

## 監査ツール

平成 24 年 6 月 19 日  
 改正 平成 25 年 8 月 7 日  
 改正 平成 27 年 5 月 29 日  
 最終改正 平成 28 年 6 月 14 日  
 日本公認会計士協会  
 監査基準委員会

## 目次

項番号

I	本研究報告の適用範囲	
1.	適用範囲.....	1
2.	背景.....	8
3.	定義.....	10
II	主要な概念	
1.	リスクモデル.....	11
(1)	監査リスク.....	12
(2)	財務諸表全体レベルとアサーション・レベル.....	13
(3)	リスク評価手続とリスク対応手続.....	15
(4)	不正リスクの評価と対応.....	16
(5)	不正による重要な虚偽表示を示唆する状況.....	F18
(6)	不正による重要な虚偽表示の疑義.....	F19
(7)	相互関係.....	20
(8)	リスク・アプローチの限界を補う監査手続.....	21-2
2.	監査における重要性.....	22
3.	グループ監査.....	26
(1)	監査契約の新規の締結及び更新.....	28
(2)	構成単位の監査人に関する理解.....	29
(3)	グループ監査における重要性.....	30
(4)	重要な構成単位の判断.....	34
(5)	重要な構成単位及び重要な構成単位以外の構成単位に対し実施する作業.....	35
(6)	構成単位の監査人が実施する作業への関与.....	36
(7)	連結プロセス.....	38
(8)	グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況.....	F40
4.	リスク評価及びリスク対応におけるその他の個別論点.....	41

(1) 財務諸表監査における法令の検討.....	42
(2) 会計上の見積りの監査.....	43
(3) 関連当事者.....	44
(4) 継続企業の前提.....	45
(5) 内部監査の利用.....	46
(6) 専門家の業務の利用.....	47
(7) 委託業務.....	48
5. 監査結果の取りまとめ.....	50
(1) 監査計画の更新及び重要な変更.....	51
(2) 監査の最終段階の分析的手続.....	52
(3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価.....	53
(4) 監査意見の形成.....	73
6. 監査役等とのコミュニケーション.....	79
III 解説.....	80
IV 調書様式例	
1. 監査契約	
様式 1-1 : 監査契約の締結及び更新	
様式 1-2 : 初年度監査における追加的な考慮事項 (前任からの監査業務の引継)	
様式 1-2 : 初年度監査における追加的な考慮事項 (初年度監査の期首残高の検討)	
様式 1-3 : 監査契約の変更に関する検討	
様式 1-4 : 監査契約の解除に関する検討	
2. 監査の基本的な方針の立案	
様式 2-1 : グループ監査の方針 (構成単位)	
様式 2-1 : グループ監査の方針 (勘定科目)	
様式 2-2 : スケジュール	
様式 2-3 : 重要性の決定	
様式 2-4 : 監査チーム等の編成	
様式 2-5 : 構成単位の監査人の関与	
様式 2-6 : 監査チーム内の討議	
3. リスク評価手続の作成・実施	
様式 3-1 : リスク評価手続の実施	
様式 3-2 : 企業及び企業環境の理解	
様式 3-3 : 不正による重要な虚偽表示リスクの識別	
様式 3-3-1 : 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の識別	
様式 3-4 : 関連当事者との関係等に伴う重要な虚偽表示リスクの識別	
様式 3-5 : 会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別	
様式 3-6 : 財務諸表監査における法令の検討	
様式 3-7 : 継続企業の前提	

- 様式 3-8 : 専門家の業務の利用
- 様式 3-9 : 内部監査の利用
- 様式 3-10 : 全社的な内部統制の理解
- 様式 3-11 : 全社レベルの決算・財務報告プロセスに係る内部統制の理解
- 様式 3-12 : ITの概括的理解
- 様式 3-13 : 委託業務
- 様式 3-14 : 特別な検討を必要とするリスク

#### 4. 財務諸表全体レベルのリスク評価・全般的対応

- 様式 4 : 財務諸表全体レベルのリスク評価・全般的対応

#### 5. アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応

- 様式 5 : アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応

#### 6. 業務プロセスに係る内部統制

- 様式 6 : 業務プロセスに係る内部統制

#### 7. 全般統制

- 様式 7 : 全般統制

#### 8. 実証手続の作成

- 様式 8-1 : 実証手続の立案（一般）
- 様式 8-2 : 実証手続の立案（決算・財務報告プロセス—グループ財務諸表作成プロセス）
- 様式 8-2 : 実証手続の立案（決算・財務報告プロセス—個別財務諸表作成プロセス）
- 様式 8-3 : 経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続
- 様式 8-4 : アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
- 様式 8-5 : 不正による重要な虚偽表示の疑義への対応

#### 9. 監査結果の取りまとめ

- 様式 9-1 : 監査意見の形成
- 様式 9-2 : 監査計画の更新及び重要な変更
- 様式 9-3 : 監査の最終段階の分析的手続
- 様式 9-4 : 監査の過程で識別した虚偽表示の評価
  - 付表 1 : 当年度末の未修正の虚偽表示
  - 付表 2 : 前年度末の未修正の虚偽表示のうち当年度数値において修正又は解消されたもの
  - 付表 3 : その他の未修正の虚偽表示
- 様式 9-5 : 監査役等とのコミュニケーション

＜本研究報告において引用している監査基準委員会報告書等の略号について＞

略号	名称
品基報 1 号	品質管理基準委員会報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」
監基報 200	監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」
監基報 210	監査基準委員会報告書 210「監査業務の契約条件の合意」
監基報 220	監査基準委員会報告書 220「監査業務における品質管理」
監基報 230	監査基準委員会報告書 230「監査調書」
監基報 240	監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」
監基報 250	監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」
監基報 260	監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」
監基報 265	監査基準委員会報告書 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」
監基報 300	監査基準委員会報告書 300「監査計画」
監基報 315	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」
監基報 320	監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」
監基報 330	監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
監基報 402	監査基準委員会報告書 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」
監基報 450	監査基準委員会報告書 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
監基報 500	監査基準委員会報告書 500「監査証拠」
監基報 501	監査基準委員会報告書 501「特定項目の監査証拠」
監基報 505	監査基準委員会報告書 505「確認」
監基報 510	監査基準委員会報告書 510「初年度監査の期首残高」
監基報 520	監査基準委員会報告書 520「分析的手続」
監基報 540	監査基準委員会報告書 540「会計上の見積りの監査」
監基報 550	監査基準委員会報告書 550「関連当事者」
監基報 560	監査基準委員会報告書 560「後発事象」
監基報 570	監査基準委員会報告書 570「継続企業」
監基報 580	監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」
監基報 600	監査基準委員会報告書 600「グループ監査」
監基報 610	監査基準委員会報告書 610「内部監査の利用」
監基報 620	監査基準委員会報告書 620「専門家の業務の利用」
監基報 700	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」
監基報 705	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」
監基報 706	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」
監基報 710	監査基準委員会報告書 710「過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表」
監基報 720	監査基準委員会報告書 720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」
監基報 900	監査基準委員会報告書 900「監査人の交代」
監保報 76 号	監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」
I T 実 6 号	I T 委員会実務指針第 6 号「I T を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」

