

財務諸表監査における法令の検討

平成 23 年 12 月 22 日
改正 平成 26 年 4 月 4 日
日本公認会計士協会
監 査 基 準 委 員 会
(報 告 書 : 第 66 号)

項番号

本報告書の範囲及び目的

1 . 本報告書の範囲	1
2 . 法令による影響	2
3 . 法令遵守に対する責任	
(1) 経営者の責任	3
(2) 監査人の責任	4
4 . 本報告書の目的	9
5 . 定義	10

要求事項

1 . 法令遵守に関する監査人の検討	11
2 . 識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続	17
3 . 識別された違法行為又はその疑いについての報告	
(1) 監査役等への違法行為の報告	21
(2) 違法行為の監査意見に及ぼす影響	24
(3) 規制当局等への違法行為の報告	27
4 . 監査調書	28

適用指針

1 . 法令遵守に対する責任	
(1) 経営者の責任	A1
(2) 監査人の責任	A3
2 . 法令遵守に関する監査人の検討	
(1) 企業に適用される法令についての理解	A6
(2) 財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されて いる法令	A7
(3) 違法行為を識別するための手続 - その他の法令	A8
(4) その他の監査手続によって監査人が違法行為に気付く場合	A10
(5) 経営者確認書	A11
3 . 識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続	
(1) 違法行為の兆候	A12
(2) 監査人による評価に関連する事項	A13

(3) 監査手続	A14
(4) 違法行為が及ぼす影響の評価	A16
4 . 識別された違法行為又はその疑いについての報告	
規制当局等への違法行為の報告	A18
5 . 監査調書	A19
適用	

《 本報告書の範囲及び目的》

《 1 . 本報告書の範囲》

- 1 . 本報告書は、財務諸表監査における法令の検討に関する実務上の指針を提供するものである。本報告書は、監査人が特定の法令の遵守に関する検証及び報告を別途特別に実施する他の保証業務には適用されない。

《 2 . 法令による影響》

- 2 . 法令が財務諸表に及ぼす影響は様々であり、また、企業に適用される法令も様々である。一部の法令は、企業の財務諸表の金額又は開示に直接影響を及ぼす。その他の法令には、経営者がそれに従うことを義務付けられていたり、企業の事業の許認可について規定していたりするが、企業の財務諸表には直接影響を及ぼさないものもある。一部の企業は、厳格な規制の対象となる産業において事業を行っているが（例えば、銀行又は化学会社）一方で事業運営の側面において一般的に関連する法令（例えば、労働安全衛生及び雇用機会均等に関連する法令）のみが適用となる企業もある。違法行為によって、企業に罰金、課徴金、訴訟等がもたらされ、それらが財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある。

《 3 . 法令遵守に対する責任》（A1項からA5項参照）

《(1) 経営者の責任》

- 3 . 経営者は、取締役会による監督及び監査役又は監査役会若しくは監査委員会（以下、監査役若しくは監査役会又は監査委員会を「監査役等」という。）による監査（以下「取締役会及び監査役等による監視」という。）の下で、企業の財務諸表の金額又は開示に関する法令を遵守することを含め、法令に従った業務の実施を確保する責任を有する。

《(2) 監査人の責任》

- 4 . 本報告書の要求事項は、違法行為による財務諸表の重要な虚偽表示の識別に資するように記載されている。しかしながら、監査人は企業の違法行為の防止に対して責任は負わず、違法行為の全てを発見することが期待されているわけではない。
- 5 . 監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任がある（監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第5項参照）。財務諸表監査の実施に際して、監査人は、企業に適用される法令を考慮する。監査の固有の限界のため、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に監査を計画し実施しても、重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある（監基報200のA50項からA51項参照）。法令に関連して、監査人が重要な虚偽表示を発見できるかどうかは監査の固有の限界が及ぼす影響は、次のような理由によって高まる。
 - ・ 主に企業の事業運営の側面に関連し、通常は財務諸表に影響を及ぼさないため、企業の財務報告に関連する情報システムにより把握されない法令が多数存在すること
 - ・ 違法行為は、共謀、文書を偽造すること、取引を故意に記録しないこと、経営者による内部統制の無効化又は監査人に対する意図的な虚偽の陳述などの、違法行為を隠蔽するための行為を伴う場合があること
 - ・ ある行為が違法行為となるかどうかは、最終的には裁判所による司法判断に属する事項であること

