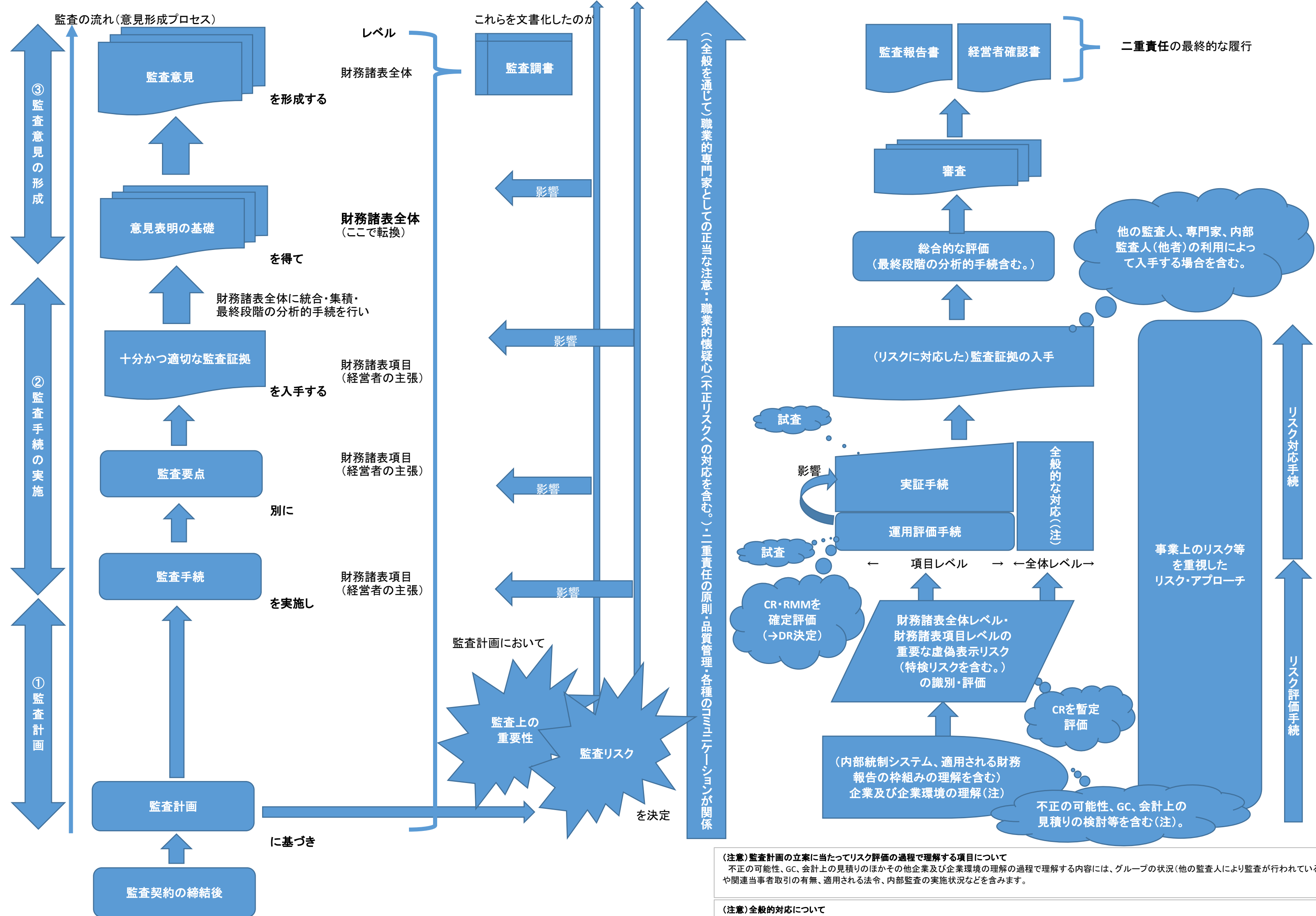


【図表1】監査の実施プロセス/意見形成プロセスの全体像

◎ 監査は以下のように流れがあります。常に、学習項目(論点)の、全体のなかでの位置づけを把握するとともに、各項目の前後関係や論点間のつながりを意識しましょう。
また、監査の実施局面は①監査計画、②監査の実施、③監査意見の形成の3つに分かれます。この3段階の流れを常に意識し、各論点がどこに位置づけられるか見失わないようにしましょう。

