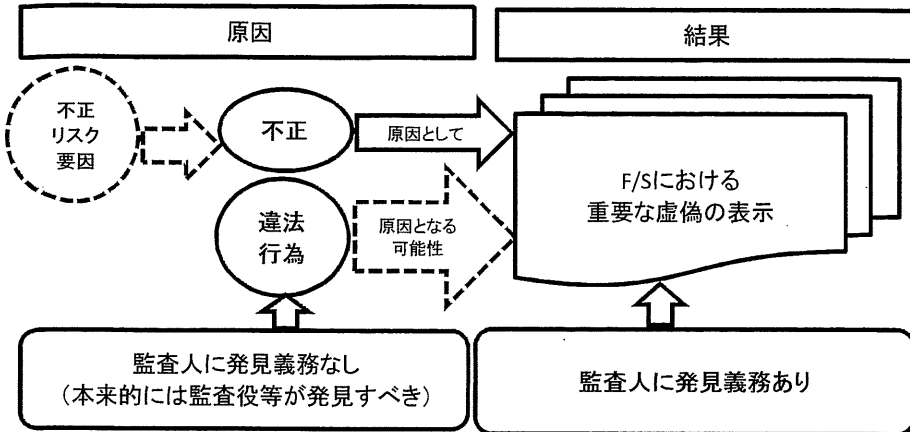


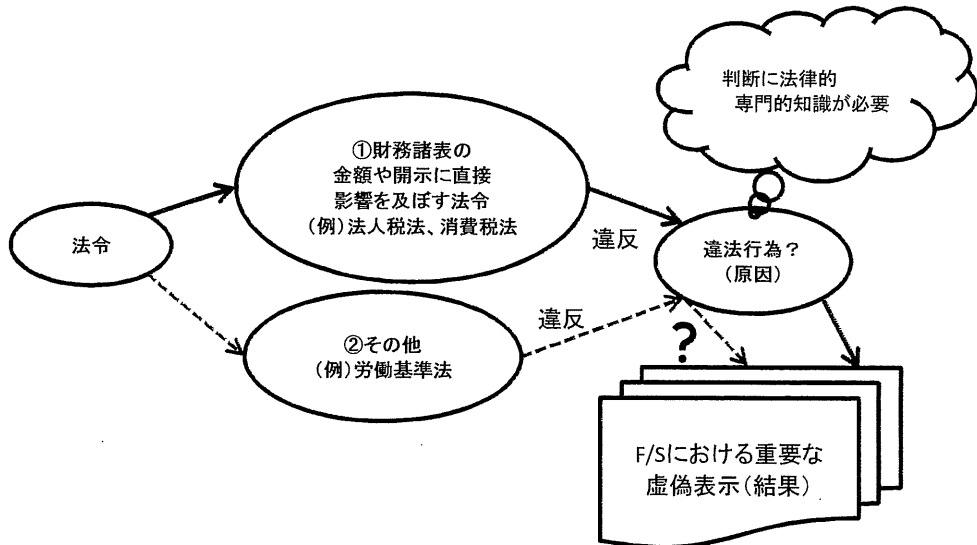
第4章 個別論点

4 財務諸表監査における法令の検討～違法行為と財務諸表監査～



(1) 違法行為と法令の分類(短答:B、論文:C)

- ・違法行為の定義は覚える必要はありません(短答対策で理解でOK)
- ・2種類の法令があることは覚えてください



違法行為が原因となって財務諸表における重要な虚偽表示となることはあまり多くはありません。また、法令違反や違法行為かどうかの判断には専門的な法律知識が必要となり、最終的には法治国家である日本では裁判制度で決着するものですから、違法行為についての監査人の責任は、不正の場合よりもワントーン下げられています(216頁)。

(2) 法令遵守に対する責任(短答:A、論文:B)

①経営者の責任

法令遵守は内部統制の目的(69頁③)に含まれており、経営者は違法行為が発生しないように、内部統制を整備、運用する責任を負います。

②監査人の責任

論文問題集 4-1-4 参照のこと

可能性として、違法行為が財務諸表の重要な虚偽表示の原因となることがあるため、まず法令について理解する必要があります。法令の種類によって、監査人の対応が異なります。
⇒詳細は以下の(3)に記載があります。

違法行為自体の発見の責任は監査人は負わないですが、違法行為が発見された場合に、違法行為を原因として、財務諸表に重要な虚偽表示が生じていないかを検討する必要があります。

(3) 法令遵守に対する監査人の検討(短答:A、論文:B)

