

2020年度決算留意事項

～棚卸立会～

KPMG in Mexico

本ニューズレターにおいては、2020年度の決算留意事項として監査上の手続きの1つである棚卸立会について解説させていただきます。

皆様ご存知のとおり、監査人は、通常企業の皆様が実施する実地棚卸に関して、決算日において企業が保有する棚卸資産の妥当性を検証する目的で「実地棚卸の立会」という監査手続きを一般的には行います。COVID-19の感染拡大による影響が少なくとも2020年度の決算時期までは続く想定されるなかでCOVID-19が「実地棚卸の立会」にも影響を及ぼす可能性も想定されることから、メキシコ日系企業の皆様が受けられている監査において重要な手続きの1つである「実地棚卸の立会」に関する留意点を本ニューズレターにおいて共有させていただければと思います。

なお、監査における「実地棚卸の立会」の重要性はそれぞれの企業が置かれている状況や監査人の考え方によっても変わってくるところがございますので、実際に検討される際は、監査人とご相談の上、自社への影響を検討することが必要な点にご留意いただければと思います。

目次

1. 実地棚卸の立会の概要
2. COVID-19下における実地棚卸の立会

1. 実地棚卸の立会の概要

(1) 実地棚卸の立会とは

棚卸資産（商品・製品・原材料・仕掛品など）を有する企業は、事業年度末に倉庫などに保管されている棚卸資産の数量を数え、帳簿の記録と一致しているかどうかを確認します。この作業を、「実地棚卸」と言います。企業は、通常、財務諸表の作成の基礎とするため、およ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ため、少なくとも年に1度実施する棚卸資産の実地棚卸の手続を策定していると考えられます。

そして、企業が行う実地棚卸の現場に監査人が同席し、その実施状況を視察、あるいは一部について実際に監査人自身がカウントすることによって、在庫数量の妥

当性を確かめることを、「実地棚卸の立会」と言います。実地棚卸の立会は、実地棚卸計画の評価、実地棚卸の実施状況の観察、質問、テスト・カウント等の手続きからなります。

(2) 実地棚卸の立会の手続き

監査人は、実地棚卸の立会において以下のような手続きを実施することが求められます。

- 企業が実地棚卸結果を記録し管理するための指示と手続を評価すること
 - =>監査人は、例えば、以下のような事項を評価することが求められます。
 - ✓ 適切な統制活動の有無（例えば、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、およびカウントと再カウント手続など）
 - ✓ 滞留品、陳腐化品または破損品、および第三者からの預り品などの棚卸資産の取扱い
 - ✓ 数量の見積りのために適用された手続（例えば、山積みされた石炭の量を見積もるような場合）
 - ✓ 基準日前後の棚卸資産の保管場所の移動および入出庫に係る内部統制
- 実施されている棚卸手続を観察すること
- 棚卸資産を実査すること
 - =>陳腐化品、破損品、又は滞留品を識別することにも役立つ
- テスト・カウント（*）を実施すること
 - （*）企業の実地棚卸記録から抽出した品目を実物在庫と照合したり、反対に、実物在庫から抽出した品目を企業の実地棚卸記録と照合すること

なお、実地棚卸の立会の手続きは、内部統制の有効性を評価する手続きとしても利用されます。

2. COVID-19下における実地棚卸の立会

～ポイント～

- 棚卸資産が重要な場合、実地棚卸の立会は原則実施が必要な監査手続きであること
- COVID-19の影響下においても可能な限り実地棚卸およびその立会を行うことを検討する必要があること
- リモート立会≠実地棚卸立会であること（あくまでも棚卸立会の代替的手続き）

(1) 実地棚卸の立会の監査上の位置付け

監査上、棚卸資産が財務諸表において重要である場合、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、原則として実地棚卸の立会を実施することが必要となります。

このように実地棚卸の立会は監査人の監査手続きの中で重要な手続きと位置付けられています。特にメキシコにおいては日系企業の大半が製造業に従事していることから、ほとんどのメキシコ日系企業にとって監査上実地棚卸の立会は最重要

の監査手続きとして位置付けられていると考えられます。したがって、たとえCOVID-19の状況下にあったとしても、監査人は監査上基本的には実地棚卸の立会を実施することで十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められます。

