

監査マニュアル作成ガイド 「監査アプローチ編」 （中間報告）

平成12年 9 月 4 日

日本公認会計士協会

一 監査マニュアル作成ガイド「監査アプローチ編」 （中間報告）について

1. 本ガイド作成の背景

(1) 品質管理レビュー制度への対応

平成9年4月に公認会計士審査会が公表した「会計士監査の充実に向けての提言」を受けて、日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、平成10年7月開催の定時総会において品質管理レビュー制度を発足させ、平成11年6月から、証券取引法に基づく株式公開会社の監査を実施している監査事務所に対する品質管理レビューを開始した。

この品質管理レビューの実施過程において、品質管理委員会から幾つかの問題点が指摘されたが、特に、小規模監査事務所に関して、監査意見表明のための審査体制の不備とともに監査マニュアル等の不備が指摘された。

この指摘を受けて、当協会は、小規模監査事務所品質管理対策プロジェクトチームを設置し、これらの問題点への対応を検討するとともに、その結果を平成11年8月25日付の報告書としてとりまとめた。

この報告書の中でプロジェクトチームは、監査マニュアル等の整備に関して、監査事務所は、監査の品質管理のために監査マニュアルや監査手続書等を整備する必要があるとしながら、小規模監査事務所において、これらの監査マニュアル等を独自に整備することは監査業務量に比較して過重な負担となることも考えられるため、当協会として新たに監査マニュアル作成の手引を作成し、小規模監査事務所における監査マニュアル整備の参考に供することが適切であるとの提言を行った。

(2) リスク・アプローチによる監査業務への対応

当協会は、平成2年9月に監査第一委員会研究報告第1号「監査マニュアル」を改訂したが、その後、平成3年12月に企業会計審議会によって監査基準等が改訂された結果、この「監査マニュアル」は、新たに導入された「監査上の危険性を考慮した監査アプローチ」いわゆる「リスク・アプローチ」に対応できていないものとなっている。

監査事務所が整備すべき監査マニュアルは、監査基準等に準拠したものであることが必要であるため、この「監査マニュアル」の監査実務における位置付けを明確にするとともに、監査人に対する訴訟の危険性を考えた場合の「監査マニュアル」という名称の改訂の必要性にも考慮して、当協会として新たな監査マニュアル作成の手引を作成する必要性を認識していた。

本監査マニュアル作成ガイド「監査アプローチ編」（以下「本ガイド」という。）は、前述の提言と認識を受けて作成したものである。

(3) 本ガイドを研究報告（中間報告）とした理由

本ガイドの公表の前に、平成12年6月9日付で、企業会計審議会は「監査基準等の一層の充実に関する論点整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。この論点整理は、平成3年12月の監査基準の改訂以降における国内外の経済・社会の変化に対応し、また、会計・監査の制度及びその実務の国際的な動向への配慮並びに新会計基準の導入の状況等を踏まえ、監査基準等について幅広い観点から見直しを行うに際して、広く各界に意見を求めたものである。

この論点整理に記載されている内容から判断するに、現在の監査基準が今後大幅に改訂されることが予測される。本ガイドに記載している内容は、この監査基準の改訂の結果に大きく影響を受けるものであり、その結果次第では、本ガイドを大幅に加筆修正する必要がある。したがって、本ガイドを作成する時期としては、監査基準変更後の方が適切であるが、品質管理レビューにおいて指摘された上記の問題点に適切に対応すべく準備をしている各監査事務所に対して、当協会として参考となる資料を可及的速やかに提供することの方がより重要と考えたため、監査基準の改訂を待たず、今般、本ガイドを作成した次第である。

したがって、今後、この論点整理に記載された内容を基にして監査基準が改訂された場合、また、その改訂を受けて当協会が実務指針等を公表した場合には、本ガイドの内容の見直しが必要となる。よって、本ガイドを研究報告（中間報告）と位置付けることにより、今後、監査基準等の改訂等に応じて適宜見直していくこととした。

2. 本ガイドの概要

(1) 本ガイドの目的

本ガイドは、監査の品質管理のために、監査事務所において整備・運用する監査マニュアルを作成するに当たって、その監査アプローチ部分の作成上の手引として参考にされることを意図している。

すなわち、本ガイドは、「リスク・アプローチ」に基づく監査業務を合理的かつ効率的に実施するために、各監査事務所が監査マニュアルを作成・整備する際の指標又は参考となる考え方を提供するとともに、監査マニュアルを作成する上で参考となる資料や文献等を提供することを目的としている。

(2) 本ガイドの監査マニュアル上での位置付け

監査マニュアルに記載する事項としては、例えば、監査事務所の監査に関する基本方針、人事に関する事項、教育研修に関する事項、監査意見表明のための審査機能等、監査事務所としての品質管理全般に関する事項から、個々の監査業務の実施及び管理に関する基本的事項等まで、極めて広範かつ多岐にわたる。

本ガイドは、これらの事項のうち、個々の監査業務実施上の体系、すなわち、監査契約の締結から監査計画の立案、監査計画に基づく監査の実施及び監査結果の報告という一連の監査業務の過程を対象としており、特に、監査アプローチに関する部分を中心として取り扱っている。

3. 本ガイド利用上の留意点

本ガイドは、監査事務所がリスク・アプローチによる監査マニュアルを作成する上での参考とするとともに、監査従事者がリスク・アプローチによる監査業務の実施を理解する上でも参考となることを意図して作成しているが、その利用上の留意点は、次のとおりである。

- ① 本ガイドは、監査事務所が監査アプローチに関する監査マニュアルを作成する上での参考事項を例示したものである。したがって、本ガイドは、監査事務所が本ガイドに記載している事項のすべてを監査マニュアルに記載することを要求するものではない。
- ② 本ガイドは、監査事務所が実際に監査マニュアルを作成する場合の参考となるように、監査アプローチの体系を目次として示し、この体系を受けて、各監査実施過程における留意事項についての解説を【解説】に記載している。そして、この解説を受けて、監査マニュアルに記載する事項及び監査調書に記載する事項（監査証拠として入手する資料等を含む。以下同じ。）を、それぞれ【監査マニュアルに記載する事項】及び【監査調書に記載する事項】として例示している。このように、本ガイドでは【監査調書に記載する事項】も監査マニュアルの中に記載することを想定している。
- ③ 本ガイドは、監査アプローチを網羅的、普遍的あるいは詳細に示したものではない。また、本ガイドに示している留意事項や委員会報告等は、あくまでも例示である。したがって、各監査事務所が監査アプローチに関する監査マニュアルを作成する際には、各監査事務所のそれぞれの実情に即して、必要な加除修正を行うなど、適宜創意と工夫を凝らす必要がある。
- ④ 本ガイドを参考にして監査マニュアルを作成するに当たっては、上記 1. (3) に述べた、監査基準等の今後の改正の動向に留意する必要がある。
- ⑤ 上記 2. (2) で述べたとおり、監査事務所として備え置くべき監査マニュアルのうち、本ガイドで取り扱う範囲は「監査アプローチ」に相当する部分を中心である。ただし、本ガイドの読者の理解に資するため、本ガイドには監査事務所としての品質管

理に関連する事項も一部含めている。したがって、各監査事務所が本ガイドを参考にして監査マニュアルを作成するときには、各監査事務所の実態に応じて、本ガイドでの記載事項を監査事務所としての品質管理に係るマニュアルに含めるのか、監査アプローチに関するマニュアルに含めるのかについて検討する必要がある。

なお、監査計画に基づく監査の実施において、選択適用する財務諸表項目の監査手続を例示した「財務諸表項目の監査手続編」（中間報告）が、監査委員会研究報告第11号として別途公表されるが、本ガイドと併せて、監査マニュアル作成上の参考とされたい。

また、監査事務所としての品質管理に関する監査マニュアルを作成するに際しては、監査基準委員会報告書第12号（中間報告）「監査の品質管理」に記載されている内容が参考となる。

- ⑥ 本文中、監査の対象を「監査対象会社」と表記している。監査対象は会社組織に限定されるものではないが、本ガイド記載の便宜上、一般的な呼称である上記の表現を用いている。
- ⑦ 平成2年9月に最終改訂した「監査マニュアル」は、先にも述べたとおり、リスク・アプローチに準拠していない点が多く見受けられる。しかしながら、監査調書や報告書類等の様式については、これを基として適宜加除修正を加えれば、現在の監査実務においても利用可能な部分もある。したがって、前述した利用上の限界を認識した上で使用するのであれば、「監査マニュアル」は、各監査事務所が監査マニュアルを作成するための参考資料として利用可能であると考えられる。
- ⑧ 本ガイドで引用している以下の委員会報告等については、下記の略称を用いている。
- | | |
|-----------------|-----------|
| 監査基準委員会報告書 | ：基準報告書 |
| 監査（又は監査第一）委員会報告 | ：委員会報告 |
| 監査委員会研究報告 | ：研究報告 |
| 情報システム委員会研究報告 | ：情シ研究報告 |
| JICPAジャーナル | ：ジャーナル（＊） |
- （＊） 監査基準委員会報告書の解説 を中心としたもの

4. 監査マニュアル「監査アプローチ編」の体系

監査マニュアルに記載する監査アプローチの体系（構成と項目）の例は、次のとおりである。各監査事務所が監査アプローチに関する監査マニュアルを作成するに当たっては、ここに記載している具体的項目が目次として参考となる。

第1章	監査マニュアルの意義・目的（p. 9） 1. 監査マニュアルの概要 (1) 監査マニュアルの意義 (2) 監査マニュアルの必要性 2. 監査マニュアルの内容 (1) 監査の品質管理と監査マニュアル (2) 本ガイドが対象とする監査マニュアルの範囲
第2章	監査アプローチの概要（p. 12） 1. リスク・アプローチの内容 2. 監査上の危険性の意義 (1) 監査上の危険性の構成要素 (2) 監査上の危険性とその構成要素との関係 (3) 財務諸表レベルの危険性と勘定科目レベルの危険性 (4) 固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度と取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続との関連 3. リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程 (1) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の概要 (2) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の内容 (3) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の留意点 4. リスク・アプローチによる監査業務のフローチャートの例示
第3章	監査契約の締結（p. 23） I. 総論 1. 監査契約締結上の危険の程度の評価 2. 監査契約締結上の留意点 3. 新規契約と継続契約との区分 II. 実施する業務の内容 1. 契約リスクの程度の評価 (1) 契約リスクの程度を評価する手順の確立 (2) 契約リスク要因の識別 (3) 契約リスク要因の分析 (4) 契約リスクの程度の評価の実施 (5) 継続監査の場合の評価手続の実施 (6) 監査人の交替の場合における評価手続の実施 2. 高い契約リスクの場合への対応（契約リスクの管理） 3. 監査契約書の作成
第4章	監査チームの編成と業務分担及び監査業務の管理（p. 30） I. 総論

1. 監査対象会社の監査に適した監査チームの編成
2. 組織的監査の実施
- II. 実施する業務の内容
 1. 監査チームの編成
 - (1) 監査チームを編成する際の検討事項
 - (2) 監査チームの構成
 - (3) 情報システムの専門家の参画
 2. 監査チーム内での業務分担
 3. 共同監査の場合の取扱い
 - (1) 共同監査の場合の基本的考え方
 - (2) 共同監査における当事者間の業務に関する協定
 - (3) 共同監査の場合における監査報告書
 4. 監査業務の管理の確立

第5章 監査計画の立案（p. 35）

- I. 総 論
 1. 監査計画の意義
 2. 監査計画の立案プロセス
 3. 監査計画の立案時期
 4. 監査計画の修正
 5. 監査計画の文書化
 6. 監査計画の立案における留意事項
- II. 実施する業務の内容
 1. 固有の危険の程度の評価
 - (1) 固有の危険の把握とその程度の評価
 - (2) 事業内容の把握
 - (3) 特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性の理解
 - (4) 会計処理過程の把握
 - (5) 分析的手続の実施
 - (6) 固有の危険の程度を評価するに当たっての留意事項
 2. 虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定及び監査上の危険性の評価
 - (1) 重要性の基準値の暫定的決定
 - (2) 重要性の基準値の暫定的決定に当たっての留意事項
 - (3) 監査上の危険性の評価
 3. 内部統制の有効性の評価
 - (1) リスク・アプローチと内部統制の有効性の評価
 - (2) 内部統制の目的・意義
 - (3) 内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価結果の判定
 - (4) 内部統制の検証計画の立案と検証手続の実施
 - (5) 内部統制の有効性の評価結果の検討
 - (6) 情報システムの内部統制の有効性の評価
 - (7) 委託業務に係る内部統制の有効性の評価
 4. 取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案
 - (1) 監査手続上の危険の程度の決定
 - (2) 監査手続、実施時期及び試査の範囲の決定

(3) 監査実施計画の決定

第6章 監査計画に基づく監査の実施（p. 74）

I. 総論

II. 実施する業務の内容

1. 勘定科目別の監査手続の実施及び監査計画の適時な修正

- (1) リスク・アプローチに基づく監査手続の実施
- (2) 十分な監査証拠の入手
- (3) 監査計画の適時な修正

2. 監査業務の実施状況の管理

3. 財務諸表の表示の検討

- (1) チェックリストの利用と改訂
- (2) 監査事務所が作成するチェックリストの例示

4. 後発事象等の検討

- (1) 後発事象等の意義
- (2) 後発事象等の検討と留意事項
- (3) 監査報告書の作成日後に気付いた事項への対応

5. 経営者確認書の入手

- (1) 経営者確認書の入手とその対応
- (2) 経営者が確認書の提出を拒否した場合の取扱い

6. その他の手続の実施及びその他の項目の検討

- (1) 監査対象会社の顧問弁護士への照会
- (2) その他の専門家の業務の利用の評価
- (3) 分析的手続の実施
- (4) 不正リスクの評価
- (5) 違法取引の有無についての調査
- (6) 企業の継続性に関する評価
- (7) 他の監査人の監査結果の利用の評価

第7章 監査結果の要約と意見形成（p. 84）

I. 総論

II. 実施する業務の内容

1. 検出（発見）事項の分類と検討

- (1) 検出事項の分類
- (2) 検出事項の評価

2. 監査意見の形成

- (1) 監査意見の形成に当たっての留意事項
- (2) 監査結果要約表の作成
- (3) 監査報告書の草案の作成

3. 特記事項としての記載の要否の検討

- (1) 特記事項の意義
- (2) 特記事項としての記載の要否の判断

第8章 監査意見の審査（p. 93）

I. 総論

II. 実施する業務の内容

1. 監査意見の審査
 - (1) 審査の制度
 - (2) 審査の機能
 - (3) 審査資料
 - (4) 審査の実施と記録

第9章 監査結果等の報告と監査業務の最終段階での評価（p. 100）

- I. 総 論
- II. 実施する業務の内容
 1. 監査報告書の作成と提出
 - (1) 監査報告書の作成と提出に当たっての留意事項
 - (2) 法定監査に係る監査報告書の文例
 2. その他外部提出書類の作成
 - (1) 監査概要書等の作成
 - (2) マネジメント・レター（監査実施後の報告書）の作成
 - (3) 監査役会宛の監査実施説明書等の作成
 - (4) 外部提出書類の審査
 3. 監査業務の最終段階での評価

第10章 監査調書（p. 105）

- I. 総 論
- II. 実施する業務の内容
 1. 監査調書の質的要件の考慮
 2. 監査調書の様式及び記録内容に関する留意事項
 - (1) 監査調書の共通的記載事項
 - (2) 監査調書の記載内容に関する留意事項
 - (3) 監査報告書作成後の監査調書の変更
 - (4) 電子化した監査調書の取扱い
 3. 監査調書の体系化・標準化
 4. 監査調書の査閲
 5. 監査調書の保存
 6. 秘密保持の徹底

第11章 中間監査（p. 111）

- I. 総 論
 1. 中間監査の意義
 2. 中間監査と年度監査との関係
- II. 実施する業務の内容
 1. 中間監査の実施上の特色
 2. 子会社等の中間財務諸表等に対する監査手続
 - (1) 一般的手続
 - (2) 中間財務諸表等に特に重要な影響を与える子会社等に対する追加的手続
 - (3) 他の監査人の利用

二 監査マニュアル「監査アプローチ編」の記載内容

第1章 監査マニュアルの意義・目的

第1章	監査マニュアルの意義・目的
1.	監査マニュアルの概要
(1)	監査マニュアルの意義
(2)	監査マニュアルの必要性
2.	監査マニュアルの内容
(1)	監査の品質管理と監査マニュアル
(2)	本ガイドが対象とする監査マニュアルの範囲

【解 説】

1. 監査マニュアルの概要

(1) 監査マニュアルの意義

監査マニュアルとは、監査業務を遂行する上での監査事務所としての基本方針や考え方、及び監査業務を合理的・効率的に実施するための諸事項を体系的に示した文書である。

監査マニュアルは、監査を統一的にかつ一定水準以上の品質を確保して実施するために、監査業務に従事するすべての人々によって尊重され、遵守されなければならない規範である。すべての監査従事者が、監査マニュアルに示されている方針に基づき、また、指示されている手続を実施することによって、個々の監査業務における監査の品質を一定水準以上に保ち、その結果として、監査事務所全体としての監査の品質水準を確保することができる。

監査マニュアルを個々の監査業務に適用するに当たっては、それぞれの監査業務の性格や監査環境等の実情に応じて、その実態に適合するように弾力的に運用する必要がある。

また、社会的・経済的環境の変化、監査対象会社の置かれている経営環境とその変化、また関係諸法令等の改廃等の監査環境の変化等に対応して、監査マニュアルも適時に改訂・更新する必要がある。

(2) 監査マニュアルの必要性

監査マニュアルの必要性として、例えば、次の事項が挙げられる。

① リスク・アプローチに基づく監査の合理的かつ効率的な実施

経済のグローバル化、これに伴う企業活動の規模・領域の拡大及び取引の多様化・複雑化は、企業の経営環境に大きな変化をもたらす。この状況は、企業に影響を及ぼすビジネス・リスクがますます増大し、かつ、そのリスクが常に変動していることを意味する。この状況に対応して、企業におけるビジネス・リスクを監査上

の視点から監査リスク（監査上の危険性）として捉え、これを一定水準以下に抑えるように監査資源を効率的に配分していこうという監査手法がリスク・アプローチである。こうしたリスク・アプローチに基づく監査を合理的かつ効率的に実施するためには、監査業務を周到な監査計画の下で、監査従事者間で適切に業務分担を行って実施し、かつ、その実施結果を適切に統合することが必要となる。

② 組織的監査の実施

監査責任者は、監査意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、必要な監査補助者を、一定の方針の下に、適切な指揮命令の系統と職務分担とを明らかにした組織として運用し、統括することが必要となる。監査事務所として、個々の監査業務に共通な方針や、監査従事者（監査補助者のみならず監査責任者も含む。）が等しく遵守すべき手続を整理し、監査計画の立案に始まり、それに基づく監査の実施及び監査結果の報告までの一連の過程を、体系的に記述した監査マニュアルを整備することは、こうした組織的監査の適切な実施を実現する上で極めて有効である。

③ 監査の品質管理の実施

監査の品質管理のためのツールとして、監査事務所の規模の大小を問わず、監査業務の品質水準を一定以上に保ち、更にその水準を向上させるためにも、文書化された監査マニュアルを整備する必要がある。

2. 監査マニュアルの内容

(1) 監査の品質管理と監査マニュアル

監査マニュアルを、その機能面から見ると、監査の品質管理のための手段（ツール）とみることができる。基準報告書12号「監査の品質管理」では、監査の品質管理は次の二つの品質管理から構成されるとしている（同3項）。

① 監査事務所としての品質管理

② 個々の監査業務の品質管理

したがって、監査事務所が整備・運用する監査マニュアルには、上記の二つの品質管理に関する事項を体系的に含めることが必要である。

監査マニュアルを広義に解した場合は、監査マニュアルは上記の①と②の品質管理を含むものとなり、その監査マニュアルに記述する内容には、例えば、監査事務所の組織構成、人事（採用・評価・昇進）、教育・研修体制、業務遂行に関する規程類及び監査業務を管理するために必要な組織体制全般が含まれることになる。

この場合には、例えば、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ・ 監査事務所の組織編成の方針、事務所の経営・運営体制、事務所構成員（監査業務従事者及びそれ以外の間接部門の業務従事者）に関する人事・労務管理（採用、教育研修、評価・昇進、福利厚生に関する事項も含む。）
- ・ 監査従事者の適格性（独立性、利害関係、守秘義務、知識）

- ・ 監査チームの編成、監査補助者の指導・監督、監査調書の査閲等に関する手続等
- ・ 監査の受嘱（監査契約締結に当たっての手続、監査契約書作成に関する指針・手続）
- ・ 監査計画に関する事項（監査計画立案に関する指針・手順（監査上の危険性の評価と重要性等）、監査計画書の標準様式）
- ・ 監査計画に基づく監査の実施に関する事項（内部統制の検証計画に基づく検証の実施に関する手続・指針、取引記録及び財務諸表項目に関する監査手続に関する実務指針及び監査手続指示書の作成に関する指針）
- ・ 監査結果の要約と監査意見の形成に関する手続・指針
- ・ 監査意見の審査に関する事項
- ・ 監査業務を支援する体制（調査研究、会計・監査等の専門知識や情報の提供、情報システム等の専門的知識の提供のためのバックアップ体制等）
- ・ その他（監査事務所としての法務問題、会計経理、資産管理、監査業務に関する品質管理の点検体制、監査調書を始めとする文書の保管・管理など）

上記各事項に関するより具体的な内容については、基準報告書12号「監査の品質管理」に示されている事項が参考となる。

(2) 本ガイドが対象とする監査マニュアルの範囲

本ガイドは、基準報告書12号「監査の品質管理」に規程する品質管理のうち、②個々の監査業務の品質管理の部分、すなわち、監査契約の締結から監査結果の報告までの一連の監査実施過程を主たる対象としており、特に、監査アプローチに関する部分に重点を置いている。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査マニュアルの意義・目的に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査マニュアルの意義
- ② 監査マニュアルの必要性
- ③ 各監査事務所が作成・整備する監査マニュアルの内容
- ④ 監査アプローチに関する監査マニュアルの体系（これについては ー 4. 監査マニュアル「監査アプローチ編」の体系を参照されたい。）

第2章 監査アプローチの概要

第2章	監査アプローチの概要
	1. リスク・アプローチの内容
	2. 監査上の危険性の意義
	(1) 監査上の危険性の構成要素
	(2) 監査上の危険性とその構成要素との関係
	(3) 財務諸表レベルの危険性と勘定科目レベルの危険性
	(4) 固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度 と取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続との関連
	3. リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程
	(1) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の概要
	(2) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の内容
	(3) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の留意点
	4. リスク・アプローチによる監査業務のフローチャートの例示

本章では、現行の監査基準が採用する「リスク・アプローチ」の概要を示し、その全体を俯瞰する。そして、本章の内容の詳細を第3章「監査契約の締結」以降において記述する。

【解 説】

1. リスク・アプローチの内容

現行の監査基準は、監査上の危険性を考慮したアプローチ、すなわち「リスク・アプローチ」を採用している。

リスク・アプローチとは、監査契約の締結、監査計画の立案、監査計画に基づく監査の実施の各監査業務の段階で監査上の危険性を考慮し、監査意見表明の対象となる監査対象会社の財務諸表に関する監査上の危険性を評価し、この危険性が高いとして特定した監査対象や領域又は項目に対して、重点的かつ慎重に監査手続を適用することによって、限られた監査上の資源を効率的に配分し、もって監査業務を合理的に遂行することを目的とした監査手法をいう。

2. 監査上の危険性の意義

(1) 監査上の危険性の構成要素

監査上の危険性は、「固有の危険」、「内部統制上の危険」及び「監査手続上の危険」の三つの要素から構成される。それぞれの意義は次のとおりである（基準報告書5号2項）。

項 目	意 義（基準報告書5号）
監査上の危険性	財務諸表に重要な虚偽記載が含まれているにもかかわらず、監査人がこれを発見できずに不適切な意見を表明する可能性をいう。（2項）
固有の危険	関連する会社の内部統制が存在していないとの仮定の上で、重要な虚偽記載が取引記録及び財務諸表項目に生じる可能性をいう。（3項）
内部統制上の危険	重要な虚偽記載が会社の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性をいう。（5項）
監査手続上の危険	会社の内部統制によって防止又は適時に発見されなかった重要な虚偽記載が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。（7項）

（2） 監査上の危険性とその構成要素との関係

監査上の危険性とその三つの構成要素との関係を説明する際に、通常、次の算式が用いられる。

$\text{監査上の危険性 (AR)} = \text{固有の危険 (IR)} \times \text{内部統制上の危険 (CR)} \\ \times \text{監査手続上の危険 (DR)}$
--

上記の式において、ARを所与とすると、監査人がIRとCRを評価し、その水準が決定されれば、結果的にDRの水準が決定される。したがって、IRとCRの総合評価の結果、その水準が高ければ、すなわち、これらの危険が高ければARを一定水準以下に抑えるためには、DRの水準を低くする必要がある。すなわち、監査人は、監査対象会社の内部統制によっても防止又は発見されない重要な虚偽記載を発見できる可能性を高めるような監査手続を実施する必要がある。

反対に、IRとCRの総合評価の水準が低ければ、DRの水準を高くしても、ARを一定水準以下に抑えることができる。すなわち、監査人は、重要な虚偽記載が発見できる可能性の比較的低い監査手続を実施してもよいことになる。

ここで、IRとCRは、監査対象会社側に存在する要因であるので、監査人はその危険の程度を評価することはできても、その危険の程度を直接変動させることはできない。しかし、DRは監査人側に存在する要因であるため、監査人は、選択適用する監査手続、その実施時期及び試査の範囲を勘案することによって、その危険の程度をコントロールすることが可能である（基準報告書5号7項）。

このように、リスク・アプローチの主眼は、固有の危険及び内部統制上の危険の程度を評価し、その危険の程度に応じて、監査上の危険性を一定水準以下に抑え得るように監査手続上の危険の程度を決定し、必要十分な監査手続の選択適用を計画し、実施しようとするにある（基準報告書5号2項）。

(3) 財務諸表レベルの危険性と勘定科目レベルの危険性

以上で示した監査上の危険性とこれを構成する三つの危険との関係は、具体的には二つの次元で考えることができる。一つは財務諸表レベルであり、もう一つは勘定科目レベル(注)である。

(注) 勘定科目レベルとは「取引記録及び財務諸表項目レベル、又は監査要点レベル」の意味で用いている(以下同じ。)

監査人の監査意見は財務諸表全体に対して表明するものであるから、監査上の危険性(AR)は財務諸表レベルでの評価である。したがって、先述した監査上の危険性に関する関係式も、財務諸表レベルでの各々の危険の関係を示したものと理解できる。

しかしながら、実際には、財務諸表レベルでの固有の危険(IR)、内部統制上の危険(CR)及び監査手続上の危険(DR)そのものを直接的に評価することはできない。そこで、財務諸表レベルの危険性を勘定科目レベルの危険性と関連付けて考える必要がある。

すなわち、監査は、取引記録及び財務諸表項目を対象として実施されるので、監査人は、財務諸表全体の監査上の危険性を基礎として、取引記録及び財務諸表項目ごとに又はその監査要点ごとに監査上の危険性を考慮する必要がある(基準報告書5号2項)、実際に監査を実施する場合には、財務諸表レベルの危険性を勘定科目レベルに展開する必要がある(財務諸表レベルで設定した監査上の危険性を、勘定科目レベルへ落とし込むこと)。

そこで、先述した監査上の危険性の算式を勘定科目レベルの視点で考えると次のとおりとなる。

財務諸表レベルでの危険性を勘定科目レベルに展開した結果、各勘定科目レベルでの監査上の危険性をARaで表すと、 $ARa = IRa \times CRa \times DRa$ となる(ARa、IRa、CRa、DRaは、いずれも各勘定科目レベルへ展開した監査上の危険性及びその構成要素である。)。ここでIRaは、各勘定科目ごとの固有の危険の把握を通じて評価される。

また、この後の3.(2)⑤で記述する内部統制の有効性の評価を通してCRaが評価されれば、結果的にDRaの水準、すなわち、監査手続上の危険が定まってくることとなる。このことは、勘定科目レベルのARaの水準をカバーするために必要な監査証拠を収集し得るような監査手続が決定されるということを意味している。

さらに、各勘定科目レベルで実施する監査手続の結果把握した危険(実績)は、一定の方法で再び財務諸表レベルの危険性(実績)として統合する必要がある。このようにして統合した財務諸表レベルでの危険性が、監査計画立案時に暫定的に決定した財務諸表レベルでの重要性の基準値(又は実績結果に基づく監査意見表明のための財務諸表レベルでの重要性の基準値)と比較され、監査上の危険性が容認し得る水準であるかどうかの検討が行われることになる。

「財務諸表レベルで設定した監査上の危険性の勘定科目レベルへの展開」や「勘定科目レベルで実際に把握した危険性の財務諸表レベルへの統合」の手続をどのように実施するかについての具体的方法は基準書等では示されていない。したがって、各監査事務所でこの方法を合理的に設定することが必要となる。

