

第4章 個別論点

第5節 その他各論

○学習のポイント

- ・1. の後発事象・事後判明事実はたまたま論文に出題されますが、2. 比較情報は短答論点です。
- ・後発事象・事後判明事実については、会社法、金商法の時系列でも理解する必要があります、テキストの234頁、428頁をまとめて一体的に理解しましょう。
- ・なぜ後発事象・事後判明事実についての対応が必要になるのか考えてみましょう。
- ・なぜ後発事象・事後判明事実について取扱いが異なるのか考えてみましょう。
- ・3. のその他の記載内容は、新たに試験範囲に加わった新しい論点です。

1. 後発事象

(1) 後発事象に関する監査手続(短答:B、論文:B)

論文でも出題可能性がある範囲です。論文問題集4-5-1参照

前提:後発事象は監査の対象であり、後発事象には監査手続の実施が必要となる。

理由:後発事象がある場合、場合によっては財務諸表等の修正(修正後発事象の場合)、もしくは、財務諸表についての注記(開示後発事象の場合)が必要となるため(234頁のとおり)。

(=翌期に発生した事象でも、当期の財務諸表等の修正又は注記が必要となることがあります。)

But 特徴:後発事象が発生したかどうかの把握が難しい(重要な監査要点:後発事象の「網羅性」)
そこで、網羅的にすべての後発事象を掴む(認識する)監査手続の実施が必要となるという流れです。

以下があとで登場する「後発事象に関する手続」です。

- ① 会社手続の理解(=企業及び企業環境の理解、つまり、リスク評価手続の実施)
(∵修正や注記を考えるのはまず会社側であるから(二重責任)、会社側がどのように後発事象を把握・識別しているかを理解する、これにより後発事象について重要な虚偽表示リスクを識別することも)
- ② 後発事象の有無についての質問(経営者確認書178頁No.5)
- ③ 期末日後に開催された重要な会議体の議事録閲覧
- ④ 翌期の試算表や月次決算書等の閲覧
(=翌期の財務数値に多額or異常な金額変動がないか→あれば後発事象の存在を示唆することも)
→①～③は必ず、④は利用可能な場合、その他追加で(※2)の手続を実施することもあります。

(参考)234頁の説明時の補足レジュメの内容

(3) 重要な後発事象(短答:A、論文:A)

ゴシックの2つの後発事象の定義はそれぞれ必ず正確に覚えてください(監基報に定義がないため)。

- a)修正後発事象、 b)開示後発事象の2種類があり、追記(強調事項)の対象は b)のみです。
(a)は財務諸表に注記ではなく財務諸表本体を修正すべき事象、 b)は注記すべき事象だから)
- a)・・・決算日以前から実質的に生じていた事象が確定した場合
(例)得意先の倒産(⇒貸倒引当金の修正)、裁判の敗訴(⇒損害賠償引当金の計上)
- b)・・・決算日後に取締役会によって重要な事項が決議されたような場合や災害の発生
(例)増資・新株の発行の決議、ストックオプション付与の決議、子会社の買収の決議等

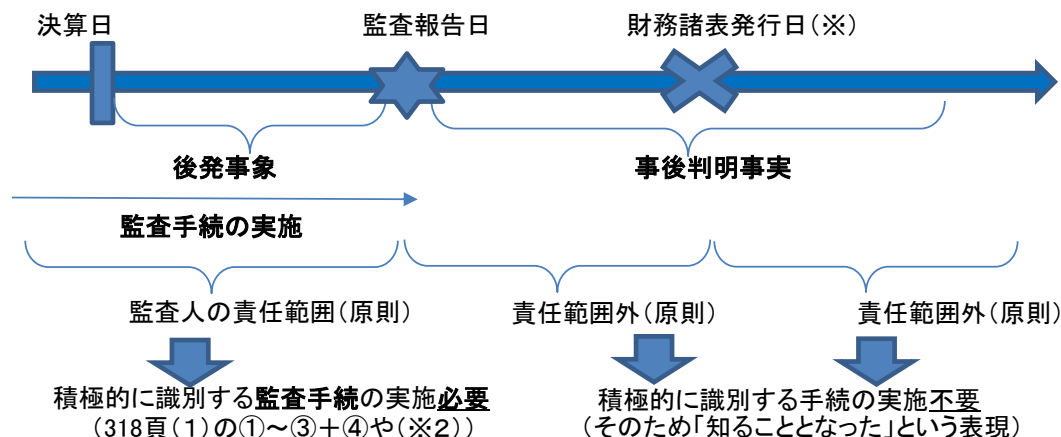
(2) 監査報告書日後の事後判明事実(短答:A、論文:B)

