

テp.140,141 <監査報告書の形式要件>

テキスト	監基報	テーマ	キーワード	テキスト・監基報の規定上のポイント
140 (1) (2)	700-19 A20	表題	「 <u>独立監査人の…</u> 」	独立性についての職業倫理に関する規定の全てを満たしていることの表明 →独立監査人以外の者が発行する報告書と区別
	700-44 A57- A60	日付 (注)	<u>責任の時間的限界 の明確化</u>	・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以降 ・財務諸表の承認日※(作成責任を認めた日;経営者確認書日付)より前にはできない (←(※)会社法の役会・総会承認日とは異なる) ・関連する<u>審査の完了日以降</u>
141 (3) (4) (5) 研究	700-20 A21	宛先	契約内容 に応じた宛先	・我が国の場合、通常、<u>取締役会</u> ・会社法により監査役等に提出する場合、監査役等を宛先とする
	700-42 A55	署名	<u>自署・押印</u> (サインと印)	・国に応じて「事務所名」「個人名」「その両方」いずれかの署名 ・我が国の場合、業務執行社員の自署・押印が必要
	700-43 A56	所在地	事務所の都市名	・監査事務所の所在地の記載が要求されている ・都市名(例えば、監査責任者が執務する事業所の都市名や事務所名を記載)
	706A11	-	<u>利害関係</u>	CPA法の規定に基づく利害関係に係る記載「追記情報;その他」

(注)

①経営者確認書日→②監査報告書日→③監査報告書提出日→④財務諸表発行日の順に注目

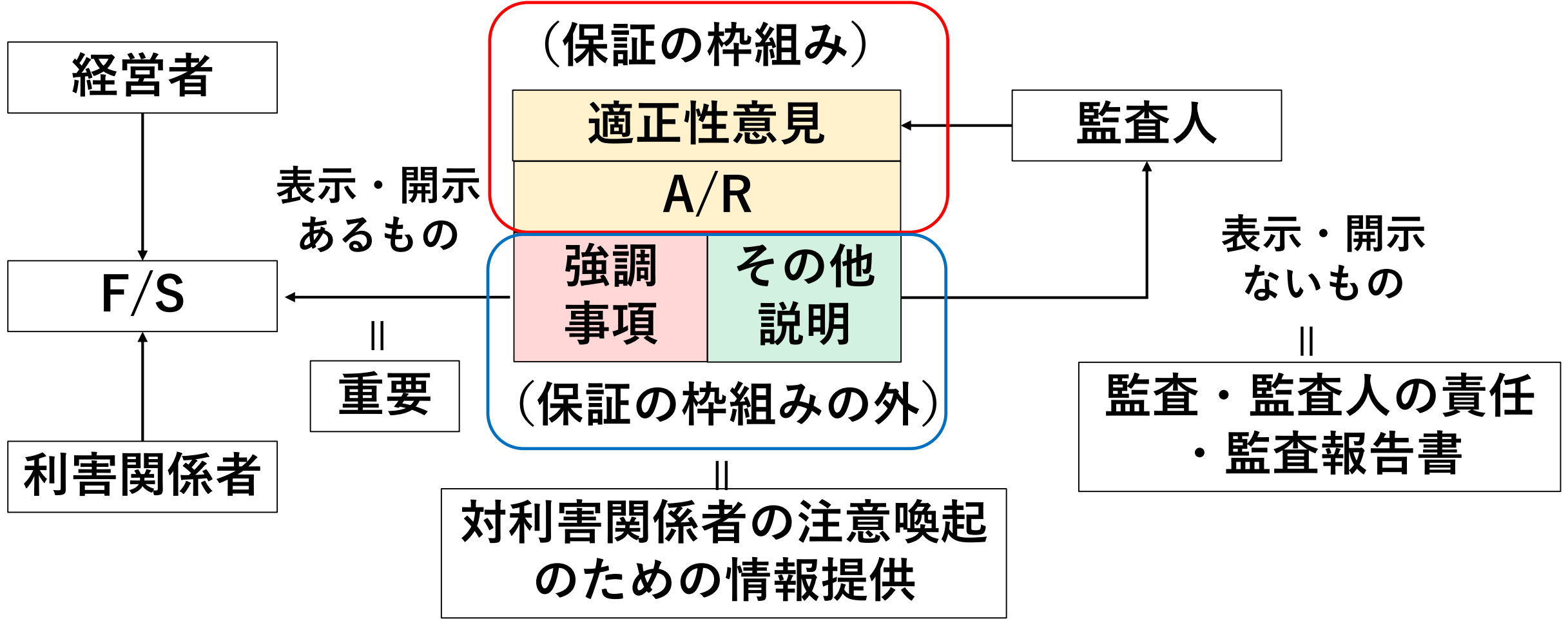
通常、①②③は同一日付ですが、①→②理論的順序、②→③は事務手続上、日付がズレることがある