なお、実務上は各監査事務所で、この趣旨に沿った合理的な方法により工夫を凝らしてこの手続を設定しているのが実情であって、その態様は様々である。この点については、基準報告書5号「監査上の危険性と重要性」の解説記事に参考となる事例紹介がある（ジャーナル1995年7月号18頁、19頁）。

(4) 固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度と取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続との関連

固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度と取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続との関連を例示すれば、次のとおりである。

固有の危険	内部統制上の危険	内部統制への依拠	監査手続上の危険	取引記録及び財務諸表項目の監査手続
高い	高い	しない	相当低くする	低
中位			低くする	低
低い			中位としてよい	中
高い	中位	する	低くする	低
中位			中位としてよい	中
低い			高くしてもよい	高
高い	低い	する	中位としてよい	中
中位			高くしてもよい	高
低い			相当高くしてよい	高

（研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」の4項(9)及び基準報告書5号「監査上の危険性と重要性」の11項を修正して引用した。）

なお、取引記録及び財務諸表項目の監査手続の欄における低、中、高の意味は次のとおりである。

低：監査手続上の危険の程度を低く抑える監査手続を選択することをいう。すなわち、重要な虚偽記載が残存する危険が高いため、より強い証拠力を有する監査証拠を入手するための監査手続を選択する必要がある。

中：監査手続上の危険の程度を中水準に保つ監査手続を選択することをいう。

高：監査手続上の危険を高くしてもよい程度の監査手続を選択することをいう。すなわち、重要な虚偽記載が残存する危険が低いため、監査の効率化が可能である。

3. リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程

(1) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の概要

リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の概要は、通常、次のとおりである。

- ① 監査契約締結上の危険の程度の評価
- ② 監査計画段階における固有の危険の程度及び監査上の危険性の評価
- ③ 内部統制上の危険の程度の評価（内部統制の有効性の評価）
- ④ 監査手続上の危険の程度の評価及び監査手続の立案
- ⑤ 監査計画に基づく監査の実施
- ⑥ 監査上の危険性の最終的評価及び監査結果の報告
- ⑦ 監査業務終了後の業務

概念的には、上記②から④までが監査計画の立案（策定）の過程であり、⑤以降はそれに基づく監査の実施過程ということができる。しかし、実際の監査業務においては、監査計画の立案と、これに基づく監査手続の実施、そして、その実施結果の評価に基づいて必要と認められる監査計画の修正を行うことになる。このような監査計画の立案とその監査計画に基づく監査の実施との間の相互のフィード・バック関係は、監査の終了時まで行われることになるため、監査計画の立案とそれに基づく監査の実施との区別は、実務的にはそれほど重要性はない。

(2) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の内容

- ① 監査契約締結上の危険の程度の評価〔第3章に詳細を記載。以下同じ。〕

監査契約を締結するに当たっては、監査対象会社が、社会的・経済的にいかなる状況にあるかを慎重に検討し、監査業務を受嘱するか否かを決定する必要がある。この手続を監査契約締結上の危険（以下「契約リスク」という。）の程度の評価という。

この評価においては、契約リスクとなる要因を識別し、それがどのような内容であるかを分析・検討した上で、契約リスクの程度を評価し、最終的に監査契約を締結するか否かの意思決定を行うことになる。

なお、契約リスクの程度の評価は、監査契約の継続の際にも実施する必要がある。

- ② 監査計画の立案〔第5章〕

監査契約の受嘱が決定すると、監査を担当する監査チームの編成（監査責任者や監査補助者の選任等）を行い、監査業務遂行のための組織体制をつくとともに、監査計画を立案することになる。

基準報告書6号「監査計画」によれば、このステップは以下の三つにより構成される。

- (7) 監査の基本的な方針の立案
- (4) 内部統制の検証計画の立案

(ウ) 取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案

さらに、監査の基本的な方針の立案は、固有の危険の程度の評価、虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定、監査上の危険性の評価及び内部統制の有効性の予備的評価からなる。

また、実際の手続としては、(イ)と(ウ)の間に「内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施」というステップが入るが、これは監査計画に基づく監査の実施であって、監査計画の立案とは概念的には区別される。

なお、監査人は、不正及び誤謬による重要な虚偽記載が財務諸表に含まれる危険性を評価し、その評価に基づき、不正及び誤謬による重要な虚偽記載を発見できるように監査計画を立案しなければならない（基準報告書10号8項）。また、監査人は、監査計画の立案においては、財務諸表の重要な虚偽記載の原因となる違法行為の発生又は存在の可能性についても検討しなければならない（基準報告書11号10項）。

③ 監査計画段階における固有の危険の程度の評価、虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定及び監査上の危険性の評価〔第5章II 1. 及び2. 〕

この評価は、上記②(7) 監査の基本的な方針の立案において実施する手続であり、ここでは事業内容の把握、取引サイクルごとの会計処理過程（会計データの記録、分類、集計の過程）の把握並びに特定の取引記録及び財務諸表項目が有する特性の理解を通じて、固有の危険の程度を評価する。そして、評価された固有の危険が取引記録及び財務諸表項目に及ぼす影響を考慮することになる（固有の危険の程度の評価）。

また、財務諸表において重要であると判断される虚偽記載の金額を、重要性の基準値として決定する。ここでの重要性の基準値は、監査計画段階において暫定的に決定する虚偽記載の重要性である。この重要性の基準値は、一般的に、当期純利益、経常利益、純資産等を基礎として決定される（虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定）。

重要性の基準値をどのように求めるかは、監査事務所の定めるところによるが、そのようにして決定した重要性の基準値に基づいて、監査上の危険性を評価し、その一定水準を決定する（基準報告書5号17項、同6号6項(2)）。

なお、この監査上の危険性の評価において決定する重要性の基準値は、財務諸表全体レベルでの重要性としての意味であることに留意する必要がある。

前述したように固有の危険の程度の評価に当たっては、その手続の一つとして、特定の取引記録及び財務諸表項目が有する特性の理解が必要であるが、これは財務諸表の構成要素である勘定科目レベルの視点で行われる。すなわち、監査は、取引記録及び財務諸表項目を対象として実施されるので、監査人は、財務諸表全体の監

査上の危険性を基礎として、取引記録及び財務諸表項目ごとに又はその監査要点ごとに監査上の危険性を考慮する必要がある（基準報告書5号2項）。

それゆえ、虚偽記載の重要性の基準値を基に、それぞれの取引記録及び財務諸表項目ごとの重要性の値を考慮する必要がある（基準報告書5号18項）、また、虚偽記載の重要性の基準値は、財務諸表に含まれる虚偽記載の合計金額が財務諸表全体に与える影響を考慮して決定するのである（基準報告書5号17項）。

以上のように、暫定的に決定した重要性の基準値は、財務諸表全体レベルでの監査上の危険性の評価に関するものであるため、実際の監査においては、この重要性の基準値を勘定科目レベルに展開する必要がある。

④ 内部統制の有効性の予備的評価〔第5章Ⅱ 3(3)〕

内部統制上の危険の程度の評価を行うに当たり、内部統制に依拠できるか否かの判断を行うとともに、内部統制に依拠できるとしても、それに依拠するか否かの判断を行う必要がある。

すなわち、仮に内部統制の存在（整備状況）と有効性（運用状況）が認められたとしても、必ずしも内部統制に依拠した監査を実施する必要があるわけではない。監査対象項目によっては、内部統制に依拠しない監査手続（内部統制の検証を行わず、直接に取引記録及び財務諸表項目の監査手続）を実施する場合の方が効率的な場合があり得る（基準報告書6号6項(3)）。すなわち、内部統制の検証手続を実施して、内部統制に依拠できるかどうかを評価するための労力よりも、内部統制に依拠せず（内部統制の検証手続を行わず）、直接に取引記録及び財務諸表項目の監査手続を実施する労力の方が小さいと認められるならば、後者を選択する方が監査の効率性の観点からは優れている。

内部統制に依拠できるか否か、又それに依拠するか否かの判断を行うに当たっては、通常、下記の手続を実施する。

(7) 経営環境が内部統制組織の整備及び運用状況にどのような影響を与えているかの状況把握（基準報告書4号10項～12項）

(4) 内部統制組織の整備及び運用状況の把握（基準報告書4号13項～15項）

この手続の実施過程については、研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」の(6)に事例をもって解説されている。この研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」の例にあるように、内部統制の有効性の予備的評価は、取引記録又は財務諸表項目ごとに把握した統制手続の有効性を評価する手続であるため、監査対象会社の主要な業務について、取引サイクル別に内部統制組織の機能を把握し、監査要点に結び付けた評価を実施することになる。

このように、内部統制の有効性の予備的評価の視点は、前述した勘定科目レベルにあることに留意する必要がある。

⑤ 内部統制上の危険の程度の評価（内部統制の有効性の評価）〔第5章Ⅱ 3(4)、(5)〕

内部統制の有効性の予備的評価の結果、内部統制に依拠することとした場合には、次の手続として内部統制上の危険の程度の評価を行うこととなるが、この評価は内部統制の有効性の検証を通じて行われるため、その検証のための計画を立案することになる。

リスク・アプローチに基づく監査においては、この内部統制の有効性の評価自体は監査の目的ではないが、その有効性の評価を誤ると、監査上の危険性に影響を及ぼすことになる点に留意する必要がある。

すなわち、内部統制の有効性の評価結果は、本章の「2. 監査上の危険性の意義」に記述したとおり、取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲の決定に影響を及ぼすことになる。

したがって、内部統制の有効性の評価は、その結果が、取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続の立案に結び付くことになるという点において重要な手続である（研究報告7号3項）。

⑥ 監査手続上の危険の程度の評価及び監査手続の立案〔第5章Ⅱ 4.〕

固有の危険及び内部統制上の危険の程度の評価が終了したところで、両者の危険の程度を総合的に評価する。そして、監査上の危険性を一定水準以下に抑えることができるよう、監査手続上の危険の程度を決定する（上記③参照）。

さらに、この監査手続上の危険の程度に応じて、適用すべき監査手続、実施時期及び試査の範囲を決定する。ここでは、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲という三つの変動要因の一つ又は複数を組み合わせることによって、監査手続上の危険の程度を高くしたり、低くしたりすることができるという点に留意する必要がある。

⑦ 監査計画に基づく監査の実施〔第6章〕

取引記録及び財務諸表項目について、監査計画の段階において立案した監査手続を実施し、十分な監査証拠を入手する。監査人は、財務諸表の適正性に関する監査意見を表明するための合理的な基礎を得るために、十分な監査証拠を入手する必要がある。

⑧ 監査上の危険性の最終的評価及び報告〔第7章、第8章、第9章〕

(7) 監査実施の結果、監査の最終的な段階において、監査上の危険性が想定した水準どおりであったか否かの評価を行い、監査意見の形成を行う。もし、想定した水準よりも監査上の危険性が高かった場合には、固有の危険、内部統制上の危険に変化がない限り、監査手続上の危険に影響が生じるため、より強い証拠力を有する監査証拠を収集し得る監査手続を追加的に実施する必要がある、そのための監査計画の修正を考慮する必要がある。

なお、監査を実施している過程で、監査上の危険性に変化を与えることとなる要因が発生した場合には、これを遅滞なく把握し、適時・適切に監査計画の修正を行うことが必要である。したがって、監査の最終的な段階においては、追加的手続の実施の必要性が生じないようにする必要がある。

また、監査人は、監査を実施した結果得られた検出事項について、その金額的側面と、当該事項が不正（意図的）によるものか、誤謬（意図的でない）によるものか等の質的側面を勘案し、その重要性を検討する。また、監査人は、監査を実施した結果得られた検出事項について、財務諸表の修正等の要否を監査対象会社と協議する。その結果、修正等が行われなかった検出事項については、その金額的側面と、質的側面を勘案し、その重要性を再検討することとなる。

(4) 監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、監査意見表明のための審査を受ける必要がある。この審査を経て、初めて監査意見は対外的に表明されることとなる。

(3) リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の留意点

監査人は、上述した監査業務の過程を合理的かつ効率的に実施するため、監査計画を立案・策定する必要がある。さらに、この監査計画に基づいて実施する内部統制の有効性の評価、取引記録及び財務諸表項目の監査といった監査業務実施の全過程において、監査上の危険性に関するこれら三つの危険の要素の相互関係を意識するとともに、それらを管理しながら監査業務を遂行していく必要がある（注）。

したがって、監査人は、監査上の危険性に変動をもたらす事象の発生・変化・消滅といった状況に即応して、機動的に監査計画を修正し、必要な監査手続の修正・追加等を行う必要がある。このように、監査業務のコントロール手段として、監査計画は極めて重要である。

（注）内部統制上の危険は、監査人の側でコントロール不能というわけではない点に注意が必要である。監査結果等による監査人の内部統制に関する改善提案が、経営者により採用され、早い時期に改善がなされれば、内部統制上の危険は低減することもある。

4. リスク・アプローチによる監査業務のフローチャートの例示

リスク・アプローチによる監査業務の実施過程を理解する上では、22頁に記載したフローチャートが参考となる。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査アプローチの概要に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

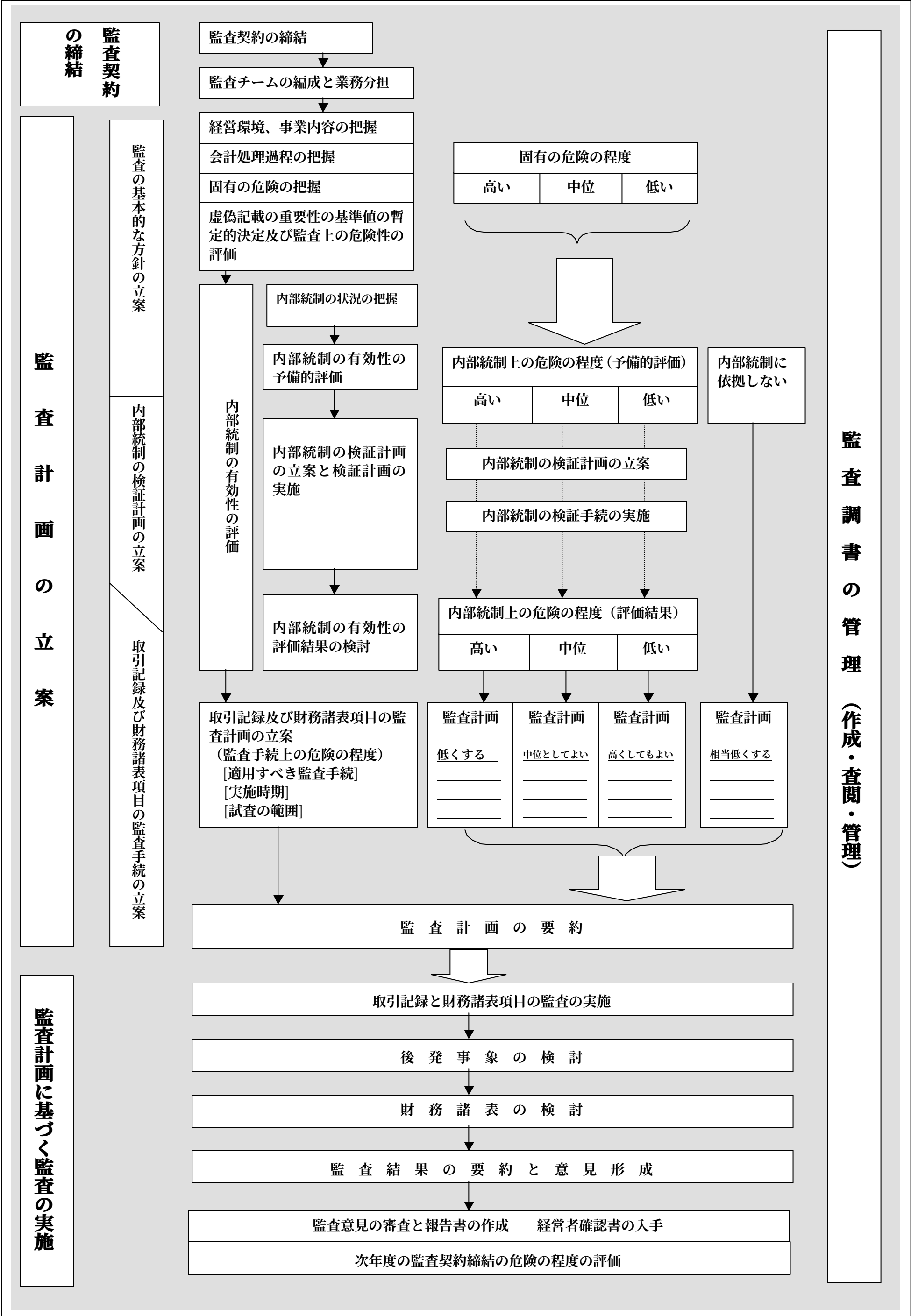
なお、各監査事務所が実際に監査マニュアルを作成する際には、解説に記述した点を要約し、リスク・アプローチの意義を明記するとともに、各監査事務所がリスク・アプローチに基づく監査をどのような形態で実施するのかについての概略を記述することになる。

① 監査事務所が採用する監査アプローチの概要

- ・ リスク・アプローチの内容
- ・ 監査上の危険性の意義とその構成要素
- ・ 財務諸表レベルの危険性と勘定科目レベルの危険性との関係
- ・ 固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度と取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続との関連
- ・ リスク・アプローチに基づく監査業務の実施過程の概要

② 監査上の危険性を考慮した監査アプローチ(リスク・アプローチ)のフローチャート

監査上の危険性を考慮した監査アプローチ（リスク・アプローチ）のフローチャートの例示



第3章 監査契約の締結

第3章	監査契約の締結
	I. 総論
	1. 監査契約締結上の危険の程度の評価
	2. 監査契約締結上の留意点
	3. 新規契約と継続契約との区分
	II. 実施する業務の内容
	1. 契約リスクの程度の評価
	(1) 契約リスクの程度を評価する手順の確立
	(2) 契約リスク要因の識別
	(3) 契約リスク要因の分析
	(4) 契約リスクの程度の評価の実施
	(5) 継続監査の場合の評価手続の実施
	(6) 監査人の交替の場合における評価手続の実施
	2. 高い契約リスクの場合への対応（契約リスクの管理）
	3. 監査契約書の作成

【解 説】

I. 総 論

1. 監査契約締結上の危険の程度の評価

監査契約を締結するに当たって監査責任者は、監査対象会社が社会的・経済的にいかなる状況下にあるかを慎重に検討した上で、監査業務を受嘱するか否かを決定する必要がある。この手続が監査契約締結上の危険（以下「契約リスク」という。）の程度の評価である。

この「契約リスク」と監査業務遂行上における「監査上の危険性」とを区別し、契約リスクが顕在化するのを未然に防止するために行う手続が「契約リスクの程度の評価」の手続である。監査マニュアルでは、この契約リスクの程度の評価についての方針と手続を明確にしておく必要がある。

2. 監査契約締結上の留意点

監査対象会社の契約リスクの程度の評価に当たっては、その評価を連結財務諸表ベースで実施する必要がある。すなわち、監査対象会社と監査契約を締結する場合は、親会社のみを対象とした契約リスクではなく、子会社及び関連会社を含む連結グループを対象とした総体としての契約リスクの程度の評価を行う必要がある。特に、子会社等の中に、業績が悪化している会社、高いリスクのある事業を営んでいる会社、管理水準が低いと認められる会社、カントリー・リスクの高い国や地域で事業を営んでいる会社等が存在する場合には、連結グループを対象とした総体としての契約リスクの程度の評価を行う必要性は高まる。

また、これらの子会社等への監査人の関わり方も様々であり、自己の監査事務所が別個の監査契約を締結している場合や、他の監査人によって監査が行われている場合もある（この場合、他の監査人の監査結果を利用するか否かの判断の問題もある。）。また、子会社等の中には単独では監査が行われていない場合もあり、さらに、在外子会社等の場合には、会計事務所が監査（Audit）ではなく、レビュー（Review）やコンピレーション（Compilation）等の形態で関与している場合もある。

監査マニュアルには、以上のような状況を分類・整理し、監査人が監査対象会社の連結グループ総体としての契約リスクの程度を評価するに当たり、監査事務所としてどのように対処するかを、以下の「Ⅱ．実施する業務の内容」に記述した内容を参考にして記載しておく必要がある。

3. 新規契約と継続契約との区分

契約リスクの程度の評価には、監査対象会社が初めて監査の対象となった場合（監査人の交替による場合も含む。）と、継続監査の場合とがある。これらの場合の契約リスクの程度の評価における留意点は次に記載するとおりであるが、それぞれについて監査マニュアルに記述しておく必要がある。

なお、新規契約の場合（新たに監査人に選任される場合）に必要となる会計監査人の就任手続及びその関係資料についても監査マニュアルに記載しておくことが望まれる。

【解 説】

Ⅱ．実施する業務の内容

1. 契約リスクの程度の評価

(1) 契約リスクの程度を評価する手順の確立

契約リスクの程度を評価する手順の概要は、通常、次のとおりである。この手順に基づいて、契約リスクの程度の評価に関する監査マニュアルの記述を行うこととなる。

- ① 契約リスクの要因を識別・特定する。
- ② 契約リスクがどのような内容であるかを分析・検討する。
- ③ 識別・特定した契約リスクの要因を総合的に検討して、契約リスクの程度を評価する。
- ④ 監査契約を締結するかしないか又は監査契約を継続するかしないかの意思決定をする。

なお、契約リスクの程度の評価は、監査契約を受嘱するか否かの時点のみならず、監査報告書作成時点及び次年度の監査の開始時点においてもそれぞれ実施することとし、常に契約リスクの程度の評価の見直しを行うことが必要である点に留意する。

(2) 契約リスク要因の識別

契約リスクの要因を類型化し、その例を挙げると次のとおりとなる。なお、これらの要因は、第5章で詳述する事業内容の把握における留意点と共通する事項も多い。

- ① 監査対象会社が置かれている経営環境や事業内容及び経営組織に係るリスク要因
 - ・ 監査対象会社の業績が、同業他社よりも相当良い又は悪い。
 - ・ 監督官庁等へ提出する報告書類の記載内容への配慮から、業績を歪曲する可能性がある。
 - ・ 監査対象会社の株主の異動が激しい。
 - ・ 監査対象会社の業績が、株価、金利、為替相場等の経済的事象の影響を受けやすい。
 - ・ 主な事業を展開している業界が過剰設備となっている。また、技術の進歩により製品が陳腐化している（業界の不安定性）。
 - ・ 環境規制基準や製造物責任保証等の社会的問題の影響を受ける。
 - ・ 監査対象会社及びその連結対象会社が設立されている国にカントリー・リスクがある。
 - ・ 監査対象会社が公開会社のため、利害関係者が多様・多数である。
 - ・ 業界又は監査対象会社の事業の特性のため、複雑かつ不確実な会計上の見積りがある。
 - ・ 監査対象会社の組織構造が複雑である。
 - ・ 監査対象会社の規模が急激に拡大している。または、最近他社を買収した。
 - ・ 経営者の誠実性において問題がある。
 - ・ 主要な経営者の異動・交替が多い。
 - ・ 財務・業務上の意思決定に問題がある（例えば、ワンマン体制）。
 - ・ 監査対象会社の業務内容が特殊で極めて複雑かつ重要な問題を抱えている。
- ② 監査の環境に関するリスク要因
 - ・ 公認会計士法等による利害関係規程に抵触する事実が存在している。
 - ・ 監査人への非協力的な態度、監査人の修正要求の拒否及び監査人への不当な要求がある。
 - ・ 監査人の監査結果に他の監査人が依拠する。
 - ・ 重要な子会社等の監査を他の監査人に依拠する。
 - ・ 監査範囲の限定、不適切な会計方針の採用、継続企業としての問題がある。
 - ・ 最近あまり好ましくない会計方針に変更している。
 - ・ 監査対象会社の業務に関して、監査人の知識と経験が少ない。

なお、公認会計士法等による利害関係規程に抵触することはないかを確認するためのチェックリスト等を監査事務所として作成し、これを用いて調査する手続が必要である。このチェックリストには、監査人としての適格性・誠実性・秘密保持等

に関する項目も含め、これらの事項を適切に確認できるようにしておくことが必要である。

また、監査対象会社自身又はその親会社・子会社等が海外の証券市場で株式を公開している場合などにおいては、当該市場の監督機関等によっては日本の基準とは異なる利害関係等の独立性に関する規制を設けていることがある。このようなケースでは、各々の規制の内容を調査し、それらの規制に該当するか否かのチェックを行う等、十分な注意が必要になる。近時では、これらの法律上の独立性に関する規制よりも更に厳しい自己規制を、監査事務所内の独自のルールとして設けているケースもある。

③ その他のリスク要因

- ・主力銀行、顧問弁護士又は監査人が頻繁に変更されている。
- ・監査対象会社の業績が急激に下降している。また十分なキャッシュフローがあるか疑わしい。
- ・重要な係争中の事件が存在している。
- ・経済的妥当性を欠く取引が存在している。
- ・多様・多額の関連当事者間取引（例えば、借入金）が存在している。
- ・経営者から従業員に対して業績達成に対する強要がある。
- ・監査対象会社が最近主要な得意先を失った。
- ・監査対象会社が他社から買収される可能性がある。
- ・監査対象会社に高い株価を維持する必要性がある。
- ・楽観的な業績見通しを発表している。
- ・多額の資金調達を計画している。

なお、契約リスクの要因については、基準報告書12号「監査の品質管理」の付録1の5. にその例示がある。また、研究報告5号「経営環境チェックリスト」の「IV 経営環境チェックリスト」に示されている諸項目も、その多くが契約リスクの要因となり得る。その他、監査人は契約の受嘱に当たって、監査対象会社に関して考えられるリスク要因を慎重に検討する必要がある。

(3) 契約リスク要因の分析

該当する契約リスク要因について、その内容を具体的に把握し、そのリスクが顕在化した場合の影響を推定する。この影響度は、いわば「契約リスクの程度の測定」結果であるが、様々な契約リスクの程度の評価結果を客観的な計数として測定することは実務上困難な場合が多い。

ただし、契約リスクの程度の評価結果を客観的な計数として測定すること自体は、契約リスク要因分析の直接の目的ではなく、むしろ、こうしたリスク要因を明確に意識し、それを検討した上で、監査契約の締結を行うか否かについての結論を出すこと

の方が重要である。したがって、通常は、個々のリスクを高・中・低（又は、高・低）に分類することによって、契約リスクの程度の分析結果としてまとめる。

なお、場合によっては、高・中・低として分類した個々のリスクに、それぞれ点数を配し、リスクの分析結果を計数化してまとめるという方法も考えられる。いずれの方法によるかは各監査事務所において決定する。

(4) 契約リスクの程度の評価の実施

契約リスク要因を分析した後に、該当した個々のリスク要因の影響を総合的に勘案する。この場合も、総合的な契約リスクの程度を具体的な数値をもって算定することは実際には困難である。そこで、上記(2)及び(3)のステップで識別・特定し、その影響を分析・検討した各リスク要因を、連結グループとしての全体的な観点から適宜要約する。

その結果、契約自体のリスクが高いと判断した場合には、契約の受嘱の可否を検討することとなる。この契約リスクの程度が高いか否かに関する判断は、最終的には監査責任者（又は監査事務所内の適格な機関等）が行うことになるが、その判断過程と結論とを監査調書に明確に記述し、監査責任者の承認を得ておく必要がある。

(5) 継続監査の場合の評価手続の実施

継続監査の場合には、前事業年度の監査を実施した結果把握した監査上の問題点、内部統制の評価結果及び企業存続可能性に関する状況判断を、上記(2)の契約リスク要因に加えて検討することとなる。その際には、既に把握しているリスク要因の変動・変化の状況については十分に注意する必要がある。

なお、継続監査の場合には、これら各リスク要因についての分析・検討は、初めて監査の対象となる場合に比べれば、手続としての負担は軽いのが一般的である。

(6) 監査人の交替の場合における評価手続の実施

監査人の交替により当該監査業務を引き継ぐ場合には、例えば、次の事項に留意する必要がある。

- ① 監査対象会社が監査人を変更するに至った理由・背景を把握する。
 - ・任期満了に基づくものか、任期途中であるか
 - ・辞任であるか、解任であるか
 - ・解任の場合には、適切な法定手続によっているか
- ② 監査人交替の直前事業年度の前任監査人は、どのような監査意見を表明していたかを把握する。
- ③ 前任監査人の監査意見が不適正又は限定付若しくは意見差控である場合には、当該意見を表明するに至った事情・経緯を把握する。
- ④ 必要と認められる事項について、前任監査人と相互に十分な引継ぎを行う。
- ⑤ その他、独立不羈の監査人としての矜持を損なうことはないかに留意しつつ、慎重に検討を行う。

