

＜Q2-16-1＞無限定適正意見が表明された財務諸表に事後的に重要な虚偽表示が発見され、有価証券報告書の訂正報告書が提出される事態となった。この場合の経営者と監査人の責任関係について簡潔に述べるとともに、訂正報告に関連して監査人に求められる対応について説明しなさい。なお、当該訂正は財務諸表に広範囲に影響することから、監査人に求められる手続は、訂正内容を記した注記事項や訂正箇所限定されないものとする。（後段は暗記不要）

【解答例】（P29、P213）、論文対策問題集 1-4-2

（前段について）

- ・重要な虚偽表示については一義的には経営者に責任がある。なぜなら、経営者には株主から資金提供を受け経営を付託された者として適切に企業経営を行い必要な説明責任を果たすことが求められるが、この説明責任を適切に果たすうえで、経営者は適正な財務諸表を作成する必要があるためである。
- ・一方、監査人は適正な財務諸表を作成する責任は有さないことから、財務諸表における重要な虚偽表示そのものについて直接的な責任は負わない。しかしながら、監査人には財務諸表が適正かどうか、監査人自らが入手した監査証拠に基づき判断した結果を意見として表明する責任がある。監査には固有の限界があるなかで、財務諸表には、全体として重要な虚偽表示がないということについて、絶対的ではないが高い水準の合理的な保証を得る必要がある。そこで、監査人が正当な注意を払わず、職業的専門家としての懐疑心を發揮せず故意または過失によって重要な虚偽表示を看過したのであれば適切な監査を行わなかったことについて責任を負う可能性がある。

（後段について）

- ・訂正報告に関連して監査人は次の手続を実施する必要がある（【監基報】560「後発事象」.14）。
 - a) 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること（つまり、訂正が適切に行われていることを確かめること）
 - b) 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領した全ての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討すること
 - c-1) 後発事象に関する監査手続（【監基報】560.5、6 参照）を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、訂正後の財務諸表の承認日以降の日付とする。
 - c-2) 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること
- また、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の「強調事項」区分又は「その他の事項」区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載する（【監基報】560.15）。

◎ワンポイントアドバイス！

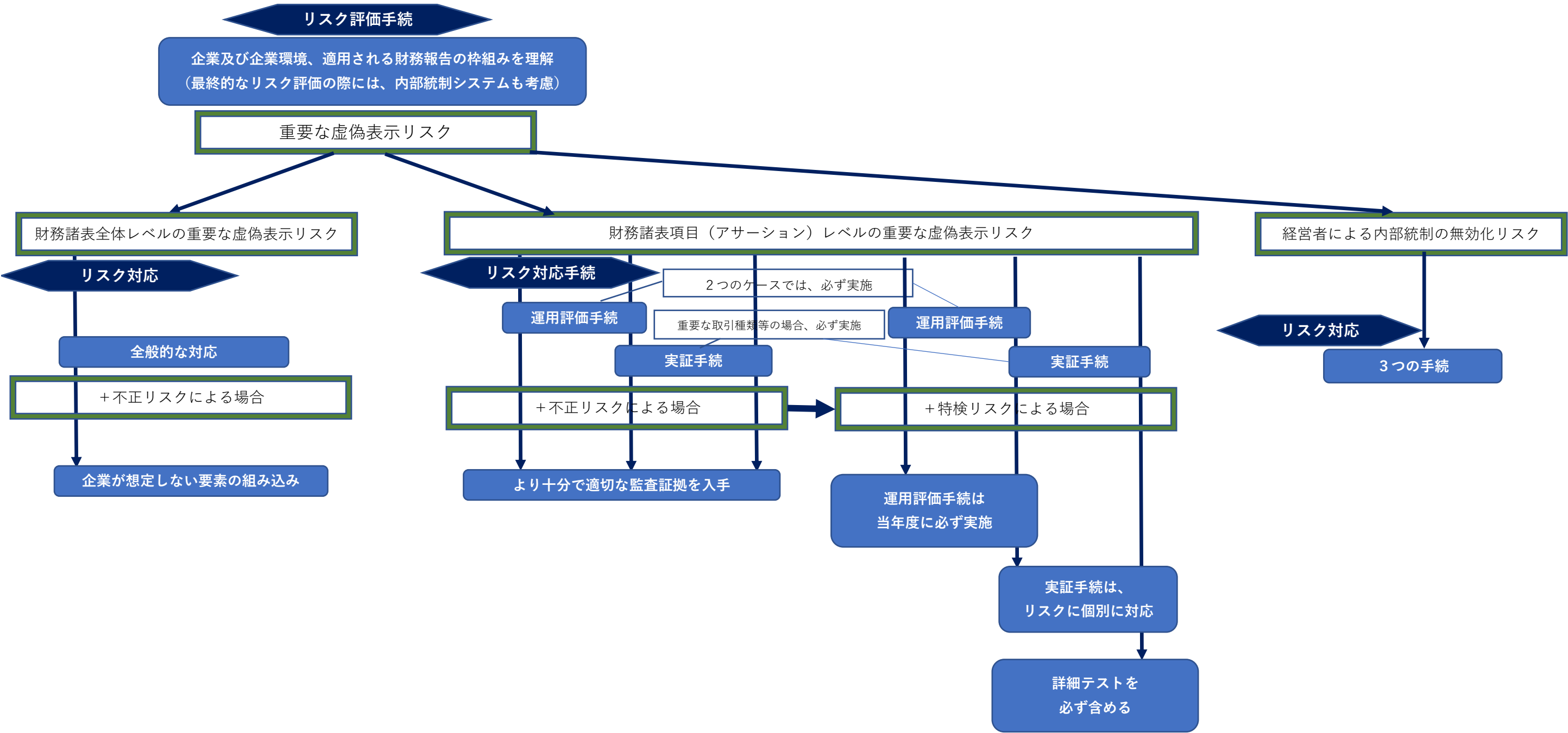
- ・訂正報告書については事例問題での出題も考えられます。その場合には、事後判明事実（P213）の問題であると読み替えて解答内容を検討してください。
- ・事後判明事実については、実質的には後発事象であることから、監基報は【監基報】560「後発事象」を参考にすることを覚えておいてください。
- ・日本の実務上は【監基報】560.11（訂正箇所限定した手続）を利用することは殆どありませんので、基本的に【監基報】560.11は使わないと覚えておきましょう。