# 《 I 本研究報告の適用範囲》

## 《 1. 適用範囲》

1. 本研究報告は、会員の実務の参考に資することを目的として、監査計画の局面を中心に具体的な手順、監査調書の様式等について取りまとめたものであるが、監査の最終段階における監査結果の取りまとめ作業の監査調書の様式等も含んでいる。
2. 本研究報告は、大規模ではないが連結財務諸表を作成している上場会社を対象とした財務諸表監査を想定して作成している。
3. 本研究報告は、主に、リスク評価及びリスク対応に関連する以下の監査基準委員会報告書及び I T 委員会実務指針を参照して作成している。
  - ・ 監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」
  - ・ 監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令の検討」
  - ・ 監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」
  - ・ 監査基準委員会報告書300「監査計画」
  - ・ 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」
  - ・ 監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」
  - ・ 監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
  - ・ 監査基準委員会報告書402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」
  - ・ 監査基準委員会報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
  - ・ 監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」
  - ・ 監査基準委員会報告書550「関連当事者」
  - ・ 監査基準委員会報告書570「継続企業」
  - ・ 監査基準委員会報告書600「グループ監査」
  - ・ 監査基準委員会報告書610「内部監査の利用」
  - ・ 監査基準委員会報告書620「専門家の業務の利用」
  - ・ 監査基準委員会報告書900「監査人の交代」
  - ・ I T 委員会実務指針第 6 号「 I T を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」

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

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

4. 本研究報告は、第 3 項に示されている関連する監査基準委員会報告書の記載事項を可能な限り取り込んで作成しているが、一つの例示にすぎないため、あらゆる監査業務において検討する事項を網羅的に示したのではなく、また、特定の監査業務においては適合しない事項もあり得る。したがって、各監査事務所において本研究報告を利用するに当たっては、監査事務所が策定した品質管理の方針及び手続や、実際の監査業務に応じて、異なる手法や技

法の採用、記載欄の加工、又は別途監査調書の作成などの対応が必要となる場合がある。

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

5. 本研究報告で提供している様式の構成は以下のとおりである。

様式1群	監査契約
様式2群	監査の基本的な方針の立案
様式3群	リスク評価手続の作成・実施
様式4群	財務諸表全体レベルのリスク評価・全般的対応
様式5群	アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応
様式6群	業務プロセスに係る内部統制
様式7群	全般統制
様式8群	実証手続の作成
様式9群	監査結果の取りまとめ

- ・ 様式1群は、監査契約に関する調書様式の例示である。様式1-1から様式1-4を利用して、監査契約の締結及び更新、初年度監査における追加的な考慮事項、監査契約の変更、監査契約の解除について記載する。
- ・ 様式2群は、監査の基本的な方針の立案に関する調書様式の例示である。様式2-1から様式2-6を利用して、グループ監査の方針、スケジュール、重要性の決定、監査チーム等の編成、構成単位の監査人の関与、監査チーム内の討議について記載する。
- ・ 様式3群から様式8群は、詳細な監査計画の作成に関する調書様式の例示である。様式3-1で作成したリスク評価手続の計画に基づき、様式3-2から様式3-13を利用して、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別する。前者のリスクは様式4に記載し全般的な対応を検討する。後者のリスクは様式5に記載し実証手続の概要を検討する。また、同時に識別される特別な検討を必要とするリスクについては様式3-14にも記載し、特別な対応を促す。様式6及び様式7は業務プロセスに係る内部統制と全般統制の整備及び運用状況を評価するための調書様式であり、評価した結果は統制リスクとして様式5に記載する。様式8群には、様式5で検討した実証手続の概要に基づき手続書レベルの詳細な手続を記載する。
- ・ 様式9群は、監査結果の取りまとめに関する調書様式の例示である。様式9-1から様式9-5を利用して、監査意見の形成、監査計画の更新及び重要な変更、監査の最終段階の分析的手続、監査の過程で識別した虚偽表示の評価、監査役等とのコミュニケーションについて記載する。

6. 本研究報告は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した結果作成する実証手続については、詳細な手続の作成前に概括的にその概要を記載することとし(様式5)、手続書レベルの詳細な手続については、各監査業務において様々であるため、様式を示すにとどまっている(様式8群)。例えば、様式3群を利用して、関連当事者、会計上の見積り、継続企業、委託業務等に係る重要な虚偽表示リスクを識別し評価することになるが、そのリスクに対応した手続書レベルの詳細な手続はあらかじめ提示せず、個々の監査人が様式8群を利用して各監査業務の実情に合わせて作成することを想定している。ただし、特定の勘定やアサーションに直接結び付かない財務諸表作成プロセスと経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続については、様式8-2及び様式8-3を例示している。これらは、全ての財務諸表監査において実施する必要があるためである。

7. 本研究報告は、平成25年3月26日に企業会計審議会から公表された監査における不正リスク対応基準(以下「不正リスク対応基準」という。)を踏まえて改正された監査基準委員

会報告書 240、600 及び 900 の内容を反映している。

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

## 《2. 背景》

8. 平成 23 年 12 月 22 日に、品質管理基準委員会報告書及び既存の全ての監査基準委員会報告書は、国際監査・保証基準審議会が公表したクラリティ版の国際監査基準と国際品質管理基準を参考として改正された。この一連の改正作業において、①義務としての手続を明確化するために報告書の構成を監査上の「要求事項」とその解釈に当たる「適用指針」とに区別すること、②個々の報告書において監査人が到達すべき目的を明確化すること等の方針（以下「新起草方針」という。）が採られた。

これら報告書は、平成 24 年 4 月 1 日以後開始事業年度から一斉適用され、監査人がその適用初年度から適切に実務を展開していくためには監査ツールを例示することが有用と考えられたことから、実務の参考に供するため本研究報告を公表するに至ったものである。

9. 本研究報告は、平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用される不正リスク対応基準に対応するため、平成 25 年 8 月に所要の改正を行った。

さらに、本研究報告は、平成 27 年 5 月 29 日に改正された監査基準委員会報告書 260 の内容を反映するため、監査役等とのコミュニケーションに関する項目を中心に、同日付にて改正を行った。監査基準委員会報告書 260 の改正は、平成 26 年 6 月に公布された改正会社法への対応、改正された独立性に関する指針への対応、監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況に関する監査人の伝達義務の明確化、監査役等とのコミュニケーション項目の明瞭化のために行われたものであり、平成 27 年 4 月 1 日以降開始する事業年度に係る監査から適用とされている。

## 《3. 定義》

10. 本研究報告で用いている用語については、関連する各監査基準委員会報告書で用いられている用語と同じ意味で用いている（各報告書の定義の項又は監査基準委員会報告書（序）の付録 2 「用語集」を参照）。

# 《Ⅱ 主要な概念》

## 《1. リスクモデル》

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

### 《(1) 監査リスク》

12. 現行の監査基準で示されているリスク・アプローチの基本的な考え方は、新起草方針に基づく監査基準委員会報告書においても変更はない。すなわち、リスク・アプローチに基づく

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

重要な虚偽表示リスク	監査が実施されていない状態で、財務諸表に重要な虚偽表示が存在するリスクをいい、誤謬による重要な虚偽表示リスクと不正による重要な虚偽表示リスクがある。アサーション・レベルにおいて、重要な虚偽表示リスクは以下の二つの要素で構成される。	
	固有リスク	関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高、開示等に係るアサーションに、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が行われる可能性をいう。
	統制リスク	取引種類、勘定残高又は開示等に係るアサーションで発生し、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう。
発見リスク	虚偽表示が存在し、その虚偽表示が個別に又は他の虚偽表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が監査手続を実施してもなお発見されないリスクをいう。	

固有リスクと統制リスクは、企業側に存在するリスクであり、財務諸表監査とは独立して存在している。固有リスクは、企業の内部統制を考慮せずに財務諸表に虚偽表示の発生する可能性を示しているものであるのに対し、内部統制の効果を考慮した後の重要な虚偽表示が発生する可能性を重要な虚偽表示リスクということになる。

## 《(2) 財務諸表全体レベルとアサーション・レベル》

13. 監査人は、監査業務の範囲、監査の実施時期及び監査の方向性を設定することにより、監査の基本的な方針を策定し、さらに、基本的方針に基づいて詳細な監査計画を作成することが求められている（監基報 300 第 6 項から第 8 項参照）。詳細な監査計画の作成に当たっては、監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを考慮して、実施すべき監査手続の種類、時期及び範囲を決定する。

