが(監基報 900 第 2 項、監基報 220 第 25 項)、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。

- 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
- 監査契約締結後に非常勤の専門要員等を増員せざるを得ない等、人的資源の十分な確保に懸念がある場合
- 監査契約の締結時期が会社の期末日を過ぎる等、監査時間を十分に確保できないことが懸念される場合

なお、監基報 900 では、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、監査人予定者が前任監査人に対して質問すべき事項が明示されています(第 9 項)。また、監査人交代に際して、基本原則の遵守の阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準まで軽減できないと判断される場合、監査人予定者は監査業務の契約を締結してはならない旨も明示されています(第 12 項)。



(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。

監査事務所は、監査業務に係る審査の方針及び手続を定め、企業の状況等に応じて審査の範囲、担当者、時期等を考慮し、監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成について、適切な審査が行われていることを確かめなければなりません。審査担当者には、監査業務に係る審査を実施するのに、十分な知識、経験、能力及び当該監査業務に対する客観性を有する者が選任される必要があります。

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	<p>監査事務所は、下記に記載のとおり、審査担当者の適格性及び審査の実施状況に不備があるため、審査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>(1) 監査事務所は、審査担当者の適格性について、今回の品質管理レビューに当たって選定した監査業務が属する業種における監査経験や継続的専門研修制度における必要な履修単位の取得の有無などについて確認していない。</p> <p>(2) 審査担当者は、監査チームから提示を受けた期末監査意見の審査資料に関して、未完成又は監査調書との不整合が複数ある状況を指摘しておらず、また、今回の品質管理レビューに当たって選定した監査業務において、不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価、会計上の見積りの監査、並びにグループ監査に関する著しい監査手続の不備を含め、複数の不備が生じているが、審査において指摘できていない。</p> <p>【品基報第 1 号第 34 項、第 36 項、第 38 項、監基報 220 第 19 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

事例 3 は、監査事務所は審査担当者の適格性を十分確保しておらず、また、審査担当者は十分な時間をかけて審査を実施していなかったため、有効な審査が実施できていない事例です。審査担当者は、監査チームが行った重要な判断に関する監査調書に、実施した手続とその結論が適切に記載されているかどうかを検討し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3点に留意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)

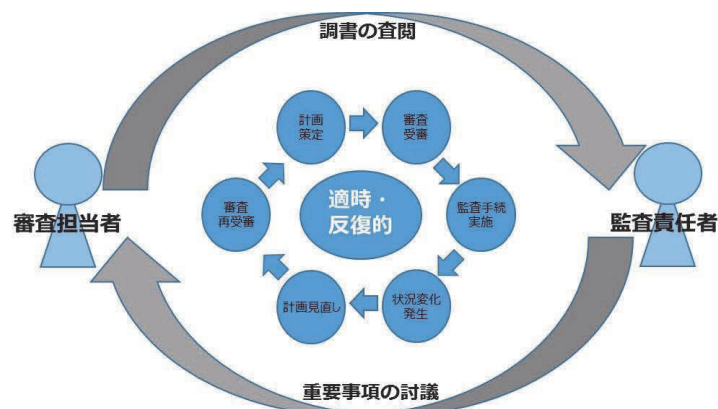
審査においては、重要な事項について監査責任者と討議するとともに、監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書を検討することにより、財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを客観的に判断する必要があります。

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35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。

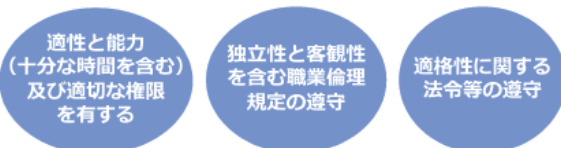
- 会計上の見積り等の重要な項目について、監査計画段階から審査担当者が積極的に関与し、監査意見形成時の審査まで監査チームとコミュニケーションを保ち、適時に深度ある審査を実施している。
- 監査業務の規模や専門性に応じて複数の審査担当者による審査を実施している。

コラム 品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」の概要

同報告書は、監査事務所が適格な審査担当者の選任を通じて、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論を客観的に評価するため、従来は改正前品基報第1号に含まれていた「審査」に関し、独立した報告書として新設されました。その概要は以下のとおりです。

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

審査担当者の適格性



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

審査の実施



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

(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 の発達により監査対象会社から情報を電子データで入手する等、PC で監査調書の元データ等を作成・保管することが一般化しています。加えて、リモートワークの普及により在宅等での作業も増えているなど、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います。

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	<p>監査事務所は、個人所有の PC で入手又は作成した電子データについて、監査事務所のファイルサーバに格納するとともに、個人 PC から削除する手続を定めている。しかしながら、監査事務所は、電子データが専門要員の個人 PC から削除されたことを定期的に点検していない。</p> <p>【IT 実 4.VI.第 2 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

監査事務所は、情報セキュリティ・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、監査事務所は、とるべき情報セキュリティへの対応が実施されているか、情報セキュリティの方針・手続の遵守状況をモニタリング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方針の遵守状況の確認を実施していない事例です。監査業務に係る電子データが専門要員が利用する PC に多く保管されていれば、移動中の PC 紛失による機密情報の流出リスクが高まります。また、リスクへの対応としては、PC からの電子データの適時の削除を求めるだけでなく、実際に削除されたことのモニタリングも重要であり、方針及び手続にはこれらを含めることになります。モニタリングの方法としては、宣誓書等のセルフチェックや、監査チームのメンバー、情報セキュリティ責任者による第三者点検などがあります。

なお、監査事務所は、情報セキュリティの技術的な確保の観点から、専門要員に対して監査事務所が管理する貸与 PC を利用させることが望まれます。やむを得ない理由により、非常勤職員等に個人 PC の利用を許可する場合には、個人 PC 内の監査業務に係る電子データの取扱いは、貸与 PC を利用させるケース以上に慎重になる必要があります。

< 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、対策基準及び実施手順書によって構成されます。



- 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、電子データの授受や保管などの目的でクラウドサービスを利用するケースが増えています。クラウドサービスを含む外部の IT リソースを利用する場合には、公認会計士は、以下のような点に留意して対策を行う必要があります。

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

(公認会計士業務における情報セキュリティの指針に係る Q&A(品質管理基準報告書第 1 号実務ガイダンス第 2 号))

(5) 監査調書の管理

監査人は、監査報告書を発行するための基礎を得たことを示す十分かつ適切な記録として、また一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施したことを示す証拠として、監査調書を作成し保存します。

また、監査人は、監査事務所が定めた適切な期限内(監査報告書日から 60 日程度を超えない)に、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了する必要があります。加えて、監査ファイルの最終的な整理が完了した後、監査事務所が定めた保存期間が終了するまで、いかなる監査調書であっても、削除又は破棄してはならず、監査調書の修正等が必要となった場合には、修正又は追加が必要となった具体的理由及び過程を文書化する必要があります。

監査事務所は、監査調書の整理、管理及び保存に関する具体的な方針及び手続を定めるとともに、適切なモニタリングを通じて、調書管理に係る品質管理のシステムを整備・運用する必要があります。

事例 5	監査調書の管理
改善勧告事項	<p>監査事務所は、監査調書の管理に関する方針及び手続として、監査ファイルの最終的な整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる監査調書であっても削除又は廃棄してはならない旨を定めるとともに、監査報告書日後に認識した事項に関して、新たに若しくは追加的に監査手続を実施又は新たな結論を導き出す場合の対応並びに監査ファイルの最終的な整理が完了した後に、既存の監査調書の修正又は新たな監査調書の追加が必要となった場合の対応について定めている。しかしながら、監査調書について、これらの規定を逸脱した取扱いがなされることを防止するために、具体的な手続及び管理方法を定めていない。</p> <p>【品基報第 1 号第 45 項及び A52 項、監基報 230 第 15 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

