

監査調書 （中間報告）

【未発効の新起草方針に基づく改正版】

平成 年 月 日

日本公認会計士協会

項番号

本報告書の発効及び適用は、別に常務理事会で定める。詳細は「監査基準委員会報告書の新起草方針に基づく改正版の概要」を参照のこと。

本報告書の範囲及び目的	
1. 本報告書の範囲	1
2. 監査調書の内容及び目的	2
3. 本報告書の目的	4
4. 定義	5
要求事項	
1. 適時な監査調書の作成	6
2. 実施した監査手続及び入手した監査証拠の文書化	
(1) 監査調書の様式、内容及び範囲	7
(2) 要求事項に代替する手続の実施	11
(3) 監査報告書日後に発生した事項	12
3. 監査ファイルの最終的な整理	13
適用指針	
1. 適時な監査調書の作成	A1
2. 実施した監査手続及び入手した監査証拠の文書化	
(1) 監査調書の様式、内容及び範囲	A2
(2) 手続を実施した項目又は検討対象並びに実施者及び査閲者の識別	A12
(3) 要求事項に代替する手続の実施	A18
(4) 監査報告書日後に発生した事項	A20
3. 監査ファイルの最終的な整理	A21
発効及び適用	
付録 他の監査基準委員会報告書における文書化に関する特定の要求事項	

《 本報告書の範囲及び目的》

《 1 . 本報告書の範囲》

- 1 . 本報告書は、財務諸表監査に係る監査調書の作成に関する実務上の指針を提供するものである。付録には、他の監査基準委員会報告書における文書化に関する特定の要求事項を一覧にしている。本報告書以外に監査基準委員会報告書等が、監査調書に関する要求事項を定めている場合には、本報告書を当該報告書等に併せて適用する。なお、法令等により監査調書に関する追加的な要求事項が定められている場合がある。

《 2 . 監査調書の内容及び目的》

- 2 . 本報告書の要求事項及び他の監査基準委員会報告書の文書化に関する特定の要求事項を満たす監査調書は、以下の証拠を提供する。

- (1) 監査人の総括的な目的の達成に関する監査人の結論についての基礎となる証拠

- (2) 一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施したという証拠

- 3 . 監査調書を作成する目的には、以下の事項が含まれる。

- (1) 監査計画を策定する際及び監査を実施する際の支援とすること

- (2) 監査責任者が、監査基準委員会報告書第 号「財務諸表監査における品質管理」(中間報告)に従って、指示、監督及び査閲を実施する際の支援とすること

- (3) 実施した作業の説明根拠にすること

- (4) 今後の監査に影響を及ぼす重要な事項に関する記録を保持すること

- (5) 監査に関する品質管理基準及び品質管理基準委員会報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」(以下「品質管理基準委員会報告書第 1 号」という。)に準拠した、監査業務に係る審査及び監査業務の定期的な検証の実施を可能にすること

- (6) 法令等に基づき実施される外部による検査の実施を可能にすること

《 3 . 本報告書の目的》

- 4 . 本報告書における監査人の目的は、以下の事項を提供する監査調書を作成することである。

- (1) 監査報告書を発行するための合理的な基礎を得たことを示す、十分かつ適切な記録

- (2) 一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施したことを示す証拠

《 4 . 定義》

- 5 . 本報告書では、次の用語をそれぞれ次のような意味で用いている。

- (1) 「監査調書」 - 実施した監査手続、入手した関連する監査証拠及び監査人が到達した結論の記録をいう。

(2) 「監査ファイル」 - 紙媒体、電子媒体等に記録された特定の監査業務に関する監査調書のファイルをいう。

(3) 「経験豊富な監査人」 - 監査実務の経験を有し、以下の事項について相当程度理解している監査事務所内又は監査事務所外の者をいう。

監査のプロセス

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

企業の事業内容に関連する経営環境

企業の属する産業における監査及び財務報告に関する事項

《 要求事項 》

《 1 . 適時な監査調書の作成 》

6 . 監査人は、適時に監査調書を作成しなければならない。(A1項参照)