- ①企業に適用される法令についての理解
- ②法令の分類に応じた監査手続の実施
 - a) ①財務諸表の金額や開示に直接影響を及ぼす法令(例:法人税法、消費税法など)
(≡当該法令に違反すれば即財務諸表の虚偽表示となるもの)
→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
 - b) ②その他の法令
(≡当該法令に違反しても即財務諸表の虚偽表示とならないもの)
→イ 遵守しているかどうかについて経営者等への質問、ロ 規制当局発行文書等の閲覧
(ロの例)建設業を営む会社の場合、建設業許可証を発行する建設局とのやりとりの文書など
- ③違法行為に関する継続的な留意(監査の全般にわたって継続的に注意すること)
- ④経営者確認書の入手(テキスト161頁No.14)

(4) 識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続(短答:B、論文:C)

- ①違法行為(その疑いを含む。)の理解、追加的な情報の入手
- ②疑いについては、経営者と協議、必要に応じて監査役等と協議
- ③違法行為(その疑いを含む。)が財務諸表、監査の他の局面等に及ぼす影響を評価し、措置を実施(※)
(※)不正による重要な虚偽表示の疑義を識別した場合に同じ(監査計画の修正、監査手続の追加実施等)

(5) 識別された違法行為又はその疑いについてのコミュニケーション及び報告(短答:A、論文:B)

- ①監査役等とのコミュニケーション
違法行為の発見の第一的責任は監査役等が担っているため発見時にはコミュニケーションが必要です。
なお、「明らかに軽微である場合を除き」という点は短答のひっかけの常連です。
※ (4)②との違いは、(4)②は疑いにとどまる場合、(5)は違法行為が識別された場合という整理です。
※ 監査役等の監査報告書372頁の2. (1)②を確認しておきましょう。

②監査報告書に及ぼす影響(の評価)

状況により、意見に関する除外となるケースと、監査範囲の制約となるケースがあります。
いずれにしても識別した違法行為が監査報告書にどのような影響を与えるか評価する必要があります。

③適切な規制当局等への報告(を行うかどうかの検討)

日本の場合には、金融商品取引法上で当局(金融庁)への報告義務がありますのでa)が該当します。
したがって、金商法の規定に基づき当局に報告が求められるかどうか検討しなければなりません。
※法令違反等事実の発見時の対応については、テキスト362頁参照

第4章 個別論点

第2節 継続企業の前提

○学習のポイント

- ・非常に重要な論点です。短答論文とも常に狙われる可能性のある論点です。
- ・まず次の固有名詞を覚えましょう。
 - 企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提(継続企業の前提)
 - 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
 - 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための経営者の対応(策)
 - 継続企業の前提に関する重要な不確実性
 - 経営者による継続企業の前提に関する事項の注記
 - 監査人による継続企業の前提に関する事項の記載
- ・継続企業の前提に関する監査の根底に「二重責任の原則」があることを体感することが重要です！
- ・報告論は241頁の図でまず全体像を把握してから各論に入りましょう。

1 継続企業の前提総論

(1) ゴーイング・コンサーン問題(短答:A、論文:A)

論文問題集 4-2-1 参照のこと

定義を覚えてください。

次に、継続企業を前提としない場合の財務諸表をイメージしてみましょう。

→継続企業を前提としない企業はいずれ清算され、残余財産を分配後、解散することになります。

→そこで、すべて時価評価する、前払費用などの経過勘定や繰延資産はすべて費用化、

固定資産も+の時価評価がされうる、など、皆さんが勉強しているF/Sと全く異なります。

→そこでGCが成立していることは財務諸表作成の大前提、監査の大前提になります。

《GCに関する開示及び監査が制度化された論旨》

①期待ギャップの解消、②国際監査基準との国際的調和 の観点から制度化

(2) 継続企業の前提に関する責任の区別(短答:A、論文:A)