事例 5 は、監査事務所は監査調書の整理、管理及び保存に関する具体的な方針及び手続を定めているものの、これらを逸脱した監査調書の修正等を防止するための具体的な措置を講じていない事例です。

< Point >

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

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

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。

監査人は、財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得て、独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することに責任を負っていることから、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。

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 6	不正リスクの識別と評価
改善勧告事項	収益認識に関する不正リスクの識別と評価において、以下の発見事項があった。 (1) 監査人は、重要な構成単位である子会社における連結売上高の40%を占める売上取引及び子会社2社における売上高の合計が連結売上高の15%を占める売上取引について、収益全体に関する概括的な検討と、取引内容の理解に基づき不正リスクが相対的に低い旨の評価を実施するにとどまっております。

事例 6	不正リスクの識別と評価
	<p>不正リスクの有無について、不正リスク要因を考慮した具体的な検討を実施していない。</p> <p>(2) 監査対象会社及び一部の子会社における収益認識の先行計上に不正リスクを識別しているが、先行計上がどのように発生する可能性があるかを具体的に検討していない。</p> <p>【監基報 240 第 25 項】</p>

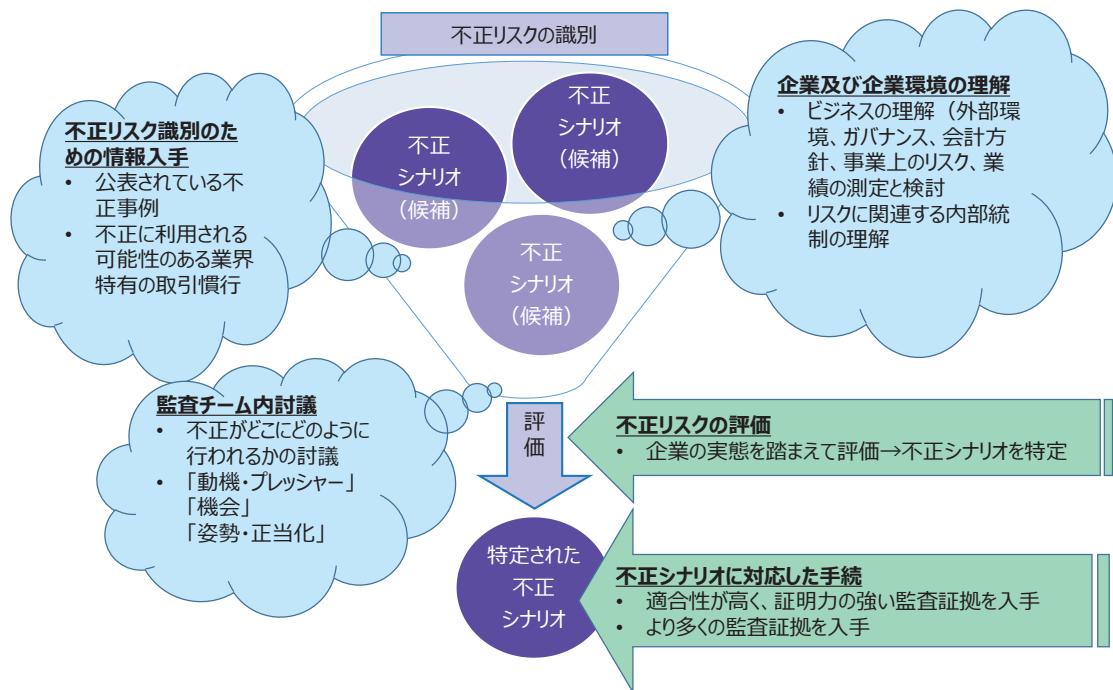
【改善勧告事項の解説】

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³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。収益認識に関して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。なお、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 6(1)は、連結財務諸表の売上の大きな割合を占める子会社の売上取引について、収益認識には不正リスクがあるという推定を反証するための検討が不十分であった事例です。また、事例 6(2)は、収益認識の先行計上に関する具体的なリスクの検討が不十分であった事例です。

監査人は、深度のある監査手続を効率的に実施するために、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、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について、監査チーム内で十分に討議する必要があります。その際、5W1H を考慮した、より具体的な不正の手口(不正シナリオ)を想定することは有益であると考えられます。なお、不正シナリオを想定する際に一定の金額(手続実施上の重要性以上等)や期間(期末日前 3 日間等)を特定しているものの、その合理性を十分に検討できていないケースが多くあります。

³ 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)。



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関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。

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、原材料の調達→製造→在庫管理→配送・販売まで、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

② 不正リスクへの対応

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

事例 7	不正リスクへの対応
改善勧告事項	収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクについて発生(実在性)に関して特別な検討を必要とするリスクを識別し、当該虚偽表示リスクに対して、実証手続を立案し実施しているが、納品書(控)と照合しているものの、納品の事実を裏付けるより強い証拠力のある監査証拠を入手しておらず、不正リスクを識別した売上高に関する詳細テストとして十分であるか検討していない。 【監基報 330 第 5 項、監基報 240 第 29 項】

【改善勧告事項の解説】

事例 7 は、売上高の発生(実在性)という不正リスクに対して、納品の事実の有無を検証できていない事例です。不正リスクへの対応として、納品の事実を裏付ける、証明力が強く適合性の高い監査証拠を入手する必要があります。

< Point >

監査人は、収益認識に限らず、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況若しくは不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、追加的な監査手続を実施する必要があります(監基報 240 第 32-2、F32-3、F35-2 等)。

なお、監基報 240 付録 3 に不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況が、また、同付録 4 に不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が例示されています。監査人は、当該例示を参考にして、不正による重要な虚偽表示を看過しないよう職業的懐疑心を発揮して監査業務を実施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。

また、監査チームの協議において収益以外の費用、資産・負債項目に関連した不正の発生可能性や他社の不正事例が監査対象会社に発生する可能性があるかについて詳細に検討を行っている監査事務所がありました。

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、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、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についての適切性を検証するための手続(以下「仕訳テスト」という)を立案し実施することが求められます。