《 2 . 実施した監査手続及び入手した監査証拠の文書化 》

《 (1) 監査調書の様式、内容及び範囲 》

7 . 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以下の事項を理解できるように、監査調書を作成しなければならない。(A2項からA5項、A16項からA17項参照)

(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 (A6項からA7項参照)

(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 (A8項からA11項参照)

8 . 監査人は、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なければならない。

(1) 手続を実施した項目や対象を識別するための特性 (A12項参照)

(2) 監査手続を実施した者及びその完了日

(3) 査閲をした者、査閲日及び査閲の対象 (A13項参照)

9 . 監査人は、経営者、監査役若しくは監査役会又は監査委員会 (以下、監査役若しくは監査役会又は監査委員会を「監査役等」という。) 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なければならない。(A14項参照)

10 . 監査人は、重要な事項に関する結論を形成する過程において、矛盾した情報を識別した場合には、監査人がどのようにその矛盾した情報に対応したかについて、文書化しなければならない。(A15項参照)

《 (2) 要求事項に代替する手続の実施 》

11 . 監査人は、例外的な状況において、監査基準委員会報告書における要求事項に代えて代替的な監査手続が必要と判断した場合には、実施された代替的な監査手続が

どのようにその要求事項の目的を達成したかということ及びその理由を文書化しなければならない。(A18項からA19項参照)

《(3) 監査報告書日後に発生した事項》

12. 監査人は、例外的な状況において、監査報告書日後に新たに若しくは追加的に監査手続を実施する場合、又は新たな結論を導き出す場合、以下の事項を文書化しなければならない。(A20項参照)

(1) 発生した状況の内容

(2) 新たに若しくは追加的に実施した監査手続の内容、その結果入手した監査証拠、到達した結論及びそれらが監査報告書に及ぼす影響

(3) 監査調書に追加・変更を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

《3. 監査ファイルの最終的な整理》

13. 監査人は、監査報告書日後、適切な期限内に、監査ファイルにおける監査調書を整理し、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なければならない。(A21項からA22項参照)

14. 監査人は、監査ファイルの最終的な整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる監査調書であっても、削除又は廃棄してはならない。(A23項参照)

15. 監査ファイルの最終的な整理が完了した後に、第12項で想定されている状況を除いて、既存の監査調書の修正又は新たな監査調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、監査人は、以下の事項を文書化しなければならない。(A24項参照)

(1) 修正又は追加が必要となった具体的理由

(2) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

《 適用指針》

《 1 . 適時な監査調書の作成》(第6項参照)

A1 . 監査人が、監査調書を十分かつ適切な記録として適時に作成することにより、監査業務の品質が向上し、監査報告書の発行前に入手した監査証拠及び到達した結論を適切に査閲し、評価することが可能となる。

なお、監査手続の実施から時間が経過した後で作成される監査調書は、手続実施時に適時に作成される監査調書に比べ正確でない場合がある。

《 2 . 実施した監査手続及び入手した監査証拠の文書化》

《(1) 監査調書の様式、内容及び範囲》(第7項参照)

A2 . 監査調書の様式、内容及び範囲は、以下の事項を考慮して決定する。

- (1) 企業の規模や複雑性
- (2) 実施した監査手続の種類
- (3) 識別した重要な虚偽表示のリスク
- (4) 入手した監査証拠の重要性の程度
- (5) 発見事項の内容及び重要性の程度
- (6) 実施した作業結果や入手した監査証拠等の記録のみでは容易に結論が読み取れない場合における、結論や根拠を文書化する必要性
- (7) 使用した監査の手法及び監査ツール

A3 . 監査調書は、通常、紙媒体、電子媒体等で記録される。監査調書には、例えば以下のものが含まれる。

- ・ 監査手続書
- ・ 分析表
- ・ 監査上検討した事項の説明
- ・ 重要な事項の要約
- ・ 確認状や経営者確認書
- ・ チェックリスト
- ・ 重要な事項に関するやりとりを示した文書(電子メールを含む。)

また、監査人は、重要な契約書や覚書といった企業の記録の抜粋又はコピーを監査調書の一部として含めることができる。しかし、監査調書は、企業の会計記録の代用とはならないことに留意する。