財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、財務諸表全体に広く関わりがあり、多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼす。監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対し、重要な分野を担当する監査チームのメンバーの経験や能力の検討、補助者の増員、専門家の配置といった全般的な対応を実施する。

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクとは、取引種類、勘定残高、開示等における特定のアサーションに関連付けて評価する重要な虚偽表示リスクをいう。監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対し、リスク対応手続を実施する。

14. 新起草方針に基づく監査基準委員会報告書においては、従来用いていた「経営者の主張」という用語の代わりに「アサーション」という用語を使用している。

「アサーション」は、監査基準委員会報告書 315 において、「経営者が財務諸表において明示的か否かにかかわらず提示するものをいい、監査人は発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際にこれを利用する。」と定義されている。経営者は、適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成・提示することにより、明示的か否かにかかわらず、財務諸表の基礎となる取引、勘定残高、開示等の認識、測定、表示及び開示について、実在性や網羅性等の一定の要件を充足していることを表明している。監査人は財務諸表に発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際にこれを利用するが、このような「アサーション」という概念については実務に十分浸透していることや、監査を含む保証業務の最も基本となる概念でもあるため国際監査基準で使用されている用語をそのままカタカナで使用した方が理解しやすいとの考えから、「経営者の主張」という用語の代わりに「アサーション」という用語を使用したものである。

なお、本研究報告上は、監査基準に基づき、①実在性、②網羅性、③権利と義務の帰属、

④評価の妥当性、⑤期間配分の適切性、⑥表示の妥当性、という6種類にアサーションを分類している。

また、新起草方針に基づく監査基準委員会報告書においては、従来用いていた「財務諸表項目レベル」という用語の代わりに「アサーション・レベル」という用語を使用している。これは、リスク評価で要求される深度が単にリスクの高い勘定科目を特定するだけでなく、どのような虚偽表示になり得るのかまで掘り下げて行うことが要求されていることが、端的に分かる用語にした方がよいとの考えによる。

### 《(3) リスク評価手続とリスク対応手続》

15. リスク評価手続とは、監査人が、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、重要な虚偽表示リスクを評価するために実施する監査手続をいう。監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価する際に、第13項に記載したとおり、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを考慮する。

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に際しては、企業及び企業環境（虚偽表示リスクに関連する内部統制を含む。）を理解する過程を通じて、また、取引種類、勘定残高、開示等を検討することにより、識別した虚偽表示リスクが、アサーション・レベルで「どのような虚偽表示になり得るのか(what can go wrong)。」を検討する。この「起こり得る虚偽表示」についてアサーション・レベルでリスク評価を行うことにより、効果的かつ効率的なリスク対応手続を立案することができる。

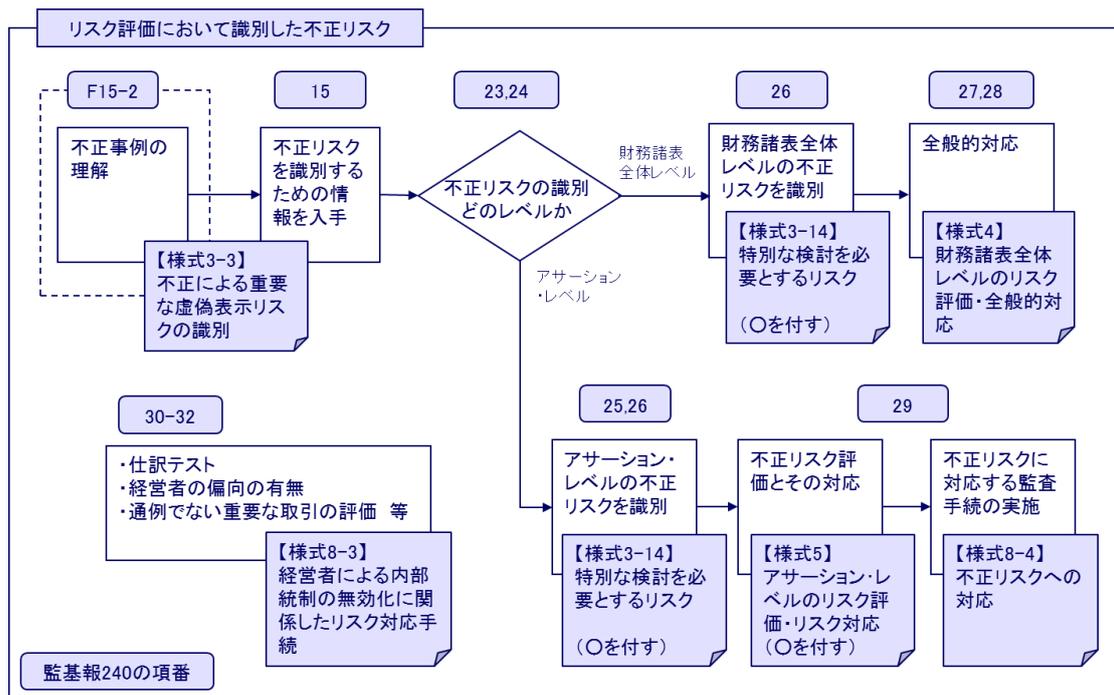
リスク対応手続とは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応して実施する監査手続のことであり、内部統制の運用評価手続と実証手続で構成される。監査基準委員会報告書330のA4項では、アサーション・レベルで識別したリスク評価に基づく監査アプローチとして、以下の三つのアプローチが例示されている。

- ・ 特定のアサーションに対して、運用評価手続のみ実施することが適切と判断する場合
- ・ 特定のアサーションに対して、実証手続のみ実施することが適切と判断する場合
- ・ 運用評価手続と実証手続を組み合わせる実施することが適切と判断する場合

### 《(4) 不正リスクの評価と対応》

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

本研究報告では、不正による重要な虚偽表示リスク（以下「不正リスク」という。）の評価と評価した不正リスクの対応状況を以下の様式に記載する。



- 様式3-3:不正リスクを識別するための情報を入手するための手続を実施した結果を記載する。  
 (F) 不正リスクを識別するための情報を入手するため、公表されている主な不正事例及び不正に利用される可能性のある一般的及び企業の属する産業特有の取引慣行を理解しなければならない。(監基報240第F15-2項)
- 様式3-14:財務諸表全体レベルの不正リスク及びアサーション・レベルの不正リスクを特別な検討を必要とするリスクとして記載する。不正リスクは、不正リスクの欄に「○」を付し不正リスクであることを明確にする。  
 収益認識に係る不正リスクがないと判断したときは、その理由を当該様式に記載する。
- 様式4:財務諸表全体レベルの不正リスクは様式3-14から様式4に転記し、様式4において全般的対応を決定しその内容を記載する。
- 様式5:アサーション・レベルの不正リスクは、様式3-14から様式5に転記する。当該アサーション・レベルの不正リスクに対応する手続の種類・時期及び範囲を様式5の主な実証手続の種類・時期・範囲の欄に記載する。
- 様式8-3:経営者による内部統制を無効化するリスク(監基報240第31項)は、様式3-14に記載することなく、常に様式8-3で当該リスクに対応する監査手続を実施することを想定している。
- 様式8-4:アサーション・レベルの不正リスクに対して実施した手続の結果、監査人としての結論を導くに際して、職業的専門家としての重要な判断に該当する場合はその内容を記載する。

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

- 不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況とは、不正による重要な虚偽表示が行われている可能性を示す状況をいう(監基報240第10項(4)及び付録3参照)。  
 監査人は、監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合には、当該状況を考慮して、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依

然として適切であるかどうかを判断しなければならない（監基報 240 第 32-2 項参照）。当該判断は主に質的な側面を検討することにより行われる（監基報 240 の A47 項）。

