

監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」の改正について

2019年6月12日

日本公認会計士協会

新	旧
<p>監査基準委員会報告書 240</p> <p style="text-align: center;">財務諸表監査における不正</p> <p style="text-align: right;">2011年12月22日 改正 2013年6月17日 改正 2015年5月29日 改正 2018年10月19日 <u>最終改正</u> <u>2019年6月12日</u></p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会 監査基準委員会 (報告書：第40号)</p>	<p>監査基準委員会報告書 240</p> <p style="text-align: center;">財務諸表監査における不正</p> <p style="text-align: right;">2011年12月22日 改正 2013年6月17日 改正 2015年5月29日 <u>最終改正</u> 2018年10月19日</p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会 監査基準委員会 (報告書：第40号)</p>
《 I 本報告書の範囲及び目的》	《 I 本報告書の範囲及び目的》
《 1. 本報告書の範囲》	《 1. 本報告書の範囲》
(省 略)	(省 略)
《(2) 不正の防止及び発見に対する責任》	《(2) 不正の防止及び発見に対する責任》
<p>4. 不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にあるが、取締役会や監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を「監査役等」という。）も責任を負っている。なお、本報告書において、経営者とは、取締役又は執行役のうち企業における業務の執行において責任を有する者をいい、監査役設置会社においては代表取締役又は業務執行取締役を指し、指名委員会等設置会社においては代表執行役又は執行役を指す。</p>	<p>4. 不正を防止し発見する基本的な責任は経営者にあるが、取締役会や監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を「監査役等」という。）も責任を負っている。なお、本報告書において、経営者とは、取締役又は執行役のうち企業における業務の執行において責任を有する者をいい、監査役設置会社においては代表取締役又は業務執行取締役を指し、指名委員会等設置会社においては代表執行役又は執行役を指す。<u>また、取締役又は執行役を以下「取締役等」という。</u></p>

新	旧
<p>経営者は、取締役会による監督及び監査役等による監査（以下「取締役会及び監査役等による監視」という。）の下で、不正の発生の機会を減少させることとなる不正の防止や、不正の発見と処罰の可能性によって各人に不正を思いとどまらせることとなる不正の抑止について強調することが重要である。これは、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を創出することに対する経営者の姿勢に関係し、取締役会及び監査役等による積極的な監視により強化される。取締役会及び監査役等による監視には、経営者が内部統制を無効化する可能性、又は企業の業績や収益力に関する投資家の判断に影響を与える利益調整など、経営者による財務報告プロセスに対する不適切な干渉を考慮することが含まれる。</p>	<p>経営者は、取締役会による監督及び監査役等による監査（以下「取締役会及び監査役等による監視」という。）の下で、不正の発生の機会を減少させることとなる不正の防止や、不正の発見と処罰の可能性によって各人に不正を思いとどまらせることとなる不正の抑止について強調することが重要である。これは、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を創出することに対する経営者の姿勢に関係し、取締役会及び監査役等による積極的な監視により強化される。取締役会及び監査役等による監視には、経営者が内部統制を無効化する可能性、又は企業の業績や収益力に関する投資家の判断に影響を与える利益調整など、経営者による財務報告プロセスに対する不適切な干渉を考慮することが含まれる。</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《2. 本報告書の目的》</p>	<p>《2. 本報告書の目的》</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《3. 定義》</p>	<p>《3. 定義》</p>
<p>10. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。</p> <p>(1) 「不正」－不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、取締役、監査役等、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。</p> <p>(2) 「不正リスク要因」－不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示す事象や状況、不正を実行する機会を与える事象や状況、又は不正行為に対する姿勢や不正行為を正当化する状況をいう。(A21項からA23項参照)</p> <p>(3) 「不正リスク」－不正による重要な虚偽表示リスクの略称。不正による重要な虚偽表示リスク、不正リスクいずれの表現も用いている。</p> <p>(4) 「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」－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い、監査手続を実施した結果、当該状況を識別した場合、監査人は、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関する評価が依然として適切であ</p>	<p>10. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。</p> <p>(1) 「不正」－不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、取締役等、監査役等、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。</p> <p>(2) 「不正リスク要因」－不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示す事象や状況、不正を実行する機会を与える事象や状況、又は不正行為に対する姿勢や不正行為を正当化する状況をいう。(A21項からA23項参照)</p> <p>(3) 「不正リスク」－不正による重要な虚偽表示リスクの略称。不正による重要な虚偽表示リスク、不正リスクいずれの表現も用いている。</p> <p>(4) 「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」－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い、監査手続を実施した結果、当該状況を識別した場合、監査人は、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関する評価が依然として適切であ</p>