④は「監査報告書と監査した財務諸表を第三者が入手可能となる日付」を意味

強調事項	正当な理由による会計方針の変更
	偶発損失
	後発事象
その他説明	重要な相違

- ・「意見の表明」とは明確に区別
- ・保証の枠組みの中…その枠組みから外れる事項
- ・除外すべき事項を追記できない

※正当な理由によらない変更は除外事項



「財務諸表に表示又は開示されている事項 (強調706-7~8)」
⇒ 「重要であると監査人が判断」 → 「強調」
「財務諸表に表示又は開示されていない事項 (その他説明706-9~10)」
⇒ 「監査・監査人の責任・監査報告書についての利用者の理解に関連する」 → 「その他説明」

テp.154 < 正当な理由による会計方針の変更 >

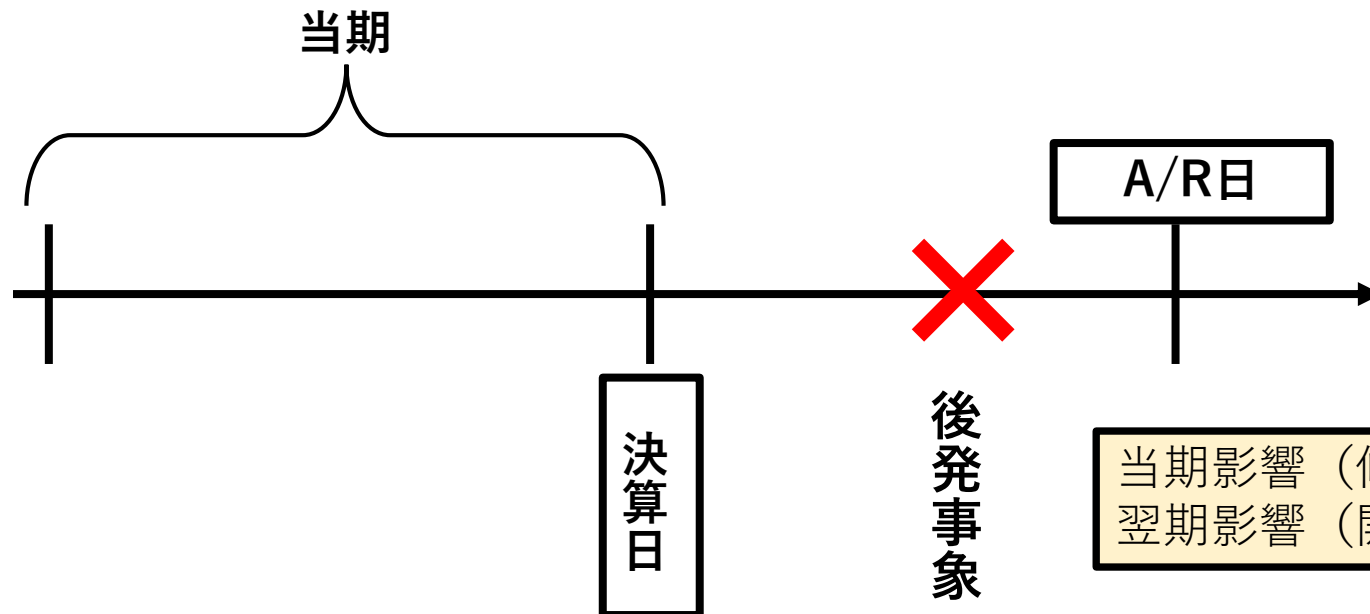
- ・ 正当な理由によらない変更は、虚偽表示(意見に関する除外)になるため、強調事項にはならない
- ・ 「継続性の原則」、「遡及適用」
- ・ 「正当な理由」か否かの判断…①変化に対応、②より適切、③変更後が妥当、④利益操作でない、⑤変更の適時性
- ・ 財務諸表等規則 8 条の 3 の 2 第 1 項にて**注記**が必要

