

2021年度 品質管理レビュー事例解説集

Ⅱ部

監査実務における留意事項

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
I. 監査事務所における品質管理	4
1. 品質管理の全般的体制	4
2. 職業倫理及び独立性	6
3. 契約の新規の締結及び更新	8
4. 監査事務所間の引継	10
5. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任	11
6. 指示、監督、査閲及び審査	12
7. 監査調書	13
8. 品質管理のシステムの監視	14
9. 情報セキュリティ	16
II. 監査業務における品質管理	19
1. 監査業務における品質管理	19
2. 監査調書	20
3. 監査の基本的な方針	21
4. 財務諸表監査における不正	22
5. 監査役等とのコミュニケーション	28
6. 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	30
7. 財務諸表監査における法令の検討	32
8. 評価したリスクに対応する監査人の手続	33
9. 業務を委託している企業の監査上の考慮事項	37
10. 内部監査人の作業の利用	38
11. 監査証拠	40
12. 特定項目の監査証拠	43
13. 確認	44
14. 分析的実証手続	46
15. 監査サンプリング	48
16. 会計上の見積りの監査	49
17. 関連当事者	58
18. 後発事象	61
19. 継続企業	62
20. 経営者確認書	63
21. グループ監査	63
22. 財務諸表等の表示及び開示	70
23. 監査結果の取りまとめ	70
24. 監査報告書	72
25. 開示書類におけるその他の記載内容に関する監査人の責任	74
26. IT 監査	75
27. 内部統制監査	77
III. 金融機関監査業務の品質管理	82
1. 財務諸表監査における不正	82
2. 貸出金の自己査定	82
3. 貸倒引当金の計上	84
4. 固定資産の減損	85
5. 業務を委託している企業の監査上の考慮事項	85
6. 経営者の利用する専門家の業務	86
IV. IFRS 監査業務の品質管理	86
1. 会計上の見積りの監査	87
2. グループ監査	88
V. 学校法人監査業務の品質管理	88

はじめに

当協会は、監査業務の公共性に鑑み、会員である公認会計士又は監査法人(以下「監査事務所」という。)の監査業務の適切な質的水準の維持、向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持・確保するため、監査事務所が行う監査の品質管理状況をレビューし、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける制度(品質管理レビュー制度)を公認会計士法第46条の9の2第1項及び会則第77条に基づき運用しています。

品質管理レビューにおける改善勧告事例は、従来は会員限定として会員の監査実務に資することを目的として作成されていましたが、4年前に品質管理レビュー事例解説集(以下「事例解説集」という。)として一般公開されたことにより、会員の監査実務に資することに加え、品質管理レビュー制度の社会への周知と監査役等とのコミュニケーションの充実を図ることを目的として作成されるようになりました。その後、様々なご意見をいただき、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。主として、I部は、品質管理レビュー制度及び改善勧告事項を社会一般に分かりやすく伝えることなどを目的として、II部は、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ました。

この『品質管理レビュー事例解説集 II部』(以下「事例集」という。)は、これまで実施した品質管理レビューにおいて交付された改善勧告書から、2021年度の品質管理レビューの重点的実施項目に関する事項や、特に多くの監査業務で見受けられた事項について、品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書等に基づき編纂しています。

事例集に掲載される改善勧告事項はここ数年同様の項目が多く、当該項目の改善勧告数も依然として多い状況が見受けられます。本事例集を監査事務所における品質管理のシステムの改善に実質的に役立てていただくために、それぞれの改善勧告事項に「留意事項」を記載しています。

なお、最近の監査の国際的な動向や財務諸表以外の情報開示への期待、リスク・アプローチの強化等に対応するため、監基報は継続的に改定が行われています。本事例集は、品質管理レビュー実施時点において有効な基準等に基づいて編纂されていますが、直近で改定されている監基報については、その適用時期について留意する必要があります。

例えば、「その他の記載内容に関連する監査人の責任(監基報720)」については、2022年3月31日以降終了する事業年度に係る監査から適用することとされ、2021年3月31日以降終了する事業年度に係る監査から早期適用することができるとされています。

また、「会計上の見積りの監査(監基報540)」、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価(監基報315)」等については、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適用することとされ、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とされています。

今後も引き続きこれらの事例を活用することにより、監査実務のより一層の理解が促進され、監査の現場で監査責任者をはじめとする監査業務に携わる全ての方々にとって監査の品質の維持・向上に役立つことを願っています。また、これらの事例は品質管理の手続である監査調書の査閲や審査、定期的な検証においても指摘されず、品質管理レビューによって発見されたものであることから、監査調書の査閲、審査及び定期的な検証を実施する際にも、併せて活用ください。

2021年度の事例集は、当協会ウェブサイトに掲載されています。当協会のサイト内で、「品質管理レビュー事例解説集」で検索してください。



(本事例集の利用上の留意事項)

- ・事例集に記載された「発見事項」はこれまで実施した品質管理レビューの改善勧告書に記載された事項ですが、編纂の過程で趣旨を変えない範囲での編集を行っています。
- ・事例集に記載された「要求事項」は本事例集の編纂に当たり基準を要約したものであり、要求事項を確認する場合には、記載の根拠規定等を確認してください。また、記載の根拠規定等は、複数に関連する場合に主要なものを記載しています。
- ・事例集に記載された「留意事項」は、個々の事例において重視すべきと思われるものを記載しており、不備の状況により記載されていない他の留意事項があります。
- ・「留意事項」に記載の根拠規定等についても、活用する場合には根拠規定等の原文を確認してください。
- ・参照している監査基準等は、品質管理レビュー実施時点で有効な基準等です。

【品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書の一覧】

番号	品質管理基準委員会報告書
1	監査事務所における品質管理
番号	監査基準委員会報告書
序	監査基準委員会報告書の体系及び用語
200	財務諸表監査における総括的な目的
210	監査業務の契約条件の合意
220	監査業務における品質管理
230	監査調書
240	財務諸表監査における不正
250	財務諸表監査における法令の検討
260	監査役等とのコミュニケーション
265	内部統制の不備に関するコミュニケーション
300	監査計画
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
320	監査の計画及び実施における重要性
330	評価したリスクに対応する監査人の手続
402	業務を委託している企業の監査上の考慮事項
450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価

番号	監査基準委員会報告書
500	監査証拠
501	特定項目の監査証拠
505	確認
510	初年度監査の期首残高
520	分析的手続
530	監査サンプリング
540	会計上の見積りの監査
550	関連当事者
560	後発事象
570	継続企業
580	経営者確認書
600	グループ監査
610	内部監査人の作業の利用
620	専門家の業務の利用
700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
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
705	独立監査人の監査報告書における除外事項付意見
706	独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分
710	過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表
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
800	特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査
805	個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査
810	要約財務諸表に関する報告業務
900	監査人の交代
910	中間監査

【事例集掲載の監査・保証実務委員会報告の一覧】

番号	監査・保証実務委員会報告
第 74 号	継続企業の前提に関する開示について
第 76 号	後発事象に関する監査上の取扱い
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

【事例集掲載の監査・保証実務委員会実務指針の一覧】

番号	監査・保証実務委員会実務指針
第 73 号	訴訟事件等に関わる顧問弁護士への質問書に関する実務指針
第 78 号	正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い
第 85 号	監査報告書の文例
第 103 号	訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針

【事例集掲載の IT 委員会実務指針の一覧】

番号	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
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

【事例集掲載の銀行等監査特別委員会報告の一覧】

番号	銀行等監査特別委員会報告
第 4 号	銀行等金融機関の資産の自己査定並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査に関する実務指針

【根拠規定等の略称】

- 品質管理基準委員会報告書 : 品又は品基報
- 監査基準委員会報告書 : 監又は監基報
- 監査・保証実務委員会報告 : 監保報
- 監査・保証実務委員会実務指針 : 監保実
- IT 委員会実務指針 : IT 実
- 銀行等監査特別委員会報告 : 銀行報告
- 企業会計基準 : 基準
- 企業会計基準適用指針 : 適用指針
- 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」 : 通牒又は会長通牒

I. 監査事務所における品質管理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>1. 品質管理の全般的体制</h2>			
<p>監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査事務所及び専門要員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するため、監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書の発行を可能ならしめるための品質管理のシステムを整備・運用しなければなりません。</p>			
<p>【事例 1】 品質管理のシステムの構成要素の整備運用</p>	<p>監査事務所として、契約の新規の締結及び更新並びに業務の実施に関する方針及び手続を含む品質管理のシステムを整備し運用しているか 【品 1.15】</p>	<p>監査事務所は、複数の過年度訂正監査を行っているが、過年度訂正監査に関する理解不足から、訂正部分に焦点を当てた監査を実施して意見表明すれば良いと考えたため、契約の新規の締結及び業務の実施に関する品質管理のシステムに広範にわたって重要な不備が存在しており、品質管理のシステムを適切に整備及び運用していない。また、重要な不備が広範にわたって存在する監査業務が複数あり、品質管理の基準が求める個別業務における品質管理の手続を広範囲に実施していない。</p>	<p>● 監査人は、監査基準、法令により準拠が求められる場合、監査における不正リスク対応基準、及び監基報を含む当協会が公表する監査実務指針のうち個々の監査業務に関連するものは全て遵守しなければならないことに留意する(監 200.17)。</p>
<p>【事例 2】 品質管理のシステムの構成要素の整備運用</p>	<p>監査事務所として、以下の事項に関する方針及び手続を含む品質管理のシステムを整備し運用しているか (1) 品質管理に関する責任 (2) 職業倫理及び独立性 (3) 契約の新規の締結及び更新 (4) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任 (5) 業務の実施 (6) 品質管理のシステムの監視 【品 1.15】</p>	<p>前回の通常レビューにおいて、監査事務所及び監査業務の品質管理に関して多数の不備が検出されていた。 このような状況において、監査事務所は、品質管理基準の見直し、査閲の強化、研修制度の充実等、不備の根本的な原因に対応するための様々な改善施策を立案し、実施したとしている。しかしながら、今回の通常レビューにおいても、同一の改善勧告事項が前回の通常レビュー対象となった監査業務を含む複数の業務から検出されている状況にあり、不備が生じた根本的な原因に対して対応ができておらず、品質管理のシステムを適切に整備及び運用していない。</p>	<p>● 監査事務所は、外部のレビュー又は検査で発見された不備事項について、当該不備が発生した根本的な原因を分析した上で、改善措置を講ずる必要がある。また、改善勧告事項に対する改善施策を実施するに際して、改善措置は当該改善勧告事項が検出された監査業務のみならず、監査事務所が受嘱している全ての監査業務において対応することが必要である。</p>
<p>【事例 3】 品質を重視する風土の醸成</p>	<p>監査業務の品質を重視する風土を監査事務所内に醸成できるように、適切な方針及び手続を定めているか。また、監査事務所の最高経営責任者等が品質管</p>	<p>監査事務所における品質管理に関し、職業倫理及び独立性、契約の新規の締結及び更新、指示と監督、監査調書の査閲及び審査並びに監査業務の定期的な検証等、複数の重要な発見事項がある。また、監査業務における品質管理に関しても、不正</p>	<p>● 監査事務所の最高経営責任者等が示す姿勢及び行動は、監査事務所の風土に大きな影響を与えるため、監査事務所の最高経営責任者等を含む全ての階層の管理者が、監査事務所の品質管理に関する方針及び手続等を</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>理のシステムに関する最終的な責任を負っていることを明確にしているか 【品 1.17】</p>	<p>を含む重要な虚偽表示リスクへの対応に関する重要な発見事項がある。その主たる要因として、社員間の健全な牽制を含む監査事務所における監査業務の品質を重視する風土の醸成が不十分であったこと、また個別業務を含む監査事務所の品質管理に広範にわたる不備が認められることから、品質管理の全般的な体制の整備・運用に著しい不備がある。</p>	<p>強調する行動とメッセージを明確に一貫して繰り返し示すことによって、品質を重視する風土を醸成するよう努めることが重要である(品 1.A4)。</p>
<p>【事例 4】 品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任</p>	<p>最高経営責任者等により任命された品質管理のシステムの整備及び運用に責任を有する者が、それぞれの責任遂行に必要な十分かつ適切な経験及び能力を有し、必要な権限が付与されることを確保するための方針及び手続を定めているか 【品 1.18】</p>	<p>監査事務所は、監査の品質管理規程等を定め、品質管理のシステムの最終的な責任者を最高経営責任者とし、品質管理のシステムを構成する事項ごとに社員を責任者として任命している。しかしながら、各責任者の権限と責任を明確にするための職務分掌を定めておらず、職員等への指示や監督及び委員会等によるモニタリングが十分に行われていないため、職業倫理及び独立性に関する事項、専門要員の教育・訓練に関する事項など、監査事務所の品質管理のシステムに対する広範な発見事項があり、監査事務所の品質管理のシステムが十分かつ適切に整備・運用されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 品質管理のシステムの各項目について責任者を任命する場合、最高経営責任者は、必要な職務分掌を定めるとともに、具体的な運用手続を定め、品質管理全般を統括する必要があることに留意する。 ● 監査の品質管理規程は、中小事務所等施策調査会研究資料第 1 号「監査の品質管理規程の例示について」のひな型をそのまま規程化することとせず、監査事務所の実情に応じて、より具体的な運用手続を盛り込むよう整備し、適切に運用することに留意する。
<p>【事例 5】 社員等の競業の禁止</p>	<p>監査法人の社員又は共同事務所の構成員が自己又は第三者のためにその監査法人又は共同事務所の業務の範囲に属する業務をしてはならないこと(競業の禁止)に関する方針及び手続を整備し運用しているか 【公認会計士法第 34 条の 14、公認会計士等の事務所名称及び公認会計士共同事務所の事務所名称の登録に関する取扱要領第 5 条、公認会計士共同事務所の業務運営要領第 3 条第 2 項】</p>	<p>社員会において、監査法人の社員が自己又は第三者のためにその監査法人の業務の範囲に属する業務を行っているかどうかを確認し、非監査証明業務を行う場合には、当該社員以外の全社員の同意を得る手続を実施しているが、以下の発見事項がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 社員 1 名が非監査証明業務の内容を明示せずに当該社員以外の全社員に報告を行っているが、その内容の確認がなされていない。 (2) 新規に社員を登用しているが、登用前に、当該社員が自己又は第三者のために実施する、監査法人の業務の範囲に属する業務に関する確認を実施していない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査法人の社員は、自己又は第三者のためにその監査法人の業務の範囲に属する業務を行ってはならないが、当該範囲に属する業務が第二条第二項の業務である場合において、当該範囲に属する業務を行うことにつき、当該社員以外の社員の全員の承認を受けたときは、この限りでない(公認会計士法第 34 条の 14 第 2 項)。 ● 社員の競業の有無を確認する手続や非監査証明業務の競業を承認する手続等について、内部規程に定める必要がある。 ● 定款の変更、社員の加入などに際し、競業の確認に留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>2. 職業倫理及び独立性</h2>			
<p>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。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。</p>			
<p>【事例 6】 独立性の確認</p>	<p>独立性の確認に当たり、独立性の確認対象会社等を網羅的に示しているか 全ての独立性の確認対象者に必要な項目を確認しているか 【公認会計士法第 24 条第 1 項、同施行令第 3 条、第 4 条、第 7 条、品 1.20、23,38】</p>	<p>独立性の確認において以下の発見事項がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> (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監査対象会社の名称は記載しているものの、親会社、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) 専門要員等の独立性の確認を、独立性の確認書を利用して実施しているが、社員の独立性の確認の際に[法令編](監査法人・社員用)を利用していない者がおり、また、常勤職員の独立性の確認の際に、[倫理規則編]のチェック項目について確認していない者が複数いる。 (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。 (4) 委託審査担当者の独立性の確認において、独立性の確認書を入手していない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 独立性の確認に当たっては、監査対象会社のほか、その親会社等及び関係会社等との関係についても確認する必要がある(公認会計士法第 24 条第 1 項、同施行令第 7 条、同施行規則第 3 条、第 4 条)、これらの会社の異動は適時適切に対応するよう留意する。また、監査対象会社が上場会社等である場合には、監査対象会社と共通の企業によって支配されている企業(いわゆる兄弟会社)との関係についても、重要性を判断した上で確認する必要があるかどうか検討することに留意が必要である(倫理規則 定義「独立性に関する指針 V 関連企業等」第 27 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q1)。 ● 独立性の確認に当たっては、最新の独立性のチェックリストを利用し、確認対象者(又は確認対象法人)に応じた確認を実施するために、独立性の確認書の付表を利用する。
<p>【事例 7】 独立性の保持のための方針及び手続</p>	<p>独立性の確認に際し、ネットワークファームについても確認の対象に含めているか 【品 1.20、独立性に関する指針第 1 部第 13 項、第 14 項、「職業倫理に関する解釈指針」Q2】</p>	<ol style="list-style-type: none"> (1) 監査事務所は、監査事務所のネットワーク・ファームである他の専門家事務所における監査対象会社に対する独立性を阻害する状況や関係の識別及び評価(例えば、子会社等に対する仕訳の提案の有無の識別及び当該事実がある場合の影響の評価)をしていない。 (2) 監査事務所のネットワークの本部は、各ネットワーク・ファームが監査対象会社に提供する業務を報告させているが、報告対象業務を一定の金額以上に限定して運用しているため、監査事務所において、ネットワークの本部の情報では把握で 	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、ネットワーク・ファームにおける監査対象会社に対する独立性を阻害する状況や関係を識別して評価し、独立性に対する阻害要因を識別した場合はそれを許容可能な水準にまで軽減又は除去するためにセーフガードを適用する、又は適切であると考えられる場合には監査契約を解除する。 ● 上場企業の場合、監査人は監査役等とコミュニケーションを行わなければならない(監 260.15)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>きない一定金額未満の業務に係る独立性の検討を行うための方針及び手続が整備されていない。また、その結果、海外のネットワーク・ファームが監査対象会社の構成単位である海外子会社に提供した非監査業務に対する独立性に関する監査役等とのコミュニケーションを十分に実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 監査チーム及び必要な範囲の監査事務所の他の構成員、監査事務所、並びに該当する場合、ネットワーク・ファームが、独立性についての職業倫理に関する規定を遵守した旨 ✓ 監査事務所、ネットワーク・ファームと企業の間関係及びその他の事項で、監査人の職業的専門家としての判断により、独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項 ✓ 認識した独立性に対する阻害要因を除去する又は許容可能な水準まで軽減するために講じられたセーフガード 等 <p>● 監査事務所の名刺、看板、ウェブサイトネットワーク名が記載されている場合、ブランド名を共有している外観があると考えられるため、このような事実に対して「独立性に関する指針」で定義するネットワークに該当するかどうか検討することに留意する。</p>
<p>【事例 8】 監査業務の主要な担当社員等の長期間の関与に関する方針及び手続</p>	<p>監査業務の主要な担当社員等の長期間の関与に対して、ローテーションが適用されているか 【独立性に関する指針第 1 部第 150 項, 第 151 項, 第 152 項、職業倫理に関する解釈指針 Q18】</p>	<p>監査事務所は、社会的に影響のある事業体と考えられる信用金庫の監査業務の監査責任者に関してローテーションを適用しておらず、監査責任者が 13 年と長期的に関与している業務がある。当協会は、公認会計士法上の大会社等に該当する、負債の額が 1,000 億円以上の会社法適用会社についてローテーションが義務付けられていることの趣旨を斟酌し、預金等総額が 1,000 億円以上の信用金庫等(信用金庫、信用組合、労働金庫)を社会的に影響のある事業体に該当するとして品質管理レビューの対象とし、監査事務所に対しては、一定規模の基準に対応したローテーションを早期に実施する体制を整えた上で、監査事務所が監査契約を締結している信用金庫に係るローテーションの実施を、過去の品質管理レビューから要請しているが、今回実施した品質管理レビューにおいても監査人の交代は行われていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 預金等総額が 1,000 億円以上の信用金庫や信用組合の監査業務において、社員等のローテーションを実施する体制を早期に整える必要がある。 ● 監査対象会社等と長期にわたり関与が継続する場合、独立性を阻害する馴れ合い及び自己利益を生じさせる可能性があり、それが監査手続全般に影響を与えることもあり得るため留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 9】 インターバル期間中における当該監査業務からの完全な切り離し(依頼人が大会社等の場合)	依頼人が大会社等の場合、監査業務の主要な担当社員等は、累積して 7 会計期間を超えて、筆頭業務執行責任者、監査業務に係る審査を行う者、その他の監査業務の主要な担当社員等、の役割(複数の役割で関与する場合を含む。)で関与しないこととしているか 7 会計期間関与した後、当該者に対しては、インターバル期間を設けているか 【独立性に関する指針第 1 部第 151 項、第 152 項、職業倫理に関する解釈指針 Q16】	監査事務所では、上場会社の筆頭でない業務執行社員を 7 年間務めた事務所代表者が、監査対象会社との関係維持を目的としてインターバル期間中に監査業務チームの構成員として関与するとともに、他の上場会社においても審査員を 7 年間務めた社員が、インターバル期間中に監査業務チームの構成員として、特定の勘定科目の監査手続を実施しており、ローテーションのルールを適切に整備・運用していない。	● 監査事務所の社員は、ローテーション対象となる監査業務について、ローテーションによって交代した業務執行社員や審査員がインターバル期間中に監査チームの構成員となることがないよう、ローテーションに関する法令・規定等を理解するとともに、監査事務所は、ローテーションの運用方針を明確化した上で周知し、ローテーション制度を遵守する体制を構築する必要があることに留意する。
【事例 10】 報酬依存度	監査業務の特定の依頼人に対する報酬依存度(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、独立性を阻害する要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去しているか、又はその重要性を許容可能な水準にまで軽減しているか 【独立性に関する指針第 1 部第 220 項-第 222 項、職業倫理に関する解釈指針 Q13】	監査事務所は、2 期連続して報酬依存度が相当程度高い水準にある大会社等の監査業務があり、セーフガードとして、監査意見表明後のレビューを外部の公認会計士に依頼しているが、15%を大幅に超える場合の判断基準を定めておらず、セーフガードとして適用している監査意見表明後のレビューにより独立性を阻害する要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができかどうか検討していない。また、現在適用しているセーフガードが監査意見表明後のレビューであることの妥当性について、監査役への報告と協議を行っていない。	● 適用すべきセーフガードについては、監査意見表明前又は監査意見表明後のレビューを受けることとされ、「15%を大幅に超える場合」は、監査意見表明前のレビューを受ける必要があるかどうかを判断することとされていることに留意する。 ● 監査意見表明前又は監査意見表明後のレビューを外部の公認会計士に依頼する場合には、セーフガードとしてのレビューの実効性を確保するように、適切な知識・経験等のある者に依頼することに留意する。

3. 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。この方針及び手続には、以下の全てを満たすかどうか検討することが求められています。

- ・ 監査事務所が、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
- ・ 関連する職業倫理に関する規定を遵守できること

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>・ 関与先の誠実性を検討し、契約の新規の締結及び更新に重要な影響を及ぼす事項がないこと</p>			
<p>【事例 11】 契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続</p>	<p>監査事務所は、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続を定めているか 方針及び手続には、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を含めているか 【品 1.25】</p>	<p>上場会社の監査業務の新規受嘱において、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 監査事務所において、上場会社の新規受嘱の承認が行われているが、当該承認の前に経営者との面談、経営環境の分析及び評価並びに財務諸表の分析を実施しているものの、前任監査人への質問等を実施せず、契約の新規締結に重要な影響を及ぼす事項がないことについて十分な情報を得ないまま新規受嘱の承認が行われている。</p> <p>(2) 前任監査人からの監査業務の引継時の相互確認の議事録が作成され保管されているものの、前任監査人が把握しているリスク等に関して追加的に実施した質問及び当該質問に係る前任監査人の回答部分の記載が当該議事録に含まれておらず、当該部分について相互確認されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、監査業務の新規受嘱前に前任監査人に質問をするなどにより、契約の新規締結に重要な影響を及ぼす事項がないことについて十分な情報を得た上で、承認の検討をする必要があり、識別された問題点がある場合にはどのように解決したかを文書化する必要があることに留意する。 ● また、前任監査人との間で実施した監査業務の引継の内容について、監査業務の引継の際に行われた監査人予定者による質問に対する前任監査人の回答のうち、追加質問に係る部分の記載も含めて相互に確認し保管する必要があることに留意する(監 900.17)。
<p>【事例 12】 不正リスクの考慮</p>	<p>監査事務所は、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続を定めているか また、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続に不正リスクを考慮しているか 【品 1.25,F26-2】</p>	<p>監査事務所において、以下(1)及び(2)に記載のとおり監査契約の新規の締結及び更新に関し、不正リスクや業務量等の評価を踏まえた慎重な検討が行われていないことから、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の適切な整備・運用が行われていない。</p> <p>(1) 契約の新規締結及び更新に伴う不正リスク等の評価 監査契約の新規の締結に関して、過年度の不適切な取引に関与した経営者が引き続き代表取締役として業務執行しているにもかかわらず、関与先の誠実性や重要な営業取引の概要を十分に理解した上で、不正リスクについて慎重に検討していない。また、これら関与先の誠実性や不正リスクを踏まえて、監査事務所が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かを十分に検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続を定めなければならないが、不正リスクを考慮して監査契約の締結及び更新に伴うリスクを評価することを含めなければならない。監査契約の新規の締結及び更新の判断における不正リスクの考慮には、関与先の誠実性に関する理解を含めなければならない。監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスク評価の妥当性を監査チーム外の審査担当者等も検討する必要があることに留意する。 ● 関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続には、監査事務所が、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を確かめなければならないことに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>(2) 契約の更新に伴う業務量等の評価</p> <p>監査事務所では、数年前から上場会社数社と新規の監査契約を受嘱する一方で、最高経営責任者や品質管理担当社員を含む経験豊富な社員が退任したことや専門職員の採用が計画どおり進まなかったことから、各監査業務において必要な専門要員の確保が困難な状態となり、各社員及び専門職員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業務量などの見直しを目的とする契約の解除など契約更新の見直しを十分に検討していない。</p>	

4. 監査事務所間の引継

(1) 初年度の期首残高

監査人は、初年度監査において、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうか検討する必要があります。

また、前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されている場合、監査人は、前任監査人の監査調書の閲覧等を実施します。その際、重要な勘定科目について、前期末残高に対する前任監査人のリスク評価とリスク対応手続を理解することに努め、その内容について要約した監査調書を作成することが肝要であり、少なくとも、大量の監査調書を書き写すといった引継とならないよう、引継の方法について前任監査人と後任監査人が十分に協議し、協力することが重要です。