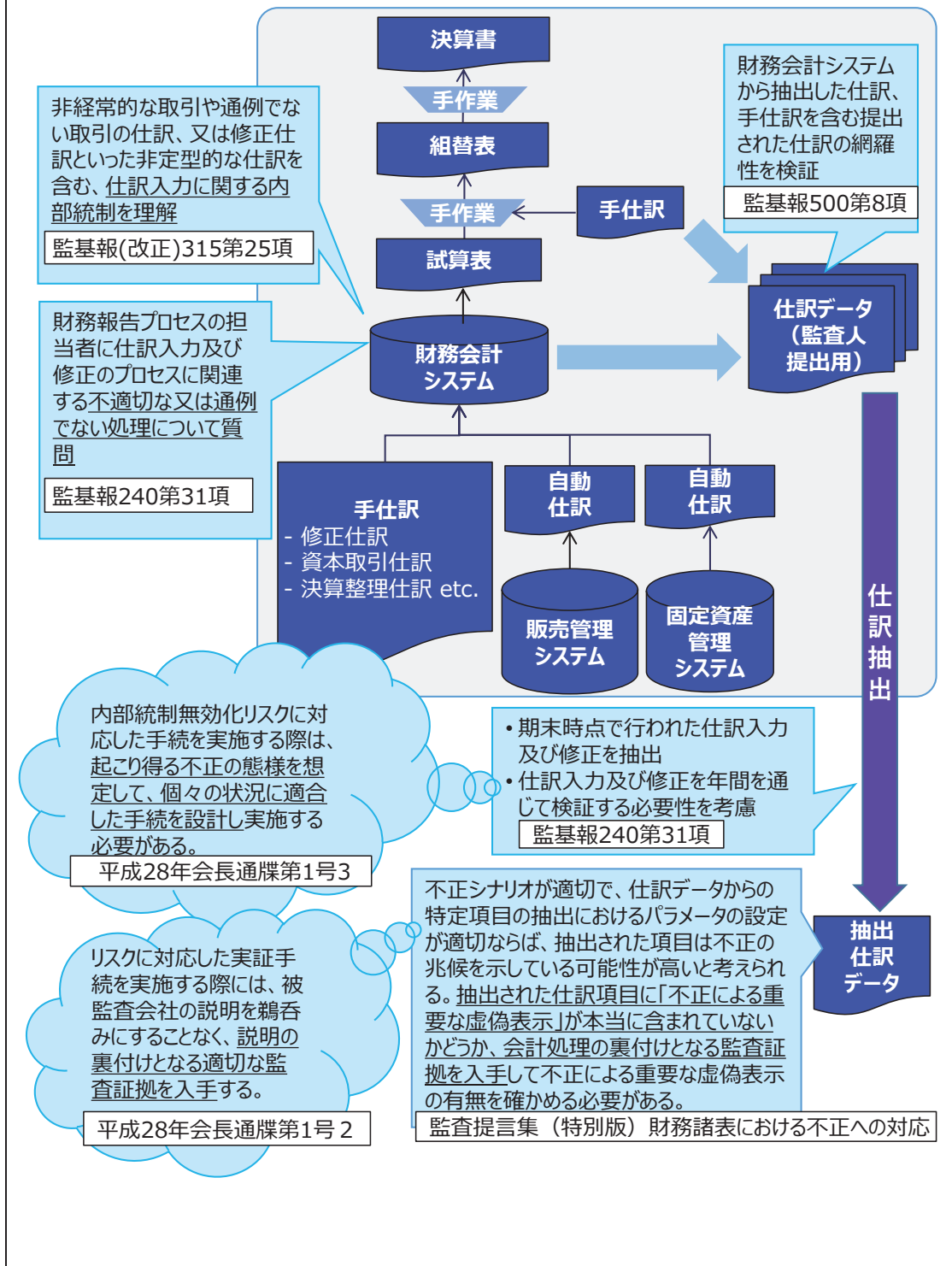
仕訳テストに関連した改善勧告事項は過年度から継続して発生頻度の高い項目であり、多数の監査事務所、事例 8(1)から(5)のうち、一つ又は複数の改善勧告事項が見受けられます。

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(仕訳テスト)
改善勧告事項	<p>経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するために立案し実施されている仕訳テストにおいて、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査計画上、経営者による内部統制を無効化する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ない。</p> <p>(2) 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問していない。</p> <p>(3) 仕訳データについて、監査人自らが会計システムにアクセスし仕訳データを取り出し、主要勘定について検討した旨を監査調書に記載しているものの、勘定科目ごとの仕訳データと試算表の整合性及び四半期ごとに実施した仕訳データ合計と年度の試算表の整合性の確認等、網羅性の検討を実施していない。</p> <p>(4) 手続実施上の重要性の基準値以上の仕訳を抽出しているが、その合理的な理由を検討していない。</p> <p>(5) 抽出した仕訳に異常な点がないかを確認しているが、証憑等と突合すること等を検討していない。</p> <p>【監基報 240 第 31 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

- (1) 仕訳テストは経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査手続です。経営者による内部統制を無効化するリスクは、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクとされています(監基報 240 第 30 項)が、監査人は当該リスクを特別な検討を必要とするリスクとしていなかった事例です。なお、特別な検討を必要とするリスクについては監査役等とのコミュニケーション(例えば、当該リスクの内容及び識別した理由並びに当該リスクへの監査人の対応等)が求められる(監基報 260 第 13 項、同 A12 項及び A13 項)ため、特別な検討を必要とするリスクの識別は、監査役等とのコミュニケーションにも影響します。
- (2) 監査人は、仕訳テストの実施に際して、財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問することが求められますが、当該質問を実施していなかった事例です。
- (3) 監査人は、仕訳テストに利用する仕訳データの網羅性に関する監査証拠を入手することが求められます(監基報 500 第 8 項)が、仕訳データの網羅性の検討が不十分であった事例です。
- (4) 監査人は、仕訳テストにおいて、起こり得る不正の態様を想定し、それに対応する仕訳抽出基準を設定する必要があります。本事例は、不正の態様を想定することなく、仕訳抽出基準を設定した事例です。
- (5) 不正の態様の想定及び仕訳抽出基準の設定が適切ならば、抽出された仕訳項目は不正の兆候を示している可能性が高いため、監査人は、抽出された仕訳項目に不正による重要な虚偽表示が含まれていないかどうかについて、裏付けとなる監査証拠を入手することが求められます。本事例は、詳細テストを実施していない等、不正リスクに対応した証明力が強く適合性の高い監査証拠を入手できていなかった事例です。

< Point > 仕訳入力フローと仕訳テストに係る監査手続の関係性は下図のとおりです。



参考になる取組事例

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

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

(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	監査人は、仕掛品勘定について、試算表と「仕掛品残高明細表」における期末の仕掛品残高との突合を実施しているが、「仕掛品残高明細表」における期末の仕掛品残高の算定根拠となる直接費、配賦対象となる間接費及び配賦計算に使用する労務時間等について、正確性及び網羅性を検証していない。 【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(仕掛品残高明細表)を利用して、仕掛品の正確性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(仕掛品残高の算定根拠となる直接費の集計、

間接費の配賦計算、配賦計算に使用する労務時間等の集計)及び網羅性(仕掛品として計上すべき対象が全て把握されているか)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

以下の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
- 固定資産の減損の兆候の有無を把握するための情報
- 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

棚卸資産の評価、固定資産の減損、株式の評価、繰延税金資産、履行義務の充足による収益認識等の項目について、経営者は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は、これらの影響を受けます。監査人は、このような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、経営者の説明を鵜呑みにすることなく、収集した情報や監査チーム内に蓄積された知識に照らして批判的に検討する姿勢を保持することが求められています(会長通牒平成 28 年第 1 号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」4. 会計上の見積りの監査)。

事例 10	棚卸資産の評価
改善勧告事項	<p>監査人は、監査対象会社の棚卸資産の評価に関して、監査対象会社が定めた評価損計上の要否判定の評価ルールに含まれる滞留期間及び減価率が妥当かどうかの定量的な検討及び当該評価ルールが監査対象会社の実態に即して合理的であるかどうかの検討をしていない。</p> <p>【監基報 540 第 7 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

営業循環過程から外れた滞留又は処分見込等の棚卸資産について合理的に算定された価額によることが困難な場合、監査対象会社は、収益性の低下の事実を適切に反映するよう処理するために、規則的に帳簿価額を切り下げる方法(以下、「評価ルール」とする。)を採用することがあります。

監査人は、監査対象会社が評価ルールを採用した事業年度の監査において、当該評価ルールの合理性を検討し、その過程及び結論を監査調書に記録しているものの、その後の事業年度の監査における継続的な検討が不十分とされた事例です。

< Point >

評価ルールを検討する際のポイントは、下図のとおりです。これらの検討を通じて、評価ルールが監査対象会社の実態に即して合理的であるかどうか検討する必要があります。

棚卸資産の評価ルール

滞留期間	評価額
3年以下	簿価×100%
3年超5年以下	簿価× 50%
5年超	簿価× 0%

- 財務報告の枠組みに照らして合理的であるか検討していますか？
- 重要な仮定（例：滞留期間、評価額）は特定していますか？
- 重要な仮定の合理性を定性的かつ定量的な観点から検討していますか？
- 前年度の見積りについて遡及的な検討を実施していますか？