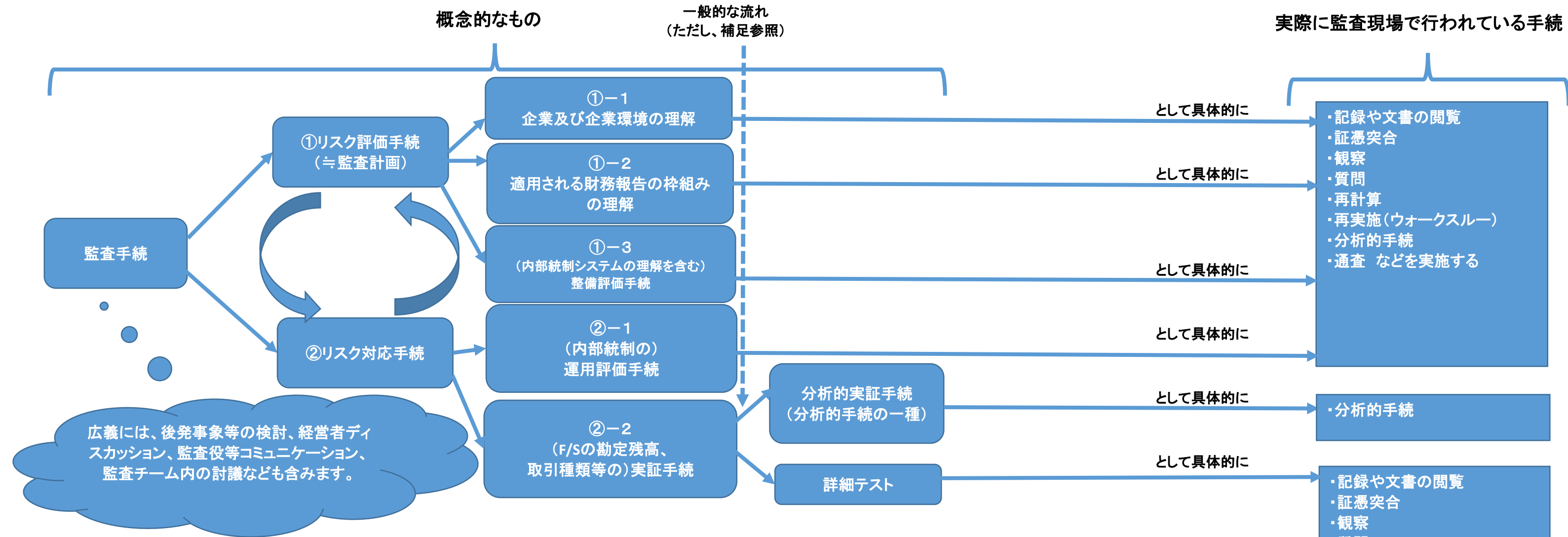


(注意)監査計画の立案に当たってリスク評価の過程で理解する項目について
不正の可能性、GC、会計上の見積りのほかその他企業及び企業環境の理解の過程で理解する内容には、グループの状況(他の監査人により監査が行われているかどうかを含む。)、関連当事者や関連当事者取引の有無、適用される法令、内部監査の実施状況などを含みます。

(注意)全般的対応について
全般的な対応はリスク対応手続の範疇には入りません、上記の図では便宜的にリスク対応手続に並列して表現しています(リスク対応の範疇に入るため。)

(注意)監査計画と監査手続の関係について
便宜的に①監査計画と②監査手続の実施と分けていますが、実際の実務では、①監査計画≒リスク評価手続であり、①監査計画策定と並行してリスク評価手続を実施しているという関係です。

