

第5章 (その他の)保証業務

第1節 四半期レビュー

○学習のポイント

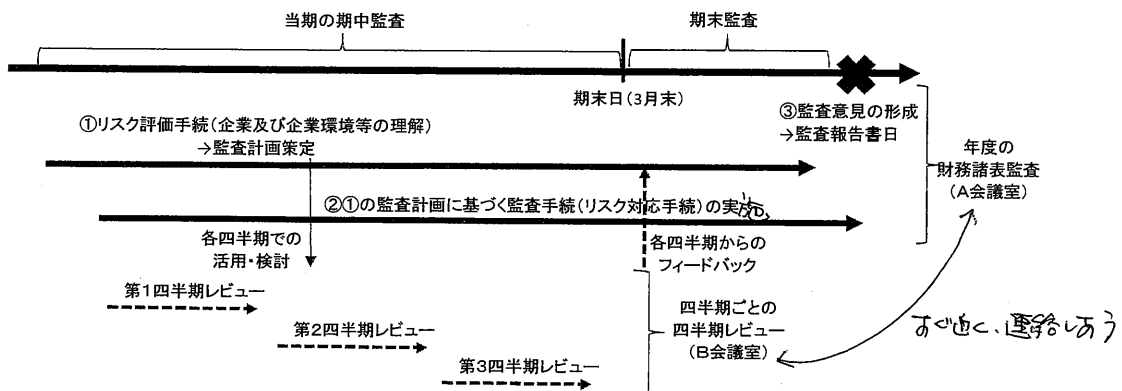
- ・金商法監査を受ける上場会社が適用対象となります(内部統制監査も同じ。)
上場会社は、通常の監査のほか、同一の監査人により四半期レビューや内部統制監査を受けていることから、監査制度のなかでの四半期レビューの位置づけ・意義を押えましょう。
- ・監査との違い(論文問題集5-1-i)が最も大切です。位置づけ・意義・目的/手続/結論(報告書)の違いを整理しましょう!
- ・四半期については論文式試験の会場で配布される法令基準集に一切収納されていませんので暗記がカギです。
なお、四半期レビューが制度上なくなる可能性があります。そこで、試験上の重要性も変わる点をとどめておいてください。

補足

○監査制度における四半期レビューの位置づけ・意義(監査人の視点に立ったもの)

- ・年度の財務諸表監査で検討が必要となる重要な取引を適時に把握することができる(分析的手続等で把握)。
 - ・年度の財務諸表監査に反映が必要となる企業及び企業環境の新たな情報を得ることができる(質問等で把握)。
- つまり、年度監査を効果的かつ効率的に進めるうえで四半期レビューを実施している側面があります。
→そのため、同一の監査人(業務執行社員も同じ。監査チームと同じ。)によって行われる必要があります。

《年度と四半期の関係性イメージ》テキスト288頁(3)のイメージ図



※ 四半期レビュー(B会議室)のなかで重要な取引等に気づいた場合、年度監査メンバー(A会議室)にその旨連絡し、年度監査として監査手続を実施し、手続の内容や実施した結果も含めて、年度の監査調書とする建付けです。

○開示制度における四半期レビューの位置づけ・意義(投資家・利害関係者の視点に立ったもの)

監査人により保証された信頼性の高い財務情報をより適時に、より多くの頻度で得ることができる。

○開示制度における財務諸表監査と四半期レビューの相違点

論文問題集5-1-1	財務諸表監査	四半期レビュー
実施者	同じ監査チームで同じ監査人(独立性・専門性を兼ね備えた職業会計人) ∴ 四半期レビュー基準には一般基準がない	
対象	・招集通知に含まれる「計算書類」 ・有価証券報告書に含まれる「財務諸表」	・四半期報告書に含まれる「四半期財務諸表」
目的	(財務諸表が)「全ての重要な点において適正に表示している」ことを保証、 財務諸表全体として重要な虚偽表示がないことを(積極的に)保証	(四半期財務諸表が)「適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった」ことを保証、 四半期財務諸表全体として重要な虚偽表示が認められなかったと(消極的に)保証
GAAP	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	我が国において一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準
準拠すべきGASS	我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準のすべて	我が国において一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準 + 監査基準のうち、一般基準 + 品質管理基準
品質管理基準	適用	適用
不正リスク対応基準	金融法上の取引企業等	未適用(上場会社であっても) ※どんな場合でも適用されない
実施する手続	限定なし(実査、立会、確認、証憑書類の閲覧等を計画し、実施する)	限定的手続(原則:質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続のみ)、そのため、実証手続(実査、立会、確認、証憑書類の閲覧等)は実施しない(※)
報告形式(報告書)	積極的形式による意見 「全ての重要な点において適正に表示している」	消極的形式(二重否定方式)による結論 「適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった」
保証水準	監査リスクを合理的に低い水準に抑えた、合理的な保証	不適切な結論を表明するリスクを適度な水準に抑えた、合理的な保証よりも相対的に低い(が意味のある)水準の保証
KAM	記載する	記載しない
その他の記載内容との重要な相違の取扱い	「その他の記載内容」区分として、報告する内容の有無(すなわち、重要な相違の有無)にかかわらず記載する	その他との間で重要な相違がある場合には、監査人の判断で追記情報の一種である「その他の事項」として記載する(したがって、重要な相違がなければ記載を要しない)