なお、監査人の交替の場合にあっては、当協会が定める「倫理規則」(平成12年7月)にも留意する必要がある。

2. 高い契約リスクの場合への対応（契約リスクの管理）

契約リスクの程度の評価結果が高リスクとなった場合でも、機械的に監査契約を辞退しなければならないというわけではなく、リスク要因の内容によっては、今後これをコントロールすることが可能と見込まれ、そのリスク要因が解消される見通しがあり、又はそのリスクの程度が今後大幅に低減される見通しがある場合等においては、その状況を明確に文書化した上で契約を受嘱することもあり得る。この場合には、監査事務所の責任者（又は監査事務所内の適格な機関等）の承認を得る等の手続に関する規程を作成しておく必要がある。

上記の結果により監査契約を受嘱した場合には、その後、問題となった契約リスク要因の管理状況を継続的に見直し、毎事業年度の契約更改時において、契約リスクの程度の再評価を行い、監査契約を継続するか否かを検討した調書を作成し、所定の承認を受ける必要がある（基準報告書12号18項）。

なお、契約リスク要因の管理方法としては、例えば、次の事項が挙げられる。

- ① 当該リスクの状況の変化を適時に把握する。
- ② 当該リスクを軽減するために、例えば、次の施策を採用する。
 - ・ 専門的知識及び経験を有する監査人又はコンサルタント等を監査チームに参画させる。
 - ・ 内部統制に依拠した監査の実施を制限する。
 - ・ 監査責任者及び主査の関与時間を増加させる。
 - ・ 監査報告書の早期作成の要請を受け入れない。
- ③ 実施した業務及びその結果を適時に評価し、必要な見直しを行う。

3. 監査契約書の作成

監査の受嘱を決定した場合には、監査契約の内容（監査業務の目的と範囲、監査責任者、監査報告書の作成予定日、監査報酬等）について監査対象会社と協議し、その合意事項を文書化するため、監査対象会社との間で監査契約書を取り交わすこととなる。

監査契約書の様式については、当協会で作成している標準文例を基に、各監査事務所が必要事項を追加記入することが一般的である。また、この監査契約書は、原則として、毎年作成することが適切である。

なお、監査契約の内容を監査実施中に変更した場合には、新たな内容に関して監査対象会社の同意を得るとともに、その変更内容を、原則として、文書により監査対象会社に通知することが適切である。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査契約の締結に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査契約締結上の危険（契約リスク）の意義、監査契約締結上の留意点、及び契約リスクの程度の評価のための指針
- ② 契約リスク要因の例示、及びその識別から評価までの一連の手順と実施手続及び結論の記載に関する事項
- ③ 高い契約リスクの場合の対応と、これを受嘱した場合の、その後の契約リスクの管理手続に関する事項
- ④ 契約リスクの程度は、監査契約締結時（新規・継続とも）のみならず、監査意見の形成時、監査報告書の作成時等、監査業務遂行過程の要所において、常に見直すことが必要である旨
- ⑤ 契約リスクの程度の評価に関する一連の手続を記載した監査調書の作成・整備の必要性
- ⑥ 独立性・利害関係に関するチェックは重要であるため、チェックリスト等に基づき抵触の有無を文書により確認することが必要である旨
なお、この独立性のチェックリストについては、監査受嘱に当たってのチェックリスト（研究報告5号V）が参考になる。
- ⑦ 監査契約書の作成に関する事項

【監査調書に記載する事項】

監査契約の締結に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査対象会社が置かれている経営環境に係るリスク要因をチェックリスト式にまとめ、各項目について該当の有無とそれぞれに対する監査人の所見
- ② 当該監査契約自体に内包する契約リスクの程度の評価過程及び監査責任者の結論（必ず監査人としての所見・見解、判断根拠を添えて、監査契約を新規受嘱又は継続するか否かの結論を明確に記述する。）
- ③ 監査責任者（又は監査事務所内の適格な機関等）による監査業務の新規受嘱又は継続の承認
- ④ 子会社、関連会社等に関しては、親会社への質問や諸資料の入手・分析又は他の監査人への質問書や過年度の問題点の報告書（マネジメント・レターやリコメンデーション・レター等）の入手・分析等、必要と認められる手続を実施し、その経過及び結果をまとめ、総体としての契約リスクの程度を評価した結果（結論）
- ⑤ 監査契約書（監査契約の内容）
- ⑥ 監査対象会社の経営者による要望事項

第4章 監査チームの編成と業務分担及び監査業務の管理

第4章	監査チームの編成と業務分担及び監査業務の管理
	I. 総論
	1. 監査対象会社の監査に適した監査チームの編成
	2. 組織的監査の実施
	II. 実施する業務の内容
	1. 監査チームの編成
	(1) 監査チームを編成する際の検討事項
	(2) 監査チームの構成
	(3) 情報システムの専門家の参画
	2. 監査チーム内での業務分担
	3. 共同監査の場合の取扱い
	(1) 共同監査の場合の基本的考え方
	(2) 共同監査における当事者間の業務に関する協定
	(3) 共同監査の場合における監査報告書
	4. 監査業務の管理の確立

【解説】

I. 総論

1. 監査対象会社の監査に適した監査チームの編成

監査責任者は、監査対象会社の監査チームの編成と業務分担の割当てにおいて、各監査従事者の経験や業界に対する知識及び当該監査業務の特殊要件を勘案する必要がある。また、監査業務の内容と特徴によっては、特定の業務に関する専門家（例えば、情報システムやデリバティブ取引又は税務や年金数理計算等の専門家）を監査チームに加えることを検討する必要がある。

2. 組織的監査の実施

監査業務の実施は、監査対象会社が極めて小規模なケースを除き、複数の監査従事者による共同作業として遂行するのが通例である。監査の遂行について監査基準では、「監査人は、適切な監査計画に基づいて、組織的に監査を実施しなければならない。」（監査基準第二実施基準二）と定め、また、「監査人は、適切な方針の下に指揮命令の系統及び職務の分担が明らかな組織によって監査を実施する」（監査実施準則六）ものとされている。

すなわち、組織的監査とは、監査事務所としての全体的な品質管理システムに基づき、複数の監査人により監査組織（監査チーム）を編成し、チーム構成員の明確な職務権限の分担を前提として、監査チームを統括する監査責任者の指示の下に、効率的で高い品質水準の監査業務を実施することをいう。監査事務所は、この組織的監査を実現し得るよう体制を整える必要がある。

【解 説】

Ⅱ. 実施する業務の内容

1. 監査チームの編成

(1) 監査チームを編成する際の検討事項

監査責任者が監査チームを編成する際に検討する事項は、例えば、次のとおりである。

- ・ 監査対象会社の規模と複雑性及び業界等についての専門的知識
- ・ 監査業務において予想されるリスク
- ・ 各監査人の独立性
- ・ 主査及びその他の監査補助者の適性と経験
- ・ 特定の業務への監査補助者の継続的関与

(2) 監査チームの構成

監査チームは、監査対象会社ごとに、その規模・業種・業態等に応じて、それに適合する規模をもって編成され、通常は一定の指示体系の下で階層構造を持つことになる。一般的な監査チームとしては、監査責任者、監督機能を有する監査補助者（以下「主査」という。）、監査補助者という三階層となっていることが多い。監査対象会社が大規模である場合には、複数の主査により職務を分担することもあり、また、主査と監査補助者との間に、主査に準ずる監査補助者を置くこともある。また、監査従事者数については、監査対象会社の規模や事業場の数及び地域的展開状況等の要素を勘案して決定する。

なお、監査対象会社が比較的小規模の場合は、監査責任者が主査を兼ねる場合もある。

このように監査チームを監査対象会社の状況によって弾力的に編成し、適切かつ効率的な監査業務の遂行が実現できるように配慮する必要がある。

また、いかなる場合においても、各監査従事者の職務を明確に分担し、監査チームの構成員が実施した監査業務を相互に牽制するように、監査チームの体制を組成することが肝要である（基準報告書12号25項及び付録2の1.）。

(3) 情報システムの専門家の参画

最近の企業においては、重要な業務システム及びその会計処理過程においてコンピュータを利用しているケースがほとんどである。したがって、監査業務において、例えば、次の事項を実施するため、監査責任者は、監査対象会社のコンピュータの利用状況に応じて、情報システムの専門家を監査チームに参画させることを考慮する必要がある。

- ・ コンピュータ処理に関連するリスクの識別と評価
- ・ コンピュータによる内部統制の識別と検証
- ・ コンピュータを利用した監査手法の立案・開発及びその適用

2. 監査チーム内での業務分担

監査マニュアルでは、監査チームを構成する監査責任者、主査、監査補助者のそれぞれの職務権限を明確に定めておくことが必要である。標準的な監査チームにおける監査責任者等の職務権限の内容の具体例については、基準報告書12号「監査の品質管理」の個々の監査業務の品質管理の記載内容及び付録2が参考となる。

また、監査責任者、主査及び監査補助者の職務の内容については、現在は廃止されているが、昭和54年に当協会が公表した「組織的監査要綱」第二章「監査組織」に例示している事項も参考となる。

3. 共同監査の場合の取扱い

(1) 共同監査の場合の基本的考え方

共同監査とは、同一監査事務所に属することなく、互いに独立した関係にある公認会計士等が一体となって監査チームを構成し、一つの監査契約に基づいて監査業務を実施する監査遂行形態をいう。共同監査においては、監査責任者となる複数の公認会計士が、それぞれ対等の立場で討議を行い監査意見を形成するが、この他に監査補助者を擁して業務を遂行する場合もある。共同監査の場合であっても、前述した監査チームの構成や職務分担の考え方は同様に適用することになる。

共同監査を実施する際には、相手監査人についての信頼性の検討を行う必要がある。この検討に当たっては、他の監査人の監査結果を利用する際に行う他の監査人の信頼性の程度の確認に準ずる手続を実施することになる（基準報告書8号）。

なお、共同監査においては、特にリスク・アプローチに基づくリスクの特定やその評価及び実施すべき監査手続の計画等において十分な意思疎通が行われ、円滑で効率的な業務遂行が図られるように十分留意する必要がある。

(2) 共同監査における当事者間の業務に関する協定

共同監査を行う公認会計士等は、監査対象会社ごとに、例えば、あらかじめ次の事項を協定しておく必要がある。

- ・ 監査責任者の職務分担に関する事項
- ・ 監査補助者に関する事項
- ・ 監査計画及び監査手続に関する事項
- ・ 監査意見の形成に当たっての共同監査人間の見解の調整・協議に関する方法
- ・ 監査意見の審査に関する事項
- ・ 監査の執務場所及び連絡に関する事項
- ・ 監査調書の相互査閲、保管・管理に関する事項
- ・ 経理に関する事項

なお、共同監査の場合の対応として、基準報告書12号「監査の品質管理」の付録1が参考となる。

(3) 共同監査の場合における監査報告書

共同監査を行う公認会計士等は、単一の監査報告書を作成しかつこれに連署するものとする。

なお、共同監査においては、複数の監査責任者が対等の公認会計士の立場で討議を行い監査意見を形成するが、討議の過程において意見の対立を生じた場合でも、更に協議・検討を重ね、あくまでも意見の一致に到達するように努力することが必要である。

4. 監査業務の管理の確立

監査業務は、監査事務所が定める方針や監査業務上の諸規程に従って、効果的かつ効率的に実施するとともに、適切に計画・監督・管理する必要がある。監査責任者は、監査事務所の方針、監査遂行上の法的要件及び監査対象会社の要求に応じて、監査対象会社に対して専門的サービスを提供することについて責任を有している。このため、監査責任者は監査業務を適切に管理し、適切な質的水準を維持する必要がある。

監査責任者による監査業務の遂行に関する管理事項としては、例えば、次の事項が挙げられる。これらの事項は監査業務全般にわたるため、本ガイドの他の箇所で記載した事項と重複するものもあるが、監査業務の管理という観点から、監査マニュアルの中でその内容及び手続を要約しておくことが有益である。この点については、基準報告書12号「監査の品質管理」の26項～30項及び付録2に示された諸事項が参考になる。

- ① 監査チームのメンバーの選定
- ② 監査業務の適切な計画と進行状況の監督
- ③ 実施した監査業務の適切な文書化
- ④ 監査補助者に対する指示・監督や調書の査閲
- ⑤ 専門家の業務の利用
- ⑥ 監査上の発見事項の報告・検討
- ⑦ 監査意見表明のための審査の実施
- ⑧ 監査報告書等の外部提出書類の管理
- ⑨ 監査対象会社とのコミュニケーションの実施

なお、監査業務の初期段階で、監査責任者が監査チームのメンバーに伝えるべき主要な事項は、例えば、次のとおりである。

- ・ 監査対象会社のニーズ
- ・ 監査対象会社及び会社が属する業界の問題点
- ・ 監査業務遂行上のリスク及び固有の危険への対応
- ・ 会計上及び監査上の問題点
- ・ 過年度の監査アプローチからの変更
- ・ 情報システムの専門家等の参画計画

【監査マニュアルに記載する事項】

監査チームの編成と業務分担及び監査業務の管理に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査チームの編成と業務分担の目的と基本方針
- ② 監査チームの編成における具体的手続と留意事項（専門家の関与などを含む。）
- ③ 監査チームの各メンバーの職務権限（監査責任者、主査、その他の監査補助者の職務と権限・責任の明確化及びその文書化）
- ④ 共同監査の場合の取扱いに関する規程
- ⑤ 監査業務遂行に係る管理の内容及び手続

【監査調書に記載する事項】

監査チームの編成と業務分担及び監査業務の管理に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査チームの編成
 - ・ 監査チームのメンバーの選任
 - ・ 情報システムの専門家等の参画計画
- ② 監査業務の管理（監査初期段階）
 - ・ 監査チームのメンバーへの伝達・指示事項
 - ・ 重要な勘定科目ごとの詳細な時間と監査業務コスト予算
 - ・ 監査チームのそれぞれのメンバーへの実施業務の割当て
- ③ 専門家との協議・相談事項及びその結論
 - ・ 問題点の内容
 - ・ 専門家が実施した業務とその意見の内容
 - ・ 監査人の結論とそれを裏付ける根拠
- ④ 共同監査に関する事項
 - ・ 共同監査の実施概要とその管理状況
 - ・ 監査意見形成の過程

第5章 監査計画の立案

第5章	監査計画の立案
	I. 総 論
	1. 監査計画の意義
	2. 監査計画の立案プロセス
	3. 監査計画の立案時期
	4. 監査計画の修正
	5. 監査計画の文書化
	6. 監査計画の立案における留意事項
	II. 実施する業務の内容
	1. 固有の危険の程度の評価
	(1) 固有の危険の把握とその程度の評価
	(2) 事業内容の把握
	(3) 特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性の理解
	(4) 会計処理過程の把握
	(5) 分析的手続の実施
	(6) 固有の危険の程度を評価するに当たっての留意事項
	2. 虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定及び監査上の危険性の評価
	(1) 重要性の基準値の暫定的決定
	(2) 重要性の基準値の暫定的決定に当たっての留意事項
	(3) 監査上の危険性の評価
	3. 内部統制の有効性の評価
	(1) リスク・アプローチと内部統制の有効性の評価
	(2) 内部統制の目的・意義
	(3) 内部統制の状況の把握とその有効性の予備の評価結果の判定
	(4) 内部統制の検証計画の立案と検証手続の実施
	(5) 内部統制の有効性の評価結果の検討
	(6) 情報システムの内部統制の有効性の評価
	(7) 委託業務に係る内部統制の有効性の評価
	4. 取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案
	(1) 監査手続上の危険の程度決定
	(2) 監査手続、実施時期及び試査の範囲の決定
	(3) 監査実施計画の決定

【解 説】

I. 総 論

1. 監査計画の意義

監査計画は、単なる日程計画や要員計画であるだけでなく、リスク・アプローチの概念に基づいて立案したものであることが必要である。したがって、監査マニュアルには、最初に監査計画の意義を明確に記載する必要がある。

- ① 監査計画とは、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定することである（基準報告書6号3項）。
- ② リスク・アプローチの主眼は、固有の危険及び内部統制上の危険の程度を評価し、その危険の程度に応じて、監査上の危険性を一定の水準以下に抑えるように監査手続上の危険の程度を決定し、必要十分な監査手続の選択適用を計画実施しようとするところにある（基準報告書5号2項）。

2. 監査計画の立案プロセス

監査計画の立案プロセスは、一般的に、「監査の基本的な方針の立案」、「内部統制の検証計画の立案」及び「取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案」の三つの項目から構成される（基準報告書6号5項）。

なお、第2章「監査アプローチの概要」に記載したフローチャートは、監査計画の立案プロセスを理解するために有用である。ただし、このフローチャートに示したプロセスと実際に監査計画を立案する場合の流れとは異なっている場合が多い。すなわち、監査実務上、監査計画の立案を必ずしもフローチャートによって図示したように時系列的に実施するわけではなく、むしろ同時並行的に実施する場合が多いという点について留意する必要がある。

3. 監査計画の立案時期

監査の基本的な方針については、監査の最も初期の段階で立案する必要がある。また、内部統制の検証計画と取引記録及び財務諸表項目の監査手続の計画については、内部統制の検証手続並びに取引記録及び財務諸表項目の監査手続の実施に先立って各々立案する必要がある（基準報告書6号9項）。

4. 監査計画の修正

監査計画は監査の進捗に伴い、継続的に見直し、必要に応じて適時に修正する必要がある（基準報告書6号9項）。したがって、監査計画の修正が必要となる具体的ケースを明確にしておく必要がある。例えば、次のような場合には、監査計画を修正する必要があると考えられる（基準報告書6号10項）。

- ① 当初の監査計画に基づいて監査を実施したが、その監査の実施過程において発見した虚偽記載の疑いのある事項を検討した結果、当初の監査計画のままでは財務諸表の重要な虚偽記載を看過する危険性が高いと判断した場合
- ② 次の変更を行った場合
 - ・当初決定した虚偽記載の重要性の基準値を変更した場合
 - ・経営環境の変化等により固有の危険の程度の評価を変更した場合

- ・内部統制組織が変更されたこと等により内部統制上の危険の程度に変化が生じた場合

5. 監査計画の文書化

監査計画は、監査計画書として文書化する必要がある。なお、監査計画書には、通常、次の項目について、その概要を記載する（基準報告書6号11項）。

- ① 監査の基本的な方針
- ② 内部統制の検証計画
- ③ 取引記録及び財務諸表項目の監査手続

なお、監査計画の文書化の方法としては、必ずしも各監査基準委員会報告書に記載されているとおりの区分や名称を用いる必要はなく、各監査事務所での監査の状況に応じて適宜変更することが適切である。ただし、その場合、各監査事務所特有の区分や名称を用いたとしても、監査計画書全体としては、各監査基準委員会報告書において文書化が要求されている内容をすべて網羅する必要がある。その際には、監査事務所において文書化に当たっての標準様式等も併せて定めておくことが必要である。

6. 監査計画の立案における留意事項

監査計画の立案における留意事項として、例えば、次のような事項が挙げられる。

- ① 監査計画に基づく監査の実施に当たっては、監査上の危険性と重要性を十分に考慮し、監査手続上の危険の程度に応じて、取引記録及び財務諸表項目について適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定する必要があること（基準報告書6号4項）
- ② 監査計画の立案においては、不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽記載を看過しないようにすること（基準報告書10号2項）
- ③ 監査計画の立案において、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることを考慮する必要があること（基準報告書11号2項）
- ④ 初年度監査において監査計画を立案する場合は、初めて監査を実施するため、その立案を特に慎重に行う必要があること（基準報告書6号2項）
- ⑤ 継続監査においては、前年度以前の監査調書等と内部統制の評価結果を利用することによって、監査計画の立案プロセスを簡略化することができること

なお、連結財務諸表を作成している場合には、監査計画の立案に当たって、子会社及び関連会社における上記の留意事項についても同様に考慮する必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査計画の立案の総論に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査計画の意義
- ② 監査計画の立案プロセス
- ③ 監査計画の立案時期
- ④ 監査計画の修正
- ⑤ 監査計画の文書化
- ⑥ 監査計画の立案における留意事項

【監査調書に記載する事項】

監査計画の立案に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

なお、監査計画の立案に関する各ステップの内容については、以下の「Ⅱ. 実施する業務の内容」で詳述している。

(1) 監査の基本的な方針の立案

- ① 監査計画の作成担当者及び承認者
- ② 監査計画の立案段階で把握している事業内容の記載
 - ・ 外部経営環境の調査とその評価結果
 - ・ 内部経営環境の調査とその評価結果
- ③ 特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性の理解
- ④ 会計処理過程の把握（コンピュータ利用状況の把握を含む。）
- ⑤ 監査計画の立案段階での分析的手続の実施結果
- ⑥ 過年度に発見した重要な事項で当期においても引き続き留意すべき内容等（監査業務の実施と財務諸表全体に関連するリスク）及びその対応
- ⑦ 固有の危険の程度の評価結果（識別したすべての重要な問題とリスク及びそれに対する監査手続を含む。）
- ⑧ 暫定的に決定した重要性の基準値の根拠とその算定過程
- ⑨ 内部統制の有効性の予備的評価

(2) 内部統制の検証計画の立案

- ① 内部統制の有効性の予備的評価の結果
- ② 内部統制に依拠するか否かの判断に関する記載
- ③ 事業内容の把握及び評価に関する計画
- ④ 内部統制の整備及び運用状況の把握及び評価に関する計画
 - ・ 内部統制の全般的機能の把握及び評価に関する計画
 - ・ 情報システムの把握及び評価に関する計画
 - ・ 取引サイクル別機能の把握及び評価に関する計画

・内部監査の整備及び実施状況の把握とその利用計画

⑤ 内部統制の検証手続書

(3) 取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案

① 監査手続上の危険の程度の評価

② 取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続、その実施時期及び試査範囲

③ 監査従事者の要員計画

④ 往査事業所の選定計画

⑤ 監査日程計画

⑥ 監査時間配分計画

⑦ 専門家の業務の利用計画

⑧ 監査対象会社に対するその他のサービスの提供方針

⑨ 監査報酬

⑩ 監査手続書

(4) 子会社、関連会社に対する監査実施計画

① 往査対象とする子会社、関連会社の選定計画

② 他の監査人の監査結果の利用に関する計画

③ 監査手続書

(5) その他

① 共同監査の基本方針と実施計画

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 固有の危険の程度の評価

(1) 固有の危険の把握とその程度の評価

固有の危険とは、第2章「監査アプローチの概要」にその意義が記載されているが、監査責任者は、監査の基本的な方針の立案に当たって、以下の「(2)事業内容の把握」以降に記載した内容を参考にして固有の危険を把握し、その評価を行う必要がある。固有の危険の把握及び評価を効果的に行うためには、監査事務所においてその文書化のための標準様式等を定めておく必要がある。

なお、固有の危険に影響を与える要因としては、経営環境と取引記録及び財務諸表項目が有する特性とが考えられる（基準報告書5号3項）。

また、連結財務諸表を作成している場合には、その子会社等の事業の特性、業績の状況、経営管理体制の水準、カントリー・リスク等を勘案して、その子会社等についても固有の危険の把握とその程度の評価を行う必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

固有の危険の程度の評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 固有の危険の程度を評価することが必要である旨
- ② 固有の危険に影響を与える要因

【解 説】

(2) 事業内容の把握

① 事業内容を把握する目的

監査業務を実施する際に、監査人は、当該監査業務と財務諸表に重要な影響を与える事実・取引・実務慣行を理解するために、経営者との討議、主要な事業所への往査及び関連する諸資料のレビュー等を通じて、監査対象会社（主たる子会社等を含む。）の事業に関する知識を把握する必要がある。監査人が事業内容を把握する目的は、例えば、次のとおりである。

- ・ 監査対象会社の組織構造を認識することにより、会社の事業活動及び会計処理過程を管理・監督するためのプロセス並びに情報システムを識別する。
- ・ 取引サイクルと、財務諸表に重要な影響を与える可能性のある内的・外的要因を識別する。
- ・ 監査対象会社が採用する会計方針が容認できるものか否かを評価する。
- ・ 固有の危険を把握し、その程度を評価する。
- ・ 監査対象会社に適した効果的かつ効率的な監査計画を立案する。

② 内部経営環境と外部経営環境

監査対象会社の事業内容は、内部経営環境及び外部経営環境とに分けて把握する（基準報告書6号6項(1)）。

内部経営環境とは、経営者の経営理念及び経営方針、取締役会や監査役会の有する機能、社風や慣行など内部統制組織に影響を与える会社内部の要因をいい、外部経営環境とは、業界を取り巻く経済情勢や景気動向、法令の規制、監督官庁による行政監査等、経営理念や経営方針及び取締役会等の機能を通して、内部統制組織の整備及び運用に影響を与える会社外部の要因をいう（基準報告書4号7項、12項）。

③ 経営環境の影響によって生じる固有の危険の例示

固有の危険の程度を評価するに当たっては、経営環境の影響によって生じる固有の危険を具体的に例示しておくことが有用である。そして、経営環境の影響を受けた固有の危険が取引記録及び財務諸表項目にどのような影響を与えるのかを検討する必要がある（基準報告書4号10項）。

なお、経営環境の影響によって生じる固有の危険には、例えば、次のようなものがある（基準報告書5号3項(1)）。

- ・ 景気の後退期になると、たな卸資産の在庫が増加し、陳腐化したたな卸資産が滞留する可能性がある。また、与信先の業績が悪化し、債権が回収不能になる可能性もある。
- ・ 監査対象会社が技術革新のテンポの著しく速い産業に属する場合には、生産設備の陳腐化が著しく、遊休資産の発生の可能性が高い。また、陳腐化し販売不能となったたな卸資産を保持する可能性も高くなる。
- ・ 監査対象会社が商慣習の確立していない業界に属する場合には、売上計上時点が不明確であったり、代金の回収も規則的に行われなかったりして、異常が識別しにくいので、不正が行われる可能性がある。
- ・ 為替相場の変動が激しい状況の下では、監査対象会社が為替取引や金融商品取引に関わっている場合、先物為替予約や通貨オプション取引などの失敗により巨額の損失が発生する可能性がある。
- ・ 監査対象会社が受注産業に属する会社の場合、熾烈な受注競争が展開されると、裏リベート等の支出が発生する可能性がある。
- ・ 不動産、宝飾品又は美術品などが商取引の対象となる場合には、その取引価格に必ずしも客観性がないので、利益操作の道具とされる可能性がある。
- ・ 顧客が特定少数である場合には、顧客が不特定多数の場合に比べ、親密な関係が構築できるので、不正が発生する可能性が高い。
- ・ 取締役会や監査役の監視機能が十分に作用していない場合には、経営者や従業員が不正を行う可能性がある。
- ・ 経営者が積極的な経営方針を掲げ、厳しい販売目標を設定している場合には、従業員が、その圧力に耐えられず、押込販売を行ったり、架空売上を計上する可能性がある。
- ・ 経営者が開示制度の重要性を十分に理解していない場合には、会計方針の採用につき、適切な判断ができなかったり、会計方針を適当に変更して利益操作を行う可能性がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

事業内容の把握に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 固有の危険の程度を評価するために、監査対象会社（子会社等を含む。）の事業内容を把握する必要がある旨
- ② 経営環境の意義、内容
- ③ 事業内容の把握のために入手する情報

（下記の【監査調書に記載する事項】に記載した事業に影響を与える内部要因及び外部要因を参照されたい。）

- ④ 経営環境の影響を受けて生じる固有の危険の具体的な例示（基準報告書5号3項(1)）

【解 説】

- (3) 特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性の理解

固有の危険の程度を評価するためには、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性を理解する必要がある。なお、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有する特性によって生じる固有の危険には、例えば、次のようなものがある（基準報告書5号3項(2)）。

- ・現金や有価証券は、盗難の危険性が高く、また、経営者や従業員の横領の対象となる可能性がある。
- ・資産の評価や引当金の計上は、経営者の見積りや判断を必要とするので、実際の商取引に基づく会計記録に比べ虚偽記載の生じる可能性が高い。

【監査マニュアルに記載する事項】

特定の取引記録及び財務諸表項目が有する特性の理解に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 取引記録及び財務諸表項目が有している特性を理解する必要がある旨
- ② 取引記録及び財務諸表項目が有している特性によって生じる固有の危険の具体的な例示

【解 説】

- (4) 会計処理過程の把握

監査人は、会計処理過程に係る固有の危険を識別し、適切な監査計画を立案するために、監査対象会社の会計処理過程の概要を把握する必要がある。この把握に当たっては、監査対象会社の取引サイクルごとに重要な取引を認識、記録、処理、集計、報告し、資産の管理を行うための会計記録と処理手続を理解することになる。そして、会計処理過程の概要を十分に把握することにより、内部統制に依拠して監査を実施するか否かを決定するために有用となる会計処理過程の外見上の信頼性について、監査初期段階において結論を下すことができる。

なお、製造業における取引サイクルの例示については、本章の「3. 内部統制の有効性の評価(3)内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価結果の判定」の項を参照されたい。

