

監査リスク

平成 17 年 3 月 31 日  
改正 平成 18 年 3 月 30 日  
最終改正 平成 21 年 4 月 21 日  
日本公認会計士協会

	項番号
本報告書の目的	1
事業上のリスク	2
経営者の主張	3
監査リスク	5
重要な虚偽表示のリスク	7
リスク評価手続とリスク対応手続	8
財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクと財務諸表項目レベルの 重要な虚偽表示のリスク	10
重要な虚偽表示のリスクの構成要素としての固有リスクと統制リスク	11
発見リスク	13
発効及び適用	15

#### 《 本報告書の目的》

- 1 . 本報告書は、監査リスクに関する実務上の指針を提供するものである。

#### 《 事業上のリスク》

- 2 . 企業は、事業を経営する上で、その事業内容、属する産業の状況、規制及び事業の規模や複雑性等により、様々なビジネス・リスク（以下「事業上のリスク」という。）に晒されている。このため、経営者は、事業上のリスクを識別し、それに対応しながら事業を遂行している。

一方、監査人は、すべての事業上のリスクが財務諸表の作成に影響を及ぼすものではないことから、財務諸表に影響を与える事業上のリスクのみに着目する（監査基準委員会報告書第 29 号「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」第 30 項参照）。

#### 《 経営者の主張》

- 3 . 経営者は、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する財務諸表を作成する責任を有している。財務諸表が全体として適正であるためには、経営者が提示する財務諸表項目、すなわち財務諸表の基礎となる取引、勘定残高、開示等に関して、一定の要件（例えば、実在性や網羅性）が充足されていることが必要である。経営者が適正な財務諸表を提示することは、明示的か否かにかかわらず、この要件を充足していると経営者が主張していることに他ならない。このことを監査基準委員会報告書においては「経営者の主張」という。

なお、経営者の主張の具体的な例示は、監査基準委員会報告書第 31 号「監査証拠」第 17 項に記載している。

- 4 . 監査人は、財務諸表全体としての適正性を直接的に立証することは困難であるため、財務諸表の基礎となる取引、勘定残高、開示等について立証すべき目標である監査要点として、この経営者の主張を利用する。

すなわち監査人は、発生する可能性のある虚偽の表示の種類（例えば、「存在しない資産が計上されている。」）を考慮した監査手続を立案する際に、経営者の主張に対して監査要点を設定することとなる。

#### 《 監査リスク》

- 5 . 監査人は、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、合理的な保証を得るために監査証拠を入手し

て評価する。

監査人が、財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性を監査リスクという。

6. 監査人は、不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽の表示を看過しないように監査リスクを合理的に低い水準に抑えるよう監査計画を策定し、監査を実施しなければならない。

監査人は、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、十分かつ適切な監査証拠を入手するよう監査手続を立案し実施することにより、監査リスクを合理的に低い水準に抑える。監査リスクが合理的に低い水準に抑えられたときに、合理的な保証が得られる。しかし、監査人は、監査が対象とする財務諸表の性格的な特徴や監査の特性などにより、合理的な保証を得たとしても、なお、誤った意見を形成する可能性がある。

#### 《 重要な虚偽表示のリスク》

7. 監査リスクは、固有リスク（第11項(1)参照）、統制リスク（第11項(2)参照）及び発見リスク（第13項参照）の三つの要素で構成されるが、固有リスクと統制リスクの二つの要素を結合したリスクを「重要な虚偽表示のリスク」として評価する。これは、財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性を示している。

監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を基礎として重要な虚偽表示のリスクを評価する監査手続を実施し、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応する監査手続を実施することにより、発見リスクを抑える（監査基準委員会報告書第29号「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」及び同第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」参照）。

監査の過程において監査人は、職業的専門家としての判断に基づいて、財務諸表項目レベルでどのような虚偽の表示が生じ得るかに焦点を当て、監査アプローチを策定し、十分かつ適切な監査証拠を入手する（監査基準委員会報告書第31号「監査証拠」参照）ためにリスク対応手続（第9項参照）を実施する。