通常、違法行為と財務諸表に反映される事象及び取引との関連性が低くなるほど、監査人が違法行為を認識する可能性は低くなる。

6. 本報告書は、遵守すべき法令を以下の二つに分類し、これに合わせて監査人の責任をそれぞれ区別している。
 - (1) 例えば、税金や年金に関する法令など、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令（第12項参照）
 - (2) その他の法令で、財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営、事業継続能力又は重大な罰則を科されないために遵守することが必要な法令（例えば、事業の許認可に関する規定、保険会社のソルベンシーに関する規制又は環境に関する規制）したがって、これらの法令への違反が財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある。（第13項参照）
7. 本報告書では、上記の法令の分類のそれぞれについて異なる要求事項を規定している。第6項(1)の法令に対する監査人の責任は、当該法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手することである。第6項(2)の法令に対する監査人の責任は、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある違法行為の識別に資する特定の監査手続を実施することに限定されている。
8. 本報告書は、監査人に、財務諸表に対する意見の形成のために適用するその他の監査手続によって、違法行為又はその疑いが認識される場合があることに留意することを求めている。企業に影響を及ぼす法令の範囲を考慮して、監査人は、監査基準委員会報告書200第14項に従い、監査の過程を通じて職業的懐疑心を保持することが重要である。

《 4 . 本報告書の目的》

9. 本報告書における監査人の目的は、以下の事項のとおりである。
 - (1) 財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令を遵守していることについての十分かつ適切な監査証拠を入手すること
 - (2) 財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令への違反の識別に資する特定の監査手続を実施すること
 - (3) 識別された違法行為又はその疑いに適切に対応すること

《 5 . 定義》

10. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

「違法行為」 - 故意若しくは過失又は作為若しくは不作為を問わず、会社が関係する法令違反となるものをいう。このような行為には、企業が行う取引、企業の名前で行う取引又は企業のために経営者、監査役等若しくは従業員が行う取引が含まれる。違法行為には、経営者、監査役等又は従業員による企業の事業活動に関連しない個人の違法行為は含まれない。

《 要求事項》

《 1 . 法令遵守に関する監査人の検討》

11. 監査人は、監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第10項に従って、企業及び企業環境について理解する際に、以下の事項を全般的に理解しなければならない。

- (1) 企業及び企業が属する産業に対して適用される法令
 - (2) 企業が当該法令をどのように遵守しているか (A6項参照)
12. 監査人は、財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。(A7項参照)
13. 監査人は、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令への違反の識別に資する以下の監査手続を実施しなければならない。
- (1) 企業がその他の法令を遵守しているかどうかについて、経営者及び適切な場合には監査役等へ質問をする。
 - (2) 関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりを示した文書がある場合には、それを閲覧する。(A8項からA9項参照)
14. 監査人は、監査期間中、その他の監査手続の適用によって、違法行為又はその疑いに気付く場合があることに留意しなければならない。(A10項参照)
15. 監査人は、経営者に、財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識されている違法行為又はその疑いが全て監査人に示された旨の経営者確認書を提出するように要請しなければならない。(A11項参照)
16. 監査人は、識別された違法行為又はその疑いがない場合、第11項から第15項に規定された手続以外に、企業の法令遵守に関する監査手続を実施することは求められない。

《 2 . 識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続》

17. 監査人は、違法行為又はその疑いに関する情報に気付いた場合、以下を実施しなければならない。(A12項参照)
- (1) 行為の性質及び当該行為が発生した状況について理解すること
 - (2) 財務諸表に及ぼす影響を評価するために詳細な情報を入手すること (A13項参照)
18. 監査人は、違法行為が疑われる場合、当該事項について経営者、及び必要に応じて監査役等と協議しなければならない。企業が法令を遵守していることを裏付ける十分な情報を経営者からも監査役等を通じても入手できず、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があるとして監査人が判断した場合、監査人は、法律専門家に助言を求める必要があるかを検討しなければならない。(A14項からA15項参照)
19. 監査人は、違法行為の疑いに関して十分な情報を入手できない場合、十分かつ適切な監査証拠が入手できないことによる監査意見への影響を評価しなければならない。
20. 監査人は、違法行為が監査の他の局面 (監査人のリスク評価及び経営者確認書の信頼性を含む。)に及ぼす影響を評価し、適切な措置を講じなければならない。(A16項からA17項参照)