新	旧
<p>るかどうかを判断する際にこれを考慮することが求められる。</p> <p>F(5) 「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況」－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い、当該状況が存在する場合、監査人は、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ことが求められる。</p> <p>F(6) 「不正による重要な虚偽表示の疑義」－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、以下のいずれかに当てはまる場合が該当する。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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監査人が判断した場合 - 識別し評価した不正による重要な虚偽表示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 	<p>るかどうかを判断する際にこれを考慮することが求められる。</p> <p>F(5) 「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況」－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い、当該状況が存在する場合、監査人は、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ことが求められる。</p> <p>F(6) 「不正による重要な虚偽表示の疑義」－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、以下のいずれかに当てはまる場合が該当する。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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監査人が判断した場合 - 識別し評価した不正による重要な虚偽表示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
<p>《Ⅱ 要求事項》</p>	<p>《Ⅱ 要求事項》</p>
<p>《1. 職業的専門家としての懐疑心》</p>	<p>《1. 職業的専門家としての懐疑心》</p>
<p>11. 監査基準委員会報告書 200 第 14 項に記載のとおり、監査人は、経営者、取締役及び監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持しなければならない。(A6 項及び A7 項参照)</p>	<p>11. 監査基準委員会報告書 200 第 14 項に記載のとおり、監査人は、経営者、取締役等及び監査役等の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持しなければならない。(A6 項及び A7 項参照)</p>
<p>(省 略)</p>	<p>(省 略)</p>
<p>13. 監査人は、経営者、取締役及び監査役等への質問に対する回答が矛盾していると判断した場合には、これを調査しなければならない。</p>	<p>13. 監査人は、経営者、取締役等及び監査役等への質問に対する回答が矛盾していると判断した場合には、これを調査しなければならない。</p>

新	旧
<p>《2. 監査チーム内の討議》</p>	<p>《2. 監査チーム内の討議》</p>
<p>14. 監査基準委員会報告書 315 第 9 項は、監査チーム内で討議することと、討議に参加していない監査チームメンバーへ伝達する事項を決定することを要求している。この討議では、不正がどのように発生するののかも含め、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのかについて、特に重点を置かなければならない。</p> <p>監査チームメンバーは、経営者、取締役及び監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに、討議を行わなければならない (A9項及びA10項参照)。</p>	<p>14. 監査基準委員会報告書 315 第 9 項は、監査チーム内で討議することと、討議に参加していない監査チームメンバーへ伝達する事項を決定することを要求している。この討議では、不正がどのように発生するののかも含め、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのかについて、特に重点を置かなければならない。</p> <p>監査チームメンバーは、経営者、取締役等及び監査役等が信頼でき誠実であるという考えを持たずに、討議を行わなければならない (A9 項及び A10 項参照)。</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《3. リスク評価手続とこれに関連する活動》</p>	<p>《3. リスク評価手続とこれに関連する活動》</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《(1) 経営者及びその他の企業構成員》 (FA10-6 項参照)</p>	<p>《(1) 経営者及びその他の企業構成員》 (FA10-6項参照)</p>
<p>16. 監査人は、以下の事項について経営者に質問しなければならない。</p> <p>(1) 財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われるリスクに関する経営者の評価 (評価の内容、範囲及び頻度を含む。) (A11 項及び A12 項参照)</p> <p>(2) 経営者が不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス (経営者が識別したか注意を払っている特定の不正リスク、又は不正リスクが存在する可能性がある取引種類、勘定残高又は<u>注記事項</u>を含む。) (A13 項参照)</p> <p>(3) 上記の管理プロセスに関して経営者と監査役等の協議が行われている場合にはその内容</p> <p>(4) 経営者の企業経営に対する考え方や倫理的な行動についての見解を従業員に伝達している場合にはその内容</p>	<p>16. 監査人は、以下の事項について経営者に質問しなければならない。</p> <p>(1) 財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われるリスクに関する経営者の評価 (評価の内容、範囲及び頻度を含む。) (A11 項及び A12 項参照)</p> <p>(2) 経営者が不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス (経営者が識別したか注意を払っている特定の不正リスク、又は不正リスクが存在する可能性がある取引種類、勘定残高又は<u>開示等</u>を含む。) (A13 項参照)</p> <p>(3) 上記の管理プロセスに関して経営者と監査役等の協議が行われている場合にはその内容</p> <p>(4) 経営者の企業経営に対する考え方や倫理的な行動についての見解を従業員に伝達している場合にはその内容</p>
(省 略)	(省 略)