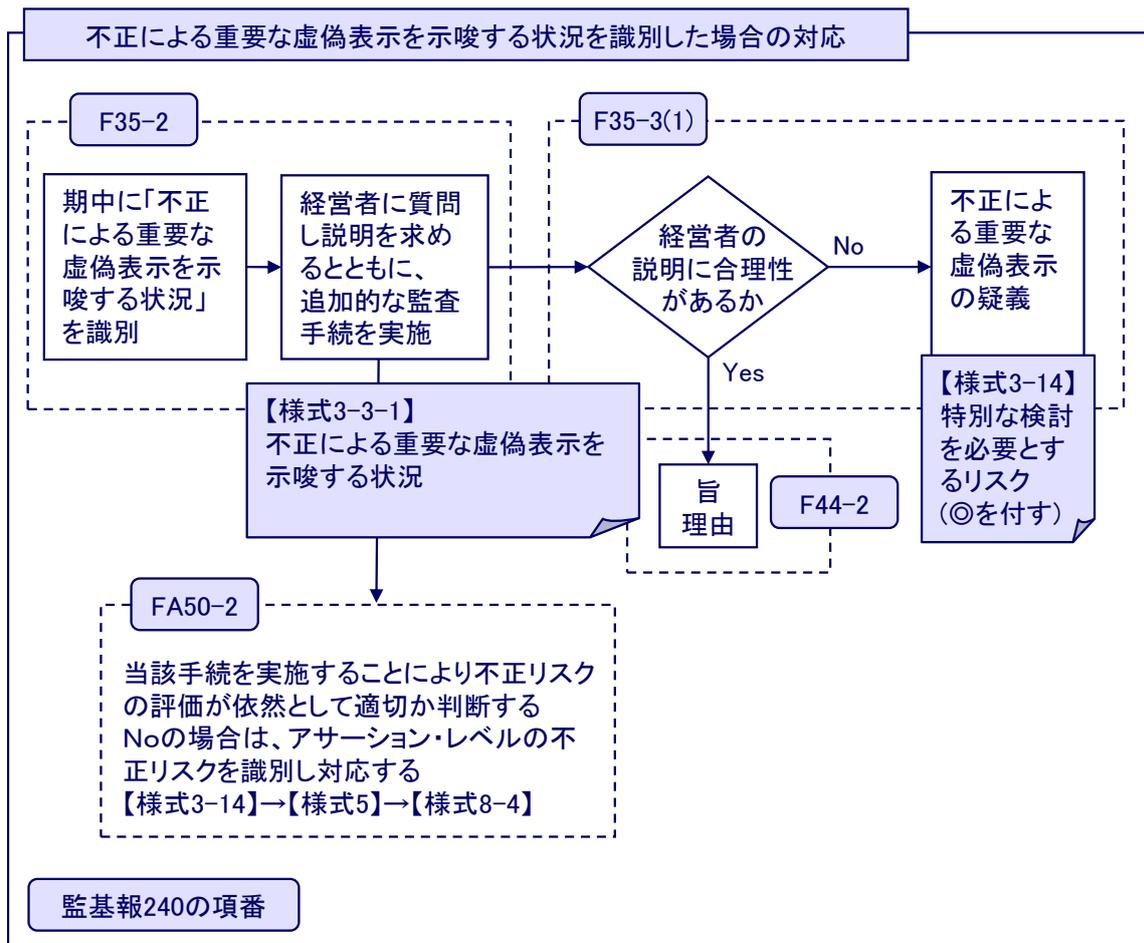
本研究報告では、識別した不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を考慮して、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断し、当初は識別していなかったアサーション・レベルの不正リスクを識別した場合には、様式 3-3 にその内容を記載し、第 16 項と同様の対応を行うことになる。

## 《(5) 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況》

F18. 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況とは、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況のうち、不正による重要な虚偽表示が行われている可能性がより高いものとして不正リスク対応基準で取り扱われているものをいう（監基報 240 第 10 項 F(5) 及び F 付録 4 参照）。

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

本研究報告では、様式 3-3-1 に識別した不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の内容を記載し、経営者に質問し説明を求めるとともに追加的な監査手続を実施する。当該示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明の合理性の有無を判断し、その結果及び理由を記載する。経営者の説明に合理性がないと判断した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱い、様式 3-14 に特別な検討を必要とするリスクとして記載し、不正リスクの欄に「◎」を付し、不正による重要な虚偽表示の疑義であることを明確にする。また、当該手続を実施することにより、アサーション・レベルの不正リスクに関する評価が依然として適切であるかどうかを判断し、その判断結果を様式 3-3-1 に記載する。



## 《(6) 不正による重要な虚偽表示の疑義》

F19. 不正による重要な虚偽表示の疑義とは、不正による重要な虚偽表示の疑いが高いと監査人が判断した状況をいい（監基報 240 第 10 項 F(6)）、以下のいずれかに当てはまる場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱わなければならない（監基報 240 第 F35-3 項）。

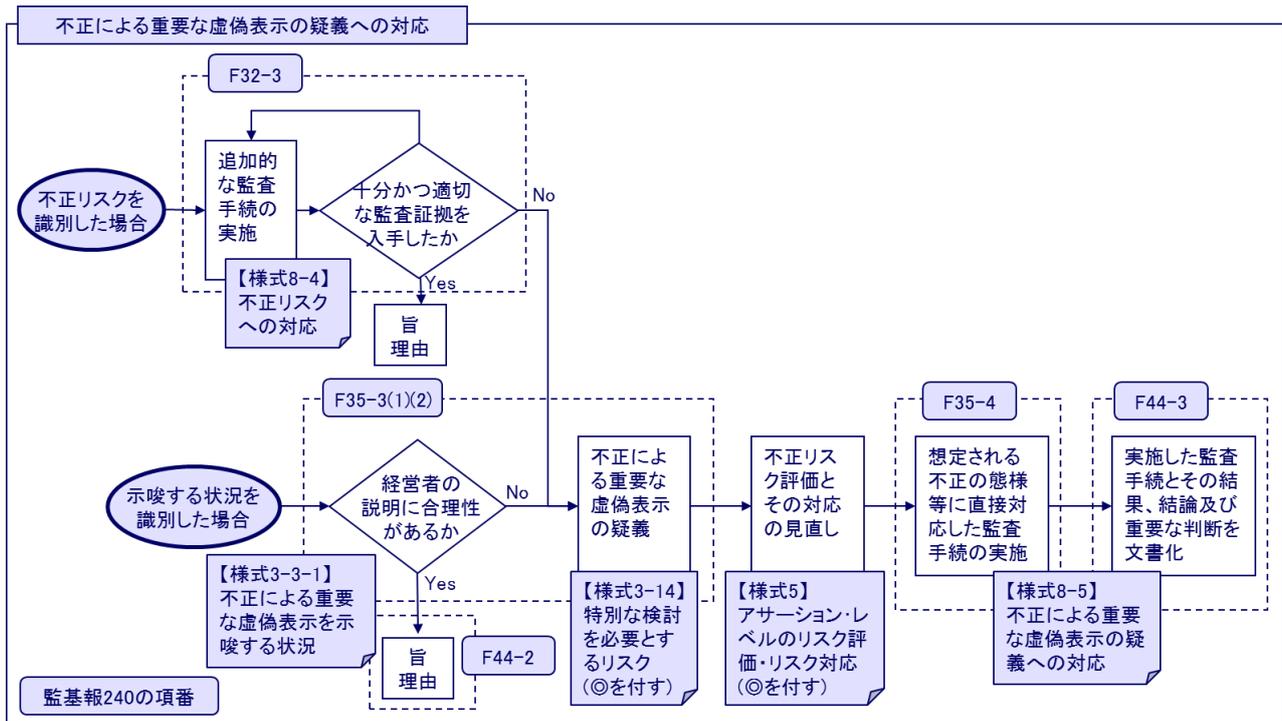
- (1) 識別した不正による重要な虚偽表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合
- (2) 識別し評価した不正リスクに対応して当初計画した監査手続を実施した結果必要と判断した追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