#### 《 リスク評価手続とリスク対応手続》

8. リスク評価手続とは、監査人が、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価するために実施する監査手続である。監査人は、財務諸表に重要な虚偽の表示が存在するかどうかを評価する際に、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスク（第10項(1)参照）と、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスク（第10項(2)参照）を考慮する。
9. リスク対応手続とは、監査人が、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、暫定的に評価した、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応して実施す

る監査手続である。リスク対応手続は、内部統制の運用状況の評価手続（以下「運用評価手続」という。）と実証手続で構成される。

監査人は、評価したリスクへの全般的な対応を決定するとともに、実施するリスク対応手続、その実施の時期及び範囲を立案して実施する責任がある。

《 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクと財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスク》

10. 監査人は、重要な虚偽の表示を看過しないようにするが、財務諸表全体にとって重要でない虚偽の表示を発見する責任を負うものではない。監査人は、発見した未訂正の虚偽の表示による影響が、個別に又は集計して、財務諸表全体にとって重要であるかどうかを評価する。監査人が考慮する監査上の重要性和監査リスクの間には、相関関係がある。

監査人は、財務諸表に重要な虚偽の表示が存在するかどうかを評価する際に、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクと、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクを考慮する。

(1) 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスク

監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクを検討する。このリスクは、財務諸表全般に広くかかわりがあると同時に、財務諸表項目レベルにおける経営者の主張の多くに潜在的に影響を及ぼす。

当該リスクは、多くの場合、企業の統制環境（経済の衰退といった他の要素に関連するリスクもある。）に関連し、特定の経営者の主張に必ずしも結び付けられるものではない。むしろ、このような財務諸表全体レベルのリスクは、例えば、経営者が内部統制を無視することにより、様々な経営者の主張において重要な虚偽表示のリスクを増大させるものである。また、不正による重要な虚偽表示のリスクに関する監査人の検討に特に関連することがある。

監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクに対し、全般的な対応として、重要な分野を担当する監査チームのメンバーの経験や能力の検討、補助者の増員、専門家の配置、適切な監督の実施、適切な監査時間の確保、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か否かの検討等を実施する。

(2) 財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスク

監査人は、財務諸表項目レベル、すなわち取引、勘定残高、開示等に関連する経営者の主張ごとに重要な虚偽表示のリスクを検討することにより、実施するリスク対応手続、その実施の時期及び範囲を決定する。

監査人は、リスク対応手続を立案するため、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクを評価することが求められる。この評価は、客観的な測定というも

のではなく、監査人の判断に基づくものである。

重要な虚偽表示のリスクの評価において、内部統制が有効に運用されていると想定した場合には、監査人は、当該評価を裏付けるために運用評価手続を実施する。

監査人は、運用評価手続の実施結果が当初想定していた内部統制の運用状況の有効性を裏付けるものでない場合は、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクについての評価を修正する必要がある。また、監査人は、運用評価手続の結果、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクについての評価を修正した場合、改めて実証手続の修正の必要性を検討する。さらに、実証手続の結果によって財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの修正が必要になることもある。

監査人は、監査完了時に財務諸表全体についての監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で意見表明ができるように、財務諸表項目レベル、すなわち取引、勘定残高、開示等に関連する経営者の主張ごとに十分かつ適切な監査証拠を得るようにする。

#### 《 重要な虚偽表示のリスクの構成要素としての固有リスクと統制リスク》

11.財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクは、以下の二つの要素で構成される。

(1) 固有リスクは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性のことであり、経営環境により影響を受ける種々のリスクや、特定の取引、勘定残高、開示等が本来有するリスクからなる。

