

監査ツール（実務ガイダンス）

2012 年 6 月 19 日
改正 2013 年 8 月 7 日
改正 2015 年 5 月 29 日
改正 2016 年 6 月 14 日
改正 2019 年 9 月 17 日
改正 2020 年 7 月 15 日
改正 2021 年 5 月 13 日
改正 2022 年 6 月 16 日
最終改正 2022 年 10 月 13 日
日本公認会計士協会
監査・保証基準委員会
(実務ガイダンス：第4号)

目 次

項番号

I 本実務ガイダンスの適用範囲

1. 適用範囲.....	1
2. 背景.....	8
3. 定義.....	10

II 主要な概念

1. リスクモデル.....	11
(1) 監査リスク.....	12
(2) 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価と対応.....	16
(3) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価と対応.....	18
(4) 不正リスクの評価と対応.....	27
(5) 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況.....	F29
(6) 不正による重要な虚偽表示の疑義.....	F30
(7) 相互関係.....	31
(8) 経営者による内部統制無効化リスクへの対応.....	32
2. 監査における重要性.....	33
3. グループ監査.....	37
(1) 監査契約の新規の締結及び更新.....	39
(2) 構成単位の監査人に関する理解.....	40
(3) グループ監査における重要性.....	41

(4) 重要な構成単位の判断.....	45
(5) 重要な構成単位及び重要な構成単位以外の構成単位に対し実施する作業.....	46
(6) 構成単位の監査人が実施する作業への関与.....	47
(7) 連結プロセス.....	49
(8) グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況.....	F51
4. リスク評価及びリスク対応におけるその他の個別論点.....	52
(1) 財務諸表監査における法令の検討.....	53
(2) 会計上の見積りの監査.....	54
(3) 関連当事者.....	56
(4) 継続企業の前提.....	57
(5) 内部監査人の作業の利用.....	58
(6) 専門家の業務の利用.....	59
(7) 委託業務.....	60
5. 監査結果の取りまとめ.....	62
(1) 監査計画の更新及び重要な変更.....	63
(2) 監査の最終段階の分析的手続.....	64
(3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価.....	65
(4) 監査意見の形成.....	85
6. 監査役等とのコミュニケーション.....	91
7. 監査上の主要な検討事項.....	92
III 解説.....	99
IV 調書様式例	
1. 監査契約	
様式 1-1 : 監査契約の締結及び更新	
様式 1-2 : 初年度監査における追加的な考慮事項（前任からの監査業務の引継）	
様式 1-2 : 初年度監査における追加的な考慮事項（初年度監査の期首残高の検討）	
様式 1-3 : 監査契約の変更に係る検討	
様式 1-4 : 監査契約の解除に係る検討	
2. 監査の基本的な方針の立案	
様式 2-1 : グループ監査の方針（構成単位）	
様式 2-1 : グループ監査の方針（勘定科目）	
様式 2-2 : スケジュール	
様式 2-3 : 重要性の決定	
様式 2-4 : 監査チーム等の編成	
様式 2-5 : 構成単位の監査人の関与	
様式 2-6 : 監査チーム内の討議	
3. リスク評価手続の作成・実施	
様式 3-1 : リスク評価手続の実施	

様式 3-2-1 :	企業及び企業環境の理解（組織構造等）
様式 3-2-1 :	企業及び企業環境の理解（外部要因）
様式 3-2-1 :	企業及び企業環境の理解（業績）
様式 3-2-2 :	適用される財務報告の枠組みの理解
様式 3-3 :	関連当事者との関係等に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価
様式 3-4 :	会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価
様式 3-5 :	財務諸表監査における法令の検討
様式 3-5 別紙 :	倫理規則に基づく違法行為への対応
様式 3-6 :	継続企業の前提
様式 3-7 :	専門家の業務の利用
様式 3-8 :	内部監査人の作業の利用
様式 3-9 :	全社的な内部統制の理解（統制環境）
様式 3-9 :	全社的な内部統制の理解（リスク評価プロセス）
様式 3-9 :	全社的な内部統制の理解（監視活動）
様式 3-9 :	全社的な内部統制の理解（情報システムと伝達）
様式 3-9 :	全社的な内部統制の理解（不備）
様式 3-10 :	全社レベルの決算・財務報告プロセスに係る内部統制の理解
様式 3-11 :	委託業務
様式 3-12-1 :	不正による重要な虚偽表示リスクの識別
様式 3-12-2 :	不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の識別
様式 3-13-1 :	重要な虚偽表示リスクの識別と評価
様式 3-13-2 :	不正シナリオの検討
様式 3-14 :	I T 環境の理解

4. 財務諸表全体レベルのリスク評価・全般的対応

様式 4 :	財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクへの全般的な対応
--------	------------------------------

5. アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応

様式 5-1 :	アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応手続の立案
様式 5-2 :	アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクへの対応手続の立案

6. 業務プロセスに係る内部統制

様式 6 :	業務プロセスに係る内部統制の評価（RCM）
様式 6 :	業務プロセスに係る内部統制の評価（不備等）

7. 全般統制

様式 7 :	I T 全般統制の評価（RCM）
様式 7 :	I T 全般統制の評価（不備等）

8. 実証手続の作成

様式 8-1 :	実証手続の立案（一般）
様式 8-2 :	実証手続の立案（決算・財務報告プロセスグループ財務諸表作成プロセス）
様式 8-2 :	実証手続の立案（決算・財務報告プロセスー個別財務諸表作成プロセス）

- 様式 8-3-1 : 経営者による内部統制の無効化に係るリスク対応手続の立案
- 様式 8-3-2 : 仕訳テストの立案
- 様式 8-4 : アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
- 様式 8-5 : 不正による重要な虚偽表示の疑義への対応
- 様式 8-6 : 企業が作成した情報の検討
- 様式 8-7 : 会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクへの対応

9. 監査結果の取りまとめ

- 様式 9-1 : 監査意見の形成
- 様式 9-2 : 監査計画の更新及び重要な変更
- 様式 9-3 : 監査の最終段階の分析的手続
- 様式 9-4 : 監査の過程で識別した虚偽表示の評価
- 付表 1 : 当年度末の未修正の虚偽表示
- 付表 2 : 前年度末の未修正の虚偽表示のうち当年度数値において修正又は解消されたもの
- 付表 3 : その他の未修正の虚偽表示

10. コミュニケーション

- 様式 10 : 監査役等とのコミュニケーション
- 様式 11 : 監査上の主要な検討事項の決定と監査上の対応の立案

<本実務ガイダンスにおいて引用している監査基準報告書等の略号について>

略号	名称
品基報 1 号	品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」
監基報 200	監査基準報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」
監基報 210	監査基準報告書 210「監査業務の契約条件の合意」
監基報 220	監査基準報告書 220「監査業務における品質管理」
監基報 230	監査基準報告書 230「監査調書」
監基報 240	監査基準報告書 240「財務諸表監査における不正」
監基報 250	監査基準報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」
監基報 260	監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」
監基報 265	監査基準報告書 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」
監基報 300	監査基準報告書 300「監査計画」
監基報 315	監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
監基報 320	監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」
監基報 330	監査基準報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
監基報 402	監査基準報告書 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」
監基報 450	監査基準報告書 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
監基報 500	監査基準報告書 500「監査証拠」
監基報 501	監査基準報告書 501「特定項目の監査証拠」
監基報 505	監査基準報告書 505「確認」
監基報 510	監査基準報告書 510「初年度監査の期首残高」
監基報 520	監査基準報告書 520「分析的手続」
監基報 540	監査基準報告書 540「会計上の見積りの監査」
監基報 550	監査基準報告書 550「関連当事者」
監基報 560	監査基準報告書 560「後発事象」
監基報 570	監査基準報告書 570「継続企業」
監基報 580	監査基準報告書 580「経営者確認書」
監基報 600	監査基準報告書 600「グループ監査」
監基報 610	監査基準報告書 610「内部監査人の作業の利用」
監基報 620	監査基準報告書 620「専門家の業務の利用」
監基報 700	監査基準報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
監基報 701	監査基準報告書 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」
監基報 705	監査基準報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
監基報 706	監査基準報告書 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」
監基報 710	監査基準報告書 710「過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表」
監基報 720	監査基準報告書 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」
監基報 900	監査基準報告書 900「監査人の交代」
監基報 700 ガ 1	監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q & A（実務ガイダンス）」
監基報 560 実 1	監査基準報告書 560 実務指針第 1 号「後発事象に関する監査上の取扱い」

《Ⅰ 本実務ガイダンスの適用範囲》

《1. 適用範囲》

1. 本実務ガイダンスは、会員の実務の参考に資することを目的として、監査計画の局面を中心に具体的な手順、監査調書の様式等について取りまとめたものであるが、監査の最終段階における監査結果の取りまとめ作業の監査調書の様式等も含んでいる。

また、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。2022年6月16日時点の最新情報に基づいている。

2. 本実務ガイダンスは、大規模ではないが連結財務諸表を作成している上場会社を対象とした財務諸表監査を想定して作成している。

3. 本実務ガイダンスは、主に、リスク評価及びリスク対応に関連する以下の監査基準報告書を参照して作成している。

- ・ 監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」
- ・ 監査基準報告書250「財務諸表監査における法令の検討」
- ・ 監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」
- ・ 監査基準報告書300「監査計画」
- ・ 監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- ・ 監査基準報告書320「監査の計画及び実施における重要性」
- ・ 監査基準報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
- ・ 監査基準報告書402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」
- ・ 監査基準報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
- ・ 監査基準報告書540「会計上の見積りの監査」
- ・ 監査基準報告書550「関連当事者」
- ・ 監査基準報告書570「継続企業」
- ・ 監査基準報告書600「グループ監査」
- ・ 監査基準報告書610「内部監査人の作業の利用」
- ・ 監査基準報告書620「専門家の業務の利用」
- ・ 監査基準報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」
- ・ 監査基準報告書720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」
- ・ 監査基準報告書900「監査人の交代」

監査基準報告書 600 については、特に監査計画に関連する事項（「監査契約の新規の締結及び更新」「監査の基本的な方針及び詳細な監査計画」「グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解」「構成単位の監査人に関する理解」「重要性」「連結プロセス」及び「構成単位の監査人とのコミュニケーション」）を取り扱っているが、監査指示書の作成例は含めていない。

上記のほか、関連する監査の実務指針については、各業務において適宜参照の上、必要な手続を実施することを想定している。

4. 本実務ガイダンスは、第3項に示されている関連する監査基準報告書の記載事項を可能な限り取り込んで作成しているが、一つの例示にすぎないため、あらゆる監査業務において検討する事項を網羅的に示したのではなく、また、特定の監査業務においては適合しない事項もあり得る。したがって、各監査事務所において本実務ガイダンスを利用するに当たって

は、監査事務所が策定した品質管理の方針及び手続や、実際の監査業務に応じて、異なる手法や技法の採用、記載欄の加工、又は別途監査調書の作成などの対応が必要となる場合がある。

なお、本実務ガイダンスは、標準的な手法や技法又は標準的な監査調書の様式になることを目指し作成したものではない。よってこれ以外の手法や技法又は監査調書の様式に何ら影響を与えるものではない。

5. 本実務ガイダンスで提供している様式の構成は以下のとおりである。

様式1群	監査契約
様式2群	監査の基本的な方針の立案
様式3群	リスク評価手続の作成・実施
様式4群	財務諸表全体レベルの全般的な対応の立案及び実施
様式5群	アサーション・レベルのリスク対応手続の立案及び実施
様式6群	業務プロセスに係る内部統制の評価
様式7群	IT全般統制の評価
様式8群	実証手続の立案及び実施
様式9群	監査結果の取りまとめ
様式10	監査役等とのコミュニケーション
様式11	監査上の主要な検討事項の決定と監査上の対応の立案

- ・ 様式1群は、監査契約に関する調書様式の例示である。様式1-1から様式1-4を利用して、監査契約の締結及び更新、初年度監査における追加的な考慮事項、監査契約の変更、監査契約の解除について記載する。
- ・ 様式2群は、監査の基本的な方針の立案に関する調書様式の例示である。様式2-1から様式2-6を利用して、グループ監査の方針、スケジュール、重要性の決定、監査チーム等の編成、構成単位の監査人の関与、監査チーム内の討議について記載する。
- ・ 様式3群から様式8群は、詳細な監査計画の作成に関する調書様式の例示である。様式3-1で作成したリスク評価手続の計画に基づき、様式3-2から様式3-14を利用して、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し、評価結果を様式3-13-1に記載する。財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは様式4に記載し全般的な対応を立案する。アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクは、様式5-2に記載しリスク対応手続の概要を立案する。アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク以外の虚偽表示リスクを含めて、様式5-1に記載しリスク対応手続の概要を立案する。様式6及び様式7は業務プロセスに係る内部統制とIT全般統制の整備及び運用状況の評価するための調書様式であり、評価した結果が当初の想定と異なる場合には、統制リスク評価結果として様式3-13-1に記載し、改めて重要な虚偽表示リスクの評価を行う。様式8群には、様式5-1及び様式5-2で立案したリスク対応手続の概要に基づき手続書レベルの詳細な手続を立案する。
- ・ 様式9群は、監査結果の取りまとめに関する調書様式の例示である。様式9-1から様式9-4を利用して、監査意見の形成、監査計画の更新及び重要な変更、監査の最終段階の分析的手続、監査の過程で識別した虚偽表示の評価について記載する。
- ・ 様式10は、監査役等とのコミュニケーションについて、様式11は、監査上の主要な検討事項の決定と監査上の対応の立案について記載する。

6. 本実務ガイダンスは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した結果作成する実証手続については、詳細な手続の作成前に概括的にその概要を記載することとし（様式5-1及び様式5-2参照）、手続書レベルの詳細な手続については、各監査業務において様々であるため、様式を示すにとどまっている（様式8群）。例えば、様式3群を利用して、関

連当事者、会計上の見積り、継続企業、委託業務等に係る重要な虚偽表示リスクを識別し評価することになるが、そのリスクに対応した手続書レベルの詳細な手続はあらかじめ提示せず、個々の監査人が様式8群を利用して各監査業務の実情に合わせて作成することを想定している。ただし、特定の勘定やアサーションに直接結び付かない財務諸表作成プロセスと経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続については、様式8-2及び様式8-3を例示している。これらは、全ての財務諸表監査において実施する必要があるためである。

7. 本実務ガイダンスは、2013年3月26日に企業会計審議会から公表された監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）を踏まえて改正された監査基準報告書240、同600及び同900の内容を反映している。

不正リスク対応基準に準拠して監査を実施する際に遵守が求められる要求事項と関連する適用指針（項番号の冒頭に「F」が付されているもの）は、主として上場企業等に対する監査において実施されるものであることから、各調書様式の項番に「F」を付して区分している。F付調書様式は、不正リスク対応基準が適用されない監査業務においても、業務の状況に応じて、使用することを妨げない。

《2. 背景》

8. 2011年12月22日に、品質管理基準報告書及び既存の全ての監査基準報告書は、国際監査・保証基準審議会が公表したクラリティ版の国際監査基準と国際品質管理基準を参考として改正された。この一連の改正作業において、①義務としての手続を明確化するために報告書の構成を監査上の「要求事項」とその解釈に当たる「適用指針」とに区別すること、②個々の報告書において監査人が到達すべき目的を明確化すること等の方針（以下「新起草方針」という。）が採られた。

これらの報告書は、2012年4月1日以後開始事業年度から一斉適用され、監査人がその適用初年度から適切に実務を展開していくためには監査ツールを例示することが有用と考えられたことから、実務の参考に供するため本実務ガイダンスを公表するに至ったものである。

9. 本実務ガイダンスは、2013年4月1日以後開始事業年度から適用される不正リスク対応基準に対応するため、2013年8月に所要の改正を行った。

さらに、本実務ガイダンスは、2015年5月29日に改正された監査基準報告書260の内容を反映するため、監査役等とのコミュニケーションに関する項目を中心に、同日付けにて改正を行った。監査基準報告書260の改正は、2014年6月に公布された改正会社法への対応、改正された独立性に関する指針への対応、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況に関する監査人の伝達義務の明確化、監査役等とのコミュニケーション項目の明瞭化のために行われたものであり、2015年4月1日以降開始する事業年度に係る監査から適用とされている。

- 9-2. 本実務ガイダンスは、違法行為への対応に関する指針との整合性を図るために2018年10月に改正を行った監査基準報告書250等及び独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項に関して2019年2月に新設された監査基準報告書701等の内容を反映するため、改正を行った。監査基準報告書250等の違法行為に関連する改正は、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査から、監査基準報告書701等の監査上の主要な検討事項に関連する改正は、2021年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から（ただし、2020年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から早期適用可）、その他の改正は、2020年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、それぞれ適用とされている。