＜Q2-16-2＞重要な虚偽表示を、無限定適正意見を表明する前に監査人が発見した場合に、経営者と監査人それぞれに求められる対応について説明しなさい。

【解答例】（P21、P22、P96）

- ・重要な虚偽表示を発見した場合、監査人には批判的機能を發揮して適切な階層の経営者に適時に重要な虚偽表示が存在する旨を報告するとともに（【監基報】450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」.7）、指導的機能を發揮して当該重要な虚偽表示を修正するよう指導することが求められる。
- ・経営者は当該重要な虚偽表示を修正したうえで、適正に財務諸表を表示することが求められる（【監基報】200.12(2)①）。

【図表6】リスク評価とそれを踏まえたリスクに対応する手続





改正監査基準委員会報告書540 「会計上の見積りの監査」の概要

日本公認会計士協会
2021年1月14日

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

改正の背景

1. 会計基準の進展

IFRS9号「金融商品」の発表により、見積りモデルの変更、見積りに関する開示項目が充実したことから、IFRS9号の適用時期（2018年1月以降開始する期）より前に、ISA 540の改正を要望する声が多方面から寄せられた。

2. 監督機関の検査による指摘

監査事務所を監督する機関による検査において、会計上の見積りの監査手続に対して多くの指摘がなされており、監査品質向上のために、見積りに関する監査の基準の改正が必要であった。IFIAR（監査監督機関国際フォーラム）、公認会計士・監査審査会のモニタリングレポート及び日本公認会計士協会の品質管理委員会年次報告書でも、会計上の見積りの監査に関する指摘事項が多く挙げられている。

特に公認会計士・監査審査会の検査結果において、会計基準の改訂等により、会計上の見積りが複雑化する傾向にある状況下で、会計上の見積りの複雑性への対応が必要である等の指摘がされていることから、会計上の見積りに関して、改定監査基準において、主に以下の項目について改訂された。

- ① 会計上の見積りについて、重要な虚偽表示リスクの評価に当たり、固有リスクの性質に着目し重要な虚偽の表示がもたらされる要因などを勘案することが重要な虚偽表示のリスクのより適切な評価に結び付くことから、固有リスクと統制リスクを分けて評価しなければならない旨を追記
- ② 固有リスクについては、重要な虚偽表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽表示が生じる可能性と当該虚偽表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価しなければならない旨を追記
- ③ 会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法を評価するとともに、当該見積りと監査人が行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない点を明確化

3/5.と
同じ

→ 昔から大抵は変わらない

現行監基報540からの主な変更点の要約（その1）

基本的な構造に変更はないが、要求事項・適用指針共に大幅に増加し、規定が詳細化されている。

項目	改正監基報540	現行監基報540
本報告書の範囲及び目的	第1項～第11項	第1項～第6項
（うち、本報告書に関連する基本的な概念）	（うち第4～第9項）	－
リスク評価手続とこれに関連する活動	第12項～第14項	第7項～第8項
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	第15項及び第16項	第9項及び第10項
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	第17項～第29項	第11項～第13項
特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続*	（上記に含む）	第14項～第16項
会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断	第34項	第17項
会計上の見積りに関する注記事項	第25項及び第30項	第18項及び第19項
経営者の偏向が存在する兆候	第31項	第20項
実施した監査手続に基づく総括的評価	第32項～第35項	－
経営者確認書	第36項	第21項
監査役等、経営者又は他の関係する者とのコミュニケーション	第37項	－
監査調書	第38項	第22項
適用指針	A1～A152、付録1,2	A1～A127、付録

* 改正監基報540では、個別の項目建てはされていない。

こちら

2

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

現行監基報540からの主な変更点の要約（その2）

規定の詳細化

- 「固有リスク要因」という新たな概念の導入、定義の明確化
- 手続の明確化、詳細化
- 注記事項に関する検討手続の充実
- 監査調書に記載すべき要求事項の拡大

P.4及びP.5参照

P.6～P.10参照

P.11及びP.12参照

P.15参照

職業的専門家としての懐疑心の一層の発揮

P.13参照

監査役等とのコミュニケーションの必要性の強調

P.14参照

規模・状況に応じた柔軟な基準適用

P.16参照

規定の詳細化により、会計上の見積りに関してリスクを生じさせる要素をより詳細に特定することが求められ、そのリスクに対応して実施すべき監査手続についても、より一層明確にされているため、監査人は実施する監査手続の精度を向上させる必要がある。