本研究報告では、識別した不正リスクに対する十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうか判断した結果とその根拠を様式 8-4 に記載する。また、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合は、様式 3-14 に特別な検討を必要とするリスクとして記載し、不正リスクの欄に「◎」を付し、不正による重要な虚偽表示の疑義であることを明確にする。

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

監査人は、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合、当該疑義の内容、実施した監査手続とその結果、監査人としての結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断について、監査調書に記載しなければならない（監基報 240 第 F44-3 項）。

本研究報告では、様式 8-4（アサーション・レベルの不正リスクを識別した場合）又は様式 3-3-1（不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合）において不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱う場合には、その内容を様式 3-14 に特別な検討を必要とするリスクとして記載し、関連する勘定科目と起こり得る虚偽表示の内容を記載する。また、当該疑義の内容は様式 3-14 から様式 5 及び様式 8-5 に転記する。当該疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を様式 8-5 に記載し、様式 5 の主な実証手続の種類・時期・範囲の欄には様式 8-5 を参照する旨記載する。当該手続の結果、監査人としての結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断を様式 8-5 に記載する。



## 《(7) 相互関係》

20. 上記《(2)財務諸表全体レベルとアサーション・レベル》及び《(3)リスク評価手続とリスク対応手続》を図示すると以下のとおりとなる。

手続	リスク評価手続		リスク対応手続			
			内部統制の運用評価手続		実証手続	
					分析的実証手続	詳細テスト
対象とするリスクと要素	固有リスク	統制リスク				発見リスク
		内部統制の整備状況		内部統制の運用状況		
		デザイン	業務への適用	想定	裏付け後	
	重要な虚偽表示リスク					

- ・ リスク評価手続の実施により識別し評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リ

スクに対して、リスク対応手続を立案し実施する。

- 固有リスクと統制リスクのうち内部統制の整備状況の評価までをリスク評価手続、その評価結果に応じて実施する内部統制の運用評価手続と実証手続をリスク対応手続という。内部統制の運用評価手続は、整備状況に基づき評価した統制リスクの水準を裏付けるために実施する手続であることから、リスク評価手続ではなく、リスク対応手続として分類されている。
- 監査人は、運用評価手続の結果により、内部統制の整備状況に基づいて評価した重要な虚偽表示リスクが裏付けられているかどうかを見直す。さらに、実証手続の結果によって重要な虚偽表示リスクの修正が必要になることもある。
- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについては、リスク対応手続の立案に当たって固有リスク及び統制リスクの評価根拠を検討することが重要であるため、本研究報告では両者を分けて評価する手法を採用している。

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

## ＜リスクモデルに関する監査基準委員会報告書の相互関係＞

**監基報 200 「財務諸表監査における総括的な目的」**

- 監査人は、合理的な保証を得るため、監査リスク（財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性）を許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（第 16 項）。
- 監査リスク =  $\frac{\text{重要な虚偽表示リスク} \times \text{発見リスク}}{\text{アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク} = \text{固有リスク} \times \text{統制リスク}}$  (A31 項から A43 項)

**監基報 300 「監査計画」**

- 効果的かつ効率的な方法で監査を実施するために監査を計画する。
- 監査計画の策定は、当年度の監査の終了まで継続する連続的かつ反復的なプロセス（A2 項）
- 計画活動
  - 監査の基本的な方針の策定・・・詳細な監査計画を作成するための指針を決定（第 6 項）
  - 詳細な監査計画の作成・・・実施すべき監査手続の種類、時期及び範囲を決定（第 8 項）

リスク評価手続（監基報 315）  
 リスク対応手続（監基報 330）  
 他の監査手続（その他の監査基準委員会報告書等に基づく手続）

**監基報 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」**

リスク評価手続（第 4 項から第 23 項）

- 質問、分析の手続、観察、記録や文書の閲覧
- 企業と企業環境の理解
  - 産業・規制等の外部要因
  - 事業活動等
  - 会計方針の選択と適用
  - 事業上のリスク
  - 業績の測定と検討
- 内部統制の整備状況の評価

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第 24 項から第 30 項）

- 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- 特別な検討を必要とするリスクの識別
- 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクの識別
- 監査実施中に入手した監査証拠による、当初のリスク評価の修正

**監基報 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」**

全般的な対応（第 4 項、A1 項から A3 項）

職業的懐疑心の保持、豊富な経験・特定分野における専門的な知識・技能を持つ監査チームのメンバーの配置、指導監督の強化、専門家の業務の利用、監査手続への想定しない要素の組み込み、実施する監査手続の種類、時期及び範囲の変更など

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続（リスク対応手続）（第 5 項から第 24 項）

- 内部統制の運用評価手続
  - 質問、観察、記録や文書の閲覧、再実施
  - 少なくとも 3 年に一度
- 実証手続
  - 詳細テスト、分析の実証手続

特別な検討を必要とするリスクへの対応

- 内部統制に依拠する場合は、当年度に運用評価手続を実施（第 14 項）
- 実証手続のみを実施する場合は、詳細テストを実施（第 20 項）
- 重要な取引種類、勘定残高、開示等に対する実証手続の実施（第 17 項）
- 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価（第 24 項から第 26 項）
- 当初のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の妥当性の検討

**監基報 240 「財務諸表監査における不正」**

職業的懐疑心の保持・発揮			
<p><u>不正リスクを識別するための手続の実施</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>経営者等への質問（不正リスクの評価、不正リスクに対する管理プロセス等）</li> <li>不正、不正の疑い又は不正の申立ての有無についての、経営者及び従業員、内部監査人、監査役等への質問</li> <li>不正識別・対応のための管理プロセスや関連する内部統制に対する、取締役会や監査役等の監視状況の理解</li> <li>分析的手続により識別した通例でない又は予期せぬ関係の存在</li> <li>不正リスク要因の評価（付録 1）</li> <li>F：不正事例の理解</li> </ul>	<p><u>不正リスクの識別と評価</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価</li> <li>アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価</li> <li>不正リスクは特別な検討を必要とするリスクとして取り扱う。</li> <li>専門家の業務の利用の検討</li> </ul>	<p><u>不正リスクへの対応</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>全般的対応</li> <li>アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続（リスク対応手続）</li> <li>経営者による内部統制の無効化に関係したリスクへの対応                     <ul style="list-style-type: none"> <li>仕訳テスト</li> <li>会計上の見積りにおける経営者の偏向の検討</li> </ul> </li> <li>通例でない重要な取引の評価                     <ul style="list-style-type: none"> <li>その他の監査手続</li> </ul> </li> <li>専門家の業務の利用の検討</li> </ul>	<p><u>監査証拠の評価</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>監査の最終段階における分析的手続が不正リスクを示唆していないかを評価</li> <li>識別した虚偽表示が不正の兆候を示していないかを検討。不正の兆候がある場合は監査（特に経営者の陳述の信頼性）に与える影響を評価</li> <li>虚偽表示が不正による（その可能性がある。）場合は、リスクの再評価及び入手した証拠の証明力を再評価</li> <li>「兆候」識別、不正リスク評価が依然として適切か</li> <li>F：「示唆」識別、合理性テスト・不正リスク評価が依然として適切か。</li> <li>F：以下の場合には「疑義あり」                     <ul style="list-style-type: none"> <li>①不正リスクに関連する監査証拠が入手できない。</li> <li>②「示唆」識別、経営者の説明に合理性なし</li> </ul> </li> <li>F：「疑義」識別、直接対応手続の実施</li> </ul>