事例 11

減損の認識判定

改善勧告事項

固定資産減損の認識判定に係る監査手続について、以下の発見事項がある。

- (1) 減損の兆候がある資産グループについて、中期経営計画を基礎とする割引前将来キャッシュ・フローの見積りに基づき、減損損失の認識は不要と判断している。当該計画においては、材料費が売上原価のおよそ4割を占めており、経営者は材料費の仕入価格が上昇するリスクを認識しているが、売上原価は、翌期以降20年間同額で推移するものとされている。このような状況において、監査人は、固定資産の減損に関して特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、中期経営計画における売上原価の見積りに関して、経営者が使用した重要な仮定の合理性を検討していない。
- (2) 減損の認識判定に使用した翌年度の割引前将来キャッシュ・フローが、繰延税金資産の回収可能性の検討において使用した翌年度予算に一定の補正を行った数値と整合するかどうか検討していない。

【監基報 540 第 12 項、第 14 項】

【改善勧告事項の解説】

固定資産減損の認識判定において、監査人は割引前将来キャッシュ・フローの見積りに関して経営者が使用した仮定の合理性を評価する必要があります。

通常、経営者は複数の仮定を使用するため、仮定の合理性を評価する際には、個々の仮定の合理性だけでなく、他の仮定と合わせて検討した場合でも割引前将来キャッシュ・フローの見積りに対して合理的であるかどうかを検討する必要があります。また、本事例のように繰延税金資産の回収可能性も検討している場合、将来課税所得の見積りに関して経営者が使用している仮定との整合性も検討する必要があります。

本事例は、このような合理性の評価が行われなかった事例です。

< Point >

減損認識判定における割引前将来キャッシュ・フロー及び繰延税金資産計上における将来課税所得の見積りは、経営者が策定した事業計画等に基づいて行われる場合が多くあります。

このような場合、監査人は事業計画等の内容の理解を通じて、事業計画策定の前提となっている事項(仮定)を識別し、その合理性を評価することになります。

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ことから、仮定の合理性を評価するために、以下の事項との整合性を検討する必要があります。

- 一般的な経済環境と企業の経済状況
- 企業の事業計画
- 関連する事項について過年度に行われた仮定と実績
- 財務諸表作成プロセスにおいて経営者が会計上の見積りを行う際に使用する仮定

このうち、企業の事業計画に関しては、以下の検討が必要になると考えられます(例示)。

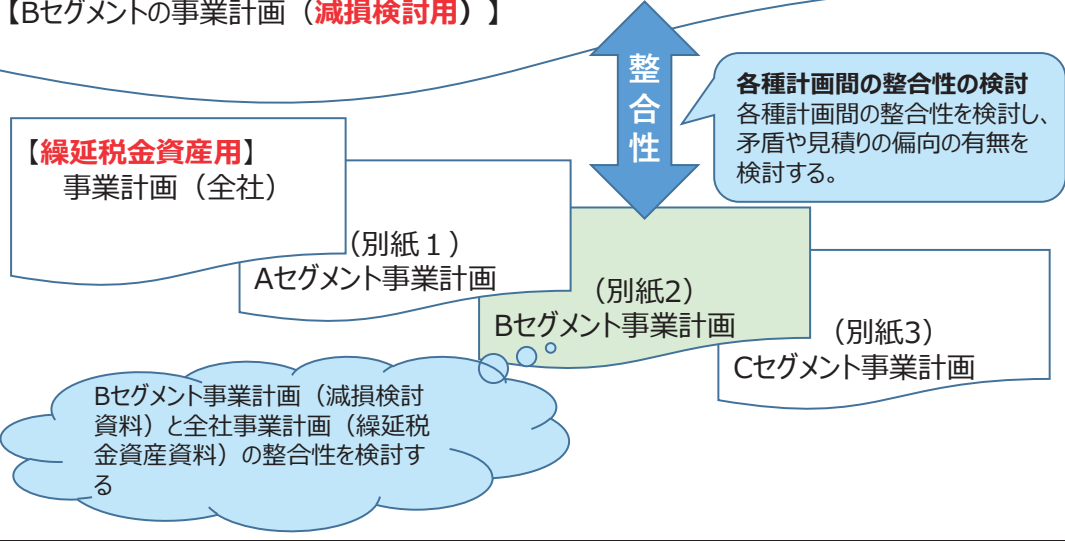
- i. 新商品の販売開始による売上高の増加
→ 新商品の販売開始前に実施したテスト販売データによる検討
- ii. 原価低減施策による売上総利益率の改善
→ 過年度における原価削減施策の見込みと実績データとの比較分析
- iii. 中期経営計画期間最終年度の売上高や営業利益見込みの据え置き
→ 複数の外部情報源による業界データとの比較、営業担当役員等へのヒアリング

また、監査対象会社が複数の事業を営んでいる場合、経営者は、繰延税金資産の計上に際しては全社ベースの事業計画に基づいて将来課税所得を見積る一方で、固定資産減損の認識判定に際しては特定の事業に係る事業計画に基づいて割引前将来キャッシュ・フローを見積ることが一

一般的であると考えられますので、それぞれの見積りにおいて経営者が使用している仮定が整合的であるかどうか検討する必要があります。



【Bセグメントの事業計画（減損検討用）】



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

事例 12	遡及的な検討(バックテスト)
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等の会計上の見積りは不確実性を伴うため、会計上の見積りの確定額と異なることが多くあります。この差異を特定し、その理由を理解することで、経営者の見積りのプロセスの有効性、会計上の見積りの不確実性の程度及び経営者の偏向が存在する可能性等について判断することができるため、リスク評価手続としてバックテストは非常に重要な手続であると考えられます。

本事例は、このようなバックテストが実施されていなかった事例です。

< Point >

経営者は、会計上の見積りを行うに当たり多くの仮定を使用しています。したがって、監査人は、バックテストを実施する際に事業計画全体について計画と実績とを比較するだけでなく、経営者が使用した重要な仮定について個別に確定額と前年度の見積りとを比較し、会計上の見積りに係るリスク評価を精緻に実施する必要があります。

バックテストの実施				
損益計算書	X1年 計画	X1年 実績	差異	差異理由の特定と評価
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	
税引前利益	XXX	XXX	▲XX	

監査人は前年度の財務諸表に計上されている会計上の見積りの確定額、又は再見積額の**差異を特定して理解するリスク評価手続**を実施
 【監基法540_A38】

監査人が入手する情報

- 前年度の見積りプロセスの有効性
- 当年度における再見積りに関連する監査証拠
- 見積りの不確実性など、財務諸表での開示が要求される事項の監査証拠
- 見積りの偏向(不正リスク)の兆候の有無
- 見積りの不確実性の程度