二重責任の原則と関係しているという点が非常に重要です。

経営者及び監査人それぞれ実施しなければならないことが次のとおりです、1年かけて暗記してください。

経営者	①継続企業の前提が成立しているか(事業継続性)を評価すること (=継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価すること(対象期間:少なくとも期末日後の翌日から1年間)) 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が存在するかどうかを評価すること ③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に、対応(策)を立案すること ④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に、対応(策)を図ってもなお重要な不確実性があるかどうかを評価すること ⑤(④の評価の結果)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が、重要な不確実性が認められないと判断した場合には、財務諸表以外の箇所(具体的には、「事業等のリスク」「経営者による分析」という箇所)に必要な事項を開示すること(236頁(※2)) ⑥(問題集4-2-2) ④の評価の結果)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で、対応(策)を図ってもなお重要な不確実性が認められる場合には、財務諸表等規則第8条の27に規定された4つの事項を注記すること(235頁(※3))
監査人	・経営者が上記①～⑤について、経営者が必要な評価や対応を行っているかどうかを検討すること(=監査人の責任は、制度上経営者に求められていることについて経営者が適切に対応しているかどうか、注記が必要な状況において財務諸表に注記された情報が適切かどうかを検討する。) ・具体的には、237頁から240頁の監査基準の規定で求められている事項について、監査手続を実施すること、これによ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存在する場合に、対応(策)を図ってもなお重要な不確実性があるかどうかを判断すること ・上記の⑥の場合に、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であると判断した場合、(表示の妥当性という監査要点の検証として)注記が適切かを検討し、注記の内容が適切である場合には、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付けて注意喚起のために監査報告書に記載すること ・なお、上記の⑤の場合には、財務諸表には継続企業に関する事項の注記の記載はないものの、有報の「事業等のリスク」等を開示があることから、監基報720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」にしたがって、有報の「事業等のリスク」等の内容を通読すること

あくまでも監査人は、「経営者の評価や対応を踏まえて」監査手続を行うという点が大切です。
なお、テキストの末尾の行が理解が難しいと思いますので、次の言い替えを記載しておいてください。
(テキスト)財務諸表の適正性に関する意見表明による保証の枠組みの中で対応する。
(補足)(=財務諸表に注記が必要な状況において、適切に注記されてるかどうかを監査する。)

(3) 継続企業の前提に関する経営者の責任(短答:A、論文:A)

上記の(2)の表のとおり。(※3)の注記事項4つは必ず暗記する必要があります。

なお、4行目の「期末日」という点については実質的には「監査報告書日」となる点補足を願います。→次頁補足あり

[参考]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(短答:C、論文:B)

4つの分類について、それぞれ1点ずつは思い出せるようにしておきましょう。

特に、<財務指標関係>及び<財務活動関係>は事例問題の前提文で与えられることが多いです。

なお、(※1)に記載の対応策についての「効果」と「実行可能性」については論文対策用に暗記、

さらに、(※2)の有価証券報告書の取扱いについては短答対策用に知っておきましょう。

以下、監査基準の規定は必ず正確かつ網羅的に覚えてください。

(4) 継続企業の前提に関する監査人の責任(短答:A、論文:A)

二重責任があるため、監査人は、「経営者の評価や対応を踏まえて」検討するという点が大切です。

どのような場合であっても、監査人は、企業の継続企業の前提について保証する立場にはなく、

そのような能力もないことから、(どんな場合であっても)企業の存続を保証することはありません。

よって、当然、企業の存続を保証する責任も有しません。

監査人は、①経営者の対応が適切かどうか、②継続企業の前提に関係する財務諸表の情報が正しく注記されているかどうかを監査する責任があるのみです。

なお、GAAPは継続企業の公準のとおり、継続企業を前提とした会計基準であるため、

財務諸表が適正かどうかの判断にあたってそもそも継続企業を前提として財務諸表を作成することの是非、当否の検討が求められます。

(→具体的には、242頁のとおり、明らかに継続企業を前提とすることが不適切な事象がないかどうかなどの検討です。詳しくはあとで学習します。)

2 継続企業の前提と監査の実施 (1)がリスク評価手続、(2)~(4)がリスク対応手続

(1) リスク評価手続とこれに関連する活動(短答:B、論文:B)

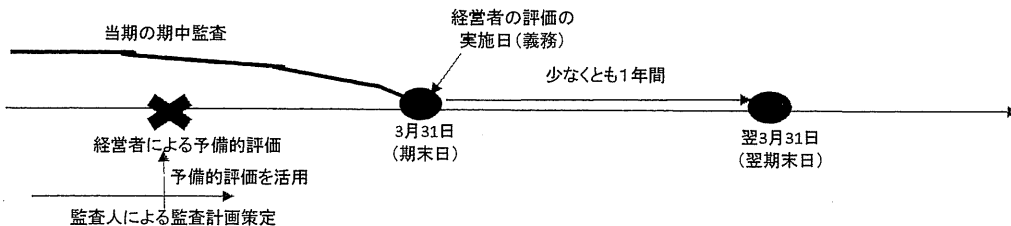
必ずしも経営者に予備的な評価が求められるわけではありません。

(開示制度上、経営者に求められるのは「期末日」時点での評価だからです。)

