

セクション5 監査計画と、そのためのリスク評価手続～主に、300「監査計画」、315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」～

＜Q5-01＞ 監査計画を構成する2つの内容を示し、両者の関係性について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P99）

- ・監査計画は、（イ）監査の基本的な方針と、（ロ）詳細な監査計画からなる（【監基報】300.2）。
- ・（イ）監査の基本的な方針は、監査業務の範囲（※1）、監査の（おおよその）実施時期及び監査の方向性（※2）を設定し、（ロ）詳細な監査計画を作成する指針となるものである（【監基報】300.6）。
- ・監査計画の策定は、監査期間全体、すなわち、前年度の監査の終了直後、又は前年度の監査の最終段階から始まり、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であることから（【監基報】300.A2）、監査の基本的な方針と詳細な監査計画とは、必ずしも別個の、又は前後関係が明確なプロセスではなく、一方に修正が生じれば他方にも修正が生じることがある、相互に密接に関連するものである（【監基報】300.A10）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・授業で解説のとおり、2階建ての家の1階（土台）が（イ）、2階が（ロ）というイメージです。ただし、上記のとおり、（イ）⇔（ロ）と行き来しあう関係にあります。
- ・①監査計画と、その後の②監査の実施の流れや、相互の関係性については、【図表5'】参照。また、監査計画の修正については＜Q5-15＞を参照してください。
- ・（※1）は、例えば金融商品取引法、会社法両方の監査証明が必要か、会社法の監査証明のみでよいか、といった内容です。（※2）は、重要性の基準値をいくりに設定するか、グループ監査においてどの構成単位を重要とするか、重要な構成単位について他の監査人等に作業を依頼するかどうか、といった内容です。

＜Q5-02＞ 監査計画を策定するにあたって必ず実施することが求められるリスク評価手続の内容について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P76）

- ・監査計画の策定にあたっては、重要な虚偽表示リスクの内容を監査計画に反映させる必要があることから、リスク評価手続の実施が必要となる。
- ・具体的には、経営者等への質問、分析的手続、観察及び記録や文書の閲覧並びに監査チーム内の討議を必ず実施し（【監基報】315.13及び16）、重要な虚偽表示リスクを評価することとなる。

◎ワンポイントアドバイス！

＜Q1-13＞のとおりです。

＜Q5-03＞ 重要な虚偽表示リスクの識別は固有リスクの識別によって行うことから、固有リスクを如何に漏れなく正確に識別するかが重要といえる。では、固有リスクはどのように識別するのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P70）、論文対策問題集2-4-3

- ・固有リスクは、**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、勘定残高又は注記事項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い（【監基報】200.12(10)①）、**財務諸表項目**（取引種類、勘定残高又は注記事項）**自体の特性**や、企業が置かれた**経営環境**によって影響を受ける（【監基報】200.A37参照）。
- ・したがって、固有リスクは、**企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解するとともに**、経営者が対峙する**事業上のリスク**、固有リスク要因、財務諸表項目の特性等を考慮して識別する。

◎ワンポイントアドバイス！

＜Q4-5＞、＜Q4-9＞のとおりです。

＜Q5-04＞リスク評価手続において、なぜ分析的手続は必ず実施することが求められるのか、その理由を述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P46、P76）、論文対策問題集 2-2-5

- ・分析的手続は、監査上留意すべき他の関連情報との矛盾、通例でない取引又は事象、金額、比率及び傾向を識別するのに有益である。識別された通例でない又は予期せぬ関係は、監査人が重要な虚偽表示リスク、特に不正による重要な虚偽表示リスクを識別するのに役立つことがある（【監基報】315. A25）。
- ・そのため、リスク評価手続として実施する分析的手続によって、気付いていなかった企業の状況を識別したり、変化などの固有リスク要因がどのように財務諸表項目（アサーション）における虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかについて理解することがある。そのため、分析的手続は重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つ（【監基報】315. A26）。
- ・したがって、リスク評価手続においては必ず分析的手続を実施することが求められる（【監基報】315. 13(2)）。

＜Q5-05＞リスク評価手続において、なぜ監査チーム内の討議は必ず実施することが求められるのか、その理由を述べなさい。また、監査チーム内の討議にあたっての留意点についても簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P76）

