

第2章 監査の実施

第2節 監査意見と監査手続

○学習のポイント

- ・監査の全体像を【図表1】で、確実に理解しよう。全体像を見失わないことが大事。
- ・監査手続の種類について、【図表2】を用いて全体像をきちんと整理しよう。

3 分析的手続

(1) 分析的手続(短答:B、論文:B)

定義を暗記する必要はありません。イメージとしては管理会計論の「財務情報分析」に似ています。

- ・財務データは、財務情報や財務数値と同義で、財務諸表に計上される金額とイメージしてください。
- ・非財務データは、財務データと関連性のあるデータのことであり、従業員数や販売数量をイメージしてください。

(手続のイメージ) 69頁で具体的なイメージを掴みましょう。

分析的手続は、具体的には、企業の過年度財務情報との比較・趨勢分析、増減内容の把握のほか、経済指標・業界トレンド・他社財務数値との比較検証、経理指標分析、推定値算出((4)参照)などがあります。

(2) 分析的手続の目的(短答:A、論文:A)

- ・監査の3つの局面いずれにおいても実施されます。論文問題集 2-2-11参照のこと
- ・ただし、①監査計画、②監査手続(≒実証手続)の実施、③監査意見の形成(≒監査の最終段階)のうち、①と③の段階では、「必ず」実施し、②では必要に応じて(テキスト67頁(※1)の後段の場合)実施します。
- ・①について、監査計画を策定するためには企業及び企業環境の理解が必須であることから、①の監査計画の段階とは「リスク評価手続の段階」と置き換えることができます(66頁(※2)参照)。
- 【図表2】でいえば、リスク評価手続として企業及び企業環境を理解しますが、具体的には分析的手続を実施して、経済指標等との矛盾の有無から重要な虚偽表示リスクを識別し監査計画に反映させるという関係性です。

(3) リスク評価手続として分析的手続を実施する目的(短答:B、論文:B)

重要な虚偽表示リスクを識別・評価するため、①監査計画の立案に役立てます(116頁参照)。

(4) 分析の実証手続(短答:B、論文:C)((1)に含まれるが特に実証手続として実施されるもの)

- ・分析の実証手続は分析的手続の一種ですが、実証手続として実施されるものです。
- ・したがって、定義は「実証手続として虚偽表示を看過しないために実施する分析的手続」としてください。
- ※ 実証手続(111頁(5)②)・・・虚偽表示を看過しないために(発見するために)立案実施する監査手続
- ・手続のイメージは69頁②を参照してください。また、論文問題集2-2-12参照
- 監査人が各種数値等から「推定値」を算出し、会社の財務諸表計上額とを比較検証する手続をいいます。
- ・実務では分手はほとんど使用されることはありません(基本的に証明力は詳細テスト>分手実証だから)。
- 実施するのは、67頁(※1)の後段に該当する場合のみです。つまり必ず実施するわけではありません。
- なお、分手実証の結果を十分かつ適切な監査証拠とするための留意点が4点(①～④)あります。

(5) 全般的な結論を形成するための分析的手続(短答:B、論文:B)

- ・③監査意見の形成段階では、「必ず」分析的手続を実施しなければなりません。
- ・目的は、これまでに実施した監査手続を振り返り財務諸表全体で総括することにあります。
- (もっと具体的にいうと・・・)
- (②までの)財務諸表項目別の個々の監査証拠が財務諸表全体の動きや財務諸表全体の指標と矛盾ないか
- 監査人が行った(①の)リスク評価に対応して実施したリスク対応手続(②)が十分かつ漏れなく実施されたか
- 上記の前提となる監査人の(①の)リスクの識別と評価の結果に問題がなかったか
- テキストの182頁①で改めて確認しましょう。
- ・もし、不足等があれば、再度①監査計画(リスク評価手続)や、②監査手続(リスク対応手続)に戻ることになります。