また、会計処理過程におけるコンピュータの利用状況を把握することにより、監査対象会社におけるコンピュータの利用の程度を計ることができる。監査対象会社がコ

ンピュータを高度にかつ広範囲に利用している場合には、会計処理過程の把握に情報システムの専門家を参画させる必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

会計処理過程の把握に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 会計処理過程を把握する目的
- ② 会計処理過程の全体像の把握方法（取引サイクルごと）
 - ・重要な業務システムの識別とその内容の把握
 - ・重要な業務システムの信頼性の把握
 - ・重要な業務システムの記述
 - ・業務システムの外見上の信頼性についての監査初期段階での結論
- ③ コンピュータ利用状況の分類方法

【解 説】

(5) 分析的手続の実施

固有の危険の程度を評価するに当たっては、重要な虚偽記載の要因となる固有の危険の存在を示唆するような異常値を識別するため、分析的手続を実施することが有効である。また、分析的手続は、監査計画の立案に際し、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定する際にも実施する（基準報告書6号6項(1)、同1号3項）。この分析的手続の実施に当たっては、財務データのみでなく、関連する財務データ以外のデータを用いることも有効である（基準報告書1号13項）。

なお、分析的手続は、ディスクロージャーの主体が個別財務諸表から連結財務諸表に移ったことから、個別財務諸表ベースでの分析的手続のみでなく、連結財務諸表ベースでの分析的手続の実施も必要である。

【監査マニュアルに記載する事項】

分析的手続の実施に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 分析的手続を行う目的、実施する必要がある旨及びその方法
 - ・最近の財務情報の分析（例えば、月次の財務情報、セグメント別の財務情報の比率・回転期間分析等）
 - ・過年度の財務情報との比較
 - ・予算資料との比較
 - ・非財務情報の分析（例えば、生産能力、売上数量、従業員統計等）
 - ・同業他社との比較

- ・ 分析的手続の実施結果の評価と監査計画への反映
- ② 分析的手続は、連結財務諸表ベースでの分析的手続の実施も必要である旨

(6) 固有の危険の程度を評価するに当たっての留意事項

【監査マニュアルに記載する事項】

固有の危険の程度を評価するに当たっての留意事項に関しては、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 固有の危険に関する情報を入手し、これらが取引記録及び財務諸表項目に及ぼす影響を考慮する必要があること（基準報告書5号4項）
- ② 監査対象会社の過年度の財務諸表数値、当該事業年度の予算数値等及び今後の会社の事業計画等を十分把握する必要があること（基準報告書5号4項）
- ③ 継続監査においては、過年度の監査で発見した虚偽記載の発生原因、内容及び金額等も検討する必要があること（基準報告書5号4項）
- ④ 固有の危険の内容によっては、その萌芽の時点での的確に把握しておかなければ十分な対応がとれない場合があるので、監査計画の立案時点のみならず、監査の実施期間中、常に固有の危険の新たな発生やその変化を評価する必要があること
- ⑤ 分析的手続は、個別財務諸表ベースの分析的手続のみではなく、連結財務諸表ベースでの分析的手続を実施する必要があること

【監査調書に記載する事項】

固有の危険の程度の評価に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

① 事業内容の把握及びその評価結果

（研究報告5号「経営環境チェックリスト」に掲載されている「IV 経営環境チェックリスト」を参考にして監査調書を作成することにより、事業内容の把握を効果的かつ効率的に実施することができる。）

(7) 事業に影響を与える内部要因

- | | |
|-------------------------|------------------|
| ・ 経営理念及び経営方針 | ・ 指示及び報告体制 |
| ・ 事業目的 | ・ 職務分掌及び職務権限 |
| ・ 適正な財務報告に対する経営者の姿勢 | ・ 予算管理 |
| ・ 会計システムと内部統制に対する経営者の姿勢 | ・ 内部監査 |
| ・ 人事方針、人的資源 | ・ 取締役会 |
| ・ 経理部門、財務の状況 | ・ 監査役及び監査役会 |
| ・ 情報システムの状況 | ・ 経営成績 |
| ・ 営業の状況 | ・ 財政状態 |
| ・ 経営組織構造 | ・ 会計方針 |
| ・ 株主構成、関連当事者 | ・ 重要な連結子会社等の経営環境 |

- (イ) 事業に影響を与える外部要因
 - ・ 業界関連事項及び景気動向の全般的経営環境
 - ・ 外部利害関係者等からの影響
 - ・ 法律及び規制等
- (ロ) 経営環境の評価
 - ・ 経営環境が内部統制の有効性並びに取引記録及び財務諸表項目に与える影響の評価に関する結論
- ② 会計処理過程の把握
 - (7) コンピュータ利用状況の分類
 - ・ コンピュータを利用した情報処理システムの利用の程度、複雑性、事業における重要度
 - ・ コンピュータの利用の程度等に基づく情報システム専門家の参画の要否
 - (イ) 会計処理過程の全体像の把握
 - ・ 取引サイクルごとの重要な業務システムの概要把握と勘定科目との関係
 - ・ 各業務システム及び会計処理過程の信頼性に関する監査の初期段階における結論
 - ・ コンピュータの利用環境及び全般的内部統制の信頼性に関する監査の初期段階での結論
- ③ 分析的手続の実施
 - ・ 当期の決算予想又は予算についての分析
 - ・ 過去の決算予想と実績との対比
 - ・ 同業他社との比較
 - ・ 監査計画策定時点での当期の月次試算表に基づく分析
- ④ 固有の危険の程度の評価
 - ・ 識別した固有の危険
 - ・ 固有の危険の程度を増加させると認められる要因
 - ・ 固有の危険を許容したことに関する結論
 - ・ 固有の危険を「中位」又は「高い」と評価した場合の特別な対応が適切か否かに関する結論
 - ・ 固有の危険が重要な勘定残高の監査要点に影響を及ぼす場合に、特別に実施する手続

【解 説】

2. 虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定及び監査上の危険性の評価

(1) 重要性の基準値の暫定的決定

- ① 重要性の基準値を暫定的に決定する目的

虚偽記載の重要性の判断は、量的側面と質的側面の双方を考慮する必要があるが、監査計画の立案段階における重要性の基準値の決定においては、専ら量的側面を考慮する（基準報告書6号6項(2)、5号16項）。したがって、監査責任者は、監査計画の立案段階で、財務諸表において重要であると判断する虚偽記載の金額を重要性の基準値として決定する必要がある。

また、重要性の基準値は、必要十分な監査証拠を入手するための試査の範囲を決定するに当たり重要な要素となることにも留意する必要がある（基準報告書6号6項(2)）。

監査業務の実施において、重要性の基準値を暫定的に決定する目的としては、例えば、次の事項が挙げられる。

- ・財務諸表における虚偽記載の最大許容範囲を見積もる。
- ・試査の範囲を決定する際の尺度となる。
- ・監査の結果検出した虚偽記載の金額が財務諸表に及ぼす影響を評価する際の尺度となる。

② 監査事務所による重要性の基準値の算出方法の決定

重要性の基準値は、通常、前事業年度の財務諸表や当該事業年度の予算に基づく財務諸表数値などを基礎として決定する。その場合、一般的に考慮すべき項目としては、売上高、経常利益、当期純利益、総資産、純資産等が考えられる（基準報告書5号17項）。

しかしながら、重要性の判断は、質的側面と量的側面との両面があり、それらが相互に影響を及ぼすため、画一的なガイドラインを定めることはできない。したがって、重要性の基準として具体的に採用する項目及び重要性の数値の決定方法について、各監査事務所は、重要性の基準値の意義を十分に吟味の上、慎重かつ独自に決定しておく必要がある。

なお、「モントゴメリーの監査論（第2版）」によれば、重要性の基準値としては、純利益のほか、資産総額、持分額又は収益額及びこれらの個々の趨勢などがあるとしながらも、投資家が自己の投資評価において純利益に注意を払っている限り、純利益又は純利益の趨勢に基づく重要性の基準値が、監査上の重要性の基準値として広く用いられるであろう、と記載されている。また、同書では、重要性の数値としては、その選択した基礎額の5%であると記載されており、実務上の参考になる。

ただし、日本においては、現在の投資家が投資評価基準としている利益は、当期純利益よりも経常利益であること、そして今後はキャッシュ・フローに与える影響も投資家の投資評価基準として重要性が出てくること等も考慮して、重要性の基準値を決定する必要がある。

また、重要性の基準値として、仮に利益基準を採用した場合には、事業年度によってかなり変動すること考えられるため、単一の金額又は割合がすべての監査

の状況において適切であるとは限らない。したがって、売上高等の損益計算書項目に関する重要性（％）や、資産額、資本金額等の貸借対照表項目に対する重要性（％）など、複数の基準によって重要性を設定することも考えられる。

さらに、単年度の利益が大きく変動する場合や損失となる場合には、当期及び過去2、3期の利益の平均額から重要性の基準値を算出することも考えられる。

このように、重要性の基準値の決定方法については一般的な指標として示すことが困難であるため、各監査事務所が独自に決定することが必要である。

③ 監査責任者による重要性の基準値及び重要性の値の算出

監査責任者は、監査対象会社に対する知識や監査上の危険性等を総合的に勘案して、監査事務所が定めた方法の中から適切と認められる方法を選択し、その方法に基づき虚偽記載の重要性の基準値を算出し、それを基に取引記録及び財務諸表項目ごとに重要性の値を算定する必要がある（いわゆる財務諸表レベルから勘定科目レベルへの展開）。この重要性の値は、虚偽記載の重要性の基準値より相対的に小さい金額として決定する（基準報告書5号18項）。この重要性の値を、それぞれの取引記録及び財務諸表項目ごとにどのように決定するかについては、一般的な方法は定まっていないため、虚偽記載の重要性の基準値と同様に、各監査事務所において独自に決定する必要がある。

なお、重要性の基準値は、分析的手続と同様に、個別財務諸表ベースで決定するだけでなく、連結財務諸表ベースでも、また、中間財務諸表ベース及び中間連結財務諸表ベースでも決定しておく必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

重要性の基準値の暫定的決定に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 虚偽記載の重要性の基準値を暫定的に決定する旨、目的及びその方法
- ② 虚偽記載の重要性の基準値と試査範囲の決定との関係を明確にすること
- ③ 取引記録及び財務諸表項目ごとに重要性の値を決定する旨及びその方法
- ④ 虚偽記載の重要性の基準値並びに取引記録及び財務諸表項目の重要性の値の算定過程をそれぞれ明示すべき旨

【解 説】

(2) 重要性の基準値の暫定的決定に当たっての留意事項

監査計画立案時において、財務諸表レベルで監査上の危険性を考慮して「重要性の基準値」を決定し、これに基づいて各勘定科目レベルでの「重要性の値」を決定する（基準報告書5号13項～18項）。ここでの重要性の基準値又は重要性の値は、監査業務の初期段階で暫定的に決定する指標である。

本ガイドの第7章「監査結果の要約と意見形成」に記述しているように、監査実施結果の検出事項のうち、財務諸表の虚偽記載となる準拠性違反項目については、それが勘定科目レベルでの重要性の値又は財務諸表レベルでの重要性の基準値との関連において、その影響を考慮する必要がある。この場合の重要性は、監査計画立案段階の暫定的なものではなく、監査の実績に基づく重要性であることに留意する必要がある。

すなわち、監査業務の最終段階である監査意見の形成時点において考慮すべき虚偽記載の重要性は、事前の監査計画立案時に暫定的に決定した重要性と一致する保証はない。

したがって、監査計画の立案後、監査を実施し、監査意見を形成するまでのあらゆる過程において、監査上の危険性の変動をもたらす事象の変動（発生・消滅）が生じたことにより、監査計画立案時に暫定的に決定した事前の重要性が、実態（事業年度末に確定する財務諸表）と乖離する可能性が生じていないか否かを常にチェックする必要がある。

もし、その可能性がある場合には、監査計画を適時に修正する必要がある。また併せて、重要性の基準値の見直しを行うことも必要となることに留意する（本ガイド第6章の「II 1. (3) 監査計画の適時な修正」を参照されたい。）。この場合においても、まず財務諸表レベルでの重要性の基準値を見直し、これに基づいて各勘定レベルでの重要性の値を修正することになる。

なお、関連当事者との取引、契約義務違反、経営者の利益相反取引、違法取引等の質的に重要な事項に対しては、通常的重要性の基準値に基づく検証よりも詳細な検証を実施することを検討することが必要である。

【監査マニュアルに記載する事項】

重要性の基準値の暫定的決定に当たっての留意事項に関しては、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査計画立案段階での重要性の基準値は、財務諸表に含まれる虚偽記載の合計額が財務諸表全体に与える影響を考慮して決定する必要があること（基準報告書5号17項）
- ② 監査計画立案段階での重要性の基準値の基礎とする項目、例えば、前事業年度の数値又は当該事業年度の予算数値が異常である場合は、過去の正常な事業年度の数値を算定し、併せて考慮する必要があること（基準報告書5号17項）
- ③ 重要性の基準値は、監査の実施過程において常時見直し、修正する必要があること
例えば、次のような場合には、重要性の基準値の見直し・修正が必要となる。
 - ・監査計画立案段階で基礎とした財務諸表数値と、当該事業年度の財務諸表数値の実績との間に著しい乖離が生じた場合（基準報告書5号19項）

・監査の実施過程において、固有の危険の程度や内部統制上の危険の程度が著しく変化した場合

- ④ 重要性の判断に当たっては、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与える程度と関連して決定する必要があること（基準報告書5号13項）
- ⑤ 重要性の基準値は、個別財務諸表ベースの重要性の基準値のみでなく、連結財務諸表ベース、中間財務諸表ベース、中間連結財務諸表ベースでの重要性の基準値も決定する必要があること

【解 説】

(3) 監査上の危険性の評価

監査人は、暫定的に決定した虚偽記載の重要性の基準値に基づいて監査上の危険性を評価し、その一定の水準（例えば、「高い」「中位」「低い」）を決定する必要がある（基準報告書6号6項）。

また、監査責任者は、虚偽記載の重要性と監査上の危険性との間の相関関係を理解する必要がある。他の条件が一定であれば、当初決定した虚偽記載の重要性の基準値の下で評価した監査上の危険性は、その重要性の基準値を変更すると、それに応じて変化することになる。そして、虚偽記載の重要性の基準値を変更した場合には、その変更が監査上の危険性の水準に及ぼす影響を考慮し、必要に応じて選択適用する監査手続、その実施時期及び試査の範囲を修正する等、監査計画の見直し修正を行う必要がある（基準報告書5号14項）。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査上の危険性の評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 暫定的に決定した虚偽記載の重要性の基準に基づいて監査上の危険性を決定する必要がある旨
- ② 虚偽記載の重要性の基準値を変更した場合には、その変更が監査上の危険性の水準に及ぼす影響を考慮し、監査計画の見直し・修正を必要に応じて行う必要がある旨

【監査調書に記載する事項】

虚偽記載の重要性の基準値の暫定的決定及び監査上の危険性の評価に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 前期及び当期の虚偽記載の重要性の基準値
- ② 重要性の基準値の暫定的決定については、重要性の基準値を記載するのみでなく、必ずその決定根拠及び算定過程を明示する。
- ③ 前期及び当期の取引記録及び財務諸表項目の重要性の値

- ④ 取引記録及び財務諸表項目の重要性の値については、重要性の値を記載するのみでなく、必ずその決定根拠及び算定過程を明示する。
- ⑤ 質的に重要な特定の勘定残高又は取引について、他の勘定残高又は取引に適用する重要性の値より小さな重要性の金額を用いた場合の理由

【解 説】

3. 内部統制の有効性の評価

(1) リスク・アプローチと内部統制の有効性の評価

現行の監査基準は、内部統制の状況を把握し、その有効性を評価することを求めている。リスク・アプローチに基づく内部統制の有効性の評価を適切に行うためには、本ガイドの第2章に記載しているリスク・アプローチの概要を理解しておく必要がある。

内部統制の有効性の評価とは、内部統制上の危険の程度の評価を行うことであり、その評価結果は、通常、次の事項の決定に影響を及ぼす。

- ・取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続
- ・監査手続の実施時期
- ・試査の範囲

具体的には、内部統制の有効性が高いと判断されれば、相対的に低い場合に比べて、試査の範囲を縮小することが可能である。適用すべき監査手続及びその実施時期についても、例えば、分析的手続の適用範囲の拡大、残高確認の実施規模の縮小や実施時期を期末から期中にシフトする等の弾力的な対応が可能となる（研究報告7号2項、4項(9)）。

内部統制の有効性の評価過程は、一般的に次のステップにより実施する（基準報告書4号8項）。なお、この評価過程の概要を図示すると、第2章の4. に記載したフローチャート（22頁）のとおりとなる。

1. 内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価の判定

- (1) 経営環境の把握
- (2) 内部統制組織の整備及び運用状況の把握
 - ① 内部統制組織の全般的機能の把握と評価
 - ② 内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定
- (3) 内部統制の有効性の予備的評価の判定

2. 内部統制の検証計画の立案

3. 内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施

4. 内部統制の有効性の評価結果の検討

【監査マニュアルに記載する事項】

リスク・アプローチと内部統制の有効性の評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① リスク・アプローチと内部統制の有効性の評価の位置付け
- ② 監査事務所が採用する内部統制の有効性の評価過程の概要

【解 説】

(2) 内部統制の目的・意義

内部統制は、適正な財務諸表を作成し、法規の遵守を図り、会社の資産を保全し、会社の事業活動を効率的に遂行するために、経営者自らが設定し維持するものである。この内部統制の有効性の水準は、通常、内部統制組織の整備及び運用に伴う費用と、それから得られる効果とを勘案して、経営者がその水準を決定する。このように、内部統制は、経営者が経営管理全般を対象として構築するものである。

内部統制は、通常、次の項目から構成される。

- ① 内部統制組織
- ② 内部統制組織に影響を与える内部経営環境

なお、監査上の対象となる内部統制（内部統制組織）は、適正な財務諸表の作成に関連する部分（会計取引の認識、測定、集計、記録及び報告について、経営者が、これらの正確性と網羅性を保持するために設定した仕組みであり、この仕組みには資産の保全及び負債の管理に関わるものも一部含んでいる。）である（基準報告書4号2項～6項）。

【監査マニュアルに記載する事項】

内部統制の目的・意義に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 内部統制の目的・有効性の水準（基準報告書4号2項～4項）
- ② 監査の対象となる内部統制及び内部統制組織（基準報告書4号5項、6項）
- ③ 統制手続（基準報告書4号6項）
- ④ 内部統制の有効性の評価上の留意点（基準報告書4号9項）

【解 説】

(3) 内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価結果の判定

① 経営環境の把握とその結果の評価

経営環境には、内部経営環境と外部経営環境とがある（上記「1. 固有の危険の程度の評価(2)事業内容の把握」を参照されたい。）。前述したように、内部統制は経営者が構築するものであり、内部統制の有効性の水準、すなわち内部統制組織

の整備及び運用状況は経営環境の影響を受ける。したがって、経営環境の把握と評価とは、経営環境の把握を通して、それが内部統制に関連する取引記録及び財務諸表項目に与える影響の程度を評価し、内部統制に依拠した監査が実施できるか否かを結論付けることである（基準報告書4号10項、20項）。

この結果、内部統制に依拠する監査を実施すると判断した場合には、内部統制の有効性について評価を実施する（研究報告7号4項(2)②）。

一方、財務諸表の重要な虚偽記載に繋がるようなリスク要因があり、内部統制に依拠する監査を実施することができないと判断した場合には、内部統制上の危険の程度を「高い」と評価した上で、固有の危険の程度を決定し、監査手続上の危険の程度を決定することになる。

なお、監査上の危険性の程度によっては、監査契約の締結又は継続を見合わせることも考慮する必要がある（研究報告7号4項(2)③）。（監査契約の締結（継続を含む。）については、本ガイド第3章「監査契約の締結」を参照されたい。）

② 内部統制組織の整備及び運用状況の把握

(7) 内部統制組織の全般的機能の把握と評価

経営環境の把握と評価を受けて、内部統制組織の整備及び運用状況の把握を実施する。

内部統制組織には、会社全般にわたるもの（以下「全般的統制」という。）と個々の業務機能（取引サイクル）に関連するもの（以下「個別的統制」という。）とがある。

このうち、全般的統制に関連するものには、例えば、次の事項が含まれる。

- ・ 組織構造
- ・ 職務分掌
- ・ 法令及び企業倫理等の遵守に関連する手続
- ・ 内部監査
- ・ 情報システム
- ・ 帳簿体系及び勘定科目体系
- ・ 会計処理の方針及び手続
- ・ 業界特有の慣行

全般的統制の把握は、文書・資料の閲覧、担当者への質問等により、業務機能（取引サイクル）における統制手続の有効性に与える影響を評価することである。

なお、全般的統制は、通常は短期間で大きく変化することはないので、継続監査の場合には、前年度に実施した監査結果の再評価で足りる（基準報告書4号13項、14項、研究報告7号4項(3)、基準報告書15号3項～10項）。

(4) 内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定

個別的統制に関する内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定は、通常、次の手続により実施する。

- ・ 内部統制質問書、業務フローチャートの入手又は作成
- ・ 業務関連諸規程や業務実施手続（マニュアル）の検討
- ・ 担当者への質問
- ・ 業務の視察

この手続の目的は、以下に詳述した取引サイクルごと、及び各サイクルの業務区分ごとの内部統制組織の機能を把握し、取引記録及び財務諸表項目の監査要点と関連付けることにある。

会計上の取引記録は、会計処理過程（内部統制の一部を構成）を通じて処理（認識・測定）された後、財務諸表項目として要約・集計されるが、通常、この取引記録は、取引サイクルにおける業務区分ごとに処理され、集計される。

例えば、収入－販売サイクルに関連する取引記録及び財務諸表項目は、全体として売上高の計上、売掛金の増加、減少及び残高として記録されるが、収入－販売サイクルの出荷業務は、製品の減少及び売上原価の計上として記録され、また売上計上業務は、売上高の計上及び売掛金の増加に記録される。このように、業務区分を財務諸表項目と対応するように設定することにより、内部統制の有効性の評価結果を、財務諸表項目ごとの監査手続の立案に関連付けることが可能となる（基準報告書4号13項、研究報告7号4項(4)①、②）。

製造業における取引サイクルと業務区分は、一般的には次のとおりである（研究報告7号4項(4)①）。

取引サイクル	業 務 区 分
収入－販売サイクル	売上（受注・出荷・売上計上）・回収（請求・入金・相殺・返品）・債権管理（貸倒）
支出－購買サイクル	仕入（発注・検収・仕入計上）・支払（請求・出金・相殺・返品）・債務管理
支出－給与サイクル	給与等（決定・給与等及び控除項目の計算、支払）・退職年金・出向者負担金
生産・資産管理サイクル	生産及び棚卸資産管理（生産・払出・検収・保管管理）・固定資産管理（発注・受入・維持管理・減価償却・除却・売却）
財務サイクル	資金調達取引（借入・発行・返済・利息・配当金・残高管理等）・資金運用取引（購入・売却・利息・配当金・売却損益・保管・与信・債権管理等）・現金預金残高管理（利息・残高）

取引サイクル	業 務 区 分
財務報告サイクル	決算処理手続・起票及び総勘定元帳への転記の処理 (起票・勘定残高の検証及び評価)・個別財務諸表及び連結財務諸表の作成

なお、取引サイクル別機能の把握においては、例えば、次の点に留意する必要がある。

- ・継続監査の場合には、前年度に実施した内部統制の検討結果を活用できるため、重要な変更がないことを確かめることで足りる。内部統制組織に重要な変更が生じた場合には、当該変更部分については改めて把握を行う必要がある（基準報告書4号14項）。
- ・会計処理の過程がコンピュータによる情報システムに依存している場合には、コンピュータによる情報システムの内部統制の状況の把握が必要となる。（基準報告書4号15項）この際、監査対象会社の情報システムの複雑性いかんによっては、情報システムの専門家の支援を受ける必要がある。
- ・製造業以外の業種については、研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」に記載されていないので、監査対象会社の状況に応じて、上記の取引サイクルと業務区分を作成する必要がある。
- ・銀行業に関しては、「銀行等金融機関の内部統制の有効性の評価に関する実務指針」（銀行等監査特別委員会報告第2号）が参考となる。

③ 内部統制の有効性の予備的評価

内部統制の有効性の予備的評価は、監査計画の立案のため、内部統制に依拠できるか否かの判断とともに、依拠できるとしても、どの程度依拠するか否かを結論付けることにある。また、仮に内部統制に依拠できるとしても、取引記録や財務諸表項目の特性を考慮した場合、内部統制に依拠せずに取引記録や財務諸表項目の監査手続を直接実施した方が効率的である場合がある。内部統制の有効性の評価に予備的評価を行うステップが含まれているのは、このような理由からである。

この内部統制の有効性の予備的評価は、統制手続と監査要点との関連付け、具体的には、各取引サイクルの各業務区分ごとの統制手続を、統制目的と取引記録及び財務諸表項目の監査要点とに関連付けることにより実施する（基準報告書4号17項～20項）。

(7) 統制目的と監査要点との関連付け

統制目的（内部統制の目的）は、例えば、次の事項を達成することにある。

- ・適正な財務諸表の作成
- ・法令等の遵守
- ・会社の資産の保全
- ・会社の事業活動の効率的な遂行

このうち、適正な財務諸表の作成に資する統制目的の例としては、職務分掌、保全、承認、実在性、網羅性、正確性、検証及び評価等が挙げられる。

上記の目的は、統制手続を実施することによって達成される。この統制手続の評価は、最終的には監査要点が達成されているかどうかの評価を目的として実施するが、統制手続は、直接的には統制目的を達成するために経営者によって設定されたものであるため、監査要点との関連性は間接的なものとなる。

このため、内部統制の有効性の評価に当たっては、統制目的が監査要点の基礎となっている場合が多いことに着目し、統制目的を達成するために設定した統制手続と、それに関連する監査要点とを関連付けることを通してこの手続を実施する方が有効であり、また、その手続が必要となる。

なお、監査要点及び統制目的の両者の内容と、両者の関連を要約すると次のとおりとなる（研究報告7号4項(5)①、②）。

監 査 要 点	内 容
実 在 性	記録された取引が発生・実在していることを意味する監査要点である。 実在性には、資産については権利（債権所有権等）の裏付けがあり、また負債については法的支出義務（債務）を表わすものであることも含まれている。
網 羅 性	発生・実在した取引が記録されていることを意味する監査要点である。
正 確 性	記録された取引が正しい金額・科目で記帳されていることを意味する監査要点である。
期間帰属	取引が発生した日又は帰属すべき期間に正しく記録されていることを意味する監査要点である。
評価の妥当性	残高が実現すると見込まれる金額で表示されていることを意味する監査要点である。
表示の妥当性	残高及び関連開示事項が財務諸表（注記、附属明細表を含む。）に正しく表示されていることを意味する監査要点である。

統 制 目 的	内 容
職務分掌	兼務させるべきでない職務が、適切に分離されていることを意味する統制手続である。
保 全	財産及び情報（文書、コンピュータ・ファイルやプログラムを含む。）が、事業目的以外の目的で利用、費消又は漏洩されていないことを意味する統制目的である。
承 認	取引が所定の基準及び手続に基づき承認されていることを意味する統制手続である。
実在性	記録された取引は、その経済的事実の発生を裏付ける証拠資料を基礎としていることを意味する統制目的である。
網羅性	発生した取引は、すべて記録されていることを意味する統制目的である。
正確性	記録された取引は、正しい金額が、正しい勘定科目で、正しい会計期間において適時に記録されていることを意味する統制目的である。
検 証	記録された勘定残高の実在性、網羅性及び正確性が第三者により確認されていることを意味する統制目的である。
評 価	記録された勘定残高の評価の妥当性が経済の実態に即して検討されていることを意味する統制目的である。

		監 査 要 点					
		実在性	網羅性	正確性	期間帰属	評価の妥当性	表示の妥当性
統制目的	職務分掌	○	○	○	○	—	—
	保全	○	○	○	○	—	—
	承認	○	○	○	○	—	—
	実在性	○	—	—	—	—	○
	網羅性	—	○	—	—	—	○
	正確性	—	—	○	○	—	○
	検証	○	○	○	○	—	—
	評価	—	—	—	—	○	—

(イ) 内部統制の有効性の予備的評価と統制手続一覧表

内部統制の有効性の評価とは、予備的評価で有効と判定し検証の対象とした統制手続が、統制目的を達成できるように、適切に整備・運用されているかどうかを確かめることを意味する。このため、予備的評価によって、各監査要点

に適合する統制手続のうち、その目的達成にとって有効である（依拠できる）ものを抽出することになるが、統制手続と監査要点との対応関係は、一対一だけでなく、一対複数、複数対一、複数対複数のものもある。

なお、製造業における統制手続と監査要点は、研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」の付録1に例示されており、監査マニュアルを作成する上での参考となる。