※ 四半期レビューのなかで重要な取引等に気づいた場合、年度監査として監査手続を実施し、手続の内容や実施した結果も含めて、年度の監査調書とする建付けです。

1. 四半期レビュー総論

(1) レビューとは(短答:A、論文:A)

上記の表のとおり。ゴシックの定義は覚えましょう。

(2) レビューの基準(短答:A、論文:A)

上記の表のとおり。

(3) 四半期レビューと年度監査の関係(短答:A、論文:A)

上記補足のとおり。

(4) 四半期レビューの目的(短答:A、論文:A)

超重要。年度の財務諸表監査の目的(22頁)と対比して必ず覚えてください。

前段が直接的な目的、後段が前段の補足分という構造は年度と同じです。

以下、一般基準は四半期レビューにも適用されることから、一般基準はなく、「実施」段階の規定が続きます。
また、四半期レビュー基準の規定がとても大切なので、四半期レビュー基準はできるだけ覚えるようにしてください。

2. 四半期レビューの実施

実施の流れは基本的に年度監査(これまで学習してきたこと)と同じです。

(1) 四半期レビュー計画と四半期レビュー手続(短答:A、論文:A)

1. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解 → 理解しなければならない。

四半期財務諸表の作成に係る内部統制とは

四半期財務諸表を作成するにあたって会社が設けている内部統制のこと。

四半期財務諸表を作成するに当たってのGAAPは年度と異なり、簡便な方法や特有の会計処理が認められているから、四半期財務諸表の作成に係る内部統制を理解する必要があります。

(例) 簡便な方法・・・固定資産の減価償却費の算定方法(定率法の場合に年度償却額を均等割する方法)

(例) 特有の処理・・・税金費用(年度の見積実効税率×税引前四半期当期純利益とする方法)

2. 四半期レビュー計画 → 原則年度計画と別に作成しなければならない。

通常四半期レビュー計画は年度監査の監査計画で得た情報をもとに策定します。

そのため、年度監査で新たな情報を得た場合には、四半期レビュー計画に反映する必要があるか検討します。

逆に、四半期レビューで新たな情報を得た場合には、年度の監査計画に反映する必要があるか検討します。

このように年度の財務諸表監査と四半期レビューは密接に関連していることを覚えておきましょう。

なお、(※2)の知識は短答頻出論点です。

3. 四半期レビュー手続 → 質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続を実施

上記の表のとおり、質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続で運用評価手続や実証手続は含みません。

なお、その他の四半期レビュー手続は次の内容を意味しています。

・テキスト291頁(2)の6 四半期財務諸表が会計記録に基づき作成されているかどうか、総勘定元帳等と突合(291頁(※1))

・テキスト292頁(3)の7 虚偽表示が存在している可能性が高い場合の関係書類等の閲覧等

・テキスト292頁(4)の9 重要な不確実性が認められる場合の関係書類等の閲覧等

(2) 質問及び分析的手続の実施(短答:A、論文:B)

監査基準には「質問」や「分析的手続」のみの単独の規定はなく、四半期レビュー基準固有の規定です。

質問の対象者は「経営者、財務及び会計に関する事項に責任を有する者その他適切な者」です

分析的手続の方法→基本的には年度と同じ手法・方法です(61頁の①③のイメージ)。

ただし、推定値をたてて会社の実績値と検証する方法(分析の実証手続)は実施しません

尚、四半期レビューは質問と分析的手続のみで心証を得ることからこれらは的確・きめ細やかに実施する必要があります

これらの手続において何か質問の回答や分析的手続において矛盾や不整合、異常が認められた場合にでも、

基本的に再度質問と分析の手続を繰り返します。ただし、不適切な事項がある可能性が高い場合には次の(3)へ進みます

(3) 適切な追加的な手続(短答:A、論文:A)

「関係書類の閲覧等の追加的な手続」が含まれる点が短答のポイントです

結論への影響とは、除外事項とするかどうかを含め無限定の結論を表明できるかどうかということです。

(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する検討(短答:A、論文:B)