【図表2】監査手続の全体像(いろいろな意味で使われる「監査手続」という用語の意味)



◎ポイント

- ・監査手続は上記のとおりさまざまな手続を含み、いろいろな意味で利用されます。そのため、監査手続の用語の使い方は問いに応じて厳密に行ってください。
- ・一般的に論文式試験の第1問(理論問題)では、左側の「概念的な監査手続」を、第2問(事例問題)では右側の「(監査現場で実際に行われる)具体的な監査手続」を問われることが多いと思います。
(主に、学者が第1問、実務家(公認会計士)が第2問を作問している関係です。)
- ・リスク評価手続には、「企業及び企業環境の理解」、「適用される財務報告の枠組みの理解」、「(内部統制システムの理解を含む)内部統制の整備評価手続」が含まれます。
- ・リスク評価手続の目的は、端的には「『財務諸表における重要な虚偽表示リスク』を識別・評価すること」です(つまり、リスク評価手続のアウトプットは何と聞かれた「重要な虚偽表示リスク」!)。
- ・リスクの識別・評価が誤っていたり、漏れていたりとすると、その後のリスク対応手続は無意味なものになるため、
監査の現場・実務では、「**徹底的な企業及び企業環境等の理解に基づく、的確なリスクの識別・評価**」が重要と考えています。