《 3 . 識別された違法行為又はその疑いについての報告》

《(1) 監査役等への違法行為の報告》

21. 監査人は、監査の実施過程で気付いた違法行為又はその疑いに関連する事項を、明らかに軽微である場合を除き、監査役等に報告しなければならない。
22. 監査人は、第21項に記載している違法行為又はその疑いが故意でかつ重要であると判断す

る場合、当該事項を監査役等に速やかに報告しなければならない。

23. 監査人は、経営者又は監査役等の違法行為への関与が疑われる場合、当該者より上位又は当該者を監督する機関又は者が存在するときは、当該機関又は者にその事項を報告しなければならない。そのような上位の者又は機関が存在しない場合、又は当該事項を報告しても対応がなされないと考えられる場合、若しくは報告すべき相手が不明瞭な場合、監査人は、法律専門家の助言を求めることを検討しなければならない。

《(2) 違法行為の監査意見に及ぼす影響》

24. 監査人は、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼし、かつ財務諸表に適切に反映されていないと判断した場合、監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第6項及び第7項に従って、限定意見又は否定的意見を表明しなければならない。
25. 監査人は、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある違法行為が発生したかどうかについて評価するための、十分かつ適切な監査証拠の入手を経営者によって制約された場合、監査基準委員会報告書705に従って、監査範囲の制約により、財務諸表に対して限定意見を表明するか、又は意見を表明してはならない。
26. 監査人は、経営者による制約ではなく、状況により監査範囲が制約された結果、違法行為が発生したかどうかを判断することができない場合、監査基準委員会報告書705に従って、監査意見への影響を評価しなければならない。

《(3) 規制当局等への違法行為の報告》

27. 監査人は、違法行為を識別した又はその疑いがある場合、法令に基づき、規制当局等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない。(A18項参照)

《4. 監査調書》

28. 監査人は、識別された違法行為又はその疑いと、経営者及び適切な場合には監査役等並びに企業外の第三者と協議した結果を含め、監査人の対応について監査調書に記載しなければならない(監査基準委員会報告書230「監査調書」第7項から第10項及びA6項参照)。(A19項参照)

《 適用指針》

《1. 法令遵守に対する責任》(第3項から第8項参照)

《(1) 経営者の責任》

- A1. 経営者は、取締役会及び監査役等による監視の下で、法令に従った業務の実施を確保する責任を有する。法令は、企業の財務諸表に様々な影響を及ぼすことがある。例えば、最も直接的なものとしては、法令が財務諸表における特定の開示に影響を及ぼしたり、適用される財務報告の枠組みを規定することがある。また、法令が、企業の特定の法的な権利及び義務について規定していることがあり、それらの権利及び義務の一部は、財務諸表において認識される。さらに、違法行為によって、罰則が科されることがある。
- A2. 以下は、企業が違法行為の防止及び発見のために適用する方針及び手続の例示である。
- ・ 法令に基づいて要求される事項のモニタリング及び当該事項を満たす業務上の手続の確保
 - ・ 適切な内部統制の整備及び運用

- ・ 行動規範の策定、公表及び遵守
- ・ 従業員による行動規範についての適切な研修受講及び理解の確保
- ・ 行動規範の遵守状況のモニタリング及び行動規範に違反する従業員に対する適切な懲戒処分
- ・ 法令に基づいて要求される事項のモニタリングのために法律顧問と相談すること
- ・ 特定の産業において遵守が要求される重要な法令の一覧及び通報記録の保持
- ・ 大規模企業においては、以下の組織や部門に適切な責任を割り当て、これらの方針及び手続を適用することがある。
- ・ 内部監査部門
- ・ コンプライアンス部門

《(2) 監査人の責任》

- A3．企業による違法行為は、財務諸表の重要な虚偽表示につながる可能性がある。違法行為の発見は、その重要性にかかわらず、例えば、経営者や従業員の誠実性についての監査人の検討を含め、監査の他の局面に影響を及ぼすことがある。
- A4．ある行為が違法行為となるかどうかは、司法上の判断に属する事項であり、通常、監査人の職業的専門家としての能力の及ばない事項である。しかしながら、監査人の研修、経験並びに企業及び企業が属する産業についての理解に基づいて、監査人が気付いたある行為が違法行為となる可能性を認識することがある。
- A5．監査人は、特定の法令に基づいて、財務諸表監査の一環として、企業が法令を遵守しているかどうかに関して特に報告が要求されていることがある。その場合、監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第35項、又は監査基準委員会報告書800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」第10項は、このような監査上の責任についての監査報告書における記載について規定している。さらに、法令に基づく特定の報告が求められている場合、監査計画にこれらの法令遵守に対する適切な検討を含めることが必要になる場合がある。