(2) 実地棚卸およびその立会が期末日以外の日の場合

COVID-19の影響により実地棚卸およびその立会を期末日に行うことが難しい場合も想定されます。実地棚卸およびその立会は期末日に行うことが最善ではありますが、上述のとおり実地棚卸の立会は監査上重要な手続きであることから、仮に期末日に実地棚卸の立会ができない場合であっても、前倒しあるいは後ろ倒しによる実地棚卸およびその立会ができないか検討することが必要と考えられます。したがって、2020年度の実地棚卸およびその立会について例年とは異なる懸念点がある場合においては、決算前の早い段階において監査人と十分なコミュニケーションを取った上で対応を検討することが重要と考えられます。

なお、実地棚卸およびその立会が期末日以外の日に実施される場合、監査人は、実地棚卸日と期末日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きを実地棚卸の立会とは別に実施することが求められます。したがって、企業の皆様においては当該追加手続きに関する資料の準備が必要となる点、留意が必要となります。

(3) 棚卸立会が実務的に不可能な場合

上述のとおり、監査上、棚卸資産が財務諸表において重要である場合、実務的に不可能である場合を除き、実地棚卸の立会を実施することが原則として求められます。ここで、実地棚卸の立会が実務的に不可能な場合か否かについては、棚卸資産の性質および保管場所などのさまざまな要因を総合的に勘案して判断することになると考えられますが、例えば、棚卸資産が監査人の安全を脅かす可能性のある事業所に保管されている場合などが考えられます。したがって、COVID-19の状況下においては、例えば、実地棚卸の立会を行うことが監査人の健康や安全を損なう、政府・地方自治体や企業によって定められたガイドラインや衛生プロトコルに違反する、もしくは監査人の立会場所への移動制限といったような要因が、棚卸立会の実施を実務的に不可能にする要素になり得ると考えられます。なお、監査人にとって単に不都合というだけでは、監査人が実務的に不可能であるという旨を判断する際の十分な理由とはならないと考えられます。

なお、棚卸立会が実務的に不可能な場合には、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、代替的な監査手続きを実施する必要があります。また、監査人が実地棚卸の立会が実務的に不可能であることおよび代替的手続きによって十分かつ適切な監査証拠を入手できると判断するためにはそれ相応の合理的な理由が必要となり、容易に実地棚卸の立会が実施できないと判断することはできない点にご留意いただければと思います。

(4) 代替的な監査手続きを実施する場合

代替的手続きとしては、ビデオカメラまたはSkypeなどのテクノロジーを活用した、実地棚卸のリアルタイム中継による観察（“リモートによる棚卸立会”）などが考えられます。このように、リモートによる棚卸立会は実地棚卸の立会と同一の監査手続きとはならず、あくまでも実地棚卸の立会の代替的手続きとして位置付けられ、またリモートによる棚卸立会から得られる監査証拠は、実地棚卸の立会と同じではない点にご留意ください。

やむを得ずリモートによる棚卸立会を実施しなければならない場合であっても、以下のような点に対応できることが実施するための最低条件と考えられます。ま

た、監査人が企業から送付された写真を確認するといった場合などは、一般的にはリモートによる棚卸立会として認められないと考えられます。

- 監査人が立会のロケーションが合っているか確認できるか
- 監査人が制約なくロケーションの巡回が可能であるか
- 監査人がリモート画面で在庫の数や状態を確認することができるか

なお、代替的な手続きも実施できない場合や実施しても十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった場合には、監査人は監査意見に与える影響を評価することとなります。また、このような場合、親会社の連結財務諸表の監査にも影響を及ぼす可能性もある点ご留意いただければと思います。

メキシコ日系企業にとって実地棚卸の立会は一般的に重要な監査手続きとして位置付けられていること、また実地棚卸の立会以外の手続きから十分かつ適切な監査証拠を入手することが難しい、あるいは手間がかかる点もあることから、COVID-19の状況下においても可能な限り、実地棚卸およびその立会を実施できる環境を整えることが重要と考えられます。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。

本ニュースレターに関するお問合せ先

メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該当情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複写、写真複写、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。

© 2020 KPMG Cardenas Dosal, S.C., the Mexican member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.