別紙としてテキストに書き込みをしてほしいイメージ図をお渡ししているのでこれを皆さんのテキストに貼付しましょう。

293頁の図でまずは全体像を押さしましょう。四半期レビューなので基本的に「質問」で済ませます。

但し、重要な不確実性があると判断した場合、追加的な手続として「関係書類の閲覧等」を実施することがあります。

なお、論文対策問題集5-1-2参照(結論(評価1年、対応策3カ月を覚えておいてください。))

(5) その他四半期レビューの実施上の対応(短答:A、論文:B)

基本的に年度監査と同じで年度監査に準じて対応を行いますが、基本的には「質問」です。

8 四半期財務諸表にも修正後発事象、開示後発事象(後発事象の注記)の概念があるので質問が必要

10 四半期レビュー時にも経営者確認書の入手が必要(経営者確認書の文言は違うが文言以外は年度と同じ)

11 結論への影響→除外事項とするかどうかを含め無限定の結論を表明できるかどうかということ

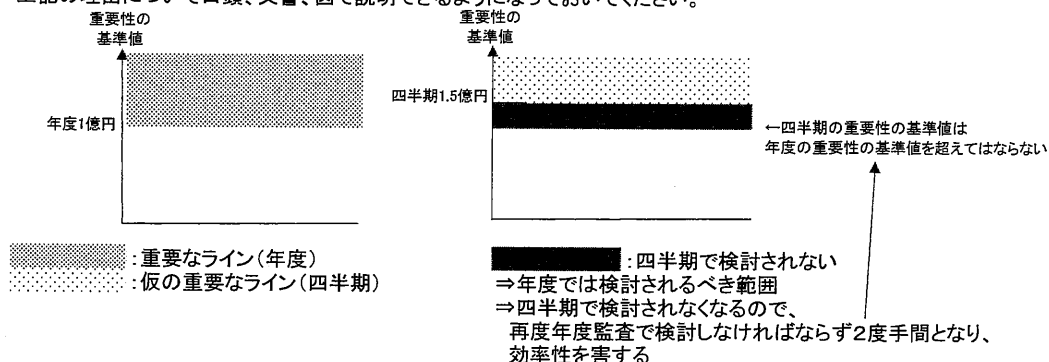
12 四半期レビューでも他の監査人の四半期レビュー等(監査を含むため。)の結果を利用することがある

ただし、年度における重要な構成単位が四半期における重要な構成単位とは限らない点、また、重要な構成単位であっても年度監査と四半期レビューでは手続内容が異なる点、書き込んでおいてください。

【研究】四半期レビューに係る重要性の基準値(短答A:、論文:A)

結論:四半期レビューに係る重要性の基準値は年度監査に係る重要性の基準値を上限とします。

上記の理由について口頭、文書、図で説明できるようになっておいてください。



3. 四半期レビュー報告

報告の流れは基本的に年度監査(これまで学習してきたこと)と同じです。

(1) 四半期レビューの結論の表明対象(短答:A、論文:A)

結論の形式については四半期レビューの目的(289頁)とセットで暗記してください。

四半期レビューでも四半期レビュー報告書発行前に審査を受嘱しなければならない点は同じです。

(2) 四半期レビュー報告書の記載区分(短答:A、論文:A)

記載な内容と順番も年度の監査報告書と構成は同じ。GCに関する事項や追記情報との区別も同じです。

なお、四半期レビュー報告書にはKAMは記載しません。また、「その他の記載内容」区分ありません。

もし、重要な相違があれば303頁(※1)の対応が求められることになります。

(3) 四半期レビュー報告書の記載事項(短答:A、論文:A)

年度の監査報告書と異なる点(特に301頁のゴシックの箇所)を覚えてください。

(4) 除外事項と四半期レビュー報告(短答:A、論文:A)

年度と同じ結論の形式は無限定の結論+4種類の除外事項付結論の計5パターンがあり得ます。

①結論に関する除外(〇〇×パターン)

基本的に年度の監査報告書と記載のタッチは同じですが、年度の監査報告書と異なる点を押えてください。

②四半期レビュー範囲の制約(××?パターン)

基本的に年度の監査報告書と記載のタッチは同じですが、年度の監査報告書と異なる点を押えてください。

なお、結論を表明しない場合に「結論の根拠の区分」という用語がなじまない為「別に区分を設けて」という表現となっています

(5) 追記情報(短答:A、論文:A)

基本的に年度の監査報告書と同じですが、四半期レビュー基準が監査基準と異なりまだ改正されていないので、以下のとおり、微妙な違いがあります。

相違内容	四半期(302頁)	年度(206頁、283頁)
会計方針の変更の正当な理由という枕詞	あり	なし
(4)の重要な相違の取扱い	追記情報の一つ	その他の記載内容という別区分