虚偽の表示が行われる可能性は、経営者の主張や関連する取引、勘定残高、開示等ごとに異なっている。例えば、複雑な計算と簡単な計算とでは、前者の方が虚偽の表示が起りやすい。また、測定に重要な不確実性を伴う会計上の見積りは、定型的で事実に基づく情報から算出された金額よりも虚偽の表示が起りやすくなる。

事業上のリスクを生じさせる外部環境も固有リスクに影響を与える。例えば、技術革新が進めば、特定の製品が陳腐化し、それによりたな卸資産の勘定残高が過大に表示される可能性が大きくなる。またこれに加えて、多くの又はすべての取引、勘定残高、開示等に関係する、企業と企業環境のある要因が、特定の経営者の主張に関連する固有リスクに影響を与えることもある。こうした要因としては、例えば、事業継続のために必要な運転資本の欠乏や倒産の多発による産業衰退等が挙げられる。

(2) 統制リスクは、財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は発見・是正されない可能性のことであり、統制リスクは、財務報告目的に関連する内部統制のデザインと運用状況の有効性により影響を受ける。内部統制に

は固有の限界があることから、統制リスクは常に存在する。

12. 固有リスクと統制リスクは、企業側のリスクであり、財務諸表の監査から独立して存在している。

本報告書では、固有リスクと統制リスクについて、別々に評価するのではなく、両者を合わせて重要な虚偽表示のリスクとして評価することとしている。ただし、固有リスクと統制リスクを別々に評価することもできる。重要な虚偽表示のリスクの評価は、百分率のような数量によることもでき、また「高い」、「中位」又は「低い」というような定性的な評価によることもできる。いずれの場合においても、監査人にとって重要なことは、適切なリスク評価を行うことである。

#### 《 発見リスク》

13. 発見リスクは、企業の内部統制によって防止又は発見・是正されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性、すなわち、経営者の主張に存在する、個別に又は他の虚偽の表示と集計して重要となる虚偽の表示を発見できない可能性のことである。発見リスクは、実施した監査手続の有効性により影響を受ける。監査人は、通常、取引、勘定残高、開示等のすべてを検証するわけではないため、また、その他の要因のため、発見リスクを零にすることはできない。発見リスクを零にすることができないその他の要因としては、監査人が不適切な監査手続を選択したり、監査手続の適用を誤ったり、その結果を誤って解釈したりすることなどが挙げられる。監査人は、これらの要因に対応するため、適切な監査計画の策定、監査チームのメンバーの適切な配置、職業的懐疑心の保持、適切な監督の実施、監査調書の査閲等を行う。

14. 発見リスクは、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために監査人が実施する監査手続、その実施の時期及び範囲に関係している。監査リスクを一定水準にするためには、設定できる発見リスクの程度は、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価と逆の関係になる。すなわち、監査人は、重要な虚偽表示のリスクの程度が高いと判断した場合には、発見リスクの程度を低く設定するが、反対に、重要な虚偽表示のリスクの程度が低いと判断した場合には、発見リスクの程度は高めに設定することができる。

#### 《 発効及び適用》

15. 本報告書は、平成 17 年 3 月 31 日に発効し、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査から適用する。

ただし、同日前に開始する事業年度に係る監査から本報告書を適用することを妨げない。なお、早期に適用するに当たっては、監査基準委員会報告書第 27 号「監査計画」、同第 29 号「企業とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」、同第 30

号「評価したリスクに対応する監査人の手続」及び同第 31 号「監査証拠」を同時に適用しなければならない。

16. 「監査基準委員会報告書第 28 号「監査リスク」の一部改正について」(平成 18 年 3 月 30 日)は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査から適用する。ただし、平成 18 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から「監査基準の改訂に関する意見書」を早期に実施する場合は、本改正についてもこれにあわせ早期適用するものとする。

17. 「監査基準委員会報告書第 28 号「監査リスク」の一部改正について」(平成 21 年 4 月 21 日)は、平成 21 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。

以 上