(4) 継続企業の前提

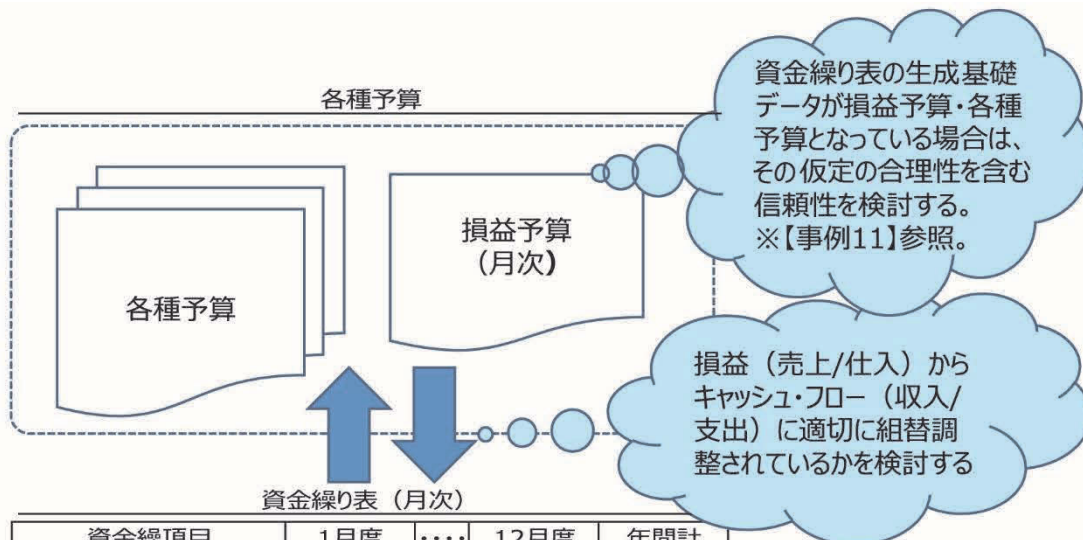
財務諸表は、継続企業の前提を基礎として作成されています。監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任があり、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、注記の適切性を確かめるとともに監査報告書においても注意喚起や監査上の対応を記載する必要があります。

事例 13	継続企業の前提(事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続)
改善勧告事項	監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別したため、追加的な監査手続として、経営者が作成した資金繰り計画を検討し、重要な不確実性がないとする経営者の判断を妥当なものとしているが、資金繰り計画を作成するために生成した基礎データ及び資金繰り計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかについて検討していない。 【監基報 570 第 15 項(3)】

【改善勧告事項の解説】

監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、追加的な監査手続(当該事象又は状況を解消する、又は改善する要因の検討を含む。)を実施することにより、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければなりません。これらの追加的な監査手続に当たって、監査人は、企業が作成した資金計画を分析する手続を含めなければならず、①資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性を評価するとともに、②資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断することが求められています。本事例は、監査人が継続企業の前提の評価に関連した経営者の対応策を反映した資金繰り表について、生成した基礎データの信頼性や仮定が実行可能であるかについて十分な監査証拠を入手していなかった事例です。

監査人が継続企業の前提の評価に関連した資金計画を分析する際の検討ポイントの例示は次のとおりです。



資金繰り項目	1月度	…	12月度	年間計
[経常収入]				
現金売上	+XXX		+XXX	+XXX
売掛金回収	+XXX		+XXX	+XXX
⋮				
その他経常収入	+XXX		+XXX	+XXX
〈経常収入合計〉	+XXX		+XXX	+XXX
[経常支出]				
現金仕入	▲XXX		▲XXX	▲XXX
買掛金支払	▲XXX		▲XXX	▲XXX
人件費支出	▲XXX		▲XXX	▲XXX
諸経費支出	▲XXX		▲XXX	▲XXX
⋮				
〈経常支出合計〉	▲XXX		▲XXX	▲XXX
[差引経常収支過不足]	+XXX		+XXX	+XXX
[財務等収入]				
借入金			+XXX	+XXX
資産売却収入			+XXX	+XXX
〈財務等収入合計〉	+XXX		+XXX	+XXX
[財務等支出]				
借入金返済	▲XXX		▲XXX	▲XXX
設備投資			▲XXX	▲XXX
その他財務等支出	▲XXX		▲XXX	▲XXX
〈財務等支出合計〉	▲XXX		▲XXX	▲XXX
[差引財務等収支]	+XXX		+XXX	+XXX
[総合収支]	+XXX		+XXX	+XXX
[月初資金]	+XXX		+XXX	+XXX
[月末資金]	+XXX		+XXX	+XXX

資金繰り表の生成基礎データが損益予算・各種予算となっている場合は、その仮定の合理性を含む信頼性を検討する。
※【事例11】参照。

損益（売上/仕入）からキャッシュ・フロー（収入/支出）に適切に組替調整されているかを検討する

人件費・経費
各種予算（経費計画・人件費計画）との整合性を検討する。

借入金
借入金調達の実現可能性を検討する（借入枠や担保余力なども考慮する）。

資産売却
売却処分の合理性及び実現可能性（抵当権の有無、売却先の信用力も考慮）を検討する。

(5) グループ監査

グループ監査では、複数の構成単位から成るグループ財務諸表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構成単位の財務情報に対して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 14	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>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の識別、評価及びリスク対応手続について、以下の発見事項がある。</p> <p>① 構成単位 A の財務情報に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について、グループ監査チームは構成単位 A の監査人と討議していないほか、当該不正リスクに関して構成単位 A の監査人の監査調書又はその要約を閲覧していない等、収益認識に関する不正リスクについて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について構成単位 A の監査人が実施したリスク評価に十分に関与していない。</p> <p>② 構成単位 B の監査人は、グループ監査チームが識別した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のほかに、構成単位 B の財務情報について複数の特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、グループ監査チームは構成単位 B の事業活動についての協議や、構成単位 B 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 B の監査人と実施していない。</p> <p>③ グループ監査チームは、構成単位 C の監査人から年間を通じて無作為にサンプルを抽出するという不正リスクへの対応手続の実施結果について報告を受けているが、当該手続が不正リスク対応手続として適切かどうかを十分に評価していない。</p> <p>【監基報 600 第 29 項、第 30 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する場合には、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。

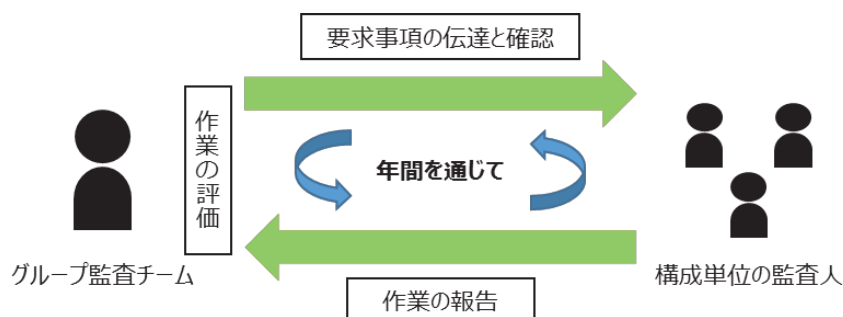
事例 14 は、グループ監査チームと構成単位の監査人との間で適時・適切にコミュニケーションが行われなかったために、重要な構成単位における不正な収益認識に係るリスク評価手続及びリスク対応手

続が適切であるかどうか、また、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を網羅的に識別できているかどうかについて検討できていない事例です。

< 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

参考になる取組事例

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

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

コラム 監査基準報告書 600「グループ監査における特別な考慮事項」について

2023年1月12日付で監査基準報告書600(以下、「監基報600」とする。)が改正され、その名称が「グループ監査」から「グループ監査における特別な考慮事項」に変更されました。

現行から大幅な項目の追加・削除等が行われており、主な改正点の内容は以下のとおりです。

- 重要な構成単位という概念を廃止し、重要な構成単位の財務情報に対して一律にリスク対応手続を求めるのではなく、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応し、十分かつ適切な監査証拠を入手するために適切なアプローチをグループ監査人が決定する必要があることを強調
- 構成単位が法人単位とならず、事業単位等となるケースも想定(構成単位決定の柔軟性確保)
- 個別財務諸表監査であっても複数の事業単位が存在する場合には改正監基報600の適用対象となり得ることを明確化
- 構成単位における作業の範囲を「①構成単位の財務情報全体に対するリスク対応手続の立案及び実施」、「②一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に対するリスク対応手続の立案及び実施」及び「③特定のリスク対応手続の実施」と規定
- 「構成単位の重要性の基準値」に代えて、「構成単位の手続実施上の重要性」の決定が必要