- 9-3. 本実務ガイダンスは、独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項に関して2019年2月に新設された監査基準報告書701等の内容をより実務的かつ詳細に反映するため、

また、内部監査人の作業の利用に関して 2019 年 6 月に改正を行った監査基準報告書 610 等及び財務諸表の注記の監査に関して 2019 年 6 月に改正を行った監査基準報告書 315 等の内容を反映するため、改正を行った。監査基準報告書 701 等の監査上の主要な検討事項に関連する改正は、2021 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から（ただし、2020 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から早期適用可）、監査基準報告書 610 等の内部監査人の作業の利用及び監査基準報告書 315 等の財務諸表の注記の監査に関連する改正は、2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査から（ただし、2019 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査から早期適用可）、それぞれ適用とされている。

9-4. 本実務ガイダンスは、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下「その他の記載内容」という。）に関して 2021 年 1 月に改正を行った監査基準報告書 720 等、及び内部監査人による監査人の直接補助（ダイレクトアシスタンス）が海外の構成単位の監査においても実施されることがないようにするために 2021 年 1 月に改正を行った監査基準報告書 610 等の内容を反映するため、改正を行った。これらの改正は、2022 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から（ただし、監査基準報告書 720 等に関連する改正は、2021 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る監査から早期適用可）、適用とされている。

9-5. 本実務ガイダンスは、リスク・アプローチの強化に関して 2021 年 6 月に改正を行った監査基準報告書 315 等、及び会計上の見積りの監査手続に関して 2021 年 6 月に改正を行った監査基準報告書 540 等の内容を反映するため、改正を行った。これらの改正は、2023 年 3 月 31 日以降終了する事業年度に係る監査から（ただし、それ以前の事業年度に係る監査から早期適用可）、適用とされている。また、不正シナリオを検討する様式や、企業が作成した情報を検討する様式を新設している。

《 3. 定義》

10. 本実務ガイダンスで用いている用語については、関連する各監査基準報告書で用いられている用語と同じ意味で用いている（各報告書の定義の項又は監査基準報告書（序）の付録 2 「用語集」を参照）。

《Ⅱ 主要な概念》

《 1. リスクモデル》

11. 監査のリスクモデルに関する一般的な説明は、監査基準報告書 200 「財務諸表監査における総括的な目的」において説明されているが、監査基準報告書 240、同 300、同 315 及び同 330 では、財務諸表監査における基本的なリスクの考え方から、不正リスクを含めたリスク評価と評価したリスクへの対応まで取り扱っており、リスク・アプローチに基づく監査の詳細な監査実務指針を提供している。リスクモデルに関する主要な概念は、以下のとおりである。

《(1) 監査リスク》

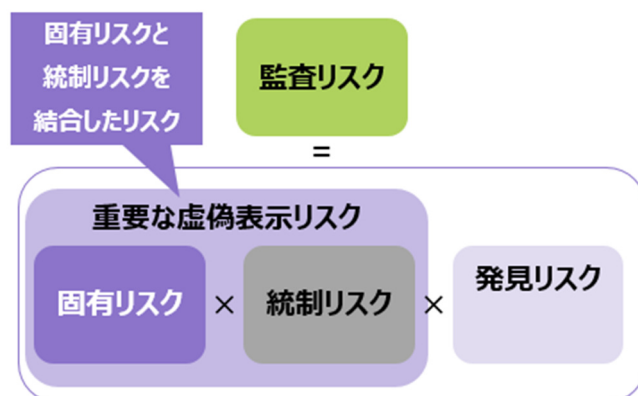
12. リスク・アプローチに基づく監査においては、監査リスク（財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性）を許容可能な低い水準に抑えることが求められる。監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの二つから構成される（監基報 200 第 12 項(5)(10)(15)参照）。

重要な虚偽表示リスク	監査が実施されていない状態で、財務諸表に重要な虚偽表示が存在するリスクをいい、誤謬による重要な虚偽表示リスクと不正による重要な虚偽表示リスクがある。	財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク	財務諸表全体に広く関わりがあり、多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼす。	
		アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク	固有リスク	関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションに、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が行われる可能性をいう。
			統制リスク	取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションで発生し、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう。
発見リスク	虚偽表示が存在し、その虚偽表示が個別に又は他の虚偽表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が監査手続を実施してもなお発見できないリスクをいう。			

13. 重要な虚偽表示リスクは、以下の二つについて「合理的な可能性」がある場合に存在する（監基報 200 の A12-4 項参照）。

- (1) 虚偽表示が発生する（発生可能性）。
- (2) 虚偽表示が発生した場合に重要性がある（影響の度合い）。

14. アサーション・レベルにおいて、重要な虚偽表示リスクは、固有リスクと統制リスクの二つの要素で構成される。固有リスクと統制リスクは、企業側に存在するリスクであり、財務諸表監査とは独立して存在している。固有リスクは、企業の内部統制を考慮せずに財務諸表に虚偽表示の発生する可能性を示しているものであるのに対し、内部統制の効果を考慮した後の重要な虚偽表示が発生する可能性を重要な虚偽表示リスクということになる。なお 2021 年 6 月改正前の監査基準報告書 315 においては、固有リスクと統制リスクを別々に評価することも合わせて評価することも認められていたが、2021 年 6 月改正により、固有リスクと統制リスクは分けて評価することとされた（監基報 315 第 5 項参照）。



15. 「アサーション」は、監査基準報告書 315 において、「経営者が財務諸表において明示的か否かにかかわらず提示するものであり、財務諸表が、情報の認識、測定、表示及び注記に

関して適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていることを表すものである。監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応において、発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際にアサーションを利用する。」と定義されている（監基報 315 第 11 項(4)）。

なお、本実務ガイダンス上は、監査基準報告書 315 の A178 項に基づき、監査対象期間の取引種類と会計事象及び関連する注記事項に係るアサーションとして、①発生、②網羅性、③正確性、④期間帰属、⑤分類の妥当性、⑥表示及び注記に、期末の勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーションとして、①実在性、②権利と義務、③網羅性、④正確性、評価と期間配分、⑤分類の妥当性、⑥表示及び注記に、それぞれアサーションを分類している。

《(2) 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価と対応》

16. 監査人は、監査業務の範囲、監査の実施時期及び監査の方向性を設定することにより、監査の基本的な方針を策定し、さらに、基本的方針に基づいて詳細な監査計画を作成することが求められている（監基報 300 第 6 項から第 8 項参照）。監査人は、詳細な監査計画の作成において、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの構成要素を理解した上で、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価し、実施すべき監査手続の種類、時期及び範囲を決定する。

17. 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、財務諸表全体に広く関わりがあり、多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼす（監基報 315 第 4 項参照）。監査人は識別した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクについて、当該リスクを評価し、以下を実施する（監基報 315 第 29 項参照）。

- ・ 当該リスクが、アサーション・レベルのリスクの評価に影響を及ぼすかどうかの判断
- ・ 当該リスクが、財務諸表に対して及ぼす広範な影響の内容とその程度の評価

監査人は、識別した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価結果に応じて、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、専門家の利用といった全般的な対応を立案し実施する。

《(3) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価と対応》

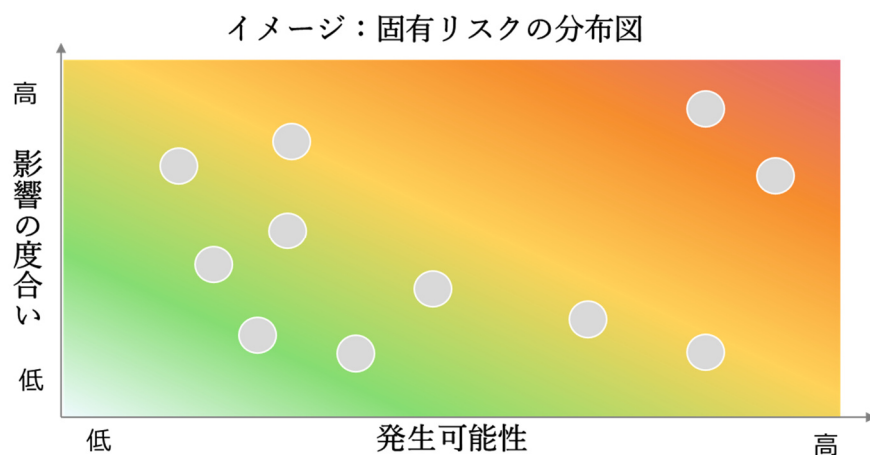
18. 監査人は、「関連するアサーション」とそれに関連する「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」を決定する（監基報 315 第 28 項参照）。取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションのうち、重要な虚偽表示リスクが識別されたアサーションを「関連するアサーション」といい（監基報 315 第 11 項(5)参照）、「関連するアサーション」が一つ以上存在する取引種類、勘定残高又は注記事項を「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」という（監基報 315 第 11 項(8)参照）。アサーションが「関連するアサーション」であるかどうかの判断は、関連する内部統制を考慮する前に行われる。つまり、固有リスクを評価する段階で、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションについて、重要な虚偽表示リスクの識別を行うことになる。

19. 監査人は、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを評価することにより、固有リスクを評価する。その際、監査人は、以下の事項を考慮する（監基 315 第 30 項参照）。

- ・ 固有リスク要因が、どのように、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響するのか。
- ・ 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクが、どのように、そしてどの程度、アサー

ション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する固有リスクの評価に影響するのか。

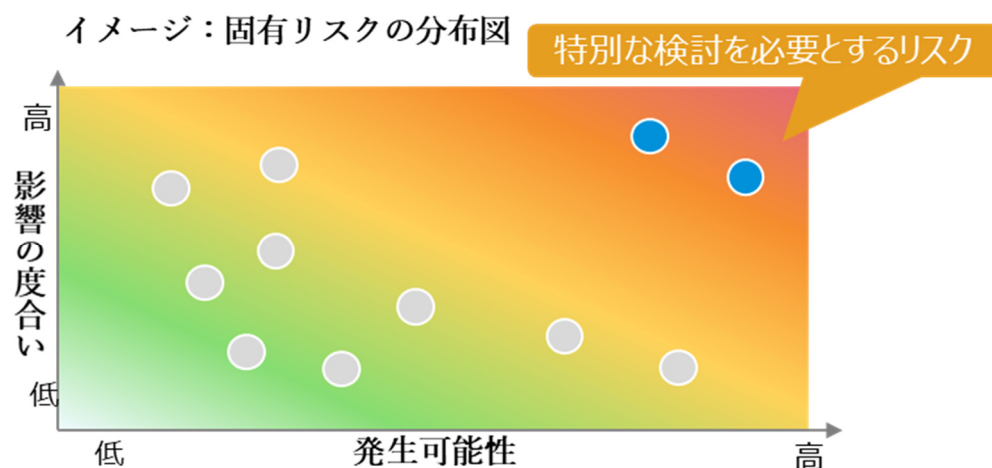
20. 固有リスクの程度は高いものから低いものまで様々であり、これを固有リスクの分布（境界線がなく無段階に連続的に変化する固有リスクの分布）と呼ぶことがある（監基報 315 第 5 項参照）。



21. 2021 年 6 月改正前の監査基準報告書 315 においては、「特別な検討を必要とするリスク」を「識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の検討が必要と監査人が判断したリスクをいう」と定義されていたが（2021 年改正前監基報 315 第 3 項(3)参照）、改定後の監基報では「識別された以下のような重要な虚偽表示リスクをいう」と定義されている（監基報 315 第 11 項(10)参照）。

- (1) 固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク
- (2) 他の監査基準報告書の要求事項に従って特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスク
 - ・ 不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスク（監基報240第26項参照）
 - ・ 経営者による内部統制を無効化するリスク（監基報240第30項参照）
 - ・ 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引（監基報550第17項参照）

上記のうち（1）については、以下の図で示すものが該当する。



22. 固有リスクに関しては、「固有リスク要因」という概念がある。「固有リスク要因」とは、関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴をいう。固有リスク要因は定性的又は定量的な要因であり、以下を含む（監基報 315 第 11 項(6)参照）。

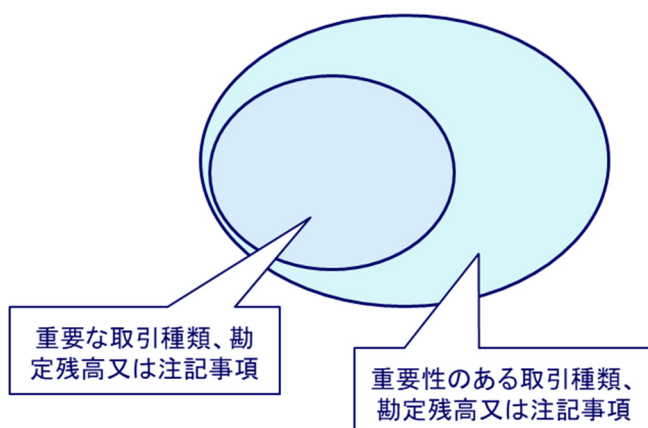
- ・ 複雑性
- ・ 主観性
- ・ 変化
- ・ 不確実性
- ・ 経営者の偏向又はその他の不正リスク要因が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさ

監査人は、企業及び企業環境の理解、適用される財務報告の枠組みの理解に基づき、固有リスク要因が、どのように、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすかを考慮して固有リスクを評価することが求められている（監基報 315 第 18 項及び第 30 項(1)参照）。

23. 監査人は、固有リスクの評価において、評価した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかや、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができないリスクであるかどうかを判断する（監基報 315 第 31 項及び第 32 項参照）。

24. 2021 年 6 月改正前の監査基準報告書 330 において、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、実証手続を立案し実施することが求められていた「重要な取引種類、勘定残高及び注記事項」（2021 年 6 月改正前監基報 330 第 17 項参照）については、改正後においては、「関連するアサーションを識別していない（重要な虚偽表示リスクを識別していない）が重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」と規定されている（2021 年 6 月改正後監基報 330 第 17 項参照）。「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」は、これらに関する情報を省略したり、誤った表示をしたり、又は不明瞭に記載することで、当該財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる取引種類、勘定残高又は注記事項をいう（監基報 315 の A218 項参照）。すなわち、「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」はリスクの視点から、「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」は財務諸表利用者の視点から定義されており、前者は後者に包含される概念となっている。

上記をまとめると以下ようになる。



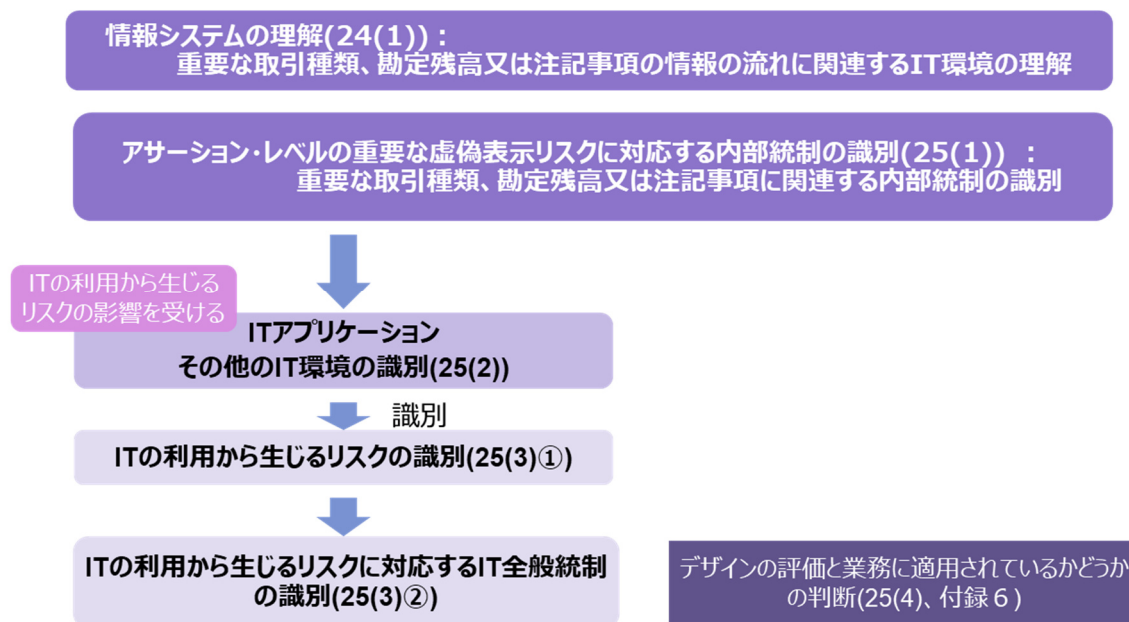
「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」については、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、実証手続を立案し実施しなければならない（監基報 330 第 17 項なお書き参照）。また、監査人のリスク評価が判断に基づくものであり重要な虚偽表示リスクの全てを識別していない場合があることや、内部統制には経営者による内部統制の無効化を含む固有の限界があることから、「関連するアサーションを識別していない（重要な虚偽表示リスクを識別していない）が重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」について、実証手続を実施することが求められていることに留意が必要である（監基報 330 第 17 項参照）。ただし、「関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」については、全てのアサーションについて実証手続が要求されるわけではない。むしろ、実施すべき実証手続の立案において、仮に虚偽表示が発生した場合に当該虚偽表示が重要である合理的な可能性があると判断したアサーションを考慮し、それに対して実施すべき手続の適切な種類、時期及び範囲を決定することがあることに留意が必要である（監基報 330 の A41-2 項参照）。