新	旧
<p>18. 監査人は、内部監査機能を有する企業については、<u>内部監査に従事する適切な者に対して</u>、企業に影響を及ぼす不正、不正の疑いや不正の申立てを把握しているかどうかを判断するため、<u>及び不正リスクに関する見解を得るため</u>、質問を行わなければならない。(A17 項参照)</p>	<p>18. 監査人は、内部監査機能を有する企業については、<u>内部監査担当者が企業に影響を及ぼす不正、不正の疑いや不正の申立てを把握しているかどうかを判断するため</u>、<u>又は不正リスクに関する内部監査担当者的見解を得るため</u>、<u>内部監査担当者</u>に質問を行わなければならない。(A17 項参照)</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《Ⅲ 適用指針》</p>	<p>《Ⅲ 適用指針》</p>
<p>《1. 不正の特徴》 (第3項参照)</p>	<p>《1. 不正の特徴》 (第3項参照)</p>
(省 略)	(省 略)
<p>A2. 不正な財務報告とは、財務諸表の利用者を欺くために財務諸表に意図的な虚偽表示を行うことであり、計上すべき金額を計上しないこと又は必要な<u>注記</u>を行わないことを含んでいる。</p> <p>不正な財務報告は、企業の業績や収益力について財務諸表の利用者を欺くために、経営者が利益調整を図ることを目的として行われる可能性がある。このような利益調整は、経営者の些細な行為又は仮定や判断の不適切な変更から始まることが多い。これらの行為は、動機やプレッシャーによって、不正な財務報告にまで至ることがある。例えば、業績報酬を最大にしたいという欲求や、市場の期待に応えるというプレッシャーのために、不正な財務報告を行うことがある。また、税金を最小限にするための利益の圧縮、又は銀行からの資金調達を確保するための利益の水増しといった動機を持つこともある。</p>	<p>A2. 不正な財務報告とは、財務諸表の利用者を欺くために財務諸表に意図的な虚偽表示を行うことであり、計上すべき金額を計上しないこと又は必要な<u>開示</u>を行わないことを含んでいる。</p> <p>不正な財務報告は、企業の業績や収益力について財務諸表の利用者を欺くために、経営者が利益調整を図ることを目的として行われる可能性がある。このような利益調整は、経営者の些細な行為又は仮定や判断の不適切な変更から始まることが多い。これらの行為は、動機やプレッシャーによって、不正な財務報告にまで至ることがある。例えば、業績報酬を最大にしたいという欲求や、市場の期待に応えるというプレッシャーのために、不正な財務報告を行うことがある。また、税金を最小限にするための利益の圧縮、又は銀行からの資金調達を確保するための利益の水増しといった動機を持つこともある。</p>
<p>A3. 不正な財務報告は、以下の方法により行われることがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表の基礎となる会計記録や証憑書類の改竄、偽造又は変造 ・ 取引、会計事象又は重要な情報の財務諸表における虚偽の記載や意図的な除外 ・ 金額、分類、表示又は<u>注記事項</u>に関する意図的な会計基準の不適切な適用 	<p>A3. 不正な財務報告は、以下の方法により行われることがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表の基礎となる会計記録や証憑書類の改竄、偽造又は変造 ・ 取引、会計事象又は重要な情報の財務諸表における虚偽の記載や意図的な除外 ・ 金額、分類、表示又は<u>開示</u>に関する意図的な会計基準の不適切な適用