リスク評価手続（＝監査計画）上

3

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点① 固有リスク要因（その1）

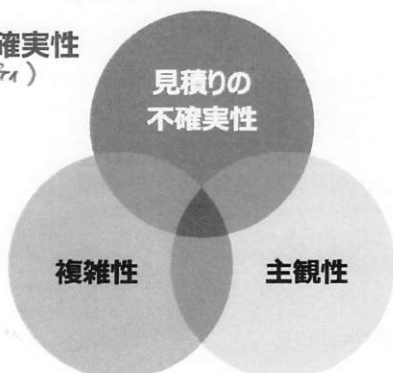
- 固有リスク要因とは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴である。（A8項参照）

- 改正された監基報540では、固有リスク要因として、以下の3点に焦点を当てた。（付録1参照）
(直表)

①見積りの不確実性 (ボラティリティ)

②複雑性

③主観性



cf. 改正監基報540. 2. 3 参照.

- 左記3点以外にも、監査人が考慮しなければならない「その他の固有リスク要因」があり得る。（A9項参照）

例えば、

- ①関連する財務諸表項目の性質/状況の変化
- ②見積手法/仮定/データの変更が必要となる適用される財務報告の枠組みの改正
- ③経営者の偏向（バイアス）や不正による虚偽表示が発生し得るリスク

今年04年度工組答
問題17番
(全問解き前提)

★ 注意: 事例問題ではこれら3つA9までが考えられる。繰延税金資産の繰延税引金(DTA)

主な改正点② 固有リスク要因（その2）

→ これらの非常に高い場合にはリスク評価手続とリスク対応手続も極端に単純なものとなる(改正監基報540.3)。さらに、⑬へ

正確に測定することができないという性質に影響される程度をいう。また、見積りの不確実性は、ほかの固有リスク要因に影響する。

★ (第11項(3)及びA16項参照)

(例) DTAは複雑かつ不明瞭な仮定や判断が求められるため、不確実性が高い

見積りの
不確実性

複雑性

会計上の見積りを行う過程に固有の複雑性である。例えば、複数のデータセット（データのグループ）や複数の仮定、複雑なモデルが会計上の見積りの算定に使われる場合などを指す。

★ (第15項(2)、A76項からA79項及び付録1 第8項から第11項参照)

(例) DTAは全額繰延税金資産の一時差異の繰延税引金、一時差異のスケジューリング、タックスプランニングなどの仮定や判断が求められる

会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用に際して経営者による判断が必要となる程度をいう。主観性は、会計上の見積りの評価属性に関する理解及びデータにおける固有の限界から発生する。（第15項(2)、A17項及び付録1 第12項から第18項参照）

主観性

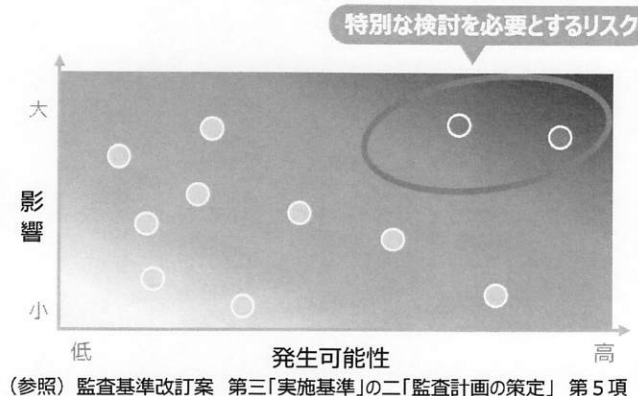
(例) DTAは繰延税金資産の繰延税引金、一時差異のスケジューリングなどの仮定や判断が求められるため、主観性が高い

小 手続は単純なものとした

主な改正点③ リスク評価手続の明確化 (3/5.と8/11)

- 改正された監基報540のリスク評価手続は、会計上の見積りに関する**固有リスク**と**統制リスク**※1を分けて（個別に）評価することを求めている。（第15項及びA64項からA71項参照）
- 基準の規模・状況に応じた適用（scalability）を進めるために、既存の監基報200※2、監基報315※3及び監基報330※4にある概念を基に、評価した固有リスクの程度は、高いものから低いものまで様々であることから、「固有リスクの分布」という概念として、それを明確化した。（第4項参照）
- 企業と企業環境、内部統制の理解に関して、リスク評価手続を強化した。（第12項及びA19項からA22項参照）

イメージ：固有リスクの分布



※1 統制リスクー取引の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する特定のAssertionにおける重要な虚偽表示が、内部統制により適時に防止、識別、または訂正されないリスク。

※2 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」

※3 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」

※4 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」

6

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点④ 内部統制の運用評価手続 (他の監査基準にあっては540にのみ取りまてて)

関連する基準（監基報330）に規定されている要求事項を繰り返すことで、会計上の見積りに関する内部統制に関する監査人の決定の重要性を強調した。

内部統制の運用評価手続を行う場合として、以下の2つを例示（第18項及びA85項からA89項参照）

- ① 内部統制が有効に運用されていると見込まれる場合 又は、
- ② 実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合

特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制に依拠する場合は、当年度の監査におけるリスク評価手続に内部統制の運用評価手続を含めなければならない旨を明文化した。（第19項及びA90項参照）

7

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（3つのアプローチ）

- 監査人が評価した重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続には、以下のアプローチのうち、少なくとも一つを含めなければならない。（第17項参照）

① 監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手（第20項参照）→ ① P212.158.a
修正後対象の検討のこと

② 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討（第21項から第26項参照）

③ 監査人の見積額又は許容範囲の設定
（第27項から第28項参照）

監査人が行った見積りを対象に検討

* 監査人は③はとりあらず、リスク対応上は①と②が下り!