25. 監査人は 内部統制システムのうち、統制活動の理解においては、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制について、IT の利用から生じるリスクの影響を受ける IT アプリケーション及びその他の関連する IT 環境を識別した上で、それらについて IT の利用から生じるリスク及びそれに対応する IT 全般統制を識別する。また、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制及び IT 全般統制について、デザイン及び業務への適用の判断を行う（監基報 315 第 25 項参照）。

このうち、特に IT 全般統制の識別と評価について図示すると、以下のとおりである。

IT 全般統制の識別と評価の流れ

注：下記図表の数字は、監基報315の項番号を表す。



26. リスク対応手続とは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応して実施する監査手続のことであり、内部統制の運用評価手続と実証手続で構成される。監査基準報告書 330 の A4 項では、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に基づく監査アプローチとして、以下の三つのアプローチが例示されている。

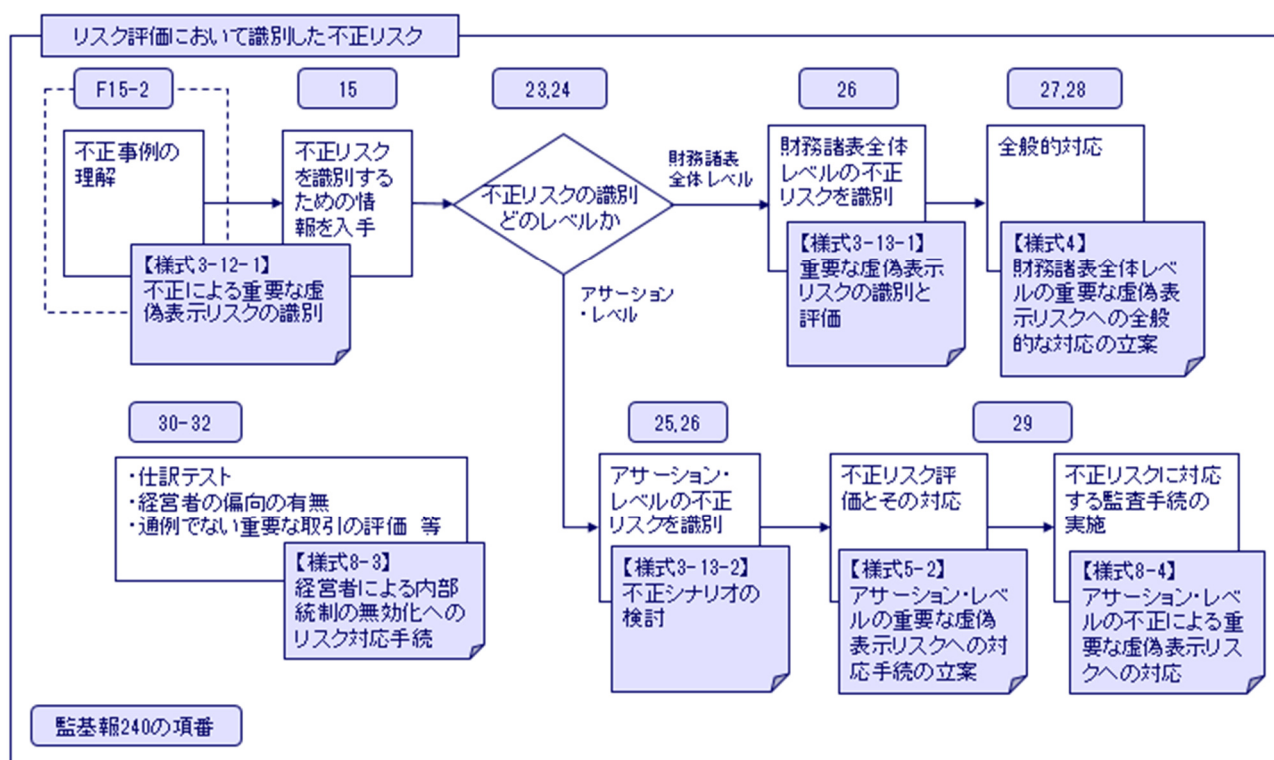
- ・ 特定のアサーションに対して、運用評価手続を実施するだけで、重要な虚偽表示リスクに有効に対応することが可能
- ・ 特定のアサーションに対して、実証手続のみ実施することが適切であると判断し、重要な虚偽表示リスクの評価の過程で内部統制の影響を考慮しない

- ・ 運用評価手続と実証手続を組み合わせる

《(4) 不正リスクの評価と対応》

27. 監査人は、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価し（監基報 240 第 24 項参照）、不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクを、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない（監基報 240 第 26 項参照）。

本実務ガイダンスでは、不正による重要な虚偽表示リスク（以下「不正リスク」という。）の評価と評価した不正リスクの対応状況を以下の様式に記載する。



- ・ 様式3-12-1:不正リスクを識別するための情報を入手するための手続を実施した結果を記載する。
(F) 不正リスクを識別するための情報を入手するため、公表されている主な不正事例及び不正に利用される可能性のある一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行を理解しなければならない（監基報240第F15-2項参照）。
- ・ 様式3-13-1：財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクを記載する。
- ・ 様式3-13-2：アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクを記載する。収益認識に関係する不正リスクがないと判断したときは、その理由を当該様式に記載する。
- ・ 様式4：財務諸表全体レベルの不正リスクは様式3-13-1から様式4に転記し、様式4において全般的な対応を決定しその内容を記載する。
- ・ 様式5-2：アサーション・レベルの不正リスクは、様式3-13-2から様式5-2に転記する。当該アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する手続の種類・時期及び範囲を様式5-2の主な実証手続の種類・時期・範囲の欄に記載する。
- ・ 様式8-3：経営者による内部統制を無効化するリスク（監基報240第31項参照）は、様式

3-13-1に記載することなく、常に様式8-3で当該リスクに対応する監査手続を実施することを想定している。

- ・ 様式8-4：アサーション・レベルの不正リスクに対して実施した手続の結果、監査人としての結論を導くに際して、職業的専門家としての重要な判断に該当する場合はその内容を記載する。

また、監査人は、不正を含む、企業の違法行為について、法令や職業倫理に関する規定による追加の責任を有することがある（監基報240第8-2項参照）。これについては、第53項を参照すること。

《不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合のリスク評価への考慮》

28. 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況とは、不正による重要な虚偽表示が行われている可能性を示す状況をいう（監基報 240 第 10 項 (4) 及び付録 3 参照）。

監査人は、監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合には、当該状況を考慮して、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断しなければならない（監基報 240 第 32-2 項参照）。当該判断は主に質的な側面を検討することにより行われる（監基報 240 の A47 項参照）。

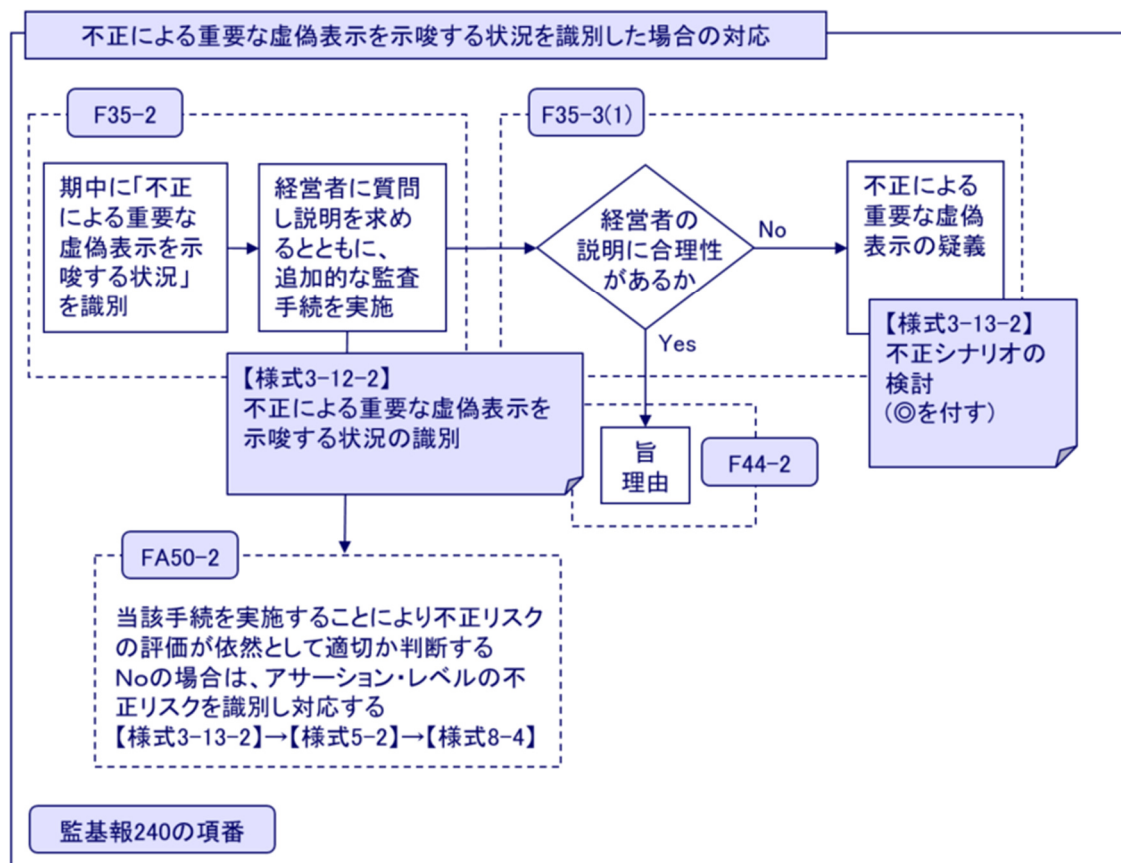
本実務ガイダンスでは、様式 3-12-1 を利用して、識別した不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を考慮して、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断し、当初は識別していなかったアサーション・レベルの不正リスクを識別した場合には、様式 3-13-2 にその内容を記載し、第 27 項と同様の対応を行うことになる。

《(5) 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況》

- F29. 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況とは、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況のうち、不正による重要な虚偽表示が行われている可能性がより高いものとして不正リスク対応基準で取り扱われているものをいう（監基報 240 第 10 項 F(5) 及び F 付録 4 参照）。

監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない（監基報 240 第 F35-2 項）。なお、当該手続を実施することにより、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断することが求められる（監基報 240 の FA50-2 項）。当該示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱わなければならない（監基報 240 第 F35-3 項(1)参照）。一方、合理性があり不正による重要な虚偽表示の疑義に該当しないと判断した場合には、その旨とその理由を監査調書に記載しなければならない（監基報 240 第 F35-3 項及び第 F44-2 項参照）。

本実務ガイダンスでは、様式 3-12-2 に識別した不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の内容を記載し、経営者に質問し説明を求めるとともに追加的な監査手続を実施する。当該示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明の合理性の有無を判断し、その結果及び理由を記載する。経営者の説明に合理性がないと判断した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱い、様式 3-13-2 の不正による重要な虚偽表示リスクの評価結果の欄に「◎」を付し、不正による重要な虚偽表示の疑義であることを明確にする。また、当該手続を実施することにより、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断し、その判断結果を様式 3-12-2 に記載する。



《(6) 不正による重要な虚偽表示の疑義》

F30. 不正による重要な虚偽表示の疑義とは、不正による重要な虚偽表示の疑いが高いと監査人が判断した状況をいい（監基報 240 第 10 項 F(6)）、以下のいずれかに当てはまる場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱わなければならない（監基報 240 第 F35-3 項参照）。

- (1) 識別した不正による重要な虚偽表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合
- (2) 識別し評価した不正リスクに対応して当初計画した監査手続を実施した結果必要と判断した追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

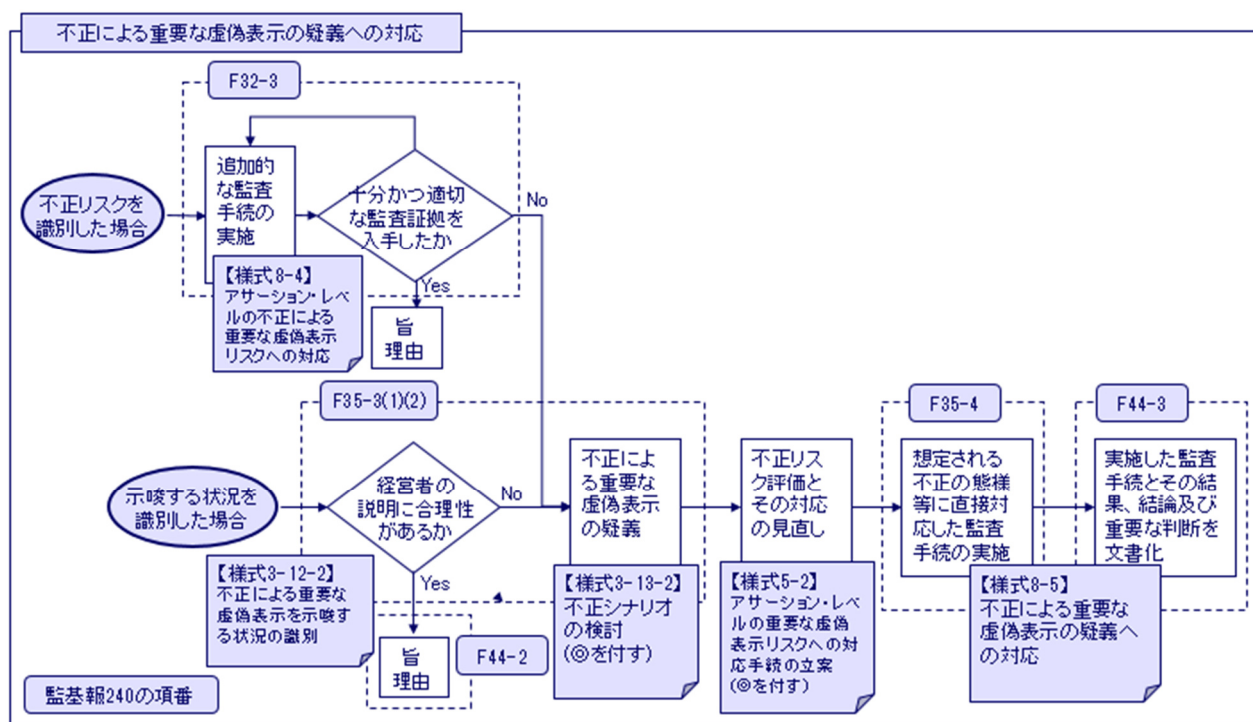
本実務ガイダンスでは、識別した不正リスクに対する十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうか判断した結果とその根拠を様式 8-4 に記載する。また、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合は、様式 3-13-2 の不正による重要な虚偽表示リスクの評価結果の欄に「◎」を付し、不正による重要な虚偽表示の疑義であることを明確にする。

監査人は、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合には、当該疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、不正による重要な虚偽表示の疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならない（監基報 240 第 F35-4 項参照）。

監査人は、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合、当該疑義の内容、実施した監査手続とその結果、監査人として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について、監査調書に記載しなければならない（監基報 240 第 F44-3 項参照）。

本実務ガイダンスでは、様式 8-4（アサーション・レベルの不正リスクを識別した場合）又は様式 3-12-2（不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合）において不正に