また、監査要点に適合する、すなわち、検証すべき統制手続の抽出に当たっての留意点は、例えば、次のとおりである（基準報告書4号22項、研究報告7号4項(5)③）。

- ・監査要点の達成度合を評価するためには、認識した統制手続のすべてを検証する必要はない。
- ・各監査要点に最も証拠力の強い統制手続を選択する。
- ・複数の監査要点に関連している統制手続を選択する。

ただし、証拠力の弱い統制手続の場合、追加的な統制手続の検証が必要となるので、統制手続の選択に当たっては有効性と効率性のバランスに配慮する必要がある。

- ・内部統制の予備的評価の結果、内部統制に依拠できない場合がある。また、内部統制に依拠せず、取引記録及び財務諸表項目の監査手続（監査手続上の危険性の度を低く抑える監査手続、すなわち、より証拠力の強い手続）を実施することの方が、より効率的な場合があるので、このような場合の対処の方針を監査事務所で決定しておく必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価結果の判定に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

① 経営環境の把握とその結果の評価

- ・経営環境の評価の目的・意義
- ・経営環境の評価結果の方針（内部統制に依拠できない場合の監査事務所の方針）
- ・経営環境チェックリストの検討要因と、内部統制の有効性に与える影響の例示
- ・経営環境チェックリスト利用上の留意事項

なお、内部統制の有効性に与える影響の例示に関して、基準報告書4号「内部統制」の11項及び12項に記載されている事項、研究報告7号「内部統制の有効性の評価について」の4項(2)「経営環境の評価結果の考慮」に記載されている事項が参考となる。

② 内部統制組織の整備及び運用状況の把握

(7) 内部統制組織の全般的機能の把握と評価

- ・内部統制組織の全般的機能の意義及びその把握の目的
 - ・全般的統制の例示
 - ・全般的統制の評価方法
- (イ) 内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定
- ・内部統制組織の取引サイクル別機能の把握の意義及び目的
 - ・内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定に係る実施手続の例示及び実務上の留意点
 - ・内部統制組織の取引サイクル別の業務区分の設定と、取引記録及び財務諸表項目との関連付けの例示
 - ・取引サイクルと業務区分の例示
- ③ 内部統制の有効性の予備的評価
- ・内部統制の有効性の予備的評価の目的及び手続
 - ・監査要点、統制目的の意義及び関連付けの指針
 - ・検証すべき統制手続の抽出方針及び抽出に当たっての留意点
 - ・製造業における統制手続と監査要点との関連付けの例示（統制手続一覧表）

【解 説】

(4) 内部統制の検証計画の立案と検証手続の実施

① 内部統制組織の整備及び運用状況の検証計画の立案

監査人は、監査対象会社の内部統制を識別し、その内部統制が監査対象期間にわたって継続して有効に機能していたことを確かめるため、内部統制の検証を実施する必要がある。内部統制の検証計画の立案は、内部統制の有効性の予備的評価に基づいて、選択した統制手続について検証手続を立案することであり、具体的には、内部統制の有効性の検証手続書を作成することである。

なお、内部統制の有効性評価ワークシートの利用により、検証手続とその実施結果とを容易に関連付けることが可能である（基準報告書4号21項～26項、研究報告7号4項(7)①）。

また、内部統制組織の一部としての内部監査の有効性を評価して監査を進める場合には、内部統制の有効性の評価の過程において、その一部として、内部監査の実施状況の検証手続を実施することが必要である（基準報告書15号11項）。

さらに、監査対象会社の業務処理がコンピュータ・システムを利用して行われている場合には、その利用形態及び程度などの状況に応じて、内部統制の検証手続において情報システムの専門家による支援を受ける必要が生じる場合もある。このように、専門家の支援を受けるべきか否かについての監査事務所としての指針を定めておく必要がある（後出(6)参照）。

② 内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施

内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施は、内部統制の検証計画で立案した有効性の検証手続書に基づき、質問、閲覧、視察及び会社の統制手続を監査人自らが跡付ける方法等を組み合わせて、内部統制の検証を実施することである。

この内部統制の検証に当たっては、例えば、次の事項に留意する（基準報告書4号23項～26項、ジャーナル1994年7月号 監査基準委員会報告書「内部統制」の実務上の対応）。

- (7) 質問：通常、質問のみでは十分な監査証拠が入手できないと解されている。
したがって、関連する書類等の閲覧、質問回答者以外の他の人への裏付け質問等によって回答を確かめておくことが必要となる。
- (4) 閲覧：帳票、関連文書又は報告書に残されている証拠を監査人が確かめることにより、統制手続が有効に機能していることを検証する手続である。
ただし、この手続が、必ずしも統制手続の正しい運用を保証するものではないことに留意する。
- (ウ) 視察：内部統制組織の運用状況を監査人自らが視察して確かめる手続である。
ただし、視察したときに有効な手続であっても、視察していないときに継続して有効であるという保証はないことに留意する。
- (エ) 監査対象会社の統制手続を監査人自らが跡付ける方法（再実施）：
統制手続を監査人自らが実施して、内部統制組織の運用状況を確かめる手続であり、証拠力も強いが効率性に難点があることに留意する。
- (オ) 内部統制の検証手続の実施時期：
 - ・内部統制の有効性は、監査対象事業年度を通して継続的に確保されることが必要である。したがって、監査対象年度の途中において検証手続を実施した場合には、事業年度末までの間に内部統制組織及び経営環境に重要な変更が生じていないかを確かめる必要がある。
 - ・内部統制の検証手続の実施の一部を内部統制の状況の把握の段階で実施している場合には、重複を避けるためその実施結果を活用することができる。
 - ・継続監査の場合、内部統制の有効性の評価を行うに当たり、過去の検証結果、取引記録及び財務諸表項目の重要な虚偽記載の可能性、内部統制組織の重要な変更等を考慮し、内部統制組織の整備及び運用状況の検証を取引サイクルごと又は業務区分ごとに数期間に配分して循環的に実施することができる。
 - ・監査の効率的な実施の観点から、内部統制組織の検証手続の計画に当たって、その検証手続が取引記録及び財務諸表項目の監査手続としても利用できるように計画し、検証結果を内部統制の有効性の評価に用いる

と同時に取引記録及び財務諸表項目に対する監査証拠として利用することもできる（基準報告書4号26項）。すなわち、監査業務の実施過程からして、内部統制の検証手続は、取引記録及び財務諸表項目の監査手続の実施前に実施すべきものであるが、監査の効率的な実施の観点から、内部統制の検証手続を取引記録及び財務諸表項目の監査手続としても利用できるように計画し、実施することもできる（二重目的の検証手続）。

なお、内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施は、概念的には監査計画の立案の一部ではなく、その監査計画に基づく監査の実施過程としてみることもできる（ジャーナル1996年5月号65頁）。

【監査マニュアルに記載する事項】

内部統制組織の整備及び運用状況の検証計画の立案と検証手続の実施に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

① 内部統制の検証計画の立案

- ・内部統制の検証計画立案上の留意点
- ・内部統制の有効性の検証時期と内部統制の有効期間（基準報告書4号24項、26項）
- ・継続監査における内部統制組織及び運用状況の循環的な検証の方針（基準報告書4号25項）
- ・コンピュータによる情報システムの全般統制及び業務処理統制の検証計画の方針（基準報告書4号27項）
- ・情報システムの専門家の支援を受けるか否かの決定に関する指針
- ・内部監査の整備及び運用状況の把握と内部監査の利用方針（基準報告書15号11項～18項）

② 内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施

- ・適用する監査技術の意義及び適用上の留意点
- ・検証計画に基づく検証手続の実施時期の留意事項

【解 説】

(5) 内部統制の有効性の評価結果の検討

内部統制の有効性は、検証手続の実施結果によって決定する。そして、その検証結果は、取引記録及び財務諸表項目について適用すべき監査手続の計画立案に際し、取引記録及び財務諸表項目の監査要点に関連する内部統制に依拠する程度（内部統制上の危険の程度）を決定する（基準報告書4号28項）。このとき、内部統制の検証の結果と、内部統制の有効性の予備的評価結果とは通常一致するが、不一致となる可能性もある。不一致となった場合には、改めて予備的評価を行うことに留意する必要がある（基準報告書4号29項、30項、研究報告7号4項(8)①）。

内部統制の検証の結果、監査対象会社の内部統制が有効でないと認められたならば、監査人は内部統制に依拠する監査アプローチを選択してはならない。この場合には、監査計画を変更し、監査手続上の危険の程度を低く抑えるような取引記録及び財務諸表項目の監査手続を実施する必要がある。

また、内部統制の検証の結果、不正又は誤謬の存在が認められたならば、それが財務諸表に及ぼす影響を検討する。そして、その影響が重要であると考えられるならば、適宜、追加の手続を実施する必要がある。

なお、取引記録及び財務諸表項目の監査手続の計画は、財務諸表項目別かつ監査要点別に立案するため、内部統制の有効性と、それに依拠する程度（内部統制上の危険の程度）に関する結果も、財務諸表項目別及び監査要点別に集約することに留意する必要がある（基準報告書4号31項、研究報告7号4項(8)②）。

【監査マニュアルに記載する事項】

内部統制の有効性の評価結果の検討に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 内部統制の有効性の評価の意義及び手続
- ② 内部統制の有効性の予備的評価結果と評価結果が相違した場合の方針と手続

【解 説】

(6) 情報システムの内部統制の有効性の評価

基準報告書4号「内部統制」の15項及び27項において、コンピュータによる情報システムによって業務処理が行われている場合には、コンピュータによる情報システムの内部統制の把握及びその有効性の検証を実施することを求めている。

内部統制の有効性の評価の論理的な流れは、情報システム化という要因によって左右されるものではないが、情報システムに固有の事項が存在するので、監査マニュアルには、情シ研究報告12号「情報システムの内部統制の有効性の評価過程」を参考にして、情報システムの内部統制の有効性の評価過程を記載する必要がある。

この情報システムの有効性の評価過程は、情報システム以外の内部統制の有効性の評価過程とおおむね同じ項目である。

なお、情報システムに関する内部統制組織については、通常、情報システムに精通した監査人が検証し、情報システム以外の内部統制組織については、通常の監査人が検証することが多いが、会計処理過程の把握（本ガイド第5章Ⅱ1.（3））においてコンピュータの利用状況が高度にかつ広範囲である場合には、情報システムの専門家を参画させる必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

情報システムの内部統制の有効性の評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

なお、情報システムの内部統制の有効性の評価を内部統制の有効性の評価過程に含めて記載することも可能である。

- ① 経営環境の把握とその結果の評価
 - ・経営環境が情報システムに与える影響の例示
- ② 情報システムの内部統制組織の整備及び運用状況の把握
 - ・情報システムに固有の事項の例示
 - ・情報システムの概要把握の方針
 - ・業務処理統制及び全般統制の整備及び運用状況の把握の意義
- ③ 情報システムの内部統制の有効性の予備的評価
 - ・情報システムの評価単位ごとの内部統制組織への依拠に関する方針
- ④ 情報システムの内部統制の整備及び運用状況に係る検証計画の立案とその評価の実施
 - ・情報システムの内部統制組織の整備及び運用状況の検証計画と、その評価実施上の留意点
 - ・情報システムに精通した監査人との連携
- ⑤ 情報システムの内部統制の有効性の評価結果
 - ・情報システムの内部統制の有効性の評価結果と予備的評価結果が異なる場合の方針

【解 説】

(7) 委託業務に係る内部統制の有効性の評価

監査対象会社が、取引の記帳又は会計書類・帳簿の作成に係るコンピュータ処理を銀行等の共同コンピュータ・センターに委託する場合や投資の意思決定、取引の実行・記録又は有価証券等の現物の保管を信託銀行等に委託する場合、又は給与計算に係る業務を他社に委託する場合等、財務諸表の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録等の業務を外部に委託している場合がある。このような場合には、監査対象会社の業務に関する内部統制の一部又は全部が当該会社の内部ではなく外部に存在することになる。

このような状況において監査人は、監査対象会社が外部に委託した業務の内容、その業務に関する受託会社の内部統制、及びその内部統制が監査対象会社の財務諸表に与える影響を考慮して、監査対象会社の内部統制の有効性を評価する必要がある（基準報告書18号4項、5項）。

したがって、監査人は、外部に委託した業務の内容が、監査対象会社の財務諸表に及ぼす重要性の程度及び受託会社と監査対象会社の内部統制との関連性の程度を考慮し、監査対象会社の内部統制上の危険が、受託会社の内部統制により影響を受ける場合には、受託会社の内部統制の有効性の評価を行う必要がある（基準報告書18号6項～11項）。

この受託会社の内部統制の有効性の評価においては、通常、次の手続を必要に応じて組み合わせて実施する必要がある（基準報告書18号12項～22項）。

- ・ 監査対象会社に存在する委託業務に係る内部統制の把握及び有効性を検証する。
- ・ 監査人が受託会社に往査し、委託業務に係る内部統制の有効性を検証する。
- ・ 受託会社の監査人が作成した受託会社の内部統制の状況及びその有効性に関する報告書を利用する。

【監査マニュアルに記載する事項】

委託業務に係る内部統制の有効性の評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

なお、これらの事項を内部統制の有効性の評価過程に含めて記載することも可能である。

- ① 外部に委託する業務の内部統制の有効性の評価過程
- ② 外部に委託する業務の例示
- ③ 受託会社の内部統制の有効性の検証手続の概要

【監査調書に記載する事項】

内部統制の有効性の評価においては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

(1) 内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価結果の判定

- ① 経営環境の把握とその結果の評価
- ② 内部経営環境に関する情報（例えば、取締役会・監査役会の機能、人事政策等）
- ③ 監査対象会社が属する業界及び経営環境に関する情報（例えば、規制を受ける業法、業界での競争関係、株価・金利・為替相場・商品市況等の動向、新しい会計基準、税法の改正等の情報等）
- ④ 経営環境チェックリスト
- ⑤ 経営環境の総合評価の結論
 - ・ 内部統制組織の整備及び運用に与える影響と内部統制の依拠に関する結論
 - ・ 取引記録及び財務諸表項目に与える影響の評価と結論

なお、内部統制の有効性の評価における経営環境の評価要因と、契約リスク、監査上の危険性の評価のための検討要因の多くは共通しているため、それらを同時に評価して監査調書を作成することになるが、それぞれの手続で作成した監査調書を相互に利用することが効率的である。

⑥ 内部統制組織の整備及び運用状況の把握

(7) 内部統制組織の全般的機能の把握と評価

- ・ 内部統制組織の全般的機能が業務機能（取引サイクル）に与える影響についての結論
- ・ 監査対象会社の法的及び組織的構造に関する情報（例えば、定款、会社登記簿謄本、主要株主名簿、組織図等）
- ・ 事業目的、営業活動、財務状況及び人的資源に関する情報（例えば、社歴、会社案内、主要カタログ、会計単位、役員の状況等）
- ・ 権限規程、職務分掌規程、経理規程、原価計算規程、退職金規程、就業規則、その他の諸規程
- ・ 内部監査に関する情報
- ・ 監査対象会社が採用する会計処理の原則及び手続その合理性及び継続性についての記述
- ・ 子会社、関連会社等に関する情報及び連結決算体制に関する情報
子会社等が事業活動を行う上において、通常、親会社が報告・承認を受ける事項についての情報を入手し整理する。この手続は、親会社による子会社等のモニタリング状況の評価に有効である。

(4) 内部統制組織の取引サイクル別機能の把握と業務区分の設定

- ・ 主要業務のフローチャート
- ・ 内部統制組織の整備及び運用状況に関する情報

⑦ 内部統制の有効性の予備的評価（統制手続と監査要点との関連付け）

- ・ 取引サイクル別の監査要点と統制手続との関連付け、及び内部統制の依拠の程度の結論

なお、内部統制の有効性の評価は、内部統制の予備的評価を行い、その結果、有効である（すなわち、監査手続の計画上依拠でき、かつ、依拠することが効率的である。）と判断した場合に、内部統制の検証計画を立案して検証手続を実施し、内部統制の有効性（危険性）について最終的な評価（監査要点ごとに依拠する程度）を決定することである。これらを有機的に関連付けて統合し、一表にしたものが内部統制の有効性評価ワークシートである（研究報告7号付録2）。したがって、取引サイクル別の監査要点と統制手続との関連付け、及び内部統制の依拠の程度の結論付けにおいては、このワークシートを使用することにより評価手続を効率的に実施することができる。

(2) 内部統制組織の整備及び運用状況の検証計画の立案と検証手続の実施

① 内部統制の検証計画の立案

- ・ 内部統制の有効性検証手続書

なお、内部統制の有効性評価のワークシートを使用する場合は、予備的評価の結果と検証手続書とを有機的に関連付けて作成できる（上記(1)⑦参照）。

- ・内部監査の利用方針並びに内部監査の整備及び実施状況の検証手続書

② 内部統制の検証計画に基づく検証手続の実施

- ・内部統制の検証手続の実施結果及び入手した証拠

(3) 内部統制の有効性の評価結果の検討

① 内部統制の有効性の最終的な評価結果

② 当初計画した取引記録及び財務諸表項目の監査手続の変更の要否並びに変更の内容

なお、内部統制の有効性評価ワークシートを使用する場合は、予備的評価の結果と検証手続書、及びその検証結果を有機的に関連付けて作成できる（上述(1)⑦参照）。

(4) 情報システムの内部統制の有効性の評価過程

① 経営環境の把握とその結果の評価

- ・経営環境の把握と情報システムへの影響の結論

② 情報システムの内部統制組織の整備及び運用状況の把握

- ・情報システムの業務処理統制及び全般統制に関する情報
- ・情報システムの利用の程度及び情報システムによる会計処理過程の情報
- ・情報システムの内部統制質問書（中間報告）（情シ研究報告11号）

③ 情報システムの内部統制の有効性の予備的評価

- ・情報システムの全般統制と業務処理統制の予備的評価結果

④ 情報システムの内部統制の整備及び運用状況に係る検証計画の立案とその評価の実施

- ・情報システムの内部統制組織の整備及び運用状況の検証手続書
- ・内部統制の検証手続の実施結果及び入手した証拠

⑤ 情報システムの内部統制の有効性の評価

- ・情報システムの内部統制の有効性の最終的な評価結果

(5) 委託業務に係る内部統制の有効性の評価

① 外部へ委託した業務の内容及び関連する内部統制が監査対象会社の財務諸表に与える影響の結論

② 委託業務に係る内部統制の有効性の評価の検証計画及び検証手続書

③ 委託業務に係る内部統制の検証により入手した監査証拠及び評価結果

④ 受託会社の監査人が作成した受託会社の内部統制の状況及びその有効性に関する報告書

【解 説】

4. 取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案

(1) 監査手続上の危険の程度の決定

① 監査手続上の危険

監査手続上の危険とは、「会社の内部統制によって防止又は発見されなかった重要な虚偽記載が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性」である（基準報告書5号7項）。

例えば、売上の期間帰属の妥当性を検証しようとする場合、期末日前後の一定期間の売上取引について、出荷報告書と突合するという監査手続を選択し実施することがある。しかしながら、この手続によっても重要な虚偽記載が完全に発見できるとは限らない。その理由としては、監査手続を実施した範囲外のところに虚偽記載が存在していた（試査の範囲外）、出荷報告書は虚偽記載を発見するのに適切な証拠ではなかった（不適切な監査手続）、検出した虚偽記載についてその評価を誤った（監査結果の不適切な評価）などが考えられる。

監査手続上の危険の発生原因には、例えば、次のような事項が考えられる。

- ・ある特定の勘定残高又は取引記録のすべてについて監査手続を実施するわけではないこと
- ・監査人が不適切な監査手続を選択し実施してしまうことがあること
- ・監査人が誤った方法で監査手続を実施してしまうことがあること
- ・監査結果を誤って評価してしまうことがあること

② 監査手続上の危険の程度の決定過程

監査上の危険性の構成要素である固有の危険及び内部統制上の危険の程度の評価が終了したところで、両者の危険の程度を総合的に評価することにより、これらの危険を生じさせる要因が、取引記録及び財務諸表項目に対して、具体的にどのような影響を与えるかを検討する。そして、この評価結果を受けて、監査上の危険性を一定水準以下に抑えることができるよう、監査手続上の危険の程度を決定する（基準報告書5号10項）。

例えば、固有の危険及び内部統制上の危険の程度がともに高い場合は、両者の総合的な危険の程度は高くなる。したがって、監査上の危険性を一定水準以下に抑えるためには、監査手続上の危険の程度を低くする必要がある。

また、固有の危険及び内部統制上の危険の程度がともに低い場合は、両者の総合的な危険の程度は低くなる。したがって、監査手続上の危険の程度を高くしても、監査上の危険性を一定水準以下に抑えることができる（基準報告書5号11項）。

なお、これら三つの危険の程度の相互関係を示すと、通常、次のとおりとなる（基準報告書5号11項）。

		固有の危険の程度		
		高い	中位	低い
内部統制上の危険の程度	高い	低	低	中
	中位	低	中	高
	低い	中	高	高

(注) 上記表中の高、中、低は、監査人が設定する監査手続上の危険の程度を表わし、その内容は次のとおりである。

低：監査手続上の危険の程度を低く抑えるような監査手続（より強い証拠力を有する監査証拠を入手するための監査手続）が要求される。

中：監査手続上の危険の程度を中水準に保つ監査手続でよい。

高：監査手続上の危険の程度を高くしてもよい程度の監査手続でよい。

ここで、危険の程度について「高い」、「中位」、「低い」という表現を用いたり、監査手続上の危険の程度について「高」、「中」、「低」という表現を用いているが、これらは相対的なものであり、客観的な数値として表現することは困難である。したがって、危険の程度の決定は、監査人の専門的判断に基づいて行われることとなる。

③ 監査アプローチの立案

監査責任者は、実際の監査業務において、固有の危険の程度及び内部統制上の危険の程度を勘案して、主要勘定残高にも財務諸表全体にも重要な虚偽記載がないことについて合理的な心証が得られるよう監査アプローチを立案する必要がある。また、この監査アプローチの立案においては、識別した監査上の危険性に焦点を絞って監査を実施する等、監査の有効性と効率性にも配慮する必要がある。

監査責任者が上記②に基づいて立案する監査アプローチとしては、例えば、次のようなケースが考えられる。

- ・固有の危険の程度が低い場合で、内部統制に依拠する監査アプローチを採用し、その内部統制の危険の程度が低い（すなわち、内部統制上の有効性が高い）と評価した場合には、重要な虚偽記載が残存する危険が低いため、監査手続上の危険の程度を高くしてもよい程度の監査手続を実施する。
- ・固有の危険の程度が高い場合で、内部統制に依拠する監査アプローチを採用し、その内部統制の危険の程度が高い（すなわち、内部統制上の有効性が低い）と評価した場合には、重要な虚偽記載が残存する危険が高いため、監査手続上の危険の程度を低く抑えるような監査手続が要求される。
- ・固有の危険の程度が低い場合で、内部統制に依拠しない監査アプローチを採用する場合には、監査手続上の危険の程度を中水準に保つ監査手続を実施する。

- ・固有の危険の程度が高く、内部統制に依拠しない監査アプローチを採用する場合には、重要な虚偽記載が残存する危険が高いため、監査手続上の危険の程度を低く抑えるような監査手続が要求される。

なお、監査対象会社が、コンピュータを高度にかつ広範囲に利用している場合には、通常、内部統制に依拠する監査アプローチを選択することになる。

④ 各主要勘定科目の監査計画の立案における留意点

各主要勘定科目残高及び関連する監査要点について監査計画を立案する際には、例えば、次の点を考慮に入れる必要がある。

- ・勘定残高及び関連する監査要点に影響を与える固有の危険
- ・内部統制に依拠する監査アプローチを採用する場合には、監査対象会社の内部統制の状況
- ・固有の危険の程度の評価及び内部統制上の危険の程度の評価に基づいた結果必要となる監査手続の種類

なお、会計上の見積りを必要とする勘定科目残高については、一般的に固有の危険が高いと判断されるため、監査手続上の危険の程度を低く抑えるような監査手続を実施するケースが多い。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査手続上の危険の程度の決定に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査手続上の危険の説明
- ② 固有の危険、内部統制上の危険及び監査手続上の危険の程度の相互関係についての説明又は図表
- ③ 監査計画（監査アプローチ）の立案方法の例示
- ④ 各主要勘定科目の監査計画の立案における留意点

【解 説】

(2) 監査手続、実施時期及び試査の範囲の決定

① 監査手続上の危険と実施すべき監査手続の選択との関係

監査手続上の危険の程度を決定し、それに基づいて、取引記録及び財務諸表項目に適用すべき監査手続の内容を決定する。

監査手続上の危険の程度をより低い水準に抑えるためには、通常、次の対応を行う必要がある（基準報告書5号12項）。

- ・より強い証拠力を有する監査証拠を得ることができる監査手続を選択する（監査手続の性質）。
- ・貸借対照表日により近い時期に監査手続を実施する（監査手続の実施時期）。

- ・試査の範囲を拡大する（試査の範囲）。

また、固有の危険と内部統制上の危険を総合的に評価し、その結果、危険の程度が低いと判断する場合には、分析的手続の適用範囲を拡大し、他の監査手続の適用範囲を削減することによって、監査の効率化を図ることができる。

以上のように、監査手続の性質、実施時期及び試査の範囲という三つの変動要素の一つ又は複数を組み合わせて変動させることによって、監査手続上の危険の程度を高くしたり、低くしたりすることができる。

例えば、売掛金の残高を検証する場合、確認を実施するが、その実施時期を期末日3か月前の月末とし、全件実施するとした場合と、確認を期末時に行うが、一定金額以上の残高の相手先にのみ実施し、それ以外の相手先については他の監査手続を実施するとした場合とでは、いずれの方法によった場合でも監査手続上の危険の程度としては同程度と考えられる場合がある。

そこで、監査手続の性質、実施時期及び試査の範囲の相互関係を示すと、例えば、次のものが考えられる。

監査手続上の危険の程度	監査手続の性質	実施時期	試査の範囲
低	強い証拠力	期末時	広範囲
中	強い証拠力	期末時	狭い範囲
	強い証拠力	期末日前3か月以内でよい	中程度の範囲
	強い証拠力	期末日前3か月以前でよい	広範囲
	中程度の証拠力	期末時	中程度の範囲
	中程度の証拠力	期末日前3か月以内でよい	広範囲
	弱い証拠力	期末時	広範囲
高	強い証拠力	期末日前3か月以内でよい	狭い範囲
	中程度の証拠力	期末時	狭い範囲
	中程度の証拠力	期末日前3か月以内でよい	中程度の範囲
	中程度の証拠力	期末日前3か月以前でよい	広範囲
	弱い証拠力	期末時	中程度の範囲

なお、監査手続の実施時期の決定に当たっては、監査手続上の危険の程度の外に、例えば、次の項目も考慮することに留意する必要がある（基準報告書6号8項(2)）。

- ・監査対象の取引記録又は財務諸表項目の内容
- ・全体的監査日程
- ・期中で監査手続を実施することの効率性

このように、監査手続上の危険の程度に応じた証明力のある監査証拠が入手できるような監査手続の選択・適用を計画する必要がある（基準報告書7号11項）。

② 試査の方法

試査とは、「特定の監査手続の実施に際して、母集団からその一部の項目を抽出

して、それに対して監査手続を実施することである」（基準報告書9号6項）。そして、試査には、一部の項目に対して監査手続を実施した結果をもって母集団全体の一定の特性を評価する目的を持つ「サンプリングによる試査」と、母集団全体の特性を評価する目的を持たない「特定項目抽出による試査」とがある。それぞれの特徴をまとめると、通常、次のとおりとなる（基準報告書9号）。

(7) サンプリングによる試査

- a. 母集団からその一部をサンプルとして抽出し、それに対して実施した監査手続の結果から母集団全体の一定の特性を推定する（11項）。
- b. サンプリング手法としては、統計的サンプリングと非統計的サンプリングがある。統計的サンプリングは、サンプルの抽出を無作為抽出法を用いて行い、サンプルの監査結果に基づく母集団に関する結論を出すに当たって、確率論の考え方をを用いるサンプリング手法である。一方、非統計的サンプリングは、それ以外のサンプリング手法である（27項）。いずれの手法を用いるかは、監査人が十分な監査証拠を最も有効かつ効率的に入手することができるかどうかにより判断する（28項）。
- c. サンプル数の決定に際しては、サンプリングリスクが許容できる水準まで軽減できるかどうかを考慮する必要がある。例えば、次のような諸要因を総合的に考慮する（37項、付録2）。
 - ・ 監査人が評価した内部統制上の危険の程度が高い（サンプル数は増加する。）。
 - ・ 同一の監査要点に対してより多くの他の取引記録及び財務諸表項目の監査手続を実施する（サンプル数は減少する。）。
 - ・ 取引記録及び財務諸表項目の監査上の重要性が高い（サンプル数は増加する。）。
- d. サンプル中に発見した誤謬金額から母集団全体の誤謬総額を推定する。この場合、例外的に発生した誤謬を除いたところで誤謬を推定し、これに例外的誤謬を加えて母集団に含まれる誤謬総額を推定する（49項）。
- e. 上記で推定した誤謬総額と許容誤謬額とを比較して、サンプルの検証結果を評価する。推定した誤謬総額が許容誤謬額を下回っている場合には、その監査手続によって検証しようとした母集団の特性が確かめられたと判断できる（51項）。

