

## 第5節 立会Ⅱ

A

(令和2年、5年、6年出題)

### 1. 本節で学ぶこと

本節では、「監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」(中間報告)(監査委員会研究報告第11号)」における、実地たな卸立会に係る監査手続の例示、及び「リモート棚卸立会に係る周知文書」(監査基準報告書501周知文書第1号)を紹介する。監査基準報告書501の内容については、基本論点編テキスト1第3章第16節「特定項目の監査証拠」の「2. 棚卸資産の実在性と状態についての十分かつ適切な監査証拠の入手」を参照のこと。

### 2. 監査手続の例示及び留意点

[A]

#### (1) 監査手続の例示

|    |   |
|----|---|
| 1  | <b>実地棚卸規程、棚卸計画書、棚卸指示書等を事前に入手し、その内容を把握する。</b>  |
| 2  | 立会上の重点項目、テスト・カウントの範囲及び方法、注意すべき事項等実施に際して留意すべき事項を事前に把握する。                               |
| 3  | 必要と認めた場合には、立会開始前に保管場所の見取り図を入手して、工場、倉庫内を巡回し、棚卸の準備状況及び現品の保管状況を視察する。                     |
| 4  | 入出荷部門で <b>棚卸指示書どおり適切な入出庫の調整が行われたかどうかを質問等により確かめる。</b>                                  |
| 5  | <b>長期滞留品、不良品等に対して、棚卸担当者がどのように注意を払ったかを、質問等により確かめる。</b>                                 |
| 6  | <b>テスト・カウントを行い、会社の現品調査が正しく実施され、かつ、これが正しく棚卸原票(タグ)に記入されていることを確かめる。</b>                  |
| 7  | テスト・カウントにおいて、必要と認めた場合には、一部の物品について開袋や開箱等を行い、表示と内容物の一致を確かめる。                            |
| 8  | 計量器等の正確性について質問し、状況に応じて、監査担当者自らがその正確性を確かめる。  |
| 9  | 同一品目で保管場所が数ヶ所に分散している場合には、適切な棚卸原票の添付方法が採られているかを確かめる。                                   |
| 10 | <b>棚卸実施中に移動のあった現品については、当該受払伝票を査閲し、適切な処置が取られたことを確かめる。</b>                              |
| 11 | 異常品、預け品、預り品、未出荷品、未検収品、担保提供品の有無等について説明を求め、また、内容、リスト等を入手し、現品調査等を行う。                     |
| 12 | 誤謬が発見された場合は、棚卸指示書(棚卸原票等の記載方法についての取扱い)に従って処理する。  |
| 13 | 必要と認めた場合には、現品調査終了後に、会社の棚卸責任者等とともに工場、倉庫等を巡回し、 <b>すべての現品に棚卸原票が添付されていることを確かめる。</b>       |
| 14 | 棚卸原票の回収状況と <b>管理状況(タグ・コントロール)を検証</b> するため、棚卸原票使用報告書の内容を使用済棚卸原票、書損じ棚卸原票、未使用棚卸原票等と照合する。 |

|    |   |
|----|---|
| 15 | <p>入出庫の締切処理手続（カット・オフ）の妥当性を検証するため、入出荷部門で<b>棚卸基準日の前後〇〇日間の入出荷の記録を査閲し、後日、売上高の計上又は仕入高（又は製造費用）の計上、あるいは債権又は債務の計上と照合できる資料を入手又は作成する。</b></p> |
|----|---|