よる重要な虚偽表示の疑義があるとして扱う場合には、その内容を様式 3-13-2 に不正による重要な虚偽表示リスクとして記載し、関連する勘定科目等と想定される不正の概要を記載する。また、当該疑義の内容は様式 3-13-2 から様式 5-2 及び様式 8-5 に転記する。当該疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を様式 8-5 に記載し、様式 5-2 の主な実証手続の種類・時期・範囲の欄には様式 8-5 を参照する旨記載する。当該手続の結果、監査人として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を様式 8-5 に記載する。



《(7) 相互関係》

31. これらリスクモデルに関する監査基準報告書の相互関係は、下図のとおりである。

＜リスクモデルに関する監査基準報告書の相互関係＞



《(8) 経営者による内部統制無効化リスクへの対応》

32. 経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にある。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する。内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクである（監基報 240 第 30 項参照）。監査人は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、以下の監査手続を立案し実施しなければならない（監基報 240 第 31 項参照）。なお、本実務ガイダンスでは様式 8-3 を用いて経営者による内部統制の無効化リスクへの対応状況を記載している。

- (1) 総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証するための手続
- (2) 経営者の偏向が会計上の見積りに存在するかどうかを検討し、偏向の発生している状況が、もしあれば、不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうか評価するための手続
- (3) 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引について、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかの評価

なお、上記の三つの監査手続で経営者による内部統制を無効化するリスクに十分に対応できるか否かを判断する必要がある。十分でないと判断した場合には、上記の三つの監査手続に加えて、その他の監査手続を実施する必要があるかどうかを決定しなければならない（監基報 240 第 32 項参照）。

《2. 監査における重要性》

33. 監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」は、財務諸表監査の計画及び実施における重要性の適用に関する実務上の指針を提供するものである。監査基準報告書 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」は、識別した虚偽表示が監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価する際の実務上の指針を提供するものである。

34. 監査における重要性は、監査を計画及び実施する際、識別した虚偽表示が監査に与える影響を評価する際、また、修正されなかった虚偽表示がある場合にはそれが財務諸表に与える影響や監査意見の形成に与える影響を評価する際に適用される。

監査人による重要性の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける。このとき、財務諸表の利用者に対し以下のような想定を行うのが合理的である。

- ・ 事業活動、経済活動及び会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。
- ・ 財務諸表が重要性を考慮して作成、表示及び監査されることを理解している。
- ・ 見積り、判断及び将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識している。
- ・ 財務諸表上の情報に基づいて合理的な経済的意思決定を行う。

35. 監査人は、監査における重要性として、(1) 重要性の基準値、(2) 手続実施上の重要性を設定し（監基報 320 第 9 項及び第 10 項参照）、このほか、(3) 明らかに僅少な虚偽表示の額も設定する（監基報 450 の A2 項参照）。

(1) 重要性の基準値	監査計画の策定時に決定する財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額。通常、適切な指標を選択し、その指標に対して特定の割合を乗ずることにより算出する。
(2) 手続実施上の重要性	未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、(1)より低い金額として設定する金額。複数設定する場合がある。
(3) 明らかに僅少な虚偽表示の額	監査の過程で識別した虚偽表示について、個別にも集計しても、金額、内容又は状況のいずれにおいても、明らかに些細な虚偽表示の金額。(1)よりごく少額な金額として設定する。

36. さらに、企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に限り、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値及び手続実施上の重要性を設定する。

《3. グループ監査》

37. 監査基準報告書 600「グループ監査」は、構成単位の監査人を関与させる場合に特に考慮すべき事項を中心に、グループ監査にリスクモデルを適用する際の指針を提供するものである。グループ監査における発見リスクには、構成単位の監査人がグループ財務諸表の重要な虚偽表示の原因となり得る構成単位の財務情報の虚偽表示を発見できないリスクに加えて、グループ監査チームがこの虚偽表示を発見できないリスクが含まれる。したがって、グループ監査チームは、グループ財務諸表についての意見表明の基礎を得るための十分かつ適切な監査証拠を入手するために、構成単位の財務情報に関して、構成単位の監査人が実施するリスク評価手続及びリスク対応手続に対する関与の内容、時期及び範囲を決定することが求められている。なお、グループ監査責任者は、グループ財務諸表の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を査閲しなければならない（監基報 600 第 15 項）。

38. 監査基準報告書 600 は、監査契約からコミュニケーションに至るまで様々な監査局面においてグループ監査の場合に必要な特別な考慮事項を取り扱っている。以下は、監査基準報告書 600 に従った、グループ財務諸表の典型例である連結財務諸表の監査における監査契約時及び監査計画時の主な留意点である。

《(1) 監査契約の新規の締結及び更新》

39. 連結財務諸表の監査契約の新規の締結及び更新に当たり、グループ監査責任者（すなわち、連結財務諸表の監査責任者）は、連結プロセス及び構成単位の財務情報について、連結財務諸表の意見表明の基礎を得るために、十分かつ適切な監査証拠を入手することを合理的に見込めるかどうかを判断しなければならない。このため、重要な構成単位となる構成単位の識別ができるように、グループ全体、構成単位及びこれらの環境を理解しなければならない。

また、構成単位の監査人が重要な構成単位になると見込まれる構成単位の財務情報について作業を実施する場合、グループ監査責任者は、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠の入手に必要な程度まで、これら構成単位の監査人の作業に関与できるかどうかを評価しなければならない（監基報 600 第 11 項参照）。

なお、グループ経営者によって課される制約により、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できず、かつ、それによって見込まれる影響が、連結財務諸表に対する意見を表明しないことにつながると判断した場合、監査契約の新規の締結又は更新を行ってはならない（監基報 600 第 12 項参照）。

《(2) 構成単位の監査人に関する理解》

40. 構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、以下の事項を理解しなければならない（監基報 600 第 18 項参照）。

- (1) 構成単位の監査人が、連結財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているか。特に独立性に問題がないか。
- (2) 構成単位の監査人が、職業的専門家としての能力を有しているか。
- (3) グループ監査チームが、十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たり必要な程度まで構成単位の監査人の作業に関与することができるか。
- (4) 構成単位の監査人が、監査人を適切に監督する規制環境の下で業務を行っているか。

構成単位の監査人が連結財務諸表の監査に関連のある独立性に関する規定を遵守していない場合、又はグループ監査チームが上記項目(1)から(3)に列挙されている独立性以外の事項に関して重大な懸念を抱いている場合には、当該構成単位の監査人に作業の実施を依頼せず、当該構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（監基報 600 第 19 項参照）。

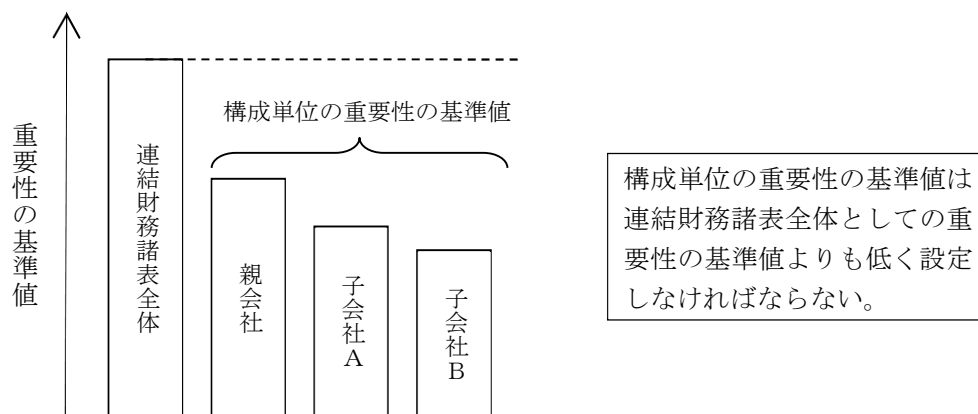
また、監査基準報告書 610「内部監査人の作業の利用」の A4-1 項のとおり、我が国においては、法令により、監査人がその職務を行うに当たり、被監査会社の使用人等を補助者として使用することが禁じられていることから、監査人が監査手続を実施するに当たり、内部監査人が監査人を直接補助する場合を取り扱わないこととしている。このため、構成単位の監査においても内部監査人が構成単位の監査人を直接補助することがないようにするため、海外の構成単位の監査人とコミュニケーションを行うことに留意が必要である（監基報 600 付録 5 参照）。

《(3) グループ監査における重要性》

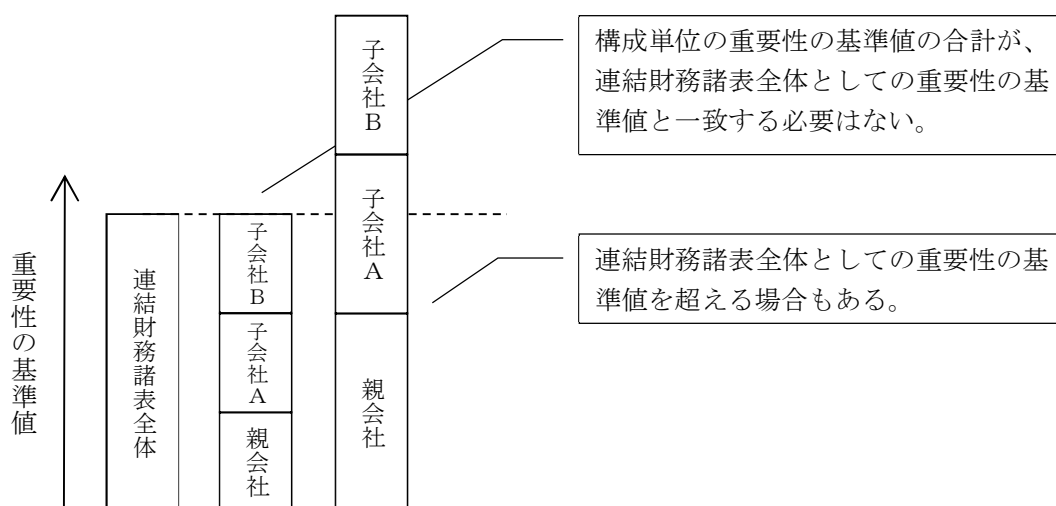
41. グループ監査においては、以下の重要性を決定しなければならない（監基報 600 第 20 項から第 22 項参照）。

- (1) 連結財務諸表全体としての重要性の基準値。連結財務諸表の監査の基本方針を策定する際に決定する。
- (2) 構成単位の重要性の基準値。構成単位の監査人が連結財務諸表の監査のために監査又はレビューを実施する場合に、各構成単位に対してグループ監査チームが決定する。
- (3) (2)の重要性の基準値に基づいた手続実施上の重要性。構成単位の財務情報を監査する場合に、構成単位の監査人（又はグループ監査チーム）が決定する。
- (4) 虚偽表示がそれを超えると連結財務諸表にとって明らかに僅少であるとみなすことができない金額の基準
- (5) 構成単位が法令、規則又はその他の理由で要求される監査の対象で、グループ監査チームが構成単位の監査を利用してグループ財務諸表の監査における監査証拠を入手する場合、グループ監査チームは、構成単位の監査人が決定した以下の事項が(2)及び(3)の要求事項を満たすかどうかを判断しなければならない。
 - ① 構成単位の財務諸表全体としての重要性の基準値
 - ② ①の基準値に対して設定される手続実施上の重要性

42. 前項(2)の構成単位の重要性の基準値は、連結財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、連結財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えるために、連結財務諸表全体としての重要性の基準値よりも低く設定される（下図参照）。



それぞれの構成単位に適用する重要性の基準値は、各構成単位の連結財務諸表に与える財務的重要性やリスクなどを勘案し設定するが、構成単位の重要性の基準値の合計が連結財務諸表全体としての重要性の基準値と一致する必要はなく、それを超える場合もある（下図参照）。



43. 第 41 項 (3) の重要性の基準値に基づいた手続実施上の重要性は、構成単位の財務情報を監査する場合に、構成単位の財務情報における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が構成単位の重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い程度に抑えるために設定する。構成単位の監査人が手続実施上の重要性を決定する場合は、グループ監査チームは、その妥当性を評価しなければならない（監基報 600 第 21 項参照 s）。
44. このほか、グループ監査チームは、グループの特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に限り、それら特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値及び手続実施上の重要性を設定する。

《(4) 重要な構成単位の判断》

45. 構成単位の個別の財務的重要性が増加すると、通常、連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクが増加するなど、グループ監査においてどの構成単位にどのような作業を実施するかは重要な判断事項である。監査基準報告書 600 では、「重要な構成単位」という概念を用い、該当する構成単位に対しリスクに応じた手続を実施することを求めており（監基報 600 第 25 項及び第 26 項参照）、重要な構成単位とは、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう。

- (1) グループに対する個別の財務的重要性を有すること。

適切な財務指標（例えば、連結財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益又は売上高）に、適用する比率（例えば、15%。状況によってはこれより高い又は低い比率を適切と考える場合もある。）を乗じた数値を超過しているかで判断する。使用する財務指標の識別とそれに対して適用する比率の決定は、職業的専門家としての判断を伴うものである。

- (2) 特定の性質又は状況により、連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があること。

例えば、ある構成単位が外国為替取引に対する役割を担っている場合には、この構成単位に個別の財務的重要性がなくても、グループ全体を特別な検討を必要とするリスクに晒すことがあり得る。

《(5) 重要な構成単位及び重要な構成単位以外の構成単位に対し実施する作業》

46. 構成単位のタイプに応じ、実施する作業について要約すると以下のとおりとなる。

構成単位のタイプ		実施する作業
重要な構成単位	グループに対し個別に財務的重要性がある構成単位	構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報の監査を実施しなければならない。
	連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある構成単位	以下のうち少なくともいずれかの手続を実施しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 構成単位の重要性の基準値に基づく、構成単位の財務情報の監査 ・ 連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の勘定残高、取引種類又は注記事項の監査 ・ 連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続
重要な構成単位以外の構成単位		グループ・レベルで分析的手続を実施しなければならない。ただし、重要な構成単位における作業とグループ全体統制及び連結プロセスに関する作業にこれらグループ・レベルで実施する分析的手続を加味しても、十分かつ適切な監査証拠を入手できないと認めた場合には、重要な構成単位以外の構成単位から構成単位を選定し、以下のうち少なくともいずれかの手続を実施しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 構成単位の重要性の基準値に基づく、構成単位の財務情報の監査 ・ 特定の勘定残高、取引種類又は注記事項の監査 ・ 構成単位の重要性の基準値に基づく、構成単位の財務情報のレビュー ・ 特定の手続

《(6) 構成単位の監査人が実施する作業への関与》

47. 重要な構成単位の財務情報の監査を構成単位の監査人が実施する場合は、グループ監査チームは、連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しなければならない。構成単位の監査人に関する理解に基づき構成単位の監査人のリスク評価への関与の内容、時期及び範囲を決定することになるが、少なくとも以下の事項を実施しなければならない。

- ・ グループにとって重要である、構成単位の事業活動について、構成単位の監査人又は構成単位の経営者と協議すること。
- ・ 構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、構成単位の監査人と討議すること。
- ・ 識別された連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関して、構成単位の監

査人の監査調書を査閲すること。このような監査調書は、識別された特別な検討を必要とするリスクに関する構成単位の監査人の結論を要約した簡潔な文書の形態をとる場合がある。

48. また、構成単位の監査人が作業を実施する構成単位において連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが識別されている場合には、連結財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために実施されるリスク対応手続の適切性を評価しなければならない。構成単位の監査人に関する理解に基づき、そのリスク対応手続への関与が必要かどうかを決定しなければならない。

《(7) 連結プロセス》

49. グループ監査チームは、グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書を含め、グループ全体統制及び連結プロセスを理解し、連結プロセスから生じる連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない（監基報 600 第 31 項及び第 32 項参照）。
50. グループ監査チームは、連結プロセスに関して、以下の事項を評価することが求められている。本実務ガイダンスでは、連結プロセスの検討は、様式 8-2 において対応している。
- ・ 含まれるべき全ての構成単位が連結財務諸表に含まれているかどうか。
 - ・ 連結のための修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性を評価し、何らかの不正リスク要因又は経営者の偏向が存在する兆候があるかどうか。
 - ・ 構成単位の財務情報が連結財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、連結財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているか。
 - ・ 構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいて特定された財務情報と同一のものが連結財務諸表に反映されているかどうか。
 - ・ 連結決算日と期末日の異なる構成単位の財務諸表を含む場合には、適用される財務報告の枠組みに準拠して、これらの財務諸表に適切な修正が行われたか。

《(8) グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況》

- F51. グループ監査チームは、監査の過程において、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす、グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、構成単位の監査人に適時に伝達しなければならない。また、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、構成単位の監査人が実施した手続の結果、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合、当該状況の内容を適時に伝達するように、構成単位の監査人に依頼しなければならない（監基報 600 第 F39-2 項参照）。