（前段について）

- ・適用される財務報告の枠組みの適用状況及び財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについて監査チーム内で討議を行うことによって、監査責任者を含む、経験豊富な監査チームメンバーの企業に関する知識と知見、監査の過程を通じて入手した重要な虚偽表示リスクの評価、又はリスク対应手続に影響を及ぼすことがある新しい情報等を伝達し共有することができる（【監基報】315. A39）。
- ・また、討議によって、監査チームメンバーが、企業の事業内容と状況に関する各メンバーの理解に基づいて矛盾する情報を詳細に検討するのに役立つ（同上）。
- ・これらの情報の共有と討議によって、継続監査においても、**重要な虚偽表示リスクの識別と評価の改善**につながることもある。また、**職業的専門家としての懐疑心を保持することが特に重要となる監査の特定の領域を識別し**、当該領域に関連する監査手続を実施するのに適切な技能を有する経験豊富な監査チームメンバーを関与させることができるようになる（【監基報】315. A40）。
- ・したがって、リスク評価手続においては必ず監査チーム内の討議を実施することが求められる（【監基報】315. 16）。

（後段について）

- ・職業的懐疑心は、監査証拠を批判的に評価するために必要であることから、**妥協なく率直に討議**を行うよう留意する必要がある（【監基報】315. A40）。また、不正がどのように発生するのかも含め、**不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかに特に重点を置いて**討議を行うよう留意する必要がある（【監基報】315. A39）。

㊦ワンポイントアドバイス！

- ・第2回目で配布した会長通牒平成28年第1号の「5. 監査チーム内の情報共有」で取り上げられているとおり、昨今監査チーム内の討議は非常に重要とされていますので、【監基報】315. A39 及び A40 あたりにその意義、趣旨、留意点が規定されていることは必ず知っておきましょう。
- ・上記の、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのか、という点を「**不正シナリオ**」ということがあります。

＜Q5-06＞令和２年度の監査基準の改訂において、重要な虚偽表示リスクの評価方法が改められた。
この改訂の内容について従来の方法の問題点も踏まえて説明しなさい。

【解答例】（P73、P89）

（従来の方法）

- ・ 従来（※1）は、財務諸表項目（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、原則として固有リスクと統制リスクを結合した重要な虚偽表示リスクとして評価することとされていた。

（従来の方法の問題点）

- ・ しかしながら、従来の方法では、会計上の見積りの複雑化に対応できず、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクが適切に評価されない可能性が指摘されていた。また、固有リスクと統制リスクを結合した重要な虚偽表示リスクとして評価することとされていた結果、内部統制の運用評価手続を実施することなく、統制リスク、ひいては重要な虚偽表示リスクを評価することができる余地を生じさせるという問題点があった。結果的に、内部統制の運用評価手続を適切に実施することなく内部統制に依拠しているような事態も指摘されていた。

（改訂の内容）

- ・ そこで、令和２年度の改訂を受けて、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの評価については、必ず固有リスクと統制リスクを分けて評価するものとされた。また、重要な虚偽表示リスクの識別は固有リスクの識別で行うことが明確化されるとともに、固有リスクは虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを組合せて評価するものとされた。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ <Q4-9>及び第２回目で配布した「監基報 315 改正の概要」（日本公認会計士協会作成）も参照。
- ・ （※1）の従来とは、事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチが導入された平成 17 年の監査基準の改訂も含めてそれ以降という意味合いです（P72）。
- ・ なお、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別については、令和２年度の監査基準の改訂前後で考え方は変わっていません、すなわち、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクについては引き続き重要な虚偽表示リスクとして評価するものとされ、固有リスク、統制リスクそれぞれに分けて個々に評価したうえで結合するということはありません。なぜなら、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクはその定義からしてそもそも特定の財務諸表項目（アサーション）に結び付けられないものであることから（【監基報】315. A182）、特定のアサーションに虚偽表示が行われる可能性である固有リスクは想定できないためです。

＜Q5-07＞監査計画の策定にあたっては、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の有無を確認することが求められる。その理由について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P178、P179）

- ・ 仮に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場合、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの是非が監査上の重要な検討事項になる可能性がある（【監基報】570「継続企業」.A3）。
- ・ また、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場合、財務諸表全体レベルあるいは財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に影響を及ぼす可能性がある。
- ・ したがって、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の有無は、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価、これを踏まえたリスク対応手続の内容、すなわち、監査計画の内容に重要な影響があることから（【監基報】570「継続企業」.A3 参照）、監査計画の立案にあたって考慮し検討することが求められる。

◎ワンポイントアドバイス！

財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクへの影響については<Q4-10>参照

＜Q5-08＞監査基準上、財務諸表における不正は、監査計画の策定にあたってどのように考慮することとされているか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P166）

職業的専門家としての懐疑心をもって、不正により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性（※）に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映することが求められる（監査基準・第三 実施基準・一 基本原則 5）。

◎ワンポイントアドバイス！

（※）について、不正による重要な虚偽表示リスク、単に不正リスクと置き換えてもよいです（【監基報】240. 10(3)）。

＜Q5-09＞上場企業を念頭に置き、不正による重要な虚偽表示リスクを適切に識別するための情報を入手するにあたって、監査人に実施することが求められる監査手続について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P166）