- 構成単位の監査人はグループ監査における監査チームの一員である旨の明確化
- グループ監査人と構成単位の監査人の強固な双方向のコミュニケーションの強調
- 特に監査基準報告書 220「監査業務における品質管理」、同 230「監査調書」、同 300「監査計画」、同 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び同 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」を参照、又はそれらを拡充することで、他の全ての関連する監査基準報告書がグループ監査業務に適用される必要があることが明確化、強調

改正監基報 600 の適用時期は 2024 年 4 月 1 日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以降開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査からとされています(公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所は特例により 2024 年 7 月 1 日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以降開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から適用されます。)

(6) 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。

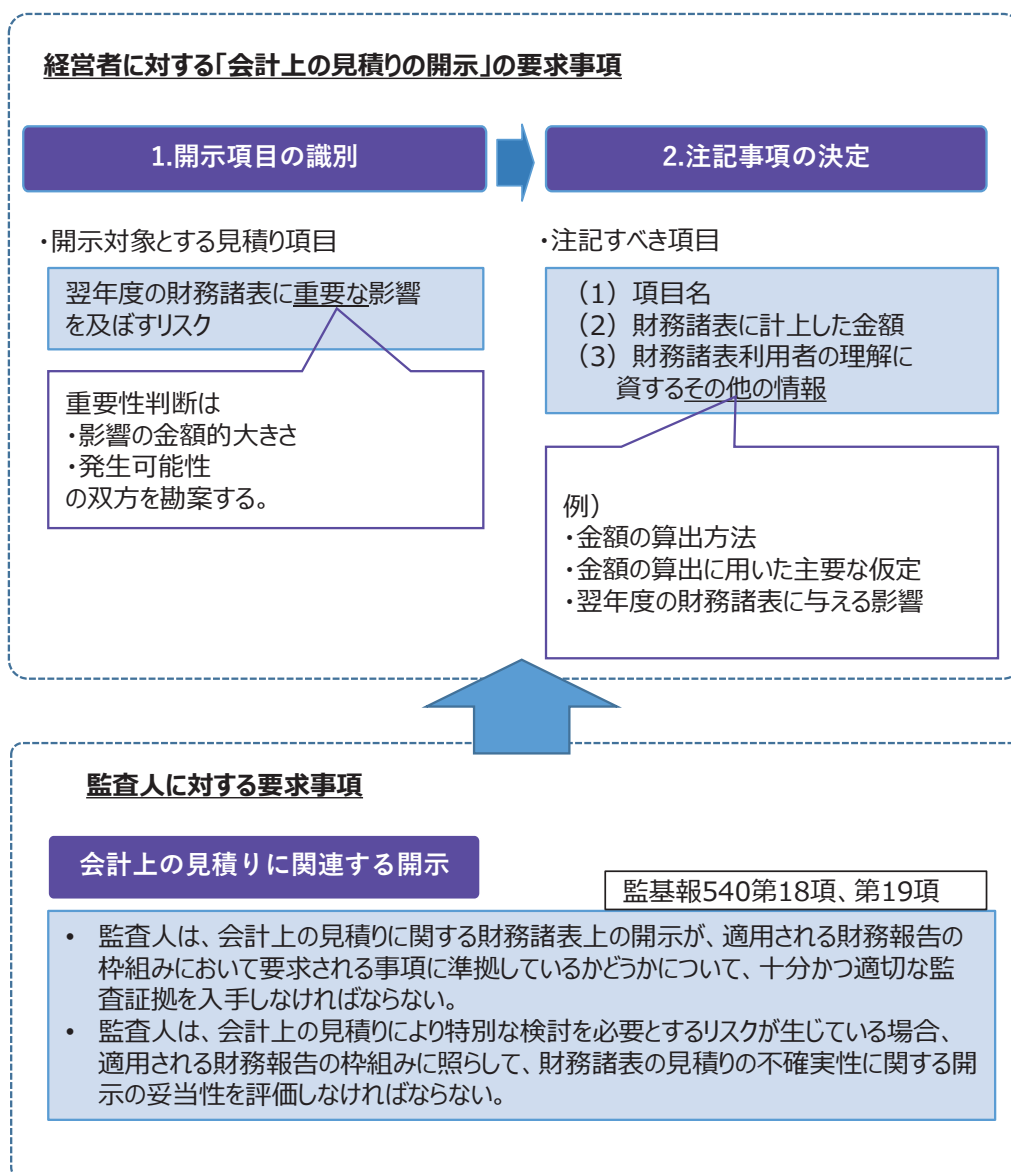
事例 15	会計上の見積りに関する開示
改善勧告事項	<p>監査人は「棚卸資産の評価」及び「固定資産の減損」について、会計上の見積りの不確実性が高く、経営者による判断が重要な影響を及ぼすことから特別な検討を必要とするリスクを識別するとともに、監査において特に重要であるため、監査上の主要な検討事項に該当すると判断している。監査対象会社は、これらの項目について、財務諸表における重要な会計上の見積りに関する注記を開示していないが、監査人は、当該監査対象会社の判断の根拠を検討しておらず、会計上の見積りに関する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠しているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。【監基報 540 第 18 項、第 19 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

経営者は、当年度の財務諸表に計上した会計上の見積りに関連する項目のうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目については、①重要な会計上の見積りの内容を示す項目名、

②当年度の財務諸表に計上した金額、③会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報(例えば、金額の算出方法、算出に用いた主要な仮定、翌年度の財務諸表に与える影響等)を注記することが求められています(企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」)。また、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するに当たっては、影響の金額的大きさと発生可能性を総合的に勘案して判断するとされています(同基準第 5 項)。

本事例は、会計上の見積りの開示に関して、経営者が「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を準拠しているかどうかの監査人の検討が不十分であった事例です。

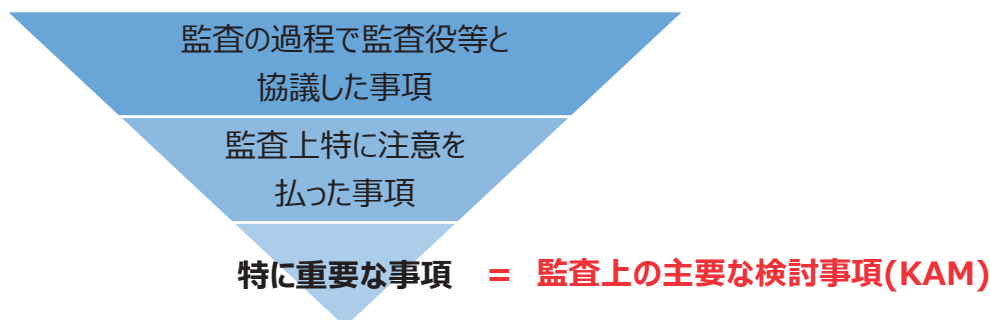


(7) 監査報告書

監査上の主要な検討事項(KAM(Key Audit Matters))は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定した上で、当年度の財務諸表監査において、職業的専門家として特に重要と判断した事項です。KAMは、2018年7月に公表された「監査基準の改定に関する意見書」により日本の監査実務に導入され、2021年3月期から、一部を除く金融商品取引法監査が適用される会社に適用され、監査報告書への記載が求められています。