◎誤解が生じやすい点について補足

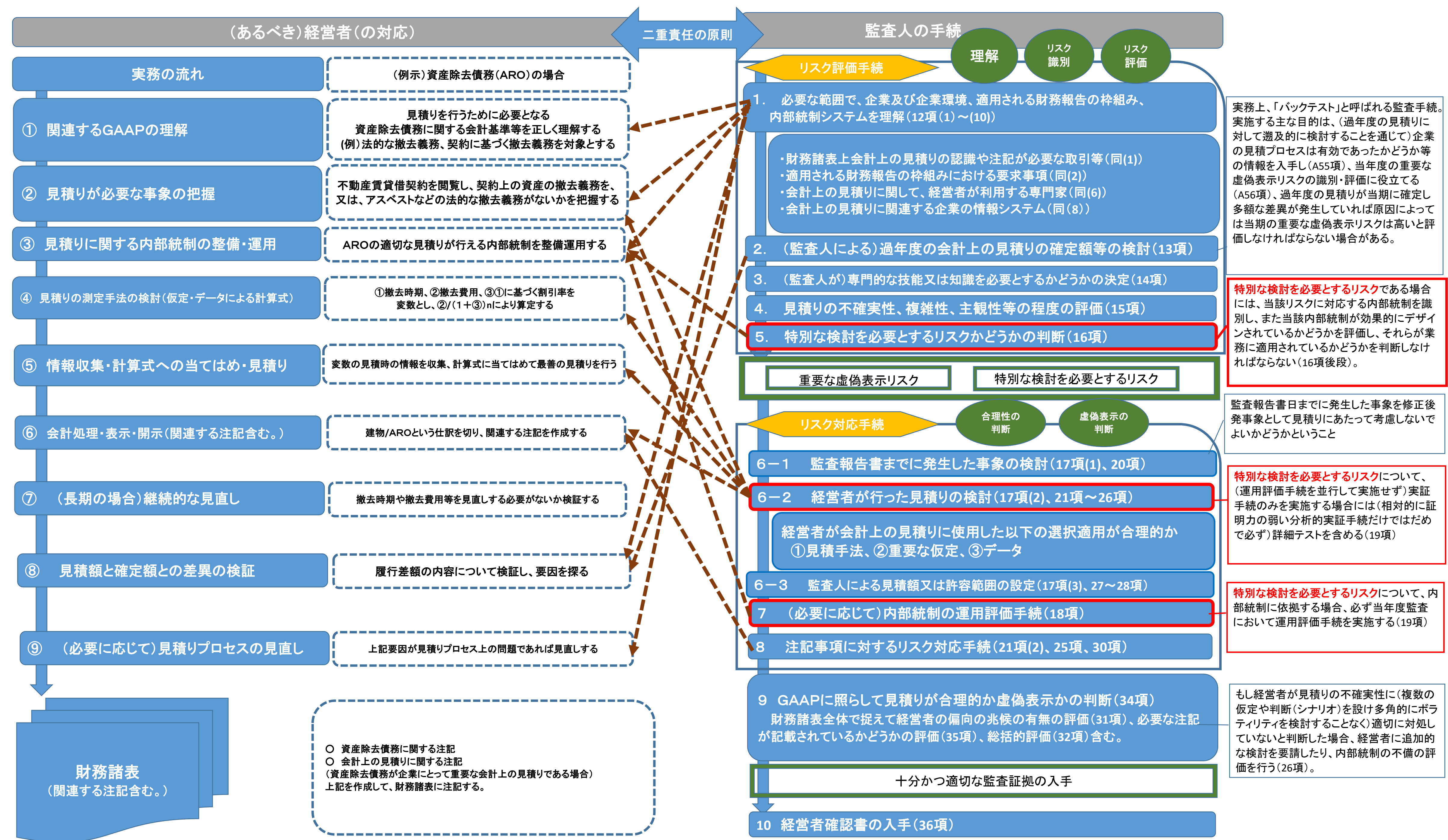
○監査手続の時系列のイメージは「①リスク評価手続⇒②リスク対応手続」ですが、②から①に戻ることもあります。
「**監査手続の実施＝情報を得ること**」ですので、リスク対応手続により新たな情報を入手しリスク評価を修正(監査計画を修正)するために、再度リスク評価手続を実施することもあるためです。上記のとおり、リスクの識別・評価が特に重要であることから、イメージとしては1年を通してずっと企業及び企業環境等を理解、つまり、リスク評価手続を実施しているのが実務的な感覚です。
○また、「監査の最終段階で実施する分析的手続」は**リスク評価手続としての監査手続**です。これは、監査の最終段階までのリスクの識別・評価を最終的に総点検するためのものです。つまり、それまでのリスクの識別・評価結果が最終的に間違っていなかったことを確かめるため、監査対象である財務諸表について最終的な分析的手続を実施する必要があります。これを実施することで、リスク評価手続の結果得たリスクの識別・評価結果、この結果に基づくリスク対応手続の正当性を最終段階で監査人自らが検証することになります。このように、「①リスク評価手続⇒②リスク対応手続」というのが時系列のイメージですが、**①⇒②⇒①⇒②⇒①**というように、**反復的継続的にリスク評価手続を繰り返している点**は認識しておいてください。
○大事ななのは、新たな情報を得れば、それは①-1の「企業及び企業環境の理解」等が改められるということです。ということはその後の②-1、②-2にも影響があるということ。そのため、新たな情報を得て、企業及び企業環境等の理解が更新されれば、これを前提に設計されるその後の監査手続、すなわち、内部統制の運用評価手続、実証手続に影響があることから、これらの監査手続を修正・変更するために「監査計画の修正」が必要になる、この関係性を理解しておきましょう。