A4 . 監査人は、作成途中の財務諸表の草稿、修正前の監査調書、結論に至っていない考えや予備的な考えを書いたメモ、字句のみを修正した場合の元の文書、重複した文書等を監査調書に含める必要はない。

A5 . 監査人は、監査調書に含まれている情報を明瞭にするために口頭による説明を行うことができるが、そのみでは、監査人が実施した作業又は到達した結論に対する十分な裏付けとすることはできない。

- 《一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査調書》(第7項(1)参照)
- A6. 基本的には、本報告書の要求事項に従うことにより、状況に応じた十分かつ適切な監査調書を作成することができる。他の監査基準委員会報告書には、特定の状況において本報告書の適用を明確化することを意図した文書化に関する特定の要求事項を含むことがある。他の監査基準委員会報告書が示す文書化に関する特定の要求事項により、本報告書の適用が限定されるものではない。さらに、他の監査基準委員会報告書において文書化に関する特定の要求事項が記載されていない場合であっても、監査調書を作成しなくてよいということではない。
- A7. 監査調書は、監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施されたという証拠を提供するものである。しかしながら、監査人が、監査において検討された事項又は職業的専門家としての判断のすべてを文書化することが必要であるわけではなく、実務的でもない。さらに、監査人は、監査ファイルに含まれる文書により、個々の監査基準委員会報告書における要求事項に従っていることが示されているのであれば、別途、チェックリストなどにより要求事項に従っていることを文書化する必要はない。例としては以下のような事項がある。
- (1) 十分に文書化された監査計画は、監査人が監査計画を策定したことを示している。
 - (2) 署名された監査契約書は、監査人が経営者又は適切な場合には監査役等と合意したということを示している。
 - (3) 適切に作成された限定付適正意見の監査報告書は、監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して特定の状況に応じて限定付適正意見を表明するため、監査基準委員会報告書の要求事項に従ったということを示している。
 - (4) 一般的に、監査の開始から終了まで適用される要求事項に従ったことが監査ファイルにおいて様々な方法で示されている。
 - 例えば、監査人の職業的専門家としての懐疑心を文書化する方法は1つではない。しかし、監査調書が、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査人が職業的専門家としての懐疑心を行使したという証拠を提供することがある。当該証拠は、監査人の質問への経営者の回答を裏付けるために実施された特定の手続を含むことがある。
 - 同様に、監査責任者が、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査の指示、監督及び実施に責任を有するということは、監査調書の中の多くの方法により示されることがある。これには、監査基準委員会報告書第38号「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」(中間報告)(以下「監査基準委員会報告書第38号」という。)で要求されるチームの討議への参加のように、監査責任者の監査への適時な関与についての文書化が含まれる。

《重要な事項及び関連する職業的専門家としての重要な判断の文書化》(第7項(3)参照)

A8. 監査人は、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。重要な事項には、以下のものが含まれる。

- (1) 特別な検討を必要とするリスクを生ずる事項(監査基準委員会報告書第38号参照)
- (2) 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の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
- (3) 監査手続の実施に重大な支障をきたした状況
- (4) 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

A9. 重要な事項の監査調書の様式、内容及び範囲の決定において、職業的専門家としての判断の程度が重要となる要素として、監査手続の実施及び結果の評価における職業的専門家としての判断の程度がある。職業的専門家としての重要な判断について文書化することにより、監査人の結論を説明するため、また当該判断の質を高めるために役立つ。これらの事項は、監査調書の査閲に責任を有する者にとって、特に関心のある事項となる。次年度以後の監査において、例えば、会計上の見積りの遡及的な検討の実施のように、継続的に重要な事項を検討する場合も含まれる。

A10. 重要な事項であり、かつ、重要な判断であるため、第7項により、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である状況には、例えば以下の事項が含まれる。

- (1) 要求事項として、一定の情報又は要素について監査人が「考慮しなければならない」と記載されており、かつ、特定の業務の関連でその考慮が重要である場合には、監査人の結論の論理的根拠
- (2) 主観的な判断における合理性(例えば、重要な会計上の見積りの合理性)に関する監査人の結論の根拠
- (3) ある記録や証憑書類が真正でないと疑われる状況を識別し、さらに専門家の利用や第三者への直接確認といった調査の手続を行った場合、記録や証憑書類の真正性についての監査人が結論を表明するための根拠