## 《(8) リスク・アプローチの限界を補う監査手続》

21-2. 経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にある。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する。内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクである（監基報 240 第 30 項）。監査人は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、以下の監査手続を立案し実施しなければならない（監基報 240 第 31 項）。なお、本研究報告では様式 8-3 を用いて経営者による内部統制の無効化リスクへの対応状況を記載し、様式 3-14（特別な検討を必要とするリスク）においては、様式 8-3 への参照を付すのみとしている。

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

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

21-3. 評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続を立案し実施しなければならないことに留意する（監基報 330 第 17 項）。

## 《2. 監査における重要性》

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

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

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

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

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

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

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

### 《3. グループ監査》

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

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

#### 《(1) 監査契約の新規の締結及び更新》

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

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

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

ならない（監基報 600 第 12 項）。

## 《(2) 構成単位の監査人に関する理解》

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

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

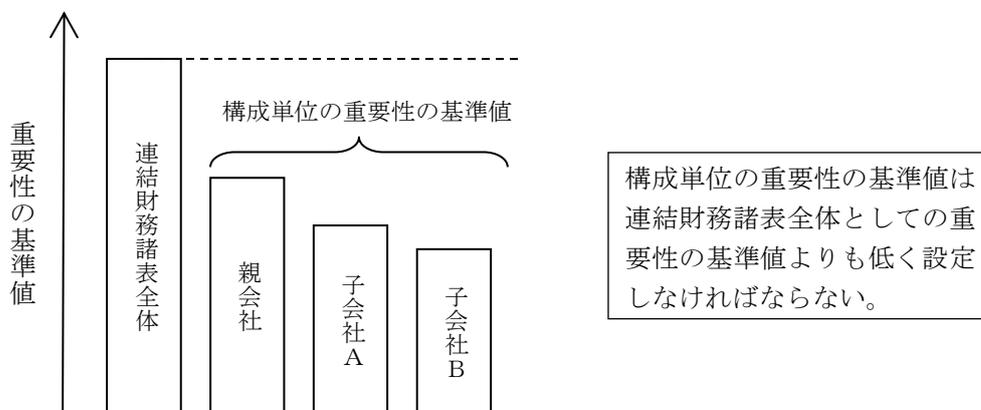
構成単位の監査人が連結財務諸表の監査に関連のある独立性に関する規定を遵守していない場合、又はグループ監査チームが上記項目(1)から(3)に列挙されている独立性以外の事項に関して重大な懸念を抱いている場合には、当該構成単位の監査人に作業の実施を依頼せずに、当該構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（監基報 600 第 19 項）。

## 《(3) グループ監査における重要性》

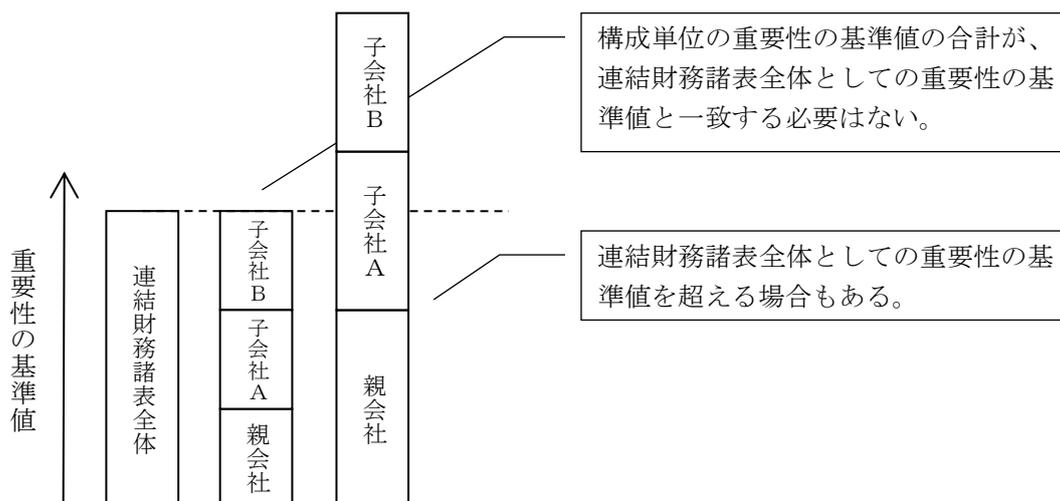
30. グループ監査においては、以下の重要性を決定しなければならない（監基報 600 第 20 項から第 22 項参照）。

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

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



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



32. 第30項(3)の重要性の基準値に基づいた手続実施上の重要性は、構成単位の財務情報を監査する場合に、構成単位の財務情報における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が構成単位の重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い程度に抑えるために設定する。構成単位の監査人が手続実施上の重要性を決定する場合は、グループ監査チームは、その妥当性を評価しなければならない(監基報600第21項)。
33. このほか、グループ監査チームは、グループの特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に限り、それら特定の取引種類、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値及び手続実施上の重要性を設定する。

#### 《(4) 重要な構成単位の判断》

34. 構成単位の個別の財務的重要性が増加すると、通常、連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクが増加するなど、グループ監査においてどの構成単位にどのような作業を実施するかは重

要な判断事項である。監査基準委員会報告書 600 では、「重要な構成単位」という概念を用い、該当する構成単位に対しリスクに応じた手続を実施することを求めており（監基報 600 第 25 項及び第 26 項）、重要な構成単位とは、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう。

(1) グループに対する個別の財務的重要性を有すること。

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

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

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

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

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

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

## 《(6) 構成単位の監査人が実施する作業への関与》

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

- ・ グループにとって重要である、構成単位の事業活動について、構成単位の監査人又は構成単位の経営者と協議すること。
- ・ 構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、

構成単位の監査人と討議すること。

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

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

## 《(7) 連結プロセス》

38. グループ監査チームは、グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書を含め、グループ全体統制及び連結プロセスを理解し、連結プロセスから生じる連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない（監基報 600 第 31 項及び第 32 項）。

39. グループ監査チームは、連結プロセスに関して、以下の事項を評価することが求められている。本研究報告では、連結プロセスの検討は、様式 8-2 において対応している。

- ・ 含まれるべき全ての構成単位が連結財務諸表に含まれているかどうか。
- ・ 連結のための修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性を評価し、何らかの不正リスク要因又は経営者の偏向が存在する兆候があるかどうか。
- ・ 構成単位の財務情報が連結財務諸表に適用されている会計方針と同一の会計方針に従い作成されていない場合、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、連結財務諸表の作成及び表示上で適切に修正されているか。
- ・ 構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいて特定された財務情報と同一のものが連結財務諸表に反映されているかどうか。
- ・ 連結決算日と期末日の異なる構成単位の財務諸表を含む場合には、適用される財務報告の枠組みに準拠して、これらの財務諸表に適切な修正が行われたか。

## 《(8) グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況》

F40. グループ監査チームは、監査の過程において、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼす、グループ財務諸表に係る不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、構成単位の監査人に適時に伝達しなければならない。また、グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、構成単位の監査人が実施した手続の結果、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合、当該状況の内容を適時に伝達するように、構成単位の監査人に依頼しなければならない。（監基報 600 第 F39-2 項）

本研究報告では、以下の場合に、その内容と対応方針を様式 2-1 に記載する。

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

## 《4. リスク評価及びリスク対応におけるその他の個別論点》

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

### 《(1) 財務諸表監査における法令の検討》

42. 監査人は、監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令の検討」に基づき、リスク評価の過程において企業及び企業環境について理解する際に、以下の事項を全般的に理解することが求められている（監基報250第11項）。

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

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

法令の分類	求められる対応
財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令	これらの法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手する。
財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営、事業継続能力又は重大な罰則を科されること等により財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令	これら法令に違反していないかどうかを識別するために、以下の監査手続を実施する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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。</li> <li>・ 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。</li> </ul>