<p>【事例 13】 期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠の入手</p>	<p>期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれ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るか</p> <p>【監 510.5(3)】</p>	<p>販売用不動産の収益性の低下による簿価切下げの判断に用いる時価相当額(正味売却価額又は合理的に算定された価格をいう。)に関連して、後任監査人は、初年度監査の期首残高の検討において、不動産鑑定評価額が帳簿価額を上回り評価減不要と判断しているが、期首以前の不動産鑑定評価額をそのまま用いることが適切かどうか検討していない。結果として、期首残高に関する監査証拠を入手するための前任監査人の監査調書の閲覧、当年度に実施した監査手続によって期首残高に関する監査証拠を入手できるかどうかについての評価、又は期首残高に関する監査証拠を入手するために特定の監査手続の実施を通じて、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 前任監査人の監査調書の閲覧に際しては、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて監査証拠を入手できるかという観点から、重要な勘定科目につき、前期末残高に対する前任監査人のリスク評価とリスク対応手続を理解することが重要であることに留意する。 ● 監査人は、当年度の財務諸表に虚偽表示が存在すると判断した場合、適切な階層の経営者及び監査役等に報告しなければならず、前任監査人を含め三者間で協議するよう会社に対し求めなければならないことに留意する(監 510.6)。
---	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		表示が含まれ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。	
(2)監査人の交代			
【事例 14】 監査調書の閲覧に伴う守秘義務に関する承諾書	前任監査人は、監査人予定者からの監査調書の閲覧の求めに応じる際に、閲覧の前に「監査調書の閲覧に伴う守秘義務に関する承諾書」を取り交わしているか【監 900.15】	監査事務所は、監査人予定者からの監査調書の閲覧の求めに応じるに当たり、監査調書の閲覧に関して目的外の利用が制限されていること等を明確にするため、監査調書の閲覧の前に取り交わすこととなっている「監査調書の閲覧に伴う守秘義務に関する承諾書」を監査人予定者との間で取り交わしていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 閲覧に供する監査調書の範囲は監査事務所の方針及び手続として定めなければならないが、業務管理のための資料等引継の目的に関連しない監査調書は閲覧の対象に含めないことができる。 ● 監基報 900.付録 3 に承諾書の文例が示されている。
5. 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任			
監査事務所は、専門要員の教育・訓練に関する方針及び手続を定めるとともに、業務の実施及び職業倫理に関する監査事務所の方針及び手続を全ての専門要員に理解させ、専門要員に対して、業務の実施、能力の向上及び実務経験を通じた能力開発に関して、評価及び助言相談を実施することが求められています。また、専門要員が監査業務を行う上で必要な不正事例に関する知識を習得し、能力を開発できるよう、監査事務所内外の研修等を含め、不正に関する教育・訓練の適切な機会を提供する必要があります。			
【事例 15】 専門要員の教育・訓練	職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して業務を実施するために必要とされる適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた十分な専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定めているか【品 1.28】	監査事務所は、監査責任者である社員及び専門職員(全て非常勤、以下同じ。)の継続的専門研修(CPE)単位の取得状況を管理しているが、専門要員に研修内容の選択を委ね、その業務の遂行に必要な知識を向上又は維持させるための研修を計画しておらず、専門職員に対する研修を実施していない。また、監査業務の品質管理規程等の品質管理のシステムを構成する重要な方針及び手続並びにその変更について、社員会での承認後に監査責任者たる全社員に情報共有され、各監査チームの専門職員に口頭で伝達することとしているが、全ての専門職員がこれを適切に理解して遵守するよう、文書による伝達や研修を通じた周知を行っていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● CPE の履修単位の取得達成はもちろんのことであるが、専門要員の個々の知識、経験、能力を考慮して研修を企画・実施し、発見事項に対する改善及び監査業務における品質の向上を図る必要がある。 ● 例えば、当協会レビューの改善勧告事項の発生原因や対応策の研修など監査事務所として独自に必要なと考えられる研修を企画・立案することを検討する。 ● 監査事務所は、品質管理のシステムを構成する重要な方針及び手続やその変更について、全ての専門要員が理解し、遵守することができるよう周知徹底しなければならないことに留意する。
【事例 16】 専門要員を合理的に確保するための方針及び手続	適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定めているか【品 1.28】	監査事務所は、専門要員の評価に関する方針及び手続として、社員の評価について規定を定めておらず、社員の評価を行っていない。また、社員会において、社員の報酬に関する協議を行っているが、社員の報酬の決定に係る方針及び手続を定めていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 社員を評価するに際しては、以下のような点が考慮されるものと考えられる。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 担当している監査会社との関係性 ✓ 担当している監査業務の品質管理を含む管理状況 ✓ 監査チームメンバーへの適切な指導

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ✓ 監査事務所における担当業務の成果 等 ● 社員の適性や能力を評価した結果に基づいて、担当する業務の選任を検討する必要があることに留意する。
<p>【事例 17】 非常勤専門要員の教育・訓練</p>	<p>適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定めているか 【品 1.28】</p>	<p>監査事務所は、多くの非常勤の専門職員を有しており、当該専門職員に対して年に一度、人事評価を実施しているが、人事考課の評価項目やウェイト付けは担当業務の種類に応じたものとなっておらず、また、評価の結果について被評価者に伝達されていないなど、監査品質の向上に向けた人材の育成のための評価プロセスが十分に整備され、かつ、運用されていない。 また、監査チームの編成においても、非常勤の専門職員の知識・経験・能力等を踏まえた上で、将来的な人材育成のためのローテーションが考慮されていないなど、監査チームメンバーの選任について適切な運用が行われていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、非常勤を含む専門要員の知識及び能力を維持・向上するために能力開発に必要な研修を実施するとともに、専門要員を正當に評価して人材育成に努めるとともに、監査チームメンバーの選任に適切に反映させる必要があることに留意する(品 1.A22, A24, A27)。

6. 指示、監督、査閲及び審査

監査責任者は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査業務を指示、監督及び実施し、監査事務所の査閲に関する方針及び手続に従って、監査調書を査閲しなければなりません。

また、審査は監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見の形成等を客観的に評価するために実施されるもので、審査が完了した日以降を監査報告書日とすることが求められています。

<p>【事例 18】 指示と監督及び監査調書の査閲並びに監査業務の審査</p>	<p>監査事務所は、業務が職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して実施され、監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書を発行することを合理的に確保するための方針及び手続を定めているか 【品 1.31】</p>	<p>監査責任者による指示と監督及び監査調書の査閲が不十分であるため、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に関する監査手続に著しい不備が生じている監査業務がある。また、監査業務の審査においても上記の著しい不備を指摘できておらず、監査事務所としての品質管理のシステムが有効に機能していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 特別な検討を必要とするリスク、特に不正リスクに対応する手続においては、手続を実施する担当者(監査補助者)に的確な指示を行わないと、重要な虚偽表示を看過する可能性が高くなる。リスクに応じた適切な監査手続書を作成し、監査チームメンバーと共有する必要がある。 ● 審査担当者は、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る。評価に際しては、監査チームと同じ目線に立つことなく、重要な判断とその結論に関する監査調書を査閲し、職業的懐疑心をもって審査を行う必要がある(通牒 6)。監査チームからの説明や実
---	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	審査担当者は、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しているか 【監 220.19】		施した手続を形式的になぞるのみでは不十分であることを理解する必要がある。
【事例 19】 審査事項の討議と監査報告書日前の審査の完了	監査チームは、監査期間中に識別した重要な事項について、審査担当者と協議しているか 【監 220.18】	監査責任者は、監査計画に係る審査を年度初めに受審している。ただし、監査契約初年度であり、期中において収益認識に係る不正リスクの評価を見直しているが、その検討内容が監査調書に記載されておらず、また、監査責任者は、当該変更内容について、審査担当者と協議していない。	● 監査中に識別した重要な事項について、審査担当者と監査の適切な段階で適時に審査を実施する必要があることに留意する。
【事例 20】 職業的懐疑心をもった客観的な評価	審査担当者は、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に際して、監査調書を検討しているか 【監 220.19】	審査担当者は、監査チームが作成した審査資料綴りを閲覧し審査を実施している。 こうした状況にあつて、審査担当者は、監査対象会社が当事者となっている訴訟事件、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引等、重要な事項について監査チームと討議しているものの、当該取引等について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していない。	● 審査担当者は、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る。評価に際しては、監査チームと同じ目線に立つことなく、重要な判断とその結論に関する監査調書を査閲し、職業的懐疑心をもって審査を行う必要がある(通牒 6)。監査チームからの説明や実施した手続を形式的になぞるのみでは不十分であることを理解する必要がある。

7. 監査調書

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、監査事務所は、監査調書の整理、管理等に関する方針及び手続を定め、調書管理に係る品質管理のシステムを適切に整備・運用しなければなりません。

【事例 21】 監査ファイルの最終的な整理の完了	監査報告書日後、適切な期限内に、監査調書を整理し、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しているか 【品 1.44、監 230.13】	監査事務所は監査調書を紙面で整理・保存する方針としているが、一部の監査手続を実施した過程及び結論を電子媒体に記録したままであり、これを出力した上で、監査調書として整理・保存していない。	● 監査ファイルの最終的な整理は、監査事務所が定めた方針及び手続に従い、監査報告書日から 60 日程度を超えない期限で完了することに留意する(監 230.A21)。 ● 紙面調書を正の監査調書としている場合、印刷漏れがないかどうか、最終版であるかどうか等確認した上で、調書整理を進める必要がある。なお、電子データが監査調書に該当しない場合であっても、監査対象会社の機密情報である点に変わりはないため、厳密に管理すべきであることに留意する。
-----------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 22】 監査調書の管理	監査報告書日後、適切な期限内に、監査調書を整理し、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しているか 整理完了後の監査調書を適切に管理しているか 【品 1.44,45、監 230.13】	監査調書の整理の範疇を超えて、監査報告書日後に実施した監査手続に関する監査調書を作成している。また、監査調書の整理期限を過ぎても整理を完了していない。さらに一部の監査調書につき、監査調書の作成日を、監査報告書日後の日付から監査報告書日前の日付に変更して記録している監査業務がある。このように、監査事務所は、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を適切に整備及び運用していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 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監査調書を適時に作成しなければならない(監 230.4,6,A1)。 ● 監査報告書日後に行う監査ファイルの最終的な整理は、事務的な作業であり、新たな監査手続を実施したり、新たな結論を導き出すことは含まず、事務的な作業の範囲内でのみ監査調書に変更を加えることができる。事務的な作業の範囲内での監査調書の変更は、同 A22 に例示がある。
【事例 23】 監査調書の管理・保存	監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するため、監査調書の管理に関する方針及び手続を整備運用しているか 自らの必要性を満たす十分な期間又は法令等が要求する期間にわたる監査調書の保存に関する方針及び手続を整備運用しているか 【品 1.45,46】	監査調書の管理及び廃棄に関し、以下の発見事項があった。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 監査ファイルを複数の場所に分散して保管しているが、実地棚卸は、そのうち直近の監査ファイルが保管されている場所しか実施していない。 (2) 監査ファイルの実地棚卸の結果と監査ファイルの管理表を突合していない。 (3) 監査ファイルの冊数及び保管場所(棚番)等を監査ファイル管理表に記録して保管すると定めているが、一部の監査ファイルの冊数及び保管場所(棚番)を記録していない。 (4) 保存期間が 10 年を経過した監査調書は、保存期間を延長したものを除き、品質管理担当責任者の承認を得て速やかに廃棄手続を行うと定められているが、廃棄手続を実施していない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するために監査事務所が整備・運用する管理手続を定める必要がある。 ● 監査事務所が監査調書を保存する必要性や期間は業務の内容や監査事務所の状況に応じて異なるが、会社法上の会計帳簿に関する保存期間(10 年)が参考となる。ただし、この保存期間よりも短い又は長い保存期間が適当であるとすることもある(品 1.A56, A57)。

8. 品質管理のシステムの監視

監査事務所が定める品質管理のシステムに従って、品質管理が行われていない等の問題がある場合に、品質管理のシステムの監視によって適時に問題が発見され改善が図られることにより、監査業務の質を合理的に保つことが可能となります。そのため、監査事務所の品質管理のシステムを継続的にモニタリングする機能である監視は、品質管理のシステムの根幹をなす重要な要素の一つです。この品質管理のシステムの監視に関するプロセスには、日常的監視及び評価と監査業務の定期的な検証の実施が含まれます。定期的な検証は、監査責任者ごとに少なくとも一定期間ごとに一つの完了した監査業務に対して実施されます。

また、監査事務所は、品質管理のシステムの監視によって発見された不備について、必要な是正措置を適時に実施し、実施状況を確認する必要があります。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 24】 品質管理システムの日常的監視</p>	<p>品質管理のシステムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることを合理的に確保するように日常的監視を計画し、実施しているか 【品 1.47(1)】</p>	<p>監査事務所における品質管理のシステムの日常的監視が適切に整備・運用されていないことから、以下のような不備が生じている。</p> <p>(1) 監査業務に係る契約書を作成せずに監査を実施し、監査報告書を発行しているが、日常的監視において当該事項が発見されていない。</p> <p>(2) 年に一度実施する独立性を阻害する状況や関係を識別するための確認書を入手する手続において、入手した確認書における質問への未回答や阻害要因に「該当あり」の回答が散見されたものの、これらの回答に対する追加的な手続を実施しておらず、独立性を阻害する状況や関係の識別及び評価を実施していない。当該事項について、日常的監視において発見されておらず、独立性の確認の結果、問題がなかった旨を理事会宛てに報告している。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 品質管理のシステムの日常的監視及び評価は、日常的監視の手続を実施した結果発見された不備に対する是正措置と品質管理のシステムの改善の決定、不備に関する専門要員への伝達、不備を改善するためのフォローアップ等を含むことから、監査業務の質を合理的に保つための重要な要素であることに留意する(品 1.A60)。
<p>【事例 25】 定期的な検証の実施</p>	<p>品質管理のシステムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることを合理的に確保するように定期的な検証を計画し、実施しているか 【品 1.47(1)】</p>	<p>監査事務所は、監査業務の定期的な検証に関して、その検証のサイクルを通常 3 年を超えない期間と定め、一つの検証のサイクルの中で、1 人の監査責任者に対して少なくとも一つの監査業務を検証の対象として選定することとしているが、定期的な検証の実施状況を管理する台帳を適時に更新しておらず、3 年を超えて定期的な検証の対象となっていない監査責任者が存在している。</p> <p>また、監査事務所は、通常レビューにおいて発見された複数の不備事項を発見できておらず、結果として、監査事務所における品質管理のシステムが有効に機能していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 定期的な検証のサイクルに関する方針及び手続は、例えば、3 年間に期間として指定することがある(品 1.A61)が、定期的な検証の実効性を高めるためには、対象会社が 1 社しかない場合でも、当該対象会社に対して毎年実施することを検討する。なお、定期的な検証を含む品質管理のシステムの監視の結果は、少なくとも年に一度、最高経営責任者等に伝達する必要がある(同 52)。 ● 監査事務所は、定期的な検証のサイクルを監査責任者ごとに対象とすることを、管理表などを作成して、漏れのないように実施することに留意する。 ● 定期的な検証のプロセスは、個別の監査業務の選定を含むが(同 A62)、この個別の監査業務における定期的な検証は、当該監査業務又は審査を実施する者以外の者により実施される必要があること(同 47(3))、また、定期的な検

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 26】 識別した不備の 評価、伝達及び 是正	品質管理のシステムの監視に関するプロセスを定めているか 【品 1.47】 適切な者に対し品質管理のシステムの監視によって発見された不備とこれに対する適切な是正措置を伝達しているか 【品 1.49,50】	品質管理のシステムの不備の評価、伝達及び是正に関して、以下の発見事項がある。 (1) 過年度の定期的な検証において、監査調書に必要な書類がファイルされていない等の監査調書の最終的な整理の不備が指摘され、当該不備と改善措置について研修等での周知を行っている。しかし、今回の品質管理レビューにおいて監査調書の最終的な整理の不備が指摘されており、定期的な検証における是正措置が適切に実施されているかモニタリング等による確認を十分に行っていない。 (2) 外部検査で発見された不備事項及び是正措置について、上場会社の監査業務以外を担当している非常勤の専門要員に伝達していない。その結果、今回の通常レビューにおいて選定した複数の会社法監査業務から外部検査で発見された不備事項を含む多くの不備が発見されている。	証の実効性が上がるように十分な知識・経験等がある者を選任することに留意する。 ● 監査事務所は監査業務に対する不備について、根本原因分析を実施することにより、原因を検討した上で継続的な改善活動を実施し、改善の状況をモニタリングする必要がある。 ● 品質管理レビューや外部検査で発見された不備について、非常勤の専門要員を含む全ての専門要員が指摘の趣旨を理解し具体的な改善ができるように伝達する必要がある。
【事例 27】 品質管理のシステムの監視(不服と疑義の申立て)	監査事務所内外からもたらされる情報に対処するため、不服と疑義の申立てに関する方針及び手続を定めているか 【品 1.54,F54-2】	監査事務所は、不服と疑義の申立てに関する方針及び手続に関して、「品質管理規程」において不正リスクに関連して監査事務所内外から寄せられた情報を受け付ける旨を規定している。しかしながら、監査事務所外部から寄せられる情報を受け付けるための窓口を設置する等の具体的な手続を整備していない。	● 不服と疑義の申立ての調査において、品質管理に関する不備や準拠していない事案が発見された場合、監査事務所は直ちに適切な是正措置を講じる必要がある(品 1.55)。

9. 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、公認会計士としての存続が危ぶまれ会計士業界全体に多大な影響を及ぼします。そのため、監査事務所は、セキュリティ・ポリシー及び情報セキュリティ対策基準等を定め、専門要員やその他の従業員等に周知徹底するとともに、その遵守状況を確認する必要があります。

また、近年では海外において監査法人を標的としたサイバー攻撃による被害も発生しており、サイバーセキュリティ対策の重要性が高まっています。したがって、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。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 28】 情報セキュリティ対策、セキュリティ・ポリシーの遵守</p>	<p>情報セキュリティ維持のため、現実的なセキュリティ・ポリシー(情報セキュリティ対策の基本方針)を策定及び運用し、状況に応じて見直しているか 情報セキュリティ運用体制が適切に遵守されているかについて、適時にモニタリング(例えば、定期的な自己点検や内部監査及びそのフィードバック)を実施し、改善に努めているか 【IT 実 4Ⅲ.5,Ⅳ.2,Ⅳ.3,Ⅳ.4,Ⅳ.5,Ⅴ.15】</p>	<p>(1) 監査事務所は、セキュリティ・ポリシーの遵守状況のモニタリングの一環として、監査事務所が常勤職員に貸与した PC について、機種名、所有者のほか、インストールされているウイルス対策ソフト名、ログイン・パスワードの設定状況等を常勤職員に照会し管理台帳に記録している。しかしながら、セキュリティ・ポリシーでは禁止している電子データの保持及び USB メモリの使用について、その有無を確認して「あり」と回答があったにもかかわらず、適切な事後対応を行っておらず、モニタリングの実施項目や確認結果への対応が適切に行われていない。 (2) 監査事務所は、セキュリティ・ポリシーの遵守状況のモニタリングの対象者に、個人所有の PC を監査業務に利用している非常勤職員を含めていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、モニタリングによって改善すべき点を早期に発見し、セキュリティ・ポリシーそのものや対策の見直しの必要性を検討し、改善に努める必要がある。セキュリティ・ポリシーやセキュリティ対策基準については、適宜アップデートを行い、IT 環境の状況変化に対応することが必要であることに留意する(IT 実 4Ⅲ.5)。 ● セキュリティ・ポリシーや情報セキュリティ対策基準の周知徹底、遵守状況の調査等においては、非常勤職員も含めて実施する必要があることに留意する(同Ⅳ.2,4,5,6)。
<p>【事例 29】 クラウドサービス等を含む外部委託先等の管理</p>	<p>外部専門家の利用、外部委託業者の利用、非常勤職員による情報の取扱い及び監査事務所のグループ会社との情報のやり取りにおける情報漏洩リスクの対応方法を検討しているか 【IT 実 4Ⅳ.9】</p>	<p>監査事務所は、外部業者が提供するクラウドサービスを利用しているが、不正アクセス対策の状況や再委託先の有無の確認など、外部業者の情報セキュリティ対策の状況を評価するための検討項目を定めた規程を整備しておらず、クラウドサービスの利用に伴うリスクへの対応策を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所は、サーバや業務ソフトなどの IT リソースを自ら保有・運用することが管理能力的・コスト的に難しい場合、外部の IT リソースを利用することがある。このサービスは、クラウドサービスとして広く一般に提供されているものなど、様々な形態が存在するため、情報漏洩に対する備えも異なっていることが考えられる(IT 実 4Ⅳ.9)。 ● 監査事務所はこのような場合、情報漏洩(紛失、不正・私的利用を含む。)のリスクの適時・適切な把握及び必要となる対策を実施することが必要である。そのため、外部の IT リソースを利用する際には、「Ⅲ 情報漏洩に関するリスクの認識と対応」及び「Ⅳ 経営者の役割」に従って、リスク認識、リスク対応に関し、以下のような点について、十分に検討することが必要である(同)。 <p>✓ 少なくとも法人向けサービスを利用し、また、自己の公認会計士事務所(監査法人)と同程度以上の情報セキュリティ対策が実施されているかどうかを確かめる必要がある。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ✓ 外部委託先等の選定及び契約に当たっての基準やプロセス、サービス利用開始後の継続的な状況のモニタリングなどリスクに応じたマネジメントプロセスを構築する必要がある。 ● なお、クラウドサービスを利用する上での留意点は、IT 委員会研究報告第 34 号「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」Q17 ほかを参照。

II. 監査業務における品質管理

品質管理における監査業務

項目	要求事項	発見事項	留意事項
1. 監査業務における品質管理			
監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査事務所及び専門要員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するため、監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書の発行を可能ならしめるための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 30】 監査責任者の品質管理に関する責任	監査責任者は、実施する監査業務の全体的な品質、並びに監査業務を指示、監督及び実施することに責任を負い、高品質な監査を実現するために十分な監査時間をかけているか 【監 220.7,14(1)、通牒 7】	監査責任者 2 名のうち 1 名が、監査業務の全体的な品質に責任を負うための十分な監査時間を確保せず、監査対象会社への往査、経営者とのディスカッション、監査役等とのコミュニケーションを行っておらず、また、監査チーム内の討議にも参加していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査責任者が監査業務の指示及び監督に当たって考慮すべき事項は、監基報 220.A10-A12 に例示がある。 ● 監査チーム内での情報共有及び十分な監査時間の確保については、通牒 5 及び通牒 7 にも留意する。 ● 監査事務所の品質管理システムの日常的監視により、監査責任者の関与時間をモニタリングすることを検討する。
【事例 31】 監査調書の査閲	監査責任者は、監査調書の査閲を通じて、監査意見を裏付けるのに十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確かめているか 【監 220.15,16】	特別な検討を必要とするリスクとして識別している売上高の期間帰属に関連して実施した詳細テストにおいて、発見事項(売買価格の妥当性、買戻し条件の有無、対象物件の登記の有無等が検討されていない)が出ているが、当該事項が、監査責任者による監査調書の査閲により指摘されていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 左記の詳細テストについて、十分かつ適切な監査証拠が入手されていないという改善勧告事項が出されている。 ● 特別な検討を必要とするリスクに関連する監査調書を適時に査閲することにより、監査上の重要な判断を適時に行うことが可能となることに留意する。 ● 監査責任者が監査調書の査閲を行うに当たって考慮すべき事項は、監基報 220.A14,A15 に例示がある。
【事例 32】 審査の内容、範囲	監査責任者は、審査に関して、監査期間中に識別した重要な事項(審査中に識別されたものを含む。)について審査担当者で討議しているか、また、審査が完了した日以降を監査報告書日としているか 【監 220.18】 審査において、監査チームが実施した重要な判断を客観的に評価するため、重要なリスク対応手続の検討過程及び結論に関連する監査調書を検討しているか	監査責任者は、監査意見形成のための合議制による審査(以下「審査会」という。)における審査時に未了であった重要なリスク対応手続について、監査報告書日前に手続を実施し、審査会に当該手続が完了した旨を監査報告書日前に口頭で報告しているが、以下の発見事項がある。 (1) 監査責任者は、当該重要なリスク対応手続について審査会と討議していない。 (2) 審査会は、当該手続を実施し検討した過程及び結論を記録した監査調書を確認していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 審査は、監査チームの実施した監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価するものである。監査チームからの説明や実施した手続を形式的になぞるのみでは不十分である。また、監査上の重要な判断には、通常、特別な検討を必要とするリスクの識別及び対応が含まれる。審査担当者は、重要な取引に係る監査調書を批判的な観点からも査閲し、職業的懐疑心をもって審査を実施する必要がある(通牒 6)。 ● 合議制による審査において、全員で監査調書を確認することが合理的でないと判断する場合、監査調書を確認す

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	【監 220.19】		る審査担当者を決めるなど適切に役割分担をすることも検討する。
【事例 33】 監査責任者全員の交代	監査責任者は、同一の企業の監査業務を担当する監査責任者が全員交代した場合、監査事務所の定める業務の実施における品質を保持するための方針及び手続に従って、監査の過程で識別した不正リスクを含む重要な事項の伝達が行われていることを確かめているか 【監 220.F14-3】	監査業務を担当する監査責任者が全員交代しているが、監査事務所の定める方針及び手続に従って、不正リスクを含む監査上の重要な事項の伝達が行われていることを確かめていない。	● 監査事務所は、同一の企業の監査業務を担当する監査責任者が全員交代することがないよう、ローテーション管理を適切に行うことが有用と考えられる。

2. 監査調書

監査人は、適切に監査計画を策定し、監査を実施したこと及び監査人の結論についての基礎となる証拠として監査調書を作成し、記録する必要があります。そのため監査調書には、手続を実施した項目又は対象を識別するための特性に加えて、監査手続を実施した者及びその完了日、査閲した者、査閲日及び査閲の対象を記録することが求められています。

また、監査人は、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、実施した監査手続の種類・時期・範囲、入手した監査証拠、重要な事項と結論及びその判断を理解できるように、監査調書を作成することが求められています。

【事例 34】 監査調書の様式、内容及び範囲	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以下の事項を理解できるように、監査調書を作成しているか ① 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実施した監査手続の種類、時期及び範囲 ② 監査手続を実施した結果及び入手した監査証拠 ③ 監査の過程で生じた重要な事項とその結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断 【監 230.7】	監査人は、特別な検討を必要とするリスクを識別している固定資産の減損において、減損の兆候を識別した固定資産の売却が予定され、かつ、売却予定価額が帳簿価額を上回ることにについて、当該主張を裏付ける文書を入手して減損損失の認識が不要であると結論付けているが、監査調書にその検討過程を記録していない。	重要な事項であるか否かの判断に際して、事実と状況を客観的に分析する必要があるが、重要な事項には以下のものが含まれる(監 230.A8)。 ✓ 特別な検討を必要とするリスクを生ずる事項 ✓ 監査手続を実施した結果、財務諸表において重要な虚偽表示の可能性を示す事項、又は当初の重要な虚偽表示リスクの評価やその対応を修正する必要性を生じさせる事項 ✓ 監査手続の実施に重大な支障を来した状況 ✓ 監査意見に影響を与える可能性がある、又は監査報告書に強調事項を含めることとなる可能性がある発見事項
---------------------------	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な事項であり、かつ、重要な判断であるため、職業的専門家としての判断の行使に関して監査調書を作成することが適切な状況には、同 A10 に例示がある。
【事例 35】 監査調書の様式、内容及び範囲	<p>実施した監査手続の種類、時期及び範囲の文書化において、以下の事項を記録しているか</p> <p>① 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性</p> <p>② 監査手続を実施した者及びその完了日</p> <p>③ 査閲をした者、査閲日及び査閲の対象</p> <p>【監 230.8】</p>	<p>(1) 監査人は、基幹システムの IT 全般統制の運用評価手続について、具体的な母集団、サンプルを特定できる情報等、当該手続を実施した項目又は対象を識別するための特性を監査調書に記録していない。</p> <p>(2) 監査対象会社及び重要な構成単位の監査調書の多くに、実施者、実施日、査閲者又は査閲日を記録していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性を記録することは、いくつかの目的に役立つことになる。例えば、実施した作業内容を明らかにすることや、例外的な事項又は整合性が取れない事項の検討を効率的に行うことができるようになる。監基報 230.A12 に記録すべき手続を実施した項目又は対象を識別するための特性の例示がある。 ● 監基報 220.16 では、監査調書の査閲により、監査手続が適切に実施されたことを確かめることが求められている。監査調書の査閲の記録は、必ずしも個々の監査調書に行う必要はないが、誰がいつどの監査手続を査閲したかを文書化することが求められていることに留意する(監 230.A13)。
【事例 36】 監査調書の様式、内容及び範囲	<p>経営者、監査役等及びその他の者と重要な事項について協議した場合には、重要な事項の内容、協議を実施した日及び協議の相手方等について文書化しているか</p> <p>【監 230.9】</p>	<p>監査人は、特別な検討を必要とするリスクを識別している監査対象会社の固定資産の減損について、重要な仮定に関する不確実性及び経営者による主観的判断が伴うために複雑であり、職業的専門家としての知識及び判断を要することから、監査上の主要な検討事項としている。こうした状況にあって、監査人は、新型コロナウイルス感染症の影響を含めて、経営者が使用した重要な仮定について経営者等と協議しているが、その協議した内容、実施日及び経営者等の氏名を監査調書に記録していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査調書には、監査人による記録だけでなく、企業が作成し、監査人が確認した議事録等の文書が含まれることがある。なお、監査人が重要な事項について協議するその他の者には、企業構成員、経営者の利用する外部の専門家等が含まれることがある(監 230.A14)。