- ・記録や文書の閲覧
- ・証憑突合
- ・観察
- ・質問
- ・再計算
- ・再実施(ウォークスルー)
- ・分析的手続
- ・通査 などを実施する

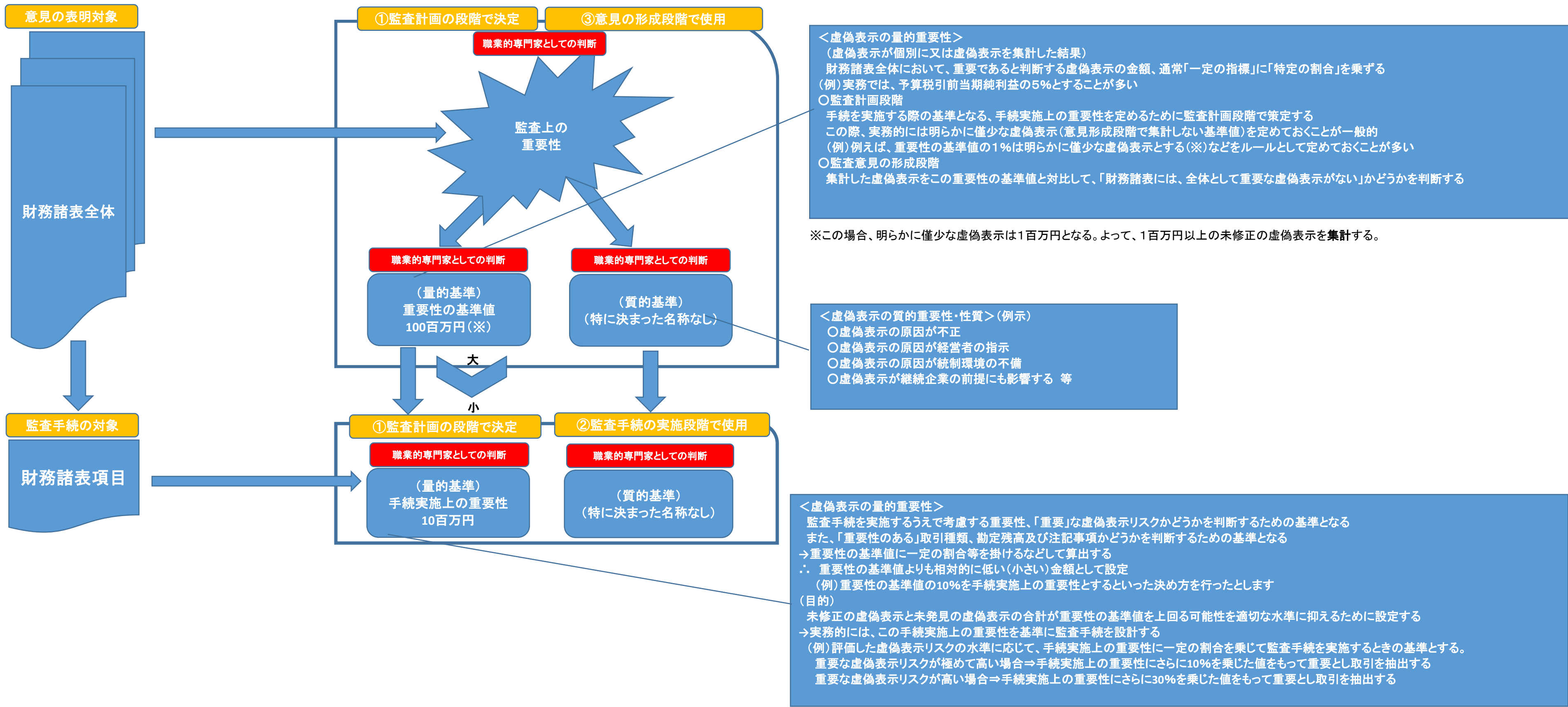
- ・分析的手続

- ・記録や文書の閲覧
- ・証憑突合
- ・観察
- ・質問
- ・再計算
- ・再実施(ウォークスルー)
- ・分析的手続
- ・通査
- ・実査
- ・立会
- ・確認
- ・年齢調べ などを実施する

【図表3】会計上の見積りの合理性の評価(改訂監基報540に基づくもの)



【図表4】監査上の重要性



◎虚偽表示の集計・評価モデル（例） @監査意見の形成段階

※上記の重要性の基準値（100百万円）を前提として、ある監査業務で、監査手続を実施した結果、次の2つのパターンの虚偽表示が発見されたとする。集計したA～Dについて経営者に修正するよう求めたが（指導的機能）、招集通知の発送期限が迫っているため修正したくないという申し入れがあった。それぞれにおいて表明の可能性のある意見と虚偽表示の集計の流れは次の通り。意見形成の場面であるため、手続実施上の重要性（10百万円）を使用することはない点注意！10百万円という手続実施上の重要性を用いて発見された虚偽表示が以下のA～Eですが、いまは手続実施後の意見形成の場面です。