A11. 監査人が、識別した重要な事項やその対応、又はこれらを記載した監査調書への参照を記録した要約を作成することは有用である。このような要約は、とりわけ、大規模で複雑な監査において、効果的かつ効率的な監査調書の査閲及び監査業務の定期的な検証を容易にする。さらに、要約を作成することは、重要な事項に関して監査人が考慮する際に有用である。また、実施した監査手続及び到達した結論に照らして、監査人の総括的な目的の達成を阻害するような、監査人が達成することが

できない個々の監査基準委員会報告書の目的が存在するかどうかについて考慮することに役立つことがある。

《(2) 手続を実施した項目又は対象並びに実施者及び査閲者の識別》(第8項参照)

A12. 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と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。

記録する手続を実施した対象を識別するための特性は、監査手続の種類とその対象によって異なり、例えば以下のようなものとなる。

(1) 注文書に対し詳細テストを実施する場合は、選定した注文書の日付及び注文番号

(2) ある母集団から一定金額を超えるすべての項目を選定又はレビューする手続の場合は、手続の範囲及び対象とした母集団(例えば、仕訳帳にある100万円を超えるすべての仕訳)

(3) 系統的抽出法を実施する場合は、選定した母集団が記録されている資料、開始点及びサンプリング間隔(例えば、出荷報告書の抽出において4月1日から9月30日までの出荷記録から12345番の書類を開始点として125番間隔で選択)

(4) 質問を実施する場合は、日付、対象者及び役職名

(5) 観察を実施する場合は、対象としたプロセス又は事象、関係者とそれぞれの責任、場所及び日時

A13. 監査基準委員会報告書第 号「財務諸表監査における品質管理」(中間報告)では、監査人に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。

《経営者、監査役等及びその他の者との重要な事項についての協議の文書化》(第9項参照)

A14. 監査調書には、監査人による記録だけではなく、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。

《矛盾した情報への対応についての文書化》(第10項参照)

A15. 矛盾した情報への対応に関して文書化する際は、必ずしも不正確な文書や修正前の文書を残すことを要しない。

《小規模企業に特有の考慮事項》(第7項参照)

A16. 小規模企業の監査における監査調書は、大規模企業の監査におけるものよりも

一般的に範囲が狭い。例えば、監査責任者がすべての監査手続を実施するような監査の場合、監査調書には監査チームのメンバーに周知若しくは指示すること、又は当該チームの他のメンバーによる査閲の証拠を提供することのみを目的に文書化されるような事項（例えば、監査チーム内の討議又は監督に関する監査調書）は含まれない。しかし、監査調書は、規制その他の目的のために、外部の関係者による審査及び監査業務の定期的な検証の対象となることがあるため、監査責任者は、第7項における、経験豊富な監査人が理解することができる監査調書を作成しなければならないという基本的な要求事項に従う。

A17．小規模企業の監査の場合は、監査調書の作成において、裏付けとなる他の監査調書との相互参照を適切に付けたうえで、一つの文書に監査の様々な側面を記録することが有用かつ効率的なことがある。小規模企業の監査において、一つにまとめて文書化される事項には、例えば、企業及びその内部統制の理解、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画、重要性の基準値等、評価したリスク、監査の過程で気付いた重要な事項、並びに到達した結論が含まれる。

《(3) 要求事項に代替する手続の実施》（第11項参照）

A18．監査基準委員会報告書は、監査人がそれらに記載されている個々の目的を達成し、その結果、監査人の総括的な目的を達成することができるように記載されている。したがって、監査人は、例外的な状況を除き、監査基準委員会報告書に記載されている個々の監査業務に関連する要求事項を遵守する。

A19．以下のいずれかに該当する場合に限り、特定の監査業務にとって要求事項が関連しないため、要求事項を実施しない理由を文書化する必要はない。

(1) 特定の監査基準委員会報告書全体がその監査業務に関連しない場合（例えば、企業が内部監査機能を有していないときに、監査基準委員会報告書第 号「内部監査の利用」(中間報告)における要求事項が関連しない場合)