逆に、推定した誤謬総額が許容誤謬額を上回っている場合には、通常、次のような対応を行うことになる（54項）。

 - ・ 経営者に対して、発見した誤謬やさらに誤謬が存在する可能性について調査を依頼し、発見した誤謬については修正を要請する。
 - ・ 計画していた監査手続を修正する。

・監査報告書への影響を検討する。

- f. サンプルングによる試査における監査上の危険性は、サンプルの抽出に関するサンプルングリスクとそれ以外のノンサンプルングリスクとに分かれる（19項）。サンプルングリスクとは、サンプルが母集団の特性を正確に反映しないために、監査人が母集団について誤った結論を形成するリスクである。一般にこのリスクは、サンプル数を増加させることによって低くすることができる（20、22項）。

一方、ノンサンプルングリスクとは、監査手続の適用の誤り、監査証拠に対する判断の誤り等、抽出行為に起因しないリスクである。一般にこのリスクは、適切な監査計画、監査補助者に対する適切な指導監督及び監査実務の適切な遂行などによって低くすることができる（23項）。

(4) 特定項目抽出による試査

- a. 母集団に含まれる特定の項目を抽出し、これに対して監査手続を実施する。
したがって、特定項目に対して実施した監査手続の結果から、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできない。ただし、特定項目として抽出されない項目に対して他の監査手続を実施し、その結果と特定項目抽出による試査の結果とを総合的に勘案することにより、母集団全体についての結論を形成することができる（14、15項）。

- b. 抽出方法としては、潜在的に誤謬を含む危険性が高い項目などを判断して抽出する（17項）。

- c. 特定項目抽出による試査が適合する状況としては、例えば、次の状況が挙げられる（18項）。

- ・母集団に含まれる潜在的誤謬の多くが一定の特性を持つ項目に存在する可能性が高いこと
- ・母集団に含まれる少数の項目が母集団全体の金額の大部分を占めていること
- ・非抽出項目について他の監査手続の実施を予定していること
- ・特定項目の抽出によって、より効率的に試査を実施できる状況にあること

- d. 特定項目抽出による試査に関する監査上の危険性は、特定項目抽出リスクと呼ばれる。このリスクは、誤謬についての判断を誤ったために母集団について誤った結論を形成するリスクである。その主なリスクの要因としては、上記で述べたノンサンプルングリスクに相当するリスクのほか、母集団の中で特定項目として抽出されない非抽出項目に潜在し得る誤謬について判断を誤ったこと、非抽出項目に対して実施した他の監査手続が非抽出項目について誤った結論を導いたことなどがある（24項）。

このリスクは、一般に非抽出項目全体を小さくすることによって、又は非

抽出項目に対して実施する他の監査手続の有効性を高めることによって低くすることができる（25項、26項）。

【監査マニュアルに記載する事項】

取引記録及び財務諸表項目の監査手続、その実施時期及び試査の範囲の決定に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査手続上の危険の程度と適用すべき監査手続の内容（性質、時期、範囲）との関係
- ② 適用すべき監査手続の性質（入手すべき証拠力の強弱）、実施時期（期末時、期末日前3か月以内、期末日前3か月以前等）及び試査の範囲（広範囲、中程度の範囲、狭い範囲等）の相互関係を示した表等
- ③ 財務諸表項目の監査手続
この財務諸表項目の監査手続に関しては、研究報告11号「監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」（中間報告）」を参考にして、この中に例示されている監査手続の中から適切なものを選択し、監査事務所の状況に適合するように修正した上で利用すると有効である。
- ④ 試査の方法や実施に際しての留意事項等

【解 説】

(3) 監査実施計画の決定

① 実施計画の具体的内容

適用すべき監査手続の内容を受けて、監査従事者の要員、往査事業所、日程等の実施計画を立案する。ただし、これらの事項については、監査の基本的な方針の立案段階からその概要を立案し、監査手続の実施前までに作成するのが一般的である。

【監査マニュアルに記載する事項】

実施計画の決定に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 具体的な実施計画の内容（監査従事者の要員、往査事業所、日程等）

【監査調書に記載する事項】

取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査アプローチの計画
 - ・ 内部統制に依拠する監査アプローチとするか。
 - ・ 内部統制に依拠しない監査アプローチとするか。

- ② 取引記録及び財務諸表項目ごとに検討した監査手続上の危険の程度の決定過程
- ③ 監査手続上の危険の程度を反映した監査手続、実施時期及び試査範囲の内容（研究報告7号付録4）
- ④ 固有の危険を識別した勘定残高又は取引の監査要点に対する監査手続
- ⑤ 会計上の見積りが影響を及ぼす勘定残高及び開示事項並びにそれに対する監査手続
- ⑥ 監査従事者に対する具体的な監査の実施手続を指示した監査手続書（試査による項目の抽出に関して、十分な監査証拠の入手方法、抽出数、抽出金額、抽出方法等を含む。）
- ⑦ 監査従事者の要員計画、往査事業所の選定計画、監査日程計画、監査時間配分計画等の実施計画

第6章 監査計画に基づく監査の実施

第6章	監査計画に基づく監査の実施
	I. 総 論
	II. 実施する業務の内容
	1. 勘定科目別の監査手続の実施及び監査計画の適時な修正
	(1) リスク・アプローチに基づく監査手続の実施
	(2) 十分な監査証拠の入手
	(3) 監査計画の適時な修正
	2. 監査業務の実施状況の管理
	3. 財務諸表の表示の検討
	(1) チェックリストの利用と改訂
	(2) 監査事務所が作成するチェックリストの例示
	4. 後発事象等の検討
	(1) 後発事象等の意義
	(2) 後発事象等の検討と留意事項
	(3) 監査報告書の作成日後に気付いた事項への対応
	5. 経営者確認書の入手
	(1) 経営者確認書の入手とその対応
	(2) 経営者が確認書の提出を拒否した場合の取扱い
	6. その他の手続の実施及びその他の項目の検討
	(1) 監査対象会社の顧問弁護士への照会
	(2) その他の専門家の業務の利用の評価
	(3) 分析的手続の実施
	(4) 不正リスクの評価
	(5) 違法取引の有無についての調査
	(6) 企業の継続性に関する評価
	(7) 他の監査人の監査結果の利用の評価

【解 説】

I. 総 論

勘定科目別の監査手続は、監査要点に関する監査証拠を入手するため、勘定残高における重要な虚偽記載を検出するため、及び財務諸表に含まれる見積りに関する監査証拠を入手する等のために、監査上の危険性の評価結果を受けて実施するものである。これらの監査手続には、実査、立会、確認、質問、視察、閲覧、証憑突合及び分析的手続が含まれる。

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 勘定科目別の監査手続の実施及び監査計画の適時な修正

(1) リスク・アプローチに基づく監査手続の実施

リスク・アプローチの概念に基づいて作成した監査計画に従って、取引記録及び財務諸表項目の監査手続を実施する。この監査計画は、監査の基本的な方針、内部統制の検証計画並びに取引記録及び財務諸表項目の監査手続の立案からなる。すなわち、内部統制の検証計画に従って内部統制の有効性の評価が行われ、その検証結果に基づいて取引記録及び財務諸表項目の監査計画の立案が行われる。

そして、取引記録及び財務諸表項目の監査計画では、選択適用すべき監査手続並びにその実施時期及び試査の範囲を決定し、その監査計画に基づく監査の実施の段階として取引記録と財務諸表項目の監査を実施する。

なお、具体的な財務諸表項目の監査手続の例としては、研究報告11号「監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」（中間報告）」が参考となる。

(2) 十分な監査証拠の入手

監査証拠は、財務諸表に対する監査意見を形成するに足る合理的な基礎を得るため、監査計画の立案過程及び監査の実施過程において入手し、監査人が必要とする証明力を備えたものであり、監査要点との適合性及び量的十分性を満たしていると監査人が判断した場合、十分な監査証拠となる（基準報告書7号2項～5項）。

また、取引記録及び財務諸表項目の監査手続の実施により入手する十分な監査証拠は、監査上の危険性を一定水準以下に抑えるように決定した監査手続上の危険の程度に応じて、これに適合した証明力のある監査証拠が入手できるように選択した監査手続の実施により入手したものであることが必要である。一般的に、監査手続上の危険の程度をより低い水準に抑えるためには、監査人は、強い証明力を有する監査証拠を入手する必要がある（基準報告書7号11項）。

したがって、監査要点ごとに十分な監査証拠を入手し、全体として財務諸表の適正性に関する監査意見を表明するための合理的基礎を得るために監査手続を実施する必要がある。

(3) 監査計画の適時な修正

当初の監査計画においては想定していなかった新たな事態の発生や、監査計画に基づく監査手続を実施した結果、発見した虚偽記載の疑いのある事項を検討したところ、財務諸表の重要な虚偽記載を看過する危険性が高く、当初の監査計画立案時に想定していた監査上の危険性の水準よりも、その監査上の危険性が高いと判断した場合には、変化後の監査上の危険性を容認できる水準以下に抑えるように、適時に監査計画を修正する必要がある。

また、監査人は、当初決定した虚偽記載の重要性の基準値を変更した場合、経営環境の変化等により固有の危険の程度の評価に変更があった場合、及び内部統制組織が変更されたこと等により内部統制上の危険の程度の評価を変更した場合にも、その変更が監査上の危険性の水準に及ぼす影響を考慮し、監査計画の見直しの必要性を検討

する必要がある（基準報告書6号10項）。このように、監査計画の見直し・修正は、監査結果の報告が行われるまでの間、必要に応じて適時に行う必要がある。

2. 監査業務の実施状況の管理

監査業務の実施における業務管理は、第4章の「Ⅱ. 2. 監査チーム内での業務分担」の項で述べたように、監査チーム内での職務分掌及び職務権限の定めに従って行われる。これを監査手続の実施面からみると、立案した監査計画に基づき、監査手続書等として文書化した監査手続を監査チームの各担当者が実施し、必要な監査証拠を収集することになる。この監査業務を組織的に実施するために、監査の現場責任者（主査やこれに準ずる監査補助者等）が、監査の実施過程において実施すべき手続を漏れなく、かつ重複なく適切に実施していることを確認する際のツールとして、監査手続のチェックリストが有効である。このチェックリストは、監査手続書と一体として作成し、その監査手続書に示された手続の終了後に、査閲者がチェックマークを付してゆく様式を採用すると効率的である。

3. 財務諸表の表示の検討

(1) チェックリストの利用と改訂

監査対象会社が財務諸表作成のために採用した会計方針（会計方針の変更がある場合には、その変更も含む。）を適切に開示しているか、及び財務諸表の表示方法が財務諸表等規則等の表示に関する規則に準拠しているかどうかを検証するために、チェックリストを使用することが有効である。このため、監査事務所は、財務諸表等の表示に係るチェックリストを作成しておくことが望まれる。

なお、このチェックリストは、商法計算書類規則や財務諸表等規則等の改正の都度適時に改訂する必要がある。

(2) 監査事務所が作成するチェックリストの例示

監査事務所として、例えば、次のチェックリストを作成する。

- ・ 商法計算書類及び附属明細書の表示に関するチェックリスト
- ・ 半期報告書の開示に関するチェックリスト
- ・ 中間財務諸表の表示に関するチェックリスト
- ・ 中間連結財務諸表の表示に関するチェックリスト
- ・ 有価証券報告書の開示に関するチェックリスト
- ・ 財務諸表の表示に関するチェックリスト
- ・ 連結財務諸表の表示に関するチェックリスト

4. 後発事象等の検討

(1) 後発事象等の意義

後発事象とは、会社の決算日後、監査報告書の作成日までに発生した各種の事象であり、通常、次の二つの種類がある（委員会報告44号）。

- ① 決算日において存在していた不明確な状態を明確に立証する事象、すなわち財務諸表の修正が必要となる事象
- ② 当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼすもので、決算日後に新たに生じた状態を示す事象

また、偶発事象とは、利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が貸借対照表日現在既に存在しており、その不確実な事象が将来発生すること又は発生しないことによって最終的に解消するものをいい、偶発損失と偶発利益に分類される。この偶発損失のうち、発生の可能性の高い偶発損失で金額が合理的に見積もれないもの、また発生の可能性はそれほど高くはないが、ある程度予想される偶発損失は、偶発債務として注記する必要がある（基準報告書2号8項）。

なお、重要な後発事象及び偶発事象は、確認事項として「経営者確認書」において記載を求める必要がある。

(2) 後発事象等の検討と留意事項

後発事象等の検討の目的は、上記(1)の事象をすべて認識し、財務諸表に適切に反映していることを確かめることにある。このうち後発事象については、公開会社の場合、通常、次の二つの監査報告書作成日時点で、その監査手続を実施する必要がある。

- ① 商法特例法による監査の監査報告書作成時点
- ② 証券取引法による監査の監査報告書作成時点

なお、商法特例法による監査の場合であっても、国内・海外を含めた子会社等に後発事象が発生し、それが企業結合の成果の記載に重要な影響を与える場合には、必要な処理又は開示が必要である。

このように、後発事象等に関しては、その把握時点を十分に考慮した監査手続書を準備し、これを利用することが必要である。

また、後発事象等の内容や金額によっては、監査報告書における特記事項の記載対象とすべきかどうかの検討手続の実施も必要であるため、監査事務所としては、そのための指示書を準備しておく必要がある（基準報告書2号第11項、12項）。

なお、後発事象の監査手続として、議事録の査閲、直近の財務諸表等のレビュー、顧問弁護士への照会等が挙げられるが、より詳細な後発事象の監査手続については、研究報告11号「監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」（中間報告）」が参考となる。

(3) 監査報告書の作成日後に気付いた事項への対応

監査報告書の作成日後において、監査報告書の作成日に既に存在していた事項で、その監査報告書が対象としている財務諸表に重要な影響を及ぼす事項に気付いた場合には、監査責任者は、当該事項について監査事務所内の審査部門等、監査対象会社の経営者及び顧問弁護士等と協議し、財務諸表の修正の要否等について対応策を検討する必要がある。そして、財務諸表の修正又は監査報告書の記載内容の変更が必要との結論に達した場合には、監査責任者は、その修正内容を検討するとともに、新たな監査報告書を発行することになる。

5. 経営者確認書の入手

(1) 経営者確認書の入手とその対応

経営者確認書は、監査実施準則九及び中間監査実施基準六に定められている経営者による確認書であり、経営者が署名し、監査人宛に提出する文書である。確認すべき事項は、監査契約、監査環境等により異なるため、これらを総合的に勘案し、監査意見の表明に当たって必要と認めた事項を記載するように求め、監査報告書の作成日に入手し、これを評価する必要がある（基準報告書3号）。

(2) 経営者が確認書の提出を拒否した場合の取扱い

監査人が必要と認めて経営者確認書への記載を求めた事項の全部又は一部について経営者が確認を拒否した場合には、基準報告書3号「経営者による確認書」によると、監査範囲の制限となり、監査人は意見の限定又は意見の差控えを検討することとなる。その際には、例えば、次の点を考慮する必要がある。

- ・ 確認を得られない事項の影響の重要性
- ・ 確認の拒否が監査の過程で経営者が行った他の質問に対する回答の信頼性に与える影響

なお、当該確認を拒否された事項が財務諸表監査の前提となるような事項である場合には、監査事務所として監査意見を差し控えなければならない（基準報告書3号8項）。

6. その他の手続の実施及びその他の項目の検討

(1) 監査対象会社の顧問弁護士への照会

監査対象会社の顧問弁護士に対して係争事件の有無に関する照会を行い、専門家の立場からの回答を入手し、その回答結果について評価・検討する。照会すべき事項は、現在係争中又は将来において発生のある訴訟事件等に関する事件の概要、今後の見通し、監査対象会社が負担することとなる損害見込額等である。この顧問弁護士への照会の時点は、可能な限り監査報告書の作成日に近い時点が望ましい。

なお、公開会社の場合には、後発事象等の項に示したと同様に、期末監査時においては、原則として、2回（商法特例法及び証券取引法に基づく監査時）の照会を行うことが望ましい。

(2) その他の専門家の業務の利用の評価

複雑な金融商品の時価や年金債務等に関する監査証拠として、監査人は、専門家の業務の結果を利用することがある。この場合、監査人は、当該専門家の専門的能力の適否を検討する必要がある（基準報告書14号）。

監査事務所は、その他の専門家の業務の利用に際しての手続及び取扱いに関して、指針や規程を定めておく必要がある。

(3) 分析的手続の実施

監査の最終段階における総括的吟味のために実施する分析的手続の目的は、財務諸表の適否に関する監査人の意見表明に合理的な基礎を与えるに足る十分な監査証拠を入手したかどうかについての監査人の検討に役立てることにある。総括的吟味の結果、監査手続の追加が必要であると判断した場合には、適切な監査手続を追加して実施する必要がある（基準報告書1号16項～19項）。

分析的手続は、通常、次の手続を実施する。

① 情報の比較

財務諸表又は特定の財務情報の重要な変化を明確にするため、当年度の財務諸表の最終ドラフトの重要項目について、例えば、過年度の財務諸表や財務情報、当年度の予算、類似業種の会社の情報等と比較する。

② 比較結果の分析

すべての重要な変化に対する説明が、監査対象会社の事業に対する理解、個々の勘定残高及び監査証拠に照らして矛盾していないことを確かめる。説明が不能な変化に対しては、経営者に対する個別の質問、特定の情報の入手等により、その理由を検証し、当該項目について監査人として納得できる十分な監査証拠を入手する必要がある。

(4) 不正リスクの評価

今日の財務諸表監査は不正を発見することを直接の目的とするものではないが、「監査人は、不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽記載を看過しないように監査計画を立案し、……監査を実施しなければならない」（基準報告書10号2項）と指示している。

したがって、監査マニュアルでは、不正と誤謬の定義及びそれらの間の相違にも触れた上で、特に不正に対する留意事項や実施手続を記述する必要がある。

不正は文書の偽造や共謀など、これを隠蔽するための様々な行為を伴うのが通例であるところから、不正による重要な虚偽記載を発見できない危険は誤謬によるそれを発見できない危険より高いことに留意する必要がある（基準報告書10号6項）。

また、監査上の対象となる不正・誤謬は会計上の不正・誤謬であって、それらはともに財務諸表上の重要な虚偽記載の原因となるものをいう。このため、監査マニュアルには、重要な虚偽記載の原因となる不正及び誤謬が財務諸表に潜在している危険性を評価すべきことを記載する必要がある。さらに、このような危険性を評価する上で考慮すべき諸要因を、チェックリストとして作成しておくことが有効である。その際には基準報告書10号「不正及び誤謬」の11項及び付録を参考とすると有益である。

また、不正を防止し発見する責任は経営者にあり、不正による重要な虚偽記載が財務諸表に含まれていないことを経営者確認書において確認事項として記載を求める必要がある（基準報告書10号13項）。

なお、不正に対して経営者が誠実に対応しない場合には、監査人は、たとえ当該不正による虚偽記載が財務諸表に重要な影響を与えていなくても、監査契約の継続の可否について検討する必要がある（基準報告書10号25項）。

(5) 違法取引の有無についての調査

違法行為とは、故意・過失又は作為・不作為を問わず、監査対象会社が関係する法令違反となるものをいう（基準報告書11号3項）。ただし、ある行為が違法行為であるか否かの判断は法律上の判断に属するため、会計に関連する法令以外については、通常、監査人の専門能力を超える場合が多い（同4項）。このような場合には、適切な法律専門家の助言に基づいて判断することが必要である。

違法行為は、会計処理に影響を及ぼすものと、会計処理に影響を及ぼさないものとに分類することができ、会計処理に影響を及ぼす違法行為は、通常、会計上の不正又は誤謬となる（同6項）。

財務諸表監査は、すべての違法行為を発見することを予定しているわけではなく、また、そのような保証を与えるものでもない。しかし、監査人は、職業専門家としての正当な注意による懐疑心を持って監査計画を立案し、監査手続を実施すべきであるとともに、財務諸表の重要な虚偽記載の原因となる違法行為の発見又は存在の可能性についても検討する必要がある（同10項）。

なお、内部統制は、一般的には共謀による違法行為又は経営者自身が行う違法行為に対しては有効に機能しないことが多いという点に留意する必要がある（同7項）。

監査の実施過程で、違法行為の発生又は存在の可能性に気付いた場合には、違法行為が行われたかどうかを確かめるため、関連書類・資料の分析、経営者への質問、法律専門家の意見の聴取等の適切な監査手続を実施する必要がある。また、法令を遵守することについての責任は経営者にあり、財務諸表に重要な影響を与える違法行為がないことを経営者確認書における確認事項として記載を求める必要がある（基準報告書11号12項～14項）。

(6) 企業の継続性に関する評価

次に記載した企業継続能力に影響を及ぼす重大な不確実性に結びつく兆候の有無を検討し、その兆候がある場合には、企業継続能力に関する経営者確認書を入手する等の追加手続の実施を検討する必要がある。

なお、下記の各兆候の詳細、適用すべき監査手続、監査報告書上の記載内容、監査意見の種類、監査人の責任等については、監査委員会研究資料第1号「企業継続能力の取扱いに関する海外の状況の調査と我が国への制度導入上の課題」を参照されたい。

- ・財務上の兆候（債務超過や短期の資金的なひっ迫状態となっていること等）
- ・経営上の兆候（主要な経営者が退職し、適切な後任者がいないこと等）
- ・その他の兆候（敗訴すれば企業の存続を危うくする重要な係争事件があること等）

企業の継続性に危惧が認められるような事実又は兆候を把握した場合には、経営者等に対する質問等によりその内容を正確に把握し、その内容・状況いかんによっては財務諸表に適切な開示を行うよう協議・指導するとともに、監査報告書での特記事項の記載の要否の検討を行う必要がある。特に、企業の継続性に関して把握した状況や事象による悪影響に対処するための経営計画（例えば、資産の売却、新規借入又は返済条件の変更、費用の削減、収入の増加、自己資本の増額等）を検討し、当該計画の実現可能性を評価する必要がある。また、状況のいかんによっては、監査契約の継続の可否も検討を要する。

したがって、監査事務所は、こうした事態に対する事務所としての方針・手続を定め、監査マニュアルに記載しておくことが必要である。

(7) 他の監査人の監査結果の利用の評価

連結子会社及び持分法適用会社又は監査対象会社の支店等が、他の監査人の監査を受けている場合は、他の監査人の信頼性・独立性を検討し、他の監査人の監査結果を利用するか否かを決定する。その際、主たる監査人は、他の監査人の監査結果を利用することによって、効率的・効果的な監査が実施できることを考慮する必要がある（基準報告書8号）。

他の監査人の監査結果を利用するに当たっては、他の監査人の信頼性の検討及び他の監査人の独立性の検討を行う必要があり、その具体的な方法は基準報告書8号「他の監査人の監査結果の利用」の4項、5項に例示されている。また、その実務的な留意点については、ジャーナル1996年12月号18項、19頁を参照されたい。

また、他の監査人の監査結果を利用する上での手続については、基準報告書8号「他の監査人の監査結果の利用」の6項から8項及び付録が参考になる。

監査事務所は、これらの資料を参考にして、他の監査人の監査結果の利用に関する監査事務所としての手続を定めておく必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査計画に基づく監査の実施に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査計画に基づく監査手続の実施目的の要旨
- ② 勘定科目別の監査手続の実施及び監査計画の適時な修正に関する事項
 - ・ リスク・アプローチに基づく監査手続の実施
 - ・ 十分な監査証拠の入手
 - ・ 実査、立会、確認、分析的手続等の実施上の留意点
 - ・ 監査計画の適時な修正
 - ・ 監査人は、監査計画に従って監査手続を実施した結果、重要な虚偽記載の原因となる可能性のある不正又は誤謬の兆候を発見した場合には、当該兆候の内容を十分調査し、それが実際に不正又は誤謬であるか否かを確かめるために必要かつ十分な監査証拠を入手するよう、監査手続を適切に追加又は修正する必要がある旨
- ③ 財務諸表の表示の検討に関する事項
 - ・ チェックリストの利用と改訂
 - ・ 利用可能な各種チェックリストの名称とその利用上の留意点
- ④ 後発事象等の検討に関する事項（委員会報告44号）
 - ・ 後発事象及び偶発事象の意義
 - ・ 後発事象等の検討に際しての留意事項
 - ・ 監査報告書の作成日後に気付いた事項への対応指針
- ⑤ 経営者確認書の入手に関する事項（基準報告書3号）
 - ・ 経営者確認書を入手する目的（4項）
 - ・ 経営者確認書の入手上の留意事項（5項）
 - ・ 経営者確認書の入手とその対応
 - ・ 経営者が確認を拒否した場合の対応の要旨
 - ・ 確認事項の例（6項）
- ⑥ その他の手続の実施及びその他の項目の検討に関する諸事項
 - ・ 監査対象会社の顧問弁護士への照会の方法と留意事項
 - ・ その他の専門家の業務の利用の評価に係る主な項目（基準報告書14号）
 - ・ 分析的手続の実施に係る主な項目（基準報告書1号）
 - ・ 不正リスクの評価に係る主な項目（基準報告書10号）
 - ・ 違法取引の有無についての調査に係る主な項目（基準報告書11号）
 - ・ 企業の継続性に関する評価に係る主な項目（監査委員会研究資料第1号）
 - ・ 他の監査人の監査結果の利用の評価に係る主な項目（基準報告書8号）

【監査調書に記載する事項】

監査計画に基づく監査の実施に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 勘定科目別の監査手続の実施に関する事項
 - ・ 実施した取引記録及び財務諸表項目の監査手続（分析的手続を含む。）並びにその手続の実施結果
 - ・ 固有の危険を識別した勘定科目及び取引に対する監査手続の実施結果
 - ・ 会計上の見積りに対する監査手続及びその合理性に関する評価結果
 - ・ 実査、立会、確認等に関する資料及び記録
 - ・ 得意先、その他第三者から入手した確認状及び差異調整表等とそれらに対する監査人の評価結果
 - ・ 支店、工場、子会社等への往査の記録
- ② 監査計画を修正した場合にはその内容と対応
- ③ 財務諸表の表示の検討に関する事項
 - ・ 財務諸表の草案
 - ・ チェックリストの利用等による財務諸表の表示の妥当性の検討結果
 - ・ 会計方針の継続性の検討とその開示の妥当性の検討結果
- ④ 重要な後発事象に関する事項
 - ・ 後発事象の検討対象期間
 - ・ 実施した監査手続とその実施結果
 - ・ 識別した重要な後発事象の内容
 - ・ 後発事象を財務諸表において適切に開示しているか否かについての結論
- ⑤ 経営者確認書の入手に関する事項
 - ・ 監査対象会社の経営者確認書
 - ・ 経営者確認書での記載事項の評価結果
- ⑥ その他の手続の実施及びその他の項目の検討に関する事項
 - ・ 監査対象会社の顧問弁護士への係争事項の有無に関する照会とその評価結果
 - ・ その他専門家から入手した文書とその利用結果
 - ・ 財務諸表の分析的手続による総括的吟味の実施結果（異常又は予想外の残高等の増減及びその検討結果）
 - ・ 不正又は違法取引の有無の調査結果
 - ・ 他の監査人から入手した文書とその利用結果
 - ・ 継続企業の前提の妥当性について疑問が生じた場合の検討結果

第7章 監査結果の要約と意見形成

第7章	監査結果の要約と意見形成
	I. 総論
	II. 実施する業務の内容
	1. 検出（発見）事項の分類と検討
	(1) 検出事項の分類
	(2) 検出事項の評価
	2. 監査意見の形成
	(1) 監査意見の形成に当たっての留意事項
	(2) 監査結果要約表の作成
	(3) 監査報告書の草案の作成
	3. 特記事項としての記載の要否の検討
	(1) 特記事項の意義
	(2) 特記事項としての記載の要否の判断

【解 説】

I. 総論

立案した監査計画に基づいて、内部統制の有効性に関する検証手続並びに取引記録及び財務諸表項目に関する監査手続を実施する過程において、これらの手続の実施結果として監査証拠を収集する。これらの監査証拠は、その証明能力がそれぞれの監査要点との適合性及び量的十分性を満たしていると監査人が判断したときに十分な監査証拠となる。そして、各監査項目ごとに、多様かつ重層的に設定した監査要点の各々について十分な監査証拠を入手し、これらを集積する。そして、これらの十分な監査証拠を全体として統合・評価した結果、監査人が財務諸表の適正性に関する監査意見を述べるに足ると結論付けたときに合理的な基礎が得られたものとする（基準報告書7号3項～6項）。

監査人は、財務諸表に対する監査意見を形成するため、監査の結果入手した監査証拠及び検出事項に基づき、次の点について結論を下す必要がある。このため、監査計画立案時に求めた虚偽記載の重要性の基準値と検出した虚偽記載の金額とを比較し、評価することになる。