○パターン1

項目毎の未修正の虚偽表示	金額	集計	個別に	集計して	かつ原因	監査意見
虚偽表示A	30百万円	する	重要でない(<100百万円)	重要でない (計71百万円<100百万円のため)	誤謬	無限定適正意見 (である可能性) なぜなら、未修正だが量的にも質的にも重要ではない
虚偽表示B	20百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示C	11百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示D	10百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示E	0.1百万円	しない(※)	—	—	誤謬	

(※)虚偽表示Eは、明らかに僅少な虚偽表示の基準である1百万円未満であることから、監査意見の形成段階での虚偽表示の集計の際に集計する虚偽表示の金額に含めません。また、集計された虚偽表示のもののうち、未修正のもの（財務諸表に現にある誤り）を未修正の虚偽表示といいます。

(注意点①)

上記のパターン1、パターン2はそれぞれモデルとして単純化したものですので、必ずしも上記の監査意見になるとは限りません。
場合によっては、集計された虚偽表示の合計額<重要性の基準値の場合にも限定付意見になる可能性もありますし、逆に集計された虚偽表示の合計額>重要性の基準値であっても無限定適正意見になる可能性もあります。
いずれにしても、最終的にどのような監査意見を表明するかは、監査人が監査上の重要性に照らして判断することとなります。

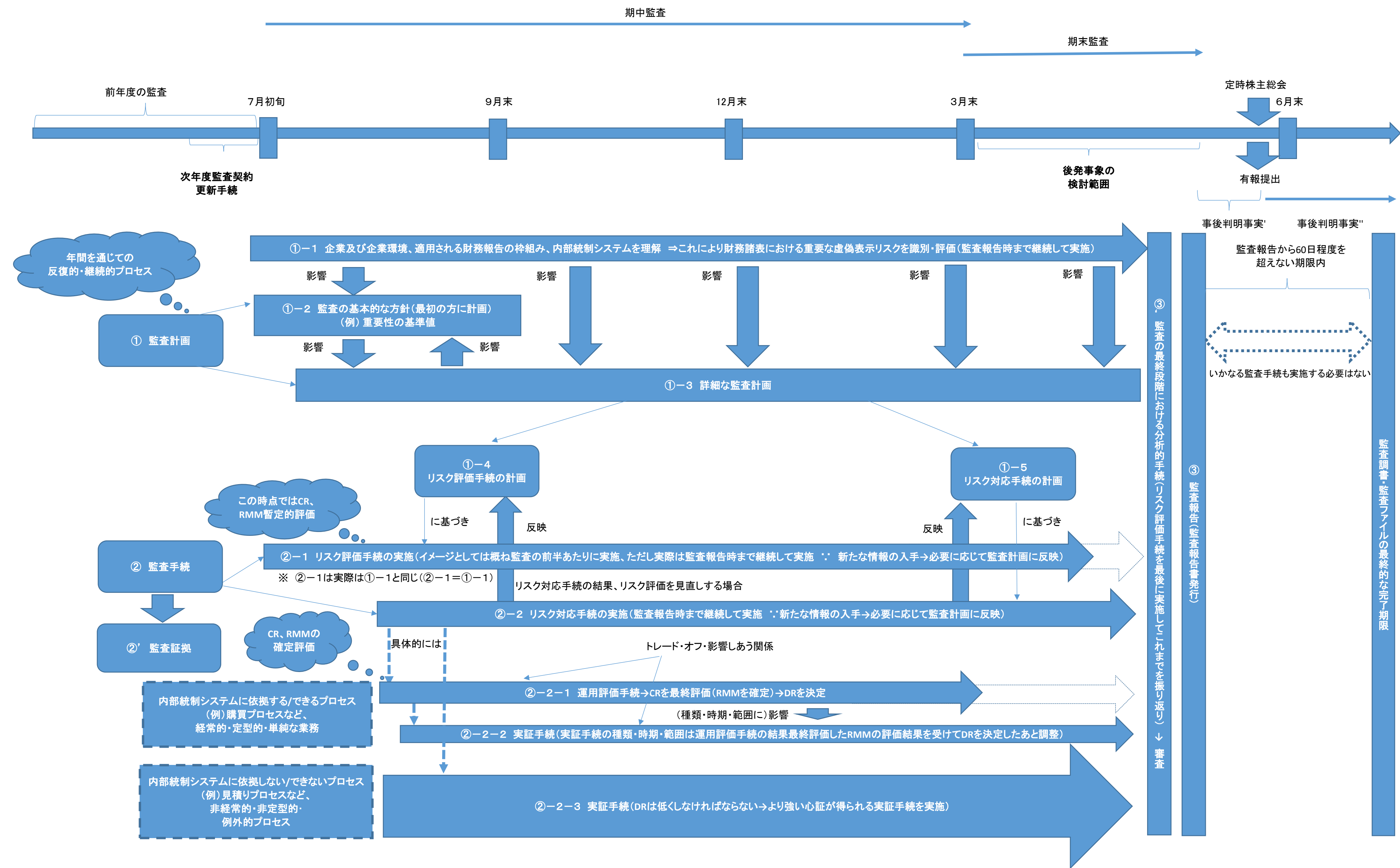
(注意点②)