そのため、予備的な評価を行っていない場合には、予備的評価を求めることはなく、

監査人が経営者に質問し、協議するにとどまります。

なお、なぜ予備的評価を検討するかは監査人のリスク評価手続に活用できる可能性があるためです。



(2) 経営者の評価の検討(短答:A、論文:A)

日本の開示制度上は少なくとも期末日の翌日から1年間が最低限の評価期間とされています。

(3) 事業又は状況を識別した場合の追加的な監査手続(短答:A、論文:A)

重要な不確実性が認められるかどうかの十分かつ適切な監査証拠の入手が必要となります。

(=重要な不確実性が認められる場合には、経営者が財務諸表に注記しなければならないからです。)

そこで、

まず、監査人は、「経営者の評価や対応を踏まえて」検討することから、→①が必要です。

次に、対応策の「効果」と「実行可能性」(≒現実身)について検討するため、→②が必要です。

また、継続企業の前提の多くは資金繰りに関係することから資金計画を検討するため、→③(※)が必要です。

継続企業の前提は監査の前提となるため継続的に検討する必要があることから、→④に留意します。

さらに、最終的に継続企業の前提に基づき財務諸表等を作成する責任は経営者にあるから、⑤が必要、というつながり、流れとなります。

なお、継続企業の前提について問題となる場合にのみ経営者確認書の入手が必要となりますので、テキスト160頁の(絶対的記載事項のみを記載した)経営者確認書には予め記載がないことになります。

(※)前提とした基礎データの信頼性、仮定の信頼性の検討(テキスト57頁 情報の信頼性参照)
企業が作成した基礎データについては情報源や仮定の信頼性が求められることから、
監査手続として、情報の信頼性として情報の正確性や網羅性についての検討が求められる点に注意!

- (4) 経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合(短答:A、論文:A)
監査範囲の制約に準ずるという点を覚えてください(196頁参照)。

[参考]経営者の評価を超えた期間(短答:A、論文:C)

1年超の期間について経営者へ質問を行う必要がありますが、それ以外の手続は不要です。
(・二重責任の原則があるから、経営者が実施していないことを監査人独自で実施することは不要です)

3 継続企業の前提と監査報告

- (1) 監査報告書への影響の判断過程(短答:A、論文:A)

それぞれのパターンを書き込みし、この図をそのまま覚えてください。

- (2) 継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合(短答:A、論文:A)

本来継続企業の前提が不適切であるかどうかは監査人が判断する立場ではないし、できませんが、
誰がみても継続企業の前提の不成立が客観的に明らかな場合(242頁6点)には、
たとえ、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が適切と評価している場合であっても、
監査人が継続企業を前提に財務諸表を作成することは不適切と判断しなければなりません。
この場合には、継続企業を前提とする財務諸表について「不適正意見」を表明しなければなりません。
(※)実務的には、継続企業を前提としない清算財務諸表というものも存在します(そのため(※1)もありうる。))

[参考]我が国の倒産法制と継続企業の前提の適切性(短答:D、論文:E)

- (3) 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合→経営者による注記が必要(短答:A、論文:A)

- ①注記が適切でない場合、限定付適正意見又は不適正意見のいずれか
- ②注記が適切である場合、無限定適正意見+継続企業の前提に関する重要な不確実性を記載(×強調)
この場合、経営者が記載すべき注記事項は4つでしたが、監査人が記載すべき事項は5つです。
 - 1.関連する注記事項を参照して、事象又は状況が存在する旨及びその内容
 - 2.関連する注記事項を参照して、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
 - 3.関連する注記事項を参照して、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及びその理由
 - 4.財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨
 - 5.当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨(=除外事項ではない旨(207頁(※5)と同じ趣旨))なお、(※1)については論文問題集4-2-4参照

[参考]継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない場合の注記又は開示(短答:B、論文:B)

日本では、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない場合には注記は不要です。
その代わりに、有報の「事業等のリスク」等に「事象又は状況が存在する旨、内容、対応策」を記載、開示することが
求められています(テキスト236頁(※2))。

注記をする必要がなく、「経理の状況」以外には意見の保証は及ばないにもかかわらず、
テキストに記載の監基報720に規定の要求事項(通読義務)が課される点は281頁あたりを確認してください。

【研究】将来の帰結が予測し得ない事象又は状況(短答:B、論文:C)

GCとは異なる論点です。

将来の帰結が予測し得ない事象又は状況がある場合で、「その影響が複合的かつ多岐にわたる場合」、
重要な監査手続を実施できなかった場合に準ずる点、意見表明ができるか慎重に判断することが求められる点、
知っておきましょう。

1 (3) 手帳