本実務ガイダンスでは、以下の場合に、その内容と対応方針を様式 2-1 に記載する。

- (1) グループ監査チームが、監査の過程において、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす、グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合
当該示唆する状況に対応する詳細な手続の検討は様式 3-12-2 で行う。
- (2) グループ監査チームが、構成単位の監査人から、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を伝達された場合
構成単位の監査人から伝達された示唆する状況のうち、グループ財務諸表に影響を及ぼすものは、様式 3-12-2 で対応する詳細な手続を検討する。

《4. リスク評価及びリスク対応におけるその他の個別論点》

52. 以下の各監査基準報告書は、それぞれの報告書が対象とする領域において監査人がリスク評価又はリスク対応の過程で考慮しなければならない事項を示している。本実務ガイダンスでは、これらの領域のリスク評価又はリスク対応の過程で考慮した結果を文書化できるようにデザインされているが、手続書レベルの詳細なリスク対応手続は、様式 8 群において別途立案することを想定している。

《(1) 財務諸表監査における法令の検討》

53. 監査人は、監査基準報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」に基づき、リスク評価の過程において企業及び企業環境について理解する際に、以下の事項を全般的に理解することが求められている（監基報 250 第 12 項参照）。

- ・ 企業及び企業が属する産業に対して適用される法令
- ・ 企業が当該法令をどのように遵守しているか。

さらに、監査人は、企業が遵守すべき法令を二つに分類し、それぞれの分類に応じて、以下の対応が求められている。

法令の分類	求められる対応
財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令	これらの法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手する。
財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営、事業継続能力又は重大な罰則を科されること等により財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令	これら法令に違反していないかどうかを識別するために、以下の監査手続を実施する。 <ul style="list-style-type: none">・ 企業がその他の法令を遵守しているかどうかについて、経営者及び適切な場合には監査役等へ質問をする。・ 関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりを示した文書がある場合には、それを閲覧する。

また、監査人は、不正を含む、企業の違法行為について、法令や職業倫理に関する規定による追加の責任を有することがある。例えば、違法行為への対応に関する指針では、以下の要求事項が定められている（監基報 250 第 9 項、監基報 240 第 8-2 項参照）。

- (1) 違法行為又はその疑いに対応すること。
- (2) 違法行為又はその疑いを他の監査人（例えば、グループ監査におけるグループ内の他の監査人）に伝達すること。
- (3) 違法行為又はその疑いについて文書化すること。

なお、違法行為への対応に関する指針は、監査基準報告書 250 に対して修正したり、解釈を示したり、追加の監査手続を要求するものではないが、倫理規則における行動規範の観点から、監査基準報告書 250 において規定されていない監査人の責任を明示し、違法行為又はその疑いに気付いた場合に監査人がどのように対処すべきかを規定している。監査基準報告書 250 を遵守しただけでは、違法行為への対応に関する指針における監査人の義務を果たしたことにはならないことに留意が必要である（職業倫理に関する解釈指針 Q33-2 参照）。

本実務ガイダンスでは、法令の遵守状況に関する検討は、様式 3-5、違法行為への対応に関する指針のうち監査人が違法行為又はその疑いに関する情報に気付いた場合については、様式 3-5 別紙において対応している。

《(2) 会計上の見積りの監査》

54. 監査基準報告書 540「会計上の見積りの監査」は、リスク評価手続とこれに関連する活動において、監査人が企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解する際、会計上の見積りの性質に関連して、以下の事項を理解することを求めている（監基報 540 第 12 項参照）。

企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解	<p>(1) 財務諸表における会計上の見積りの認識若しくは注記が必要となる、又はこれらに係る変更が生じる可能性のある、企業の取引及びその他の事象又は状況</p> <p>(2) 適用される財務報告の枠組みにおける、会計上の見積りに関連して要求される事項。また、固有リスク要因が、アサーションにおいて虚偽表示が生じる可能性にどのように影響を及ぼすかを含め、企業及び企業環境の状況に照らしてこれらの要求される事項がどのように適用されているか。</p> <p>(3) 企業の会計上の見積りに関連する規制要因</p> <p>(4) 上記(1)から(3)に関する監査人の理解に基づき、監査人が企業の財務諸表に含まれると予想する会計上の見積りの性質及び関連する注記事項の内容</p>
企業の内部統制システムの理解	<p>(5) 会計上の見積りに関連する経営者の財務報告プロセスに対する、企業の監督及びガバナンスの性質及び範囲</p> <p>(6) 経営者が、専門家の利用を含め、会計上の見積りに関連する専門的技能又は知識の必要性をどのように識別し適用しているか。</p> <p>(7) 企業のリスク評価プロセスにおいて、会計上の見積りに関連するリスクがどのように識別され対処されているか。</p> <p>(8) 会計上の見積りに関連する企業の情報システム。</p> <p>(9) 経営者の会計上の見積りを行うプロセスのうち、統制活動において識別された内部統制</p> <p>(10) 経営者は過年度の会計上の見積りの確定額をどのように検討し、検討結果にどのように対応しているか。</p>

55. 会計上の見積り及び関連する注記事項については、監査人は監基報 315 第 30 項及び第 33 項に従ってアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する（固有リスクと統制リスクを分けて評価することを含む。）際に、以下を考慮する（監基報 540 第 15 項及び A64 項から A71 項参照）。

- (1) 会計上の見積りが見積りの不確実性の影響を受ける程度
- (2) 以下の事項が複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の影響を受ける程度
 - ① 会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用
 - ② 財務諸表に計上される経営者の見積額と関連する注記事項の選択

本実務ガイダンスでは、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価については様式 3-4 で、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクへの対応については様式 8-7 で、それぞれ対応している。

《(3) 関連当事者》

56. 監査人は、監査基準報告書 550「関連当事者」において、リスク評価手続とこれに関連する活動の一環として、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リス

クを識別するための情報を入手することが求められている（監基報 550 第 10 項参照）。

本実務ガイダンスでは、関連当事者に関する検討は、様式 3-3 において対応している。

《(4) 継続企業の前提》

57. 監査人は、監査基準報告書 570「継続企業」において、リスク評価手続を実施する際、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について考慮することが求められている。その際、監査人は、経営者が継続企業の前提に関する予備的な評価を実施しているかどうかを判断した上で、以下のいずれかを実施しなければならない（監基報 570 第 9 項参照）。

- (1) 経営者が予備的な評価を実施している場合、当該評価について経営者と協議し、単独で又は複合して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を経営者が識別したかどうかを判断する。さらに、経営者がそのような事象又は状況を識別している場合、当該事象又は状況に対する経営者の対応策について経営者と協議する。
- (2) 経営者が予備的な評価をいまだ実施していない場合、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成しようとする根拠について経営者と協議する。さらに、単独で又は複合して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どうかについて経営者に質問する。

また、監査人は、監査の過程を通じて、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に関する監査証拠に留意することが求められている（監基報 570 第 10 項参照）。

本実務ガイダンスでは、継続企業の前提に関する検討は、様式 3-6 において対応している。

《(5) 内部監査人の作業の利用》

58. 監査人は、監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別の評価」において、リスク評価の過程で企業の内部統制システムを理解する際に、内部監査機能を理解することが求められている（監基報 315 第 23 項参照）。一方、監査基準報告書 610 において、監査基準報告書 315 に従って得た内部監査機能に関する予備的な理解に基づき、監査証拠の一部として内部監査人の作業の利用を計画する場合の監査人の責任について記載している。監査人は、以下の事項を評価した上で、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断することが求められている（監基報 610 第 11 項参照）。

- (1) 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている、内部監査人の客観性の程度
- (2) 内部監査機能の能力の水準
- (3) 内部監査機能が、品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか。

本実務ガイダンスでは、内部監査人の作業の利用に関する検討は、様式 3-8 において対応している。

なお、リスク評価手続においては、内部監査機能がある場合に、内部監査の活動に従事する者への質問を行うことが求められていることに留意が必要である（監基報 315 第 13 項参照）。

《(6) 専門家の業務の利用》

59. 監査人は、監査基準報告書 620「専門家の業務の利用」において、十分かつ適切な監査証拠を入手するために会計又は監査以外の分野の専門知識が必要な場合、専門家の業務を利用するかどうかを判断することが求められている。（監基報 620 第 6 項及び第 7 項参照）

監査人は、これらの手続の種類、時期及び範囲を決定する際、少なくとも以下を考慮しな

なければならない。

- ・ 専門家の業務が関係する事項の性質
- ・ 専門家の業務が関係する事項の重要な虚偽表示リスク
- ・ 監査における専門家の業務の重要性
- ・ 専門家が以前に実施した業務に関する監査人の知識と経験
- ・ 監査事務所の品質管理の方針と手続への専門家の準拠

また、監査基準報告書 500「監査証拠」では、監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家により作成されている場合に、専門家の業務の理解とともに、専門家の適性、能力及び客観性並びに関連するアサーションに照らした監査証拠としての適切性を評価することが求められている（監基報 500 第 7 項参照）。

本実務ガイダンスでは、監査人が利用する専門家及び経営者が利用している専門家の業務については、様式 3-7 において対応している。

《(7) 委託業務》

60. 監査人は、関与先が業務の一部を外部に委託している場合、リスク評価において、監査基準報告書 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」に従い委託会社（関与先）がその事業運営において、以下を含め、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解することが求められている。

- (1) 受託会社が提供する業務の内容と委託会社にとっての当該業務の重要性（委託会社の内部統制に与える影響を含む。）
- (2) 受託会社が処理する取引、又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性
- (3) 受託会社の活動と委託会社の活動との相互関連の度合い
- (4) 受託会社が引き受ける活動に関する契約条項を含む、委託会社と受託会社の関係

61. 監査人は、当該受託会社の提供する業務に関連する委託会社の統制活動における内部統制を識別し、デザインを評価し、業務に適用されているかどうかを判断することが求められている。また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために、受託会社が提供する業務の内容と重要性及びそれらが委託会社の内部統制システムに与える影響に関して、十分な理解を得たかどうかを判断することが求められている。さらに、監査人は、受託会社が提供する業務に関する十分な理解を委託会社から得られなかった場合、以下の手続の一つ又は複数組み合わせ実施して理解することが求められている（監基報 402 第 8 項から第 11 項参照）。

- (1) タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書を入手する（利用可能な場合）。
- (2) 委託会社を通じて受託会社に連絡して特定の情報を入手する。
- (3) 受託会社を往査し、受託会社の提供する業務に関連する内部統制について必要な情報を入手するための手続を実施する。
- (4) 受託会社の内部統制について、必要な情報を入手する手続の実施に他の監査人を利用する。

本実務ガイダンスでは、委託業務については、様式3-11において対応している。

《5. 監査結果の取りまとめ》

62. 監査人は、立案したリスク対応手続の実施後、監査意見を形成し、監査報告書を発行するまでに監査結果を取りまとめる作業が必要となる。本実務ガイダンスでは、取りまとめ段階の以下の作業をカバーしている。

- (1) 監査計画の更新及び重要な変更
- (2) 監査の最終段階の分析的手続
- (3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価
- (4) 監査意見の形成

なお、監査人は、その他の記載内容を通読し、当該その他の記載内容と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討しなければならない。これについては、財務諸表に対する監査意見はその他の記載内容を対象とせず、また、財務諸表に対する意見を形成するために要求される以上の監査証拠の入手を監査人に要求するものではないが、便宜的に様式9-1「監査意見の形成」において検討することとしている。

《(1) 監査計画の更新及び重要な変更》

63. 監査人は、監査期間中必要に応じて、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を見直し修正すること、及び監査期間中に行われた監査の基本的な方針又は詳細な監査計画の重要な変更の内容及びその理由を文書化することが求められている（監基報 300 第 9 項及び第 11 項参照）。また、監査人は、未修正の虚偽表示が与える影響を評価する前に、計画段階で決定した重要性の基準値が実績値に照らして依然として適切であるかどうかを検討することが求められている（監基報 450 第 9 項参照）。

《(2) 監査の最終段階の分析的手続》

64. 監査人は、監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を立案し、実施することが求められている（監基報 520 第 5 項参照）。

《(3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価》

65. 監査人は、識別した虚偽表示が監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を評価することが求められている。

《虚偽表示の定義》

66. 虚偽表示とは、報告される財務諸表項目の金額、分類、表示又は注記事項と、適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される財務諸表項目の金額、分類、表示又は注記事項との間の差異をいう。監査人が、財務諸表が全ての重要な点において適正に表示されているかどうかに関して意見表明する場合、虚偽表示には、監査人の判断において、財務諸表が全ての重要な点において適正に表示されるために必要となる、金額、分類、表示又は注記事項の修正も含まれる。また、未修正の虚偽表示とは、監査人が監査の過程で集計対象とした虚偽表示のうち、修正されなかった虚偽表示と定義されている（監基報 450 第 3 項参照）。

《識別した虚偽表示が監査に与える影響の評価》

67. 監査人は、明らかに僅少なものを除き、監査の過程で識別した虚偽表示を集計し、監査の進捗に伴い識別した虚偽表示を検討し、以下の場合、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうか判断することが求められている（監基報 450 第 4 項及び第 5 項参照）。
- (1) 識別した虚偽表示の内容とその発生の状況が他の虚偽表示が存在する可能性を示唆しており、それらを合算した際に重要な虚偽表示となり得る他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合
 - (2) 監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」に従って決定した重要性の基準値に近づいている場合
- 本実務ガイダンスでは、様式 9-4「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」の 2.「(1) 識別

した虚偽表示」に記載されている一覧表に、明らかに僅少なものを除き、全ての虚偽表示を識別した都度、集計して虚偽表示が監査に与える影響を評価することになる。なお、ある虚偽表示について、「明らかに僅少」であるかどうかについて何らかの疑義がある場合は、「明らかに僅少」ではないと判断することに留意する（監基報 450 の A2 項参照）。

上記(2)については、様式 9-4 の 2.「(1) 識別した虚偽表示」に記載されている一覧表のタイプⅠⅡⅢ（第 74 項参照）の虚偽表示が当期損益に与える影響額の合計と、財務諸表全体に対する重要性の基準値を比較することによって判断する。企業の特定の状況において、財務諸表全体に対する重要性の基準値を下回る値として、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値を設定している場合には、タイプⅠⅡⅢの虚偽表示が当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に与えるそれぞれの影響額の合計と、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値との比較も行い判断することになる。なお、重要性の基準値を利益基準ではなく、売上や資産を基準に算定している場合でも当期利益の影響額と比較する点は変わらないことに留意する。

68. 監査人は、虚偽表示を識別した場合、以下の判断を行うことが求められている。

(1) 当該虚偽表示が不正の兆候であるか否か（監基報 240 第 34 項参照）。

(2) 内部統制の不備、重要な不備の兆候に該当するか否か。（監基報 265 第 6 項及び A7 項参照）

監査人は、監査の過程で集計した全ての虚偽表示について、適切な階層の経営者に適時に報告し、これらの虚偽表示を修正するよう経営者に求めること（監基報 450 第 7 項）、監査人の要請により、経営者が取引種類、勘定残高又は注記事項を調査して、発見された虚偽表示を修正した場合においても、監査人は、未発見の虚偽表示があるかどうか判断するため追加的な監査手続を実施すること（監基報 450 第 6 項参照）が求められている。

《未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響の評価》

69. 監査人は、監査の過程で集計した全ての虚偽表示を修正するよう経営者に求めなければならないが、経営者が、監査人によって報告された虚偽表示の一部又は全てを修正することに同意しない場合、監査人は、経営者が修正しない理由を把握した上で、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを評価することが求められている（監基報 450 第 8 項参照）。

70. 監査人は、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える金銭的な面と質的な面の双方を考慮し、重要であるかどうかを判断しなければならないが、未修正の虚偽表示が与える影響を評価する前に、監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」に従って決定した重要性の基準値が、実績値に照らして依然として適切であるかどうかを検討することが求められている（監基報 450 第 9 項参照）。

71. さらに、監査人は、未修正の虚偽表示の評価を行うに当たって、以下を考慮することが求められている（監基報 450 第 10 項参照）。

(1) 全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は注記事項に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況

(2) 過年度の未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は注記事項に与える影響

過年度の重要性がない未修正の虚偽表示の累積的影響は、当年度の財務諸表に重要な影響を与えることがある。過年度の未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を監査人が評価する方法には、複数の方法が考えられるが、同じ方法を使用することにより、期間の比較可能性を保つことができる（監基報 450 の A22 項参照）。これは、適用される財務報告の枠組みに基づき適切な方法を採用することを前提に、特定の評価方法を指定しないこととしたも