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

監査人によるKAMの決定プロセスは、次のとおりです。



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。

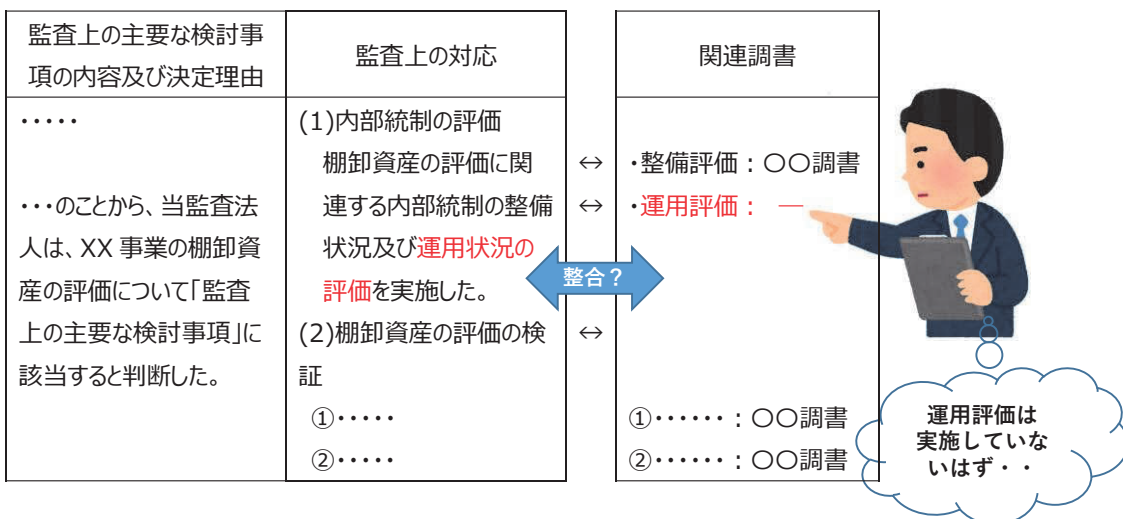
監査上の主要な検討事項(KAM)	
(1)	関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
(2)	KAMの内容
(3)	KAMに決定した理由
(4)	監査上の対応

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、棚卸資産の評価について特別な検討を必要とするリスクを識別し、監査報告書において監査上の主要な検討事項として記載している。監査人は、当該リスク対応手続として内部統制に依拠せず実証手続のみを立案し実施しているが、監査上の主要な検討事項に対する監査上の対応として、棚卸資産の評価に関連する内部統制の整備状況及び運用状況の有効性を評価した旨を記載している。</p> <p>【監基報 701 第 12 項】</p>

【改善勧告事項の解説】

監査人は、識別したリスクに関連する内部統制に依拠しない監査手続、すなわち、内部統制の運用状況の有効性を評価しない監査計画を立案しているにもかかわらず、KAM に記載した監査上の対応として、内部統制の運用状況の有効性の評価を実施した旨を記載している事例です。本事例のほか、監査上の対応として KAM に記載した実証手続のうち、一部の实証手続が実施されていなかった等の事例も見受けられました。

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



< Point >

上記事例のほか、KAM に関する監査上の留意事項は以下のとおりです。

KAM の決定根拠の文書化

KAM は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定した上で、当年度の財務諸表監査において、職業的専門家として特に重要と判断した事項ですが、各事項が KAM となるかどうかの決定の根拠について、監査人は監査調書に適切に記録することが求められます(監基報 701 第 17 項(1))。監査人の判断の根拠は、通常、監査役等とのコミュニケーションに関する監査調書、個別の事項の監査調書及びこれら以外の重要な事項に関する監査調書に記載されます(同 A39 項、A64 項)。

(8) 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ぬとされています。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 の利用に関する概括的理解
改善勧告事項	監査人は、監査対象会社の重要な構成単位である海外子会社において利用している情報システムについて、IT の利用に関する概括的理解を実施していない。 【監基報 315 第 20 項、IT 実第 6 号第 4、5、8 項】

【改善勧告事項の解説】

企業におけるITの利用状況によっては、ITが重要な虚偽表示リスクに重要な影響を及ぼす可能性があります。また、グループ監査を実施する場合には、グループ監査人(監査対象会社の監査人)は、グループ全体統制及び連結プロセスを理解することが求められており、理解の範囲には、同一の全般統制によって管理されている集中ITシステム、構成単位に共通するITシステム内の統制活動及び連結のためにITがどのように構築されているかといったITに関する事項を理解することも含まれています。そのため、監査人は、監査対象会社に加えて、重要な構成単位についても、ITの利用に関する概括的理解を実施する必要があります。

事例17は、重要な構成単位として識別した子会社のITの利用に関する概括的理解を実施していない事例です。監査対象会社に加えて、重要な構成単位として識別した子会社についても漏れなく、ITの利用に関する概括的理解を実施する必要があります。特に海外子会社においては、監査対象会社のガバナンスが効いていないことにより、グループ監査人による子会社のITの利用状況等の理解が十分にできていないことが多くあります。監査対象会社及び構成単位の監査人とコミュニケーションを十分に取ら業務を実施することが重要です。

< Point >

改正監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」(以下、改正 315 という)は 2023 年 3 月期決算に係る財務諸表監査より適用されています。改正 315 においては、昨今における IT の進歩及び企業における IT の利用状況を鑑み、IT に係る要求事項がより明確化されています。改正 315 において、リスク評価の過程で IT に関して監査人に要求される手続には次のようなものがあります。

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

なお、改正 315 の適用後は、重要な構成単位及び財務諸表等の監査等を実施するその他の構成単位において、重要な虚偽表示リスクに対して IT が関係すると考えられる場合には、グループ監査の観点で上記の手続を実施することになります。

(9) 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、監査対象会社が新規に開始した不動産事業の売上高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が、経営者は、内部統制の評価において当該売上高に係る業務プロセスを内部統制の評価範囲に追加していなかった。</p> <p>また、監査人は、グループ監査において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、当該連結子会社を重要な構成単位としているが、経営者は、内部統制の評価において当該連結子会社を重要な事業拠点として選定していなかった。</p>

事例 18	内部統制の評価範囲の妥当性の検討
	<p>かかる状況において、監査人は、経営者が不動産事業売上高に係る業務プロセス及び監査人が重要な構成単位とした連結子会社の売上に係る業務プロセスを内部統制の評価範囲に追加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】

経営者が重要な虚偽表示リスクを有する関係会社及び勘定科目に関連する業務プロセスを内部統制評価の範囲に含めていない状況において、監査人が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協議した結果、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等、経営者による内部統制の評価範囲が適切でないと判断するケースがあります。当該ケースにおいては、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、経営者に対し評価範囲の見直しを促す等追加的な対応が求められます。そのため、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。

また、監査対象事業年度中に監査対象会社及びその関係会社の事業又は業務に重要な変化が識別された場合には、速やかに評価範囲の見直しの要否について経営者と協議する必要があります。