③の用語のイメージ

監査人が設定する見積りとして一点なのか幅なのかの違い

監査人の見積額 (point) ... |

監査人の許容範囲 (range) ... ■

8

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（見積手法、仮定、データ）

- 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討（アプローチ②）及び監査人の見積額又は許容範囲の設定（アプローチ③）を実施する際の要求事項を、以下の項目別に規定（第21項及び第27項参照）

① 会計上の見積手法（第22項参照）

② 会計上の見積りに関する重要な仮定（第23項参照）

③ 会計上の見積りに関するデータ（第24項参照）

ex) ②の仮定の中には、資産除却債務の
(APO)

イメージあり

■ 重要な仮定とは

会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合の当該仮定（A42項参照）



9

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑤ 監査手続（その他）

- 経営者には与えられる様々な情報の信頼性や判断を行使し、その中で最も合理的な信頼性や判断を選択することが必要であることがよく理解されているかどうか
- 経営者が見積りの不確実性を適切に理解していない、又は、適切に対応していない場合の規定を強化（第26項及びA115項からA117項参照）
 - 会計上の見積りに関する監査手続から入手する監査証拠について、情報源にかかわらず監基報500「監査証拠」に従うことを明確化（第29項及びA126項からA132項参照）
 - ✕ ■ 監査人の見積額又は許容範囲に関する規定を明確化（第27項及びA118項からA123項参照）



10

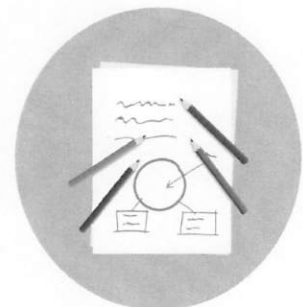
Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑥ 注記事項に関する検討手続の充実（その1）

- 会計上の見積りに関する注記事項について、重要な虚偽表示リスクに関する十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を立案し実施しなければならないことを明記（第30項参照）
- 会計上の見積りに関する注記事項が、適用される財務報告の枠組み（会計基準）に照らして合理的であるか虚偽表示であるかを判断（第34項参照）

「合理的である」・・・会計基準において要求される事項が適切に適用されていることを意味する（第9項参照）

「適切に適用されている」・・・会計基準に準拠しているだけでなく、その基準における測定基礎の目的に合致した判断が行われることを意味する（A13項参照）



11

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

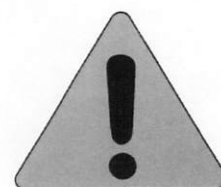
主な改正点⑥ 注記事項に関する検討手続の充実（その2）

- 経営者による見積額の選択及び見積りの不確実性に関する注記事項についてのリスク対応手続は、適用される財務報告の枠組みに照らして、経営者が以下を適切に行っているかどうかに対応するものでなければならない。
 - (1) 見積りの不確実性の理解
 - (2) 見積りの不確実性への対処。これは、適切な見積額の選択と見積りの不確実性に関する注記により行われる。
- (第25項参照)

特検リスクに限定しない

(希を)

“会計上の見積りの開示に関する会計基準”



12

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑦ 職業的専門家としての懐疑心の一層の発揮

- 会計上の見積りの不確実性、複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因（経営者のバイアス、不正リスク等）によって大きな影響を受ける場合には、職業的懐疑心の重要性が高まることを明記（第8項参照）
← 念のため書いておく！
- 経営者の見積りを裏付ける監査証拠の入手に偏ることなく、矛盾する監査証拠を排除しないようにリスク対応手続を立案し実施しなければならない旨を規定（第17項参照）
- 会計上の見積りに関する監査証拠を評価する際に、裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず、入手した全ての関連する監査証拠を考慮しなければならない旨を規定（第33項参照）
- ✕ リスク評価において「その他の固有リスク要因」として経営者のバイアスや不正により虚偽表示が発生し得るリスクを考慮（A9項参照）
- 職業的懐疑心の発揮の例
 - ✓ バックテスト（A60項参照）
 - ✓ 見積手法、仮定、データの過年度からの変更（A95項参照）
 - ✓ 経営者のバイアス（A96項参照）
 - ✓ リスク評価の見直し（A137項参照）
 - ✓ 監査人の許容範囲の検討（A139項参照）



13

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑧ 監査役等とのコミュニケーションの必要性の強調

- 従来より、監査人は、会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の表示および注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。（監基報260第14項(1)参照）
- 改正後の監基報540では、監査役等とコミュニケーションを行う際に、監査人は、会計上の見積りに関してコミュニケーションを行うべき事項があれば検討し、重要な虚偽表示リスクの原因が見積りの不確実性に関するものかどうか、又は会計上の見積り及び関連する注記を行う上での複雑性、主観性若しくはその他の固有リスク要因の影響に関するものかどうかについて考慮しなければならない旨が追記された。（第37項、A146項及び付録2参照）