## (2) 留意点

- ・ テスト・カウントにおいては、単に数量のみでなく、品名、コード番号、品質区分、単位等、棚卸原票の記載項目の全般にわたって検討する。
- ・ 異常品について、棚卸原票に必要な記載がなされているか。
- ・ **棚卸原票の訂正箇所には、適切な認印があるか。**
- ・ 棚卸対象外物品については、適切な説明が付されているか。
- ・ **タグ・コントロールの検証は、現品調査終了時に実施しているか。**
- ・ **現品積載の貨車、出荷待ちのトラック・トレーラー等について注意を払い、当該積載品が棚卸対象品かどうかを確かめる。**
- ・ 品質について専門家の意見を聴取する必要があるものについては、後日、所要の手続を実施する。
- ・ 企業の最終的な在庫記録が実際の実地棚卸結果を正確に反映しているかどうかを判断するための監査手続を実施する。
- ・ 実地棚卸が期末日以外の日に実施される場合には、実地棚卸日と期末日の間における棚卸資産の増減が適切に記録されているかどうかについて監査証拠を入手するための監査手続を実施する。

## (3) 監査手続の不備事例

|   |
|---|
| <p><b>(事例) 十分かつ適切な監査証拠－実地棚卸立会</b></p>   |
| <p>監査チームは、実地棚卸立会を実施しているが、棚卸手続を観察しテスト・カウントを実施するのみで、<b>実地棚卸記録の網羅性を確認する手続や入出庫の締切処理の正確性を確認する手続を実施していないなど、実地棚卸記録の網羅性及び正確性に対する十分かつ適切な監査証拠を入手していない。</b></p>  |
| <p><b>(事例) 実証手続の実施時期・実施対象－実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減</b></p>  |
| <p>被監査会社は、循環実地棚卸を採用しており、それぞれの拠点ごとに異なる、期末日前の日を基準日とする実地棚卸を実施している。監査チームは、複数の拠点を対象として実地棚卸の立会を実施し、そのうち一部の拠点を対象として、実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減に対して監査手続を実施している。しかしながら、監査チームは、<b>棚卸資産の増減の検証対象外とした拠点における実地棚卸日の棚卸資産残高及び実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減内容を把握しておらず、実地棚卸日から期末日までの棚卸資産の増減に対して、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・実施していない。</b></p> |

### 3. リモート棚卸立会(監査基準報告書 501 周知文書第1号「リモート棚卸立会に係る周知文書」)

〔B〕

#### (1) 背景

監査基準報告書 501「特定項目の監査証拠」のA1項においては、経営者は、通常、財務諸表の作成の基礎とするため、及び該当する場合には企業の棚卸資産の継続記録の信頼性を確保することを目的として、少なくとも年に一度実施する棚卸資産の実地棚卸の手続を策定していることが想定されている。また、これに対応して、**監査人には、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、実務的に不可能でない限り、棚卸資産の実在性と状態を確かめるために実地棚卸の立会を実施することが要求されている**(監基報 501 3項)。なお、ここにいう実地棚卸の立会とは、企業が実地棚卸を行う現場に監査人が赴き、実地棚卸の実施状況を確かめるとともに棚卸資産の実在性と状態を確かめることを意図しているものと考えられる。

しかしながら、例えば、新型コロナウイルス感染症の拡大防止対策の影響等、被監査会社からの実地棚卸の立会の取りやめの要請や棚卸資産の所在国の政府による入国制限措置等の様々な理由により、**実地棚卸の立会を行うことが実務的に不可能な例外的な場合が想定される**。

このような場合、監査人は、遠隔地から実地棚卸に立ち会うため、リモート棚卸立会の実施を検討することがある。この場合、近時の撮影技術及び画像処理技術並びに画像情報の送信技術を活用して、監査人及び被監査会社が実地棚卸の実況及び必要な情報を送受信することにより、遠隔地から実地棚卸の立会を実施できることがある。

リモート棚卸立会の代表的な方法等は以下の通りである。

- ・ リモート棚卸立会の代表的な方法としては、例えば、電話回線又はインターネットを経由して、被監査会社の実地棚卸の実況をビデオカメラにより撮影して監査人に実況を送信する方法がある。
- ・ リモート棚卸立会を行う場合、監査人は、被監査会社から受信した実地棚卸の実況又は棚卸資産の数量及び状態の実況に関して、電話回線又はインターネット経由により、被監査会社とのコミュニケーションを適時に行い、疑問を解消し、是正の要否に関する協議及び必要に応じた再確認を行う。
- ・ リモート棚卸立会において実況の送受信及び必要なコミュニケーションを行う場合、実地棚卸の場所・対象資産等の状況によっては、ビデオカメラの内蔵されたスマートフォンのような携帯電話機を活用することで十分に可能な場合があり、大掛かりな撮影及び送信機具は必ずしも必要ではないことがある。
- ・ リモート棚卸立会においては、被監査会社の撮影者がビデオカメラを所持し、棚卸資産の所在地の実地棚卸の実況や棚卸資産の数量及び状態を限なく撮影して監査人に送信することが考えられる。