論文でも出題可能性がある範囲が直近では令和4年度に出題済みです。論文問題集4-5-2、3参照
監査報告書日後に発生した後発事実を特に用語を区別して「事後判明事実」といいます。

(狭義の後発事象は監査報告書以前に発生したものという定義なので、それと区別するための呼称です。)

前提: 通常の後発事象は監査の対象だが、監査報告書日後の事後判明事実は原則監査対象外
理由: 監査報告書日に監査人は責任をすでに認めているから(その後は責任を負わない)

さらに、事後判明事実は、(監査報告書日後)財務諸表の発行の有無により対応が異なります。



(※)財務諸表発行日とは、一般的には会社法であれば計算書類を含む招集通知の発送日、金商法であれば財務諸表を含む有価証券報告書の開示の日(EDINET掲載日)のことをいいます。

①事後判明事実に関する手続(事後判明事実について知ることになってしまった場合の手続)

事後判明事実とは、イメージとしては、「財務諸表の重要な誤り」を想像してください。

もし、事後判明事実を知るところとなってしまった場合には、次の手続を実施、

a) 経営者等と協議、b) 修正や開示の要否の判断、c) (修正・開示する場合) 具体的な対応を経営者に質問
→この結果、修正又は開示する場合が②、修正又は開示が必要なのに修正又は開示しない場合が③です
(参考) 修正は「修正後発事象」、開示は「開示後発事象」に対応した表現です。

②経営者が財務諸表の修正・開示を行う場合の手続

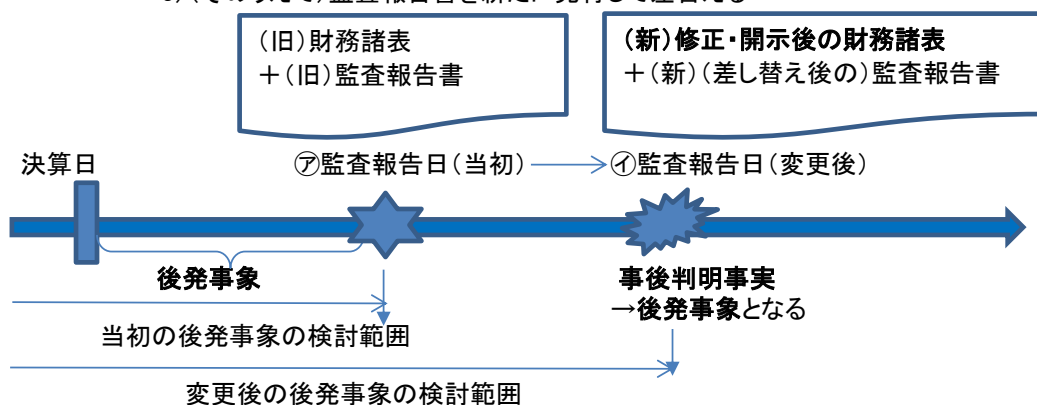
前提: すでに監査報告書は発行済みであるから、責任はすでに果たしている

しかし、修正又は開示により監査報告書の発行対象となる財務諸表等が変わってしまった!