14

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑨ 監査調書に記載すべき事項の範囲の拡大

- 会計上の見積りの監査において、監査人は、会計上の見積りに関連する企業及び企業環境に関し理解した主要内容に関する監査調書を作成することが求められているが、改正後の監基報540では、新たに監査調書に記載すべき事項の範囲が追加された。（第38項参照）
- 現行540における監査調書の要求事項は以下2点のみ。（現行540第22項参照）
 - ① 特検リスクである場合、会計上の見積りの合理性とその開示に関する監査人の結論の根拠
 - ② 経営者の偏向が存在する兆候がある場合には、その内容

が改正540では追加された

【参考】

監査人が監査調書に記載しなければならない事項について

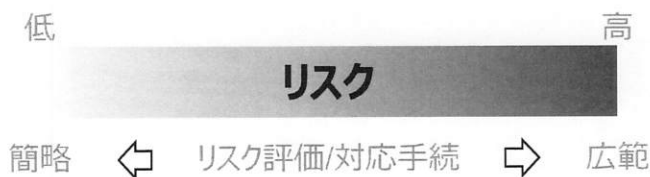
- ・ 会計上の見積りに関連する企業の内部統制を含む、企業及び企業環境に関し監査人が理解した主要内容
- ・ 固有リスク又は統制リスクのいずれかに関連する重要な虚偽表示リスクの評価の根拠を考慮した、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクと実施したリスク対応手続との関連性（監基報330第27項(2)参照）
- ・ 経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処するための措置を講じていない場合の監査人の対応
- ・ （該当がある場合）会計上の見積りに関する経営者の偏向が存在する兆候及び第31項により求められる、監査への影響に関する監査人の評価
- ・ 会計上の見積り及び関連する注記事項が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるか虚偽表示であるかの監査人の決定における重要な判断

15

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

主な改正点⑩ 規模・状況に応じた柔軟な基準適用

- 改正後の監基報540では、リスク評価手続及びリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、重要な虚偽表示リスクに応じて異なる点を強調（第3項参照）
- 改正後の監基報540では、リスク評価手続及びリスク対応手続に関して、「適用の柔軟性（scalability）」という見出しを適用指針に付けて明示（A20項及びA84項参照）
- 改正後の監基報540では、リスク対応手続は、重要な虚偽表示リスクと評価した理由に対応する手続でなければならないことを強調した。また、虚偽表示リスクが高ければ高いほど、より証拠力の強い監査証拠を入手しなければならないことを考慮して、リスク対応手続を策定することも強調した。（第17項参照）



適合修正の一覧（関連する監査基準委員会報告書の改正）

今回の監基報540の改正では、以下8本が適合修正の対象となる。

1. 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」
2. 監査基準委員会報告書230「監査調書」
3. 監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」
4. 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」
5. 監査基準委員会報告書500「監査証拠」
6. 監査基準委員会報告書580「経営者確認書」
7. 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」
8. 監査基準委員会報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