新	旧
<p>A4. 不正な財務報告は、経営者による内部統制の無効化を伴うことが多い。経営者は、以下のような方法を用いて<u>意図的に内部統制を無効化し、不正を行うことがある。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営成績の改竄等の目的のために架空の仕訳入力（特に期末日直前）を行う。 ・ 会計上の見積りに使用される仮定や判断を不適切に変更する。 ・ 会計期間に発生した取引や会計事象を認識しないこと、又は認識を不適切に早めたり遅らせたりする。 ・ <u>適用される財務報告の枠組みで要求される注記事項又は適正表示を達成するために必要な注記事項を省略したり、不明瞭に記載したり、又は誤った表示をする。</u> ・ 財務諸表に記録される金額に影響を与える可能性のある事実を隠蔽する。 ・ 企業の財政状態又は経営成績を偽るために仕組まれた複雑な取引を行う。 ・ 重要かつ通例でない取引についての記録や契約条項を変造する。 	<p>A4. 不正な財務報告は、経営者による内部統制の無効化を伴うことが多い。経営者は、以下のような方法を用いて内部統制を無効化し、不正を行うことがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営成績の改竄等の目的のために架空の仕訳入力（特に期末日直前）を行う。 ・ 会計上の見積りに使用される仮定や判断を不適切に変更する。 ・ 会計期間に発生した取引や会計事象を認識しないこと、又は認識を不適切に早めたり遅らせたりする。 ・ 財務諸表に記録される金額に影響を与える可能性のある事実を隠蔽する、<u>又は開示しない。</u> ・ 企業の財政状態又は経営成績を偽るために仕組まれた複雑な取引を行う<u>こと。</u> ・ 重要かつ通例でない取引についての記録や契約条項を変造する<u>こと。</u>
(省 略)	(省 略)
《2. 職業的専門家としての懐疑心》(第11項から第13項参照)	《2. 職業的専門家としての懐疑心》(第11項から第13項参照)
(省 略)	(省 略)
<p>A7. 監査人が過去の経験に基づいて、経営者、取締役及び監査役等は信頼が置ける又は誠実であると認識していたとしても、状況が変化している可能性があることから、不正による重要な虚偽表示リスクを検討する場合には、経営者の説明を批判的に検討するなど、監査人の職業的懐疑心の発揮が重要である。</p>	<p>A7. 監査人が過去の経験に基づいて、経営者、取締役等及び監査役等は信頼が置ける又は誠実であると認識していたとしても、状況が変化している可能性があることから、不正による重要な虚偽表示リスクを検討する場合には、経営者の説明を批判的に検討するなど、監査人の職業的懐疑心の発揮が重要である。</p>
(省 略)	(省 略)
《3. 監査チーム内の討議》(第14項参照)	《3. 監査チーム内の討議》(第14項参照)

