

第2章 監査の実施

第8節 経営者確認書

○学習のポイント

- ・主には短答用論点ですが、論文用には経営者が責任を宣誓する経営者確認書の入手も監査手続の一つと整理されていること、監査報告書の交付と同時に入手することとされている理由が大切です。
- ・【図表1】のとおり、経営者確認書は二重責任の原則と関連があります。

前書き(短答:C、論文:C)

1 経営者確認書

(1)経営者確認書とは(短答:C、論文:C)

監査の最終段階(監査報告書の交付時)には、必ず入手しなければならないが、それ以外でも適宜入手されることがある、という点、経営者確認書は必ず「書面」もしくは「電磁的記録」であることが短答用の知識のポイントです。

(2)経営者確認書の意義(短答:B、論文:B)

論文問題集 2-8-1 参照のこと

- ①は、(イ)財務諸表を適正に作成し表示する責任と、(ロ)監査に協力する責任を果たしたこと の確認、
②は、入手した他の監査証拠の補完・補足するためです。

なお、①(イ)には間接的に「(適正な財務諸表を作成するための)内部統制を整備運用したこと」も含まれます。経営者確認書の入手はリスク評価手続でもリスク対応手続でもないことから、②のとおり、経営者確認書は、それだけでは十分かつ適切な監査証拠にはならず、他の監査証拠の入手を省略する理由にはなりません。

②については、例えば、繰延税金資産計上にあたってのタックスプランニングにおける、含み益のある資産の売却の意思確認のために入手するシーンを想定してください。

[参考]経営者確認書の制度上の意義(短答:D、論文:D)

論文問題集 2-8-2 参照のこと(重要性は極めて低いです。)

経営者確認書の記載例(短答:B、論文:D)

(3)経営者確認書の記載に関する要求事項(短答:B、論文:D)

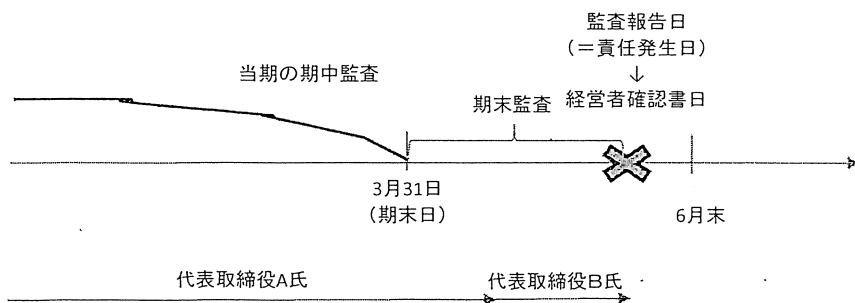
①(※1)については、監査期間中に経営者が交代したようなケースをイメージしてください。

以下のように途中でA→B氏に交代した場合、経営者確認書はB氏から入手します。

そこで、通常はB氏はA氏の側近のP経理部長などにこれまでの状況を確認して、経営者確認書にサインすることになります。

そのため、B氏にとっては「経営者(私)」が知りうる限りにおいて」という限定を付することがありえます。

なお、契約書に記載の事項については客観的な書類として残っているためそういう限定は認められません((※2)参照、例えば、経営者が適正に財務諸表を作成する責任は契約書に規定されている)。



④基本的に監査報告書と同日に入手します(二重責任の履行の観点から)。

(4) 経営者確認書の信頼性に疑義がある場合及び要請した事項の確認が得られない(短答:C、論文:D)

{参考}監査の最終段階(短答:B、論文:B)

【図表1】によって、改めて全体像を把握しましょう。

- ① いままで財務諸表項目に対してアプローチしてきたため、意見の表明対象である財務諸表全体に監査証拠を統合・集積のうえ、分析的手続を実施し、これまでのリスク評価手続、リスク対応手続に問題や漏れがなかったか再点検・総括します。もし問題や漏れがあれば、再度これらの監査手続を実施することになります。
- ② 意見を形成するに当たっては、まず、十分かつ適切な監査証拠を得たかどうかを評価したうえで、未修正の虚偽表示が個別に又は集計して重要な虚偽表示に該当するかどうかを判断します(【図表4】参照)。なお、a)、b)のそれぞれの後に次のとおり書き込みをしてください。詳しくは該当箇所です学習します。
 - a) →(No)196頁 監査範囲の制約
 - b) →(Yes)200頁 意見に関する除外