パターン2については、不適正意見となることを恐れた経営者がもし虚偽表示Aを修正することとなった場合には、集計して財務諸表全体にとって重要な虚偽表示ではなくなることから（45百万円<100百万円）、無限定適正意見となる可能性があります。

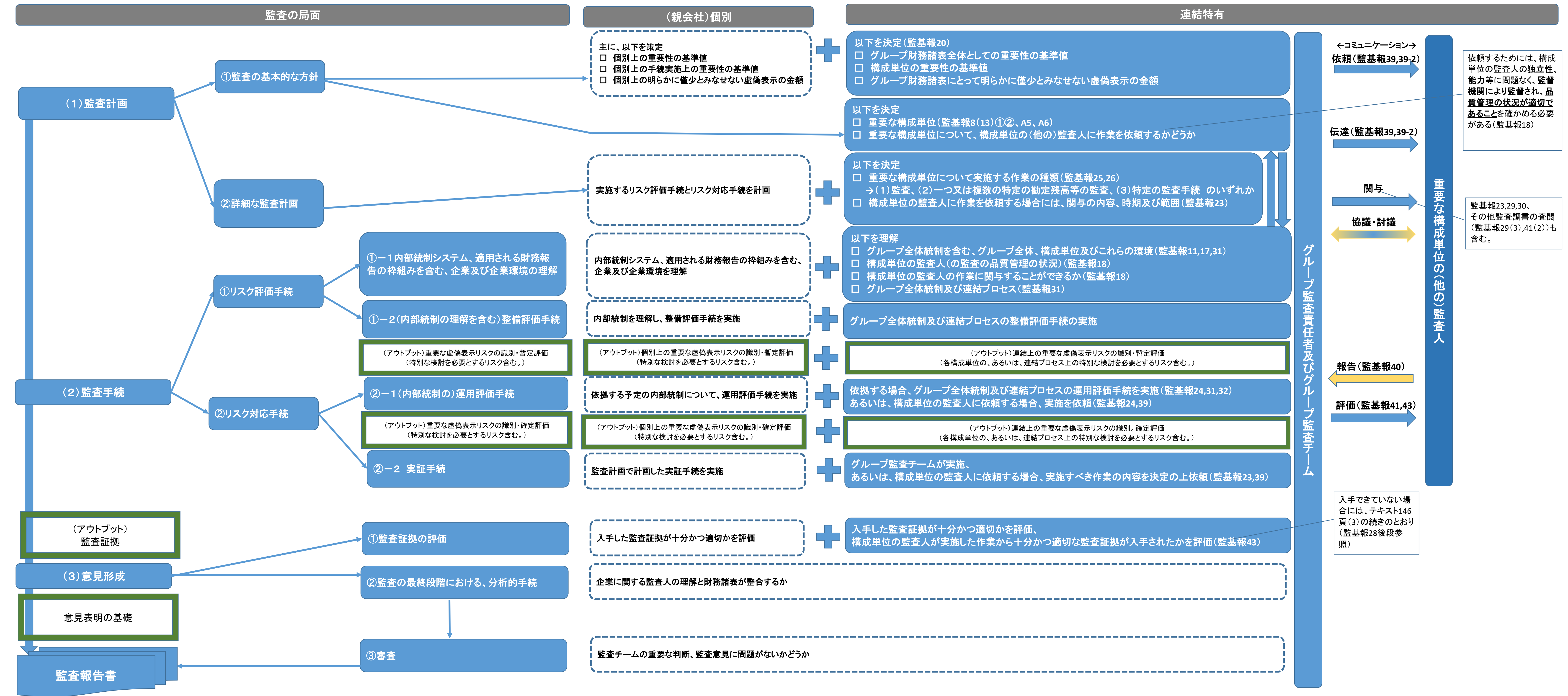
○パターン2

項目毎の未修正の虚偽表示	金額	集計	個別に	集計して	しかも原因	監査意見
虚偽表示A	80百万円	する	重要でない(<100百万円)	重要である (計125百万円>100百万円のため)	誤謬	不適正意見 (である可能性) なぜなら、量的にも質的にも重要な虚偽表示が未修正