(6) その他四半期レビュー報告上の対応(短答:B、論文:B)

基本的に年度の監査報告書と取扱いは同じです。

【参考】除外事項付結論を表明する場合の文例(短答:B、論文:C)

無限定の結論(298頁)とどう異なるかどうかを少しずつ押えていってください。

【研究】中間監査(短答C:、論文:E)

短答のみ論文です。捨ててもよいです。中間「監査」とされていることから、年度監査と監査のアプローチは同じですが、最終的な意見が「適正意見」ではなく「有用意見」とされる点が最大の違いです。

もし短答用の論点と思って特長だけ押えたい方は、授業でお伝えした箇所だけ押さえましょう。

(3) 適切な追加的手続の実施

四半期レビュー基準・第二 実施基準

7 追加的な手続

監査人は、四半期財務諸表について、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討しなければならない。

四半期レビューは質問及び分析的手続等を基本とするが、それらを実施した結果、四半期財務諸表について、重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高い場合には、監査人は、四半期レビューの結論を表明するための十分な基礎を得るため、追加的な質問や関係書類の閲覧等の適切な追加的手続を実施して、当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討することが求められる^(*)。

(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する検討

四半期レビュー基準・第二 実施基準

9 継続企業の前提

監査人は、前会計期間の決算日において、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し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更について質問しなければならない。

また、監査人は、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったものの、当四半期会計期間において、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認めた場合には、経営者に対し、経営者による評価及び対応策を含め継続企業の前提に関する開示の要否について質問しなければならない。

これらの質問の結果、監査人は、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められると判断した場合には、継続企業の前提に関する事項について、四半期財務諸表において、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して、検討しなければならない。

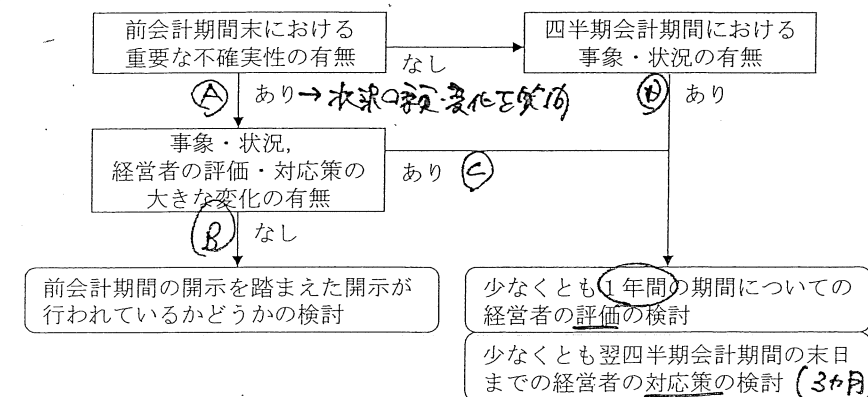
(*)1) 例えば、重大な売上取引に関して一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠しているかどうかについて疑義が認められた場合が該当し、この場合、監査人は、財務及び会計に関する事項に責任を有する者、営業、売上、会計担当者等の適切な者に取引内容や取引条件等について質問、売買契約書の閲覧等の追加的な手続を実施し、重要な虚偽表示の有無、及び結論への影響を検討しなければならない。

四半期レビューの手続き

継続企業の前提は四半期財務諸表の利用者の判断にも大きな影響を与えることから、監査人は、四半期レビューにおいても、経営者等に対する質問等の四半期レビュー手続を通じて、継続企業の前提について検討することが求められる^(*)。

監査人は、前会計期間の決算日において、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し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当四半期会計期間末までの当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更を質問により確かめ、これらのいずれにおいても大きな変化^(*)がないときは、前会計期間の開示を踏まえた開示が行われているかどうかを検討する。

一方、これらのいずれかに大きな変化がある場合、又は当四半期会計期間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を認めた場合（前会計期間の決算日から継続して存在する場合を含む。）には、（当四半期会計期間末から1年間の経営計画の提出までは必ずしも求める必要はないが、）当四半期会計期間の決算日の翌日から少なくとも1年間について経営者の行った評価、及び少なくとも当該四半期会計期間の翌四半期会計期間の末日までの経営者の対応策^(*)について検討しなければならない。



(*)1) ただし、四半期レビューは、質問と分析的手続を基本とした限定された手続であることから、積極的に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否かを確かめることは求められていない。
(*)2) 大きな変化がある場合には、対応策が計画どおり実施されなかった場合や、追加対応策が必要となった場合も含まれる点に留意する。
(*)3) 対応策については、例えば、1年間の経営計画のようなものが必ずしも存在していることが求められていないこと、また、例えば、当該四半期会計期間の末日後1年間に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当が具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意する。