そのため、a) 適切に修正又は開示されていることを確かめるための**監査手続の実施**

b) c) のとおり新たに監査報告書が発行され、当該事後判明事実が後発事象になる
ことになるため、後発事象の手続範囲を拡大して実施(⑦⇒④へ)

c) (そのうえで) 監査報告書を新たに発行して差替える



③経営者が「必要な」財務諸表の修正・開示を行わない場合の手続

前提: 事後判明事実ではあるが、修正・開示しなければ除外事項となる

→この場合、a) 監査報告書をまだ提出していない場合、b) 既に提出している場合によって対応が変わります。

つまり、a) 意見に関する除外として取扱い、監査意見への影響を評価し、審査をやり直す

影響の程度によっては監査報告書を新たな意見(例: 無限定→限定付)に差し替える

b) 通知(修正・開示を行うまでは財務諸表を第三者に発行しないようにすべきこと)

なお書き以降について、誤った財務諸表が公表されてしまっているので、「訂正」という言葉で区別されています。
もし企業が「訂正」する場合に実施することは、上記の②と同じです。

2. 比較情報

(1) 比較情報とは(短答:B、論文:C)

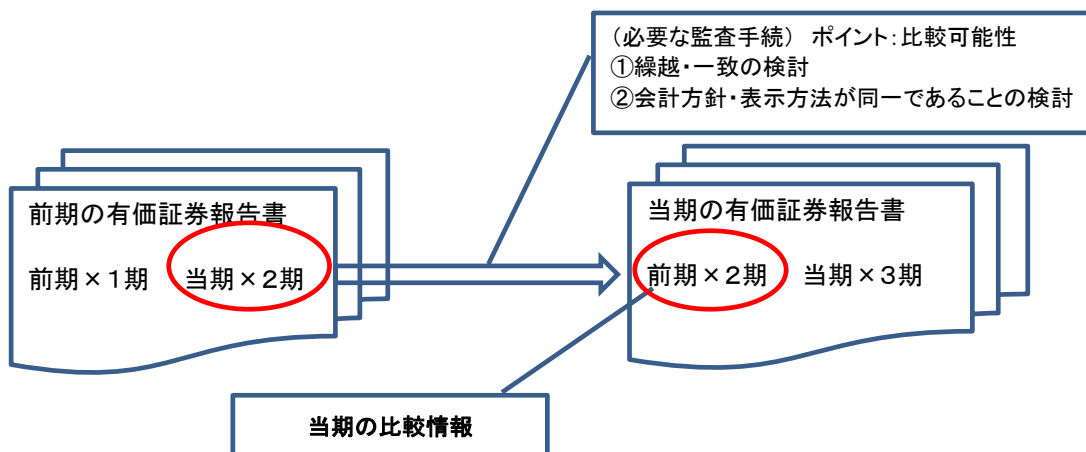
有価証券報告書は2期比較形式なので、当年度数値の比較対象となる前期数値を「比較情報」といいます。日本では、財務諸表等規則上、①**対応数値方式**を採用することが規定されています。

(「当年度の財務諸表」という用語は、前年度の財務情報を含んだ概念として整理されます。)

論文問題集4-5-4参照、論文での出題はまず考えられません。

(2) 比較情報と監査手続(短答:C、論文:C)

前提: 前期の対応数値は前期に監査されていることが通常です



(3) 比較情報と監査報告(短答:A、論文:B)

(3)における対応数値は比較情報のこと、すなわち、当年度数値からみた前期数値と思ってください。前期数値は当年度の財務諸表(全体)の一部です、そこで、前期数値に意見を表明しているかの誤解を与えないため、原則として、比較情報に対して言及してはなりません。しかし、①～③の場合には言及されることがあります。

①②はともに、比較情報に虚偽表示があるから、当年度の財務諸表の意見に関する除外として取り扱われます。

③は前年度の財務諸表が監査されていないことが問題なのではありません。

この場合、監査人の責任範囲を限定するためにその他の事項に監査されていない旨を追記します。

ただし、当期の監査はBSの期首残高を出発点としてスタートとしますので、BSの期首残高について、十分かつ適切な監査証拠を得る必要があり、得られなければ監査範囲の制約になります。

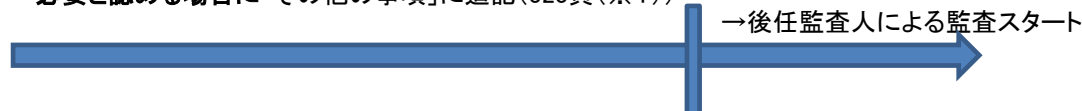
※ ③について比較情報のPLについては監査を行う必要はありません。

論文問題集4-5-4参照、論文での出題は低いですが、監査報告論の論点の一つとしての出題は考えられます。

(参考) 前期が監査されている場合とそうではない場合の違い

(ア) 別の監査人に監査されている場合((3)の②を想定)