3. 監査の基本的な方針

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、詳細な監査計画を作成する必要がありますが、そのための指針となるよう、監査業務の範囲、監査の実施時期及び監査の方向性を設定した監査の基本的な方針を策定する必要があります。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 37】 監査の基本的な方針の変更	監査の基本的な方針について、監査期間中に行われた重要な変更の内容及びその理由を監査調書に記載しているか 【監 300.11(3)】	監査人は、期中において監査計画を見直し、売掛金の評価、棚卸資産の実在性・評価及び固定資産の評価について、特別な検討を必要とするリスクから外しているが、その検討過程や理由を適切に監査調書に記載していない。	● 監査人は、監査期間中に、特別な検討を必要とするリスクを含む監査の基本的な方針や詳細な監査計画を変更した場合には、監査チーム内で共有するとともに適時に審査を受審し、監査役等にも速やかに報告する必要があることに留意する。
【事例 38】 重要性の基準値の決定	重要性の基準値を決定する際に、企業の状態に応じた適切な指標を選択しているか 【監 320.9,A5】	監査事務所の規定では、重要性の基準値は、原則として監査対象年度の計画税引前利益の 5%とされているが、特殊な要因により業績が大幅に落ち込んだようなケースに当たっては、過年度の正常利益を考慮することも可能とされている。これに対し、監査人は、監査対象年度の経常利益ではなく、前年度の経常利益を採用しているが、その合理性について検討していない。	● 重要性の基準値の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズに関する監査人の認識によって影響を受ける。重要性の基準値を設定するに際して、監査人は、利用者のニーズや企業の状態に応じた適切な指標を選択することが重要である。 ● 重要性の金額及びその決定に際して考慮した要因は、監査調書に明瞭に記載することに留意する(監 230.13)。 ● 審査において、審査担当者は、重要な判断に関する監査調書を検討しなければならず、この重要な判断には、重要性に関して行った判断が含まれることがあることに留意する(監 220.20,A25)。

4. 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、不適切な収益認識を通じて、又は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、企業及び企業環境の理解を通じ、不正リスクを含む重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、評価したリスクに対応する監査手続を実施する必要があります。

(1)不正リスクの識別と評価、不正リスクへの対応

【事例 39】 職業的専門家としての懐疑心	不正による重要な虚偽表示リスクについては、その評価、対応する監査手続の実施、入手した監査証拠の評価に際し不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を	監査人は、架空売上に関する経営者が関与している不正が発覚した監査業務において、収益認識に係る実在性及び期間帰属の適切性を特別な検討を必要とするリスクとして識別している。 不正リスク対応手続として、主要な得意先の売上高全件について契約書、見積書、検収書、請求書及び入金実績との照合を実	● 不正による重要な虚偽表示リスクを検討する場合には、経営者の社会的な名声による予断にとらわれずその説明を鵜呑みにすることなく批判的に検討し、入手した情報と監査証拠が不正による重要な虚偽表示が存在する可能性を示唆していないかどうかを検討するなど、監査人の職
--------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>看過することがないよう、職業的懐疑心を発揮しているか</p> <p>職業的懐疑心を高め、不正による重要な虚偽表示の疑義に該当するかどうかを判断し、当該疑義に対応する監査手続を実施しているか</p> <p>【監 240.F11-2】</p>	<p>施しているが、検収日が契約書日付よりも前の取引が数件見受けられる状況において、その原因の特定やその他に不正がないかどうかを確認するなど、追加手続を立案・実施していない。</p>	<p>業的懐疑心は特に重要であることに留意する(通牒 1,2)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●不正が既に発覚した後の不正リスク対応手続であることから、形式的な証憑突合等に終始するのではなく、職業的懐疑心を一層高めて監査に臨む必要がある。 ●特に上級経営者が関与している場合には、経営者の陳述の網羅性と信頼性及び会計記録と証憑書類の真正性が疑わしくなるので、これまでに入手した証拠の信頼性に疑義が生じることがあり、追加的な監査手続の立案に十分に留意する(監 240.A50)。
<p>【事例 40】 職業的専門家としての懐疑心</p>	<p>不正による重要な虚偽表示リスクについては、その評価、対応する監査手続の実施、入手した監査証拠の評価に際し不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を看過することがないよう、職業的懐疑心を発揮しているか</p> <p>職業的懐疑心を高め、不正による重要な虚偽表示の疑義に該当するかどうかを判断し、当該疑義に対応する監査手続を実施しているか</p> <p>【監 240.F11-2】</p>	<p>監査対象会社は、海外の証券取引所に上場している子会社の株式を相対取引により市場価格を大幅に下回る価格で売却し、多額の株式売却損を計上しており、相対取引とした理由として、財務体質改善のため、短期間で大量売却による資金化が必要であったこと等を挙げている。監査人は当該相対取引の事業上の合理性、不正リスク要因について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●相対取引により市場価格を大幅に下回る価格で売却し、多額の株式売却損を計上した取引であることから、例えば、相対取引の実態が不正な資金還流でなかったか、相手先が資金洗浄又は他の重要な違法行為に関与している兆候はなかったか等、不正の可能性を示唆するものではないか職業的懐疑心を高める必要がある。 ●経営者は誠実であるとの思い込みにより、内部統制無効化リスクは低いと判断することなく、職業的懐疑心をもって批判的に評価する必要がある。内部統制無効化リスクに対応した手続(仕訳テスト、会計上の見積りにおける経営者の偏向の検討及び非通例的な重要な取引の検討)を実施する際は、起こり得る不正の態様(以下「不正シナリオ」という。)を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要がある(通牒 3)。
<p>【事例 41】 監査チーム内の討議</p>	<p>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、特に重点を置いて監査チーム内の討議を実施しているか</p> <p>【監 240.14】</p>	<p>収益認識に関する不正による重要な虚偽表示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が、監査チーム内の討議において不正がどのように発生するのかを含め、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重点を置いた討議が行われておらず、当該不正リスクに個別に対応する実証手続が立案・実施されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●財務諸表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監査チーム内で討議することで、監査チーム内で豊富な経験を有するメンバーが、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかについての知識を共有することや、監査人が、不正による重要な虚偽表示が財務諸表に行われる可能性への適

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>切な対応を検討し、監査チームのどのメンバーがどの監査手続を実施するかについて決定することを可能にする(監 240.A9)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 監査チーム内の討議内容には、「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」に関する企業の外部及び内部要因の検討等を含む(監 240.A10)。例えば、収益の形態、不正の実行者と不正の手口ごとに、これらに照らして不正シナリオを想定し、不正リスクの識別及び評価をするなど、財務諸表のどこにどのような不正リスクが発生する可能性があるかを検討するに当たり、「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」を考慮して討議することは有用である。 ● 不正リスクを含む重要な虚偽表示リスクの識別と評価においては、監査対象会社における IT の利用状況の把握が必要と考えられる状況がある。また、監査人がシステムから生成された情報を監査証拠として利用する場合には、システム構成全体の理解及び関連する内部統制の評価から、不正が起こり得る可能性を事前に検討する必要がある。不正リスクの識別と評価に当たり、監査チーム内の討議に IT の知識を十分に有している担当者を参加させることは、有用なことがある(IT 実 6.7)。 ● 関連当事者との取引は、関連当事者以外の第三者との取引よりも重要な虚偽表示リスクが高くなる場合がある。監査人は、関連当事者について入手した情報を、監査チーム内で共有しなければならないことに留意する(監 550.16)。
【事例 42】 不正リスク要因の 検討	入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討しているか 【監 240.22,23】	仕入先と売先が同一の取引や循環取引が、企業及び企業の属する産業における取引慣行又は不正事例として存在していることを識別しているが、当該情報が不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかどうかや不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討していない。	● 監査人は、自ら入手したその他の情報が不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかどうかについて、職業的懐疑心を発揮し、入手した様々な情報との整合性の検討やチーム内討議を通じて評価・検討する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手するため、公表されている主な不正事例及び不正に利用される可能性のある一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行を理解する必要がある(監240.F15-2)。 ● 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(同10(2))。監査人は、リスク評価とこれに関連する活動により入手した情報について、「動機・プレッシャー」「機会」「姿勢・正当化」の関連から、分析し、不正リスクが存在するかどうかを評価する必要がある。
【事例 43】 不正リスクの識別 及び評価	収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、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しているか 【監 240.25】	不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関して、以下の発見事項がある。 (1) 複数の販売形態を有する子会社の収益認識に不正リスクを識別しているが、その内容は売上全体について架空計上や先行計上を識別するにとどまり、販売形態ごとに、どこにどのような不正リスクが発生する可能性があるかを具体的に検討していない。 (2) 複合取引、分割検収などの多様な取引形態を有する情報システム開発に係る収益認識について、収益認識のアサーションとして発生(実在性)及び期間帰属に不正リスクを識別しているものの、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具体的に検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 収益認識の不正リスクについては、取引の種類や取引形態又はアサーションに関連してどのような不正リスクが発生する可能性があるのかを判断する必要がある。また、識別された不正リスクごとに、適切な対応手続を立案・実施する必要があることに留意する。 ● 収益認識に関連する不正な財務報告による重要な虚偽表示は、多くの場合、収益の過大計上(例えば、収益の先行認識又は架空計上)による。一方、収益の過少計上(例えば、収益の次年度以降への不適切な繰延べ)があることにも留意する(監基報 240.A26)。 ● 収益認識における不正リスクは、ある企業においては他の企業より大きいことがある。例えば、業績が増収又は利益の達成によって評価される上場企業では、経営者が不適切な収益認識を通じて不正な財務報告を行うプレッシャー又は動機が存在することがある。同様に、例えば収益の大部分が現金売上による企業の場合では、収益認識における不正リスクは増大することがあることに留意する(同 A27)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 44】 不正リスクの識別及び評価</p>	<p>収益認識に係る不正による重要な虚偽表示リスクがないと判断したときは、その理由を監査調書に記録しているか 【監 240.25,46】</p>	<p>不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関して、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 売上高のうち、工事完成基準による売上高が大半を占める監査対象会社において、監査人は、工事進行基準による売上高についてのみ不正による重要な虚偽表示リスクを識別しているが、工事完成基準による売上高について、不正による重要な虚偽表示リスクを識別しない理由を検討していない。</p> <p>(2) 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に関連して、連結売上高の約半分を占める監査対象会社のみ収益認識に係る不正リスクを識別し、監査対象会社以外の構成単位については収益認識に係る不正リスクを推定する状況にないと結論付けているものの、その検討過程を監査調書に記載していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 収益認識において不正リスクがあるという推定を適用する状況にはないと判断することもある。例えば、単一の賃貸資産からのリース収入のように、収益取引が単一の形態で単純なものである場合には、監査人は収益認識に関連する不正による重要な虚偽表示リスクはないと結論付けることがある(監240.A28)。このような場合、当該収益認識に不正リスクがないと判断した理由を監査調書に記載する必要があることに留意する。
<p>【事例 45】 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価、十分かつ適切な監査証拠の入手</p>	<p>不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、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判断し、個々の状況において適切な監査手続を立案しているか 【監 240.25、監 500.5】</p>	<p>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が、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検討していない。そのため、監査人は、当該リスクに対応する詳細テストとして期末日前数日の売上取引を母集団としたカットオフテストを監査サンプリングにより実施しているが、当該手続が目的に適用有効な抽出方法か等、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続が立案されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 特別な検討を必要とするリスクを「収益認識」と監査調書に記載し、アサーションとの関連性が適切に監査調書に記載されていない事例が見られる。 ● 不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する際は、不正シナリオを想定し、それに対して十分かつ適切な監査証拠を入手できる計画を立案するとともに、不正シナリオと関連するアサーションを明確にし、これに適切に対応するための監査手続を立案する必要がある。
<p>【事例 46】 特別な検討を必要とするリスクに対応する監査人の手続</p>	<p>不正による重要な虚偽表示リスクへの対応手続として実施した手続について、不正による重要な虚偽表示リスクに対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを判断しているか 【監 240.29、監 505.A21】</p>	<p>収益認識のアサーションとして売上の発生(実在性)及び期間帰属について不正による重要な虚偽表示リスクがあると評価し、特別な検討を必要とするリスクを識別している監査業務において、当該リスクに対応する実証手続として売掛金の期末残高に対する確認手続を実施している。その結果、確認依頼額と得意先の回答額に差異があるが、当該確認差異を調査するに当たり、内部証憑と突合しているのみで、外部証憑との突合の必要性が検討されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● リスクに対応した実証手続を実施する際には、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手することに留意する(通牒 2)。 ● 入手した監査証拠を批判的に吟味し、十分な裏付けとなっているか判断する。 ● 確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがあることに十分に留意する(監 505.A21)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 47】 特別な検討を必要とするリスクに対応する監査人の手続	評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対して、当該アサーションについて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しているか 【監 240.29】	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)及び期間帰属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、不正リスクを推定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。	● 収益の発生(実在性)及び期間帰属に関して不正リスクを識別している場合、納品書(控)といった内部証憑ではなく、顧客の受領証や運送業者の配送伝票等、より強い証拠力のある監査証拠を入手する必要がある。
(2)経営者による内部統制を無効化するリスクへの対応			
【事例 48】 経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続(仕訳テスト)	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を立案し実施しているか 【監 240.31(1)】	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、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の検証手続(仕訳テスト)において、以下の発見事項がある。 (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。 (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。 (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など、網羅性の検討を実施していない。 (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。 (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などを検討していない。	● アサーション・レベルの監査手続(例：収益認識に対する詳細テスト、会計上の見積りの監査)にかかわらず、全体の不正シナリオに基づいて不正の可能性のある仕訳を抽出し、検証することに留意する。 ● 不正シナリオを検討する際に、監基報 240.A39-A42 が参考になる。なお、当該シナリオは画一的なものではなく、企業の状況に応じて適切に立案し実施することに留意する。 ● 仕訳テストで抽出した仕訳は、不正の兆候を示している可能性が高いと考えられるため、より証拠力の強い監査証拠を入手して、不正による重要な虚偽表示の有無を確かめる必要があることに留意する。 ● 経営者による内部統制を無効化するリスクは、全ての企業に存在する。監査人は、経営者は誠実であるとの思い込みにより、内部統制無効化リスクは低いと判断することなく、職業的懐疑心をもって批判的に評価する必要がある。内部統制無効化リスクに対応した手続を実施する際は、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		(6) グループにおいて個別の財務的重要性を有する重要な構成単位において、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人による仕訳テストを実施していない。	●グループにおいて個別の財務的重要性を有する重要な構成単位については、構成単位の財務情報の監査を実施しなければならず(監 600.25)、仕訳テストを実施しなければならないことに留意する。
【事例 49】 経営者による内部統制の無効化に 関係したリスク対応手続(経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかの検討)	経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうか評価するための手続を実施しているか 【監 240.31(2)】	監査人は、固定資産の減損の認識判定における将来キャッシュ・フロー、繰延税金資産の回収可能額、賞与引当金に係る賞与支給見込額などの会計上の見積り項目について、これらの見積り項目に経営者による偏向があるかどうかを検討していない。	●重要な会計上の見積りは、多くの仮定や判断に基づいて行われることから、不正な財務報告に使われることが多いため、経営者の偏向が存在する可能性を示唆するものであるかどうかを適切に評価する必要がある。 ●遡及的な検討は、経営者の過年度の見積りプロセスの有効性、確定額についての監査証拠等を入手するとともに、経営者による偏向の有無を確かめるためのリスク評価手続として実施する。
【事例 50】 経営者による内部統制の無効化に 関係したリスク対応手続(非通例的な重要な取引の検討)	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その他の重要な取引について、取引の事業上の合理性(又はその欠如)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可能性を示唆するものであるかどうか評価しているか 【監 240.31(3)】	監査対象会社は、新規に設立した子会社の営業開始が遅れて赤字が膨らみ、期中において子会社株式の実質価額が簿価の50%超下落している状況において、期末直前に監査対象会社が増資した結果、期末における子会社株式の実質価額は簿価の50%超となり、減損処理は行われていない。また増資と同時に、子会社から貸付金の返済を受けている。 監査人は、この増資取引及び貸付金の返済取引について、取引記録の信頼性・正確性は検討していたが、非通例的な重要な取引として、当該取引の事業上の合理性が不正な財務報告を示唆するものであるかどうか、評価していない。	●新規に設立した会社において、当初予算の達成への強いプレッシャーにより、経営者不正につながっているケースもあるので留意する。 ●一連の取引が、事業上の合理性のあるものであるか、減損逃れのための手段となっていないかについて、監査人の職業的懐疑心の発揮が求められる。

5. 監査役等とのコミュニケーション

監査人は、財務諸表監査に関連する監査人の責任、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、監査人の独立性や監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められています。また、監査人と監査役等が監査に関連する事項を理解し、効果的な連携をもたらすような関係を構築すること、監査人が監査役等から監査に関連する情報を入手すること、監査役等が財務諸表プロセスを監視する責任を果たし、それによって財務諸表の重要な虚偽表示リスクを軽減すること等を行うに当たり、有効な双方向のコミュニケーションを行う必要があります。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 51】 監査役等とのコミュニケーション及びコミュニケーションを行うことが要求される事項	監査役等とのコミュニケーションを行うことが要求されている事項について、コミュニケーションを行うことが適切なガバナンスに責任を有する者に対して、網羅的にコミュニケーションを実施しているか 【監 260.12-15】	監査役等とのコミュニケーションを行うことが要求されている不正に関する事項について、監査役ではない監査室長名の電子メールにより受け取った「該当なし」の記録を残しているだけで、監査役に直接質問し回答を入手していない。 また、監査役等と以下の事項に関するコミュニケーションが実施されていない。 (1) 監査人が要請した経営者確認書の草案 (2) 監査人の独立性に関する事項を遵守した旨、監査報酬及び非監査報酬(ネットワーク・ファームが提供する報酬を含む。) (3) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類概要 (4) 重要な構成単位の財務情報について構成単位の監査人が実施する作業に関してグループ監査チームが予定している関与の概要 (5) 監査報告書に強調事項区分を設けることが見込まれる場合、その旨と当該区分の文言の草案	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業統治の構造に応じてコミュニケーションを行うことが適切な統治責任者を判断(通常は監査役等を想定)することに留意する(監 260.10)。 ● コミュニケーションの目的や方法、実施時期や内容について監査役等とコミュニケーションを行う必要がある。口頭によるコミュニケーションが適切ではないと判断する場合は、書面によりコミュニケーションを行わなければならないが、書面によりコミュニケーションすることが要求されている事項についても留意する(同 15,17,18,19)。 ● 監基報 260 以外にも監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項を定めている複数の監基報及び監保報があるため、コミュニケーション項目に漏れがないように留意する(同付録 1)。
【事例 52】 監査役等とのコミュニケーション(内部統制の不備の評価)	監査の過程で識別した重要な不備を、適時に、書面又は電磁的記録により監査役等に報告しているか 【監 265.8】	内部統制の重要な不備について監査役等とコミュニケーションを行っていない。	● 監査役等に重要な不備を書面により報告することは、当該事項の重要性を反映し、監査役等が財務報告プロセスの整備及び運用状況の監視責任を果たすのに役立つ。また、書面による報告を行う時期については、監査役等の財務報告プロセスの整備及び運用状況の監視責任を果たすための重要な要素となる可能性があることから、適時に報告する必要がある(監 265.A12,A13)。
【事例 53】 監査役等とのコミュニケーション(内部統制監査)	内部統制監査を含めた一体監査における監査役等とのコミュニケーションについて、監保報 82 に定める事項のコミュニケーションを行っているか 【監保報 82.44-2(1)】	内部統制監査に関連する監査人の責任、計画した監査の範囲とその実施時期の概要について、監査役等とコミュニケーションを実施していない。	● 内部統制監査を含めた一体監査における監査役等とのコミュニケーションにおいては、財務諸表監査における要求事項に加えて、内部統制監査固有の要求事項があることに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>6. 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</h2>			
<p>監査人は、リスク対応手続を立案し実施するために、企業及び企業環境の理解を基に、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する必要があります。これにより、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供されます。</p>			
<h3>(1)内部統制を含む、企業及び企業環境の理解</h3>			
<p>【事例 54】 会計方針の選択と適用</p>	<p>企業の会計方針が、その事業にとって適切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうか評価しているか 【監 315.10(3)、監 700.11(2)】</p>	<p>監査対象会社は、製造子会社と販売子会社間で行われる製品のグループ間取引について、親会社が本人であるとして総額で売上を計上している。本人を示す指標の検討において、当該製品に関する在庫リスクはないものの、製品提供という約束の履行に対する主たる責任及び製品価格の設定における裁量権を有していることをもって本人と判断しているが、在庫リスクを有していないとしたことの当該資産の使用を指図し便益を享受するという支配への影響を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の採用している会計方針が企業の取引実態と整合していることを確認する必要がある。 ● 基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」及び適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が 2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用されている。企業が本人か代理人かを判断するに当たり、財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定する。この判定に当たっては、例えば以下の 3 つの指標を考慮して判断する(適用指針第 30 号第 47 項)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること ✓ 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後(例えば、顧客が返品権を有している場合)において、企業が在庫リスクを有していること ✓ 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること ● 評価した過程及び結果を監査調書に記載する。
<p>【事例 55】 会計方針の選択と適用</p>	<p>企業の会計方針が、その事業にとって適切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうか評価しているか</p>	<p>監査対象会社は、一部の得意先から原料の有償支給を受け、加工後の製品を当該得意先に販売している。当該取引について継続的に総額で売上高を表示する監査対象会社の会計方針について、過年度において取引高の重要性が低いことなどを考慮して、妥当と監査人は判断している。その後、当該有償支給取引</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の採用している会計方針が企業の取引実態と整合していることを確認する必要がある。当初重要性が低い取引であっても、その後の状況の変化により重要性が高くなった場合には、継続して現在の会計方針を採用することが適切でなくなる場合があるので留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	【監315.10(3)、監700.11(2)】	高の売上高に占める割合が上昇しているにもかかわらず、当該取引について、継続的に総額で売上高を表示する監査対象会社の会計方針が妥当であることを検討していない。	● 評価した過程及び結果を監査調書に記載する。
【事例 56】 会計方針の選択と適用(会計方針の変更)	企業の会計方針の選択と適用が、その事業にとって適切であるかどうかを評価しているか 【監 315.10(3)】 会計方針の変更があった場合に、当該変更が適切に処理され、その表示及び注記事項が妥当かどうか判断しているか 【監 710.6,7】	監査対象会社は、当期から工場内の機械設備の減価償却方法を定率法から定額法へ変更している。監査人は、工場の統廃合による設備の移管及び新たな設備投資により、今後は生産の長期安定的な稼働が見込まれるという変更の理由が合理的であり、正当な理由に基づく妥当な変更と認める旨を監査調書に記載しているが、生産の長期安定的な稼働を裏付ける監査証拠として、将来の生産計画や実現可能性について評価していない。	● 企業が採用している会計方針について、鵜呑みにせずに、業界の会計慣行や会社の実態と整合しているか検討することが必要であることに留意する。 ● 監査人は経営者による会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうかを評価しなければならない。会計方針の変更のための正当な理由があるかどうかの判断に当たっては、監査人は、以下の事項を総合的に勘案する必要がある(監保実 78)。 ✓ 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること ✓ 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること ✓ 変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること ✓ 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないこと ✓ 会計方針を当該事業年度に変更することが妥当であること
【事例 57】 内部統制の理解の内容とデザインの評価	監査に関連する内部統制を理解しているか 企業の担当者への質問とその他の手続により、内部統制のデザインと業務への適用を評価し、内部統制を理解しているか 【監 315.11,12】	監査人は、製造業を営む監査対象会社の、原材料の生産工程への投入量及び金額、人件費及び経費の各部門への集計、製造進捗率の妥当性に関する原価計算プロセスの内部統制の理解及びデザインの評価並びに業務への適用の検討を行っていない。	● 原価計算プロセスが企業の重要なプロセスであるにもかかわらず、その内部統制の整備・運用状況の検討が不十分なケースが見受けられる。 ● 内部統制を理解する上で、質問のみでは内部統制のデザインと業務への適用についてのリスク評価手続としては十分ではない。その他の手続(具体的には特定の内部統制の適用状況の観察、文書や報告書の閲覧、財務報告に関

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			する情報システムを介した取引のワークスルー等)を実施する必要がある(監315.A70)。

(2)重要な虚偽表示リスクの識別と評価

【事例 58】 内部統制を含む企業及び企業環境の理解	監査に関連する内部統制を理解しているか 【監 315.11,17,19】	仕入債務や売上原価、販売費及び一般管理費等を重要な勘定残高等として識別しているが、これら重要な勘定残高等に関連する取引フローや会計記録の生成過程を理解するための手続を実施していないほか、重要な勘定残高等に関連する統制活動を理解するための手続を実施していない。結果として、重要な虚偽表示リスクの識別・評価に必要な、内部統制や財務報告に関連する情報システムを理解するための手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 内部統制の理解は、監査人が潜在的な虚偽表示の種類と重要な虚偽表示リスクに影響する要素を識別し、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案することに役立つ。監査人は、監査に係る内部統制を識別し、適切に評価する必要がある(監 315.A46)。 ● 経営者が内部統制報告の対象とした内部統制システムと監査に関連する内部統制が必ずしも一致するものではないことに留意する。
【事例 59】 特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制の理解	特別な検討を必要とするリスクがあると判断された事項について、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しているか 【監 315.12,28】	特別な検討を必要とするリスクがあると判断した繰延税金資産の回収可能性について、財務報告プロセスの会計上の見積りに係る内部統制を理解するためのデザインの評価及び業務への適用について検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な非定型的な事象又は重要な判断に依存している事項に関連するリスクについては、定型的な内部統制では対応できない場合が多いため、経営者が当該リスクに対応しているかどうか、又は経営者がどのように対応しているかを理解することに留意する(監 315.A140)。
【事例 60】 内部統制を含む企業及び企業環境の理解	特別な検討を必要とするリスクがあると判断された事項について、システムから生成された情報を監査証拠として利用するに当たり、関連する内部統制を理解しているか 【監 315.12,28】	監査対象会社は、IT システムから出力したポイント消費データに基づき仕訳を入力している。監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別している収益認識に関して、当該ポイント消費データを利用して監査手続を実施しているが、関連する IT システムの内部統制を十分に理解していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● IT システム構成全体の理解及び関連する内部統制の評価から、不正が起こり得る可能性を事前に検討する必要があることに留意する(IT 実 6.57)。 ● 特別な検討を必要とするリスクがあると判断された事項について、関連する内部統制を理解したことを監査調書に記載する(監 315.31(4))。

7. 財務諸表監査における法令の検討

監査人は、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令については、監査対象会社が当該法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手することとされ、違法行為が疑われる場合、法令により禁止されていない限り、当該事項について適切な階層の経営者、及び必要に応じて監査役等と協議しなければなりません。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 61】 監査役等への違法行為の報告	監査の実施過程で気付いた違法行為又はその疑いに関連する事項について、法令により禁止されていない限り、明らかに軽微である場合を除き、監査役等とコミュニケーションを行っているか 【監 250.22】	監査人は、監査対象会社の以下の違法行為に関する情報に気付いているが、監査の他の局面に及ぼす影響を評価しておらず、監査役に報告していない。 (1) 会社法第 435 条第 2 項に基づく事業報告及びその附属明細書が作成されていない。 (2) 会社法第 436 条第 3 項に基づく計算書類等が取締役会において承認されていない。 (3) 会社法第 363 条第 2 項に基づく執行権がある取締役が 3 か月に 1 回以上の職務執行の状況報告を行うための取締役会が開催されていない。 (4) 会社計算規則第 127 条に基づく監査役の見査報告書が作成されていない。 (5) 会社法第 296 条以降に定められる定時株主総会に関する一連の手続が実施されていない。	● 財務諸表に対する意見形成のために適用するその他の監査手続によって、違法行為が認識されることがあることに留意する。 ● 違法行為が財務諸表に及ぼす影響を検討し、監査意見への影響を評価しなければならないことに留意する(監 250.25-27)。 ● 識別された違法行為又はその疑いについて、適切な規制当局に報告することを検討する必要があることに留意する(同 28)。

8. 評価したリスクに対応する監査人の手続

監査人は、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し実施する必要があり、また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する必要があります。これにより評価したアサーションのリスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手することが可能となります。