不正による重要な虚偽表示リスクを適切に識別するための情報を入手するにあたって、監査人は【監基報】240.F15-2 から 23 までの手続を実施しなければならない（【監基報】240.15）。

＜Q5-10＞売上高の実在性（発生）というアサーションについて、財務諸表における不正への対応という観点から、特に監査計画の立案にあたって監査実務上求められている事項について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P167）

- ・売上高の実在性（発生）、つまり、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない（【監基報】240. 25）。もし、収益認識に関する推定を適用する状況にないと結論付け、そのため収益認識を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別していない場合には、その理由を監査調書に記録しなければならない（【監基報】240. 25、46）。
- ・また、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. 26）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・収益認識はつまり売上高の認識ですから、「収益認識」を「売上高の実在性（発生）」と置き換えられても落ち着いて対応できるようにしましょう。
- ・上記の、「どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するか」という検討を実務上「不正シナリオ」の検討ということがあります。

＜Q5-11＞リスク評価手続の一環で、企業の会計上の見積りに関する事項として監査人に理解が求められる事項について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

重要な虚偽表示リスクを適切に評価するために、企業の会計上の見積りに関する事項として監査人には【監基報】改正後 540「会計上の見積りの監査」.12 に規定された事項の理解が求められる。

◎ワンポイントアドバイス！

監基報 315 と同様、監基報 540 についても改正後のものが適用される点、注意してください。テキスト P90 から P92 が全面的に変わってしまうため、詳細は直前講義で解説します。

＜Q5-12＞監査人は、リスク評価手続の一環で、過年度の会計上の見積りの当年度における確定額等について遡及的に検討しなければならないとされている。実務上この検討はいわゆるバックテストと言われるが、なぜリスク評価手続の一環でバックテストを実施することが求められているのか、その理由について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P90）

- ・いわゆるバックテストを実施することで、次のような情報（【監基報】改正後 540. A55）が得られることから、**当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立つ**からである（【監基報】改正後 540. 13）。
 - － 経営者の過年度の見積りプロセスの有効性に関する情報
 - － 会計上の見積りの複雑性及び不確実性に関する情報
 - － 会計上の見積りが経営者の偏向の影響を受ける可能性がある又は偏向の兆候を示す情報
- ・また、その結果として適切なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するのに役立つことがある（【監基報】改正後 540. A55）
- ・そこで、リスク評価手続の一環で必ずバックテストを実施することが求められている（【監基報】改正後 540. 13）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・バックテストは実務上非常に重要な手続です。実務家が作成する事例問題対策の備えとして、この手続を実施する趣旨をきちんと理解しておきましょう。
- ・バックテストを実施することで（過年度の見積りを題材に遡及的に検討することで）、会社の見積りプロセスの不備、見積りのブレ幅やブレの要因（不確実性の原因）に気づき、経営者が置いた見積りの仮定の当否等を検討することができます。これらの情報を当年度のリスク評価手続に活かして、重要な虚偽表示リスクを的確に識別し評価することに役立つ、といった狙いがあります。

＜Q5-13＞監査人は、当年度のリスク評価手続の一環で、当年度に履行された資産除去債務についてのバックテストを実施したところ、前年度の資産除去債務の見積りと当年度の撤去費用との間に明らかに僅少とはいえない差異が認められた。当該差異について、以下のように場合を分けて監査上どのように取扱うべきか、あなたの考えを簡潔に述べなさい。