なお、重要な事業拠点⁴と重要な構成単位⁵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。

< Point >

次の図において子会社 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。

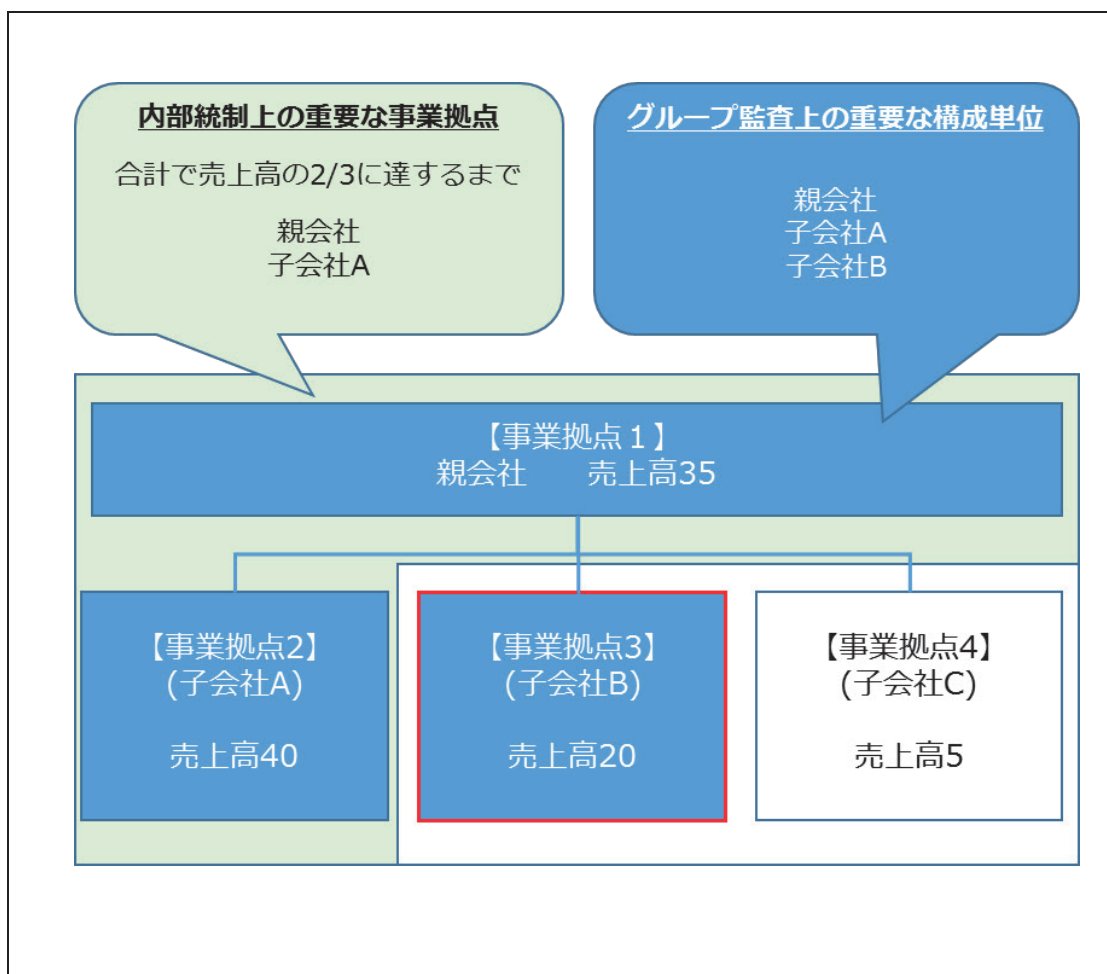
⁴ 重要な事業拠点は、企業が複数の事業拠点を有する場合、例えば、各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の概ね 2/3 程度を評価の対象とします(内部統制評価の実施基準Ⅱ 2. (2)①)。

⁵ 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)。



事例 19	内部監査人の作業の利用
<p>改善勧告事項</p>	<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る。</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>(3) 特別な検討を必要とするリスクとして識別した収益認識の不正リスクに関連する内部統制の運用評価手続の立案及び実施に当たり、評価対象の内部統制への依拠の程度や関連するリスクの程度に応じて、内部監査人が選定したサンプルをどの程度利用すべきかを検討していない。</p> <p>【監基報 610 第 14 項、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する必要があります。したがって、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、特別な検討を必要とするリスクを含め、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、内部監査人の作業を利用する範囲を縮小し、自らがより多くの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。なお、特別な検討を必要とするリスクは、特別な監査上の検討が必要であるため、当該リスクに関する内部監査人の作業の利用は複雑な判断を伴わない手続に限定されます。

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	監査人が発見した複数の虚偽表示について、虚偽表示が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おらず、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。 【監基報 265 第 6 項、第 7 項、監保報第 82 号第 44 項、第 187 項、第 210 項、第 211 項】

【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。

監査人が発見した虚偽表示に関しては、未修正の虚偽表示だけでなく、修正済みの虚偽表示についても、その原因が内部統制の不備であるかどうか検討し、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

なお、監査人が発見した虚偽表示が、なぜ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ことも重要です。例えば、上長による承認という内部統制に関して、承認者がどのような検証を行った上で承認するのか、また、その検証が想定されるリスクを軽減する上で適切なものであるかどうかを評価することが必要です。

コラム 財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査(以下、内部統制報告制度)を巡る動向について

2022年12月15日付で財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について(公開草案)が公表されました。

経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例や内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないかといった内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘

されていること、及び、米国において COSO の内部統制の基本的枠組みに関する報告書が改訂されたことを踏まえて公表された公開草案であり、経営者において対応が必要となる主な改訂内容は以下のとおりです。

(主な改訂内容)

- ① 内部統制の基本的枠組みの見直し(内部統制の目的拡張(非財務情報の信頼性確保も含む)、経営者が評価するリスクには不正に関するリスクが含まれる等)
- ② 評価範囲の決定に関して例示されている「売上高等の概ね 2/3」や「売上、売掛金及び棚卸資産の 3 勘定」を機械的に適用すべきではなく、より実態に即した検討・判断の要請
- ③ 内部統制の評価範囲の決定に関して、監査人との協議の必要性を明示
- ④ 内部統制報告書の記載内容の拡充

今回の改訂に関して経営者がどのように対応するか、監査人は財務諸表監査及び内部統制監査の観点から十分に留意する必要があります。

なお、改訂後の財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準は、2024 年 4 月 1 日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用するとされています。

事例一覧表

項目	事例 No.	タイトル	Ⅱ部掲載事例	2022年度 新規項目
1. 監査事務所に関する改善勧告事例				
職業倫理及び独立性	1	職業倫理及び独立性	7～11	
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	12～14	
審査	3	審査	22～25	
情報セキュリティ	4	情報セキュリティ	32～34	
監査調書の管理	5	監査調書の管理	26～28	○
2. 監査業務に関する改善勧告事例				
財務諸表監査における不正	6	不正リスクの識別と評価	42～54	
	7	不正リスクへの対応		
	8	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)		
監査証拠	9	企業が作成した情報	80～87	
会計上の見積りの監査	10	棚卸資産の評価	103～126	
	11	減損の認識判定		
	12	遡及的な検討		
継続企業の前提	13	継続企業の前提(事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続)	136～137	○
グループ監査	14	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	139～150	
財務諸表等の表示及び開示	15	会計上の見積りに関する開示	151～152	
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)	157～161	
IT 監査	17	重要な構成単位の IT の利用に関する概括的理解	163～168	
内部統制監査	18	内部統制の評価範囲の妥当性の検討	169～177	
	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 Q030008

研修コード 3101

履修単位 3 単位

<申告方法>

電子申告又は FAX 申告(随時申告書第一号用紙 CPD 指定記事専用)で申告してください。なお、複数の媒体に掲載して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。

FAX : 050-3737-6397

<単位の上限>

1 事業年度に履修し申告できる CPD 指定記事の単位の上限は 40 単位です(ただし、CPD 指定記事を含む自己学習全体で 40 単位が上限です。)

<問合せ先>

〒102-8264 東京都千代田区九段南 4-4-1

日本公認会計士協会

(単位に関する問合せ)

問合せ窓口 cpd_support@sec.jicpa.or.jp

(本冊子送付及び内容に関する問合せ)

自主規制本部 品質管理グループ qc-office@jicpa.or.jp

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