新	旧
(省 略)	(省 略)
<p>A10. 討議内容には、以下の事項を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表(注記事項を含む。)のどこに、どのように不正による重要な虚偽表示が行われる可能性があるのか、経営者がどのように不正な財務報告を行ったり、<u>隠蔽する可能性があるのか</u>、どのように企業の資産が流用される<u>可能性があるのか</u>についての意見交換 ・ 利益調整を示唆する状況及び不正な財務報告となり得る利益調整のために経営者が<u>採る手法</u>の検討 ・ <u>経営者が注記事項を、適切な理解を妨げるような方法(例えば、余り重要でない情報を多く含めたり、不明瞭で曖昧な表現を使用するなど)で記述しようとするリスク</u>の検討 ・ 「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」に関する企業の外部及び内部要因の検討 ・ 現金など流用されやすい資産に対する資産保全手続についての経営者の関与の検討 ・ 経営者や従業員の不自然な又は説明のつかない行動や生活様式の変化の検討 ・ 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に対し、監査の過程を通じて、職業的懐疑心を保持することの重要性の強調 ・ 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況に遭遇した場合には、その状況の検討 ・ 実施する監査手続の種類、時期及び範囲に、企業が想定しない要素をどのように組み込むかの検討 ・ 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に対応して実施する監査手続、及びその監査手続が他の監査手続よりも有効であるかどうかの検討 ・ 監査人が知り得た不正の申立ての検討 ・ 経営者による内部統制を無効化するリスクの検討 	<p>A10. 討議内容には、以下の事項を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表のどこに、どのように不正による重要な虚偽表示が行われる可能性があるのか、経営者がどのように不正な財務報告を行い<u>隠蔽できる</u>のか、どのように企業の資産が流用される<u>ことがあり得る</u>のかについての意見交換 ・ 利益調整を示唆する状況及び不正な財務報告となり得る利益調整のために経営者が<u>とる手法</u>の検討 ・ 「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」に関する企業の外部及び内部要因の検討 ・ 現金など流用されやすい資産に対する資産保全手続についての経営者の関与の検討 ・ 経営者や従業員の不自然な又は説明のつかない行動や生活様式の変化の検討 ・ 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に対し、監査の過程を通じて、職業的懐疑心を保持することの重要性の強調 ・ 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況に遭遇した場合には、その状況の検討 ・ 実施する監査手続の種類、時期及び範囲に、企業が想定しない要素をどのように組み込むかの検討 ・ 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に対応して実施する監査手続、及びその監査手続が他の監査手続よりも有効であるかどうかの検討 ・ 監査人が知り得た不正の申立ての検討 ・ 経営者による内部統制を無効化するリスクの検討

新	旧
(省 略)	(省 略)
《4. リスク評価手続とこれに関連する活動》	《4. リスク評価手続とこれに関連する活動》
《(1) 経営者への質問》	《(1) 経営者への質問》
(省 略)	(省 略)
《内部監査担当者への質問》 (第18項参照)	《内部監査担当者への質問》 (第18項参照)
<p>A17. 監査基準委員会報告書315第5項(1)及び第22項、並びに監査基準委員会報告書610「内部監査人の作業の利用」では、内部監査機能を有する企業に対する監査に関連する要求事項を定め、指針を提供している。これらの報告書の要求事項を実行するため、監査人は、例えば、以下のような特定の内部監査活動について質問することがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> 内部監査人が不正を発見するために監査対象期間中に実施した手続 上記手続を実施したことにより発見した事項に対する、経営者による十分な対応の有無 	<p>A17. 監査基準委員会報告書315第22項及び監査基準委員会報告書610「内部監査の利用」では、内部監査機能を有する企業に対する監査における要求事項を定め、指針を提供している。これらの報告書の要求事項を実行するため、監査人は、例えば、以下のような特定の内部監査活動について質問することがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> 内部監査担当者が不正を発見するために監査対象期間中に実施した手続 内部監査担当者が上記手続を実施したことにより発見した事項に対する、経営者による十分な対応の有無
《(2) 取締役会及び監査役等による監視活動の理解》 (第19項参照)	《(2) 取締役会及び監査役等による監視活動の理解》 (第19項参照)
(省 略)	(省 略)
<p>A19. 監査人は、取締役会及び監査役等が実施している監視活動を理解することにより、経営者による不正が行われる可能性、不正リスクに係る内部統制の妥当性及び経営者の能力と誠実性に関する見識を得ることがある。</p> <p>監査人は、取締役会及び監査役等(又は監査等委員会若しくは監査委員会)の議事録の閲覧又は監査役等若しくは非業務執行取締役への質問などによって、これらを理解することができる場合がある。</p>	<p>A19. 監査人は、取締役会及び監査役等が実施している監視活動を理解することにより、経営者による不正が行われる可能性、不正リスクに係る内部統制の妥当性及び経営者の能力と誠実性に関する見識を得ることがある。</p> <p>監査人は、取締役会及び監査役等(又は監査等委員会若しくは監査委員会)の議事録の閲覧、又は監査役等への質問などによって、これらを理解することができる場合がある。</p>
(省 略)	(省 略)
《5. 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価》	《5. 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価》
(省 略)	(省 略)
《(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び関連する内	《(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び関連する内

