

リモート棚卸立会に係る周知文書

2020 年 12 月 25 日

改正 2022 年 10 月 13 日

日本公認会計士協会

監査・保証基準委員会

(周知文書：第 7 号)

《Ⅰ. はじめに》

日本公認会計士協会は、2020 年 3 月 18 日に「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その 1）」を発出し、新型コロナウイルス感染症拡大防止対策の影響により、実地棚卸及びその立会に関する検討が必要となる場合の留意事項を公表したが、2020 年 3 月期を中心とした監査実務においては、遠隔地からの実地棚卸の立会（以下「リモート棚卸立会」という。）が実施された事例が見受けられたところである。

新型コロナウイルス感染症拡大の経験を踏まえた対応として企業や政府がデジタルトランスフォーメーション及びリモートワークに取り組んでいるほか、現下の新型コロナウイルス感染症が拡大している状況においては、今後、監査人が引き続きリモート棚卸立会の実施を検討することが必要となることが想定される。

本周知文書は、こうした状況を踏まえ、リモート棚卸立会による対応を会員が検討し、監査基準報告書に記載された要求事項を遵守するに当たり、リモートワーク環境下における実務上の観点から留意することが考えられる事項を示すものであり、新たな要求事項を設けるものではない。

本周知文書は、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成するものではなく、会員が遵守すべき基準等にも該当しない。また、2020年12月25日時点の最新情報に基づいている。

《Ⅱ. リモート棚卸立会とは》

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、企業は、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 第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認するとともに棚卸資産の実在性と状態を確認す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、被監査会社が実施する実地棚卸の状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状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状況や棚卸資産の数量及び状態を隈なく撮影して監査人に送信することが考えられる。

本周知文書においては、被監査会社が棚卸資産の所在地において実地棚卸を行い、監査人が遠隔地において立会を行うことを想定している。

【図1】 リモート棚卸立会とは？

リモート棚卸立会とは…

- ◆ 被監査会社が実地棚卸を実施して、
- ◆ その実施状況及び実地棚卸の立会に必要な情報を
- ◆ 監査人と被監査会社との間で送受信することにより、遠隔地から棚卸立会を実施すること

	実地棚卸の立会	リモート棚卸立会
実地棚卸	被監査会社が実施	同左
立会の手法	監査人が自らの目で直視	監査人が送受信に関する技術を利用して間接的に目視

《Ⅲ. 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 第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 の 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（「Ⅱ. リモート棚卸立会とは」を参照）。この場合には、以下のような対応が考えられる。

(1) 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。

- ① 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。
- ② 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 の A16 項）。

(2) 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。

- ① 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 第6項、A13項）。

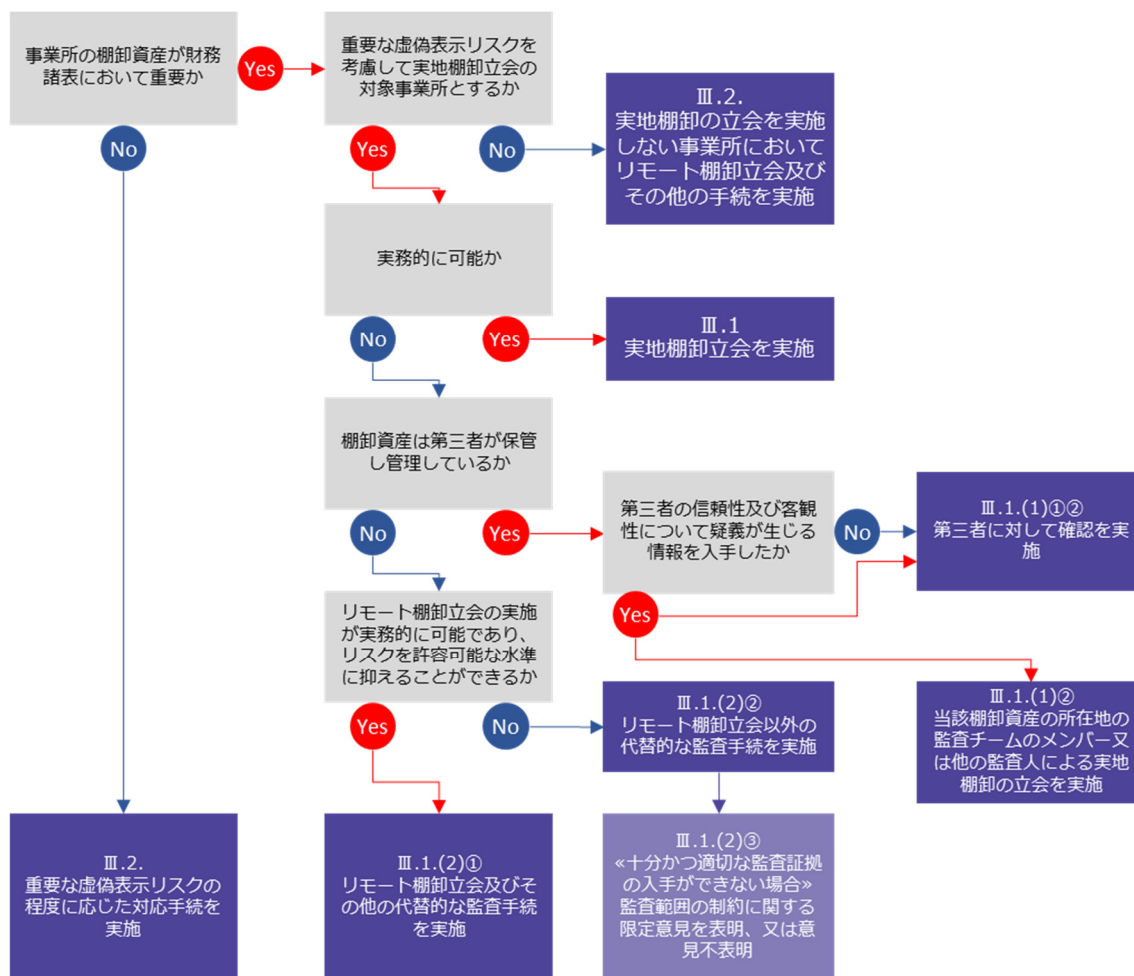
- ② 実地棚卸の立会のみならずリモート棚卸立会についても実務的に不可能であると判断される場合には、リモート棚卸立会以外の代替的な監査手続（「IV. リモート棚卸立会の実施上の留意事項 2. 監査手続の立案と実施」を参照）を実施する。
- ③ リモート棚卸立会以外の代替的な監査手続を実施しても十分かつ適切な監査証拠を入手できないときには、監査範囲の制約に関する限定意見を表明するか又は意見を表明しない（監基報 501 第 6 項）。

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。

【図2】 リモート棚卸立会の対象先の選定の流れ



《IV. 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（監査基準報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」の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
- ・ 棚卸資産に関係す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（監査基準報告書 500「監査証拠」第 6 項）、監査証拠として利用する情報の信頼性ひ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 の 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第4項及び第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映しやすさ等を勘案し、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隈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隈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の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 の A7 項及び A8 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 A4 項及び A5 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。

以 上

- ・ 本周知文書（2022 年 10 月 13 日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」（2022 年 7 月 21 日改正）