【強調事項】
F/Sに適切に注記され
かつ
監査人が重要と判断

テp.155 < 偶発事象 >

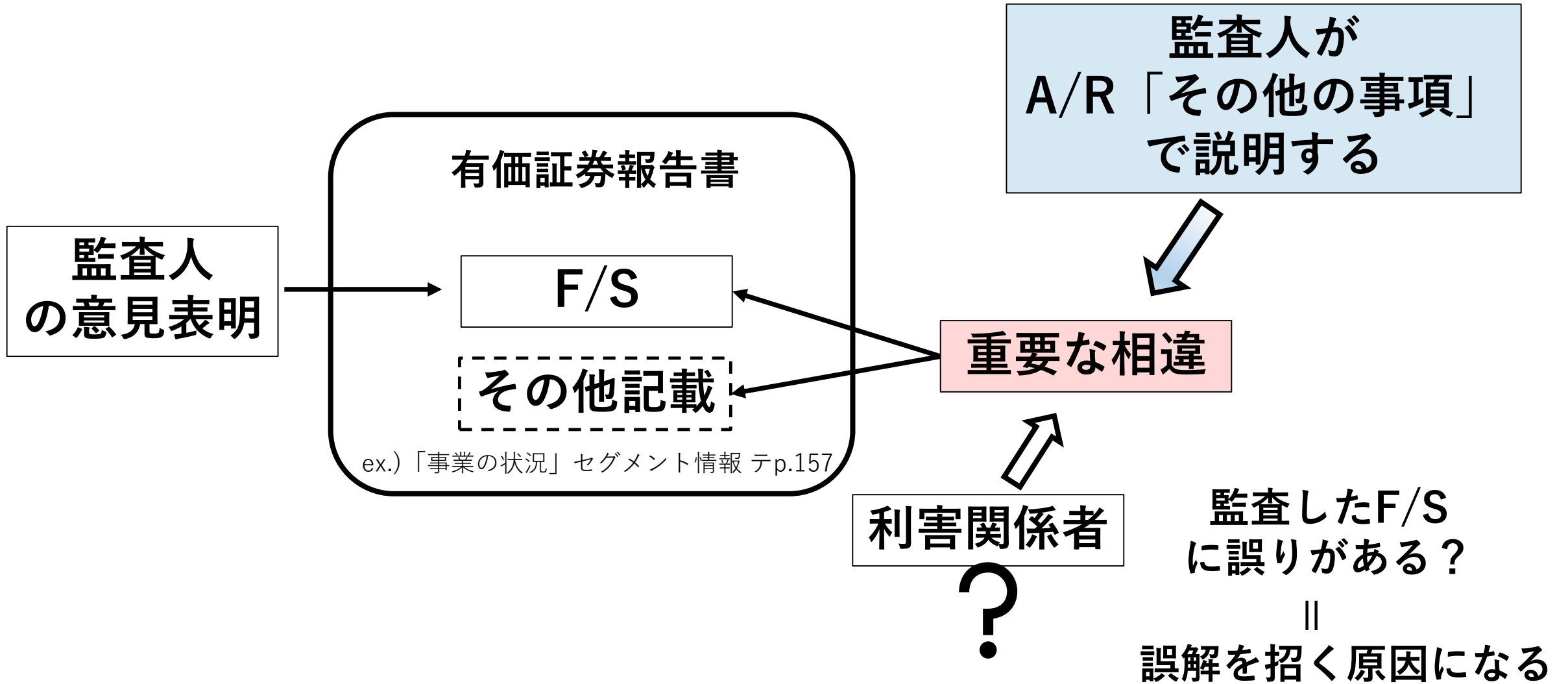
- ・ 注解18…①将来の費用・損失、②当期以前の事象に起因、③発生可能性が高い、④金額を合理的に見積ることができる
 - ・ 発生可能性が高く、金額の見積り可能→F/S上引当金計上
 - ・ 発生可能性が(高いorある程度高い)、金額の見積り不可能→**注記**
- ※発生可能性が低いものは注記も不要