## (2) リモート棚卸立会の対象先の選定に係る留意事項

### ① 棚卸資産が財務諸表において重要であるが実地棚卸の立会を行うことが実務的に不可能な場合

監査人は、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、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するため、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が要求されている（監基報 501 3項）。この場合、**監査人にとって単に不都合であるということ、監査手続に伴う困難さ、時間、又は費用の問題自体は、監査人が、実地棚卸の立会を省略する十分な理由とはならないことに留意する必要がある**（監基報 501 A12項）。

しかしながら、ある事業所等に所在する棚卸資産が財務諸表において重要である、又はその重要な虚偽表示リスクに対応することが必要であるにもかかわらず、**実地棚卸の立会を行うことが実務的に不可能な例外的な場合**がある。この場合には、以下のような対応が考えられる。

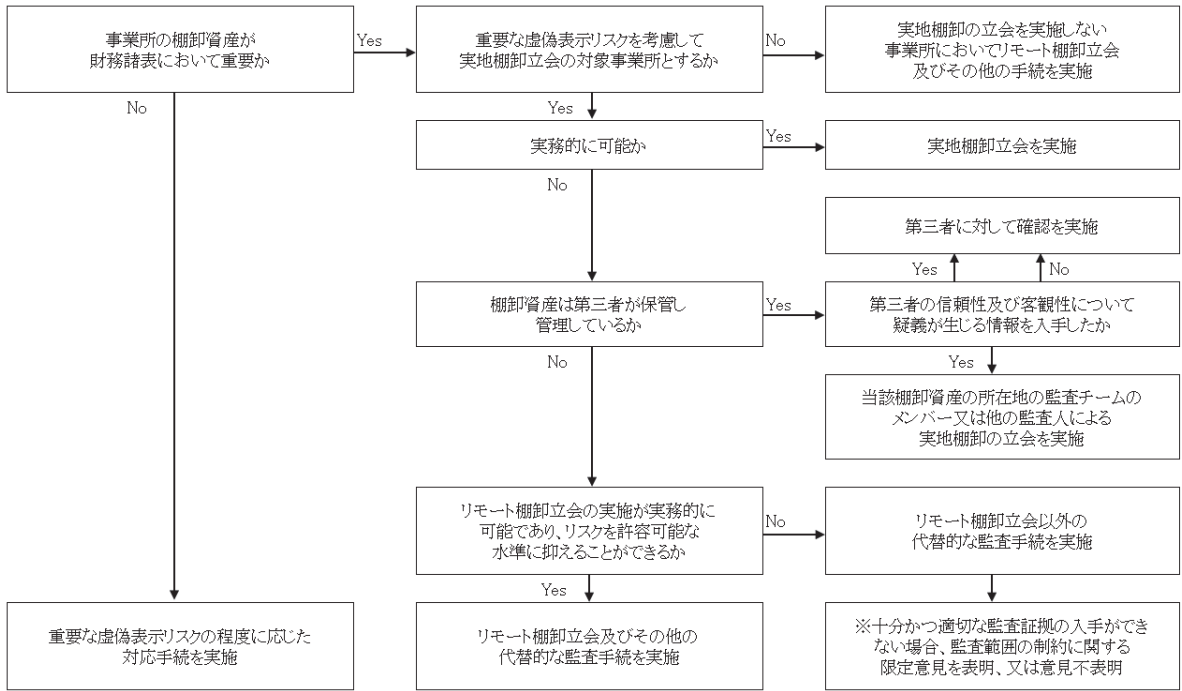
- (i) 所在地において、当該棚卸資産を**第三者が保管し、管理**している場合には、監査人は以下の対応を実施することに留意する。
- (a) 棚卸資産の**数量及び状態**に関して、**第三者に対して確認を実施**することにより、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手する。
  - (b) 第三者の信頼性及び客観性について疑義を生じさせる情報を入手した場合等においては、代替的手続又は追加手続として、当該棚卸資産の**所在地の監査チームのメンバー又は他の監査人が実地棚卸の立会を行う**等を検討する（監基報 501 A16項）。
- (ii) 所在地において、当該棚卸資産を**第三者が保管又は管理していない**場合には、監査人は以下のいずれの対応を行うかを慎重に検討することに留意する。
- (a) **リモート棚卸立会及びその他の代替的な監査手続**によって十分かつ適切な監査証拠を入手する（監基報 501 6項、A13項）。
  - (b) 実地棚卸の立会のみならずリモート棚卸立会についても実務的に不可能であると判断されるときには、リモート棚卸立会以外の代替的な監査手続を実施する。
- (iii) リモート棚卸立会以外の代替的な監査手続を実施しても十分かつ適切な監査証拠を入手できないときには、監査範囲の制約に関する限定意見を表明するか又は意見を表明しない（監基報 501 6項）。