本研究報告では、法令の遵守状況に関する検討は、様式3-6において対応している。

### 《(2) 会計上の見積りの監査》

43. 監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」は、監査人が内部統制を含む企業及び企業環境を理解するためのリスク評価手続とそれに関連する活動を実施する際、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るため、以下の事項について理解することを求めている（監基報540第7項）。

- (1) 会計上の見積りに関連して適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項（関連する開示を含む。）
- (2) 経営者が、財務諸表において認識又は開示するために、会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を把握する方法  
これらを理解するために、監査人は、新たな会計上の見積りの必要性又は既存の会計上の見積りに関する修正が必要となる状況の変化について、経営者に質問を行わなければならない。
- (3) 以下の事項に関する経営者が会計上の見積りを行う方法及びその基礎データの理解
  - ① 会計上の見積りを行う際に使用する測定方法（測定モデルも含む。）
  - ② 関連する内部統制
  - ③ 経営者による専門家の利用の有無

- ④ 会計上の見積りに係る仮定
- ⑤ 会計上の見積りを行う方法に前年度から変更があるかどうか又は変更が必要であるかどうか、及び変更がある又は変更が必要な場合にはその理由
- ⑥ 経営者が見積りの不確実性の影響を評価しているかどうか、及び評価している場合にはその方法

本研究報告では、会計上の見積りに関する検討は、様式 3-5 において対応している。

### 《(3) 関連当事者》

44. 監査人は、監査基準委員会報告書 550「関連当事者」において、リスク評価手続とこれに関連する活動の一環として、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手することが求められている（監基報 550 第 10 項）。

本研究報告では、関連当事者に関する検討は、様式 3-4 において対応している。

### 《(4) 継続企業の前提》

45. 監査人は、監査基準委員会報告書 570「継続企業」において、リスク評価手続を実施する際、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するか否かについて考慮することが求められている。その際、監査人は、経営者が継続企業の前提に関する予備的な評価を実施しているかどうかを判断した上で、以下のいずれかを実施しなければならない。（監基報 570 第 9 項）

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

また、監査人は、監査の過程を通じて、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する監査証拠に留意することが求められている（監基報 570 第 10 項）。

本研究報告では、継続企業の前提に関する検討は、様式 3-7 において対応している。

### 《(5) 内部監査の利用》

46. 監査人は、監査基準委員会報告書 610「内部監査の利用」において、リスク評価の過程において、内部監査機能が財務諸表の監査に関連する可能性があるかと判断する際に、以下の事項を判断することが求められている（監基報 610 第 7 項）。

- (1) 内部監査人の作業が財務諸表の監査の目的に照らして適切かどうか。
- (2) 内部監査人の作業が適切な場合には、内部監査人の作業が監査人の監査手続の種類、時期又は範囲に及ぼし得る影響

本研究報告では、内部監査の利用に関する検討は、様式 3-9 において対応している。

### 《(6) 専門家の業務の利用》

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

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

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

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

本研究報告では、監査人が利用する専門家及び経営者が利用している専門家の業務については、様式 3-8 において対応している。

## 《(7) 委託業務》

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

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

49. 監査人は、当該受託会社の提供する業務に関連する委託会社の内部統制のデザインと業務への適用を評価し、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する基礎を得るために、受託会社が提供する業務の内容と重要性及びそれらが委託会社の監査に関連する内部統制に与える影響に関して、十分な理解を得たかどうかを判断することが求められている。さらに、監査人は、受託会社が提供する業務に関する十分な理解を委託会社から得られなかった場合、以下の手続の一つ又は複数組み合わせることで実施して理解することが求められている（監基報 402 第 8 項から第 11 項）。

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

本研究報告では、委託業務については、様式3-13において対応している。

## 《5. 監査結果の取りまとめ》

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

- (1) 監査計画の更新及び重要な変更

- (2) 監査の最終段階の分析的手続
- (3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価
- (4) 監査意見の形成
- (5) 監査役等とのコミュニケーション

### 《(1) 監査計画の更新及び重要な変更》

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

### 《(2) 監査の最終段階の分析的手続》

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

### 《(3) 監査の過程で識別した虚偽表示の評価》

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

### 《虚偽表示の定義》

54. 虚偽表示とは、報告される財務諸表項目の金額、分類、表示又は開示と、適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される財務諸表項目の金額、分類、表示又は開示との間の差異をいい、未修正の虚偽表示とは、監査人が監査の過程で集計対象とした虚偽表示のうち、修正されなかった虚偽表示と定義されている（監基報 450 第 3 項）。

### 《識別した虚偽表示が監査に与える影響の評価》

55. 監査人は、明らかに僅少なものを除き、監査の過程で識別した虚偽表示を集計し、監査の進捗に伴い識別した虚偽表示を検討し、以下の場合、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうか判断することが求められている（監基報 450 第 4 項及び第 5 項）。

- (1) 識別した虚偽表示の内容とその発生の状況が他の虚偽表示が存在する可能性を示唆しており、それらを合算した際に重要な虚偽表示となり得る他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合
- (2) 監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」に従って決定した重要性の基準値に近づいている場合

本研究報告では、様式 9-4「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」の 2.「(1) 識別した虚偽表示」に記載されている一覧表に、明らかに僅少なものを除き、全ての虚偽表示を識別した都度、集計して虚偽表示が監査に与える影響を評価することになる。なお、ある虚偽表示について、「明らかに僅少」であるかどうかについて何らかの疑義がある場合は、「明らかに僅少」ではないと判断することに留意する（監基報 450 の A2 項）。

上記(2)については、様式 9-4 の 2.「(1) 識別した虚偽表示」に記載されている一覧表のタイプ I II III（第 62 項参照）の虚偽表示が当期損益に与える影響額の合計と、財務諸表全体に対する重要性の基準値を比較することによって判断する。企業の特定の状況において、財務諸表全体に対する重要性の基準値を下回る値として、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値を設定している場合には、タイプ I II III の虚偽表示が当該特定の

取引種類、勘定残高又は開示等に与えるそれぞれの影響額の合計と、当該特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値との比較も行い判断することになる。なお、重要性の基準値を利益基準ではなく、売上や資産を基準に算定している場合でも当期利益の影響額と比較する点は変わらないことに留意する。

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

- (1) 当該虚偽表示が不正の兆候であるか否か（監基報 240 第 34 項）。
- (2) 内部統制の不備、重要な不備の兆候に該当するか否か（監基報 265 第 6 項及び A7 項）。

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

### 《未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響の評価》

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

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

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

- (1) 全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況
- (2) 過年度の未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に与える影響

過年度の重要性がない未修正の虚偽表示の累積的影響は、当年度の財務諸表に重要な影響を与えることがある。過年度の未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を監査人が評価する方法には、複数の方法が考えられるが、同じ方法を使用することにより、期間の比較可能性を保つことができる（監基報 450 の A17 項）。これは、適用される財務報告の枠組みに基づき適切な方法を採用することを前提に、特定の評価方法を指定しないこととしたものであるが、一度適用した方法は継続性をもって使用し、比較可能性を維持することを求めている。

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

60. 未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響を評価する方法としては、一般的に

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

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

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

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

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

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

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

- ・ 付表 1 には、上記の I から III の三つのタイプの当年度末時点の貸借対照表に累積的影響を及ぼす未修正又は未解消の虚偽表示を集計し、アイアン・カーテン方式で未修正の虚偽表示の金額的重要性を評価する。
- ・ 付表 2 には、上記の IV、V の二つのタイプの当年度数値において修正又は解消された前年度末の未修正の虚偽表示（当期損益に影響を与えるもの）を記載し、比較可能性の観点から当期損益に及ぼす影響が重要でないか否かを検討する。
- ・ 付表 3 には、付表 1 及び付表 2 に記載されない「その他の未修正の虚偽表示」を集約する。