《2．法令遵守に関する監査人の検討》

《(1) 企業に適用される法令についての理解》(第11項参照)

- A6．監査人は、企業に適用される法令及び企業が当該法令をどのように遵守しているかを全般的に理解するため、例えば、以下を行うことがある。
- ・ 企業の産業、規制及びその他の外部要因について監査人が既に有する情報を利用する。
 - ・ 財務諸表上の金額及び開示を直接的に決定する法令についての最新の情報を入手する。
 - ・ 企業の事業運営に根本的な影響を及ぼすことが想定されるその他の法令について経営者に質問する。
 - ・ 法令遵守に関する企業の方針及び手続について経営者に質問する。
 - ・ 訴訟の識別、評価及び会計処理のために採用している方針又は手続に関して経営者に質問する。

《(2) 財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令》(第12項参照)

- A7．第6項(1)に記載されている、財務諸表に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令には、例えば、以下に関連するものが含まれることがある。

- ・ 財務諸表の様式と内容
- ・ 産業特有の財務報告における取扱い
- ・ 政府補助金等の会計処理
- ・ 法人税等や退職給付に関する費用の認識

第6項(1)に記載されている、財務諸表に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令の規定の一部は、財務諸表の特定のアサーションに直接的に関連することがあり（例えば、未払法人税等の網羅性）、一方で、全体としての財務諸表に直接的に関連することもある（例えば、完全な一組の財務諸表の構成）。

第12項の要求事項の目的は、財務諸表上の金額及び開示が、これらの法令の関連する規定に準拠して決定されていることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手することである。

これらの法令のうち財務諸表に直接的に関連しない条項やその他の法令の違反が、罰金、課徴金、訴訟等をもたらすことがあり、それによって必要となる費用を財務諸表において引当金として計上又は開示が必要となることがある。そのような条項やその他の法令は、第6項(1)に記載されている財務諸表に直接影響を及ぼすものには該当しない。

《(3) 違法行為を識別するための手続 - その他の法令》(第13項参照)

A8. その他の法令の一部には、第6項(2)に記載されているように、企業の事業運営に根本的な影響を及ぼすため、監査人が特に注意を必要とするものがある。企業の事業運営に根本的な影響を及ぼす違法行為は、営業停止の原因や、継続企業としての前提に疑義を生じさせることがある。例えば、企業が事業を行うための許認可その他の資格要件に違反した場合、このような影響が生ずることがある（例えば、銀行の自己資本規制や投資規制への違反）。また、主に企業の事業運営の側面に関連し、一般的には財務諸表に影響を及ぼさないため、企業の財務報告に関連する情報システムにより把握されない法令が多数存在する。

A9. その他の法令による財務報告への影響は、企業の事業運営によって様々である。したがって、第13項によって要求される監査手続は、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある違法行為に監査人の注意を向けることを目的としている。

《(4) その他の監査手続によって監査人が違法行為に気付く場合》(第14項参照)

A10. 監査人は、財務諸表に対する意見を形成するための監査手続により、違法行為又はその疑いに気付くことがある。そのような監査手続には、例えば以下が含まれる。

- ・ 議事録の閲覧
- ・ 訴訟、賠償請求及び更正等についての経営者及び企業の法務部門又は顧問弁護士への質問
- ・ 取引種類、勘定残高又は開示に対しての詳細テスト

《(5) 経営者確認書》(第15項参照)

A11. 法令が財務諸表に及ぼす影響は様々である。したがって、経営者確認書は、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある識別された違法行為又はその疑いについての経営者の認識に関する必要な監査証拠である。しかしながら、経営者確認書自体は、十分かつ適切な監査証拠とはならず、したがって、経営者から信頼性のある経営者確認書を入手したとしても、監査人が入手する他の監査証拠の種類及び範囲には影響を及ぼさない（監査基準委員会報告書580「経営者確認書」第4項参照）。

《3．識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続》

《(1) 違法行為の兆候》(第17項参照)