【事例 62】 運用評価手続の立案及び実施	内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施しているか 【監 330.7】 運用評価手続の立案と実施に当たって、有効に運用されている内部統制への依拠の程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手しているか 【監 330.8】	特別な検討を必要とするリスクとして識別している完成工事高に対する内部統制の運用評価手続の立案及び実施について、監査人は、統制の対象である個々の工事案件ではなく、統制行為(実施の頻度は月 1 回)を基礎にサンプル数を決定し運用評価手続を実施しているが、母集団の状況やコントロールの特質を含めた当該決定方法の妥当性を検討していない。	● 識別したリスク、統制の母集団、統制行為等を考慮し、適切なサンプル数を決定する必要がある。また、抽出したサンプルの検証により、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかを検討する必要がある。 ● 経営者が月 1 回直接行った日常的モニタリングの結果を内部統制の実施状況の検証として利用することが可能なケースもあるが、それは主に事業規模が小規模で、比較的簡素な構造の組織のようなケースの場合であることに留意する(監保報 82.159)。
【事例 63】	運用評価手続の立案と実施に当たって、有効に運用されている内部統制への依拠	売上高の正確性に関するリスク対応手続として内部統制への依拠を予定し、運用評価手続を主な監査手続とする監査アプロー	● 運用評価手続を主な監査手続とする監査アプローチを採用する場合において、特に実証手続のみでは十分かつ適

項目	要求事項	発見事項	留意事項
運用評価手続の立案及び実施	の程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手しているか【監 330.8】	子を採用している。当該状況において、売上高の構成要素である単価について、内部統制の運用評価手続において、売上高の算定に使用される単価が監査対象会社の情報システムの規定どおりに適切に使用されているかどうかの確認を行っておらず、内部統制の運用状況の有効性についてより高い保証水準の監査証拠を得ていない。	切な監査証拠を入手することができないときには、内部統制の運用状況の有効性についてより高い保証水準を得ようとする可能性がある(監 330.A24)。
【事例 64】 運用評価手続の種類と範囲、実施の時期	監査人は内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するために、質問とその他の監査手続を組み合わせて実施しているか【監 330.9】	前任監査人が監査意見を表明した財務諸表(連結財務諸表を含む。以下同じ。)が訂正され、監査人は、その訂正された財務諸表の監査契約を受嘱し、前任監査人から引き継いでいる。また、内部統制への依拠を予定している統制の運用評価手続に関して、前任監査人の監査調書を閲覧することにより内部統制の運用状況の有効性を裏付ける監査証拠を入手したとしている。しかしながら、監査人は具体的にどの統制にどの程度依拠するかといった計画を立案しておらず、また、運用評価手続の監査調書を閲覧し、前任監査人が実施した手続の結果をプロセスごとに要約して記載しているのみであり、内部統制の運用状況の有効性を裏付ける監査証拠を十分に入手していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 訂正後の財務諸表に対する監査業務を実施する場合は、監査対象会社が新たに作成する訂正後の財務諸表が対象となるため、監査人は、訂正箇所の検証のみならず、訂正箇所を含む訂正後の財務諸表全体に対して監査を行う必要がある(監保実 103.10,A23)。 ● 財務諸表は訂正されていることから、虚偽表示が含まれていたことは明らかであり、個々の状況に応じた適切な追加的監査手続を実施しなければならないことに留意する。 ● 内部統制への依拠に関する詳細な計画を策定し、依拠を予定している統制の運用評価手続については、訂正前の財務諸表等に対して監査証明を行った監査人の監査調書から得られる情報を考慮し、単にその監査調書を閲覧した結果を記載するだけでなく、訂正の内容を理解した上で、内部統制の運用状況の有効性を裏付ける監査証拠を入手できるように運用評価手続の立案と実施をする必要がある。
【事例 65】 実証手続の立案及び実施	評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な勘定残高に対して、実証手続を立案し実施しているか【監 330.17】	製品について、期末残高の単価に対する実証手続を実施しておらず、また、仕掛品について、原価計算の検証を含む期末残高に対する実証手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施する必要がある(監 500.5)。 ● 棚卸資産の数量に関する監査証拠を入手した場合でも、単価に関する監査証拠を入手していない場合がある。 ● 監査人は、詳細テストと同時に実施する運用評価手続の実施(二重目的テスト)を立案し実施することにより、単価に関する監査証拠を入手できると考えることがあるが、この

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			場合には期末残高に対し十分かつ適切な監査証拠を入手しているかに留意する。
【事例 66】 実証手続の立案 及び実施	評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な勘定残高に対して、実証手続を立案し実施しているか 【監 330.17】	重要な勘定残高等に対する実証手続の立案及び実施に関し、以下の発見事項がある。 (1) 重要な取引種類としている売上原価について、勘定科目別の増減分析、月次推移分析及び比率分析、さらに取引先別の増減分析等を実施しているが、実証手続を立案し実施していない。 (2) 減価償却費について、償却率(取得価額に対する償却費の割合)の前年度との比較分析を実施しているが、実証手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の各々について、実証手続を立案し実施するに際しては、状況に応じて分析の実証手続を実施するか、詳細テストを実施するか、分析の実証手続と詳細テストを組み合わせる(監 330.A41,A42)。 ● 監基報 330.17の要求事項は、監査人のリスク評価が判断に基づくものであり重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があること、及び内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界がある事実を反映している(同 A41)。 ● 増減分析や推移分析等の単なる分析的手続は、実証手続に該当しないことに留意する。
【事例 67】 実証手続の立案 及び実施	評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な勘定残高に対して、実証手続を立案し実施しているか 確認手続を実証手続として実施すべきかどうかを考慮しているか 【監 330.17,18】	アサーション・レベルのリスク評価において重要な取引種類、勘定残高、注記事項であると認識している、電子記録債権及び債務並びに子会社が計上している売掛金及び預金等について、実証手続を立案及び実施しておらず、各々について確認手続を実証手続として実施すべきかどうかについても考慮していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 確認手続は、勘定残高とその明細に関連するアサーションに対応する場合に適合することが多いが、これらの項目に限定する必要はない。アサーションに対して適合性の高い監査証拠を入手できるかどうかや回答者に関する事項等を考慮し、実証手続として確認手続を実施するかを判断する必要がある(監 330.A47-A50)。
【事例 68】 財務諸表作成プ ロセスに関連する 実証手続	財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認しているか 財務諸表作成プロセスにおける重要な仕訳及びその他の修正を確認しているか 【監 330.19】	収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクを識別したが、販売システムの売上高合計と財務会計システムの売上高合計の一致、又は、差異があった場合の調整内容を検証しておらず、財務諸表作成プロセスにおける重要な仕訳及びその他の修正を検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 実証手続の対象の母集団の金額と財務会計システムの母集団の金額とは適切に調整されていることを確かめることが必要である。
【事例 69】 特別な検討を必 要とするリスクに 対応する実証手 続	特別な検討を必要とするリスクであると判断したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに個別に対応する実証手続を実施しているか 【監 330.20】	工事進行基準を適用している工事完成高については、不適切な工事進捗率を適用することによる売上の不適切な計上を、工事完成基準を適用している工事完成高については、不適切な期間帰属処理を行うことによる売上計上を、それぞれ不正リスクであると評価し、特別な検討を必要とするリスクとして識別している。当	<ul style="list-style-type: none"> ● 作業現場の視察は、工事契約の実在性、工事契約に係る認識の単位の妥当性及び決算日における工事進捗度の妥当性に関する心証を得る上で有用とされている。 ● 不正リスクに対応する手続として積極的確認を実施したが未回答の場合、代替的な監査手続に移行する前に、その

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		<p>該不正リスクに個別に対応する実証手続について、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 立案した作業現場の視察を実施していない。</p> <p>(2) 売上の期間帰属のアサーションに対して売上計上額が減少している取引先の、工事完成基準が適用される工事契約の期末月の工事売上について、詳細テストを実施しているが、翌期の工事売上について当該手続を実施していない。</p> <p>(3) 売上の期間帰属のアサーションに対して完成工事未収入金の確認手続を実施しているが、当該手続で未回収となった一部の債権についての適切な代替手続を実施していない。</p>	<p>理由について慎重に検討し、例えば、確認回答者への回答の督促、確認依頼の再発送又は追加送付などにより、回答の入手に努めることに留意する。また、未回答の理由の検討には、企業の担当者に未回答の理由を質問し、不正リスク要因を示唆していないかどうかを検討することが含まれることに留意する(監 505.FA19-3)。</p>
<p>【事例 70】 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続</p>	<p>特別な検討を必要とするリスクに対して個別に対応する実証手続を実施しているか 実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めているか 【監 330.20】</p>	<p>監査人は、重要な構成単位が小売業を主たる事業とし多数の店舗を運営していることに着目し、リース資産及びリース債務の網羅性に特別な検討を必要とするリスクを識別している。</p> <p>このような状況において、監査人は、前期に検討したリース契約の一覧表を基礎として物件の変動分析を行うにとどまっておらず、特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する手続を立案・実施しておらず、リース契約の網羅性を検討していない。</p>	<p>● 特別な検討を必要とするリスクであると監査人が判断したリスクについては、個別に対応する実証手続を実施することが要求されている。本事例においては、全てのリース資産とリース債務が網羅的に計上されているか、重要なリース資産やリース負債が計上漏れとなる可能性はないか等に留意して実証手続を立案・実施する必要がある点に留意する。</p>
<p>【事例 71】 実証手続の実施時期</p>	<p>期末日前を基準日として実証手続を実施する場合、残余期間について実証手続を実施しているか 【監 330.21】</p>	<p>期末日前を基準日として、監査サンプリングにより、売掛金及び買掛金の確認手続を実施し、確認実施先については期末日までのロールフォワード手続を実施しているが、確認実施先以外の取引先に対する残余期間についてロールフォワード手続を実施していない。</p>	<p>● ロールフォワード手続の目的は、期末日前を基準日として実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用することにある。したがって、利用できるのに十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があることに留意する。</p> <p>● 当該手続は、残余期間について異常と思われる金額を識別し、当該異常な金額について調査し、さらに、残余期間について分析の実証手続又は詳細テストを実施するために、期末日現在の残高と期中における対応する残高を比較し、調整を行うことが有効であると判断することがある(監 330.A54)。</p>

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>9. 業務を委託している企業の監査上の考慮事項</h2>			
<p>企業は、事業運営にとって必要不可欠である事業活動の一部を外部に委託することがあります。監査人は、受託会社の業務が、監査対象会社の財務諸表に重要な影響を与える場合、受託会社の業務に関する内部統制を理解し、リスクに対応した監査手続を実施することが求められています。例えば、年金資産の運用を信託会社等に委託し、その投資判断を投資顧問会社に一任する投資一任契約を締結し、リスクの高い商品を運用している場合には、年金資産の実在性や評価の妥当性を検証するために、当該受託会社等の業務の内容と重要性、委託会社側の関連する内部統制等を理解した上で、識別したリスクに対応する手続を立案し、実施する必要があります。</p>			
<p>【事例 72】 受託会社が提供する業務及び内部統制の理解</p>	<p>委託会社とその事業運営において受託会社の業務をどのように利用しているか 【監 402.8】 受託会社にて処理される取引に適用する内部統制等を含めて、当該受託会社の提供する業務に関連する委託会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価しているか 【監 402.9】</p>	<p>以下の委託業務について、受託会社が提供する業務の内容と委託会社にとっての当該業務の重要性(委託会社の内部統制に与える影響を含む。)及び受託会社が処理する取引又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性を理解していない。また、受託会社において処理される取引に適用する内部統制を含めて、受託会社が提供する委託会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価する必要があるか検討していない。</p> <p>(1) 売上取引に係る出荷管理業務の委託 (2) 棚卸資産の受払業務の委託 (3) 年金資産の運用業務の委託 (4) 監査対象会社に帰属する退職給付債務及び年金資産額の検証・調整に係る業務の委託 (5) クラウド利用の情報システムの運用業務・保守業務の委託</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが委託会社の内部統制に与える影響に関して、十分な理解を得たかどうかを判断しなければならない(監 402.10)。
<p>【事例 73】 運用状況に関する監査証拠としての報告書の利用</p>	<p>委託会社の監査人のリスク評価を裏付ける内部統制の運用状況の有効性について、受託会社監査人の保証報告書が十分かつ適切な監査証拠を提供するかどうかを判断しているか 【監 402.16】</p>	<p>監査人は、監査対象会社の年金資産管理及び退職給付債務計算業務に係る受託会社の内部統制が有効に運用されていることの監査証拠として、受託会社のシステムに関する記述書並びに内部統制のデザイン及び運用状況に関する報告書の利用を計画したが、受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかを判断する手続を実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 受託会社のシステムに関する記述書及び保証報告書には、受託会社のシステムに関する記述書及び内部統制のデザインに関する報告書(以下「タイプ 1 の報告書」という。)と受託会社のシステムに関する記述書並びに内部統制のデザイン及び運用状況に関する報告書(以下「タイプ 2 の報告書」という。)がある。 ● 委託会社監査人がリスク評価において受託会社の内部統制が有効に運用されていることを想定している場合、当該内部統制の運用状況の有効性について監査証拠を入手しなければならない(監 402.15)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ● 相補的な内部統制(例えば、受託会社取引処理のための情報が送られる前に、委託会社が取引を承認する内部統制)を整備しているという想定の下で、受託会社が提供する業務がデザインされていることがある。そのような状況では、受託会社の内部統制の記述には、委託会社による相補的な内部統制に関する記述が含まれていることがある(同 A34)。

10. 内部監査人の作業の利用

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するに当たり、内部監査人の作業について、その有効性を検証した上で、経営者の評価に対する自らの監査証拠として利用することが可能です。監査人は、内部監査人の作業の利用に当たって、内部監査人の作業を利用できるかどうか、また、内部監査人の作業を利用する場合、監査の目的に照らして当該作業が適切かどうかを判断しなければなりません。

<p>【事例 74】 内部監査機能の評価</p>	<p>内部監査機能における以下の事項を評価した上で、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しているか</p> <p>(1) 組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている、内部監査人の客観性の程度</p> <p>(2) 能力の水準</p> <p>(3) 品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか</p> <p>【監 610.11】</p>	<p>内部監査人の作業を利用しているが、内部監査人の作業が財務諸表の監査の目的に照らして適切かどうかを判断するに当たり、内部監査機能の客観性、内部監査人の専門的能力等について検討を行っていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 客観性とは、専門職としての判断を歪めるようなバイアス、利益相反又は他者からの不当な影響を回避し、業務を遂行できる能力をいう。客観性の評価に影響を及ぼす要因の例としては、内部監査結果の報告先、内部監査人が内部監査の対象に関与していないか、内部監査人の人事への関与及び人事の監視などである(610.A7)。 ● 能力とは、適用される内部監査の基準に準拠して担当業務を実施するのに必要とされる内部監査機能全体としての知識及び技能を有していることをいう。内部監査機能の能力の判断に影響する要因としては、経営資源の適切な配分、内部監査人の採用、研修及び業務分担等の規程、専門的研修の受講状況、経験の有無、財務報告に関連した知識の有無、専門職団体の会員かどうかなどである(同 A8)。 ● 専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうかの判断に影響する要因は、手続書、調書の作成及び報告に関する文書化されたガイダンスの作成・保
------------------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			管・利用、適切な品質管理の方針及び手続の適用、などである(同 A11)。
【事例 75】 特別な検討を必要とするリスクを識別した場合の内部監査人の作業の利用	特別な検討を必要とするリスクを含め、監査人が評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが高い場合、内部監査人の作業の利用の範囲を縮小し、監査人自ら実施する作業を拡大するよう計画しているか 【監 610.14(2)】	監査人は、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、内部監査人が抽出したサンプルの全部を、監査人自らのサンプルとして利用している。当該サンプルの利用に当たり、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。	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な虚偽表示リスクが高いほど、通常、内部監査人の作業を利用する範囲は縮小し、監査人自らがより多くの手続や作業を実施する必要がある(監 610.A20)。 ● 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る(同 A21)。
【事例 76】 内部監査人の作業の評価	利用を計画している内部監査人の作業が監査の目的に照らして適切であるかどうかを判断するために、内部監査人によって、合理的な結論を導くことが可能な十分かつ適切な証拠が入手されているかどうかを評価しているか 【監 610.19(2)】	監査人は、母集団の網羅性の検証を含む内部監査人の作業におけるサンプルの抽出方法や抽出結果について、母集団、抽出方法、作業の内容等を記載した調書を監査対象会社から入手しているが、サンプルの日付が記載されておらず、サンプル抽出の妥当性の検討が不明確となっているなど、内部監査人の抽出方法や抽出結果を具体的に検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 内部統制監査の実施基準では、例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、内部監査人等が無作為にサンプルを抽出しているような場合には、監査人は、内部監査人等が抽出したサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルを全部又は一部として選択し、利用できるとされている。この場合も、監査人は、内部監査人等の作業の利用に際して検討すべき事項を考慮した上で、内部監査人等が選定したサンプルをどの程度利用するかを判断する(監保報 82.240)。 ● 利用を計画している内部監査人の作業が監査の目的に照らして適切であるかどうかを判断するために評価が求められる事項は、監基報 610.19 に記載されている。 ● 内部監査人の作業に対して実施する監査人の手続の種類及び範囲は、①監査手続の立案及び実施並びに入手した監査証拠の評価に高度な判断が必要な程度、②評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク、③内部監査機能の組織上の位置付け及び客観性、④内部監査機能の能力の水準の評価に応じたものである必要がある。監査手続には、内部監査人の作業の一部に対する再実施を含めなければならないことに留意する(同 A20)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
11. 監査証拠			
監査人は、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おり、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、十分であり、かつ適切であることが求められています。なお、リスク対応手続を実施する際には、監査対象会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要があります。			
【事例 77】 監査証拠として利用する情報の適合性及び信頼性	十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しているか 監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しているか 【監 500.5,6】	監査対象会社は、一株当たり純資産額が大きく下落している非上場株式の評価に当たり、監査対象期間に実施された同社の増資時における企業価値評価に基づく発行価格を実質価額とし、当該実質価額が著しく下落していないことから減損処理を不要と判断し、監査人も当該処理を妥当と判断している。しかしながら、監査人は、当該企業価値評価額の基礎となったデータ、評価方法、当該評価の実施者など、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性の検討を行っていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 一株当たり純資産額が大きく下落している投資の対象となる会社は既に業績が悪化している場合があるため、将来事業計画を根拠とした企業価値評価額の基礎となったデータ、評価方法、当該評価の実施者などについて、職業的専門家としての懐疑心を保持及び発揮し、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手することに留意する(通牒 2)。 ● 監査証拠の証明力は、情報源及び情報の種類、並びに関連する内部統制を含む情報入手の状況により影響されるが、適切な監査証拠を入手するために、監基報 500.A31の監査証拠の証明力の例示も参考に検討する。
【事例 78】 不正リスクに対する十分かつ適切な監査証拠の入手	評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて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しているか 【監 500.5,6、監 240.29】	売上高の期間帰属に係る不正リスクに対する実証手続において、入手する監査証拠として顧客への引渡しを証する書類ではなく外注加工先からの納品書又は請求書を利用しており、評価したアサーション・レベルのリスクに対応した十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案及び実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 不正リスクを識別しているため、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ために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しなければならず、また、監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮する必要がある。 ● 個々の状況において適切な実証手続を立案するに当たり、売上高の計上や商品等の在庫管理に係る内部統制を十分に理解することに留意する。
【事例 79】 重要な虚偽表示リスクに対する十	十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しているか 【監 500.5】	監査対象会社は業容を拡大するため、事業譲受をしている。監査人は、事業譲受時に生じたのれんの評価額の妥当性を検討するため、監査対象会社の経営会議資料を閲覧しているが、取得価額が合理的な根拠に基づいて正確に計算されていることに関し	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性)を許容可能な低い水準に抑えるために、十分かつ適切な監査証拠を入手して合理的な保証を得なければならない。十分かつ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
分かつ適切な監査証拠の入手		て投資計画を検討するなど、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な監査手続を立案し実施していない。	適切な監査証拠を入手するために、監査人は、質問、閲覧、観察、確認、再計算、再実施及び分析的手続といった監査手続を立案し、実施することが求められている(監 500.A2,A3)。
【事例 80】 経営者の利用する専門家の業務の検討／監査人の利用する専門家の業務の検討	監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合には、専門家の適性、能力及び客観性、専門家の業務の理解及び監査証拠としての適切性を評価しているか 【監 500.7】 監査人の利用する専門家が、監査人の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を備えているかどうかを評価しているか 【監 620.8】	監査対象会社の土地建物に関するセール・アンド・リースバック取引の売却価額の検討において、経営者が利用する不動産鑑定士により作成されている評価結果及び監査人が利用する不動産鑑定士により作成されている評価結果の双方が監査証拠として利用されている。しかしながら、これらの不動産鑑定士の専門家としての適性、能力及び客観性などについて検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 専門家の利用について、経営者が利用する場合でも監査人が利用する場合でも、監査人は、当該専門家の適性、能力及び客観性についての評価が必要である。 ● 監査人の利用する専門家の客観性を評価する手続は、当該専門家の客観性を阻害する可能性がある利害関係についての質問を含めなければならない(監 620.8)。 ● 監査人の利用する専門家の適性、能力及び客観性について、同 A14-A20 に留意する。 ● 当該専門家の専門分野を十分に理解し、監査人の目的に照らして、専門家の業務の適切性を評価する必要があることに留意する(同 9,11)。
【事例 81】 監査証拠として利用する情報	企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が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いるか 【監 500.8】	監査人は、監査対象会社が作成した以下の情報を利用しているが、その正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手していない。 (1) 固定資産の減損の兆候の有無を判定するための情報 (2) 滞留債権の情報 (3) 販売プロセスの運用状況の評価を検討するためのサンプル抽出の母集団としての情報(受注データ、売上データ) (4) 仕訳データ (5) 退職給付債務の数理計算の基礎となる人事情報(対象従業員の人数、基準給与月額、勤務期間等)	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人が証明力の強い監査証拠を入手するためには、監査手続に利用する企業が作成した情報の正確性及び網羅性が十分である必要があることに留意する(監 500.A49)。 ● 情報システムから自動生成された情報を利用する場合には、その情報の正確性や網羅性を評価しなければならないことに留意する(IT 実 6.41)。また、監査人自ら検証できない場合には IT 専門家の利用を検討する(監 620.6)。
【事例 82】 監査証拠として利用する情報	企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が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いるか 【監 500.8】	監査人は、工事損失引当金の網羅性及び評価の妥当性を検討するために、監査対象会社の IT から自動生成されたレポートである「工事一覧表」を使用して検討を行っていた。監査人は、「工事一覧表」に含まれる契約金額及び原価金額等の記載に基づいて赤字案件を識別しているが、当該レポートの信頼性(各工事案件	<ul style="list-style-type: none"> ● 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、その情報の正確性、網羅性及び目的適合性を評価する必要がある。企業の情報システムから自動生成された情報を利用する場合も同様である(監 500.8、IT 実 6.41)。 ● IT から自動生成される情報に関する具体的な手続としては、情報システムの処理環境やアプリケーションの十分な理

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 83】 特定項目抽出による試査	詳細テストを立案する際には、監査手続の対象項目について監査手続の目的に適用有効な抽出方法を決定しているか【監 500.9】	<p>の受注金額及び原価金額の正確性、並びに工事案件の網羅性)について検討していない。</p> <p>重要な取引種類としている売上高に関する実証手続として、特定項目抽出による試査を実施しているが、母集団の残余部分に対して十分かつ適切な監査証拠を入手するための実証手続を実施していない。</p>	<p>解、情報作成過程のワークスルーの実施、関連データとの整合性の確認等の手続が考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査は、監査証拠を入手する効率的な方法ではあるが、それは監査サンプリングによる試査には該当しない。この方法によって抽出した項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできない。したがって、特定項目抽出による試査は、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠を提供しないことに留意する(監 500.A55)。 ● 類似事例として、売掛金の残高確認、棚卸資産に関する詳細テストなどにおいても、抽出基準を一定金額以上としている事例や、特定の月に発生した取引のみを対象とした特定項目抽出による試査を実施している事例など、母集団の残余部分に対して実証手続が立案及び実施されていない事例が多く見られる。 <p>また、一定の割合をカバーするまでテスト対象とする取引(又は残高)を積み上げる抽出方法を採用しているケースも見られたが、この方法においても、残余部分に対して実証手続の立案及び実施を検討する必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 監査サンプリングを利用する場合、監基報 530.付録が参考になる。
【事例 84】 監査証拠における矛盾又は証明力に関する疑義	ある情報源から入手した監査証拠が他の情報源から入手した監査証拠と矛盾する場合、又は監査証拠として利用する情報の信頼性に関して疑義を抱く場合において、問題を解消するためにどのような監査手続の変更又は追加が必要であるかを判断し、監査の他の側面に与える当該事項	監査対象会社は、固定資産の減損の認識の判定の適否の検討において、次年度の予算から不確実な要素を排除した補正後の予算を基礎として割引前キャッシュ・フローの見込額を算定している一方で、継続企業の前提に関する経営者の評価においては、次年度の予算を基礎として資金計画を作成している。このような状況において、監査人は、当該資金計画を検討するに当たり、次年度の予算から不確実な要素を排除しないことに合理性があるかどうかを検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 複数の情報源から入手した監査証拠が矛盾している場合には、監査人はその矛盾した状況に対して、それを解消し、合理的な保証を得るための十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案、実施しなければならないことに留意する。また、矛盾した情報に対してどのように対応したかについて監査調書に記載しなければならないことにも留意する(監 230.10)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	の影響があればその影響を考慮しているか【監500.10】		
【事例 85】 監査証拠における矛盾又は証明力に関する疑義	ある情報源から入手した監査証拠が他の情報源から入手した監査証拠と矛盾する場合、又は監査証拠として利用する情報の信頼性に関して疑義を抱く場合において、問題を解消するためにどのような監査手続の変更又は追加が必要であるかを判断し、監査の他の側面に与える当該事項の影響があればその影響を考慮しているか【監500.10】	監査対象会社は、コンサルティング会社に対して多額の報酬を一括で前払いした後、コンサルタント業務委託契約書を交わし、前払費用を契約期間にわたり定額償却を行っている。当該契約書では、報酬額は四半期ごとの役務提供に応じてコンサルティング会社が発行する請求書に基づき支払う定めとなっているものの、監査対象会社は、契約期間にわたる報酬を一括で前払いしている。 このような状況の中、監査人は、重要な虚偽表示リスクの対応手続として当該契約書の閲覧と償却費の再計算を行っているが、当該契約書に定められた方法と異なる方法で報酬を支払った経緯の把握、当該契約に至る社内の承認手続の適切性及び前払費用の会計処理の妥当性の検討をしていない。	● 企業や企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断される重要な取引については、取引の事業上の合理性があるか、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ることに留意する。

12. 特定項目の監査証拠

財務諸表監査において、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、以下の事項に関して監査人が特に考慮すべき事項に関する実務上の指針が提供されています。