必要と認める場合に「その他の事項」に追記(323頁(※1))



(イ) 誰にも監査されていない(保証が与えられていない)場合((3)の③を想定)

必ず「その他の事項」に追記



[補論] 初年度監査の期首残高(短答:C、論文:C)

ひとまず、監基報510に記載があることを知っておいてください。

3. その他の記載内容～その他の記載内容に関連する監査人の責任～

年度の財務諸表等が含まれる事業報告、招集通知、有価証券報告書等の財務諸表等や監査報告書以外の部分です。言葉は似ていますが、テキスト229頁の追記情報の「その他の事項」と異なりますので注意してください。

(1) その他の記載内容とは(短答:C、論文:B)

その他の記載内容の具体的なイメージをもちましょう。

もし以下の図のような状況があれば、可能性として次のことが考えられます。

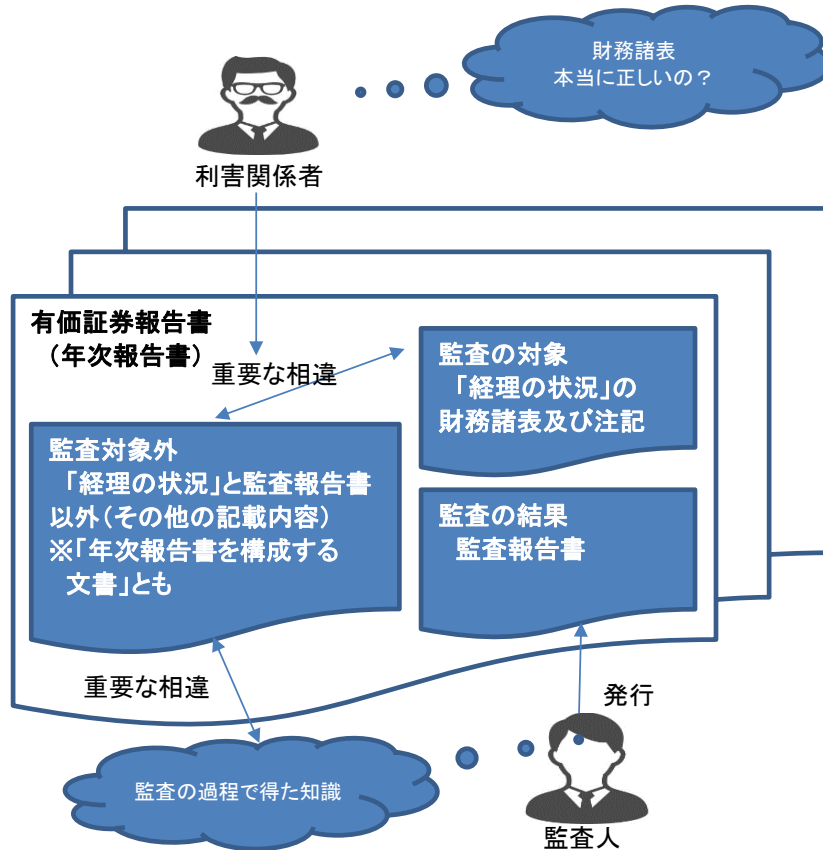
①監査対象である財務諸表が誤っている(重要な虚偽表示の可能性)

②監査対象ではないが財務諸表とともに開示されるその他の記載内容が誤っている(重要な誤りの可能性)

⇒いずれであっても利害関係者が財務諸表が正しいことに疑念を抱き、監査の信頼性を損なう恐れがある

⇒そこでその他の記載内容を入手・通読・重要な相違の有無の検討・監査報告書における報告が必要になります。

ポイント:財務諸表及びその監査報告書の信頼性の担保



(2) その他の記載内容の入手(短答:C、論文:C)

その他の記載内容の入手のために諸々の段取り・事前準備をいいます。

① その他の記載内容、発行時期等(予定)を特定する

② その他の記載の最終版の入手時期を協議する

③ (もし監査報告書発行までにその他の記載内容を入手できない場合)