A12．監査人が、以下の事項が存在すること又は以下の事項に関する情報に気付いた場合、それが違法行為の兆候となることがある。

- ・ 規制当局や政府機関による調査の実施又は罰金若しくは課徴金の支払
- ・ コンサルタント、関連当事者、従業員又は官公庁職員への詳細が不明なサービスに対する支払又は貸付
- ・ 企業や企業が属する産業における通常の支払額又は実際に提供されたサービスに比して過度に多額の販売手数料又は代理店手数料
- ・ 市場価格を著しく上回る価格又は下回る価格での購入
- ・ 通例でない現金若しくは小切手による支払、又は匿名銀行口座への振込
- ・ 租税回避地域に登録されている会社との通例でない取引
- ・ 商品の原産国やサービスの提供国以外の国に対する対価の支払
- ・ 適切な外国為替管理書類のない支払
- ・ 意図的か偶然かを問わず、適切な監査証拠や十分な証拠を提供しない情報システムの存在
- ・ 未承認又は適切な記録のない取引
- ・ マスコミによる批判的な報道

《(2) 監査人による評価に関連する事項》(第17項(2)参照)

A13．財務諸表に及ぼす影響についての監査人による評価に関連する事項には、以下が含まれる。

- ・ 罰金又は課徴金、違約金、損害賠償金、資産の没収の脅威、業務停止命令及び訴訟を含む、違法行為により見込まれる財務上の影響
- ・ 見込まれる財務上の影響についての開示の要否
- ・ 見込まれる財務上の影響の程度。適正表示の枠組みの場合は、財務諸表の適正表示に疑問を呈するほどか、準拠性の枠組みの場合は、財務諸表の利用者の判断を誤らせることになるかどうか。

《(3) 監査手続》(第18項参照)

A14．監査役等から追加的な監査証拠を入手できる可能性がある場合、監査人は、監査役等と発見した事項について協議することがある。例えば、監査人は、違法行為の可能性につながる取引又は事象に関連する事実と状況について監査役等に質問し、監査役等の理解が監査人と同じであることを確かめることがある。

A15．企業が実際に法令を遵守していることに関する十分な情報を経営者からも監査役等を通じても入手できない場合、監査人は、不正の可能性及び財務諸表への影響を含め、違法行為が疑われる状況における法令の適用について、企業の法務部門又は顧問弁護士に見解を求めることを検討する場合がある。監査人は、企業の法務部門又は顧問弁護士に見解を求めることが適切ではないと考える、又はその見解に納得できない場合、違法行為かどうか、不正の可能性を含めた起こり得る法的な影響、及び監査人が講ずるべき措置に関して、監査人の利用する法律専門家に助言を求めることを検討する場合がある。

《(4) 違法行為が及ぼす影響の評価》(第20項参照)

A16. 監査人は、第20項に従って、違法行為が監査の他の局面（監査人のリスク評価及び経営者確認書の信頼性を含む。）に及ぼす影響を評価することが求められる。監査人が識別した違法行為が及ぼす影響は、隠蔽（場合によっては特定の統制活動に対する隠蔽）の程度、及び関与した経営者又は従業員の役職に依存し、特に最上位の者又は機関が関与している場合は留意が必要である。

A17. 監査人は、例外的な状況において、違法行為が財務諸表にとって重要でない場合でも、監査人がその状況において必要と考える適切な是正措置を経営者又は監査役等が講じない場合、監査契約の解除が必要であるかどうか検討することがある。監査人は、監査契約の解除が必要かどうか判断する際、法律専門家の助言を求めることを検討する場合がある。監査契約の解除が困難な場合には、監査人は、監査報告書のその他の事項区分において当該違法行為について記載することを含め、代替的な措置を検討することがある（監査基準委員会報告書706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」第7項参照）。

《4. 識別された違法行為又はその疑いについての報告》

《規制当局等への違法行為の報告》(第27項参照)

A18. 法令に基づき、違法行為に関して規制当局等に対する報告が必要な場合（例えば、金融商品取引法第193条の3の規定に基づく通知）には、これが正当な理由に相当するかどうかについて適切な法律専門家に助言を求めることが有益である。

《5. 監査調書》(第28項参照)

A19. 識別された違法行為又はその疑いに関する発見事項についての監査調書には、例えば以下が含まれることがある。

- ・ 記録又は文書の写し
- ・ 経営者、監査役等又は企業外の第三者と行った協議についての議事録

《適用》

- ・ 本報告書（平成23年12月22日）は、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- ・ 本報告書（平成26年4月4日）は、平成27年4月1日以後に開始する事業年度又は会計期間に係る監査から適用する。ただし、監査基準委員会報告書800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」又は監査基準委員会報告書805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」に基づいて平成26年4月1日以後に監査報告書を発行する監査の場合には本報告書を適用する。

以 上