適用時期

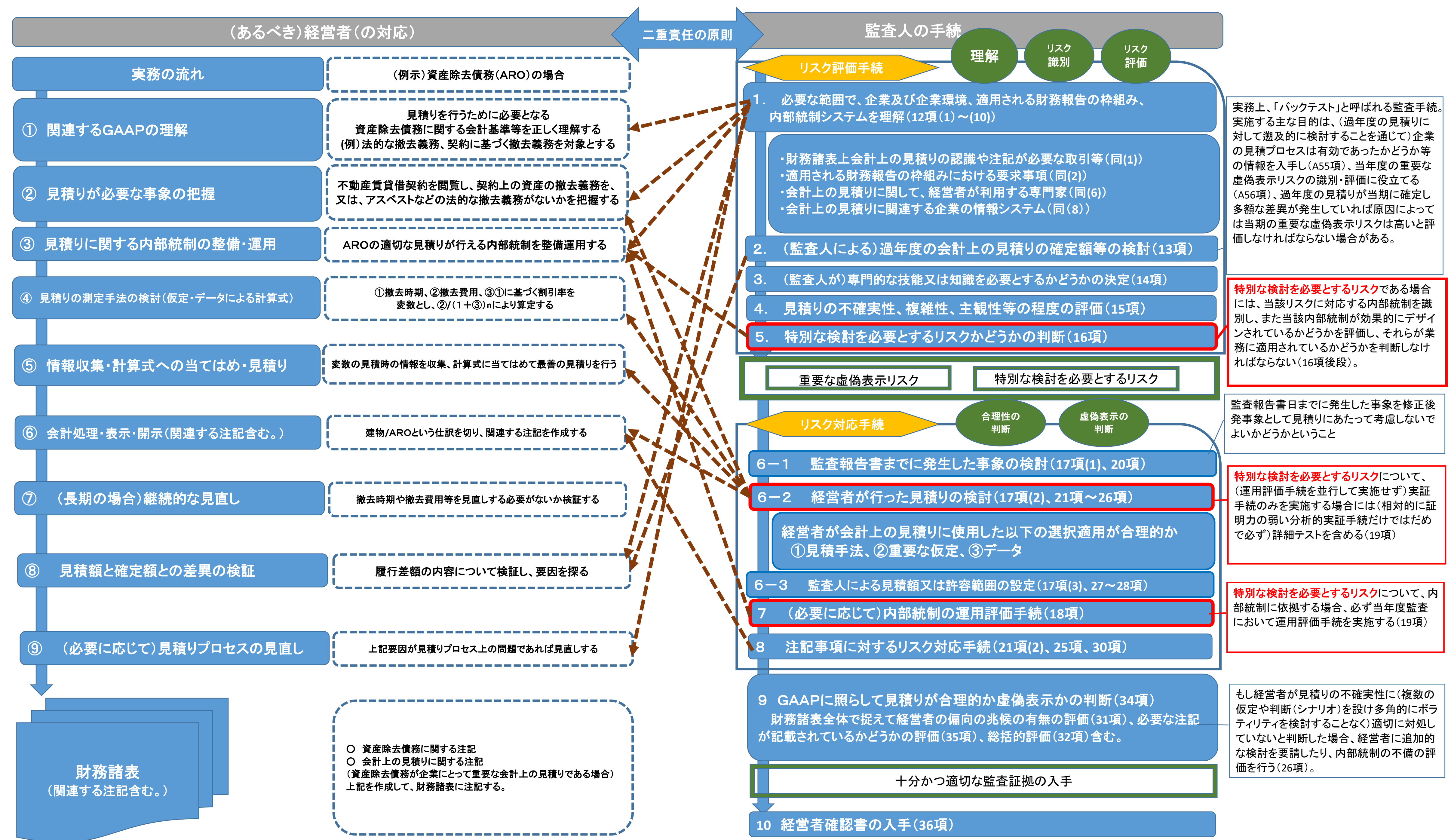
本報告書の適用時期については、以下のとおりとなる。

適用時期の記載については、2020年11月に改訂された監査基準及び中間監査基準の文言に合わせている。

・ 本報告書（2021年1月14日）は、**2023年3月決算に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査**から実施する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。



【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)



⑦繰延税金資産 (法人税等調整額)	・企業が、自身の会社分類を会計基準等にしがたい適切に判断していることを確かめる。 ・税効果の計算表を閲覧し、一時差異等が適切にスケジューリングされていること、一時差異等加減算前課税所得が適切な根拠をもって計算されていることを確かめる ・上記の一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画を入手し、取締役会において正式にオーソライズ（承認）されていることを確かめる ・上記の、一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画について、経営者等の実現可能性の見解やその根拠を質問するとともに、今後の販売計画、生産計画、店舗等の出店計画を含む投資計画、採用計画等との整合性とその実現可能性を確かめる ・上記の、一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画について、経営者の意思に深く関係するタックスプランニング（※5）については、経営者の意思を確かめるための経営者確認書を入手する
------------------------------	--

- (※1) **売掛金の年齢調べ**とは、いつ当該得意先に対する売掛金（売上高）が計上されたか、当該売掛金の当初入金予定日はいつだったか、当初入金予定日から期末日までに何日経過しているのか、を調査するものです。年齢調べによって、当初入金予定日を過ぎている売掛金、期末日までに相当期間経過している売掛金は、回収可能性が低下していると考えられます。
- (※2) **商品の年齢調べ**とは、いつ商品を仕入れて、期末日までに何日販売されずに在庫として計上されているかを調査するものです。また、**未成工事支出金の年齢調べ**とは、いつ工事に着工し、期末日までに何日経過しているのかを調査するものです。これらの年齢調べによって、棚卸資産が今後販売できる可能性があるのか、工事がストップしていて売上が計上されない可能性はないのかといった情報が得られる可能性があります。
- (※3) 不動産鑑定士やのれんの評価の専門家は、会計及び監査以外の専門家ですので、これらの専門家を監査人が利用する場合には【監基報】620「専門家の業務の利用」に沿った検討も必要になります。
- (※4) これらの資産のグルーピングが妥当かどうかの検討も必要です。
- (※5) 例えば、含み益のある不動産を売却することで課税所得を捻出するといったものです。

㊦ワンポイントアドバイス！

- ・「確認」という手続と区別するために、確かめるという文脈では「確認する」ではなく、「把握する」、「検証する」といった語句を使用するようにしてください。
- ・実証手続を問う問題のなかでも特に「評価の妥当性」を問う問題は頻出論点です。**「評価の妥当性」＝「会計上の見積り」の論点**です。本問を通じて頑張ってマスターしましょう！
- ・上記の会計上の見積りについては、【図表 3'】及び「改正監基報 540『会計上の見積りの監査』の概要」も参考にしてください。
- ・財務会計論の知識をフルに活用してください。これから財務会計論で会計上の見積りに関する問題が出題された場合には必ず監査論の会計上の見積りと関連付けて理解するように努めてください。本来どのような仕訳が必要で、もし適切に会計上の見積りが行われなければどのような仕訳が行われないか、ということを考えてみてください。それが「虚偽表示」です。
- ・また、ご自身が企業の経理担当者であれば、どのように会計上の見積りを行うか（あるいは、もっと発展させて会計上の見積りを行った結果を会計監査人である監査法人にどう説明するか）を考えてみましょう。
- ・さらにそのうえで、ご自身が監査法人の担当者であったとして、企業が行った会計上の見積りの合理性をどのようにして確かめるのか、企業の見積り方法に沿った検討の流れを考えてみましょう。そうすれば、論文式試験に怖いものなしです！

＜Q6-19＞会計上の見積りについて、一般的な性質や特性を述べたうえで、一般的に監査上特段の検討が必要となることが多い理由を説明しなさい。（キーワードは暗記して使えるようになるう。）