### ② 事業所における棚卸資産に対する実地棚卸の要否の再検討

新型コロナウイルス感染症拡大を踏まえ、過年度において実地棚卸の立会を実施していたそれぞれの事業所における棚卸資産が財務諸表において重要であるかどうか改めて評価する。事業所の棚卸資産が財務諸表において**重要でない**と判断される場合には、**当年度において監査人による実地棚卸の立会は不要**である。なお、監査人は**重要な虚偽表示リスクの程度を勘案して、実地棚卸の立会以外のその他の監査手続を実施**する。

その場合、**棚卸資産の実在性と状態に関して、重要な虚偽表示リスクを許容可能な低い水準にまで抑えることができるかどうか、監査手続の種類、時期及び範囲に留意**する。

リモート棚卸立会の対象先の選定の流れ



(3) リモート棚卸立会の実施上の留意事項

① 棚卸資産に係る重要な虚偽表示リスク及び発見リスクへの対応

監査人は、リモート棚卸立会を実施するかどうかを判断するに当たっては、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるという観点から、例えば以下について十分な情報を得た上で合理的な判断を行う。そのために、監査事務所の方針及び手続に基づいて、専門的な見解の問合せを実施することがある（監基報 200 A24 項）。

- ・ 経済環境
- ・ 当該事業所等に関して過年度の監査において立会を実施した経験及び入手した情報
- ・ 被監査会社において新たに生じた重要な事象や状況
- ・ 棚卸資産に係る重要な虚偽表示リスクの程度及び不正リスクの状況
- ・ 被監査会社の継続記録の整備状況
- ・ 入手可能なその他の監査証拠の態様
- ・ 被監査会社からの実地棚卸の立会の取りやめの要請の理由

監査人は、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なければならない**が（監基報 500 6 項）、監査証拠として利用する情報の信頼性については監査証拠自体の証明力は、情報源及び情報の種類、並びに関連する場合には情報の作成と管理に関する内部統制を含む情報を入手する状況によって影響される。また、一般に、原本により提供された監査証拠は、デジタル化等により電子的媒体に変換された文書によって提供された監査証拠よりも証明力が強いと

されている（監基報 500 A31 項）。

この規定の趣旨に鑑み、監査人は、**ビデオカメラやドローン等により提供される実況映像に基づきリモート棚卸立会を行う場合にも、監査証拠がデジタル化等により変換されて提供されていることに留意**し、直接的な実地棚卸の立会を実施する場合とは監査証拠の証明力が異なること及びデジタル化に伴う監査リスク（発見リスク）が生じることを勘案し、立会対象事業所における棚卸資産に関して識別された重要な虚偽表示リスクを許容可能な低い水準に抑えることができるかどうかを検討し、その根拠を監査調書に記載する。