テp.156 < 後発事象 >



【強調事項】
F/Sに適切に注記され
かつ
監査人が重要と判断した
開示後発事象

当期影響 (修正後発) : 見積り・判断の修正→F/S修正
翌期影響 (開示後発) : 開示→**注記**



< 【参考】不正に関する論点を把握する上での注意点 >

基準	内容	参照
①監査基準	一般基準4、実施基準一-5、二5、三6	テp.162~163 テp.166上段 付録p.27
②監査における不正リスク対応基準 = 「不正リスク対応基準」	①職業的懐疑心の強調 ②不正リスク対応した監査の実施 ③不正リスクに対応した監査事務所の品質管理	テp.170~171 付録p.39 レジュメp.8
③監基報240「財務諸表監査における不正」	「不正リスク対応基準」を準拠する際の規定には「F」が付されている	テp.166~169 法令基準集 レジュメp.5~7

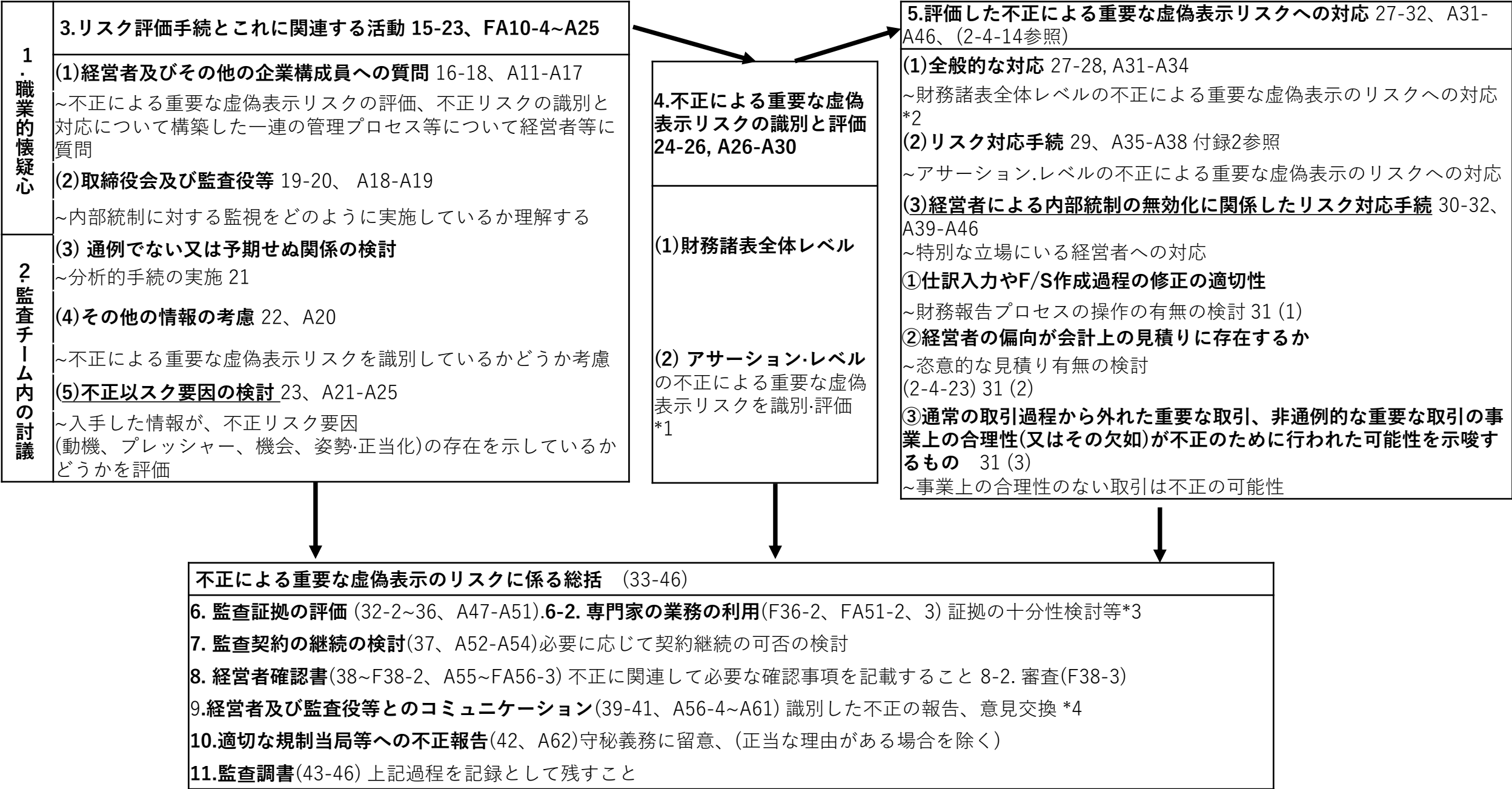
不正に関して最も基本的な知識は、①監査基準の規定(**一般基準4、実施基準一-5、二5、三6**)ですが、②「不正リスク対応基準」(テ170-171)も重要で、これは**付録p.39~49**に示されている「監査における不正リスク対応基準の設定について」(いわゆる「設定前文」)と「不正リスク対応基準」の本文の要約です。加えて、③監基報240「財務諸表監査における不正」があります。これは「法令基準集」(論文式試験時には配布される)に示されており、このうち「不正リスク対応基準」を準拠する際の規定には「F」が付されています。さらに監基報240付録が付録p.147~154に掲載されています。学習上は、こうした種々の資料を逐一参照する必要がないようにテキスト(テ162~171)にまとめていますが、必要に応じて、①監査基準、②不正リスク対応基準の他、③監基報240(付録を含む)を参照することを勧奨します。