- ・棚卸資産の実在性と状態
- ・企業が当事者となっている訴訟事件等の網羅性
- ・適用される財務報告の枠組みに準拠したセグメント情報の表示と開示

【事例 86】 実地棚卸の立会	棚卸資産が重要である場合には、以下の手続によって、棚卸資産の実在性と状態について、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか ① 実務的に不可能でない限り実地棚卸の立会を実施すること ② 実際の実地棚卸結果が最終的な在庫記録に正確に反映されているかを判断するための監査手続【監 501.3】	棚卸資産の実地棚卸に係る監査において、以下の発見事項がある。 (1) 期末日前の実地棚卸で確定した在庫数量から基幹システムより出力される品目元帳の数量への修正を確認していない。 (2) 期末日前に実地棚卸の立会を実施し、その後のロールフォワード手続を実施しているが、テストカウントした品目についてのみ、基幹システムの受払データと照合し期末金額を検討しており、当該品目のみ実証手続を実施することで十分かどうか検討していない。	● 期末日前を基準日として実証手続を実施する場合には、期末日前を基準日として実施した実証手続の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするため、残余期間について以下のいずれかの手続を実施しなければならないことに留意する(監 330.21)。 ✓ 運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること ✓ 監査人が十分と判断する場合、実証手続のみを実施すること
--------------------	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 87】 棚卸資産の確認	第三者が保管し、管理している棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、確認、実査、又は個々の状況において適切な他の手続を実施することによって、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手しているか 【監 501.7】	監査人は、外部倉庫に保管されている期末製品在庫について、保管先から確認書を入手しているが、当該確認書に添付された在庫の一覧表と監査対象会社が集計している期末在庫数量との照合等の手続を実施しておらず、外部倉庫保管の製品在庫の実在性について、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために、確認結果について確認差異があるかどうかを確認し、確認差異がある場合には調査を実施しなければならない(監 505.13)。 ● 残高確認の回答により確認差異が生じていた場合、監査人は財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を検討し、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを評価する必要があることに留意する(同 A21)。
【事例 88】 訴訟事件等	識別した訴訟事件等に関する重要な虚偽表示リスクを評価する場合、又は実施した監査手続によって重要な訴訟事件等が存在する可能性があると判断した場合、企業の顧問弁護士と直接コミュニケーションをとっているか 【監 501.9】	監査人は、監査対象会社の顧問弁護士と直接コミュニケーションをするために、顧問弁護士に要約書添付方式による質問書を送付し、監査対象会社の見解に同意する旨の回答書を顧問弁護士から回収しているが、監査対象会社の見解が記載された書面を監査調書として保存していない。結果として、訴訟事件等の有無や経営者の見解が不明であり、識別した訴訟事件等に関する重要な虚偽表示リスクを評価していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査報告書日までの訴訟事件等の状況についての監査証拠は、経営者等に対する質問によって入手されることもあるが、場合によっては企業の顧問弁護士から更新された情報を入手することが必要な場合もあることに留意する(監 501.A25)。 ● 訴訟事件等に関する監査手続については、監保実 73 に留意する。

13. 確認

監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価した場合、対応する手続として証明力が強い監査証拠を入手するため、確認手続を立案し実施することがあります。確認とは、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体により、監査人が確認の相手先である第三者(確認回答者)から文書による回答を直接入手する監査手続であり、確認状の送付から回収までを監査人の管理下で行います。

【事例 89】確認 依頼への回答の 信頼性	確認依頼への回答の信頼性について疑義を抱く場合、疑義を解消するため、追加の監査証拠を入手しているか 【監 505.9】	売掛金の確認手続において、監査人が、確認先として選定すべきと判断した宛先に対して確認状を送付するよう会社に再三依頼したにもかかわらず、経営者が同意しなかったため、監査人は、経営者が同意しない理由について質問し、その正当性と合理性に関する監査証拠を入手した上で、経営者が指定した宛先に確認状を送付したが、回収した確認状には確認先の担当者の個人印のみが押印されていた。監査人は、当該確認状の送付先が経営者により制約を受けた中で、個人印のみが押印されている当該回答の	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、回答に信頼性がないと結論付ける場合、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価を修正し、必要に応じて計画した監査手続を修正することがある。信頼性のない回答は、不正リスクを評価する際の不正リスク要因を示す点についても十分に留意する(監 505.A17)。
-----------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 90】 確認手続における未回答の場合の代替的手続</p>	<p>未回答の場合はそれぞれの状況に応じて、適合性と証明力のある監査証拠を入手するための代替的な監査手続を実施しているか</p> <p>【監 505.11】 確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価しているか</p> <p>【監 505.15】</p>	<p>信頼性及び監査手続の変更又は追加の要否に関して検討していない。</p> <p>売掛金の残高確認における未回答先に対して、監査対象会社の担当者に未回答の理由を質問し、不正リスク要因を示唆していないかどうか検討するなど、代替的な監査手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否かを慎重に検討していない。また、代替的な監査手続として、売掛金残高の実在性の検討に際し、具体的に突合を実施した証憑名を監査調書に記載していないなど、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠を入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 残高確認依頼への未回答は、以前に識別されていなかった重要な虚偽表示リスクを示唆することがある。そのため、監査人は、未回答であることによるリスク評価への影響や、十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的監査手続の実施を検討することが必要であることに留意する(監 505.A19)。 ● 監査人は、不正リスクに対応する手続として積極的確認を実施したが未回答の場合、代替的な監査手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否かを慎重に判断しなければならず、代替的な監査証拠として企業が作成した情報のみを利用するときは、その情報の信頼性についてより慎重に判断しなければならないことに留意する(同 F11-2)。
<p>【事例 91】 確認手続における確認差異</p>	<p>確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために、当該事項を調査しているか</p> <p>【監 505.13】</p>	<p>監査人は、収益認識に関する不正リスク対応手続として債権の残高確認を実施しているが、監査対象会社が調査した確認差異の内容について、内部証憑である請求書との突合を実施するのみで、より適合力が高く、より証明力の強い監査証拠を入手していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対しては、当該アサーションについて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しなければならない(監 240.29)。 ● 確認の回答により生じた確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがある。監査人は、虚偽表示が識別された場合、監基報 240.34 に従って、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを評価する必要がある。確認差異は、類似の取引を行っている確認回答者からの回答、又は類似の特性を持つ勘定に対する回答の質の判断に当たっての参考となることがある。確認差異はまた、企業の財務報告に係る内部

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			統制の不備を示唆していることもある(監 505.A21)。監査人は、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価しなければならない(同 15)。

14. 分析の実証手続

分析の実証手続を立案し実施する場合には、監査人がデータの信頼性と精度を考慮した推定値と会計上の計上額との差異を算出し、差異が重要性を考慮した一定の範囲内に収まっているかを検討し、一定の範囲を超える場合には、追加的な調査を行います。分析の実証手続は、期別比較などの単なる分析的手続とは異なり、また、一般的に取引量が多く予測可能な取引に対して適用されます。

<p>【事例92】 分析の実証手続(データの信頼性の評価)</p>	<p>分析の実証手続を立案し実施する場合に、利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びに作成に係る内部統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定に使用するデータの信頼性を評価しているか 【監520.4(2)】</p>	<p>(1) 給与手当の分析の実証手続に関して、推定値を算定する際に使用した平均人員数を検証しておらず、監査人の推定に使用するデータの信頼性の評価を実施していない。 (2) 売上高の分析の実証手続に関し、監査対象会社が作成した出荷重量の資料を使用して監査人の推定値を算定し、出荷数量(個数)の信頼性を検証している。しかしながら、出荷重量(kg)から出荷数量(個数)に自動換算される仕組みであり、その基礎となる出荷重量の算定過程として、網羅性、正確性及び正当性を確保するよう整備された情報の作成に関する内部統制を検証していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 分析の実証手続は、単なる分析ではなく実証手続であることに留意し、分析の実証手続の利用目的を正しく理解するとともに、利用する場合には、適合性と証明力のある監査証拠を入手することが確保できるか慎重に評価することに留意する。 ● 特定のアサーションに対して特定の分析の実証手続を適用することが適切であり、適切なデータの信頼性が確保され、虚偽表示を識別するための十分な精度であることが確保されていて初めて機能するものである。 ● 分析の実証手続に利用するデータが信頼できるかどうかを判断する場合には、(1)利用可能な情報の情報源、(2)利用可能な情報の比較可能性、(3)利用可能な情報の性質及び目的適合性、(4)網羅性、正確性及び正当性を確保するよう整備された情報の作成に関する内部統制を踏まえて検討することに留意する(監520A11)。
<p>【事例 93】 分析の実証手続(推定の精度)</p>	<p>分析の実証手続を立案し実施する場合に、計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある</p>	<p>(1) 売掛金及び買掛金のロールフォワード並びに減価償却費において分析の実証手続を実施しているが、推定値が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうか検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 分析の実証手続を実施するに当たり、その推定値を採用した根拠について検討する必要がある。 ● 高い精度で推定を行うため、監査人は、(1)分析の実証手続において推定する結果に関する予測の正確性、(2)情報を細分化できる程度、(3)財務情報と非財務情報の

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかを評価しているか 【監 520.4(3)】	(2) 売上原価の分析の実証手続において、当期売上高に前期原価率を乗じた数値にセールスマックスの変化による影響を加味することにより推定を行っているが、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかについて検討していない。	両方の利用可能性等を評価することに留意する(監 520.A14)。 ● 推定値を算定する際に、検証対象の数値を用いることのないよう留意する。
【事例 94】 分析の実証手続(許容できる差異の金額)	分析の実証手続の実施手続を立案し実施する場合に、計上された金額と監査人の推定値との差異に対して、追加的な調査を行わなくても監査上許容できる差異の金額を決定しているか 【監 520.4(4)】	売上高の分析の実証手続に関し、計上された金額と監査人の推定値との差異に関して、計上された金額の一定率を乗じた金額を追加的な調査をせずに許容可能な差異の金額としているが、評価した虚偽表示リスクを考慮した上で、当該差異の金額が適切であるかを検討していない。	● 推定値との差異について、追加的な調査をせずに許容可能かどうかの監査人の判断は、個別に、又は他の虚偽表示と集計した場合に重要な虚偽表示となる可能性を考慮に入れて行われるが、重要性和手続から得ようとする保証水準によって影響を受ける。評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手するよう要求されており、評価したリスクが高くなるのに応じて、確かな心証が得られる証拠を入手するため、調査をせずに許容可能と考えられる差異は減少することに留意する(監 520.A15)。 ● 検証対象の勘定を細分化して分析の実証手続を実施している場合、実績値と推定値の差異に対して、細分化する前の勘定全体を対象として算定された許容できる金額を状況に応じて検討することに留意する。
【事例 95】 分析の実証手続(結果の調査)	分析の実証手続により、他の関連情報と矛盾する、又は推定値と大きく乖離する変動若しくは関係が識別された場合、経営者への質問及び回答に関する適切な監査証拠の入手、状況に応じて必要な他の監査手続の実施により当該矛盾又は乖離の理由を調査しているか 【監 520.6】	監査対象会社の重要な構成単位の給与手当をグループ財務諸表に係る重要な勘定残高として識別し、分析の実証手続を実施しているが、許容可能な差異の金額を超過する差異について、追加手続として差異内容に関する質問を実施するのみで追加的な調査を行っておらず、質問により入手した回答を裏付ける監査証拠を入手していない。	● 分析の実証手続は実証手続であり、追加手続としての差異の調査は、差異内容に関する質問をするだけでなく、質問により入手した回答を裏付ける適切な監査証拠を入手する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h2>15. 監査サンプリング</h2>			
<p>監査サンプリングとは、監査人が監査対象となった母集団全体に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るため、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法で、母集団内の 100%未満の項目に監査手続を適用することをいいます。監査サンプリングを実施するに際して、監査人は母集団の網羅性を確認し、発見された虚偽表示額から母集団全体の虚偽表示額を推定し、母集団に関する結論について合理的な基礎を得たかを評価しなければなりません。</p>			
<p>【事例 96】 母集団の特性</p>	<p>監査サンプリングを立案する場合、監査手続の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮しているか 【監 530.5】</p>	<p>監査対象会社の完成工事高の発生に係るリスク対応手続として、上半期の売上取引に対して、二重目的テストとして運用評価手続と併せて詳細テストを実施するとともに、決算月の売上取引に対して、運用評価手続のロールフォワード手続及び詳細テストを実施しているが、サンプル抽出において母集団の網羅性に関する監査証拠を入手するための監査手続を実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、監査サンプリングの立案に当たって、特定の達成すべき目的と、その目的を達成するための監査手続の最適な組合せを考慮する。監査人は、入手すべき監査証拠の性質と、当該監査証拠に関連する可能性のある内部統制の逸脱若しくは虚偽表示の発生状況又はその他の特徴について考慮して、想定される内部統制の逸脱又は虚偽表示の定義を明確にするとともに適切な母集団を設定する。監査サンプリングを実施する場合、監査人は、サンプルを抽出する母集団の網羅性に関する監査証拠を入手するための監査手続を実施する(監 530.A5)。
<p>【事例 97】 サンプル数の決定</p>	<p>サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために、十分なサンプル数を決定しているか 【監 530.6】</p>	<p>売上高の期間帰属について重要な虚偽表示リスクを識別し、実証手続として、各営業部の期末日前後数日の売上取引から数件サンプルを抽出して外部証憑と突合しているが、サンプル件数の妥当性について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な虚偽表示リスクに関連して実施する詳細テストの抽出方法が、特定項目抽出による試査が良いか、監査サンプリングが良いか、又はそれらの組合せが良いかを検討する必要がある。 ● 監査サンプリングを採用すると判断した場合、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮し、母集団の階層化又は金額単位抽出法の検討、サンプリングリスクの程度や手続実施上の重要性を考慮するなどにより、適切なサンプル件数を決定する(監 530.A4-A11)。 ● なお、内部統制の運用評価手続の件数をそのまま詳細テストのサンプル件数(例えば 25 件)としている事例も見受けられるが、サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるため、十分なサンプル数かどうか検討する必要がある。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 98】 サンプルの抽出方法	母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法で、サンプルを抽出しているか 【監 530.7】	売上高の実証手続において、日別売上高を母集団とする監査サンプリングを計画しているが、サンプル抽出に当たり、一部の店舗の特定月に係る取引がサンプルとして抽出され、残りの店舗や月の取引はサンプルとして抽出されていない。 また、販売プロセスの内部統制の運用評価手続に関して、抽出したサンプルが特定の時期に偏っており、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法でサンプルが抽出されていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 当事例のように抽出する店舗や月を限定する場合、監査サンプリングではなく特定項目抽出による試査となり、抽出されない母集団の残余部分についての心証は得られないことに留意する(監 500.A54, A55)。 ● 母集団に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るため、監査人は本事例のように偏ったサンプル抽出ではなく、偏向が回避された代表的なサンプルを抽出することが重要である点に留意する(監 530.A12)。 ● 監査サンプリングを実施する場合、サンプル抽出に際し、母集団の網羅性の検討に留意する。

16. 会計上の見積りの監査

(1) リスク評価手続とそれに関連する活動

会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するため、監査人は、会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を把握するとともに、経営者が会計上の見積りを行う方法及びその基礎データを理解する必要があります。また、当年度の監査のため、過年度における見積りを、確定額、又は再見積額と比較検討することが求められています。

【事例 99】 リスク評価手続(適用される財務報告の枠組みの理解)	企業及び企業環境を理解するためのリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るため、会計上の見積りに関連して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ついて理解しているか 【監 540.7】	監査対象会社は、棚卸資産の評価に関する内規に基づき一定の滞留期間を超える棚卸資産を備忘価額 1 円まで評価減しているが、内規で定めた評価減計上の基準となる滞留期間及び備忘価額まで評価減することの妥当性について定量的に検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 滞留在庫の評価減については、基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第 9 項に方法が例示されている。 ● 監査対象会社が、滞留在庫に関する評価基準を設けておらず、監査人が、その妥当性及び評価損計上の要否を検討するために必要となる、滞留の有無とその発生原因の把握をしていない事例も見られる。監査人は、経営者が会計上の見積りを行う方法とその基礎データ、会社の設けた評価基準が、適用される財務報告の枠組みにおいて適切に適用されているかを十分に理解する必要がある。 ● リスク・アプローチに基づく監査の実施に当たっては、企業及び企業環境を十分に理解した上で、リスクを適切に評価することが決定的に重要であることを再認識することに留意する(通牒 1)。
--------------------------------------	---	--	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 100】 リスク評価手続 (前年度の会計 上の見積りの確 定額の検討)	当年度の監査のために、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、又は該当する場合には再見積額について検討しているか 【監 540.8】	以下の会計上の見積りに関し、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、又は再見積額との比較検討が実施されていない。 (1) 貸倒引当金の前年度期末残高と当年度貸倒実績額 (2) 賞与引当金の前年度期末残高と当年度実際支給額 (3) 繰延税金資産の回収可能性の検討における、前年度に見積もった課税所得と当年度の実際課税所得 (4) 固定資産の減損会計における、前年度見積営業損益と当年度実際営業損益 (5) 工事進行基準における、前年度の見積工事原価総額と当年度の工事原価総額の確定額、又は再見積額 (6) 棚卸資産及び販売用不動産の評価における、前年度に見積もった正味売却価額と当年度の実際売却額 (7) 株式取得時の利益計画の数値と当年度の確定額との差異	<ul style="list-style-type: none"> ● 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、又は再見積額の比較検討は、当年度における経営者の見積りプロセスの有効性や経営者の偏向の有無に関する情報を入手するために実施するリスク評価手続であることに留意する(監 540.A38,A39)。 ● 前年度の財務諸表における認識額と確定額の差異は、前年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示していることがあるため、留意する(同 A43)。 ● 経営者の偏向が会計上の見積りに認められる場合には、不正による重要な虚偽表示リスクを示すことがあるため(監 240.31(2))、経営者の偏向の有無には特に留意する必要がある(監 540.20)。 ● 会長通牒においても、見積項目について、過年度の見積りと確定値又は当年度の再見積額の比較を遡及して検討することが必要とされている(通牒 4)。

(2)重要な虚偽表示リスクの識別と評価

監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、会計上の見積りの不確実性の程度を評価し、不確実性が高いと識別された会計上の見積りが、特別な検討を必要とするリスクを生じさせているかどうかを決定することが求められています。会計上の見積りによって特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、実施する実証手続に加えて、見積りの不確実性の影響への経営者の対処の適切性や、経営者が使用した重要な仮定の合理性などを評価することが求められています。

【事例 101】 会計上の見積り の不確実性の程 度の評価	重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、会計上の見積りの不確実性の程度を評価しているか 【監 540.9】	監査対象会社は、適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第 22 項の分類 3 の会社に該当すると判定し、会社作成の事業計画から将来の見積可能期間(5 年間)内の課税所得の見積額により繰延税金資産を計上している。監査人は、会社の過年度損益の変動幅が大きく当初の見積課税所得と実際の確定額が大幅に乖離しているにもかかわらず、見積課税所得の不確実性に関して検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計上の見積りの不確実性の程度は、以下の要因によって影響を受けることがある(監 540.A44)。 ✓ 会計上の見積りが判断に依存する程度 ✓ 仮定の変更による会計上の見積りの感応度 ✓ 見積りの不確実性を緩和する一般的に認知されている測定技法の存在 ✓ 予測期間の長さ、将来の事象を予測するために過去の事象から導き出されたデータの目的適合性 ✓ 外部の情報源からの信頼性の高いデータの利用可能性
--	---	--	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ✓ 会計上の見積りが観察可能又は観察不能な入力数値に基づく程度 ● 見積りが経営者の偏向により影響を受ける可能性は、会計上の見積りの不確実性の程度に左右されることがある(同)。 ● 重要な虚偽表示リスクを評価する際に監査人が検討する事項には、以下の事項を含むことがある(同 A45)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 会計上の見積りの実際の影響度、又は予想される影響度 ✓ 会計上の見積りの計上額(すなわち、経営者の見積額)と、監査人が予想する計上額との関係 ✓ 会計上の見積りを行うに当たっての、経営者による専門家の利用の有無 ✓ 前年度の会計上の見積りの検討結果
【事例 102】 会計上の見積りの不確実性の程度の評価	監査人自らの判断により、見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りが、特別な検討を必要とするリスクを生じさせているかどうかを決定しているか 【監 540.10】	連結損益計算書において、重要性の基準値を大幅に上回る固定資産の減損損失を計上しており、当該減損損失の認識及び測定における子会社 3 社の将来キャッシュ・フローの見積りの不確実性の程度が高い状況にあるが、特別な検討を必要とするリスクとして識別する必要があるかどうか検討していない。	● 本事例は、連結財務諸表上、重要な金額の減損損失が計上されている事例であるが、会計上の見積りとして財務諸表上で認識又は開示された金額の大きさにかかわらず、関連する見積りの不確実性によって重要な虚偽表示となる可能性があることに留意する(監 540.A47)。

(3)評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を経営者が適切に適用したかどうか、会計上の見積りの方法が適切かつ継続して適用されているか等について判断しなければなりません。また、監査人は評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、監査報告書日までに発生した事象が会計上の見積りに関する監査証拠を提供するかどうかの判断、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、経営者が会計上の見積りを行った方法に関連する内部統制の運用評価手続の実施、経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定する等の手続について、一つ又は複数の手続を実施しなければなりません。

【事例 103】 評価した重要な虚偽表示リスクへ	評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうか、	監査対象会社は、通常の販売目的で保有する商品及び製品の評価に関し、営業循環過程から外れた滞留又は処分見込み等の商品及び製品については、一定の回転期間を超える場合、規則的に帳簿価額を切り下げる方法を採用し、一定の滞留期間を	● 評価減の基準となる滞留期間や比率の妥当性を確かめることにより、監査対象会社が採用する評価の基準が財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用し
-----------------------------	---	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
の対応(棚卸資産の評価)	また、会計上の見積りを行う方法が適切であり、かつ継続して適用されているかどうかについて判断しているか 【監 540.11】	超える場合、一定率の評価損を計上する旨を内規で定めている。しかしながら、監査人は、当該内規で定めた、評価損計上の基準となる滞留期間、一定率の妥当性について検討していない。	ていること及び企業実態に即した合理的な評価基準であることを検討する必要があることに留意する。
【事例 104】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(固定資産の減損会計)	評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうか、また、会計上の見積りを行う方法が適切であり、かつ継続して適用されているかどうかについて判断しているか 【監 540.11】	固定資産の減損に関する会計上の見積りの監査において、以下の発見事項がある。 (1) 将来の用途が定まっていない遊休土地について、過年度に減損処理したことを理由に当年度に追加減損が必要かどうか検討していない。 (2) 減損の兆候の判定に用いられている店舗別の損益情報について、本社費の配賦が適切になされているかどうかを検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 資産又は資産グループが遊休状態になり、将来の用途が定まっていないことは減損の兆候となることに留意する(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」第 13 項(4))。 ● 本社費は、減損の兆候の有無を把握する指標の一つである「営業活動から生ずる損益」に含まれることに留意する(同適用指針第 12 項)。 ● 本社費の配賦方法により、減損の兆候の把握に影響を及ぼすことがあることに留意する。
【事例 105】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(固定資産の減損会計)	評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうか、また、会計上の見積りを行う方法が適切であり、かつ継続して適用されているかどうかについて判断しているか 【監 540.11】	監査対象会社は、個別財務諸表の固定資産の減損の兆候を把握するに当たり、資産グループ(製品群)ごとの営業損益を計算しているが、連結グループの研究活動を親会社に集約しているという理由から、監査対象会社で発生した研究費のうち、子会社が負担すべきと考える研究費を、資産グループ(製品群)ごとの営業損益に含めていない。 このような状況において、個別財務諸表の固定資産の減損の兆候の把握における資産グループ(製品群)ごとの営業損益の把握方法の合理性を検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込みである場合には、減損の兆候となる。「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が含まれ、また、損益計算書上は原価性を有しないものとして営業損益に含まれていない項目でも営業上の取引に関連して生じた損益(例えば、棚卸資産の評価損)であれば含まれる(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」第 12 項(1))。
【事例 106】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(のれんの評価)	評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうか、また、会計上の見積りを行う方法が適切	監査対象会社は、子会社の買収時に発生した連結上ののれんの評価に当たり、子会社の業績が買収時の計画を下回っていることを受けて、買収時の計画を見直した後の中期計画に基づく将来キャッシュ・フローを基礎に算定された実質価額が、著しく下落したか否かを検討している。当該のれんの評価について、特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、以下の発見事項がある。	<ul style="list-style-type: none"> ● 資産又は資産グループに減損の兆候がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。減損の兆候としては、例えば、資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであるこ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>であり、かつ継続して適用されているかどうかについて判断しているか 【監 540.11】</p>	<p>経営者は、子会社の買収時に発生した連結上ののれんを含む資産グループの固定資産の評価に当たり、当該資産グループに係る業績が 2 期連続して営業損失の状況にないことを理由に減損の兆候はないと判断している。監査人も当該判断を妥当としているが、当該子会社の買収時の事業計画に比較して実績が下方に乖離し、その理由として、競争激化による販売価格の引き下げや一部の販売市場における景気減退などがあることを把握している状況において、当該状況が当該資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせているか、経営環境が著しく悪化したかなど、のれんを含む資産グループにおける減損の兆候に該当するか否かを検討していない。</p>	<p>と、資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであることが考えられる(「固定資産の減損に係る会計基準」二 1)。</p>
<p>【事例 107】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(固定資産の減損)</p>	<p>評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、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や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】</p>	<p>監査人は、重要な構成単位である連結子会社の個別財務諸表に係る固定資産の減損の兆候判定において、損益計算書に計上されている本社費のうち、親会社の費用負担相当として計算した金額を配賦対象としていないことの合理性を検討していない。 また、監査対象会社が作成した本社費の配賦計算資料を入手して配賦率及び本社費配賦額の再計算を実施しているが、監査人は、当該計算資料に記載されている施設別売上高及び売上総利益について、基礎データとの照合を実施しておらず、経営者が会計上の見積りを行うに当たって使用した基礎データの正確性や網羅性を検討していない。 さらに、本社費を、売上高と売上総利益(損失である場合には控除される。)を合算した金額を基礎として配賦しているが、両者を単純合算して配賦基準とすることの合理性について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 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を検討する場合には、経営者が使用した仮定が、適用される財務報告の枠組みにおける測定目的に照らして合理的であるかどうかを評価しなければならない(監 540.12(2))。 ● 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、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ることに留意する。 ● 過去の不正事例において、経営者は減損の兆候が存在する固定資産の減損を回避するために、本社費等を恣意的に配賦したり、本社費等の配賦方法を恣意的に変更するような事例があった。そのため、監査人は、本社費等の配賦基準の合理性や継続性を確認する必要がある。
<p>【事例 108】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応</p>	<p>評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、経営者が会計上の見積りを行</p>	<p>監査対象会社は、のれんの償却期間について、5 年間を原則とし、のれんの金額的重要性が高い場合には、20 年以内の投資効果が及ぶと合理的に見積もられる期間としているが、監査人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● のれんは、資産に計上し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する(基準 21 号「企業結合会計基準」第 32

項目	要求事項	発見事項	留意事項
の対応(のれんの評価)	った方法とその基礎データの検討や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】	は、投資計画の実現可能性及び投資計画上の回収期間を前提とした償却期間の妥当性について、監査調書に結論を記載するのみであり、実施した具体的な手続の内容及びその検討過程を記載していない。	項)。また、のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごと取得企業が決定する(適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 76 項(6))こととされている。 ●実務上、のれんの償却期間の決定に当たり、企業結合の対価を算定した基礎とした投資の合理的な回収期間を参考にすることも可能(同適用指針第 382 項)であるが、監査人は、経営者が決定した償却期間について慎重に検討する必要がある。
【事例 109】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(株式の評価)	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、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や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】	監査人は、監査対象会社の役員及び主要株主等から監査対象会社が取得した株式の取得原価の妥当性の検討に当たり、経営者が企業価値評価の専門家(コンサルティング会社)に提供した事業計画に基づき算定された評価結果を利用している。しかしながら、監査人は事業計画に用いられた仮定の合理性の評価に関して、具体的に検討していない。	●リスクに対応した実証手続を実施する際には、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する必要がある(通牒 2)。
【事例 110】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(退職給付債務の算定)	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、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や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】	退職給付債務の計算基礎について、以下の発見事項がある。 (1) 死亡率及び退職率について、年齢別に設定された死亡率表及び退職率表に基づいて決定されているが、監査人は、当該死亡率表及び退職率表の基礎データとしての適切性を検討していない。 (2) 割引率について、高格付社債の利率が参照されているが、監査人は、当該利率の基礎となった社債が高格付であるかどうか検討していない。	●経営者が会計上の見積りを行った方法の検討には、例えば以下を含む(監 540.A68)。 ✓ 会計上の見積りの基礎データの正確性、網羅性及び目的適合性の程度、並びに会計上の見積りが当該データと経営者の仮定を使用して適切に行われているかどうかに係る検討 ✓ 外部のデータ又は情報の源泉、目的適合性及び信頼性に係る検討 ✓ 会計上の見積りの再計算、及び会計上の見積りに関する情報の整合性についての検討 ✓ 経営者による査閲及び承認プロセスの検討 ●退職給付債務の計算に用いられる基礎率については、適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			針]第 22 項-第 28 項に準拠していることを検討する必要がある。
【事例 111】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(企業結合等)	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、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や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】	監査人は、株式交換によって監査対象会社の主要株主であり取締役である者から取得した株式の取得原価の妥当性の検討に当たり、経営者の利用する専門家(コンサルティング会社)が作成した評価レポートを利用している。 監査人は、取得価額の配分に関して、連結財務諸表上、受け入れた資産及び負債の帳簿価額による純資産持分と株式の取得価額の差額の全額をのれんとして計上した会計処理について、取得した資産の中に分離して識別可能な資産があるかどうか、資産又は負債の帳簿価額と時価との差異が重要かどうかを検討しておらず、取得原価の配分が企業結合に関する会計基準に従って、適切に会計処理されているかどうかを検討していない。	● 企業結合において、取得原価の配分が求められ、取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの(識別可能資産及び負債)の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する必要がある(基準第21号「企業結合に関する会計基準」第28項)。そのため、被取得企業の資産・負債に加え、取得企業が識別する重要な資産・負債の識別漏れに留意するとともに、取得原価の配分方法の妥当性を検討することに留意する。 ● 重要な企業結合における取得原価の配分手続は、経営者に専門家の利用を推奨し、監査人は、専門家の利用の必要性を検討することに留意する。