(2) 一定の条件のもとで要求される事項であり、その監査業務に条件が合致しないため、要求事項がその監査業務に関連しない場合（例えば、十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった場合に監査範囲を限定する又は意見を表明してはならないという要求事項では、そのような状況でない場合)

《(4) 監査報告書日後に発生した事項》（第12項参照）

A20．例外的な状況の例には、監査人が監査報告書日後に、監査報告書日現在に存在しており、その時点で気付いていたとしたら、財務諸表を修正するか、又は監査意見に影響を及ぼす可能性のある事実気付いた場合がある。その結果、追加・変更された監査調書は、監査基準委員会報告書第 号「財務諸表監査における品質管理」(中間報告)の査閲に関する規定に基づき査閲され、監査責任者が最終的な責任を負う。

《 3 . 監査ファイルの最終的な整理》(第13項から第15項参照)

A21 . 監査に関する品質管理基準及び品質管理基準委員会報告書第 1 号では、監査事務所に、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を定めることを要求している。また、監査ファイルの最終的な整理を完了する期限は、監査報告書日(監査ファイルに複数の監査報告書が含まれる場合には、いずれか遅い監査報告書日) から、通常60日程度を超えないものとされている。

A22 . 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を含まない。

しかし、事務的な作業の範囲である限り、最終的な整理の段階で監査調書に変更を加えることもできる。

そのような変更には、例えば、以下の事項が含まれる。

- (1) 差し替えられた修正前の文書の削除や廃棄
- (2) 監査調書を分類したり、順序をそろえたり、リファレンス(参照番号) を付ける作業
- (3) 監査人が監査報告書日前に入手し、監査チームメンバーと討議して合意した監査証拠を文書化する作業
- (4) ファイル整理の手続に関する完了チェックリストへのサイン

A23 . 監査に関する品質管理基準及び品質管理基準委員会報告書第 1 号では、監査事務所に、監査調書の保存に関する方針及び手続を定めることを要求している。

監査人は、この方針及び手続に従い、監査調書を保存する。

A24 . 監査ファイルの最終的な整理が完了した後に、監査調書の修正又は追加が必要となる状況の例には、内部又は外部の関係者が実施する監査業務の定期的な検証及び検査の指摘により、監査調書を明瞭に記載することが必要となった場合がある。

《 発効及び適用》

本報告書の発効及び適用は、別に常務理事会で定める。したがって、本報告書は、常務理事会が別途定める日まで未発効であり、適用されないことに留意する。

《付録 他の監査基準委員会報告書における文書化に関する特定の要求事項》(第1項参照)

本付録は、文書化に関する特定の要求事項を含む他の監査基準委員会報告書を一覧にしたものである。この一覧は、他の監査基準委員会報告書における要求事項及び適用指針の検討に代わるものではない。

- ・ 監査基準委員会報告書第 号「監査契約の契約条件に関する記載事項の合意」(中間報告) - 第 項から第 項
- ・ 監査基準委員会報告書第 号「財務諸表監査における品質管理」(中間報告) - 第 項から第 項
- ・ 監査基準委員会報告書第40号「財務諸表監査における不正」(中間報告) -第43項から第46項
- ・ 監査基準委員会報告書第 号「財務諸表監査における法令等の検討」(中間報告) -第 項
- ・ 監査基準委員会報告書第 号「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」(中間報告) -第 項
- ・ 監査基準委員会報告書第37号「監査計画」(中間報告) -第10項
- ・ 監査基準委員会報告書第38号「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」(中間報告) -第32項
- ・ 監査基準委員会報告書第42号「監査の計画及び実施における重要性」(中間報告) -第13項
- ・ 監査基準委員会報告書第39号「評価したリスクに対応する監査人の手続」(中間報告) -第28項から第30項
- ・ 監査基準委員会報告書第43号「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」(中間報告) -第14項
- ・ 監査基準委員会報告書第44号「会計上の見積りの監査」(中間報告) -第22項
- ・ 監査基準委員会報告書第 号「関連当事者の監査」(中間報告) -第 項
- ・ 監査基準委員会報告書第41号「グループ監査」(中間報告) -第49項
- ・ 監査基準委員会報告書第 号「内部監査の利用」(中間報告) - 第 項

以 上