テp.166-169 <監基報240-不正による重要な虚偽表示リスクの評価と対応>

テキスト	監基報240「財務諸表監査における不正」の全体像	240各項参照
166(1)	3.「リスク評価手続とこれに関連する活動」	15-23
167(2)	4.「不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価」	24~26
167(3)	5.「評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応」	27~32
168参考	「企業が想定しない要素の組み込み」	28 (3), A34
168(4)	6.「監査証拠の評価」	32-2~36
169 (5)	9.「経営者及び監査役等とのコミュニケーション」	39-41
169参考	『兆候』の例;付録3→付録151、『示唆』の例;付録4→付録153	付録3、4

上記のうち特に重要なことは「リスク評価手続」→「リスクの識別と評価」→「リスクへの対応」という流れの中での一般のリスク・アプローチの流れ(テ75~テ82)との相違点です。
つまり、「リスク評価手続」における「(5)不正リスク要因の検討(動機、プレッシャー、機会、姿勢・正当化)の評価」と、「リスクへの対応」における「(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(①仕訳入力他、の経営者の偏向、非通例的な重要な取引)」が加えられていることに注目です(これは、いわば不正に特化した「リスク評価・対応の特別バージョン」といえます)。

- ・『示唆』が存在する場合、何をしなければならないのか?→240-10F (5)
- ・どのような場合に「疑義」に該当するのか?→240-10F (6)
- ・『疑義』があると判断した場合、何をすべきか?→240F35-4