- ・監査人が実施した監査の範囲は、監査意見形成の基礎となる合理的な結論を導く上で十分であったか（監査範囲の十分性）
- ・財務諸表に重要な虚偽記載はないか（会計処理及び表示の準拠性）

監査の範囲が十分でなかった場合には、追加の監査手続を実施する必要がある、また財務諸表に重要な虚偽記載がある場合には、監査対象会社に対して財務諸表の修正を要請する必要がある。また、不正に基づく重要な虚偽記載を発見した場合には、監査対象会社の経営者及び監査役会又は監査役に、その事実及び財務諸表に与える影響を報告し、適切な対応を求める必要がある（基準報告書10号18項）。

なお、監査人は、監査手続の実施による監査証拠の入手過程において検出した事項の分類・評価・取扱い、及びそれに基づく監査意見の表明に当たっては、職業的専門家としての正当な注意を払う必要がある。

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 検出（発見）事項の分類と検討

(1) 検出事項の分類

監査上の検出事項は、広義には次のように分類される。

① 準拠性違反項目

- ・ 会計処理及び手続の適用上の誤り（サンプリングによる推定誤謬を含む。）
- ・ 公正妥当な会計処理の基準に準拠していない会計処理及び手続の採用
- ・ 正当な理由によらない会計方針の変更
- ・ 表示方法に関する法令等への準拠性違反
- ・ 会計事実の見落としや解釈が不適切なことに起因する見積りの誤り
- ・ 会計数値の分類・集計・転記等の過程における計算誤りや脱漏
- ・ 不正行為や違法行為に起因する会計数値の誤り等

これらはいずれも財務諸表に示された数値や表示内容に何らかの誤り又は不正確性が認められるものであり、本質的にはその修正が必要なものである。その意味で準拠性違反項目は財務諸表の虚偽記載と同義と解することができる。

② その他の検出項目

その他の検出項目とは、監査上の検出事項のうち、上記①の準拠性違反項目以外のすべてをいい、財務諸表に追加的に説明事項として記載する項目や監査対象会社への改善提案に関する事項、場合によっては監査人の監査報告書上の記載に係る事項も含まれる。ただし、この項目は、財務諸表に含まれる数値や表示内容自体の要修正項目とはならない点に準拠性違反項目との相違がある。

その他の検出項目には、例えば、次の項目がある。

- ・ 正当な理由に基づく会計方針の変更
- ・ 前期以前の検出事項に関する当期における改善状況・改善内容
- ・ 新しい会計制度に基づく新たな会計処理等の採用に関する追加的情報
- ・ 表示方法の変更（区分掲記や分類方法の変更等）に関する追加的情報
- ・ 未確定事項の存在
- ・ 会計処理の対象にはならない後発事象、偶発事象
- ・ 内部統制上の指摘事項など管理上の問題点等

(2) 検出事項の評価

監査人は、監査手続を実施した結果得られた検出事項について、その金銭的及び質的側面を考慮し、準拠性違反項目か否かの分類を行う。

すなわち、検出事項の金銭的重要性の判断に当たっては、検出した虚偽記載の金額の合計額が、監査計画立案時において決定した虚偽記載の重要性の基準値を超えているか否かを検討することになる。

また、検出事項の質的重要性の判断に当たっては、例えば、次の事項に留意する。

- ・利益に影響を及ぼす虚偽記載は、資産・負債間での分類違いによる虚偽記載よりも重要性が大きいこと
- ・監督官庁による事業の許認可に影響を及ぼす財務諸表の虚偽記載
- ・財務諸表の趨勢に重要な影響を及ぼす虚偽記載（例えば、修正により、増益傾向の頭打ち又は損失への転落）
- ・広く利用されている経営指標に重要な影響を及ぼす虚偽記載（例えば、経常利益率、自己資本比率、流動比率等）
- ・法規や契約条項（例えば、借入契約条項）等への準拠に影響を及ぼす虚偽記載
- ・合計では相互に相殺されるが、個々では多額の虚偽記載
- ・経営者の意図を示す一定方向の虚偽記載（例えば、すべての虚偽記載が利益の増加の効果を持つ。）

さらに、準拠性違反項目については、当該項目が不正（意図的）によるものか、誤謬（意図的でない）によるものかを検討する必要がある（基準報告書10号17項）。

なお、検出事項の質的側面に関して、質的重要性がある虚偽記載のすべてを漏れなく発見するためには、膨大な監査業務の実施を要すると考えられるため、現行の監査実務の枠組みの中では事実上対応することはできない。したがって、基準報告書ではこの点について、「金銭的に重要でない虚偽記載のすべてを発見できるように監査計画を立案するのは実務上困難である」（基準報告書5号16項）としている。

しかしながら、金銭的には重要性は乏しいが、例えば不正行為のように、質的側面からみて検討を要する虚偽記載を発見した場合には、その発生原因を把握し、監査計画を見直して、同様な原因に基づく虚偽記載が他にも潜在していないか、又は他の項目に影響を及ぼしていないかどうかを確かめる必要がある。

不正及び誤謬は、ともに財務諸表の虚偽記載の原因となるものであるが、不正は通常、その発見を回避すべく隠蔽のための行為を伴うことが多いため、その他にも不正が潜在する可能性が高い。したがって、検出事項の検討過程において不正の存在（その可能性も含む。）を発見した場合の対応手続を監査マニュアルに定めておく必要がある。

- ① 不正が存在するか又は不正が存在する可能性が高く、かつこれらによる虚偽記載が財務諸表に重要な影響を与えていると判断した場合には、例えば、次の手続

を実施する必要がある（基準報告書10号18項）。

- (7) 当該不正が財務諸表に与える影響額を確定するための十分な監査証拠を入手する。
 - (4) 経営者及び監査役会又は監査役にその事実及び財務諸表に与える影響を報告し、適切な対応を求める。
 - (9) 必要に応じ、当該不正に係る法律上の問題について、適切な法律専門家から意見を聴取するよう監査対象会社に求める。
 - (E) 当該不正が他の監査局面に与える影響を検討する。
- ② 不正が存在するか又は不正が存在する可能性が高いが、これらによる虚偽記載が財務諸表に与えている影響は軽微であると判断した場合には、例えば、次の手続を実施する必要がある（基準報告書10号19項）。
- (7) 当該不正に関与している者よりも上位の役職者にその事実を報告し、適切な対応を求める。
 - (4) 当該不正が他の監査局面に影響を与えないことを確かめる。

なお、虚偽記載が誤謬による場合で、その重要性が高い場合には監査対象会社に財務諸表の修正を求める。あわせて、その発生原因の究明及び再発防止策の採用等を経営者に求める。また、必要があれば、監査人として改善策の提案を行う。

2. 監査意見の形成

(1) 監査意見の形成に当たっての留意事項

- ① 監査人は、発見した不正又は誤謬による虚偽記載が財務諸表に重要な影響を与え、かつ財務諸表上それが適切に修正されない場合には、その重要性に応じて、監査報告書で意見を限定するか、又は不適正意見を表明する必要がある（基準報告書10号22項）。また、監査人は、不正又は誤謬による重要な虚偽記載が財務諸表に含まれるかどうかを評価するための十分な監査証拠を入手することができない場合には、監査報告書の監査の概要に、その旨及びその理由を記載し、その事項の重要性に応じて、意見を限定するか又は意見を差し控える必要がある。

なお、会計上の見積りについて、監査人は、監査対象会社が用いた見積り方法が合理的でないと判断した場合には、独自の見積りを行う必要があるが、独自の見積りを実施できない場合には、財務諸表に与える影響を考慮して、監査意見を限定するか又は意見を差し控えることを検討する必要がある（基準報告書13号18項）。

- ② 監査意見の形成過程（すなわち、監査の結果検出した事項を重要性等の観点を勘案しつつ評価し、それに対して十分な監査証拠を入手し得たことを確かめ、全体として総合評価することにより、監査意見の形成に必要な合理的基礎が得られたか否かを判断する一連の評価・検討・判断過程）については、その判断を基礎付ける資料とともに明確に示す必要がある。

(2) 監査結果要約表の作成

上記(1)の過程を要約する機能を果たす監査結果要約表は、監査の結果の概要を記載するもので、この要約表には、主要な監査上の検出事項及び重要な監査上・会計上・財務諸表の表示上の問題点等について、既に監査調書に含まれている内容を要約するとともに、結論を記載する。

監査結果要約表の作成方法には、通常、次の二つの方法が考えられる。

- ① 監査の結果発見した検出事項のすべてを網羅的に記載する方法
- ② あらかじめ一定の基準を設け、これに該当する検出事項のみを記載する方法

上記①又は②のいずれの方法によるかは、各監査事務所において方針を決定し、統一的に運用することが必要である。

なお、監査結果要約表には、例えば、次の事項を記載する。

- ・ 監査対象会社、事業年度
- ・ 財務諸表監査の目的（商法特例法に基づく監査、証券取引法に基づく監査、その他）
- ・ 監査実施担当者等
- ・ 固有の危険に対する監査手続の実施結果
- ・ 監査計画立案時以降に監査人が認識した監査対象会社の事業や業界の変化及び監査計画の変更の有無
- ・ 検出事項の具体的内容の要約（問題点）
- ・ 検出事項の分類（準拠性違反項目かどうか等）
- ・ 検出事項に対する監査責任者の評価及び総合結論
- ・ 実施した監査が監査意見を立証するのに十分かつ適切であったか否かについての結論
- ・ 監査上の危険性の評価についての結論
- ・ その他 会計方針の変更、新会計基準の適用、後発事象の検討結果等

(3) 監査報告書の草案の作成

監査責任者は、上記(2)の監査結果要約表に記載した事項及び下記 3. の特記事項の記載の要否を総合的に勘案して、監査報告書の草案を作成する。

監査責任者は、監査報告書の草案を作成するに当たり、通常、次の事項をすべて完了したことを確かめる必要がある。

- ・ すべての監査手続の完了及びその結果の評価の実施
- ・ 監査調書の査閲及び未解決の問題の解決
- ・ 財務諸表の表示の検討
- ・ 後発事象の検討
- ・ 監査証拠の十分性の評価
- ・ 監査業務の結論に係る監査調書の作成

3. 特記事項としての記載の要否の検討

(1) 特記事項の意義

特記事項は、財務諸表に注記されている重要な偶発事象、後発事象等のうち、監査対象会社の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため、監査人が特に必要と認める事項を監査報告書に重ねて記載することによって強調し、それによって利害関係者へ注意的情報又は警報的情報を提供するものである（基準報告書2号2項）。

特記事項に係る現行の実務上の取扱いは、通常、次のとおりである。

- ① 特記事項は監査意見を構成するものではない。
- ② 特記事項は、特記される内容・事実が財務諸表に記載されていることを前提としている（基準報告書2号2項、13項）。
- ③ 財務諸表に記載されている情報量を超えてはならない（財務諸表に記載されている注記と同一又は要約した記載となる。）（同3項）。

(2) 特記事項としての記載の要否の判断

特記事項の対象となる偶発事象や後発事象等を特記事項として記載するか否かの判断に当たっては、将来発生する可能性のある損失の見込み額又は予測額の重要性や、次期以降の財務諸表に及ぼす影響の重要性を慎重に検討する必要がある。監査人が特記事項を付すこととなる場合又は特記事項として扱うべきか否かの判断に迷う場合には、監査事務所として検討すべきであり、そのような手続を定めておく必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査結果の要約と意見形成に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査結果の要約と意見形成の目的の要旨
 - ② 検出（発見）事項の分類に関する事項
 - ・ 検出事項の分類（準拠性違反項目とその他の項目の例示）
 - ・ 不正が存在するか又は不正が存在する可能性が高く、かつこれらによる虚偽記載が財務諸表に重要な影響を与えていると監査人が判断した場合に実施する必要がある手続（基準報告書10号18項）
 - ・ 不正が存在するか又は不正が存在する可能性が高いが、これらによる虚偽記載が財務諸表に及ぼす影響は軽微であると監査人が判断した場合に実施する必要がある手続（基準報告書10号19項）
 - ・ 誤謬による重要な虚偽記載が財務諸表に存在すると判断した場合には、当該誤謬を経営者に報告し、適切な修正を求める必要がある旨（基準報告書10号21項）
 - ③ 検出事項の重要性の判定に関する事項
- (7) 虚偽記載の重要性の基準値（実績ベース）の決定

- ・虚偽記載の重要性の基準値は、財務諸表に含まれる虚偽記載の合計金額が財務諸表全体に与える影響を考慮して決定する旨（基準報告書5号17項）
- ・実績に基づく虚偽記載の重要性の基準値と事前（監査計画立案時）の暫定的重要性の基準値との間に乖離がないことの確認手続
（乖離が見られる場合には、適時な監査計画の修正と、これに基づく監査手続の選択、その実施時期及び調査の範囲等についての再検討を行い、重要性の基準値の見直しを適切に行う必要がある。）

(イ) 虚偽記載の重要性の量的側面と質的側面

- ・監査人が財務諸表に含まれる虚偽記載の重要性を判断するに際しては、量的側面と質的側面の双方を考慮する必要がある旨（基準報告書5号15項）
- ・質的重要性の判断に当たっての留意事項

(ロ) 監査意見表明に当たって考慮すべき虚偽記載の重要性

- ・虚偽記載が財務諸表に含まれている場合には、監査意見表明に当たって、例えば、次の点を考慮する必要がある旨（基準報告書5号20項）
 - ・個々の虚偽記載の金額が、虚偽記載の重要性の基準値を超えていない場合であっても、その合計額によって重要性の有無を検討すること
 - ・虚偽記載の金額が、当該事業年度においては虚偽記載の重要性の基準値を超えていない場合であっても、将来において多額の資産の減少を招くなどの次年度以降の財務諸表に重要な影響を与えることが見込まれる場合には、その旨財務諸表に開示がなされているかどうかを検討すること

④ 監査手続の実施及び監査手続の制限があった場合の対応指針

⑤ 監査意見の形成に関する事項

- ・監査意見の形成に関する方針と留意事項
- ・監査結果要約表の作成の要旨と記載内容

⑥ 特記事項としての記載の要否の検討に関する事項

- ・特記事項の意義
- ・特記事項は監査報告書に記載するが、監査意見を構成するものではないため、その記載に当たっては、監査意見と混同される可能性のある語句又は表現を用いてはならない旨（基準報告書2号3項）
- ・今日の企業内容開示制度では、当面、特記事項として記載する事項は、財務諸表に注記されている偶発事象及び後発事象のうち特に重要な事象に限定する旨（基準報告書2号5項）

なお、近時においては、企業の継続性に関する危惧を推定させる文言を用いて特記事項として記載している事例も生じている。

- ・特記事項の記載の重要性（基準報告書2号6項）
- ・特記事項を記載するか否かの判断は、専門家としての監査人の判断である旨

- ・対象となる偶発事象又は後発事象の金額が著しく重要であり、もしそれが発生しているにもかかわらず財務諸表に計上されていなければ、不適正の監査意見を表明することとなるほどの重要性をもつ場合には、それを特記事項として記載すべきか否かを検討する必要がある旨
- ・監査人が特記事項として記載する必要があると判断した重要な偶発事象又は後発事象が、財務諸表に注記されていない場合又はその注記が不十分な場合は、監査人は不適正意見を表明するか、意見を差し控える必要がある旨（基準報告書2号13項）

⑦ 監査報告書の草案の作成に関する事項

- ・監査報告書の草案作成時における実施手続
- ・監査の種類、監査意見の類型別の監査報告書のひな型
- ・監査報告書に記載すべき事項（文言、記載要件等）

なお、監査報告書のひな型については、第9章に記載した法定監査に係る監査報告書の文例を参照されたい。

【監査調書に記載する事項】

監査結果の要約と意見形成に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

なお、次の事項を監査結果要約表（監査結果メモランダム）の記載事項とすることもあ
る。

- ① 監査計画の立案時以降に把握した監査対象会社の事業や業界の変化、及びそれに基づく監査計画の変更の有無
- ② 監査手続の実施及び監査範囲の十分性に関する結論（制限の有無）
- ③ 監査上の重要な検出事項（会計処理の準拠性違反、会計方針の変更、財務諸表の表示上の問題点等）
 - ・検出事項の内容（検出するための監査手続を含む。）
 - ・検出事項が財務諸表数値に及ぼす金額的及び質的影響の概要
 - ・監査人の到達した総合結論及び監査意見の表明に至る経緯（検出事項の重要性の判断）
- ④ 発見した不正又は違法行為の内容、及びその評価と報告
- ⑤ その他、監査意見の形成における重要事項（例えば、後発事象）の要約
- ⑥ 監査対象会社の経営管理システム上の改善事項の要約
- ⑦ 監査上の危険性の評価についての結論
- ⑧ 特記事項としての記載の要否についての検討結果
- ⑨ 監査報告書の草案の作成に関する事項
 - ・監査報告書（草案）
 - ・監査報告書の記載事項に関するチェックリスト

- ・監査報告書の記載事項を検討した過程と結果（表明しようとする監査意見に適合した監査報告書の書式及び文言になっているかの検討）
- ・会計方針の変更、特記事項等を検討した過程と結果

第8章 監査意見の審査

第8章	監査意見の審査
	Ⅰ. 総 論
	Ⅱ. 実施する業務の内容
	1. 監査意見の審査
	(1) 審査の制度
	(2) 審査の機能
	(3) 審査資料
	(4) 審査の実施と記録

【解 説】

Ⅰ. 総 論

監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、監査業務遂行の過程において発見した会計・監査上の重要な問題に関する判断や処理が適切であること並びに監査意見が監査基準等及び監査事務所の規程に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見表明のための審査を受ける必要がある（基準報告書12号31項）。

なお、審査は、監査報告書の作成日までに終了していることが必要である。

【解 説】

Ⅱ. 実施する業務の内容

1. 監査意見の審査

(1) 審査の制度

審査の方法は審査担当者の関わり方、審査の方法・時期等により様々な形態が考えられる。どのような制度・方式で審査を行うかは、各監査事務所の方針によって決定する。

審査の方法としては、一般的には、次の方法が挙げられる。

① 審査担当者による審査

審査担当者による審査とは、あらかじめ監査対象会社ごとに特定の審査担当者を定めておき、当該審査担当者によって審査を行う方法をいう。

② 常設審査機関による審査

常設審査機関による審査とは、当該監査対象会社の監査に関与していない複数の公認会計士をもって審査する機関を監査事務所内に常置し、これによって審査を行う方法をいう（複数審査担当者の合議方式）。

③ 委託による審査

委託による審査とは、監査事務所に属していない第三者の公認会計士に審査を委託して審査を行う方法をいう。

審査担当者の要件については下記(2)②に示しているが、小規模監査事務所においては必ずしもこのような適格性を備えた審査担当者を見出せない事情もあり得る。このような場合、この委託による審査は実務的な解決策の一つである。

この方式については、当協会が会員に対して公開草案として示した「監査意見表明のための委託審査要領（案）」（平成12年5月9日付）において提言している。

(2) 審査の機能

監査事務所は個々の監査業務の質的水準を維持するために、適切な審査の機能を備えている必要がある。審査機能を十分に発揮するための要件としては、例えば、次の事項が挙げられる。

① 審査に関する規程の制定

審査に関する規程には、通常、次の事項を織り込む必要がある。

- ・ 審査の対象
- ・ 審査担当部署
- ・ 審査の種類
- ・ 審査担当者の適格要件
- ・ 審査担当者の権限と責任
- ・ 審査担当者の選任方法
- ・ 審査担当者の任期
- ・ 審査の申請手続
- ・ 審査受審に当たって準備すべき書類等及びその標準様式
- ・ 審査を受ける者の説明義務
- ・ 審査の日程管理
- ・ 審査結果の報告（問題点の有無）
- ・ 審査資料の保管
- ・ 審査担当者と監査責任者とが意見の一致を見ない場合の取扱い
- ・ 審査に関する守秘義務
- ・ 審査業務全体の管理と責任者

なお、上記の各項目の内容については、当協会監査業務審査会からの提言書「小規模監査事務所における監査意見表明のための審査体制の整備についての提言」（平成12年1月18日）に示している諸事項が参考になる。

② 適格な審査担当者による審査の実施

審査担当者は、審査の対象となる監査対象会社の監査業務に従事せず、かつ、監査責任者と同程度以上の専門的能力と実務経験を有する者が適当である。この基準に基づき、審査に関する規程の定めに従い、具体的に審査担当者を決定する必要がある。

一般的には、次の審査担当者によって審査を実施する。

- ・審査を実施する上で監査事務所の中に審査を専門に行う部署・組織（例えば、審査部等）を置き、そこに所属する審査担当の専門員により審査を実施する方式
- ・監査事務所においてあらかじめ定めた資格要件を満たす審査担当者を登録しておき、審査実施要請に応じて随時適格な審査担当者により審査を実施する方式
この方式においては、ある監査対象会社に特定の審査担当者をあらかじめ指名している場合、又は審査の申請に基づきその都度審査担当者を指名する形で審査が行われる場合がある。

各監査事務所は、審査担当者がどのように審査業務を実施するか、また審査の実施状況全般の管理をどのように行うか等、審査運営上の基本方針を決定する必要がある。

③ 審査の進め方・時期の明確化

(7) 審査の進め方

審査は、通常、対面式（審査を受ける者が審査資料等に基づき説明を行い、審査担当者との間で質疑応答をして審査を進める方式）で行われる。ただし、監査対象会社の契約リスクの程度や監査上の危険性が低い場合等、監査事務所であらかじめ定めた条件にかなう場合には、効率的な審査の実施及び運営を意図して、略式の書面審査（所定の書面を審査担当者がレビューする方式）を採用することも考えられる。

(4) 審査の時期

審査は監査意見の表明に先立って行う必要があるため、事業年度末（又は中間会計期間末）の監査現場における監査手続終了直後に行われることが多い（定時実施方式）。

しかし、公開会社や契約リスクの程度が高い場合、その他監査上の危険性の観点から必要と認める場合には、その状況把握と評価のために、監査計画の立案段階から監査意見の形成まで、一連の監査の実施過程の要所要所において、又は必要に応じて審査担当者による審査を適時に行う方式も考慮すべきである（随時実施方式）。この方式の場合には、会計処理や監査上の取扱いに関して、監査責任者は審査担当者に事前相談等の助言を受けることも含まれる。

④ 審査対象の明確化

本章の総論で述べたように、「監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、監査業務遂行の過程において発見した会計・監査上の重要な問題に関する判断や処理が適切であること並びに監査意見が監査基準等及び監査事務所の規程に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見表明のための審査を受ける」必要がある。このように、審査の対象となる監査業務の範囲は、原則として、監査責任者

の監査意見の適否のみならず、リスク・アプローチに基づく監査業務の全プロセスを含んでいる。

したがって、各監査事務所は、審査の対象となる監査業務の範囲、監査責任者が審査担当者の審査を受けるに当たって準備すべきもの（審査対象とする項目、準備する書類等やその範囲…審査資料）を決定する必要がある。

(3) 審査資料

監査責任者は、監査意見を形成するために必要なすべての監査手続を完了した後、審査に必要と認められる資料（以下「審査資料」という。）を作成・整備し、審査担当者又は審査機関に審査資料を提出して審査を受ける必要がある。審査資料の内容及びその範囲は、審査の実施方法によって異なることがある。

例えば、審査時に、すべての監査調書を審査担当者に提示する場合には、審査資料は、当該全監査調書と審査対象項目を記載している監査調書番号を記載したチェックリストになる。一方、すべての監査調書を審査資料として審査担当者に提示することに代えて審査資料に審査対象項目を要約して記載する場合には、下記「① 審査資料の内容」に示すように、審査資料には、監査計画書、監査計画に基づく監査の実施概況説明書、監査意見形成のための資料及びその他審査のために必要と認められる資料が含まれることになる。

したがって、各監査事務所は、その審査の実施方法に応じて、審査資料の内容及びその範囲を定めておく必要がある。

① 審査資料の内容

審査に当たり審査資料を作成する場合、その審査資料には、審査担当者が審査を行うに当たり必要な情報や資料が含まれる。一般的には、監査対象会社の概況に関する資料、監査の実施に関する資料、監査意見の形成に関する資料、有価証券報告書・計算書類等の外部公表用の開示書類（案）及びその他審査のために必要と認められる資料とに大別される。審査資料の内容は、例えば、次のとおりである。

(7) 監査対象会社の概況に関する資料（審査担当者が審査対象会社の概要を把握する上で必要な知識を得るための資料）

- ・ 監査対象会社の事業の説明
- ・ 監査対象会社が属する業界の動向
- ・ 過去の業績の推移
- ・ 過去の監査意見の状況等

これらの事項の説明等のために、監査対象会社が作成した会社案内・カタログ等が有効であるが、監査の実施において入手した有価証券報告書又は計算書類等の決算書、その他の資料も有効である。

また、連結財務諸表の作成及びその審査に関する事項として、通常、次の資料が必要となる。

- ・関係会社一覧表（会社名、所在地、業種・業態、持株比率、役員等の派遣状況、取引関係、連結の対象か否か、他の監査人の状況等）
- (イ) 監査の実施に関する資料（監査意見を表明するために実施した監査手続の内容、及びその適否を概括的に判断するための資料）
- ・実査・立会・確認等の監査手続の実施状況（監査概要書等に記載する項目）
 - ・監査対象の財務諸表（２期又は３期の比較形式で、主な増減項目についての原因・内容の説明を付したもの）
 - ・主な勘定科目についての推移の比較
 - ・残高内訳やその説明等
 - ・連結の範囲の検討表
 - ・持分法適用会社の範囲の検討表
 - ・子会社等の監査の概要
 - ・他の監査人の監査結果の依拠に関する事項
 - ・連結財務諸表作成のための重要な会計処理（修正仕訳）
- (ロ) 監査意見に関する資料（監査責任者が表明する監査意見の当否、すなわち、意見形成過程及び結論を検討するための資料）
- a. 監査意見の形成に関する事項
- ・監査意見に関する要約表
 - ・会計処理の準拠性違反に関する重要性の判断基準とその算出過程
 - ・会計処理の変更の有無
 - ・表示の妥当性
- b. 重要な監査上の問題点に関する事項
- ・問題点の概要
 - ・実施した監査手続
 - ・監査手続実施の結果に基づく当該問題点に対する監査チーム（又は監査責任者）の結論（当該事項を特記事項とするか否かの判断も含む。）
- これらの情報は、通常、検出事項検討表又は監査結果要約表等に記載する。
- c. 一般的に監査上重要と考えられる項目に関する事項（必要と認めた場合）
- ・滞留在庫、滞留債権等の評価
 - ・デリバティブ取引等の要約
 - ・子会社等に対する重要な投融資の評価
 - ・繰延税金資産の回収可能性
 - ・退職給付引当金等の計上額の妥当性
 - ・重要な債務保証等の注記及び偶発損失引当の要否の検討
 - ・その他監査意見形成に関する重要事項

なお、連結財務諸表を作成している場合には、上記の事項を連結ベースで作成する必要がある。

- (エ) 開示書類（案）（有価証券報告書・計算書類等の監査意見表明の対象となる外部公表用の開示書類に関する、主として開示に関する妥当性の審査を行うための資料）

なお、株式公開会社にあつては決算短信の添付書類に財務データが含まれるため、決算公表前に監査及び審査を終了しておかねばならない場合がある。

- (オ) その他審査のために必要と認められる資料

- ・監査計画書
- ・申告所得調整表
- ・監査報告書の草案
- ・経営者確認書の草案
- ・弁護士への照会状に対する回答書

- ② 審査資料の決定

審査資料の様式と審査対象となる資料については、各監査事務所の監査実施に関する基本方針、事務所の規模等に応じて、それぞれの目的に適合するように定める必要がある。

- (4) 審査の実施と記録

審査担当者は、提出された審査資料に基づき、監査事務所の規程に従った方法により審査を実施する。

- ① 審査の実施手続

- (7) 審査担当者による審査手続

審査担当者による審査手続は、例えば、次のとおりである。

- ・審査対象会社の事業の概況及び会計方針等について理解を深める。
- ・審査資料及び必要に応じて監査計画書等を検討し、リスク・アプローチに基づいた監査を実施しているかを確認する。
- ・検出事項について、監査責任者が採った処置が適切であるか吟味する。
- ・審査資料を検討し、監査意見の形成過程の合理性を確認し、監査報告書草案の妥当性を確認する。

- (イ) 審査の運営に関する留意事項

- ・審査は監査報告書の作成日までに終了するために、適時に実施する必要がある。
- ・審査に当たって審査担当者が監査調書を閲覧し、又は監査責任者から説明を求めることができるようにしておく必要がある。
- ・審査担当者は、審査の結果を遅滞なく監査責任者へ連絡する必要がある。

・監査責任者の監査意見と異なる審査結果に達したときには、監査責任者と審査担当者は協議し、更に協議しても監査責任者が審査結果を受け入れられない場合には、最終的調整手続をあらかじめ定めておく必要がある。