のであるが、一度適用した方法は継続性をもって使用し、比較可能性を維持することを求めている。

企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 35 項においても、「金額的重要性には、損益への影響額又は累積的影響額が重要であるかどうかにより判断する考え方や、損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方のほか、財務諸表項目への影響が重要であるかどうかにより判断する考え方などがある。ただし、具体的な判断基準は、企業の個々の状況によって異なり得ると考えられる。」と記載されている。つまり、特定の方法を指定するというよりは、金額的重要性を判断する際の複数の考え方を示し、企業の個々の状況に照らして判断することを前提としているにとどまる。

72. 未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を評価する方法としては、一般的には、(1)未修正の虚偽表示の発生年度にかかわらず、当年度末時点の貸借対照表に存在する未修正の虚偽表示の累積的影響を検討する方法（アイアン・カーテン方式）、(2)過年度の未修正の虚偽表示が当年度数値において修正又は解消されたことによる影響（振戻し効果）を考慮した上で、当年度の損益計算書に存在する未修正の虚偽表示の影響を検討する方法（ロールオーバー方式）、または、(3)両者について考慮した上で評価する方法があることが知られている。いずれの方法にせよ、未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を評価するに当たって監査人が用いる重要性は、当年度における監査上の重要性である。

73. 本実務ガイダンスでは、未修正の虚偽表示の影響を評価するために、様式 9-4 を例示しているが、従前の監査基準報告書第 5 号「監査上の重要性」及び監査実務を踏まえて、未修正の虚偽表示の評価方法としてアイアン・カーテン方式を採用している。

付表 1 において、当年度末の貸借対照表に影響を及ぼす未修正の虚偽表示を集計し（監基報 450 第 10 項(1)に対応）、さらに、付表 2 において、前年度末の未修正の虚偽表示が当年度に修正又は解消されることによる当期損益に及ぼす影響を評価する（監基報 450 第 10 項(2)に対応）。

これは、企業会計基準第 24 号が公表されたことに伴い、従来の前期損益修正項目として当年度の損益計算書に計上する方法が認められなくなったことに対応するためである。つまり、従来は、過去の誤謬を修正することによる当期損益への影響は、特別損益として取り扱うか否かの区分損益の表示の問題として捉えてきたが、企業会計基準第 24 号により、過去の誤謬を修正又は解消することによる当期損益への影響は当年度の損益計算書の比較可能性に及ぼす影響として捉えることとなり、前年度末の未修正の虚偽表示の影響を評価することが必要と考えられる。

74. 本実務ガイダンスでは、未修正の虚偽表示のうち、特に当期損益に影響を与えるものを、識別年度、帰属年度及び当年度数値において修正又は解消されているか否かによって以下の六つのタイプに分類している。

識別年度	帰属年度	当年度末時点で未修正 又は未解消の虚偽表示	当年度数値において修正 又は解消された虚偽表示
過年度	過年度	I	IV
当年度		II	V
	当年度	III	VI

様式 9-4 の三つの付表と上記の虚偽表示の分類との関係は、以下のとおりである。

- 付表 1 には、上記の I から III の三つのタイプの当年度末時点の貸借対照表に累積的影響を及ぼす未修正又は未解消の虚偽表示を集計し、アイアン・カーテン方式で未修正の虚偽表示の金額的重要性を評価する。

- ・ 付表 2 には、上記のⅣ、Ⅴの二つのタイプの当年度数値において修正又は解消された前年度末の未修正の虚偽表示（当期損益に影響を与えるもの）を記載し、比較可能性の観点から当期損益に及ぼす影響が重要でないか否かを検討する。
- ・ 付表 3 には、付表 1 及び付表 2 に記載されない「その他の未修正の虚偽表示」を集約する。

75. 付表 1 には、当期損益に影響を与える当年度末時点で未修正の虚偽表示（第 74 項のタイプⅠ、Ⅱ、Ⅲ）のうち、個々の虚偽表示の当期損益に影響を与える累積的影響額が、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超えているものが記載される。例えば、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額が 300 で、減価償却費の計上が当年度を含む過去 5 年間 100 ずつ漏れていたとする。この場合、当該虚偽表示が当期損益に与える累積的影響額は 500 であり、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額 300 を超えており、減価償却費の計上漏れ 500 は付表 1 に記載する。

76. 付表 2 への記載に当たっては、以下の金額基準によることが適当と考えられる。

過年度の 虚偽表示	記載対象
(1) 前年度末に識別されていた虚偽表示	前年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超えているもの ※当年度の重要性の基準値が過年度のそれよりも小さくなったとしても、過年度に「明らかに僅少な虚偽表示」として集計対象とならなかった未修正の虚偽表示を含める必要はないと考える。したがって、前年度の監査において作成した付表 1 に記載されたもののうち、当年度に修正又は解消されたものが記載される。
(2) 当年度に新たに識別された虚偽表示	当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超えているもの

77. 付表 3 においては、付表 1 及び付表 2 に記載されない「その他の未修正の虚偽表示」を集約し、当年度の財務諸表に対する影響を評価することになる。例えば、以下のものが付表 3 に記載されることになる。

- ・ 当年度末時点で未修正の表示に係る虚偽表示（例えば、貸借対照表又は損益計算書の勘定科目間の入繰り）
- ・ 当年度末時点で未修正の開示に係る虚偽表示（例えば、注記の誤り）

なお、当期損益に影響を与えない当年度数値において修正された前年度末の未修正の虚偽表示（例えば、前年度末の未修正の表示又は注記事項に係る虚偽表示）は、当期損益を歪めていないことから、過年度の財務諸表の訂正の要否を判断したことで完結し、比較可能性の観点から当年度の財務諸表に与える影響を検討する必要はなく、付表 3 に記載する必要はない。

《経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示》

78. 本実務ガイダンスでは、未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を評価する方法としてアイアン・カーテン方式を採用していることを前提に考えると、経営者確認書に添付する未修正の虚偽表示は当年度の付表 1 から付表 3 になる。なお、金融商品取引法監査と会社法監査で経営者確認書に添付する付表に違いはない。

79. 監査基準報告書 580「経営者確認書」付録 2 の文例（注 5）では、経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示として以下の三つが示されている。

- (1) 当年度数値に含まれる未修正の虚偽表示

(2) 比較情報に含まれる未修正の虚偽表示

(3) 当年度数値において修正（又は解消）されたことを原因として比較可能性が損なわれていることによる影響

(1)のうち、当期損益に影響を与えるもの（第 74 項のタイプⅠⅡⅢの虚偽表示）は付表 1 に、当期損益に影響を与えないものは付表 3 に記載し評価する。

(2)のうち、当年度末時点で未修正又は未解消のものは通常(1)に含まれ付表 1 又は付表 3 に記載されることになる。一方、(2)のうち、当年度数値において修正又は解消されたもので、当期損益に影響を与えるもの（第 74 項のタイプⅣⅤの虚偽表示）は通常(3)として付表 2 に記載し評価するが、当期損益に影響を与えないものは第 77 項なお書きに記載のとおり評価する必要はない。

なお、修正再表示が行われた場合は当該修正再表示に関する事項を含めて経営者確認書で確認することが要求されているが（監基報 710 第 8 項及び A1 項参照 s）、対応数値方式の場合は、比較情報に含まれる未修正の虚偽表示を当年度の経営者確認書において確認することは必ずしも明確には要求されていない。したがって、(2)の比較情報に含まれる虚偽表示については、一覧を添付して確認するほか、また、当年度の監査において比較情報に新たに発見した虚偽表示がない場合は、前年度末に入手した経営者確認書に記載された未修正の虚偽表示について変更がないことを確認する方法や、比較情報に過去の財務諸表の訂正が必要となるような重要な事実はないかどうかにより確認する方法によることもできる。

《過年度の財務諸表の訂正》

80. 監査人は、監査の過程で識別した虚偽表示について、原則として適切な階層の経営者に修正を依頼することになるが、前年度末の未修正の虚偽表示が存在した場合、企業会計基準第 24 号の適用に伴い、当年度の監査においてもその影響を考慮することが必要になることがある。したがって、できる限り未修正の虚偽表示を残さないように指導することが望ましい。

81. 当年度に過年度の虚偽表示を識別した場合は、過年度に識別していた未修正の虚偽表示とともに、個別に又は集計して重要であるかどうかを、過年度の重要性に基づき判断し、過年度の財務諸表の訂正の可否を検討する。訂正報告書の提出が不要と判断され、当年度の財務諸表において比較情報に含まれる未修正の虚偽表示が当年度数値において修正又は解消された場合には、その影響が当期損益を歪めることになるため、比較可能性の観点から、当年度の重要性に基づき、企業会計基準第 24 号が求める修正再表示の可否を検討することになる。（様式 9-4 付表 2 参照）

82. ただし、金融商品取引法においては、過年度の財務諸表に対して重要な事項等を発見した場合、訂正報告書の提出が求められていることから、一般的には、訂正報告書を提出せずに、過去の虚偽表示を、当年度の財務諸表における比較情報を修正再表示することにより解消することはできないと考えられている。したがって、前年度の財務諸表に重要な虚偽表示が含まれているにもかかわらず会社が訂正報告書を提出しない場合は、当年度の財務諸表において、比較情報に重要な虚偽表示が含まれていることになるため、監査人は、当年度の財務諸表に対する監査報告書において、当該財務諸表に含まれる対応数値に関する除外事項を付した限定付適正意見又は不適正意見を表明することになる（監基報 710 第 11 項）。

83. 本実務ガイダンスでは、過年度の財務諸表の訂正の可否を検討するためのシートは提供していない。実務的には、過年度に作成された様式 9-4 付表 1 から付表 3 に、当年度に新たに識別された前年度の虚偽表示を追加して、個別に又は集計して重要であるかどうかを、過年度の重要性に基づき判断し、過年度の財務諸表の訂正の可否を検討することになると考えられるが、適宜、工夫が必要と考えられる。

84. 一方、会社法においては、計算書類が単年度の開示になっており、比較情報は表示されないため、企業会計基準第 24 号の適用に伴う修正再表示が行われる場合には、期首剰余金にお

いて調整が行われることになる。会社法の計算書類における期首剰余金の調整は、通常、有価証券報告書の訂正報告が提出された場合に行われることになると考えられる。

《(4) 監査意見の形成》

85. 監査人は、監査意見の形成に当たり、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断しなければならないが、この判断に当たり、監査人は以下の事項を勘案することが求められている（監基報700第9項参照）。

- (1) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかについての監査人の結論（監基報330第25項参照）
- (2) 未修正の虚偽表示が、個別に又は集計した場合に重要であるかどうかについての監査人の結論（監基報450第10項参照）
- (3) 監査基準報告書700第10項から第13項において要求されている評価

86. 監査人は、適用される財務報告の枠組みにより要求される事項に基づき、特に以下を評価しなければならない（監基報700第11項参照）。

- (1) 経営者が採用した重要な会計方針が、財務諸表において適切に注記されているかどうか。
- (2) 経営者が採用した会計方針が、適用される財務報告の枠組みに準拠しており、かつ適切であるかどうか。
- (3) 経営者の行った会計上の見積り及び関連する注記事項が合理的であるかどうか。
- (4) 財務諸表において表示及び注記された情報が目的適合性、信頼性及び比較可能性を有し、かつ理解可能なものであるかどうか。
- (5) 重要な取引や会計事象が財務諸表に与える影響について、財務諸表の利用者が理解するために適切な注記がなされているかどうか。
- (6) 財務諸表の名称を含め、財務諸表で使用されている用語は適切であるかどうか。

また、監査人は、財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合には、財務諸表が適正に表示されているかどうかの評価も行わなければならない。監査人は、財務諸表が適正に表示されているかどうかについて評価する場合には、以下を勘案しなければならない（監基報700第12項参照）。

- (1) 財務諸表の全体的な表示、構成及び内容
- (2) 関連する注記事項を含む財務諸表が、基礎となる取引や会計事象を適正に表しているかどうか。

87. 監査人は、以下の場合、監査報告書において除外事項付意見を表明しなければならない（監基報705第5項参照）。

- (1) 監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合
- (2) 監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

88. 監査人は、以下の場合、限定意見を表明しなければならない（監基報705第6項）。

- (1) 監査人が、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要であるが広範ではないと判断する場合
- (2) 監査人が、無限定意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できず、かつ、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が、重

要であるが広範ではないと判断する場合

89. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要かつ広範であると判断する場合には、否定的意見を表明しなければならない（監基報 705 第 7 項参照）。
90. 監査人が財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手した日よりも前の日付を監査報告書に付してはならないとされており、審査は、監査人が十分かつ適切な証拠を入手したかどうかを判断する一助となるため、監査報告書の日付は、関連する審査を完了した日以降とすることになる。

《 6. 監査役等とのコミュニケーション》

91. 監査基準報告書 260 は、監査人に、以下の事項について適時に監査役等とコミュニケーションを行うことを求めている。

- ・ 財務諸表監査に関する監査人の責任（監基報 260 第 12 項参照）
- ・ 計画した監査の範囲とその実施時期の概要（監査人により識別された特別な検討を必要とするリスクを含む。）（監基報 260 第 13 項参照）
- ・ 監査上の重要な発見事項（監基報 260 第 14 項参照）
- ・ 監査人の独立性（上場企業の場合は書面又は電磁的記録によることが求められる。）（監基報 260 第 15 項及び第 19 項参照）
- ・ 監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要（少なくとも、公認会計士法上の大会社等、会計監査人設置会社、信用金庫、信用協同組合及び労働金庫の法定監査の場合には行う必要があり、書面又は電磁的記録によることが求められる。）。これには、規制当局又は日本公認会計士協会による懲戒処分等の内容、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果が含まれる（監基報 260 第 16 項）。

なお、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果については、監査契約の新規締結又は更新に際して、直近の状況に基づき伝達し、監査期間中にレビュー又は検査の結果を受領した場合には、個々の状況に応じて適宜伝達することが適切である（監基報 260 の A29 項から A31 項参照）。

また、監査基準報告書 260 は、監査人と監査役等との間の双方向のコミュニケーションが、監査の目的に照らして適切に実施されたかどうかを評価することを求めており（監基報 260 第 21 項参照）、両者間のコミュニケーションの目的の一つに監査に関連する情報を監査役等から入手することが掲げられている（監基報 260 第 8 項参照）。

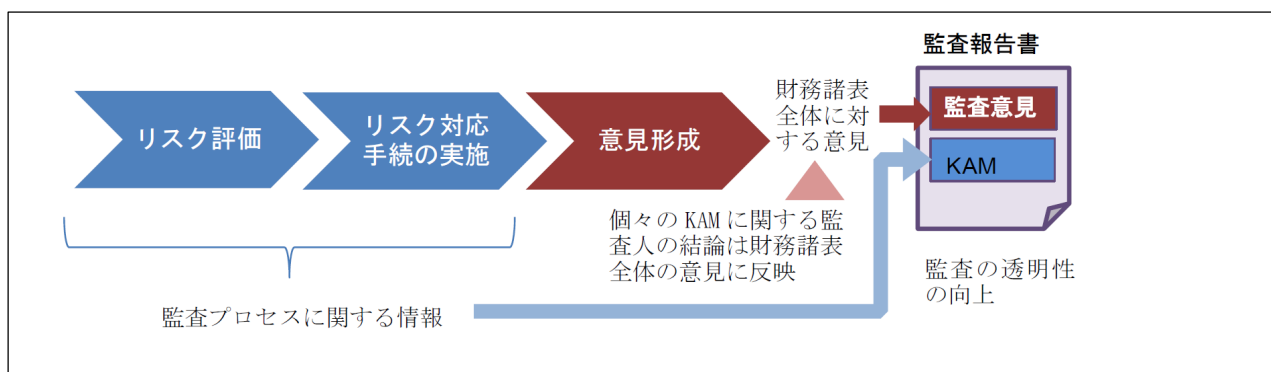
なお、監査役等に限らず、以下のような場合に必要に応じ、社外取締役その他の非業務執行取締役ともコミュニケーションを行うことが有用なことがある（監基報 260 の A2 項）。

- (1) 経営者の関与が疑われる不正を発見した場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合
- (2) 経営者との連絡・調整や監査役会との連携に係る体制整備を図るため、独立社外取締役の互選により「筆頭独立社外取締役」が決定されている場合
- (3) 取締役会議長と経営者とを分離している場合