虚偽表示B	20百万円	する	重要でない(<100百万円)		不正	
虚偽表示C	15百万円	する	重要でない(<100百万円)		不正	
虚偽表示D	10百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示E	0.1百万円	しない(※)	—	—	誤謬	

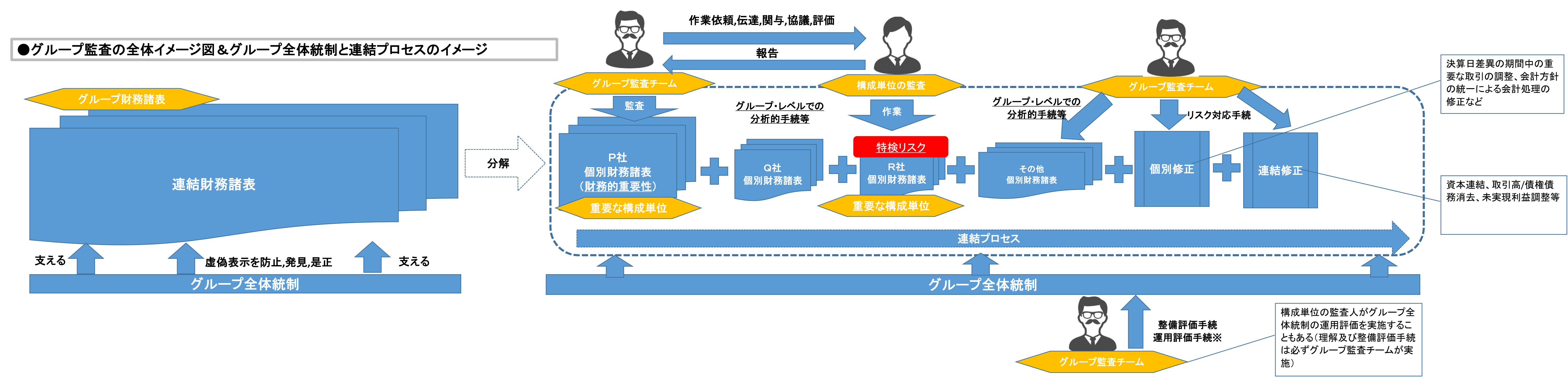
【図表5】財務諸表監査のスケジュール感(3月決算の場合・継続監査(≠初年度監査))



【図表6】グループ監査（連結監査）全体像



【図表6】グループ監査（連結監査） 基礎的概念



【図表7】監査事務所と個々の監査業務の品質管理～監査法人の二階建て品質管理～