【解答例】

- ・会計上の見積りとは、金額を直接観察できない場合に経営者により行われるものであり（【監基報】改正 540「会計上の見積りの監査」.2）、適用される財務報告の枠組みに従って、金額の測定に見積りの不確実性を伴うものである（【監基報】改正 540.11(1)）。
- ・見積金額の測定は経営者の知識又は経営者が用いるデータに係る固有の限界の影響を受け「**見積りの不確実性**」を伴い、測定結果に「**主観性**」と幅を生じさせる。また、見積りプロセスにおいて、仮定及びデータを用いた見積手法が選択適用され、**経営者による判断**が必要になることから、測定が**複雑**になることがある（【監基報】改正 540.2）。このように、一般的に会計上の見積りは、**相対的に固有リスクが高い**ことがある。
- ・さらに、用いる仮定やデータ、見積手法（測定モデル）、経営者による重要な判断の程度によっては主観性や複雑性が高まり、見積りの不確実性の程度が高いことがある（【監基報】改正 540.A21 参照）。そこで、**会計上の見積りが主観性**の影響を大きく受け、**経営者による重要な判断が求められる場合、内部統制の固有の限界（※）により統制リスクが高い**ことがある（【監基報】改正 540.A85）。
- ・このように、会計上の見積りは一般的に固有リスクが高く、統制リスクも高いことがあることから、監査上特段の検討が必要となることが多くなるといえる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・具体的な見積り項目（例えば、繰延税金資産、固定資産の減損会計、資産除去債務など）に当てはめて上記の記述の具体的なイメージを捉えて、理解するようにしてください。
- ・資産除去債務（【図表 3 ‘】参照）でいえば、将来の撤去費用、撤去時期という仮定やデータに経営者による判断が含まれることから、「 $\text{将来の撤去費用} \div (1 + r \text{（将来の撤去時期を基準とした国債の無リスクの割引率）})^n$ 」という見積手法（測定モデル）によって計算される資産除去債務の測定結果は主観的であるといえます。また、撤去費用が多額で、撤去時期が将来になればなるほど、見積りの幅（ボラティリティ）、すなわち見積りの不確実性も高まります。
- ・さらに、固定資産の減損会計であれば、将来キャッシュ・フローの見積期間は最長 20 年間で超長期間、将来キャッシュ・フローは売上高、原価、経費、利益等の予想に基づくことから、経営者の判断の程度、主観性、複雑性、見積りの不確実性の程度はさらに高まることになります。
- ・このように、代表的な見積り項目（＜Q6-10＞参照）について、**見積手法、仮定、データは何か、その見積りにおける主観性、複雑性、見積りの不確実性（3つの固有リスク要因）の内容を想像しイメージを掴むようにしてください。**これらのイメージをもっていないと監査人の立場で何を実施しないといけないかの答えが導けません。繰延税金資産等の個々の見積りについて、**見積手法、仮定、データを述べさせ、3つの固有リスク要因へ当てはめるといふ問題の出題可能性は高い**と思われます。
- ・なお、**内部統制の固有の限界**の具体的な内容については、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.A38などを参照してください（テ P56、P56 の①～④は「財務報告に係る内部統制の評価及び報告基準」からの引用で法令基準集には規定がないので暗記が必要です。）。

＜Q6-20＞被監査会社は、ある企業から特許権の侵害に係る重大な損害賠償請求を受けているものとする。

- (1) この場合、財務諸表上どのような処理が必要になると考えられるか、適宜場合分けをして述べなさい。
- (2) (1)の処理の合理性について、監査人が、①被監査会社の顧問弁護士による判断をもとにその合理性を検討する場合、②監査人が（被監査会社の顧問弁護士以外の）弁護士を直接利用してその合理性を検討する場合、それぞれ実施する手続の相違について簡潔に述べなさい。（監基報の規定自体の暗記が必要）

【解答例】（P157、P114、P115）

（(1)について）

- ・敗訴の可能性が高く、敗訴した場合の損害賠償額を合理的に見積ることができる場合には、損害賠償損失引当金を認識しなければならない。そのような場合以外には、偶発債務として損害賠償請求を受けている旨及びこれによって将来負担する可能性のある金額を財務諸表上注記しなければならない（P157(※2)、財務諸表等規則 58）。

（(2)について）

- ・①の場合、【監基報】500「監査証拠」.7 にしたがって、当該顧問弁護士の適性、能力及び客観性の評価など、必要な範囲の手続を実施する。また、【監基報】501「特定項目の監査証拠」.9 にしたがって、当該顧問弁護士と直接コミュニケーションを行う。
- ・これに対して、②の場合、【監基報】620「専門家の業務の利用」にしたがった手続を行う、という違いがある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・（1）については、引当金の4要件を思いだして簡潔に当てはめしてください。
- ・試験で出題の可能性のある偶発債務には、上記の損害賠償請求に基づく損害賠償金以外には、**関係会社等に対する債務保証**が考えられます。関係会社等に対する債務保証も、上記と同じく引当金の4要件に照らして負担する可能性が高く、負担する金額を合理的に見積ることができる場合には債務保証損失引当金として認識、それ以外には注記となります。重要な偶発債務として注記されたものについては監査人の判断によって**強調事項**となるケースがあることも併せて確認しておきましょう（P157）。
- ・一般的な監査実務では、本設問のケースでは、上記の①のケース、すなわち、企業の顧問弁護士による判断を用いて合理性を検討するケースが多いです。また、訴訟事件の敗訴の可能性については、「**弁護士確認**」という確認手続を用いて弁護士による見解を徴取することが一般的です。
- ・このように、経営者の利用する**専門家の業務**を利用する場合には、【監基報】620「専門家の業務の利用」は適用されず、【監基報】500「監査証拠」7項、A34項～A48項を用いる点は注意してください。つまり、【監基報】620「専門家の業務の利用」は、監査人が直接業務委託により依頼する場合、あるいは直接雇用により利用する場合に適用される基準です。