なお、いずれのケースでも、当該差異は前年度及び当年度財務諸表いずれにとっても個々にみて重要な虚偽表示ではなく、その他に虚偽表示はなかったものとする。

（ケース１）前年度から資産の撤去に要する部材の調達コストが増加しており、本来は前年度において重要な見積りの変更に該当するかどうかの検討が必要であった。

（ケース２）当年度に入り急激に資産の撤去に要する部材の調達コストが増加し、前年度において予見することができなかった。

【解答例】（P90）

- ・（ケース１）では、本来前年度の財務諸表の作成（確定）時点において重要な見積りの変更に応ずるかどうかの検討が必要であった。つまり、**前年度の財務諸表の作成（確定）時点において利用可能な情報等に基づいて財務諸表を作成しているとは認められない**。そこで、当該差異は前年度及び当年度財務諸表の虚偽表示として取扱うことになるものと考えられる（【監基報】改正後 540. A60）。また、経営者が会計上の見積りを行う際に情報を考慮するプロセスに問題があると判断し、当年度監査のリスク評価手続にあたって統制リスク及び重要な虚偽表示リスクを再評価したものと考えられる（【監基報】改正後 540. A60）。
- ・一方、（ケース２）では、**前年度の財務諸表の作成（確定）時点において利用可能な情報等に基づいて財務諸表を作成していると認められる**ことから、当該内容も含めてバックテストの検討過程及び結果を適切に監査調書に記録し、それ以上の特段の追加的な検討は行わなかったものと考えられる。
- ・なお、いずれのケースにおいても、当該差異は重要な虚偽表示には該当せず他に虚偽表示はなかったことから、当該差異の発生は前年度の財務諸表の修正が必要となる事後判明事実には該当せず、財務諸表の訂正は不要であると判断したものと考えられる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・会計上の見積りの確定額と過年度の財務諸表における認識額との間に差異があったとしても、必ず過年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示してはいけません（【監基報】改正後 540. A60）。「**過年度の財務諸表の確定時に利用可能な情報等に基づき、最善の見積りを行っていたかどうか**」がその分かれ目になります。なぜなら、そもそも見積りの確定額は、見積りを行った日以降に発生した事象や状況の影響を必然的に受けるからです（P90（※4）のとおり。）。
- ・過年度の財務諸表の誤り（虚偽表示）については、財務諸表の訂正、事後判明事実を思い出せるようにしてください（＜Q2-16-1＞も参照）。
- ・重要性に関する明らかに僅少な額については、＜Q1-5＞及び【図表 4】参照。
- ・（参考）資産除去債務に関する会計基準第 10 項など

＜Q5-14＞ある上場会社の監査業務においてリスク評価手続の結果、売掛金の実在性を、関連するアサーションとして識別するとともに、売掛金を重要な勘定残高とした。このようなケースにおいて、一般的には、どのようにリスク対応手続を立案することになるか、できるだけ具体的に、あなたの考えを述べなさい。

【解答例】（P82）、論文対策問題集 2-2-4、2-4-5

- ・ **重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合には、内部統制の運用状況を評価する運用評価手続を立案する（【監基報】330「評価したリスクに対応する監査人の手続」：7(1)）。**
- ・ また、売掛金は重要な勘定残高であることから**必ず**実証手続を実施する必要がある、実証手続も併せて立案する（【監基報】330.17）。
- ・ 特に、売掛金の実在性という監査要点について、関連するアサーションとして識別していることから、売掛金の実在性について、**より確かな心証が得られる監査証拠を入手できるよう、リスク対応手続を立案する必要がある（【監基報】330.6(2)）。**
- ・ そこで、特に、実証手続については、発見リスクを低くするために、（種類について）①より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手できるような実証手続を選択する必要がある、例えば、**得意先に対する積極的確認の実施を立案する**。また、（時期について）②実証手続を期末日により近い時期又は期末日を基準日として実施するなどの対応が必要となることから、例えば、**期末日を基準日とした積極的確認の実施を立案する**。さらに、（範囲（量）について）③実証手続の範囲を拡大するため、例えば、**より多くの得意先あるいは多額な売掛金を計上する得意先を抽出し当該得意先に対して積極的確認を実施するよう立案する**。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 「関連するアサーション」、「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」という用語の意味については、第2回目で配布した「監基報315改正の概要（日本公認会計士協会作成）」も参照してください。
- ・ 実証手続については、必ず、**3要素（①種類、②（実施）時期、③範囲（量））**の視点で考えるようにしてください。
- ・ 実施時期については、財務諸表の作成日である決算日あるいは当該決算日に近い日に実施した方が監査証拠としての証明力は強いとされている点は覚えておきましょう。

＜Q5-15＞上記＜Q5-14＞を踏まえて、得意先に対する残高確認を実施したところ、ある得意先から照会額1.1億円に対して買掛金の残高はゼロであるという回答と、ここ数年来取引がないとの申し出があった。当該状況を受けて、監査人は不正による重要な虚偽表示を示唆する状況があると判断したとする。そこで、次に監査人が採ったと考えられる対応について、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P100、P171）

- ・ 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には、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とされている（【監基報】240「財務諸表監査における不正」：F35-2、FA50-3）。**
- ・ そこで、監査人は残高確認を実施した結果得られた設問のような状況や情報を踏まえて**リスク評価手続を改めて実施するとともに、改訂されたリスク評価の結果に基づき、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画並びにこれらに基づき計画したリスク対応手続の種類、時期及び範囲を修正すること**を検討したと考えられる（【監基報】300「監査計画」：9、A15）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 監査手続の結果、新たな事実や新たな情報を得た場合には、必ず**リスク評価の再実施、監査計画の見直し**が必要ではないか、という視点にたって検討することを忘れないでください（②監査の実施から、①監査計画に戻る、すなわち、**監査計画の修正**が必要、ということです。）。
- ・ 上場会社という前提での不正の問題ですから、**【監基報】240のFからはじまる項番**を探せばよいという監基報の引用方法です。

【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))