《 7. 監査上の主要な検討事項》

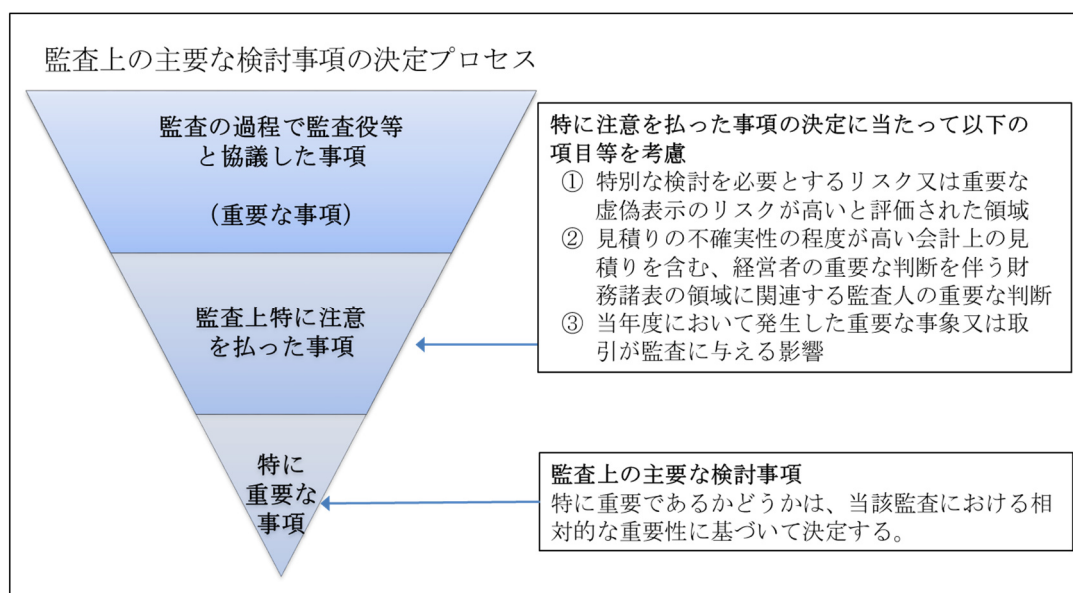
92. 監査上の主要な検討事項は、リスク・アプローチの監査において監査人が重点を置いた個々の会社の監査に固有の情報を記載することにより、実施された監査の透明性を高め、監

査報告書の情報価値を高めることを目的としている（監基報700ガ1 I 2.5参照）。



KAM： 監査上の主要な検討事項

93. 監査上の主要な検討事項の記載は、監査意見とは明確に区別された追加的な情報提供であり、その記載を求める趣旨が、我が国の資本市場の透明性、公正性を確保することにあることを踏まえ、主として財務諸表及び監査報告について広範な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。）の財務諸表の監査報告に記載が求められている（監基報700ガ1 II Q2-1 参照）。
94. 監査上の主要な検討事項は、以下の二つのステップを経て絞り込みを行うことにより決定される（監基報700ガ1 II Q2-2 参照）。
- (1) 監査人は、監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から、財務諸表の監査において、特に注意を払った事項を決定する。その決定に当たっては、監基報701第8項(1)から(3)に記載されている項目等を考慮する。
 - (2) 監査人は、上記の特に注意を払った事項の中から、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定する。



95. 特別な検討を必要とするリスクは、監査人が特に注意を払う必要がある領域となることが多いが、全ての特別な検討を必要とするリスクが、監査上の主要な検討事項となるわけではない。また、特別な検討を必要とするリスクではない場合であっても、重要な虚偽表示リスクが高い領域として監査人が監査役等にコミュニケーションを行う場合もあり、監査人が特に注意を払う事項に該当し、相対的重要性に基づき監査上の主要な検討事項として選定され

ることもある（監基報 700 ガ 1 II Q2-3 参照）。

96. 監査及び監査人の判断に対する利用者の理解が深まるように監査上の主要な検討事項を記述するためには、企業の特定の状況に直接関連付けた、個々の企業の監査に特有の情報を含めることが適切である。企業の特定の状況に直接関連付けた記載とするためには、監査上の主要な検討事項の対象となっている領域や金額を特定した上で、どの企業にも共通する一般的な要因だけでなく、対象となる企業の事業内容及び事業環境に紐づいた固有の要因を含めて記載することが適切である（監基報 700 ガ 1 II Q2-9 参照）。

財務諸表の利用者は、監査上の主要な検討事項を、財務諸表のみならず、財務諸表以外で企業が開示する情報（例えば、取引所の適時開示ルールによる開示、決算発表の会見時の文書及び口頭による説明、企業のウェブサイトで開示する I R 情報等）と併せて読むことが想定されている。したがって、監査人は、個々の企業の状況を踏まえ、何に重点を置いて監査を実施したのか、どのような領域で監査人の重要な判断が行われたのかについて、利用者の理解が深まるように監査上の主要な検討事項を記述することが極めて重要である。

また、監査上の対応の記述は、監査上の主要な検討事項の決定理由に書かれた要因に適合する手続又は監査アプローチの内容をできる限り具体的に記述することが適切と考えられる。単に「関連する内部統制の整備・運用状況を評価した」、「経営者の採用した仮定を批判的に検討した」というだけでなく、どのようなリスク（統制目標）に対応した内部統制を評価したのか、どのように批判的な検討を行ったのかを具体的に示すことが利用者にとって有用な情報となる。

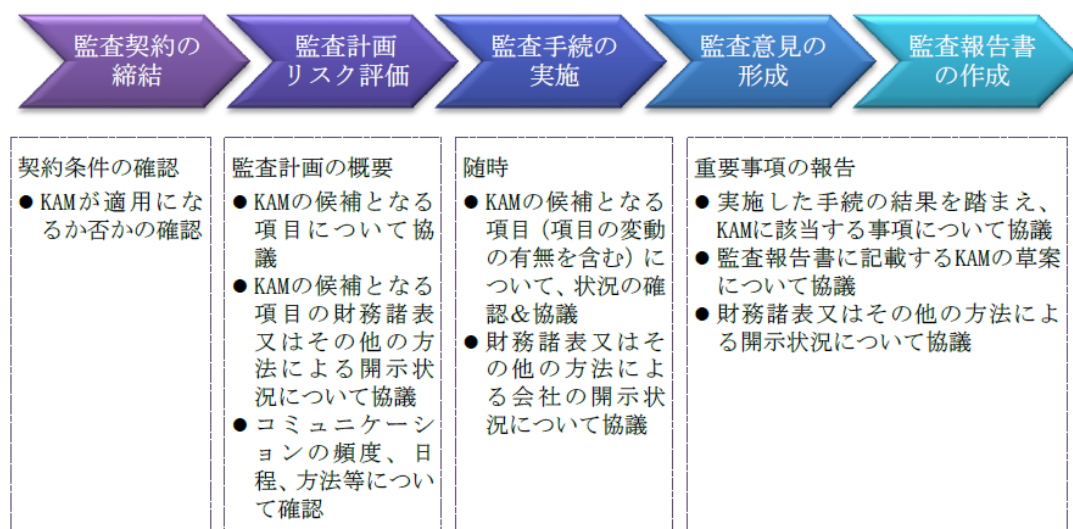
のれんの減損に関する監査上の主要な検討事項の記述の比較

	固有の情報を含まない 監査上の主要な検討事項の例	固有の情報を含む 監査上の主要な検討事項の例
内容及び理由	貸借対照表に計上されているのれんの残高XX百万円は重要であり、のれんの減損テストに必要な将来キャッシュ・フローの見積りは経営者の判断により重要な影響を受けるため、監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。	貸借対照表に計上されているのれん（残高XX百万円）には、〇〇〇に関連するのれん（XX百万円）が含まれており、総資産のXX%を占めている。当該のれんの減損テストに必要な将来キャッシュ・フローの見積りには、収益予想に影響を及ぼす〇〇〇の市場成長率の見込、既存顧客に関する定着率の推移見込、・・・、及び割引率などの重要な仮定が用いられており、経営者の判断により重要な影響を受けるため、監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。
監査上の対応	会社の将来キャッシュ・フローの見積り方法に関連する内部統制の整備・運用状況を評価した。また、経営者が見積りに使用した重要な仮定及びデータが適切かどうかを批判的に検討した。	将来キャッシュ・フローの見積りに経営者が用いた重要な仮定について、以下の検討を実施した。 ● 〇〇〇の市場成長率については、外部の複数の機関が公表しているデータと比較した。 ● 既存顧客の定着率の推移見込については、過去の実績に基づく分析を行うとともに、今後の新規参入動向等を含む〇〇〇の将来動向について、〇〇〇が属するセクターの複数の専門家のレポートを参考に、監査人の予測との比較を行った。

97. 監査上の主要な検討事項に関して、監査報告書を作成する監査最終段階ではなく、監査計

画段階で監査上の主要な検討事項の候補を経営者及び監査役等に提示し、草案の作成に着手できるように、監査スケジュールや監査役等とのコミュニケーションに配慮することが適切である。そのためには、監査の早い段階で、監査上の主要な検討事項の候補の提示及び協議、草案の検討等を行うおおよその時期について経営者及び監査役等と協議しておくことが重要となる（監基報 700 ガ 1 II Q2-18 参照）。

監査役等とのコミュニケーション



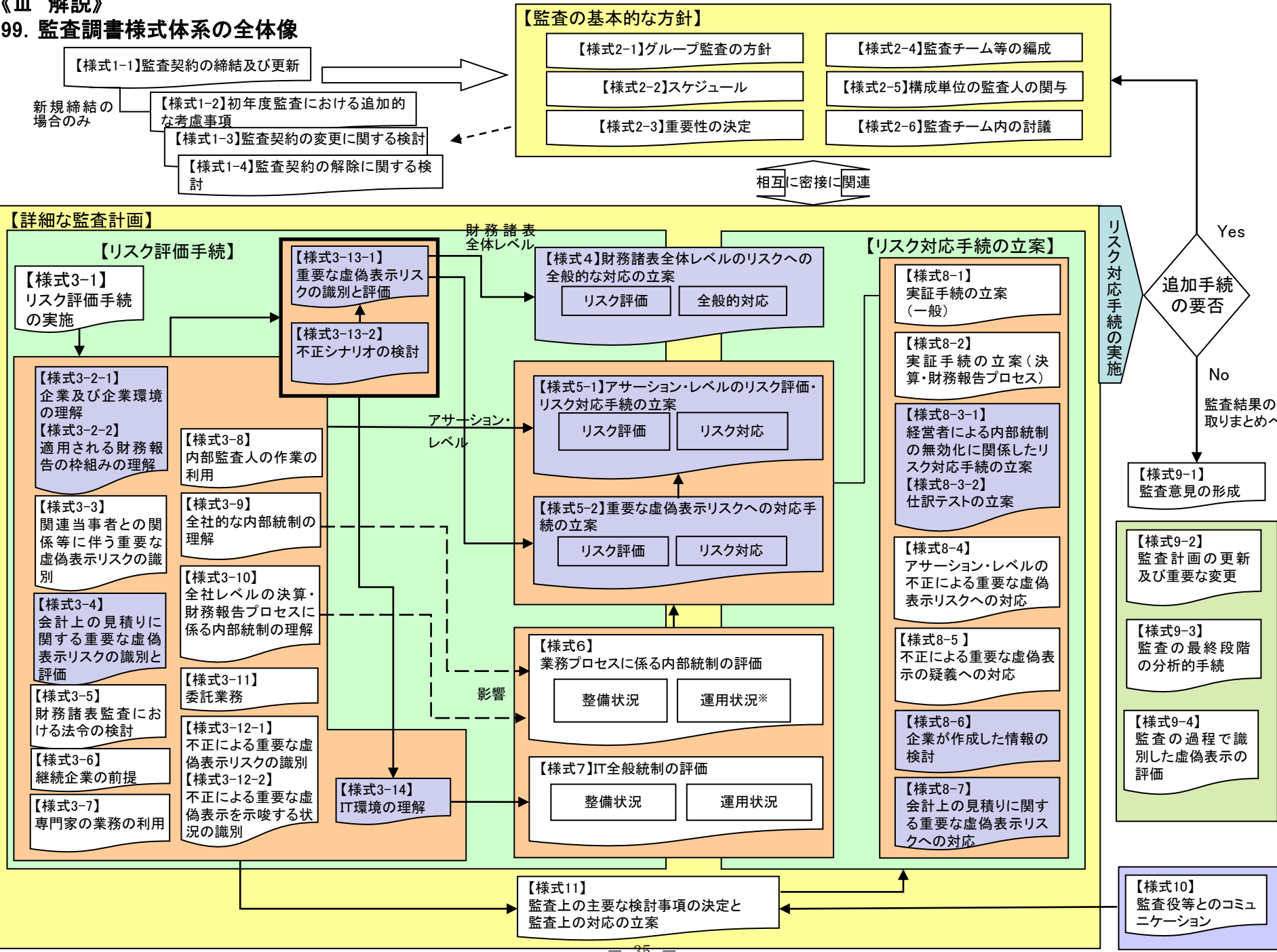
KAM： 監査上の主要な検討事項

98. 経営者は、適用される財務報告の枠組みにより求められる財務諸表の表示及び注記事項、又は適正表示を達成するために必要な財務諸表の追加的な注記事項を開示する責任を有している。したがって、監査人は、監査上の主要な検討事項を記述するに当たり、会社の未公表の情報を含める必要があると判断した場合には、財務諸表利用者が財務諸表を適切に理解するための情報が十分に提供されているかどうかという観点から、経営者に対して追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切である（監基報 701 の A36 項参照）。

以 上

- ・ 本実務ガイダンス（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）

《Ⅲ 解説》
99. 監査調書様式体系の全体像



100. 【様式2-1】「グループ監査の方針」(構成単位)の記入方法

1. 基礎情報

会社名	連結						
		構成単位1	構成単位2	構成単位3	構成単位4	構成単位5	構成単位6
	—	〇〇(株)	子会社A	子会社B	子会社C	子会社D	関連会社Y

1. 親会社である。

2. 重要な構成単位の判定(監基報600.8(13),17)

グループ監査チームは、構成単位の選定を適宜見直さなければならない。(監基報600.17(1),28)

(1) グループに対する個別の財務的重要性の有無

選択した財務指標	税引前当期純利益(計画段階の推定値)						
	単位	百万円					
選択した財務指標の数値	4,135	2,245	895	265	15	675	40
選択した財務指標の構成比	—	54.3%	21.6%	6.4%	0.4%	16.3%	1.0%
財務的重要性の判定結果	—	○	○	×	×	○	×

2. 財務指標は、例えば、連結財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益又は売上高から、職業的専門家としての判断により選択する。

3. 選択した財務指標に対して適用する比率を設定し、これを超過している構成単位(グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位)に○印を付ける。
適用する比率は、職業的専門家としての判断により設定するが(例えば15%)、状況によってはこれより高い又は低い比率を適切と考える場合もある。

注：複数の財務指標を検討する場合がある。その場合には、適宜行を追加する。

(2) グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性

—	あり	あり	あり	—	—	—
---	----	----	----	---	---	---

4. グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があるとは判断した場合には、その旨を記載する。

注：グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があるとは判断した場合には、「あり」と記載する。

(3) 重要な構成単位

—	○	○	○	×	○	×
---	---	---	---	---	---	---

5. 上記3、4のいずれかに該当する構成単位が「重要な構成単位」となるので、○印を記載する。

注：上記(1)、(2)のいずれかに該当する構成単位が「重要な構成単位」となる。「重要な構成単位」に該当する場合には、○印を記載する。

3. 構成単位の財務情報について実施する作業(監基報600.25-28)

重要な構成単位	構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査	—	監査	監査	—	—	監査	—
	グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ又は複数の特定の取引種類、勘定残高又は注記事項の監査	—	—	—	—	—	—	—
	グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続	—	—	—	売上・架空計上や前倒し計上に関連する監査手続	—	—	—
	グループ・レベルでの分析的手続	—	—	—	—	○	—	○

6. 上記3で○印を付けた「グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位」については、財務情報の監査を実施する。

7. 上記4で識別した「グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある構成単位」については、少なくとも次のいずれかの作業を実施する。
①財務情報の監査、②当該リスクに関連する特定の取引種類、勘定残高又は注記事項の監査、③当該リスクに関連する特定の監査手続

8. 重要な構成単位以外の構成単位においては、グループ・レベルで分析的手続を実施する。

上記の作業全てを実施しても、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合に実施する、重要な構成単位以外の構成単位での作業

特になし。

9. 上記の作業全てを実施しても、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合に実施する、重要な構成単位以外の構成単位での作業を記載する。