{例示}監査スケジュール

【図表6】などと合わせて参考にしてください。

第3章 監査報告

第1節 監査報告書総論

○学習のポイント

- ・監査報告に関する監査基準のうち重要な規定は1年かけて正確に必ず覚えてください。
- ・監査報告書の記載事項が標準化され記載が求められる趣旨については、
①利害関係者の理解の促進、②監査人の責任の明確化の観点で説明できます。
この両パターンを必ず頭に入れてください。

1 監査報告書総論

(1) 監査報告書の意義(短答:B、論文:B)

論文問題集 3-1-1 参照のこと

①監査報告の手段(財務諸表に対して保証を行う)、(①の結果)②監査人の自己の責任を認める

(2) 監査報告書の記載要件～報告基準の設定理由～(短答:C、論文:B)

論文問題集 3-1-1 参照のこと(もし報告基準がなかったら①②が達成できないという風に理解)
(ポイント)①利害関係者の理解の促進、②監査人の責任の明確化

(参考) 監査報告書の種類と財務諸表監査報告書(短答:B、論文:D)

記載の通り、2つのタイプがありますが、監査基準の数次の改正後の現在もなお①とされています。
記載が標準化された短文式報告書を採用している旨を短答用に覚えておいてもらえれば結構です。

2 企業会計の基準と財務諸表の適正性

監査の目的は適正意見を表明することです。では、その適正とは具体的にどういうことか、
という点が学習上のポイントとなります。

前書き(短答:A、論文:A)

あとの(2)にでてくる3点(①②③のタイトル)は書けるように覚えてください。

(1) 企業会計の基準とは(短答:B、論文:B)

経営者にとっては、「作成するにあたって準拠すべき規範」、監査人にとっては、「監査するにあたって財務諸表の適正性の判断に当たっての判断基準となる規範」という関係です。

前段は「作成基準」、後段は「(適正かどうかの)判断基準」と覚えてください。

(2) 財務諸表の適正性判断上の評価事項(短答:A、論文:A)

論文問題集 3-1-2 参照のこと

①GAAPに継続的に準拠しているか、②取引の実態を反映しているか、③表示方法が適切か

※ 参考までに、適正性が準拠性の違いは③にあります(346～347頁で学習します)

棚卸資産の評価基準を例にして、その意味内容をきちんと把握してください。

①について現在後入先出法(LIFO)は認められていませんので、LIFOを採用していれば①で✕

②について建設業では個々の工事案件に個性があるので、個別法を採用していなければ②で✕

③について建設業で個別法を会計方針として採用している旨を注記していなければ③で✕

(3) 企業会計の基準と実質的判断(短答:A、論文:A)

①(171頁①のことです)GAAPに詳細に規定されている場合に求められる実質的判断です。

②GAAPに規定されていない場合にも求められる実質的判断です。

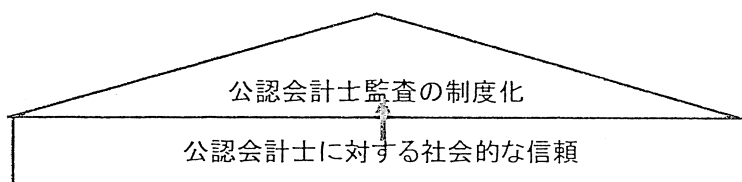
(例)会計基準がない、会計基準が明確ではない、会計基準に詳細な定めがない場合

→実質的な判断が求められているが、会計基準の枠内あるいは趣旨を踏まえてのことであり、

①について(GAAPに規定がある場合当該)会計基準からの離脱は認められていません。

(日本の監査では離脱容認規定は認められていません(344頁参照)。)。

3 意見表明の基礎と監査意見(短答:A、論文:A)



【研究】意見不表明の規定の必要性(短答:C、論文:B)

論文問題集 3-1-3 参照

- ① 監査人に意見表明を強制させるべきではないため意見を表明しないことを「許容」すべき
- ② 意見表明の基礎のない意見は有害で社会的信頼性を損なうため「禁止」されるべき

《テキスト144頁(2)①～④を決定する必要性(理由)》

(論文式試験では出題されませんが、理解のため一読していただければ十分です。)