追ってその他の記載内容を監査人に提供する旨を経営者確認書に記載し、経営者から入手する

(3) その他の記載内容の通読及び検討(短答:A、論文:B)

上記の図のとおり、その他の記載内容が、財務諸表and監査人の知識と相違していないか検討するために、その他の記載内容を通読し、重要な相違がないかを検討する必要があります。

論文問題集4-5-5参照、論文での出題の可能性は高いです。

(4) 重要な相違があると思われる場合(短答:B、論文:B)

経営者と協議します。また、必要に応じて次の①～③に該当するか判断するためのその他の手続を実施します。

	その他の記載内容	財務諸表	結論	対応
①	×	○	その他の記載内容に誤り(財務諸表は正)	(4) 末尾、(※2)
②	○	×	財務諸表に誤り⇒監査のやり直し	(※1)
③	?	?	財務諸表に誤りの可能性⇒リスク評価から監査をやり直し	(※1)

(注) ○:正しい、×:誤り

なお、(※1)の対応とは、リスク評価手続(リスク再評価)から監査を実施し直しすることを意味します。

(5) その他の記載内容に関する報告(短答:A、論文:B)

監査基準の規定は329頁の実際の文例と関連付けて覚えていきましょう。

監査基準以外の本文については監基報720に記載がありますので論文上暗記は不要です。

論文問題集4-5-6参照、論文での出題の可能性は高いです。

(まとめ) 監査報告書の追加的な記載区分の比較

テキスト200頁と関連づけてまとめていきましょう。

(※2)については、ややこしい書き方をしていますがKAMは主に上場企業に適用されると覚えてください。

第5章 (その他の)保証業務

第1節 四半期レビュー

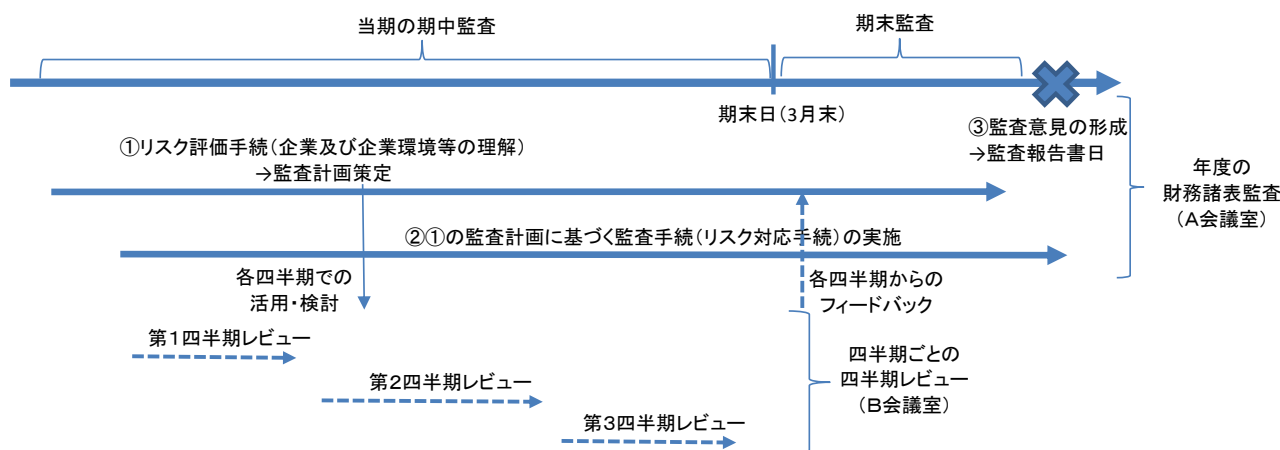
○学習のポイント

- ・四半期レビューは今後制度上なくなります(いつなくなるかがまだ国会を通過していないので未定)。
論文式試験での出題はまずない、とを考えていただいて結構です。したがって、短答論点として対処しましょう。
- ・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5-1-1)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！