(4)特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続

特別な検討を必要とするリスクが生じている会計上の見積りに関する監査人の実証手続においては、経営者が会計上の見積りの不確実性の影響や不確実性が会計上の見積りの認識の適切性をどのように評価したかが重要です。監査人は、見積りの不確実性に関して経営者がどのように検討しているか、どのような仮定を使用したか、会計上の見積りの測定が適用される財務報告の枠組みにおける認識の要件を満たすために十分な信頼性があるかなどについて、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。

【事例 112】 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(繰延税金資産の評価)	会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、重要な勘定残高等に対して実施する実証手続に加えて、経営者が使用した重要な仮定の合理性等の事項を評価しているか 【監 540.14】	監査人が、繰延税金資産の回収可能性を特別な検討を必要とするリスクとして識別している状況において、監査対象会社は、翌年度予算において、税引前利益が当年度の実績から大幅に改善することを計画しているが、監査人は、この予算の達成可能性に関して監査対象会社から説明を受けているものの、達成可能性を具体的に裏付ける監査証拠を入手するなどの定量的な検討を行っていない。また、監査対象会社は、翌2年度目以降の利益見込額は翌年度と同額であることを前提に回収可能額を見積っているが、監査人は、翌年度の利益見込額と2年度目以降の利益見込額が同額であることの合理性について検討を行っていない。	● 監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、監基報 330 の要求事項を満たすために実施する実証手続に加えて、(a) 経営者が代替的な仮定又は結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、若しくは経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程、(b) 経営者が使用した重要な仮定の合理性、及び(c) 経営者が使用した重要な仮定の合理性に関連する場合、又は適用される財務報告の枠組みの適切な適用に関連する場合には、特定の行動方針を実行する経
---	---	--	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>営者の意思とその能力を評価しなければならないことに留意する(監 540.14)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、経営者が使用した仮定の合理性について、定性的にだけでなく、定量的に評価しているか留意する。また、仮定が変更された場合は、変更の適時性にも留意する。 ● 経営者が一定期間の業績予測が特定の期間の業績の実績又は予測の据置であると仮定した場合も、その合理性を検討することに留意する。 ● 監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、会計上の見積りの合理性とその開示に関する監査人の結論の根拠や経営者の偏向が存在する兆候がある場合にはその内容について監査調書に記載する必要がある(同 22)。
<p>【事例 113】 経営者が使用した代替的な仮定及び重要な仮定の検討</p>	<p>会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、重要な勘定残高等に対して実施する実証手続に加えて、経営者が使用した重要な仮定の合理性等の事項を評価しているか 【監 540.14】</p>	<p>監査対象会社は、関係会社株式の評価に当たり、関係会社の業績が特定の市場における需要の減少等の影響を受けて買収時の中期計画より下方に乖離したため、当該計画を見直した上で、見直し後の計画に基づく将来キャッシュ・フローを基礎に実質価額を算定し、著しく低下したか否かを検討している。監査人は当該計画の実行可能性に関する不確実性を考慮して特別な検討を必要とするリスクを識別しているが、以下の発見事項がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 監査人は、見直し後の中期計画の前提となった受注の状況などを検討し、計画の達成が困難ではないと結論付けている。しかしながら、経営者が計画の達成に当たり阻害要因となる情報を入手して代替的な仮定又は結果を検討しているかを評価していない。 (2) 監査人は、関係会社の業績が下方に乖離した要因を経営者がどのように計画に反映しているかについて、定量的に検討しておらず、経営者が使用した重要な仮定の合理性を評価していない。また、重要な仮定の合理性に関連する特定 	<ul style="list-style-type: none"> ● 見積りの不確実性に関する経営者の検討に関しては、経営者が見積りの不確実性が会計上の見積りにどのような影響を与えるかを評価したかどうか重要であることに留意する。(監 540.A104) ● 経営者の意思と能力に関して入手すべき監査証拠の内容と範囲は、職業的専門家としての判断によることとなるが、該当する場合、監査人の手続には以下の事項がある(同 A79)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 表明された意思の実行に関する経営者の過去の実績の検討 ✓ 計画書やその他の文書(該当する場合には、正式に承認された予算書、決裁書、議事録を含む)の閲覧 ✓ 特定の行動方針の理由についての経営者への質問 ✓ 期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生している事象に関する検討

項目	要求事項	発見事項	留意事項
		の行動方針を実行する経営者の意思と能力を評価していない。	✓ 企業の経済環境に基づく特定の行動方針を実行する能力(コミットメントによる影響を含む。)の評価
【事例 114】 経営者が使用した代替的な仮定及び重要な仮定の検討	会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、重要な勘定残高等に対して実施する実証手続に加えて、経営者が使用した重要な仮定の合理性等の事項を評価しているか 【監 540.14】	監査人は、当年度に買収した子会社の株式及び連結上ののれんの評価を特別な検討を必要とするリスクとして識別しているが、各々の評価の前提となる当該子会社の将来の事業計画において、経営者が代替的な仮定又は結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、若しくは経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程を評価しておらず、また、経営者が使用した重要な仮定の合理性の評価が定性的な評価にとどまっている。	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営者は、代替的な仮定又は結果を状況に応じた様々な方法によって評価することがある。経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合、監査人は、会計上の見積りの不確実性の影響に対処した方法について経営者と協議し、その裏付けを求めることが必要なことがある(監 540.A102, A104)。 ● 会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合、当該仮定は重要な仮定とみなされることがある(同 A106)。 ● 経営者が作成した事業計画において、翌年度以降、売上高が増加するという経営者の仮定について、その構成要素(例えば、市場動向の検討、販売計画の合理性)に細分化して、その合理性の検討が必要であることに留意する。

(5) 会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断

監査人の見積額が監査証拠に裏付けられている場合には、監査人の見積額と経営者の見積額との間の差額は虚偽表示となります。したがって、監査人は設定した許容範囲が十分かつ適切な監査証拠を提供しているかどうかを判断し、経営者の見積額における虚偽表示の有無を検討する必要があります。

【事例 115】 会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断	監査証拠に基づき、財務諸表における会計上の見積りが適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうか、又は会計上の見積りに虚偽表示があるかどうか評価しているか 【監 540.17】	監査対象会社は、賃貸借契約に基づき使用する一部の建物について、過去に移転や撤去が頻繁に行われているにもかかわらず、資産除去債務の履行時期を予測することが困難であり合理的に見積もることができない旨の注記を開示している。しかしながら、監査人は、資産除去債務を合理的に見積もることができないとの監査対象会社の主張が妥当かどうか検討していない。	● 財務諸表の注記に含まれる会計上の見積り及び関連する開示の合理性の評価については、適用される財務報告の枠組みで要求されているものであるか又は任意に開示しているものであるかにかかわらず、財務諸表において認識された会計上の見積りの監査において適用される検討と基本的に同種の検討が行われることになることに留意する(監 540.A118)。
-------------------------------------	--	--	---

(6) 経営者の偏向が存在する兆候

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>会計上の見積りにおいて、主観的な評価や観察可能な市場の仮定と一致していない仮定、都合の良い見積りとなるような重要な仮定を選択しているような場合、経営者の偏向が存在する兆候があります。このような場合、監査人は財務諸表において重要な虚偽表示がないかどうかを適切に評価する必要があります。</p>			
<p>【事例 116】 経営者の偏向が存在する兆候</p>	<p>経営者の偏向が存在する兆候があるかどうかを識別するために、会計上の見積りに関する経営者の判断及び決定を検討しているか 【監 540.20】</p>	<p>監査対象会社は、貸付金の担保となる不動産の鑑定評価額に合理性なく50%の掛け目を乗じて回収可能見込額を算定し、残額に貸倒引当金を設定している。しかしながら、監査人は、過度に保守的な会計処理であると認識しているにもかかわらず、当該貸倒引当金の見積りが経営者の偏向が存在する兆候に該当するかどうか検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営者の偏向の存在に対する検討は、内部統制の無効化リスクに対応した手続でもあり、不正シナリオを想定して、個々の状況に適合した手続を立案し実施することに留意する(監240.31(2)、通牒3)。 ● 会計上の見積りに関する経営者の偏向が存在する兆候については、監基報 540.A124 に例示がある。
<h2>17. 関連当事者</h2>			
<p>企業と関連当事者とは独立した関係にはないことから、多くの財務報告の枠組みは、財務諸表の利用者が、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高の内容、並びに財務諸表に対する影響を理解することができるよう、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高に関する処理及び開示についての事項を定めています。適用される財務報告の枠組みにそのような事項が定められている場合には、監査人は、企業が、財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠して、関連当事者との関係、取引又は残高を適切に処理又は開示しないことから生じる重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、評価したリスクに対応するための監査手続を実施する必要があります。</p>			
<p>【事例 117】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解</p>	<p>関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる可能性のある不正又は誤謬により、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について、監査チーム内の討議で検討しているか 【監 550.11】</p>	<p>関連当事者(関連会社)との取引において多額の経費が発生しているが、監査チーム内の討議で、関連当事者との関係や取引から生じる可能性がある不正等について検討されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 関連当事者に関する監査チーム内討議の内容は監査調書に記載する。監査チーム内の討議において取り扱う事項は、監基報 550.A8, A9 に例示されている。 ● 関連当事者について入手した情報は、監査チーム内で共有しなければならない(同 16, A27)。
<p>【事例 118】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解</p>	<p>経営者が識別した関連当事者、関連当事者との関係及び取引等について経営者に質問しているか 経営者が構築した内部統制を理解するため、経営者及びその他の企業構成員に質問を行うとともに、その他のリスク評価手続を実施しているか 【監 550.12,13】</p>	<p>関連当事者との関係及び取引の理解に関して、以下について、経営者への質問が実施されておらず、また、経営者が構築した内部統制を理解するための検討がなされていない。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 前年度からの変更を含めた経営者が識別した関連当事者 (2) 関連当事者との関係 (3) 当年度における関連当事者との取引の有無及び取引がある場合には当該取引の種類と目的 	<ul style="list-style-type: none"> ● 継続監査においては、質問により、経営者から提供された情報と、関連当事者に関する前年度の監査調書とを比較する(監 550.A10)。 ● 経営者が全ての関連当事者を把握していない可能性がある場合においても、質問の実施が要求されることに留意する(同 A11)。 ● 関連当事者との関係及び取引に関して、経営者が構築した内部統制には、不備があるか又は存在しない可能性が

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>ある点にも留意して質問その他のリスク評価手続を実施する(同 A17)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 連結会計年度又は事業年度末において関連当事者に該当しなくなった場合にも、関連当事者である期間中の取引は開示対象となるため検討が必要であることを留意する。
【事例 119】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解	<p>監査期間中、記録や文書を閲覧する際、経営者が従来識別していない又は監査人に開示していない関連当事者との関係又は関連当事者との取引を示唆する可能性がある契約又はその他の情報に留意しているか 【監 550.14】</p>	<p>監査対象会社には多くの関連当事者が存在し、また当該関連当事者との取引も過去から多く行われていることから、関連当事者との取引の網羅性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状況にあって、主要株主が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社及びその子会社の有無を、経営者が把握しているかどうかを確かめていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、以下のような資料(監 550.A21 に例示がある。)を閲覧することによって、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する情報を入手する。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 銀行確認状及び弁護士確認状 ✓ 企業の税務申告書 ✓ 企業が規制当局に提出した情報 ✓ 株主総会や取締役会等の議事録 ✓ その他監査人が必要と考える記録や文書
【事例 120】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価	<p>企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引について、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っているか 【監 550.17】</p>	<p>監査対象会社が、取締役である者が保有する会社の株式を株式交換によって取得し、子会社とした取引について、監査人は、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引であると認識しているが、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引については、取引の事業上の合理性(又はその欠如)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可能性を示唆するものであるかどうかを評価しなければならない。また、評価に際しては、以下のような兆候に留意する(監 240.31(3),A46)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 取引形態が複雑である ✓ 経営者が取引の内容や会計処理を取締役会又は監査役等と討議しておらず、十分に文書化していない ✓ 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 等 ● 関連当事者取引は、本来は不要である取引の強要や、取引条件が歪められる可能性があること、不正な財務報

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>告数値の恣意的な調整や所有関係の不当な調整などを行うことが第三者取引と比較して容易であることに留意する。</p>
<p>【事例 121】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価</p>	<p>関連当事者に関してリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際に、不正リスク要因(絶大な影響力を有する関連当事者の状況を含む。)を識別した場合、監基報 240 に従って、入手した情報を考慮しているか 【監 550.18】</p>	<p>連結子会社が保有していた時価の算定が困難な投資有価証券を代表取締役へ帳簿価額で売却するという監査対象会社の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引について、取引価額の決定過程や代表取締役による取得資金の調達方法及び代表取締役による取得目的の合理性に関する不正リスクの評価に与える影響が検討されておらず、また取引条件の注記の妥当性が検討されていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 絶大な影響力を有する関連当事者が存在するため、不正による特別な検討を必要とするリスクがあると評価した場合、監基報 240 の要求事項に加えて必要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(監 550.A32)。 ● 絶大な影響力を有する関連当事者に伴う不正リスク要因について、関連当事者が絶大な影響力を行使している兆候及び関連当事者の存在が不正による特別な検討を必要とするリスクの兆候となる場合が例示されている(同 A28,A29)。
<p>【事例 122】 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応</p>	<p>企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合、取引の基礎となる契約又は合意を閲覧し、当該取引の事業上の合理性(又はその欠如)が不正な財務報告等の可能性を示唆するものか、取引条件に関する経営者の説明と整合しているかを検討し、適切に処理・開示されていることを確かめるとともに、取引に関する権限の付与及び承認が適切に行われているかを検討しているか 【監 550.22】</p>	<p>当年度末において、監査対象会社は、契約書を取り交わさずに元役員に対する貸付を行っている。監査人は、当該貸付取引について、事業上の合理性を評価しておらず、また、当該貸付金の回収可能性について、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の事業上の合理性を評価するに当たり、監査人は以下のような事項を検討することが必要である(監 550.A37)。 ✓ 取引の複雑性や事業上の合理性の有無 ✓ 通常とは異なる契約条件、通常とは異なる方法やスキームが用いられていないか ✓ 従来識別されていない関連当事者が関係していないか ✓ 取引の内容や会計処理が取締役会又は監査役等と協議されているか ✓ 経営者が、取引の経済的側面よりも特定の会計上の取扱いを重視していないか 等
<p>【事例 123】 関連当事者との取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行された旨を記載している場合、当該条件で実行された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るか 【監 550.23】</p>		<p>有価証券報告書の関連当事者注記において、開示されている取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されている旨が記載されているが、監査人は、当該取引が独立第三者間取引と同等の取引条件により実行されたかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 関連当事者との取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行されたという経営者のアサーションに対し、監査人が取引の他の全ての部分が独立第三者間取引と同等であるという監査証拠を入手することが実務的に困難なことがあるため、重要な虚偽表示リスクが存在する場合があります

項目	要求事項	発見事項	留意事項
行された旨の記載			ることに留意し、当該アサーションが信頼性あるデータに裏付けられているかどうか等を評価する(監550.A41-A43)。
【事例 124】 識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、開示されているか 及び関連当事者との取引の処理及び開示の評価	識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、開示されているか 【監 550. 24(1)】	監査対象会社は、関連当事者から株式を取得した取引について、取引条件及び取引条件の決定方針を関連当事者注記として開示していないが、監査人は、当該取引が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に開示されているかどうかを評価していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する事実と状況が適切に記録されているか検討するために、以下のような点に留意する(監550.A46)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 事業上の合理性及び取引の財務諸表への影響が不明瞭又は誤って表示されていないか ✓ 関連当事者との取引を理解するために必要な、取引の主な条件やその他の重要な事項が適切に開示されているか

18. 後発事象

監査人は、後発事象(期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象)に関し、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される事象が、財務諸表に適切に反映され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なければなりません。また、事後判明事実(監査報告書日後に監査人が知るところとなったが、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因になった可能性のある事実)に対して適切に対応しなければなりません。

【事例 125】 後発事象の監査 手続	<p>期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続を実施しているか 【監 560.5,6】</p> <p>構成単位の財務情報の期末日とグループ財務諸表の監査報告書日の間に発生し、グループ財務諸表の修正又はグループ財務諸表における開示が要求される可能性のある事象を識別するために立案した手続を実施しているか 【監 600.37】</p>	<ol style="list-style-type: none"> (1) 会社法監査報告書日までに開催された取締役会についてはその議事録を閲覧しているが、それ以後の金融商品取引法監査報告書日までの期間に開催された取締役会について議事録を確認していない。 (2) 期末日以降の会計記録の通読を実施していない。 (3) グループ監査チームである監査人は、重要な構成単位の監査人に対して会社法監査報告書日以後金融商品取引法監査報告書日までを対象とした後発事象の有無を確かめていない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 全ての後発事象の識別について監査手続を立案し実施することが要求されており、会社法監査及び金融商品取引法監査の双方について当該要求事項を満たすことが必要であることに留意する。 ● 構成単位の監査人から後発事象について期限内に報告を受け、報告された後発事象の状況及び対応について監査調書に記載する。 ● 構成単位の監査人が構成単位の財務情報について監査以外の作業を実施する場合、グループ監査チームは、構成単位の監査人に、グループ財務諸表上で修正又は開示することが要求される可能性のある後発事象に気付いたときにはグループ監査チームへ通知するように依頼することに留意する(監 600.38)。
---------------------------	---	---	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			● 後発事象に関する監査上の取扱いについては、監保報76に留意する。
19. 継続企業			
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ます。			
【事例 126】 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の追加的な監査手続	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、継続企業の評価に関連する経営者の対応策の検討、資金計画の検討などの追加手続を実施することにより、重要な不確実性が認められるかどうかを判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しているか 【監 570.15】	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、追加的な監査手続を実施した結果、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ないと結論付けているが、監査対象会社の親会社による財務的支援の実行可能性、保証債務の免除を受ける計画の実行可能性、又は将来の販売計画の実行可能性等の検討が著しく不十分なため、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ていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 事業計画及び資金計画の検討に当たっては、経営者から受けた説明と矛盾点がないかを評価する。 ● 事業計画及び資金計画の検討に当たっては、例えば、新たな財務的支援又は既存の支援を継続する取決めの存在、その法的有効性及び実行可能性について、企業の親会社又は取引金融機関等の支援者に確認し当該支援者に追加資金を提供する財務的能力があるかどうかなどを評価する(追加的な監査手続は監570.A15に例示がある)。 ● 被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、説明の裏付けとなる適切な監査証拠を入手する(通牒 2)。
【事例 127】 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における注記の適切性	継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められると結論付ける場合には、財務諸表における注記の適切性を検討しているか 【監 570.18】	監査対象会社は、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるため、財務諸表に継続企業の前提に関する注記を開示しているが、監査人は、その注記の内容が適切であるかどうか以下の点について検討していない。 (1) 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、及び当該事象又は状況に対する経営者の対応策について、財務諸表における注記が適切であるかどうか。 (2) 通常の事業活動において資産を回収し負債を返済することができない可能性があり、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められることについて、財務諸表に明瞭に注記されているかどうか。	● 監査人は、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において、事象又は状況及び経営者の対応策についての注記の適切性や、重要な不確実性が認められることの根拠について明瞭に注記されているかを検討することが求められている。場合によっては、債務の履行義務を果たす企業の能力に関する経営者の評価や、継続企業の前提に関する評価の一環としてなされた経営者による重要な判断に関する注記が求められることがあることに留意する(監 570.18,A22)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
20. 経営者確認書			
<p>経営者確認書は、財務諸表監査に関連して監査人が必要と認める情報を一つの書面として入手するものであり、財務諸表に対する意見の形成に当たり必要とされる監査証拠です。監査人は、未修正の虚偽表示がある場合、経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求め、経営者確認書の草案については、監査役等とのコミュニケーションを実施することが求められています。</p>			
<p>【事例 128】 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価と経営者確認書の記載</p>	<p>個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを考慮して判断しているか 【監 450.10】 経営者確認書に、未修正の虚偽表示の要約を記載するか、又は添付することを経営者に求めているか 【監 450.13】 他の監基報において経営者確認書の入手が要求されている確認事項に加えて、財務諸表又は財務諸表における特定のアサーションに関連する他の監査証拠を裏付けるため、その他の事項について経営者確認書を入手する必要があると判断した場合、当該確認事項についての経営者確認書を提出するように要請しているか 【監 580.12】</p>	<p>前年度末の未修正の虚偽表示が当年度数値において修正されたが、これを原因として比較可能性が損なわれている影響について集計し評価しておらず、経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示に含めていない。</p>	<p>● 経営者確認書には、未修正の虚偽表示の要約を記載するか又は添付することを求めなければならない。これには、当年度数値において修正(又は解消)されたことを原因として比較可能性が損なわれていることによる影響が含まれる(監 450.13、監 580.A13,《付録 2 経営者確認書の記載例》(注 5))。</p>
21. グループ監査			
<p>監査人は、グループ監査を実施する場合には、構成単位の財務情報に対する作業の範囲及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを行うとともに、グループ財務諸表が、すべての重要な点において適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについての意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。</p>			

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 129】 連結プロセスの理解</p>	<p>グループ監査チームは、連結プロセスを理解し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価しているか 【監 600.16(2)】 構成単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、グループ財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているかを評価しているか 【監 300.9、監 600.34】</p>	<p>監査対象会社の海外の構成単位は監査対象会社からの指示に基づき、所在国において一般に公正妥当と認められた会計基準(以下「現地基準」という。)に準拠して財務情報を作成し、監査対象会社は当該現地基準による財務情報が国際財務報告基準(以下「IFRS」という。)に基づき作成された場合との差異又は日本において一般に公正妥当と認められる会計基準(以下「日本基準」という。)との差異に重要なものがあれば調整を行い、連結財務諸表に取り込んでいる。 監査人は、監査対象会社による各構成単位の現地基準での財務情報と IFRS 又は日本基準に準拠して作成された財務情報との差異についての調整に係るプロセスの理解及びその有効性の評価を行わずに、監査対象会社の評価結果に依拠して、重要な虚偽表示リスクが低いものと判断し、当該差異の調整に係る連結財務諸表の作成に関するリスク対応手続の種類、実施時期及び範囲を立案していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 連結財務諸表の作成プロセスは会社によって異なり、監査の計画段階で監査対象会社の連結作成プロセスを十分に理解する必要がある。監基報 600.付録 1 には、グループ全般統制及び連結プロセスについて、グループ監査チームが理解する事項の例示がある。
<p>【事例 130】 グループ及びその構成単位並びにそれらの環境の理解、詳細な監査計画</p>	<p>グループ監査チームは、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しているか 当初の構成単位の識別の妥当性について見直し及びグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの評価を行っているか 【監 600.14,17】</p>	<p>監査人は、構成単位の税引前当期純利益(連結修正前)が連結財務諸表の税引前当期純利益に占める割合(15%)を、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位として識別する財務指標の比率としており、監査計画の立案時において、特定の構成単位の当該比率が 14%であるため、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位として識別していない。 その後、期末時において、構成単位に対しグループ・レベルでの分析的手続を実施するとともに、一部の勘定残高、取引種類等に追加の実証手続を実施しているが、特定の構成単位の当該比率が 15%を上回る状況となっているにもかかわらず、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位として識別するかどうかを十分に検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 「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 600.8(13))。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ グループに対する個別の財務的重要性を有する。 ✓ 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。 ● グループ監査チームは、監基報 300.6-10 に従って、グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成しなければならないことに留意する(同 14)。 ● グループ及びその構成単位並びにそれらの環境を十分に理解し、環境が変化した場合には、当初の重要な構成単位の識別の妥当性を見直す必要があることに留意する(同 17(1))。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 131】 構成単位の監査人に関する理解	グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、以下を理解しているか (1) 職業倫理及び独立性 (2) 職業的専門家としての能力 (3) グループ監査チームの関与 (4) 規制環境 【監 600.18】	構成単位の監査人の理解に関して、構成単位の監査人が国際的な監査事務所のメンバーファームであることのみをもって職業的専門家としての能力を有すると判断し、構成単位の監査人が作業を実施するための方針及び手続、品質管理の方針及び手続、品質管理のシステムの監視に関する方針及び手続などが検討されていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 構成単位の監査人を理解するためのグループ監査チームの手続の種類、時期及び範囲は、構成単位の監査人に関する過去の経験や知識等の要因や、グループ監査チームと構成単位の監査人の方針及び手続がどの程度共通しているかにより影響を受ける(監600.A31)。 ● グループ監査チームが構成単位の監査人を理解する方法は様々あり、同 A33 に例示がある。なお、構成単位の監査人が、異なるネットワーク内の監査事務所に属している場合には、特に留意する。 ● 監査人を監督し監査の品質を監視するために、独立した監督機関が設立されている場合には、その規制環境を知ることは、グループ監査チームが構成単位の監査人の独立性及び職業的専門家としての能力の評価をするに当たり有用である。また、規制環境に関する情報は、構成単位の監査人、又は独立した監督機関が提供する情報から入手できる(同 A34)。
【事例 132】 構成単位の監査人に関する理解 (職業倫理及び独立性)	グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、構成単位の監査人が、グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているか、特に独立性に問題ないかを、理解し検討しているか 【監 600.18(1)】	グループ監査チームは、海外の重要な構成単位の財務情報に関する作業の実施を同一のネットワークには所属していない会計事務所に依頼し、当該構成単位の監査人から独立性に問題がない旨の回答を得ている。しかしながら、当該会計事務所において、監査チームとは別の税務チームが、グループ財務諸表に含まれる当該構成単位の連結精算表の作成業務を当該構成単位に対して提供している状況にあって、当該構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているか、特に独立性に問題がないかを十分に検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 独立性に問題ないとの回答を入手しているが、グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する同時提供禁止業務に対するセーフガードの内容の理解、その遵守などについて質問をするなど、構成単位の監査人とのコミュニケーションを十分に実施し、独立性に問題がないか検討する必要がある(監 600.39(2))。 ● 独立性に関する規定を遵守していない場合、グループ監査チームは、当該構成単位の監査人に作業の実施を依頼せずに、別の方法で当該構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないことに留意する(同 19)。 ● 構成単位の監査人から入手する監査証拠は、鵜呑みにせず内容をよく吟味する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 133】 構成単位の重要性の基準値	グループ監査チームが決定する構成単位の重要性の基準値は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くなっているか 【監 600.20(3)】	構成単位の一つである親会社単体の重要性の基準値をグループ財務諸表全体の重要性の基準値と同額としており、構成単位(親会社単体)の重要性の基準値をグループ財務諸表全体の重要性の基準値より低く設定していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● グループ財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えるために、構成単位の重要性の基準値はグループ財務諸表全体としての重要性の基準値よりも低く設定されるものであり、同じ値とすることは認められないことに留意する(監 600.A41)。 ● 構成単位の重要性の基準値は、構成単位ごとに異なる場合があり、また、様々な構成単位における構成単位の重要性の基準値の合計がグループ財務諸表全体としての重要性の基準値と一致する必要はなく、それを超える場合もあることに留意する(同)。
【事例 134】 重要な構成単位	個別の財務的重要性を有する重要な構成単位については、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人は、構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報の監査を実施しているか 【監 600.25】	グループにおいて個別の財務的重要性を有する重要な構成単位に該当すると識別した連結子会社について、特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査を実施しているのみで、構成単位の財務情報の監査が実施されていない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な構成単位について、監基報では、個別の財務的重要性を有する重要な構成単位(監 600.25)と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重要な構成単位(同 26)とに分けて要求事項が規定されていることに留意する。 ● ある構成単位を個別の財務的重要性を有する重要な構成単位に該当すると判断した場合、当該構成単位に対しては財務情報の監査を実施しなければならず、特定の勘定残高、取引種類又は開示等に限定した監査手続のみにとどめることはできないことに留意する。 ● ある構成単位のグループにおける重要性と、グループ監査チームが各構成単位について立案する手続との関係については、同付録 4 が参考になる。
【事例 135】 重要な構成単位以外の構成単位	重要な構成単位の財務情報に関する作業、グループ全体統制及び連結プロセスに関する作業、グループ・レベルでの分析的手続の全てを実施してもなおグループ財務	グループ監査チームは、重要な構成単位以外の構成単位において、作業の種類として構成単位の財務情報のレビューを実施しているが、売上、売掛金、棚卸資産などグループ財務諸表全体としての重要性の基準値を大幅に上回る勘定科目があるにもかかわ	<ul style="list-style-type: none"> ● 重要な構成単位以外の構成単位から構成単位を追加で選定して作業を実施するに当たって考慮すべき要因は、監基報 600.A49 が参考になる。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>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できないと考える場合には、重要な構成単位以外の構成単位から構成単位を選定し、かつ選定した構成単位の財務情報に関して以下の作業の種類のうち一つ又は複数組み合わせ合わせて実施するか、又は構成単位の監査人にその実施を依頼しているか</p> <ul style="list-style-type: none"> ・構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査 ・一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類、開示等の監査 ・構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報のレビュー ・特定の手続 <p>また、構成単位の選定を適宜見直しているか</p> <p>【監 600.28】</p>	<p>らず、連結財務諸表に与える影響を検討した上で、作業の種類を決定していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● なお、重要な構成単位以外の構成単位を選定する際は、企業が想定しない要素を組み込むことにより、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示を発見する可能性が高まる点にも留意する(同 A49)。
<p>【事例 136】 構成単位の監査人が実施する作業への関与</p>	<p>構成単位の監査人が重要な構成単位の財務情報の監査を実施する場合、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識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しているか</p> <p>構成単位の監査人のリスク評価への関与の内容、時期及び範囲を決定するに当たり、①構成単位の監査人又は経営者との協議、②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構成単位の監査人との討議、③グループ財務諸表に係る特別な</p>	<p>グループ監査チームは、重要な構成単位の売上高及び売掛金の実在性について、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識別し、そのリスク対応手続を構成単位の監査人に指示しているものの、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 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識別するに当たり、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、グループ監査チームは構成単位の監査人と討議していない。</p> <p>(2) 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に対応するために構成単位の監査人により実施されるリスク対応手続の適切性について、グループ監査チームは評価していない。また、構成単位の監査人に関する理解に基づき、構成</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 不正又は誤謬によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを評価することができるよう、グループ及びその構成単位並びにそれらの環境を十分に理解することがグループ監査チームに要求されていることに留意する。 ● 構成単位の監査人との討議は、グループ監査チームによる構成単位の監査人のリスク評価への関与の一つとして、必須の手続であることに留意する。 ● グループ監査チームは、構成単位の監査人のリスク対応手続への関与の必要性を検討するとともに、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に対応するために実施されるリスク対応手続の適切性を評価しなければならないことに留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>検討を必要とするリスクに関する構成単位の監査人の監査調書の査閲を実施しているか</p> <p>【監 600.29】</p> <p>構成単位の監査人が作業を実施する構成単位において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識別されている場合には、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に対応するために実施されるリスク対応手続の適切性を評価しているか</p> <p>グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解に基づき、構成単位の監査人のリスク対応手続への関与が必要かどうかを決定しているか</p> <p>【監 600.30】</p>	<p>単位の監査人のリスク対応手続への関与が必要かどうかをグループ監査チームとして決定していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●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中で、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼすリスクについて、構成単位の監査人に適時かつ明瞭に伝達することに留意する。また、グループ監査チームは、グループ監査チームが伝達したもの以外に特別な検討を必要とするリスクがあるかどうか及び当該リスクに対する構成単位の監査人の対応について適時に伝達するように、構成単位の監査人に依頼することに留意する(監 600.39(4))。 ●構成単位の監査人による作業内容を評価するに当たり、構成単位の監査人の監査調書のその他の関連する箇所を査閲する必要があるかどうかを決定しなければならない(同 41)。
【事例 137】 連結範囲	<p>グループ監査チームは、連結プロセスから生じるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する上で、含まれるべき全ての構成単位がグループ財務諸表に含まれているかどうかを評価しているか</p> <p>【監 600.32】</p>	<p>監査対象会社は、持分法の適用範囲の検討において、監査対象会社の代表取締役、取締役(元役員)、取引先が株主であり、資金の貸付を行っている会社について、当該代表取締役及び取締役の持株割合が 20%未満であるため、財務上及び業務上の意思決定に重要な影響力を及ぼしていないと判断している。しかしながら、監査人は、監査対象会社の取締役が当該会社の取締役会の過半数を占めている事実、監査対象会社の元役員と監査対象会社の子会社の役員の持分、当該会社に対する貸付金が存在する事実を考慮しておらず、適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」に則して検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●連結の範囲の検討においては、議決権割合だけで判断するのではなく、例えば、役員の議決権割合等により、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配しているかどうか実質的な支配力に従い判断する必要がある。 ●持分法の適用範囲の検討においては、同様に議決権割合だけで判断するのではなく、例えば、人事、融資、技術供与、営業上の契約といった諸関係により、当該企業の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができるかどうか実質的な影響力に従い判断する必要がある。 ●また、緊密な者(出資、人事、資金、技術、取引等)における両者の関係状況から見て、自己の意思と同一の内容の