63. 付表 1 には、当期損益に影響を与える当年度末時点で未修正の虚偽表示（第 62 項のタイプ I II III）のうち、個々の虚偽表示の当期損益に影響を与える累積的影響額が、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額を超えているものが記載される。例えば、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表示と判断する金額が 300 で、減価償却費の計上が当年度を含む過去 5 年間 100 ずつ漏れていたとする。この場合、当該虚偽表示が当期損益に与える累積的影響額は 500 であり、当年度の重要性に基づき明らかに僅少な虚偽表

示と判断する金額 300 を超えており、減価償却費の計上漏れ 500 は付表 1 に記載する。

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

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

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

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

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

#### 《経営者確認書に記載又は添付する未修正の虚偽表示》

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

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

- (1) 当年度数値に含まれる未修正の虚偽表示
- (2) 比較情報に含まれる未修正の虚偽表示
- (3) 当年度数値において修正（又は解消）されたことを原因として比較可能性が損なわれていることによる影響

(1)のうち、当期損益に影響を与えるもの（第 62 項のタイプ I II III の虚偽表示）は付表 1 に、当期損益に影響を与えないものは付表 3 に記載し評価する。

(2)のうち、当年度末時点で未修正又は未解消のものは通常(1)に含まれ付表 1 又は付表 3 に記載されることになる。一方、(2)のうち、当年度数値において修正又は解消されたもので、当期損益に影響を与えるもの（第 62 項のタイプ IV V の虚偽表示）は通常(3)として付表 2 に記載し評価するが、当期損益に影響を与えないものは第 65 項なお書きに記載のとおり評価する必要はない。

なお、修正再表示が行われた場合は当該修正再表示に関する事項を含めて経営者確認書で確認することが要求されているが（監基報 710 第 8 項及び A1 項）、対応数値方式の場合は、比較情報に含まれる未修正の虚偽表示を当年度の経営者確認書において確認することは必ず

しも明確には要求されていない。したがって、(2)の比較情報に含まれる虚偽表示については、一覧を添付して確認するほか、また、当年度の監査において比較情報に新たに発見した虚偽表示がない場合は、前年度末に入手した経営者確認書に記載された未修正の虚偽表示について変更がないことを確認する方法や、比較情報に過去の財務諸表の訂正が必要となるような重要な事実はないかどうかにより確認する方法によることもできる。

#### 《過年度の財務諸表の訂正》

68. 監査人は、監査の過程で識別した虚偽表示について、原則として適切な階層の経営者に修正を依頼することになるが、前年度末の未修正の虚偽表示が存在した場合、企業会計基準第24号の適用に伴い、当年度の監査においてもその影響を考慮することが必要になることがある。したがって、できる限り未修正の虚偽表示を残さないように指導することが望ましい。
69. 当年度に過年度の虚偽表示を識別した場合は、過年度に識別していた未修正の虚偽表示とともに、個別に又は集計して重要であるかどうかを、過年度の重要性に基づき判断し、過年度の財務諸表の訂正の要否を検討する。訂正報告書の提出が不要と判断され、当年度の財務諸表において比較情報に含まれる未修正の虚偽表示が当年度数値において修正又は解消された場合には、その影響が当期損益を歪めることになるため、比較可能性の観点から、当年度の重要性に基づき、企業会計基準第24号が求める修正再表示の要否を検討することになる(様式9-4付表2)。
70. ただし、金融商品取引法においては、過年度の財務諸表に対して重要な事項等を発見した場合、訂正報告書の提出が求められていることから、一般的には、訂正報告書を提出せずに、過去の虚偽表示を、当年度の財務諸表における比較情報を修正再表示することにより解消することはできないと考えられている。したがって、前年度の財務諸表に重要な虚偽表示が含まれているにもかかわらず会社が訂正報告書を提出しない場合は、当年度の財務諸表において、比較情報に重要な虚偽表示が含まれていることになるため、監査人は、当年度の財務諸表に対する監査報告書において、当該財務諸表に含まれる対応数値に関する除外事項を付した限定付適正意見又は不適正意見を表明することになる(監基報710第11項)。ただし、このような状況は、会社が金融商品取引法上の開示義務違反となるため、通常は想定されない。
71. 本研究報告では、過年度の財務諸表の訂正の要否を検討するためのシートは提供していない。実務的には、過年度に作成された様式9-4付表1から付表3に、当年度に新たに識別された前年度の虚偽表示を追加して、個別に又は集計して重要であるかどうかを、過年度の重要性に基づき判断し、過年度の財務諸表の訂正の要否を検討することになると考えられるが、適宜、工夫が必要と考えられる。
72. 一方、会社法においては、計算書類が単年度の開示になっており、比較情報は表示されないため、企業会計基準第24号の適用に伴う修正再表示が行われる場合には、期首剰余金において調整が行われることになる。会社法の計算書類における期首剰余金の調整は、通常、有価証券報告書の訂正報告が提出された場合に行われることになると考えられる。

#### 《(4) 監査意見の形成》

73. 監査人は、監査意見の形成に当たり、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断しなければならず、この判断に当たり、監査人は以下の事項を勘案することが求められている(監基報700第9項)。
- (1) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかについての監査人の結論(監基報330第25項)
  - (2) 未修正の虚偽表示が、個別に又は集計した場合に重要であるかどうかについての監査人の結論

(監基報450第10項)

(3) 監基報700第10項から第13項において要求されている評価

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

(1) 経営者が採用した重要な会計方針が、財務諸表において適切に開示されているかどうか。

(2) 経営者が採用した会計方針が、適用される財務報告の枠組みに準拠しており、かつ適切であるかどうか。

(3) 経営者の行った会計上の見積りが合理的であるかどうか。

(4) 財務諸表において表示された情報が目的適合性、信頼性及び比較可能性を有し、かつ理解可能なものであるかどうか。

(5) 重要な取引や会計事象が財務諸表に及ぼす影響について、財務諸表の利用者が理解するために適切な開示がなされているかどうか。

(6) 財務諸表の名称を含め、財務諸表で使用されている用語は適切であるかどうか。

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

(1) 監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合

(2) 監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

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

(1) 監査人が、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要であるが広範ではないと判断する場合

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

77. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手した結果、虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響が、個別に又は集計した場合に、重要かつ広範であると判断する場合には、否定的意見を表明しなければならない(監基報705第7項)。

78. 監査人が財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手した日よりも前の日付を監査報告書に付してはならないとされており、審査は、監査人が十分かつ適切な証拠を入手したかどうかを判断する一助となるため、監査報告書の日付は、関連する審査を完了した日以降とすることになる。

## 《6. 監査役等とのコミュニケーション》

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

- ・ 財務諸表監査に関する監査人の責任(監基報260第12項)
- ・ 計画した監査の範囲とその実施時期の概要(監査人により識別された特別な検討を必要とするリスクを含む。)(監基報260第13項)
- ・ 監査上の重要な発見事項(監基報260第14項)

- ・ 監査人の独立性（上場企業の場合は書面によることが求められる。）（監基報260第15項及び第18項）
- ・ 監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要（少なくとも、公認会計士法上の大会社等、会計監査人設置会社、信用金庫、信用協同組合又は労働金庫の法定監査の場合）。これには、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果が含まれる。（監基報260第15-2項）

なお、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果については、監査契約の新規締結又は更新に際して、直近の状況に基づき伝達し、監査期間中にレビュー又は検査の結果を受領した場合には、個々の状況に応じて適宜伝達することが適切である。（監基報260のA22-2項及びA22-3項）

また、監査基準委員会報告書260は、監査人と監査役等との間の双方向のコミュニケーションが、監査の目的に照らして適切に実施されたかどうかを評価することを求めており（監基報260第20項）、両者間のコミュニケーションの目的の一つに監査に関連する情報を監査役等から入手することが掲げられている。（監基報260第8項）

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

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