新	旧
部統制》 （第26項参照）	部統制》 （第26項参照）
A29. 監査基準委員会報告書315のA52項に記載しているとおり、経営者は、適用する内部統制の種類と範囲及び受け入れるリスクの種類と範囲に関して判断することがある。経営者は、不正を防止し発見するために適用する内部統制の種類と範囲の決定において、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクの発生可能性を検討する。この検討の一部として、不正による重要な虚偽表示リスクの軽減に関して、特定の内部統制を整備及び運用することが、費用対効果に見合わない結論付けることもある。	A29. 監査基準委員会報告書315のA45項に記載しているとおり、経営者は、適用する内部統制の種類と範囲及び受け入れるリスクの種類と範囲に関して判断することがある。経営者は、不正を防止し発見するために適用する内部統制の種類と範囲の決定において、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクの発生可能性を検討する。この検討の一部として、不正による重要な虚偽表示リスクの軽減に関して、特定の内部統制を整備及び運用することが、費用対効果に見合わない結論付けることもある。
（省 略）	（省 略）
《6. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応》	《6. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応》
（省 略）	（省 略）
《(6) 会計上の見積り》 （第31項(2)参照）	《(6) 会計上の見積り》 （第31項(2)参照）
（省 略）	（省 略）
A45. 遡及的な検討は、監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」第8項においても要求されている。遡及的な検討は、経営者の過年度の見積りプロセスの有効性、確定額についての監査証拠、又は該当する場合には当年度の会計上の見積りを行うための過年度の会計上の見積りの再見積額についての情報や財務諸表に <u>注記</u> することが求められる見積りの不確実性のような事項についての監査証拠を入手するためのリスク評価手続として行う。実務上、本報告書に記載される経営者の判断と仮定における不正による重要な虚偽表示リスクとなり得る偏向に対する監査人の検討は、監査基準委員会報告書540により要求される事項と合わせて実施される。	A45. 遡及的な検討は、監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」第8項においても要求されている。遡及的な検討は、経営者の過年度の見積りプロセスの有効性、確定額についての監査証拠、又は該当する場合には当年度の会計上の見積りを行うための過年度の会計上の見積りの再見積額についての情報や財務諸表に <u>開示</u> することが求められる見積りの不確実性のような事項についての監査証拠を入手するためのリスク評価手続として行う。実務上、本報告書に記載される経営者の判断と仮定における不正による重要な虚偽表示リスクとなり得る偏向に対する監査人の検討は、監査基準委員会報告書540により要求される事項と合わせて実施される。
（省 略）	（省 略）
《10. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション》 （第39項から第41項参照）	《10. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション》 （第39項から第41項参照）
（省 略）	（省 略）