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>議決権を行使すると認められる者)については、実質に従い判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● なお、緊密な者は、適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」に例示されていることに留意する。
【事例 138】 構成単位の監査人とのコミュニケーション	<p>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、その作業の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しているか</p> <p>【監 600.39】</p>	<p>構成単位の監査人とのコミュニケーションに関し、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) グループ監査チームは、構成単位の監査人に関連当事者の一覧表を送付していない。</p> <p>(2) グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、後発事象の報告を指示していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 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の一つとして関連当事者のリストの通知があるが、これはリスト外の関連当事者が発見された場合に、グループ監査人への通知を要求するための前提条件を確保するためのものである(監 600.39(5))。 ● 後発事象の確認に際して、構成単位の財務情報の期末日とグループ財務諸表の監査報告書日の間に発生し、グループ財務諸表の修正又はグループ財務諸表における開示が要求される可能性のある事象を識別するために立案した手続が実施されたかどうかを確認する必要があり(同 37)、会社法監査報告書日以後、金融商品取引法監査報告書日までの後発事象の情報の更新漏れがないかどうかにも留意する。
【事例 139】 構成単位の監査人から報告を受けた未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価	<p>グループ監査チームは、構成単位の監査人が報告した構成単位の財務情報の未修正虚偽表示のリストを評価しているか</p> <p>【監 600.40(5),41】</p>	<p>重要な構成単位の監査人の監査結果を利用しているが、当該構成単位の監査人が発見した未修正の虚偽表示が、個別に又は集計して連結財務諸表全体にとって金額的・質的に重要であるか否かについて、検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 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について評価しなければならず(監 600. 40(5),41)、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断する必要がある。 ● グループ監査チームは、連結プロセスについて実施した監査手続、並びに構成単位の財務情報に対してグループ監査チーム及び構成単位の監査人が実施した作業から、グループ財務諸表についての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らない(同 43)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
22. 財務諸表等の表示及び開示			
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。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。			
【事例 140】 財務諸表の表示及び開示の妥当性	関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する監査手続を実施しているか 【監 330.23】	監査対象会社は、複数の退職給付制度を採用し、一つの退職給付制度に係る年金資産が当該退職給付制度に係る退職給付債務を超える状況において、当該年金資産の超過額を他の退職給付制度に係る退職給付債務と相殺して連結貸借対照表及び貸借対照表に表示しているが、監査人は、当該表示が会計基準等に準拠しているかどうかを評価していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務諸表の表示、配置及び内容の適切性の評価には、例えば、適用される財務報告の枠組みで要求される用語が使用されているか、十分詳細な情報が提供されているか、項目の集計及び細分化並びにその根拠の説明の検討が含まれる(監 330.A58)。 ● 有価証券報告書等に含まれる連結財務諸表、個別財務諸表の表示及び開示の妥当性を、チェックリストを利用する等の方法により検討しているかに留意する。また、表示及び開示の妥当性の検討に利用したチェックリストは、最新の財務諸表等規則等に基づく適切なものに留意する。
【事例 141】 財務諸表の表示及び開示の妥当性	関連する開示を含む財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価する上で、財務諸表が以下の事項を適切に反映して表示されているかどうかを検討しているか ・ 財務情報並びにその基礎となる取引、事象及び状況の分類及び記述 ・ 財務諸表の表示、構成及び内容 【監 330.23】	連結財務諸表の注記について、監査対象会社が作成した根拠資料と数値の突合を実施しているが、当該根拠資料の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 有価証券報告書等に含まれる連結財務諸表、個別財務諸表の本表、並びに、それらの注記及び附属明細表の記載事項を、当該事項を検討した監査調書と照合しているかに留意する。 ● 財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認した結果を監査調書に記載しなければならないことに留意する(監 330.29)。
23. 監査結果の取りまとめ			
監査人は、監査意見の形成に当たり、識別した虚偽表示が監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価し、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断する必要があります。			
【事例 142】	監査人は、監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、重要性の基準値に近づい	監査人が発見した虚偽表示の金額は、手続実施上の重要性を超過しており、重要性の基準値に近づいているにもかかわらず、監	● 監査の過程で集計した虚偽表示が重要性の基準値に近づいている場合、未発見の虚偽表示と集計した虚偽表示

項目	要求事項	発見事項	留意事項
識別した虚偽表示の集計、検討及び評価	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を修正する必要があるかどうかを検討し判断しているか 【監 450.5(2)】	査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうかを検討されていない。	との合計が、重要性の基準値を上回るリスクを監査上許容可能な低い水準に抑えられないことがあり、サンプリング計画に影響を与える可能性があることにも留意する(監 450.5,A8)。
【事例 143】 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価	実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを監査の最終段階において判断しているか 監査意見の形成において、監査証拠が財務諸表におけるアサーションを裏付けるかどうかにかかわらず全ての関連する監査証拠を考慮しているか 【監 330.24,25】 期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する場合、以下の手続を実施しているか ① 運用評価手続を実施した後の当該内部統制の重要な変更についての監査証拠の入手 ② 期末日までの残余期間に対してどのような追加的な監査証拠を入手すべきかの決定 【監 330.11】	期中に実施した内部統制の運用評価手続について、期末日までの残余期間に対して実施すべき追加的な監査手続が、会社法監査報告書日までに完了していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する場合、運用評価手続を実施した後の当該内部統制の重要な変更についての監査証拠を入手しなければならないが、どのような監査証拠を入手するかを決定するに際しては、以下のような要因を考慮する(監 330.A32)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの程度 ✓ 運用評価手続を実施した内部統制及び運用評価手続を実施した後の当該内部統制の重要な変更(変更には情報システム、プロセス及び担当者の変更を含む。) ✓ 内部統制の運用状況の有効性について入手した監査証拠の程度 ✓ 残余期間の長さ ✓ 監査人が内部統制に依拠することにより削減しようとする実証手続の範囲 ✓ 統制環境 ● 内部統制監査において、監保報 82.46 に留意する。
【事例 144】 全般的な結論を形成するための分析的手続	監査の最終段階における分析的手続を実施し、分析的手続の結果が、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクを示唆していないかどうかを評価しているか 【監 240.33】	財務諸表監査の最終段階において、全般的な結論を形成するための分析的手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を立案し、実施する(監 520.5)。 ● 当該分析的手続の結果から得られた結論は、財務諸表の構成単位又は構成要素について監査中に形成された

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			結論を裏付けることが意図されていることに留意する(同A16)。
【事例 145】 内部統制の不備の識別	実施した監査手続の結果、発見した事項を検討し、内部統制の不備に該当するかどうかを判断しているか 【監 265.6】 内部統制の不備を識別した場合、実施した監査手続に基づいて、内部統制の不備が、単独で又は複数組み合わせられて重要な不備となるかどうかを判断しているか 【監 265.7】	監査対象会社は過去 5 年分の注記を訂正する訂正有価証券報告書を提出している状況にあって、監査人は、当該訂正の原因が内部統制の重要な不備に該当するかどうか検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 誤謬又は不正による重要な虚偽表示の修正を反映するため、以前に公表した財務諸表の修正再表示又は訂正報告書が提出されていることは、重要な不備の兆候とされていることに留意する(監 265.A7)。 ● 監査人は、監査の過程で識別した重要な不備を、適時に書面により監査役等及び適切な階層の経営者に報告しなければならないことに留意する(同 8,9)。

24. 監査報告書

監査報告書は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて監査人が監査意見を表明した報告書です。

上場会社等においては、2021 年 3 月期に係る財務諸表の監査から、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters)を記載することが求められています。

また、監基報 720「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ています。この改正により、その他の記載内容(通常、財務諸表及びその監査報告書を除く、企業の年次報告書に含まれる財務情報及び非財務情報)に関して監査人が実施すべき事項が明確化され、監査報告書に必要な記載が求められています。

【事例 146】 監査上の主要な検討事項	監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性について、「監査上の主要な検討事項」区分への記載に代えて、該当する監基報に準拠してこれらの事項を監査報告書において報告し、「監査上の主要な検討事項」区分に、必要な記載をしているか 【監 701.14】	監査人は、金融商品取引法の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の記載をしているが、「監査上の主要な検討事項」区分において、継続企業の前提に関する重要な不確実性に記載している事項を除く旨の記載を行っていない。	● 監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、監査上の主要な検討事項に該当する。しかし、これらの事項は、その重要性に鑑み、独立した区分に記載されるため、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならず、「監査上の主要な検討事項」区分への記載に代えた対応をしなければならないことに留意する(監 701.14,A6,A7)。
-------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<ul style="list-style-type: none"> ● 同 14 項に該当する事項以外に監査上の主要な検討事項がない場合の「監査上の主要な検討事項」区分の文例は、同 A58 に記載がある。 ● 「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、「監査上の主要な検討事項」を報告する場合の監査報告書の文例は、監保実 85.文例 5 に記載がある。
【事例 147】 監査報告書の強調事項区分	<p>財務諸表に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、利用者の注意を喚起する必要があると判断し、かつ以下のいずれにも該当する場合、監査報告書に強調事項区分を設けているか</p> <p>① 監基報 705 に従い強調事項に関連して除外事項付意見を表明する必要があると判断している</p> <p>② 監基報 701 が適用される場合、「強調事項」区分への記載を検討する事項が、監査上の主要な検討事項に該当しないと判断している</p> <p>【監 706.7】</p>	<p>監査対象会社は、自己株式取得に係る事項の決議を重要な後発事象として財務諸表に注記しているが、監査人は、監査報告書における当該事項に関する強調事項の記載の要否を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 強調事項は財務諸表に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、記載の要否について検討する必要がある(監 706.7)。
【事例 148】 監査報告書のその他の事項区分	<p>前年度の財務諸表を前任監査人が監査し、監査報告書において前任監査人が対応数値を監査している旨及びその意見を記載することが法令等によって禁止されおらず、かつそれを記載することとした場合に、当該事項等を監査報告書のその他の事項区分に記載しているか</p> <p>【監 710.12】</p>	<p>監査人の交代により前年度の財務諸表を前任監査人が監査しているが、当年度の財務諸表に対する監査報告書に、前年度の財務諸表は前任監査人により監査された旨、前任監査人が表明した監査意見の類型及び前任監査人の監査報告書の日付を監査報告書のその他の事項区分に記載することの要否を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 前年度の財務諸表を前任監査人が監査しており、監査報告書において前任監査人が対応数値を監査している旨及びその意見を記載することが法令等により禁止されていない場合の監査報告書の文例は、付録 3 に記載されている(監 710.A7)。 ● 後任監査人は、前任監査人が以前に無限定意見を表明した前年度の財務諸表に影響を及ぼす重要な虚偽表示が存在すると判断する場合、通常、当該虚偽表示について適切な階層の経営者及び監査役等に報告するとともに

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			に、前任監査人を含め三者間で協議するよう求める(同)。
【事例 149】 監査報告書原本と EDINET 上の監査報告書の同一性	監査報告書の原本の記載事項と EDINET 上の監査報告書が同一であることを確かめているか 【自主規制・業務本部 平成 26 年審理通達第 2 号「EDINET で提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」】	金融商品取引法監査報告書について、監査報告書の原本と EDINET(金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム)上の監査報告書が同一であることを確かめていない。	● EDINET で提出する監査報告書については、監査報告書の原本との同一性が確保されていることを確かめるために、監査人は、監査報告書の原本の記載事項と監査報告書に記載された事項を電子データ化して EDINET で提出されたものが同一であることを確かめることが適当である(自主規制・業務本部 平成 26 年審理通達第 2 号「EDINET で提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」、業務本部 2021 年審理通達第 1 号「監査報告書の作成及び EDINET による提出並びに XBRL タグ付けへの関与について」)。

25. 開示書類におけるその他の記載内容に関する監査人の責任

監査人は、財務情報又は非財務情報を問わず、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(企業の年次報告書に含まれるその他の記載内容(財務諸表及びその監査報告書以外の情報))を通読し、財務諸表及び監査人が監査の過程で得た知識とその他の記載内容に重要な相違があるかどうかを検討する必要があります。

【事例 150】 その他の記載内容	その他の記載内容を通読することにより重要な相違を識別した場合、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判断しているか 【監 720.7】	監査人は、監査対象会社が、継続企業の前提に疑義があるにもかかわらず、有価証券報告書の事業等のリスクにおいて当該事象を記載していないことについて、その妥当性及び監査人として必要な対応の要否について検討していない。	● その他の記載内容に修正が必要であるが、経営者が修正に同意しない場合、監査人は、監査役等に当該事項を報告するとともに、監査報告書等への対応を実施する必要がある(監 720.9)。 ● 直接の監査対象である財務諸表以外のその他の情報についても、監査人として対応が必要な場合があることに留意する。 ● 「企業内容等の開示に関する内閣府令」は、継続企業の前提に関する注記を開示するまでには至らない場合であっても、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が存在する場合には、有価証券報告書の「事業等のリスク」及び「財政状態、経営成績及びキャッシ
----------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			ユ・フローの状況の分析」にその旨及びその内容等を開示することを求めていることに留意する(監保報 74.3)。
<h2>26. IT 監査</h2>			
<p>監査人は、財務諸表の監査における重要な虚偽表示リスクの評価の一環として、IT に関するリスクを識別及び評価し、評価したリスクに対応する手続を実施する必要があります。</p>			
<p>【事例 151】 ITの概括的理解</p>	<p>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ているか IT の利用に関し、概括的に理解しているか 【監315.20、IT実6.4,5】</p>	<p>監査人は、重要な構成単位である海外連結子会社の 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検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ITの利用状況により、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もあることから、監査人は、監査計画の策定に際して、以下の判定をすることが可能となる程度に重要な構成単位のITの利用に関する環境を理解する必要がある(IT実6.4)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ IT の利用度 ✓ 情報システムの安定度 ✓ 情報システムの前年度からの重要な変更 ✓ 過年度の監査における IT に関連する内部統制上の不備
<p>【事例 152】 ITに起因するリスクへの対応状況の理解</p>	<p>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ているか 【監 315.20、IT 実 6.29-41】</p>	<p>監査人は、生産管理システムによる原価計算機能を重要な業務処理統制として識別し、運用評価手続を実施しているが、当該システムのデータ及びプログラムを修正することが可能な特権 ID に関する全般統制の整備及び運用状況を評価していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ITの利用による利点は大きいですが、ITの利用により特有のリスクも生じる。このため、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の理解が監査人に求められている(監 315.20)。 ● 監査に関連するアプリケーション・システムに係る特権IDには、データやプログラムの修正、又はユーザ権限の登録・変更等に係るものなどがある。これらに関する特権IDが適切に管理されていない場合は、業務システムに実装されたIT業務処理統制が適切な承認なく変更される、又はシステム内のデータが意図せず入力・修正されるといったリスクが高くなる。このため、特権IDの管理はIT全般統制における重要性が高い項目である。 ● 特権 ID に関連する業務は、アプリケーション・システムだけでなく、IT インフラであるオペレーティング・システム、データベ

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>ース管理システムで実施されることも多い。そのため、IT 全般統制の理解を通じて特権 ID がどこに存在するかを把握した上で、当該特権 ID の整備及び運用状況を評価する必要がある。</p>
<p>【事例 153】 IT 全般統制の評価</p>	<p>リスク対応手続の立案に当たって、IT 業務処理統制の運用の有効性を確かめるため、関連する IT 全般統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し、実施する必要性を検討しているか 【監 330.7、IT 実 6.46,47】</p>	<p>基幹システム、会計システム及び給与システムに係る IT 全般統制の運用評価手続において、統制ごとに任意のサンプル 1 件を手続の対象としているが、当該サンプル数が監査対象期間における業務処理統制の継続的な運用の有効性を確かめるために十分なサンプル数かどうかを検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● IT 全般統制は、多くのアプリケーションに関係する方針及び手続であり、情報システムの継続かつ適切な運用を確保することにより、業務処理統制が有効に機能するよう支援する。したがって、IT 全般統制の多くは手作業による内部統制である(監 315.A103)。 ● IT 全般統制の運用評価手続の立案及び実施に当たっては、業務プロセスにおける手作業統制に係るものと同様に以下のような点に留意する必要がある。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 監査手続の対象項目について監査手続の目的に合う有効な抽出方法の決定。抽出したサンプルから母集団全体に関する結論を導き出すための監査サンプリングの適用(監 500.9、監 530.5-7)。 ✓ 期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する場合、その後の当該内部統制の重要な変更についての監査証拠を入手するとともに、期末日までの残余期間に対してどのような追加的な監査証拠を入手すべきかを決定しなければならない(監 330.11)。
<p>【事例 154】 IT 業務処理統制の評価</p>	<p>IT業務処理統制のリスク対応手続として、例えば、以下のような手続を実施しているか</p> <ul style="list-style-type: none"> ・証憑等を利用した処理の再実施 ・アクセス・コントロール、マスターチェック等の入力時の統制の再実施 ・テストデータ法による、計算方法(ロジック)の正確性の検証 	<p>監査人は、自動化された業務処理統制に依拠しているにもかかわらず、当該業務処理統制の運用評価手続を立案・実施していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、内部統制が有効に運用されていると想定する場合、関連する内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施しなければならない。これは IT 業務処理統制においても同様である(監 330.7)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	【監330.7、IT実6.48,49】		
【事例 155】 監査証拠として 利用する情報	企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が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いるか 【監 500.8】	監査対象会社は、棚卸資産の評価損を自社開発の原価システムで自動的に算定している。監査人は、当該システムから出力される在庫評価資料の正確性を検討する目的で、監査対象会社が定めた滞留年数に応じた評価損の割合の適用を確かめ、サンプルベースで評価損の再計算を実施している。しかしながら、監査人は、滞留年数が正しく算定されているかどうかについて、監査対象会社が作成した当該資料の前提となる最終在庫日等の正確性を検討しておらず、また、当該資料は、評価損を計上する棚卸資産のみが記載される仕様となっているが、その網羅性を検討していない。	●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、その情報の正確性、網羅性及び目的適合性を評価する必要がある。企業の情報システムから自動生成された情報を利用する場合も同様である。監査人自ら検証できない場合には IT 専門家の利用を検討する(監 500.8、IT 実 6.61)。

27. 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。

(1)財務諸表監査と内部統制監査との関係

【事例 156】 財務諸表監査の 結果が内部統制 監査へ及ぼす影 響	実施した監査手続の結果、発見した事項を検討し、内部統制の不備に該当するかを判断しているか 【監 265.6】 財務諸表監査の過程(通常は実証手続の実施)で発見した虚偽記載について、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であるか否かを判断しているか 【監保報 82.43,44】	財務諸表監査の過程で発見され、経営者が修正した虚偽表示について、内部統制の不備に該当するかどうか検討されていない。	●虚偽表示が修正された場合であっても、当該虚偽表示は内部統制の不備を原因として発生したものと判断される場合があることに留意する(監保報 82.44)。
--	--	---	---

(2)評価範囲の妥当性の検討

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 157】 業務プロセスに係る評価範囲の妥当性</p>	<p>特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスを経営者が内部統制の評価対象に含めていない場合、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討しているか 【監 315.28、監保報 82.112】</p>	<p>監査人は、企業結合取引に係る会計処理を誤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、当該取引に係る内部統制に依拠しない方針としているが、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しておらず、個別に評価対象に追加するプロセスに関連しているかどうかを確認していない。また、当該取引に係る内部統制を経営者が評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうか検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 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、財務報告に対する影響の程度に応じて、経営者に対して評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求める必要がある(監保報 82.76)。 ● 特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスは、その性格から、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられている。経営者が内部統制の評価対象に含めていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうか慎重に検討する必要があることに留意する(同 112)。 ● 監査計画策定時からの状況変化により、監査計画を修正して特別な検討を必要とするリスクを新たに識別した場合には、当該プロセスを内部統制の評価範囲に含めることの可否を適時に検討する必要があることに留意する(同 77)。

(3)業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

<p>【事例 158】 業務プロセスに係る内部統制(関連する IT に係る統制を含む。)の理解及び整備状況の評価の検討</p>	<p>経営者が評価対象とした全ての業務プロセスに係る内部統制を理解し、経営者の行った整備状況の評価の妥当性を検討するための監査手続を実施しているか 【監保報 82.144】</p>	<p>監査対象会社の基幹システムの IT 全般統制の整備状況の評価の際に、開発環境と本番環境とが分離されていないこと、及び軽微なプログラム変更についてはプログラム変更に関する承認が行われていないことを把握しているが、当該事項が及ぼすリスクを考慮して経営者の評価結果の妥当性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 整備状況の評価に当たっては、経営者が識別した虚偽表示リスクが適切であるかどうか及び当該リスクを低減するために経営者が識別した統制上の要点が妥当であるかを把握し、当該統制上の要点が有効に運用された場合に虚偽記載の発生するリスクを防止又は適時に発見することが可能であるかどうかを判断しなければならないことに留意する(監保報 82.144)。 ● 評価対象となった IT に係る業務処理統制が内部統制として認識されないことがないように、対応する IT 基盤についても、IT に係る全般統制の評価範囲となっていることを確認するとともに、経営者の行った IT に係る全般統制の整備状況の評価の妥当性を検討する必要がある(同)。
---	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 159】 業務プロセスに係る内部統制(関連する IT に係る統制を含む。)の運用状況の評価の検討</p>	<p>業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性を評価するための監査手続を実施し、経営者の行った評価の妥当性を検討しているか IT に係る全般統制の整備状況が有効と評価されたものの中から運用状況の評価の検討手続の対象となる IT に係る全般統制を選択し、運用状況の評価の検討手続を実施しているか 【監保報 82.149,183】</p>	<p>販売プロセス、在庫管理プロセス及び生産管理プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討において、監査対象会社が各プロセスの統制は部署ごとに均一であるとして、複数の営業部及び工場のうち、2 年間で主要な部署等をカバーするように対象として選択し評価しているが、監査人は、当該評価の対象範囲の決定方法の妥当性について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人は、業務プロセスの整備状況の有効性を検討し、経営者の行った整備状況の評価の妥当性を検討しなければならない。整備状況の有効性が確かめられたものにつき、運用状況の評価の検討手続に移行することに留意する(監保報 82.148)。 ● 各プロセスの統制が部署ごとに均一であることについて、該当する内部統制の整備状況の評価において十分に確認する。 ● 過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を利用することが適切であると判断し、運用評価手続のインターバルを決定する場合には、監基報 330.12 に記載の事項を検討し、検討過程及び結論を監査調書に記載する(監 330.12,28)。