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183頁参照



※ 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(353頁も参照)、論文問題集5-1-1参照

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	上場企業等のみ適用	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	その他の記載内容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「 <u>その他の事項</u> 」として記載する(したがって、 <u>重要な相違がなければ記載を要しない</u>)

※ 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:B、論文:B)

上記の表のとおり。

(2) レビューの基準(短答:A、論文:C)

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:B、論文:B)

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)

重要。年度の財務諸表監査の目的(28頁)と対比して違いを理解しておきましょう。

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。

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:B、論文:C)

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337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(337頁(※1))

・テキスト338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338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:B、論文:C)

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(69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的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:C)

「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。

339頁の図でまずは全体像を押えましょう。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:B、論文:C)

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、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

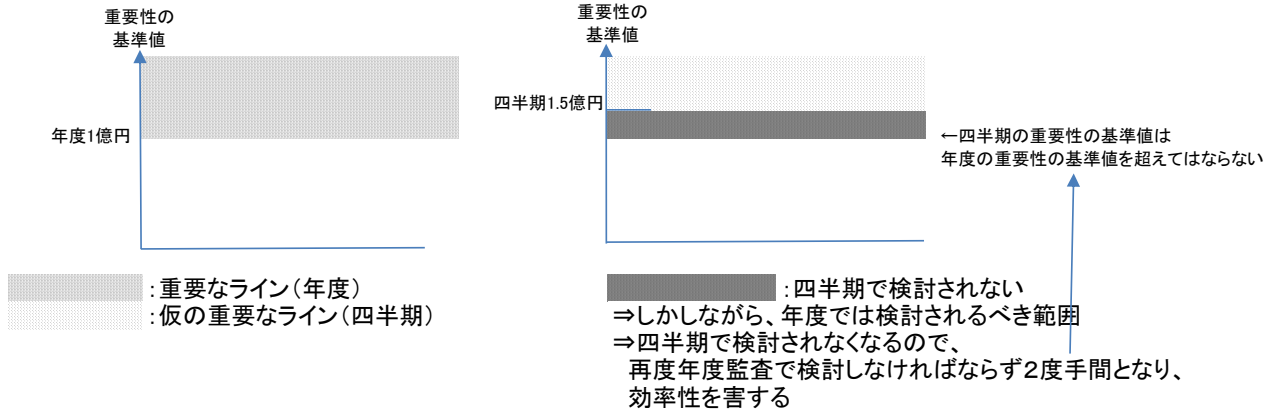
12 四半期レビューでも他の監査人の四半期レビュー等(監査を含むため。)の結果を利用することがある

ただし、年度における監査の作業を実施する構成単位が四半期におけるそれになるとは限らない点、また、

監査の作業を実施する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ります。

[補論]四半期レビューに係る重要性の基準値(短答A:、論文:B)

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:B、論文:B)

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:B、論文:C)

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343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:B、論文:C)

年度の監査報告書と異なる点(特に347頁のゴシックの箇所)を知っておいてください。

(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。

[補論]「可能であれば」と記載する事項(短答:A、論文:B)

結論に関する除外がある場合影響の算出を最終的に行うのは「企業」であることから、企業に配慮して「可能であれば」とされます。
一方、四半期レビューの制約がある場合に四半期レビュー手続を実施できないことの影響は監査人自身が把握できることから、上記のような「可能であれば」という用語が使用されることはありません。

(5) 追記情報(短答:B、論文:B)

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(349頁)	年度(228頁、325頁)
会計方針の変更の「正当な理由」という枕詞	あり	なし
13.(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

[補論]四半期レビューにおける「その他の記載内容」の取扱い(短答:C、論文:C)

テキストのとおりですが、年度監査との違いや可能であれば契約解除も念頭に置かれることを知っておきましょう。

(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。

[補論]除外事項付結論を表明する場合の文例(短答:C、論文:B)

無限定の結論(344頁)とどう異なるかどうかを少しずつ短答問題集等を通じて把握してください。

[補論]四半期レビュー固有の表現の整理(短答:C、論文:B)

年度と比較して相違点を押さえることが大切です。

[補論]中間監査(短答:B、論文:C)

短答のみ論点です。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さえた方は、授業でお伝えした箇所だけ押さえます。