< 監基報240 「財務諸表監査における不正」 要求事項まとめ 2/2 >

(注)「**1.職業的懐疑心の保持**」については、(テ29)参照。240.11~13、A6-A8

(注)「**2.監査チーム内の討議**」については、(テ76)参照。240.14、A9-A10

*1 **収益認識**には不正リスクがあると推定する(不正リスクを識別しない場合、その理由を調書へ記録) 25.46

不正による重要な虚偽表示のリスク＝「特別な検討を必要とするリスク」である(テ167(2)) 26

*2 全般的な対応を決定する際、実施する監査手続、時期及び範囲の選択に当たって、**企業が想定しない要素**を組み込む

(←監査手続に詳しい企業構成員にとっては、不正の隠蔽が容易に行えるため(テ168)) 28 (3)、A34

*3 監査の**最終段階での分析的手続**の結果が、未認識の不正による重要な虚偽表示リスクを示していないか評価 33

虚偽表示を識別した場合、不正の兆候であるかどうか評価(**不正は単発的に発生する可態性は少ない** テ168) 34

(注)**経営者の関与した不正**では、虚偽が重要か否かを問わず、リスク評価・対応を**再評価**する(テ168*2) 35

*4 不正を識別した場合や不正の存在可能性を示す情報を入手した場合、適切な階層の経営者に伝達(テ169) 39

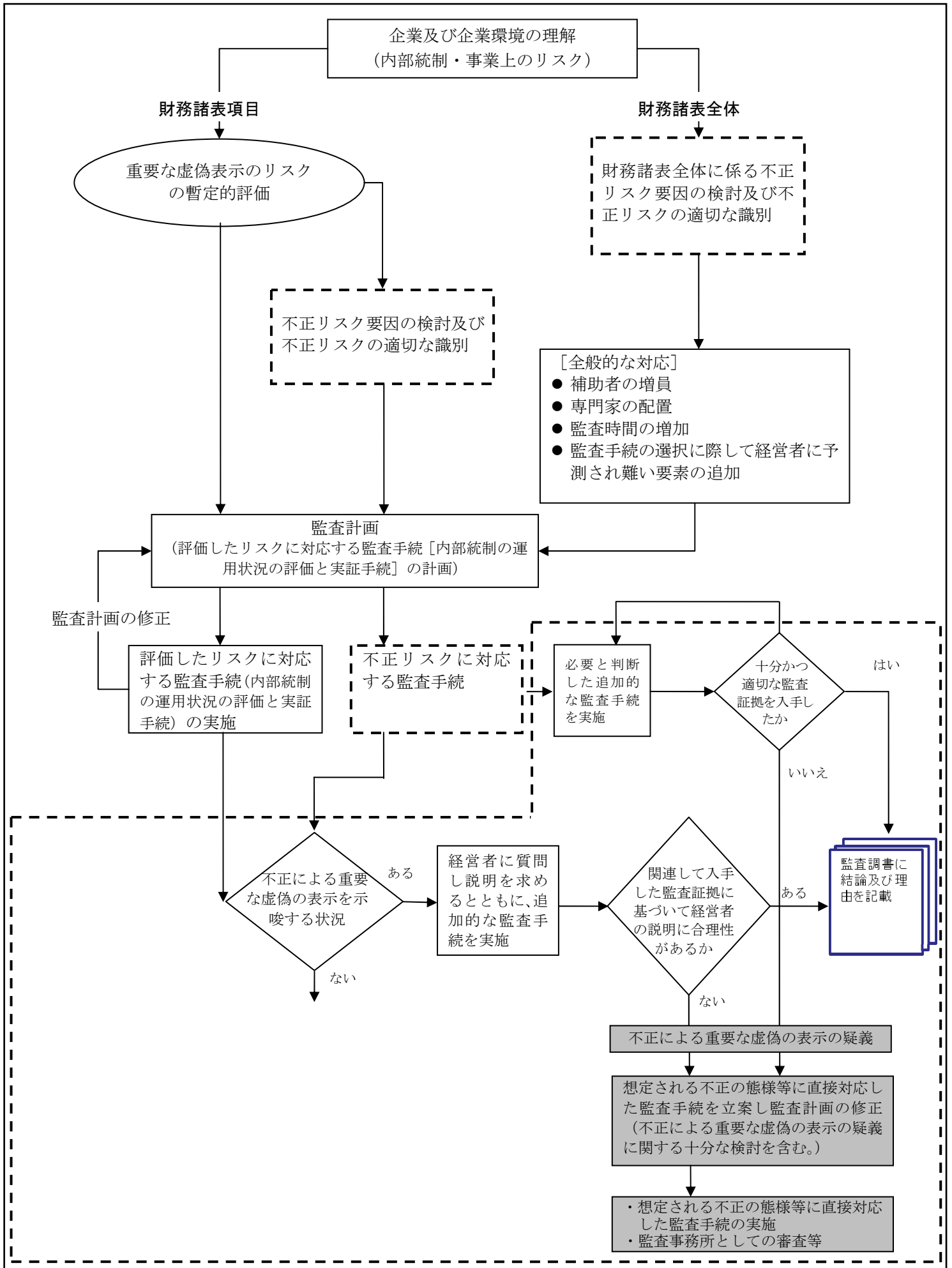
経営者や重要な役割を担っている従業員による**不正**、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正を識別した場合は、適時に**監査役等に報告**(テ169) 40