新	旧
<p>《(2) 監査役等とのコミュニケーション》(第40項参照)</p>	<p>《(2) 監査役等とのコミュニケーション》(第40項参照)</p>
<p>A58. 監査役等とのコミュニケーションは、口頭又は書面により行われる。監査基準委員会報告書260のA46項はコミュニケーションを口頭で行うか書面で行うかの決定に当たって考慮する事項を示している。監査人は、経営者が関与する不正又は財務諸表の重要な虚偽表示となった不正の場合、その内容や影響の度合い等により、適時に報告するとともに、文書によっても報告する必要があるかどうかを検討することがある。なお、監査人は、不正を識別した場合、法令等の規定により、監査役等に対し報告する責任がある場合があることに留意する。</p>	<p>A58. 監査役等とのコミュニケーションは、口頭又は書面により行われる。監査基準委員会報告書260のA37項はコミュニケーションを口頭で行うか書面で行うかの決定に当たって考慮する事項を示している。監査人は、経営者が関与する不正又は財務諸表の重要な虚偽表示となった不正の場合、その内容や影響の度合い等により、適時に報告するとともに、文書によっても報告する必要があるかどうかを検討することがある。なお、監査人は、不正を識別した場合、法令等の規定により、監査役等に対し報告する責任がある場合があることに留意する。</p>
(省 略)	(省 略)
<p>A60. 監査人が、経営者、取締役又は監査役等の信頼性や誠実性に疑念を持つような例外的な状況においては、適切に対応するため、法律専門家に助言を求めることを検討する場合がある。</p>	<p>A60. 監査人が、経営者、取締役等又は監査役等の信頼性や誠実性に疑念を持つような例外的な状況においては、適切に対応するため、法律専門家に助言を求めることを検討する場合がある。</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《11. 適切な規制当局への不正の報告》(第42項参照)</p>	<p>《11. 適切な規制当局への不正の報告》(第42項参照)</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《IV 適用》</p>	<p>《IV 適用》</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ 本報告書(2011年12月22日)は、2012年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。 ・ 本報告書(2013年6月17日)は、2014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。 ・ 本報告書(2015年5月29日)は、2015年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 本報告書(2011年12月22日)は、2012年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。 ・ 本報告書(2013年6月17日)は、2014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。 ・ 本報告書(2015年5月29日)は、2015年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。 ・ 本報告書(2018年10月19日)は、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

新	旧
<ul style="list-style-type: none"> 本報告書（2018年10月19日）は、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。 本報告書（2019年6月12日）は、2020年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。ただし、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から早期適用することができる。 	<p>る。</p>
<p>《付録1 不正リスク要因の例示》（A23項参照）</p>	<p>《付録1 不正リスク要因の例示》（A23項参照）</p>
<p>（省 略）</p>	<p>（省 略）</p>
<p>《1. 不正な財務報告による虚偽表示に関する要因》</p>	<p>《1. 不正な財務報告による虚偽表示に関する要因》</p>
<p>（省 略）</p>	<p>（省 略）</p>
<p>《(1) 動機・プレッシャー》</p>	<p>《(1) 動機・プレッシャー》</p>
<p>（省 略）</p>	<p>（省 略）</p>
<p>3. 企業の業績が、次のような関係や取引によって、<u>経営者、取締役</u>、又は監査役等の個人財産に悪影響を及ぼす可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> 経営者、<u>非業務執行取締役</u>又は監査役等が企業と重要な経済的利害関係を有している。 経営者等の報酬の大部分が、株価、経営成績、財政状態又はキャッシュ・フローに関する目標の達成に左右される賞与やストック・オプションなどで構成されている（なお、このようなインセンティブ・プランは、これに係る勘定残高や取引が財務諸表にとっては重要でなくても、特定の勘定残高や取引に係る目標の達成に左右されることがある。）。 企業の債務を個人的に保証している。 	<p>3. 企業の業績が、次のような関係や取引によって、経営者又は監査役等の個人財産に悪影響を及ぼす可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> 経営者又は監査役等が企業と重要な経済的利害関係を有している。 経営者等の報酬の大部分が、株価、経営成績、財政状態又はキャッシュ・フローに関する目標の達成に左右される賞与やストック・オプションなどで構成されている（なお、このようなインセンティブ・プランは、これに係る勘定残高や取引が財務諸表にとっては重要でなくても、特定の勘定残高や取引に係る目標の達成に左右されることがある。）。 企業の債務を個人的に保証している。
<p>（省 略）</p>	<p>（省 略）</p>