＜Q6-21＞違法行為に関しては、法令の分類に応じて監査人に求められる対応が異なる。この意味について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P173）、論文対策問題集 4-1-2

- ・まず、監査人には、企業及び企業環境を理解する際に（すなわち、監査計画の策定のためのリスク評価手続の一環で）、(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を全般的に理解しなければならない（【監基報】250.「財務諸表監査における法令の検討」.12）。
- ・監査人に求められる対応は、この理解の過程で認識した法令の分類、すなわち、法人税法や財務諸表等規則のように①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か、②その他の法令かによって異なる。
- ・すなわち、①については、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しなければならない（【監基報】250.13）。
- ・また、②については、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次の手続を実施しなければならない（【監基報】250.14）。
 - (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。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・論文対策問題集 4-1-2 と内容は同じですが、問題集の問われ方が難しいので、こちらで押さえてください。
- ・①の法令には上記のとおり法人税法や財務諸表等規則などが挙げられますが、①の法令違反＝虚偽表示となりますので、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必要があります。
- ・また、②の法令違反＝偶発債務となる可能性もあり、その結果＜Q6-20＞のような対応が求められることもありますので、②の法令について全く検討しない訳にはいきません。したがって、上記の(1)、(2)のように法令違反の識別に役立てるための手続の実施が求められます。
- ・なお、問題が金融商品取引法を前提とした場合、法令違反の出題には法令違反等事実を絡ませる可能性がありますので、法令違反等事実も併せて押さえておきましょう（P284、論文対策問題集 6-1-2）。

＜Q6-22＞後発事象に関する監査手続に関して、最も重要だと考えられる監査要点を述べたうえで、この監査要点の立証のために実施が必要とされる監査手続を簡潔に説明しなさい。（監査要点以外は暗記不要）

【解答例】（P212）

- ・後発事象は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象をいい、（修正後発事象であれば）財務諸表の修正が、（開示後発事象であれば）財務諸表における注記による開示が必要となる（【監基報】560「後発事象」.4(3)、5）。
- ・このため、監査人には、これらの事象を全て識別した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とされている（【監基報】560.5）。
- ・したがって、後発事象に関する監査手続にあたって最も重要だと考えられる監査要点は、後発事象の識別に関する「網羅性」である。
- ・そのため、後発事象の発生の可能性、発生した場合の影響の度合いに関するリスク評価の結果を勘案して、少なくとも【監基報】560.6(1)～(4)の監査手続を実施するとともに（【監基報】560.6）、期末日後に発生し、かつ適用される財務報告の枠組みにより財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象が、適切に修正又は開示されていることについて経営者確認書を入手しなければならない（【監基報】560.8）

＜Q6-23＞継続企業の前提に関して、(1)監査人の責任を簡潔に述べるとともに、この責任を果たすうえで、(2)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識別した場合に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】（P178、P180）

（(1)について）

- ・監査人は、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適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、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重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任がある（【監基報】570「継続企業」.6）。
- ・このため、監査人には、当該事象又は状況を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために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】570.15）。

（(2)について）

- ・したがって、監査人は、少なくとも【監基報】570.15(1)～(5)に記載の追加的な監査手続を実施しなければならない（【監基報】570.15）。

＜Q6-24＞ある被監査会社において、多額な営業損失を計上したことから一時的な資金不足が生じ、買掛金の支払遅延が発生している。つまり、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認められた。そこで、監査人が、継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性に関して当該会社の経営者に対して質問を行ったところ、経営者は、当該事象又は状況を改善するために、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定しているという旨の回答を得た。この場合に、監査人に求められる監査手続について具体的に述べなさい。

【解答例】（P178、P180）

- ・監査人は、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を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために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】570.15）。
- ・本問において、経営者は**当該事象又は状況を改善するための対応策**として、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定している。
- ・したがって、監査人は、当該**対応策の実施によって資金不足が解消されるかどうか**、また、その**実行可能性**について検討する必要がある（【監基報】570.15(2)）。具体的には、これらの対応策が具体的に、かつ、組織として予定されていることについて、**取締役会等の議事録を閲覧**して確かめる。また、メインバンクや主要株主に対して企業からの申し出に応じる**意向があるかどうか書面によって質問（確認）**する。
- ・さらに、これらの経営者の対応策及びその実行可能性に関しての見解を記載した経営者確認書を入手する（【監基報】570.15(5)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・継続企業の前提に関する問題が事例問題として出題された場合には、本問のように、**対応策の内容について実行可能性の有無**を当てはめて考えさせる問題が想定されます。本問を通じて当てはめができるように訓練してください。
- ・このような対応策しかり、企業が策定した計画を検討するうえでの監査上のポイントは、当該計画がきちんと**組織として策定されたものかどうか**という点です。つまり、（代表取締役や経理担当取締役、あるいは経理部長個人が勝手に作成したものではなく）企業として策定され、組織としての承認、組織としてのオーソライズがあったかどうかという点が重要です。そのため、取締役会などの会議体による承認を確かめるために、**これらの会議体の議事録を閲覧**することが必要となります（＜Q6-10＞の⑦繰延税金資産の中長期事業計画も参照）。