経緯	不正による虚偽記載等の不適切な事例の発生(監査をより実効性のあるものへ)
	→不正リスクに対応した監査手続の明確化 + <u>一定の場合より慎重に実施～</u>
適用	広範な利用者が存在する <u>金融商品取引法</u> に基づいて開示を行っている企業
位置付け	一般に公正妥当…監査の基準を構成(監査基準・品質管理基準と <u>一体となって適用</u>)
主な内容	<u>①職業的懐疑心の強調;</u> 不正リスクに対応すべく、より注意深く、批判的な姿勢で臨む
	<u>②不正リスク対応した監査の実施;</u> 「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況」の対応や「不正による重要な虚偽表示の疑義」がある場合 「想定される不正の態様等に直接対応した監査手続」を求めることの明示(240-10 (4)、F(5)、F(6)参照)
	<u>③不正リスクに対応した監査事務所の品質管理</u>

ポイント

- 1.不正リスク対応基準は監査の目的を変えない＝不正摘発自体を意図しない
- 2.「主な内容」のうち「懐疑心」の程度を示す表現(「保持」＜「発揮」＜「高め」)に着目
- 3.不正による重要な虚偽表示の発生可能性の程度を示す表現((「兆候」)＜「示唆」＜「疑義」)に着目

不正リスクに対応した監査のプロセス



追加レジュメ 2【不正リスクに対応した監査のプロセス】の解説 ~監査論 7 回目~

- ①図の右下の網掛け部分である「不正による重要な虚偽の表示の疑義」に注目して下さい。
- ②その下の網掛け部分は「疑義」がある場合の対応です。これは 240F35-4 の規定の通り、「計画修正」・「想定される不正の態様等に直接対応した監査手続」の実施、同 F38-3 のとおり審査等が必要です。
- ③①の上に目を転ずると 2 本のラインがあります。つまり、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」を識別するには 2 つのルートがあるのです。これが 240F35-3(1) (2) に関連します。
- ④240F35-3(1)は①の上からの 2 本のラインのうち左のラインの説明です。
「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あるか」→「ない」の場合です。
- ⑤そこから左に目を転ずると、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」→「ある」→「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」とあります。
ここでは 240.10F (5) にあるとおり、「示唆」がある場合に必要な対応が示されています。
- ⑥この「示唆」→「質問」「追加的な監査手続」→「監査証拠」「説明の合理性」なし→「疑義」というラインは、いわば「示唆(經由)疑義行(行き)」のラインです。
- ⑦また、240F35-3(2) は①の上からの 2 本のラインのうち右のラインの説明です。
「十分かつ適切な監査証拠を入手したか」「いいえ」の場合です。
- ⑧そこから左に目を転ずると、「不正リスクに対応する監査手続」→「必要と判断した追加的な監査手続を実施」→「十分かつ適切な監査証拠を入手したか」とあります。
- ⑨これは「不正リスクに対応する監査手続」を実施した結果、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別しなかったものの、必要と判断した追加的な手続を実施しても、なお「どうもハッキリしないな?」という「十分かつ適切な監査証拠」が入手できない場合を意味します。
- ⑩この場合も「不正による重要な虚偽の表示の疑義」を識別することになります。
- ⑪最も注意すべきことは、④でも示しましたが、「疑義」を識別するラインが 2 つあるということです。1 つは⑥の「示唆(經由)疑義(行き)」のライン。もうひとつが⑧の「示唆を經由しないライン」です。
- ⑫つまり、「示唆を識別しない限り、疑義が識別されることはない」というのは誤解です。
こうした 2 本のラインを作ることは、「疑義の識別漏れ」を極力避けるための工夫とも言えるでしょう。
これに関連して、不正リスク対応基準第一「職業的懐疑心の強調 5」では、「監査人は、職業的懐疑心を高め、不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当するかどうかを判断」することが規定されています。
- (注)この追加レジュメ 2【不正リスクに対応した監査のプロセスについて】において重要な点は、上記の①~⑫の理解です。
- それ以外は、企業及び企業環境を理解して、「財務諸表項目(アサーション・レベル)」と「財務諸表全体(全体レベル)」のリスクに応じた監査計画を立案、実施することが示されているに過ぎず、従前の議論に通じますので、上から目を通せば理解できると思います。