	グループ監査 チームの策定	内容	理由	伝達
144頁(2)①	必須	連結上の重要性の基準値(連結財務諸表の重要性の基準値)	連結財務諸表に対して監査意見を形成するグループ監査チームが、連結財務諸表全体に重要な虚偽表示があるかどうかを判断するため	しない
144頁(2)②	任意	連結上の特定勘定の重要性の基準値(連結財務諸表の特定勘定の重要性の基準値)	連結財務諸表においても、特定の勘定残高等が利害関係者の意思決定に重要な影響を及ぼすることがありうるため なお、126頁(2)なお書き、(※4)参照	しない
144頁(2)③	必須	各構成単位の重要性の基準値(連結財務諸表を構成する個別財務諸表の重要性の基準値)	基本的に各構成単位の手続実施上の重要性は、各構成単位の監査人が決定することから、その上限となる各構成単位の重要性の基準値(・重要性の基準値>手続実施上の重要性という関係)を策定し構成単位の監査人に伝達する必要があるため →この金額をもとに構成単位の監査人は各構成単位の手続実施上の重要性を自ら決定し、監査を実施する	する
144頁(2)④	必須	連結上の明らかに僅少とみなせない金額(連結財務諸表において明らかに僅少とみなせない金額) ※【図表4】でいう1百万円に相当する連結上の金額 ※各構成単位の監査人はこの金額以上の未修正の虚偽表示をグループ監査チームに報告する	連結財務諸表に対して監査意見を形成するグループ監査チームは、連結財務諸表全体に重要な虚偽表示があるかどうかを①の重要性の基準値に基づいて判断する必要があるが、そのためには連結財務諸表上集計する虚偽表示の金額を策定し構成単位の監査人に伝達する必要があるため	する
(参考)	必須ではない	各構成単位の手続実施上の重要性 ※意義は126頁の手続実施上の重要性とまったく同じ	各構成単位の重要な虚偽表示リスクや、実証手続の実施対象となる重要性のある取引種類等を定義づけるために設定する なお、通常は各構成単位の監査人が上記の③をもとに決定する	—

《テキスト151頁の補足》

(ポイント)

- ・連結財務諸表上の重要性の基準値と個別財務諸表(構成単位)の重要性の基準値は異なる
- ・各構成単位の個別財務諸表上重要とされた虚偽表示が、連結上も重要であるとは限らない

(前提) いずれも金額単位は百万円とします。

- ・グループ監査チームは重要性を次のとおり設定し、③④について各構成単位の監査人に伝達した。

	金額
144頁(2)①	100
144頁(2)②	設定せず
144頁(2)③	50
144頁(2)④	5

- ・上記の伝達を受けた各構成単位の監査人は手続実施上の重要性を次のとおり設定した。

構成単位	構成単位の重要性(所与)	手続実施上の重要性
S1	50	30
S2	50	10
S3	50	20
S4	50	10

- ・各構成単位の監査人は未修正の虚偽表示を発見したため、次のとおり意見を形成し報告した。

構成単位	未修正の虚偽表示	各財務諸表の意見	報告した虚偽表示
S1	虚偽表示A(35)、虚偽表示B(15)、虚偽表示C(3)	除外事項付意見(・ 発見された未修正の虚偽表示53＞構成単位の重要性の基準値50)	虚偽表示A(35)、虚偽表示B(15)
S2	なし	無限定適正意見	—
S3	虚偽表示D(6)、虚偽表示E(1)	無限定適正意見	虚偽表示D(6)
S4	虚偽表示F(10)、虚偽表示G(4)	無限定適正意見	虚偽表示F(10)

※ 5を超えない虚偽表示は集計されないため、報告しません。

- ・グループ監査チームはP社の財務諸表上30の未修正の虚偽表示を発見したとします。

- ・連結プロセスにおいて、上記の未修正の虚偽表示はいずれも修正されなかったとします。

(結論) グループ監査チームは、グループ財務諸表に対して無限定適正意見を表明します。

- ・グループ財務諸表上の虚偽表示は次のとおり集計されます。

P社の30＋虚偽表示A(35)＋虚偽表示B(15)＋虚偽表示D(6)＋虚偽表示F(10)＝96

- ・これは連結上の重要性の基準値(144頁(2)①)である100を超えないためです。

- ・尚、原因が悪質など質的に重要な要因があれば除外事項付意見となる可能性もあります。