101. 【様式2-1】「グループ監査の方針」(勘定科目)の記入方法

注: 本様式を使用せず、連結精算表などを適宜参照して手続を立案することも考えられる。

1. グループ財務諸表の勘定残高と個別財務諸表の勘定残高の関係(監基報330.17)
(重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に該当する場合は「○」を付す。)

参照資料 連結精算表、予想連結財務諸表

構成単位	連結	修正	合計	親会社	子会社A	子会社B	子会社C	子会社D	関連会社Y
作業の種類	-	-	-	監査	監査	売上の架空計上や前倒し計上に関連する監査手続	グループ・レベルでの分析的手続	監査	グループ・レベルでの分析的手続
構成単位の監査人	-	-	-	-	-	-	-	○	-
【様式5-1】ref.	XXXX	-	-	XXXX	XXXX	XXXX	-	-	-
現金及び預金	○ 4,900	0	4,900	○ 2,100	○ 1,200	300	400	○ 900	300
受取手形及び売掛金	○ 10,935	(1,700)	12,635	○ 6,790	○ 2,645	900	500	○ 1,800	400

1. 構成単位は、連結財務諸表に含まれる構成単位全てを記載する。

2. 構成単位に対し実施する作業を「【様式2-1】グループ監査の方針」の「3. 構成単位の財務情報について実施する作業」から転記する。

3. 構成単位に関する作業を構成単位の監査人に依頼する場合には、○印を記載する。

4. 【様式5-1】の調書への参照先を記載する。
【様式5-1】は、重要な構成単位において自ら手続を実施する場合に作成する。
重要な構成単位以外の構成単位において、追加の手続を実施する場合は、適宜【様式5-1】を作成する。

5. 連結財務諸表の勘定残高と、構成単位ごとの勘定残高を記載する。

6. 連結財務諸表における「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」を識別し、○印を記載する。

7. 6で識別した連結財務諸表における「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」に基づき、各構成単位において「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」として識別すべきか否かを検討し、○印を記載する(連結財務諸表監査目的)。
親会社の個別財務諸表監査目的で、個別財務諸表において「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」としたものは連結財務諸表監査目的においても「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」となることが多い。

102. 【様式3-13-1】重要な虚偽表示リスクの識別と評価(2. アサーションレベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価)の記入方法

[illegible]

103. 【様式3-13-2】「不正シナリオの検討」の記入方法

1. 不正リスク要因を理解した様式名を記載する。

2. 不正リスク要因に関連する取引種類、勘定残高又は注記事項を記載する。

3. 収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならないとされている。ここでは、関連するアサーション、部門、不正の実行者について、いわゆる不正のトライアングルを詳細に検討する前の段階として、識別した不正リスク要因を考慮して想定される不正の概要を記載する。識別した不正リスク要因が同じであっても、関連するアサーション・部門・不正の実行者が異なる場合には、別の行に記載する。

4. 想定される不正の概要の発生可能性や影響の度合いを踏まえて、不正のトライアングルについて検討する。発生可能性や影響の度合いが高い場合ほど、不正のトライアングルについて詳細に検討する。

識別した様式	構成単位	識別した不正リスク要因	取引種類、勘定残高又は注記事項	想定される不正の概要 (注1)(注2)	関連するアサーション	部門	不正の実行者	不正シナリオの検討									
								動機・プレッシャー	機会	姿勢・正当化	不正リスクの評価結果 (注3)	統制リスクの評価結果 (注6)	不正による重要な虚偽表示リスクの評価結果 (注7)	想定される具体的な不正の手口 (注8)			

5. 想定される不正に対する内部統制の概要について記載する。その際に、当該内部統制を理解した監査調査を明記する。なお、不正による重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制については、デザインを評価し、業務に適用されているかどうかを判断しなければならないことに留意する。

6. 必要に応じて、不正リスクの発生可能性の高低、影響の度合いの大小の判断根拠の補足説明を記載する。

7. 動機(プレッシャー・インセンティブ)、機会、正当化の検討から、不正リスクの評価結果として「高」「中」「低」を明記する。

8. 統制リスクの評価結果として「高」「低」を、有効性の評価を実施しない場合には「－」を明記する。なお、内部統制の運用状況の有効性を評価する場合は、内部統制が有効に運用されていることを想定しており、想定と異なり有効に運用されていない場合、統制リスクの評価を修正する。内部統制の有効性を評価する場合は、関連する業務プロセス名を記載した上で、様式6において評価を実施する。

9. 固有リスク、統制リスクの評価結果を総合して、不正による重要な虚偽表示リスクについては「○」を、不正による重要な虚偽表示の疑義については「◎」を付す。なお、不正リスクを「高」と評価した場合には、統制リスクを「低」と評価した場合であっても重要な虚偽表示リスクを「○」「◎」と評価する必要があることに留意する。

10. 不正による重要な虚偽表示リスクの評価結果を「○」「◎」としたものについて、「想定される不正の概要」を、想定される具体的な不正の手口(不正シナリオ)に詳細に落とし込んで記載する。

104.【様式5-1】「アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応手続の立案」の記入方法

1. 財務諸表
の勘定科目
などを記載す
る。

2. 【様式3-13-1】重要な虚偽表示リスクの識別と評価において識別された重要な虚偽表示リスクについては、【様式5-2】において詳細にリスク対応手続を立案し、本様式に転記する（主な実証手続の種類・時期・範囲は【様式5-2】参照とする）。

3. 識別した虚偽表示リスクについて、複数のアサーションが関連する場合には、主な実証手続等との対応付けを明確化するために、行を分けて記載する。

3. 「識別した虚偽表示リスク」のアサーションに○印を記載する。

4. 量的・質的な面から「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」(監基報315.A218)に該当すると判断した場合には、○印を記載する。

6. 「識別した虚偽表示リスク」に基づき、主な実証手続を立案し、記載する。

[illegible]

5. 関連するアサーションを識別していない(重要な虚偽表示リスクを識別していない)が、「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」に重要な虚偽表示リスクがないとした監査人の評価が、引き続き適切であるかどうかを評価する。重要な虚偽表示リスクがあると判断した場合には、【様式3群】のリスク評価を見直す。

7. 関連するアサーションを識別していない(重要な虚偽表示リスクを識別していない)が、「重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」に対する実証手続を立案し実施しなければならない。

関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項における全てのアサーションについて実証手続が要求されているわけではない。むしろ、実施すべき実証手続の立案において、仮に虚偽表示が発生した場合に当該虚偽表示が重要である合理的な可能性があると判断したアサーションを考慮し、それに対して実施すべき手続の適切な種類、時期及び範囲を決定することがあることに留意する。

8. 具体的な手続の立案については、【様式8群】に記載する。また、企業が作成した情報を利用する場合には、【様式8-6】企業が作成した情報の検討を実施する必要があることに留意する。

105. 【様式5-2】「アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクへの対応手続の立案」の記入方法

1.【様式3-13-1】重要な虚偽表示リスクの識別と評価において識別された重要な虚偽表示リスクについて記載する。

2. 「識別した重要な虚偽表示リスク」のアサーションに○印を記載する。

3. 該当する場合には、○印を記載する。

4. 【様式3-13-1】
重要な虚偽表示
リスク識別と評価の
結果を転記する。
該当箇所に、○印
を記載する。

5.【様式3-13-1】重要な虚偽表示リスク識別と評価に記載の業務プロセス名を転記する。

6. 特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制に依拠しようとする場合には、当年度の監査において、これに関連する内部統制の運用評価手続を実施する必要がある。

[illegible]

2. 内部統制の整備・運用状況の評価を実施した調書に参照を付す。

8. 具体的な手続の立案については、【様式8群】に記載する。また、企業が作成した情報を利用する場合には、【様式8-6】企業が作成した情報の検討を実施する必要があることに留意する。

なお、重要な虚偽表示リスクについては、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に対しても、実証手続を立案し実施しなければならないことに留意が必要である（監基報330.17）。

さらに、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならないことに留意する（監基報330.20）。

106. 【様式6】「業務プロセスに係る内部統制の評価」の記入方法

1. RCM (監基報315.25(1)(4)、27(2)、A178、監基報330.5.6(1)②、7-11.13.21(1))

No	起こり得る虚偽表示	特別な検討を必要とする リスクか否か	関連アサーション										関連する内部統制が有効か否か	
			監査対象期間の取引の種類等 に係るもの					期末の勘定残高等に係るもの						
			発生	網羅性	正確性	期間帰属	分類の妥当性	表示及び注記	実在性	権利と義務	網羅性	正確性、評価と期間配分		分類の妥当性
1	売上の架空計上(未承認の取引先との取引)	○	○					○	○					
2	売上の架空計上(承認されていない取引条件による受注)	○	○					○	○					
:	:													
:	:													
:	:													
:	:													

1. その業務プロセスにおいて識別した「起こり得る虚偽表示」をNo.を付けて記載する。

2. 「起こり得る虚偽表示」のうち、特別な検討を必要とするリスクに該当するものに○印を付ける。

3. 記載した「起こり得る虚偽表示」をアサーションに関連付け、○印を付ける。

4. 監査計画時は、運用評価手続を実施していないので、空欄となる。

5. 起こり得る虚偽表示に対応する内部統制を記載する。

6. 記載した内部統制が、起こり得る虚偽表示に対し、防止的統制である場合には“P”を、発見的統制である場合には“D”を記載する。

8. 監査計画時は、運用評価手続の立案まで行う。よって、期中及び残余期間の評価結果やW/P ref.は、空欄となる。

内部統制	起こり得る虚偽表示No. (注1)					頻度	手作業/ 自動/ 手+自動	アプリケーション・システム	整備状況の評価手続の立案及び評価結果			依拠するか	過年度の 監査証拠 の利用	運用評価手続の立案及び評価結果							
	1	2							種類・時期・範囲	評価結果	W/P ref.			当期実施			残余期間				
														種類・時期・範囲 (注2)	評価結果	W/P ref.	種類・時期・範囲 (注2)	変更有無	評価結果	W/P ref.	
①新規取引先との取引開始にあたり、営業担当者が作成した「新規得意先マスタ登録申請書」を営業責任者が内容が適切であるか確認した上で、承認する。 (※)本記載例では、得意先マスタ登録の変更については、記載していない。	P					都度	手作業	販売管理システム	【種類】「新規得意先マスタ登録申請書」を閲覧し、営業責任者による適切な承認が行われていることを確かめる。 【時期】XX月XX日 【範囲】1件	Y	XXXX	Y	II	【種類】当期に登録された販売管理システム及び会計システムの得意先マスタから内部統制の頻度に応じたサンプルを抽出する。そのサンプルに該当する「新規得意先マスタ登録申請書」を閲覧し、営業責任者による適切な承認が行われていることを確かめる。 【時期】XX月～XX月 【範囲】XX件	Y	XXXX	【種類】営業責任者XXX氏に質問を行うとともに、「新規得意先マスタ登録申請書」を閲覧し、左記内部統制について、重要な変更がないことを確かめる。 【時期】XX月XX日 【範囲】1件	無	Y	XXXX	
デザインの評価結果	Y	Y																			

7. 起こり得る虚偽表示に対応する内部統制が十分でない場合は、“N”を記載する。十分である場合は、“Y”を記載する。

107. 【様式8-3-2】「仕訳テストの立案」の記入方法

1. 起こり得る不正の態様を想定して記載する。

2. 経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、詳細テストを実施する仕訳を特定するために、個別具体的に仕訳を定義する。

1. 経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、詳細テストを実施する仕訳入力及びその他の修正を識別する。(監基報240.31(1)②、A41)
(留意事項)
・仕訳テストを実施する際は、起こり得る不正の態様を想定して、個々の状況に適合した手続を設計し実施する必要がある。(会長通牒2016年第1号)

特性・性質	詳細テストを実施する仕訳の定義	対象期間/実施時期(注)

3. 仕訳入力及びその他の修正に対する詳細テストの種類、時期及び範囲を、職業的専門家としての判断に基づき決定する。しかし、不正な仕訳入力やその他の修正は、多くの場合、期末に行われるため、監基報240第31項(1)②は期末時点で行われた仕訳入力やその他の修正を抽出するよう監査人に要求している。さらに、財務諸表の不正による重要な虚偽表示や様々な隠蔽行為は年度を通じて起こり得るため、監基報240第31項(1)③は監査対象期間を通じて仕訳入力やその他の修正を抽出する必要があるかどうかについて考慮するよう監査人に要求していることに留意する。

2. 仕訳の抽出に利用する母集団のデータの網羅性を確認する。

手続	W/P ref.

4. 仕訳の抽出に利用する母集団の網羅性の検討手続及びその検討調書へのリファレンスを記載する。

108. 【様式8-6】「企業が作成した情報の検討」の記入方法

1. 企業が作成した情報（IPE）に関連する取引種類、勘定残高又は注記事項を記載する。

2. 監査人がIPE利用する目的が、「企業が内部統制において利用する情報」の場合には「内部統制」、「監査人が監査証拠として実証手続において利用する情報」の場合には「実証手続」と記載する。

5. IPEを作成する情報システムがITアプリケーションの場合には当該名称を記載する。

6. 入手しようとする監査証拠に関する事項について、○印を記載する。

7. 脚注の「注2」の区分を記載する。

8. 評価方法の概要を具体的に記載する。

9. 監査証拠を入手できた場合には○印を記載する。

10. 評価した調書を記載する。特に、評価方法が「Ⅱ」の場合には、様式6を作成して評価することになる。

取引種類、勘定残高 及び注記事項	IPE名称	利用目的（注1）	IPE生成におけるリスク	作成方法 （自動、手動、 自動&手動）	IPEを作成する 情報システム	正確性・網羅性の評価						目的適合性 の評価結果 （注1・3）
						正確性	網羅性	評価方法		評価結果 （注3）	W/P ref.	
								区分（注2）	概要			

注1：企業が作成した情報は、監査人の利用目的に照らして「企業が内部統制において利用する情報」と「監査人が監査証拠として実証手続において利用する情報」に大別することができる。
なお、「監査人が監査証拠として実証手続において利用する情報」に該当する場合には、目的適合性について評価する必要がある。

注2：以下の区分に従って、記載する。

評価方法の区分	内容（監基報500A50）
I	当該情報を利用した監査手続と不可分であり、当該情報を利用した監査手続の実施と同時に入手
Ⅱ	情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続を実施して入手
Ⅲ	追加的な監査手続を実施して入手

なお、Ⅱの場合には、内部統制の整備評価手続を実施する必要があることに留意するとともに、概要欄に整備状況の評価調書番号を記載すること。

注3：意見形成時まで実施した評価結果を記載する。

3. 例えば、ITアプリケーションから出力された延滞債権リストの場合、以下のようなリスクが考えられる。
□ 債権の計上日が正確に認識されないリスク
□ 延滞債権を抽出する母集団に債権が網羅的に含まれないリスク
□ 債権が延滞期間別の正しく分類されないリスク

なお、リスクが異なる場合には、評価方法が異なる場合があるので、IPE名称が同じでも、別の行に記載することに留意する。

4. IPEが作成される方法を記載する。
例えば、ITアプリケーションから出力された延滞債権リストや滞留在庫リストの場合には、「自動」と記載する。

11. 「利用目的」が「実証手続」の場合には、IPEが監査証拠として、十分に正確かつ詳細であるかどうかを判断する。十分かつ詳細な監査証拠を入手できた場合には、○印を記載する。

109. 【様式11】「監査上の主要な検討事項の決定と監査上の対応の立案」の記入方法

1. 特に注意を払った事項を絞り込むにあたっての根拠を記載する。これらの項目は相互に関係するため、複数の項目に該当することがあり、そのような場合、監査上の主要な検討事項として識別する可能性は高まる。

3. 監査上の主要な検討事項を絞り込むにあたっての根拠を記載する。なお、特に重要であると判断した事項の決定は、その数も含め、職業的専門家の判断による。また、特に重要であると判断した事項は、個々の監査業務における相対的な重要性を考慮して決定されるものであり、同業他社等との比較において重要であるかどうか考慮する必要はない。

監査役等とコミュニケーションを行った事項(注4)	W/P ref.	特に注意を払った事項の決定とその根拠				監査上の主要な検討事項の決定とその根拠	監査上の対応の立案							
		特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域	見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域	当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響	その他		運用評価手続	W/P ref.	実証手続	W/P ref.	その他の手続	W/P ref.		
		(注5)				(注5)								

2. 監査役等とコミュニケーションを行った事項のうち、特に注意を払った事項については、「○」を記載する。

4. 特に注意を払った事項のうち、監査上の主要な検討事項として決定した事項については、「○」を記載する。