② 審査資料の作成と保管

監査責任者は、審査資料を作成・保管し、審査結果を記録する文書を保管しておく必要がある。また、審査担当者（又は、審査担当部署）は、審査経過及び審査結果を記録する文書を作成・保管しておく必要がある。

なお、審査資料の作成・保管については、各監査事務所の方針に従う必要がある。

③ 審査担当者の守秘義務

審査担当者は、審査の過程で知り得た秘密を他に漏らし、又は窃用してはならない。

【監査マニュアルに記載する事項】

審査に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査意見に係る審査を受ける必要性
- ② 監査事務所が採用する審査制度
- ③ 審査資料の様式及び内容
- ④ 審査の運用に関する規則に準拠した審査の実施方法

なお、上記の事項に関しては、当協会の監査業務審査会からの提言書「小規模監査事務所における監査意見表明のための審査体制の整備についての提言」（平成12年1月18日）に示されている諸事項が参考になる。

【監査調書に記載する事項】

審査に関しては、通常、次の事項を監査調書として作成する。

- ① 審査資料
- ② 審査事項に関するチェックリスト
- ③ 審査過程に関する記録
- ④ 審査担当者又は審査担当部署からの質問事項及び当該事項に関する監査責任者の回答書
- ⑤ 審査結果の報告に関する記録

第9章 監査結果等の報告と監査業務の最終段階での評価

第9章	監査結果等の報告と監査業務の最終段階での評価
I.	総 論
II.	実施する業務の内容
1.	監査報告書の作成と提出
(1)	監査報告書の作成と提出に当たっての留意事項
(2)	法定監査に係る監査報告書の文例
2.	その他外部提出書類の作成
(1)	監査概要書等の作成
(2)	マネジメント・レター（監査実施後の報告書）の作成
(3)	監査役会宛の監査実施説明書等の作成
(4)	外部提出書類の審査
3.	監査業務の最終段階での評価

【解 説】

I. 総 論

監査報告書は、監査人が監査の結果として財務諸表に対する意見を表明する手段であり、また、監査の実施及び意見の表明に対する責任を明確にする手段である。したがって、監査人は、監査報告書の作成に当たり、慎重にこれを検討する必要がある。すなわち、監査責任者は、財務諸表に対する自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得たことを監査調書により確認するとともに、その意見に対して審査担当者の合意を得たことを確認して監査報告書を作成し、監査対象会社に提出する。監査責任者は、監査報告書の文章の校正、監査報告書の署名・捺印及び監査報告書の袋綴じ等の監査報告書の作成・提出過程についても留意する必要がある。

また、監査概要書やマネジメント・レター（監査実施後の報告書）等の外部提出書類の作成に当たっては、監査事務所の規程に準拠するとともに、それらについては審査を受けることが望ましい。

さらに、監査の最終段階として、監査責任者は、次年度も継続的に監査契約を締結するか否かについて結論付ける必要がある。

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 監査報告書の作成と提出

(1) 監査報告書の作成と提出に当たっての留意事項

監査責任者は、自己が形成した監査意見に対して審査担当者の同意を得たことを確認して、正式な監査報告書を作成し、監査対象会社に提出する。監査報告書の記載内容は、監査基準及び法令等に準拠したものとする必要がある。

なお、通常、監査報告書の記載内容は、下記(2)の標準文例によることとなる。

(2) 法定監査に係る監査報告書の文例

法定監査に係る監査報告書の文例（ひな型）を、当協会が公表している文例に準拠して作成する。監査報告の標準文例としては、例えば、次のものがある。

① 商法監査

監査委員会報告第67号「商法監査における監査報告書の文例」に準拠した監査報告書

② 証券取引法監査

監査委員会報告第64号「証券取引法監査における監査報告書の文例」に準拠した監査報告書

③ その他の法定監査

(7) 業種別監査委員会報告第14号「証券投資信託及び証券投資法人における当面の監査上の取扱いについて」の10.「監査報告書の文例」に準拠した監査報告書

(4) 業種別監査委員会報告第13号「中小企業等投資事業有限責任組合における会計処理及び監査上の取扱い（中間報告）」の6.「投資事業有限責任組合の監査報告書の「文例」について」に準拠した監査報告書

(ウ) 当協会「投資育成監査に関する取扱いについて」の監査報告書の標準様式に準拠した監査報告書

(エ) 非営利法人委員会報告第22号「公益法人監査における監査報告書の文例」に準拠した監査報告書

(オ) 学校法人委員会報告第36号「昭和53年度以降の私立学校振興助成法第14条第3項の規定に基づく監査の取扱いについて」の「第4 監査報告書文例」に準拠した監査報告書

(カ) 公益法人委員会報告第21号「消費生活協同組合監査における監査報告書の文例」に準拠した監査報告書

なお、任意監査の報告書については、法令等に準じて行われた場合の根拠法令、実施した監査の概要及び財務諸表等に対する意見並びに公認会計士法上の利害関係の有無を記載する。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査報告書の作成と提出に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査報告書の作成に当たっては、審査を受けること
- ② 監査報告書の作成・提出過程での留意事項
- ③ 法定監査に係る監査報告書の文例

【監査調書に記載する事項】

監査報告書の作成と提出に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査報告書の確定版
- ② 監査報告書の作成・提出過程のチェックリスト

【解 説】

2. その他外部提出書類の作成

(1) 監査概要書等の作成

監査責任者は、監査実施後、一定期間内に実施した監査の概要を記載した監査概要書等を監督官庁又は当協会に提出する必要がある。

なお、監査概要書等に記載すべき事項を「監査概要書等の記載事項に関するチェックリスト」として作成することが望ましい。

(2) マネジメント・レター（監査実施後の報告書）の作成

マネジメント・レターは、監査を実施した過程で発見した事項、例えば、内部統制上の問題点とそれに対する建設的な改善案、会計上の問題点と改善すべき事項、監査上で発見した不正と誤謬、法令又は規則への準拠性違反事項等を記載したものであり、通常、監査対象会社の経営者に提出する。

なお、マネジメント・レターに記載する事項は、単に表面的、直接的な原因や兆候だけでなく、問題の根底にある原因を評価し、改善案を提示したものとする必要がある。その結果、監査対象会社の利益となり、指摘事項の改善を通じて、結果として、監査人のその後の監査の効果的かつ効率的な実施に繋がるものとなる。

(3) 監査役会宛の監査実施説明書等の作成

監査責任者は、監査対象会社の監査役会との連携を図るため、実施予定の監査業務の概要及び実施した監査業務の概要等を記載した書類を作成し、監査役会宛に提出する。

なお、監査役会宛の監査実施説明書等の文例としては、例えば、社団法人日本監査役協会が公表した「監査役と会計監査人との関係を保つための実務指針」に記載されている内容等が参考になると考えられる。

(4) 外部提出書類の審査

上記のような外部提出書類を審査対象に含めるか否かは、各監査事務所で決定することとなるが、基本的には、これらの書類も事前に審査担当者が審査することとして、監査事務所の品質管理を図ることが必要である。この場合には、審査する書類の範囲、審査の時期等を審査規程で定めておく必要がある。

【監査マニュアルに記載する事項】

その他外部提出書類の作成に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

① 監査概要書等の作成

- ・ 監査概要書を「財務諸表等の監査証明に関する総理府令」第一号様式に準拠して作成する旨
- ・ 中間監査概要書を「財務諸表等の監査証明に関する総理府令」第二号様式に準拠して作成する旨
- ・ 商法監査実施報告書を「法定監査関係書類等の様式に関する取扱規程」第1号様式に準拠して作成する旨

なお、商法特例法及び証券取引法に基づく監査以外の法定監査を実施した場合の当協会への実施報告に関して、「法定監査関係書類等提出規則」及び「法定監査関係書類等取扱規程」があることに留意する必要がある旨

② マネジメント・レター（監査実施後の報告書）の作成

(ア) マネジメント・レターに記載する事項

- ・ 内部統制の整備又は運用における重要な欠陥について、改善提案事項の報告
- ・ 内部統制の重要な欠陥ではないが、内部統制上、改善提案事項の報告
- ・ 過年度の報告事項で改善提案事項が改善されていない場合には、当該事項に関する継続的な指摘の報告
- ・ 財務諸表作成に当たっての会計方針の変更、将来における法令等の制定・改廃などに伴い採用する会計処理、又は会計事実の変化に伴う会計処理の原則及び手続の変更等が監査対象会社の事業や財務諸表等に与える影響の報告
- ・ 監査上で発見したその他の事項の報告

(イ) マネジメント・レターの記載ひな型（前文、後書きを含む。）

③ 監査役会宛の監査実施説明書等の作成

- ・ 監査役会への監査実施説明書等に記載する事項

④ その他外部提出書類の審査に係る事項

【監査調書に記載する事項】

外部提出書類に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査概要書等の草案及びその記載内容の検討と結果
- ② マネジメント・レターの草案及びその記載内容の検討と結果
- ③ 監査役会宛の監査実施説明書等の草案及びその記載内容の検討と結果
- ④ その他外部提出書類について審査を受けた場合には、その関連資料

【解 説】

3. 監査業務の最終段階での評価

監査責任者は、監査の終了に際して、監査の実施過程で知り得た知識と経験に基づき、監査上の危険性を再評価する。そして、継続的に監査契約を締結するか否かについて結論付ける必要がある。なお、監査契約を継続するか否かの結論については、第8章「監査意見の審査」の段階で検討することも考えられる。

また、当期の監査業務の実施状況を受けて、翌期の監査計画関係の監査調書を作成・更新する。特に、監査の実施過程で、その効率性を向上させるのに役立つ課題については、監査調書に記述しておくようにする。

さらに、監査チームのメンバー間で意見交換を実施することにより、今後実施する監査業務の質を高めることができる。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査業務の最終段階での評価に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査最終段階で、次年度の監査契約を継続するか否かの検討を行う必要があること
- ② 翌期の監査計画関係の監査調書を作成・更新すること
- ③ 監査チームのメンバー間で意見交換を実施することにより、次年度の監査の参考となる事項を取りまとめること

【監査調書に記載する事項】

監査業務の最終段階での評価に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する。

- ① 監査上の危険性の全体的な再評価に関する記述
- ② 次年度以降の監査の効率的な実施において役立つ事項
- ③ 継続的に監査契約を締結するか否かについての結論

第10章 監査調書

第10章	監査調書
	I. 総 論
	II. 実施する業務の内容
	1. 監査調書の質的要件の考慮
	2. 監査調書の様式及び記録内容に関する留意事項
	(1) 監査調書の共通的記載事項
	(2) 監査調書の記載内容に関する留意事項
	(3) 監査報告書作成後の監査調書の変更
	(4) 電子化した監査調書の取扱い
	3. 監査調書の体系化・標準化
	4. 監査調書の査閲
	5. 監査調書の保存
	6. 秘密保持の徹底

【解 説】

I. 総 論

監査調書は、監査人が財務諸表の監査に当たり、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して通常実施すべき監査手続を実施したこと、及び十分な監査証拠に基づいて財務諸表に対する監査意見を形成したことを立証するための資料として作成するものである（基準報告書16号3項）。その作成に当たっては、例えば、次の目的を満たすように考慮する必要がある（基準報告書16号4項）。

- ① 監査の計画的かつ円滑な遂行を図り、組織的にして効率的な監査の実施とその管理に役立てる。
- ② 監査責任者が監査補助者を指導・監督する際の手段として役立てる。
- ③ 監査計画の立案から監査手続の実施を経て監査意見の表明に至るまでの一連の監査の過程を明らかにし、監査意見の形成の根拠とする。
- ④ 監査人が一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、職業専門家としての正当な注意をもって監査を実施したことを立証するための資料とする。
- ⑤ 次期以降の監査の合理的な実施を図るための資料とする。

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 監査調書の質的要件の考慮

監査調書は、その作成目的を満たすとともに監査の全体的な理解に資するため、作成に当たっては、例えば、次の質的要件を具備するよう考慮する必要がある（基準報告書16号5項）。

- ① 完全性

監査意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、立案した監査計画、実施した監査手続、入手した監査証拠等の重要事項を漏れなく記録していること

② 秩序性

監査要点、試査の範囲、実施した監査手続、事実の認定及びその判断結果等を適切に理解できるように秩序整然と記録し、一定の体系の下に配列・整理していること

③ 明瞭性

監査調書の作成者以外の監査従事者でも、実施した監査の内容及び意見の形成過程を適切に理解できるように、簡潔明瞭に記録していること

④ 正確性

客観的事実に即して正しく記録していること

⑤ 経済性

上記の要件を阻害しない限りにおいて必要な事項のみを記録していること

なお、完全性との関連においては、立案した監査計画、実施した監査手続、入手した監査証拠等の重要事項を漏れなく記録する必要があるが、重要でないもの又は監査目的に関連しない事項については、経済性の観点から監査調書に記録する必要はない。また、必要のない事項を除外することは、秩序性、明瞭性及び正確性の質的要件を損なわない限りにおいて当然に要求されるものである（ジャーナル 1999年8月号 39頁）。

2. 監査調書の様式及び記録内容に関する留意事項

(1) 監査調書の共通的記載事項

個々の監査調書には、通常、次の事項を共通的に記載する。

- ・監査対象会社名及び決算期
- ・実施した業務内容の記述
- ・実施者及び査閲者のサイン又はイニシャル
- ・実施日及び査閲日
- ・金額の単位及び情報源
- ・到達した結論及びその結論に至った根拠
- ・調書番号及びクロス・リファレンス（相互参照）

(2) 監査調書の記載内容に関する留意事項

監査調書の様式及び監査調書に記録する内容の範囲と詳細さの程度は、職業専門家としての監査人の判断に委ねられるが、これらを決定するに際しては、当該監査業務に関与していない別の監査人に対して、当該監査業務を説明するためには、どのような情報が必要であるかを考慮することが有益である（基準報告書16号6項）。

例えば、監査手続の内容、実施時期及び試査の範囲を記述する場合、別の監査人が監査調書を見て、同じような手続を実施できるような情報が含まれていればよく、

監査の対象となった項目の詳細な内容の記述や、監査対象会社が作成した詳細なリストのコピーを監査調書として記録・編集する必要はない（ジャーナル 1999年8月号39頁）。

また、監査調書の様式及び監査調書に記録する内容は、監査の目的や内容、財務諸表の種類、監査対象会社の状況、監査対象の重要性と監査上の危険性や、監査の実施過程で用いられる監査手法及び情報技術等の影響を受ける（基準報告書16号7項、ジャーナル 1999年8月号40頁）。

(3) 監査報告書作成後の監査調書の変更

監査報告書を作成するに当たり必要なすべての監査手続は、監査報告書の作成日以前に実施しておく必要がある。したがって、監査調書には監査報告書の作成日において監査意見を立証するのに必要な監査証拠のすべてが含まれていなければならない。その日付以後の監査調書への追加・変更は、監査報告書の作成日以前に実施した監査手続や到達した結論に関する監査調書編集上の修正や、内容をより明確にするための情報、コメント又は分析資料等に限定すべきである。

(4) 電子化した監査調書の取扱い

電子化した監査調書に対しても、上述した監査調書の要件、留意事項等を同一に適用する。ただし、電子化した監査調書については、例えば、次の事項について監査事務所としての取扱いを明確にしておく必要があり、監査人は、その取扱いに準拠する必要がある。

- ・監査実施中におけるバック・アップの方法と頻度
- ・パスワードの設定
- ・フロッピーディスク等記憶媒体の番号管理と更新・消去
- ・電子データのアウトプットの方針
- ・電子データの保存
- ・セキュリティ対策

3. 監査調書の体系化・標準化

監査調書の作成及び査閲の効率性を高めるために、監査調書の体系化や標準化が必要となる（ジャーナル 1999年8月号40頁）。また、これらは、監査業務の品質を管理する手段になると同時に業務の分担を容易にする（基準報告書16号8項）。このため、監査マニュアルでは、監査調書の体系化や標準化を図る必要がある。

監査調書の体系化は、一般的には、あらかじめ作成した調書インデックス体系に基づいて、各監査調書に調書番号を付し、インデックス体系に従って、例えば、監査要点、往査時期、事業所ごと等に分類して、秩序的にファイルすることにより行われる（ジャーナル1999年8月号40頁）。また、各監査調書には、項目ごとに見出しを付け、総括的なものから内訳的なものへ、という順序で整理してファイルする。

このように、監査調書のインデックスは、クロス・リファレンス等により監査調書の利用効率を高めるためのものであるため、前述のとおり監査マニュアルにおいて、監査調書のインデックスを体系的に決定しておくことが必要となる。

なお、監査調書のインデックス体系の決定に当たっては、基準報告書16号「監査調書」の付録に例示されている事項及び本ガイドの【監査調書に記載する事項】に含まれる事項が参考となる。

監査調書のインデックス体系の一例を示せば次のとおりである。

調書番号	記録内容・項目等
1 0 0 0 1 1 0 0 1 2 0 0 ：	監査計画 監査契約に関する事項 監査計画書 ：
2 0 0 0	監査結果
3 0 0 0	内部統制
4 0 0 0	資 産
5 0 0 0	負債・資本
6 0 0 0	損 益
7 0 0 0	注記関係、その他
8 0 0 0	実査・立会・確認
9 0 0 0	支店・工場等の往査
1 0 0 0 0	連結関連諸資料、関係会社往査

(注) 監査調書のインデックス体系に関しては、研究報告11号「監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」（中間報告）」が参考になる。

また、監査事務所として標準化しておくことが望まれる監査調書の例としては、次のものが挙げられる（基準報告書16号8項）。

- ・各種チェックリスト
- ・監査手続書
- ・発信書簡の標準文例
- ・監査調書の標準的体系や様式等

例えば、財務諸表の種類ごとの表示チェックリストは、表示の妥当性のチェックを効果的に実施することを可能にし、標準化した業種別監査手続書、リスク分析モデル等は、それらを参考にした監査対象会社ごとの監査手続書の作成を容易にする（ジャーナル1999年8月号 40頁）。

4. 監査調書の査閲

監査責任者及び主査は、監査手続を適時・適切に実施していること、各監査調書に記録している所見及び結論が客観的かつ論理的で妥当であると認められること並びに実施

した監査手続と結論に至るまでの過程を記録していることを確かめるため、適時に監査調書を査閲する必要がある（基準報告書16号10項）。

監査調書の査閲の対象としては、例えば、次の事項が挙げられる（基準報告書12号付録2の4.）。

- ・ 監査計画書の内容
- ・ 固有の危険の程度及び内部統制上の危険の程度の評価に関する実施状況と結論
- ・ 取引記録及び財務諸表項目の監査手続書の内容
- ・ 取引記録及び財務諸表項目の監査の実施状況と結論
- ・ 会計記録の要修正事項を含む監査実施過程で検出した要検討事項とその検討過程及び結論
- ・ 財務諸表（案）と会計帳簿及び試算表との関連
- ・ 財務諸表（案）及び監査報告書（案）

また、監査調書を査閲する場合の視点は、例えば、次のとおりである（基準報告書12号29項）。

- ・ 監査手続書に対する準拠性
- ・ 監査要点に適合した監査手続の実施と問題点の適切な把握
- ・ 監査の実施過程と結論の監査調書への記録
- ・ 重要な会計・監査上の問題点の監査意見に及ぼす影響
- ・ 監査の実施過程で発見した不正・違法行為の報告

なお、監査調書の査閲の結果、監査業務の実施状況又はその結論が不十分であり、十分な監査証拠を入手していないと認められる場合には、査閲者は必要な追加的監査手続の実施を指示する必要がある（査閲メモの作成）。

したがって、監査マニュアルには、査閲者、査閲時期、査閲に対するフォロー等について明記しておく必要がある。

5. 監査調書の保存

監査人は、監査終了後も、監査調書の保存に関する監査事務所の内部規程に準拠して、監査人としての業務上の必要性を満たすために、相当な期間、安全確実に監査調書を整理保存する必要がある（基準報告書16号11項）。このため、監査マニュアルには、監査調書の保存に関する手続、保存期間、保存方法等について明確にしておくことが必要である。

なお、監査調書の保存期間は、商業帳簿に関する商法上の保存期間（10年）を参考とするが、法的又は実務的配慮に基づき決定する。また、電磁媒体により保存する場合には、その特性等を十分考慮した特別な対応が必要である（基準報告書16号12項）。

6. 秘密保持の徹底

監査人は、監査調書に記録した秘密の保持のため、正当な理由なく監査調書の全部又は一部を他に示してはならない（基準報告書16号13項）。このため、監査マニュアルには、秘密保持を徹底するように管理方法等を明記しておく必要がある。

なお、監査調書の全部又は一部について他の監査人から閲覧の要請が生ずる可能性がある。このような事態に備え、監査事務所において所定の手続（閲覧の対象となる監査調書の範囲を含む。）を定め、規程化しておくことが必要である。

【監査マニュアルに記載する事項】

監査調書に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 監査調書の目的の要旨
- ② 監査調書の質的要件（完全性、秩序性、明瞭性、正確性、経済性）
- ④ 監査調書の様式及び記録内容等に関する留意事項
 - ・ 監査調書の共通的記載事項
 - ・ 監査調書の記載内容に関する留意事項
 - ・ 監査報告書作成後の監査調書の変更に係る留意事項
 - ・ 電子化した監査調書の取扱い
- ⑤ 監査調書の体系及び標準化に関する事項
 - ・ 監査調書のインデックス体系
 - ・ 標準化した監査調書の揭示
- ⑤ 監査調書の査閲者、査閲の対象、査閲時期（実施過程ごと、往査ごと等）、査閲における視点、査閲に対するフォロー等に関する事項
- ⑥ 監査調書の管理方法、保存期間、保存方法等に関する事項
- ⑦ 秘密保持に関する事項

第11章 中間監査

第11章	中間監査
	I. 総 論
	1. 中間監査の意義
	2. 中間監査と年度監査との関係
	II. 実施する業務の内容
	1. 中間監査の実施上の特色
	2. 子会社等の中間財務諸表等に対する監査手続
	(1) 一般的手続
	(2) 中間財務諸表等に特に重要な影響を与える子会社等に対する追加的手続
	(3) 他の監査人の利用

【解 説】

I. 総 論

1. 中間監査の意義

中間財務諸表及び中間連結財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）は、当該事業年度の中間会計期間に係る実績を報告するものであるため、監査人による中間監査も、これを前提として実施する。

また、中間監査は、年度の財務諸表及び連結財務諸表の監査（以下「年度監査」という。）と同程度の信頼性を保証するものではなく、中間財務諸表等に係る投資者の判断を損なわない程度の信頼性を保証するものである。すなわち、中間監査の保証の程度は、年度監査の保証の程度ほど高くはない。

したがって、中間監査においては、監査上の危険性のうち、固有の危険と内部統制上の危険の程度は年度監査と同一であるが、監査手続上の危険の程度については、年度監査におけるそれと比べて高めに設定できるということであり、監査手続の省略が可能であることを意味する（基準報告書17号2項）。

2. 中間監査と年度監査との関係

中間監査と年度監査とは独立して存在するものではなく、中間監査は年度監査の一環として位置付けられるため、中間監査の結果を年度監査の一部として利用することができる。したがって、計画的に監査業務を実施するためには、中間監査と年度監査において、できる限り監査手続の重複の実施は避けるべきである。また、年度監査でも監査対象となる項目については、年度監査においても十分であると評価できるだけの監査証拠を入手し得る監査手続を、中間監査で実施しておく必要がある点に留意する必要がある（基準報告書17号3項、4項）。

【解 説】

II. 実施する業務の内容

1. 中間監査の実施上の特色

中間監査の実施は、上記のような特色を持つものであるため、監査マニュアルでは、これらの特色を考慮した記述内容とする必要がある。

また、中間監査を年度監査の一環として位置付けることから、例えば、次の事項に留意する必要がある。

- ① 中間監査に係る監査計画は、年度監査に係る監査計画に基づいて作成すること
- ② 重要性の基準値は、年度監査に用いる基準値と同一のものを採用し、年度監査に係る計画上の重要性の基準値を上限として用いること（基準報告書17号7項）
- ③ 内部統制の有効性の評価は、原則として、年度監査と同様の検証手続を実施すること

また、中間監査の保証の程度の相違から、中間監査で通常実施すべき監査手続は、年度監査で実施を予定している通常実施すべき監査手続から、その一部を省略したものとなる（基準報告書17号10項）。

この場合、単に監査手続自体の省略のみならず、年度監査において実施を予定している監査手続とは異なる監査手続の採用や、監査手続の実施時期及び試査範囲の縮小も含むことに留意する（ジャーナル1999年8月号 43頁）。

したがって、前年度における内部統制の有効性の評価の結果、その信頼性が高くかつ変更がないことが確かめられたならば、前年度の内部統制の有効性に係る検証結果を利用することができる（基準報告書17号8項）。

以上の点に留意して、中間監査に係るマニュアルを作成することとなるが、具体的に実施すべき中間監査手続は、年度監査計画の一環として策定する中間監査計画に基づき、監査人の判断と責任において決定することとなる。

2. 子会社等の中間財務諸表等に対する監査手続

(1) 一般的手続

監査人は、中間監査に当たり、子会社等については、分析的手続、質問、閲覧等から構成される監査手続によることができる（基準報告書17号13項）。リスク・アプローチに基づく監査の実施の観点から、この場合に実施する手続の内容は、各子会社等の重要性及び監査上の危険性の程度等によって異なり、その適用形態は必ずしも一様なものとはならない。したがって、子会社等の中間財務諸表等に対する監査手続は、子会社等の監査上の危険性等を考慮し、監査人が選択して適用することとなる。監査マニュアルには、この点に留意した記述を行うことが必要である。

(2) 中間財務諸表等に特に重要な影響を与える子会社等に対する追加的手続

中間財務諸表等に特に重要な影響を与える子会社等については、当該子会社等の重

要性及び監査上の危険性等を考慮し、「必要と認められる追加的手続」を実施する必要がある。この「特に重要な影響を与える子会社等」については、基準報告書17号「中間監査」の16項に例示されている。

なお、この「必要と認められる追加的手続」とは、当該子会社の中間財務諸表等の全体について実施する監査手続ではなく、中間財務諸表等の項目に係る特定の監査要点に応じた手続であることに留意する必要がある。すなわち、この手続も、当該子会社等の重要性及び監査上の危険性等に応じて個々に異なることとなり、実施すべき手続を特定することはできない（同 17項）。

(3) 他の監査人の利用

中間連結監査の監査責任は、監査意見を表明する親会社（監査対象会社）の監査人にあるが、子会社等が他の監査人による監査を受けている場合には、親会社の監査人が選定した監査手続の実施を、当該子会社等の監査を担当する他の監査人に依頼することができる。

この場合、他の監査人を利用することの適切性及び利用する他の監査人の適格性等に関しては、すべて親会社の監査人が判断する必要があることに留意する。

その結果、他の監査人を利用することとした場合、当該子会社等が中間財務諸表等に与える影響（すなわち、その重要性や監査上の危険性の程度）を考慮して、親会社の監査人が実施すべき手続を決定し、その決定に基づいて、必要な監査手続を他の監査人に指示することになる。

一方、当該子会社等の重要性や監査上の危険性の程度いかんによっては、他の監査人を利用しないという選択もあり得る。

なお、他の監査人の利用を行うに際しての留意点については、基準報告書8号「他の監査人の監査結果の利用」が参考となる。また、中間監査における他の監査人の信頼性の評価、子会社等に関する情報の提供要請等に関しては、年度監査における場合に準ずることとなる。

【監査マニュアルに記載する事項】

中間監査に関しては、解説に記載している内容等を参考にして、通常、次の事項を監査マニュアルに記載する。

- ① 中間監査の意義と年度監査との関係
- ② 中間監査実施上の留意事項
- ③ 子会社等の中間財務諸表等に対する監査手続の立案上の留意点

なお、中間監査報告書の文例、中間監査時の経営者確認書の文例、中間財務諸表等の表示チェックリスト等については、年度監査に準じて監査マニュアルに記載することになる。

【監査調書に記載する事項】

中間監査に関しては、通常、次の事項を監査調書に記載する（中間監査の意見形成表や中間監査報告書等の年度監査と共通的な事項は除く。）。

- ① 年度監査と同一の監査手続を実施する科目（項目）の選定理由
- ② ある科目（項目）について、年度監査において実施する監査手続の省略をする場合には、その理由・根拠
- ③ 子会社等の重要性を判定する基準・根拠
- ④ 各子会社等に対する重要性の判定結果とその根拠・理由
- ⑤ 子会社等について、「分析的手続、質問、閲覧等から構成される監査手続」の実施方法及び追加的手続の必要性に関する事項
- ⑥ 特に重要な影響を与える子会社等に対して必要と認められる追加的手続の内容
- ⑦ 他の監査人を利用するか否か。
 - ・利用しない場合は、その理由・根拠
 - ・利用する場合には、当該他の監査人に対する指示事項、及び必要と認められる追加的手続の必要性の有無。必要性があれば、その手続の内容、依頼する理由
 - ・他の監査人に対して送付した指示書
- ⑧ それぞれの監査手続を実施した結果・結論

以 上