監査人は、リモート棚卸立会を実施する過程で入手した監査証拠が過年度の実地棚卸の立会の際に入手した情報と矛盾する場合には、重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続として、リモート棚卸立会の実施が依然として適切であるかどうか、検討することに留意する。

## ② 監査手続の立案と実施

監査人は、棚卸資産の実在性と状態に関する重要な虚偽表示リスク、不正リスクや内部統制の内容、監査証拠のデジタル化に伴う発見リスク等に応じて、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、以下を考慮することが考えられる。

### リモート棚卸立会の留意事項

- ・ リモート棚卸立会を期末日以外に実施する場合には、**立会日から期末日までの間の取引に対して監査手続を実施**することが求められる（監基報 501 4 項、5 項）。
- ・ 過去の往査経験を勘案し、**適切な監査チームメンバーを配置**するとともに、監査人の要請に対応する被監査会社のスタッフを現地において起用可能かどうか検討する。
- ・ ビデオカメラやドローン等により撮影した**実況映像を入手**する。
- ・ 実況映像を入手するに当たっては、撮影する対象に撮影者の恣意性が介入したり、実況映像を撮影する段階で改竄が行われた場合、その検出が困難であることから、撮影対象となる棚卸資産の写しやすさを勘案し、**ビデオカメラやドローン等により提供される実況映像等の情報の真正性が担保されていることについて検討**する。例えば、棚卸を始める前に対象場所を限なく映し出してもらい全体のレイアウトを確認する、撮影してもらいたい箇所を監査人から撮影者に依頼する。なお、複数台のビデオカメラを利用して保管場所の一部だけではなく全体の画像を限なく映し出すことにより、当該保管場所の全ての棚卸資産の数量及び状態を把握することが可能か確かめる。
- ・ 映像に映らない在庫の有無の観点から、**事前にロケーション図・対象在庫リストなどを入手して在庫の保管場所を確認**する。
- ・ 被監査会社が携帯電話機を利用している場合、その位置情報を利用して、リモート棚卸立会の映像の送信場所が、対象事業所であることを確かめる。
- ・ リモート中継は、会社へ事前説明を行い、十分な理解を得るとともに、必要に応じて、事前にビデオカメラ若しくは通信又は使用するツールの状況確認等を実施する。

### その他の監査手続の留意事項

- ・ リモート棚卸立会以外のその他の監査手続、例えば、**実地棚卸日又は期末日以前に購入した特定の棚卸資産品目について当該日後に販売されたことを示す記録や文書を閲覧**する（監基報 501 A13 項）等を、リモート棚卸立会と組み合わせて実施することを考慮する。
- ・ 被監査会社の棚卸資産の継続記録の信頼性が適切に確保されていることを確認する。
- ・ リモート棚卸立会により確認した映像等が過年度の実地棚卸立会において経験したものと同等の内容かどうか確かめる。
- ・ **可能であればリモート棚卸立会日後、監査報告書日までに保管場所に往査して、リモート棚卸立会で確認した映像等と矛盾が生じていないか、実際に現地で確認**する。
- ・ 内部監査人が実地棚卸に立ち会った場合には、内部監査人の作業結果を閲覧したり、棚卸の実施状況を内部監査人から聴取する。

なお、リモート棚卸立会を実施した場合であっても、**テスト・カウントや経営者が完了した実地棚卸記録の写しの入手**（監基報 501 A 7 項、A 8 項）、**経営者による指示と手続に対する評価**（使用された実地棚卸の記録用紙の回収、未使用の実地棚卸の記録用紙の取扱い、再カウント手続や、滞留品、陳腐化品等の識別、及び基準日前後の棚卸資産の保管場所の移動等への対処）**及び入出庫に係るカット・オフ情報の写しの入手等**（同 A 4 項、A 5 項）、実地棚卸の立会の際に通常実施する手続を**省略することはできない**ことに留意する必要がある。