(4)内部統制監査 – 不備の評価

<p>【事例 160】 開示すべき重要な不備の判断</p>	<p>内部統制の不備を識別した場合、実施した監査手続に基づいて、内部統制の不備が、単独で又は複数組み合わせる重要な不備となるかどうかを判断しているか 【監 265.7】 内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討しているか 【監保報 82.187】</p>	<p>不適切な取引が発見され、全社的な内部統制の不備を開示すべき重要な不備として内部統制報告書に開示した監査対象会社において、監査人は、販売プロセス及び購買プロセスの運用評価手続を実施し、期末日までに是正されていない複数の内部統制の不備を識別しているにもかかわらず、それらが開示すべき重要な不備に該当するかどうかを検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 期末日までに是正されていない複数の内部統制の不備を識別した場合には、金額的・質的重要性、補完統制、不備の潜在的な影響額及び重要な虚偽表示が発生する可能性を考慮した上で、開示すべき重要な不備に該当するかどうか検討する必要がある(監保報 82.187)。 ● 開示すべき重要な不備に該当するかどうかは、実際に虚偽表示が発生したかどうかではなく、潜在性によって判断されることに留意する(同)。 ● 監査人は、業務プロセスに係る内部統制の不備の程度を判断するに当たっては、当該業務プロセスに係る内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすかを検討する必要がある(同 196)。 ● 潜在的な影響額が金額的重要性を上回る場合、又は、金額的重要性を上回らなくても、質的重要性があると判
-----------------------------------	--	---	---

項目	要求事項	発見事項	留意事項
			<p>断した場合には、重要な虚偽記載が発生する可能性の検討を行う必要がある(同 198)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 単独の不備としては開示すべき重要な不備に該当しなくても、複数の不備が及ぼす影響を組み合わせると、重要な虚偽記載が発生させる可能性が高まる場合があるため、複数の不備が組み合わさって開示すべき重要な不備に該当していないかどうかを評価する必要がある(同 205)。
<p>【事例 161】 内部統制の不備の程度の評価</p>	<p>内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討しているか 【監保報 82.210,211】</p>	<p>監査人が発見した虚偽表示について、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。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務報告の信頼性に与える影響が大きいことから、以下のような分野で内部統制の不備が発見された場合には、開示すべき重要な不備に該当する可能性を慎重に検討する必要がある(監保報 82.211)。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 会計方針の選択適用に関する内部統制 ✓ 不正の防止・発見に関する制度 ✓ リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る内部統制 ✓ 見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る内部統制 ✓ 非定型・不規則な取引に関する内部統制 ● 監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正措置を適時に確認する必要がある。また、当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役等に報告する必要がある。開示すべき重要な不備以外の内部統制の不備を発見した場合も、適切な管理責任者に報告しなければならないことに留意する(同 219)。

(5)内部統制監査 – 評価範囲の制約

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 162】 評価範囲の制約</p>	<p>監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しているか 【監保報 82.263】</p>	<p>監査対象会社は、株式交換により子会社とした重要な事業拠点の業務プロセスに係る内部統制を、経営者の評価範囲から除外しているが、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 「やむを得ない事情」とは、期限内に内部統制評価の基準に準拠した評価手続を経営者が実施することが困難と認められる事情がある場合（監保報 82.263 に例示がある。）であるが、内部統制評価の責任を有する役職者や担当者の突然の異動・退職、内部統制評価の基礎となる重要な文書の不注意による滅失等、企業側の責任に帰す事情により内部統制評価が実施できなかった場合は「やむを得ない事情」には該当しないことに留意する（監保報 82.263）。 ● 監査人は、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、経営者がやむを得ない事情により十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由を監査報告書に強調事項として記載する必要がある（同 265）。 ● 「やむを得ない事情」により内部統制の評価ができなかった範囲の影響が内部統制報告書に対する意見を表明できないほどに重要であると判断した際には、やむを得ない事情に正当な理由がある場合であっても、監査人は意見を表明してはならないことに留意する（同 266）。
<p>(6)内部統制監査－経営者の評価の利用</p>			
<p>【事例 163】 内部監査人の作業を利用する場合の考慮事項</p>	<p>内部監査人の作業が利用可能な場合において、監査人は、利用する作業の種類及び範囲を決定するに当たり、内部監査人により実施又は実施予定の作業の種類及び範囲並びに監査人が実施する監査の基本的な方針及び監査計画への適合性を検討しているか 【監 610.13】</p>	<p>監査人は、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売上プロセスに係る内部統制の運用評価手続の立案及び実施に当たり、内部監査人が抽出したサンプルの全部を、監査人自らのサンプルとして利用している。当該サンプルの利用に当たり、評価対象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>	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人が、内部監査人の作業の結果を利用するか否かについては、内部監査人の客観性や内部監査機能の能力の水準等を適切に評価して決定することに留意する。また、利用するに際しては、利用を計画する内部監査人の作業が監基報 300 に従って、監査人が策定した監査の基本的な方針及び監査計画と適合しているか確かめることが必要である（監 610.A15,A17）。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>監査人の判断により経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用する場合、自ら選択したサンプルの一部として利用した根拠、経営者が抽出したサンプルの妥当性を検討し、監査調書に記載しているか</p> <p>【監 610.19,20,22、監保報 82.239,240】</p>		<ul style="list-style-type: none"> ● 内部監査人の作業を利用する場合は、①利用を計画している内部統制が対応するリスクの程度、②内部統制の性質、③重要性、④内部統制の運用及び運用評価に必要な判断の程度なども検討する(監保報 82.237)。 ● 内部監査人等による作業の利用に関する判断は、統制上の要点として選定した内部統制ごとに行う。作業を利用する場合には、利用方針や内部監査人等の作業の品質を確かめるために実施した手続の内容とその結果について監査調書に記載することに留意する(同 239)。

Ⅲ. 金融機関監査業務の品質管理

金融機関には特有の会計処理及び表示の基準があり、一般事業会社とは異なる監査上のリスクに留意する必要があります。金融機関(銀行、信用金庫等)では、特に貸出金の償却・引当、繰延税金資産の回収可能性等の会計上の見積り項目について、監査手続を慎重に実施する必要があります。

1. 財務諸表監査における不正

【事例 164】 収益認識	<p>収益認識には不正リスクがあるという推定を適用する状況にないと結論付け、収益認識を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別しない場合には、その理由を監査調書に記載しているか</p> <p>【監 240.25,46】</p>	<p>監査人は、貸出金利息の収益認識に関して、不正リスクが発生するか否かについて検討し、虚偽表示リスクの識別・評価をしているが、重要な勘定である国債等債券売却益及び株式等売却益について、不正リスクが発生するか否かについて検討しておらず、不正リスクがないと判断した理由を監査調書に記載していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 金融機関が計上する収益について、不正リスクがあるかどうかを推定する際には、収益取引の種類別(貸出金利息や有価証券利息配当金、役務取引等収益、その他業務収益、その他経常収益など)、取引形態(自動計算か自動計算以外かなど)又はアサーションごとの的確なリスクの識別を行い、どのような不正が行われるのかを想定し、対応する監査手続を立案する必要がある。
------------------	---	---	---

2. 貸出金の自己査定

【事例 165】 特別な検討を必要とするリスクを識別した自己査定	<p>企業の担当者への質問とその他の手続により、内部統制のデザインと業務への適用を評価し、内部統制を理解しているか</p> <p>【監 315.11,12】</p>	<p>特別な検討を必要とするリスクを識別している自己査定及び償却・引当のリスク評価手続及びリスク対応手続に以下の発見事項があった。</p> <p>(1) 監査対象金融機関の自己査定基準及び償却・引当基準の妥当性を検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 自己査定並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査においては、諸規程の整備状況を検討する必要がある。例えば以下の事項に留意する。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 諸規程が作成され、金融機関全体にわたって统一的に適用されているか検討する。なお、諸規程には、
-------------------------------------	--	--	--

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	<p>自己査定結果は貸倒償却及び貸倒引当金の計上の基礎となるため、適切に債務者区分等の決定が行われるよう、自己査定基準等が整備されているかを確認しているか</p> <p>【銀行報告第4号Ⅳ.1(1)】</p> <p>会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、経営者による代替的な仮定又は結果を検討し、経営者が使用した重要な仮定の合理性、関連する特定の行動方針を実行する経営者の意思とその能力等について評価しているか</p> <p>【監540.14】</p>	<p>(2) 監査対象金融機関は、自己査定システムによる自動格付により破綻懸念先相当とされている債務者に関して、売上高が経営改善計画をおおむね達成しているとして、過去数年度債務者区分を要注意先に据え置いている。しかし、監査人は、債務者の経常利益及び税引前当期純利益が経営改善計画を大きく下回っているにもかかわらず、経営改善計画の達成可能性に係る経営者の判断を批判的に検討していない。</p>	<p>債務償還年数や債務超過解消年数などに基づく実質的な判断基準を定めた指針・マニュアル等も含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 諸規程の検討に当たっては、債務者区分を誤って付与すること、債権の分類を誤ること等のリスクに留意する。 ✓ 貸倒償却及び貸倒引当金の計上に関する諸規程の内容を検討するに当たっては、会計基準等に照らして適切か否か検討する。 <ul style="list-style-type: none"> ● 金融機関の監査業務において、貸出金の評価に関する重要な虚偽表示リスクは、一般的に特別な検討を必要とするリスクに該当する可能性が高いとされており、自己査定及び償却・引当に係る十分なリスク評価手続及びリスク対応手続が必要となる(銀行報告第4号Ⅲ)。 ● 金融機関等の支援を前提として経営改善計画が策定されている債務者については、経営改善計画の実現可能性、その進捗状況及び今後の当該債務者の財政状態の回復の見込み等を総合的に判断して、自己査定が行われているかに留意する(同Ⅵ)。
<p>【事例166】</p> <p>会計上の見積りの基礎データの</p>	<p>金融機関が作成した資料を監査証拠として利用する場合には、その正確性及び網羅性を確かめているか</p> <p>【監500.8】</p>	<p>(1) 監査人は、自己査定システムから出力される資料(ラインシート等)及び担保評価システムから出力される資料(担保台帳等)に記載された情報の信頼性及び正確性の評価を実施していない。</p> <p>(2) 監査人は、自己査定の実施結果に係る自己査定の監査におけるサンプル抽出の方法の一つとして、担保等による未保全額が一定金額以上の中からサンプルを抽出しているが、その抽出基礎資料の正確性及び網羅性を確かめていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手するための監査手続が当該情報を利用した監査手続と不可分である場合、情報の正確性及び網羅性についての監査証拠は、当該情報を利用した監査手続の実施と同時に入手されることがあるが、その他の状況では、情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続や追加的な監査手続の要否を検討する(監500.A50)。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
3. 貸倒引当金の計上			
【事例 167】 見積り方法の合理性の検討	貸倒引当金の計上方法における今後の一定期間における予想損失額を見込むに当たって採用する予想損失率の合理性を慎重に検討しているか 【監 540.12】	監査対象信用金庫は、貸倒引当金を計算する際、破綻懸念先Ⅲ分類(非保全部分)の予想損失率を、貸倒実績率を超えて50%としているが、その合理性について検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● 金融機関では、自己査定結果に基づく債務者区分別に貸倒引当金を計上する。貸倒引当金の計上方法として、将来の予想損失額を、過去の貸倒実績に基づいて見積る方法が多く用いられるが、貸倒実績率が低下傾向にある場合、将来の信用コストの発生に備えて貸倒実績率を上回る予想損失率に基づいて貸倒引当金を計上する金融機関がある。この場合、監査人は、金融機関が貸倒引当金の見積りに用いた予想損失率が保守的であることだけをもって妥当と判断せず、過去の貸倒実績率よりも高い予想損失率を用いる合理性を慎重に検討する必要がある。 ● 2019年12月の金融検査マニュアル廃止後、金融機関は、現行の会計基準に従って、自らの融資方針や債務者の実態等を踏まえ、認識している信用リスクを的確に引当に反映するための見積りを行う必要があり、監査人は、経営者によって行われた貸倒見積高の算定の合理性を検討する必要がある。金融機関が信用リスクをよりの確に引当に反映するため、過去の実績率の補正や将来見込み等必要な修正を行う場合、経営者の判断によることとなるため、金融機関に貸倒引当金の見積りプロセスや見積結果の承認を行う仕組みが導入されているか、金融機関の経営陣に偏りのない情報が提供される体制が整備されているか等に留意する。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<h4>4. 固定資産の減損</h4>			
<p>【事例 168】 固定資産の減損</p>	<p>店舗別将来キャッシュ・フローの前年度見積額と当年度実績額を遡及的に比較検討しているか 【監 540.7,8,A9】 減損の兆候を判定するために利用する「営業活動から生ずる損益」の算定の妥当性を評価しているか 【監 500.8】 事業計画に基づく将来キャッシュ・フローの見積りについて、経営者が使用した仮定の合理性を検討しているか 【監 540.12(2)、会長通牒 4】</p>	<p>(1) 監査対象金融機関が減損損失の認識において使用する店舗別割引前将来キャッシュ・フローに関して、前年度見積額と当年度確定額の比較検討を実施していない。 (2) 減損の兆候の把握において、監査対象会社の各支店の営業活動から生ずる損益として、営業店収益管理システム上の「コア業務純益」を基礎に、それに調整を加えて算出したものを利用しているが、当該「コア業務純益」について、情報の正確性及び網羅性を検討していない。 (3) 割引前将来キャッシュ・フローの実現可能性の検討 ① 割引前将来キャッシュ・フローの構成要素(営業損益、減価償却費及び営繕費用)について、繰延税金資産の回収可能性の検討において確認した翌年度の予算と整合するかどうかを含め、会計上の見積りに用いた基礎データを検討していない。 ② 割引前将来キャッシュ・フローの構成要素のうち営業損益について、翌年度から利用可能期間終了まで、おおむね同水準の数値とした経営者の仮定、また、全体の営業損益を固定資産の減損の兆候を把握するに当たり用いた本社費の配賦方法と同一の方法で各支店に配分することとした経営者の仮定が、各々適切かどうか検討していない。 ③ 割引前将来キャッシュ・フロー算定の基礎となる将来の業務純益に有価証券売却益が含まれているが、当該有価証券売却益の実現可能性を批判的に検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 前年度の会計上の見積りと当年度の確定額、又は再見積額との比較検討により識別した差異について、その理由を特定してリスク評価手続を実施し、経営者の見積りのプロセスの有効性に関する情報を入手するとともに、経営者の偏向の存在を示唆する状況であるかどうか、不確実性の程度を判断し、当該項目のリスク対応手続を立案することに留意する(監 540.A38,A39)。 ● 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を検討するため、被監査会社の説明を鵜呑みにすることなく、批判的に検討する姿勢を保持し、①使用された測定方法は、状況に応じて適切であったかどうか、②経営者が使用した仮定は、適用される財務報告の枠組みにおける測定目的に照らして合理的であるかどうか評価する必要があることに留意する(同 12(2)、会長通牒 4)。
<h4>5. 業務を委託している企業の監査上の考慮事項</h4>			
<p>【事例 169】</p>	<p>委託会社監査人は、受託会社の内部統制のデザインと業務への適用に関する理解</p>	<p>監査対象信用金庫(委託会社)は、しんきん共同センター(受託会社)の提供する情報システムを利用している。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書が提供する監査証拠の十分性と適切性の判断に当たり、受託会社監査人の職業

項目	要求事項	発見事項	留意事項
受託会社が提供する業務及び内部統制の理解	を裏付ける監査証拠として、タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書の利用を計画した場合に、監査証拠の十分性等を確かめているか 【監 402.13】	(1) 監査人は、当該情報システムの全般統制の評価のために、受託会社監査人が発行した受託業務に係る内部統制の保証報告書を利用しているが、当該保証報告書の監査証拠としての十分性と適切性を検討していない。 (2) 受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかの判断、該当すると判断された場合、委託会社が当該内部統制をデザインして業務に適用しているか検討していない。	的専門家としての能力と受託会社からの独立性についても確かめる必要があることに留意する(監 402.12(1))。 ● 受託会社の内部統制のデザインと業務への適用に関する理解を裏付ける監査証拠として、タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書の利用を計画した場合、受託会社の記述書に含まれている委託会社の相補的な内部統制が、委託会社に該当するかどうかの判断、該当すると判断された場合、委託会社が当該内部統制をデザインして業務に適用しているかどうかを理解することに留意する(同 13(3))。

6. 経営者の利用する専門家の業務

【事例 170】 経営者の利用する専門家の業務の検討	監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合には、当該専門家の適性、能力及び客観性、専門家の業務の理解及び監査証拠としての適切性を評価しているか 【監 500.7,A48】	(1) 貸出金の自己査定の際において、監査対象金融機関が利用する不動産鑑定士について、その専門家の適性、能力及び客観性を評価しておらず、また鑑定評価の手法、前提条件等の検証による監査証拠としての適切性の評価を実施していない。 (2) 監査対象金融機関は、仕組債の評価に当たって、取引先の証券会社が算定した時価を利用している。これに対し監査人は、当該証券会社の適性、能力及び客観性並びに使用した重要な仮定の合理性を検討していない。	● 監査証拠として利用する情報が、監査対象金融機関が利用する不動産鑑定士等の専門家の業務により作成されている場合には、監査人の目的に照らし当該業務の重要性を考慮し、監査証拠としての適切性の評価を必要な範囲で実施することに留意する。 ● ただし、金融機関の監査業務において、貸出金の評価に関する重要な虚偽表示リスクは、一般的に特別な検討を必要とするリスクに該当する可能性が高いとされており(銀行報告第 4 号Ⅲ)、貸出金の評価に重要な影響を与える不動産担保の評価には、証明力の高い監査証拠が必要となる場合が多いことに留意する。
-------------------------------	---	---	---

IV. IFRS 監査業務の品質管理

IFRS 適用企業においては、日本基準を採用している企業と基本的な監査上のリスクは変わらないものの、基準差から生じる IFRS 特有の会計上の見積り項目については、特に留意する必要があります。例えば、「資産の減損(IAS36 号)」におけるのれんの減損テスト、「顧客との契約から生じる収益(IFRS15 号)」における取引価格の決定、履行義務への取引価格の配分、あるいは、新基準である「リース(IFRS16 号)」におけるリース期間の決定といった見積り項目は、企業によっては監査上の主要な検討事項となる可能性があり、監査手続を慎重に実施する必要があります。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
1. 会計上の見積りの監査			
【事例 171】 資産の減損 (事業計画の合理性)	会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、経営者が使用した重要な仮定の合理性を評価しているか 【監 540.14(2)】	監査人は、のれん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、DCF 法に基づく使用価値測定的基础となる事業計画の合理性を検討している。しかしながら、以下のとおり、経営者が使用価値を測定するに当たって IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項を適切に適用したかどうかを検討していない。 (1) 経営者が策定した事業計画が合理的で裏付け可能な仮定を基礎としているか確かめていない。 (2) 計画期間後の成長率の仮定を正当化できる状況にあるか確かめていない。 (3) 経営者が過去に策定した事業計画と実績との乖離状況を検討しているか確かめていない。	● IFRS では、「キャッシュ・フロー予測は、合理的で裏付け可能な仮定」を基礎としなければならない(IAS36.33(a))、また、経営者はキャッシュ・フロー予測の基礎とした仮定の合理性を、過去のキャッシュ・フロー予測と実際のキャッシュ・フローとの間の乖離の原因を検討することにより評価する(IAS36.34)ことに留意する。 ● DCF 法に基づく使用価値の基礎となる事業計画に関して、経営者が IFRS の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうかを検討し、直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測に用いる成長率が、より高い成長率を正当化できる場合を除き、市場の長期平均成長率を超えていないかなど、その妥当性を十分に検討することに留意する。
【事例 172】 負ののれんの評価	評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、経営者が会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適切に適用したかどうかについて判断しているか 【監 540.11(1)】	監査対象会社は、期末に他の企業を割安に買収し、多額の負ののれんを計上している。経営者は、当該負ののれんを認識する前に、取得した全ての資産及び引き受けた負債を正しく識別及び測定しているかどうか検討するため、外部専門家に財務デューデリジェンスを依頼し、監査人は、その調査結果を検討し、監査対象会社の会計処理は妥当と判断している。 しかしながら、当該企業の決算及び財務デューデリジェンスは日本基準に従ったものであるが、監査人は、帳簿価額が公正価値に近似するとする経営者による判断を妥当と判断しており、取得した識別可能な資産が、IFRS 第 3 号「企業結合」で要求される取得日の公正価値として測定されているかを十分に検討していない。	● IFRS では、「資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを検討する際に、企業は、報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過しているかどうかを考慮しなければならない」(IAS36.12(d))ことに留意する。 ● 監査人は、多額の負ののれんが識別された企業結合の会計処理について、経営者が IFRS の要求事項に基づいているかどうかを十分に検討する必要があることに留意する。 ● 企業結合での取得原価配分においては、取得した識別可能な資産が減損の兆候に該当していないかどうかについても留意し、公正価値として測定されているか検討する必要があることに留意する。
【事例 173】 税効果注記の検討	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	監査対象会社は、「繰延税金資産及び繰延税金負債の主な原因別内訳及び増減内容」の注記において、繰延税金資産の内訳を評価性引当額と総額で開示している。しかしながら、監査人	● IAS 第 12 号「法人所得税」においては、繰延税金資産は将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲で認識する(純額)とされている。また、繰

項目	要求事項	発見事項	留意事項
	うかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しているか 【監 540.18】	は、当該記載の方法が、IFRS の枠組みに準拠しているかどうかを評価していない。	延税金資産として財務諸表に認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額について注記するとされている。それぞれを別個に注記する必要があることに留意する。
【事例 174】 リース	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、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や関連する内部統制の運用評価手続等を実施しているか 【監 540.12】	借手に延長オプションが付与されている不動産の賃貸借契約について、貸手である監査対象会社はリース期間を 15 年と見積もっている。しかしながら、監査人は、IFRS 第 16 号「リース」の要求事項に照らして当該リース期間の見積りの合理性を検討していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 16 号「リース」により、リース期間の決定に当たって、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、借手がリースを延長するオプションを行使することの経済的インセンティブを生じさせる全ての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならないと要求されている。 ● 監査人は、監査対象会社が行った延長オプション行使に関する仮定の合理性を検討する必要がある。

2. グループ監査

【事例 175】 連結プロセス	構成単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、グループ財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているかを評価しているか 【監 600.34】	IFRS 財務諸表の監査において、グループ監査チームは、在外子会社の所在地国の会計基準により作成された財務情報の監査を構成単位の監査人に依頼する一方、所在地国の会計基準から IFRS への修正仕訳の妥当性はグループ監査チームが検討することとしている。しかしながら、グループ監査チームは、IFRS への修正仕訳の適切性と網羅性に関する実証手続を実施していない。	<ul style="list-style-type: none"> ● グループ監査チームは、在外子会社の所在地国の会計基準から IFRS への修正仕訳の適切性と網羅性について自ら実証手続を実施する場合、修正仕訳の適切性と網羅性に関して構成単位の監査人と十分に連携する必要がある。 ● グループ監査チームは、修正仕訳の適切性と網羅性に関する実証手続を自ら実施することが適切でないと判断する場合、当該監査手続の実施を構成単位の監査人へ依頼し、構成単位の監査人の作業結果を評価・検討する必要がある。
--------------------	--	---	--

V. 学校法人監査業務の品質管理

学校法人会計は、教育研究活動を円滑に遂行するために必要となる資産を維持するための基本金会計など学校法人特有の会計処理や表示基準がある一方、注記の拡充など企業会計との差異を縮小する改正も行われてきています。企業会計との異同を理解し監査上のリスクを評価することが必要です。また、所轄庁の通知、当協会の実務指針等にも留意し監査手続を実施する必要があります。

項目	要求事項	発見事項	留意事項
<p>【事例 176】 財務諸表作成プロセスに関連する実証手続</p>	<p>基本金の未組入高の妥当性の検証に当たり、実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、関連する内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する運用評価手続を立案し実施しているか 【監 330.7(2)】 基本金の未組入高の妥当性の検証に当たり、財務諸表作成プロセスに関連する実証手続に関し、財務諸表とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確認しているか 【監 330.19(1)】</p>	<p>翌会計年度以降の会計年度において基本金の組入れを行うこととなる金額(以下「未組入高」という。)の妥当性の検証に当たり、以下の発見事項がある。</p> <p>(1) 固定資産を対象とする部分を特定するのが困難な未払金に関して、固定資産に係る未払金の増減について網羅的に把握するための内部統制の運用評価手続を立案し実施していない。</p> <p>(2) 翌会計年度以降の会計年度において基本金への組入れを行うこととなる金額(未組入高)について、関連する勘定科目(未払金等)との整合性を検討していない。</p> <p>(3) 基本金の繰延額の資産の取得に関する計画の存否等について検討していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 学校法人が学校法人会計基準第 30 条第 1 項第 1 号に規定する固定資産を借入金(学校債を含む。以下この項において同じ。)又は未払金(支払手形を含む。以下この項において同じ。)により取得した場合において、当該借入金又は未払金に相当する金額については、当該借入金又は未払金の返済又は支払(新たな借入金又は未払金によるものを除く。)を行った会計年度において、返済又は支払を行った金額に相当する金額を基本金へ組み入れるものと規定されている(同第 30 条第 3 項)。 ● 特に規模の大きい学校法人においては、未払金の相手勘定は多岐にわたるため、同第 1 項第 1 号に規定する固定資産に係る未払金だけを特定するのは実証手続だけでは困難である。したがって、それを網羅的に集計するための内部統制が必要であり、監査人はその内部統制の運用評価手続を立案し実施する必要がある。 ● 学校法人は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に定める額の範囲内で基本金を取り崩すことができる(同第 31 条)。 <ol style="list-style-type: none"> 一. その諸活動の一部又は全部を廃止した場合 その廃止した諸活動に係る基本金への組入額 二. その経営の合理化により前条第 1 項第 1 号に規定する固定資産を有する必要がなくなった場合、その固定資産の価額 三. 前条第 1 項第 2 号に規定する金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなった場合、その金銭その他の資産の額 四. その他やむを得ない事由がある場合、その事由に係る基本金への組入額

項目	要求事項	発見事項	留意事項
【事例 177】 実証手続の立案 及び実施	評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な勘定残高に対する実証手続を立案し実施しているか 【監 330.17】	減価償却費の詳細テスト又は分析的実証手続の実施を計画しているが、一部の部門における重要な固定資産について実証手続が実施されていない。	● 大規模学校法人においては多数の会計単位である部門があるため、監査計画上のリスク評価手続の結果を踏まえたリスク対応手続を適切に立案し実施する必要がある。
【事例 178】 関連当事者の範 囲	関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手し、関連当事者の範囲を検討しているか 【監 550.10、学校法人委員会研究報告第 16 号「計算書類の注記事項の記載に関する Q&A」Q25】	学校法人と関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報として、役員(理事・監事)に対して実施した「関連当事者 調査票」の写しを入手しているが、職員等については、関連当事者(役員若しくは職員等が、他方の法人の意思決定に関する機関の構成員の過半数を占めている関係法人)との関係及びその関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手していない。	● 第 1 号通知(学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について(通知)17 高私参第 1 号)による関連当事者の範囲は、以下のとおりである(学校法人委員会研究報告第 16 号「計算書類の注記事項の記載に関する Q&A」Q25)。 ✓ 関連当事者とは、次のとおりである。 ・ 関係法人 ・ 当該学校法人と同一の関係法人をもつ法人 ・ 当該学校法人の役員及びその近親者(配偶者又は 2 親等以内の親族)又はこれらの者が支配している法人 ✓ 関連当事者との取引の注記の対象となる関係法人とは、一定の人的関係、資金関係等を有する法人をいい、具体的には以下の場合に該当することとされている。 ・ 一方の法人の役員若しくは職員等が、他方の法人の意思決定に関する機関の構成員の過半数を占めていること。 ・ 法人の資金調達額(貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る。)の総額の過半について融資を行っていること。 ・ 法人の意思決定に関する重要な契約等が存在すること。

本事例集に対するご意見・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