新	旧
《(2) 機会》	《(2) 機会》
(省 略)	(省 略)
<p>3. 組織構造が、次のような状況により複雑又は不安定となっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業を支配している組織等の識別が困難である。 ・ 異例な法的実体又は権限系統となっているなど、極めて複雑な組織構造である。 ・ 経営者又は監査役等若しくは非業務執行取締役が頻繁に交代している。 	<p>3. 組織構造が、次のような状況により複雑又は不安定となっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業を支配している組織等の識別が困難である。 ・ 異例な法的実体又は権限系統となっているなど、極めて複雑な組織構造である。 ・ 経営者又は監査役等が頻繁に交代している。
(省 略)	(省 略)
《(3) 姿勢・正当化》	《(3) 姿勢・正当化》
(省 略)	(省 略)
<ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者と現任又は前任の監査人との間に次のような緊張関係がある。 <ul style="list-style-type: none"> - 会計、監査又は報告に関する事項について、経営者と現任又は前任の監査人とが頻繁に論争している又は論争していた。 - 監査の終了又は監査報告書の発行に関して極端な時間的制約を課すなど、監査人への不合理な要求を行っている。 - 監査上必要な資料や情報の提供を著しく遅延する又は提供しない。 - 監査人に対して、従業員等から情報を得ること又は監査役等とコミュニケーションを<u>行う</u>ことを不当に制限しようとしている。又は、監査人が必要と判断した仕入先や得意先等と接することを不当に制限しようとしている。 - 経営者が、監査業務の範囲若しくは監査チームメンバーの配置等に影響を与える、又は監査人に対して高圧的な態度をとる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者と現任又は前任の監査人との間に次のような緊張関係がある。 <ul style="list-style-type: none"> - 会計、監査又は報告に関する事項について、経営者と現任又は前任の監査人とが頻繁に論争している又は論争していた。 - 監査の終了又は監査報告書の発行に関して極端な時間的制約を課すなど、監査人への不合理な要求を行っている。 - 監査上必要な資料や情報の提供を著しく遅延する又は提供しない。 - 監査人に対して、従業員等から情報を得ること又は監査役等とコミュニケーションを<u>とる</u>ことを不当に制限しようとしている。又は、監査人が必要と判断した仕入先や得意先等と接することを不当に制限しようとしている。 - 経営者が、監査業務の範囲若しくは監査チームメンバーの配置等に影響を与える、又は監査人に対して高圧的な態度をとる。
(省 略)	(省 略)
《付録2 不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応 手続の例示》(A38項参照)	《付録2 不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応 手続の例示》(A38項参照)
(省 略)	(省 略)

新	旧
<p>《1. アサーション・レベルにおける検討事項》</p> <p>不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続は、不正リスク要因の種類や組合せ、又は識別した状況、並びにこれらが影響する取引種類、勘定残高及び注記事項並びにアサーションによって異なる。</p> <p>リスク対応手続の例は、次のとおりである。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>	<p>《1. アサーション・レベルにおける検討事項》</p> <p>不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続は、不正リスク要因の種類や組合せ、又は識別した状況、並びにこれらが影響する取引種類、勘定残高又は開示等及びアサーションによって異なる。</p> <p>リスク対応手続の例は、次のとおりである。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>
<p>《付録3 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例示》 (A47 項参照)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>	<p>《付録3 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例示》 (A47 項参照)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>
<p>《(3) 経営者の監査への対応》</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>・ 財務諸表をより完全に理解しやすいものとするための<u>注記</u>の追加や修正に消極的である。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>	<p>《(3) 経営者の監査への対応》</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>・ 財務諸表をより完全に理解しやすいものとするための<u>開示</u>の追加や修正に消極的である。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>
<p>《(5) その他》</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>・ 監査人が取締役又は監査役等と接することに経営者が消極的である。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>	<p>《(5) その他》</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>・ 監査人が取締役等又は監査役等と接することに経営者が消極的である。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>
<p>《F 付録4 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示》 (第 F35-2 項参照)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p style="text-align: right;">以 上</p>	<p>《F 付録4 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示》 (第 F35-2 項参照)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p style="text-align: right;">以 上</p> <p style="text-align: right;">以 上</p>