(6) 分析的手続の結果の調査(短答:A、論文:B)

分析的手続の結果矛盾や異常点があった場合には放置せず解消しなければならないということです。

《例示》分析的手続のイメージ(短答:C、論文:C)

実際に各局面(①～③)において実施する分析的手続とその目的をこの頁で掴んでください。

4 確認

(1) 確認とは(短答:A、論文:A)

- ・外部から文書で直接入手する証拠であることから、証明力は高いとされます。論文問題集 2-2-13参照のこと
- ・テキストの文面は「積極的確認」の場合の様式例です。

(2) 確認の種類(短答:A、論文:B)

定義がまどろっこしいですが、簡単にいれば次のとおりです。

「積極的確認」・・・確認の相手方に対して確認金額が合っている合っていないに関らず必ず回答してもらう方式

「消極的確認」・・・確認の相手方に対して確認金額が間違っている場合にのみ回答してもらう方式

実務では通常消極的確認を実施することはありません。

(3) 確認手続(短答:C、論文:C)

確認は次の手続を経て実施、管理します。

- ①何を確認項目とするか
- ②誰に確認するか(誰に確認状を発送するか)
- ③確認状をどのような文言とするか((1)の確認状の文面例も参照)
- ④確認状を発送する
- (追加)⑤督促・回収
- (追加)⑥確認差異の調整(テキスト72頁(5)④のこと)

(4) 確認依頼の送付に対する経営者の不同意(短答:B、論文:B)

論文問題集2-2-14参照

- ・送付に不同意の場合にただちに③他の代替的な監査手続をするわけではない点が短答対策としての注意です。
- ・②=(不同意が)何かの虚偽表示リスク(不正リスク含む。)を示唆していないかを評価するという意、です。
- ・監査意見に対する影響という箇所「監査範囲の制約」(216頁)と書き込みをしておいてください。

(5) 確認手続の結果(短答:B、論文:B)

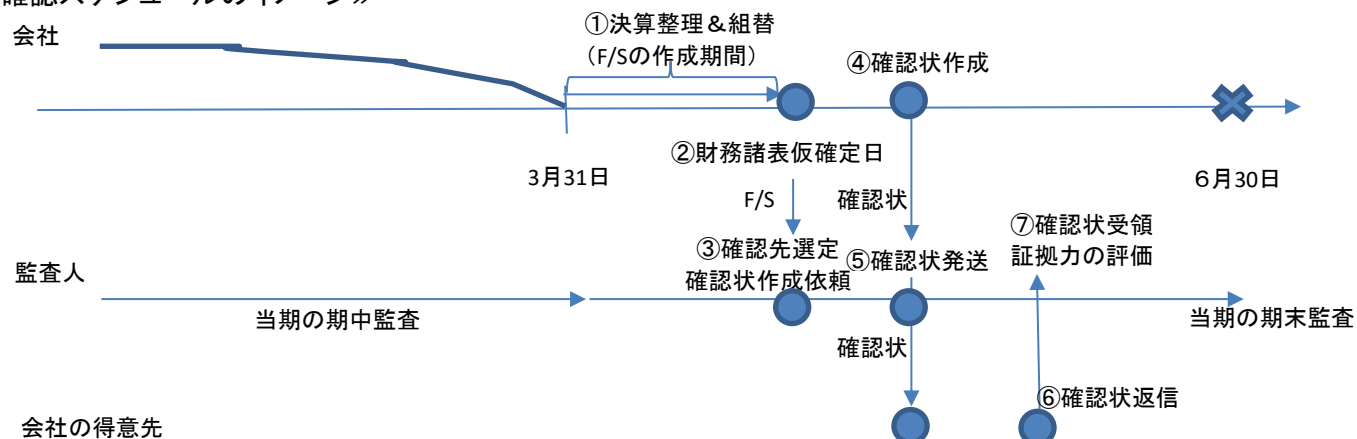
- ・①の「確認依頼への回答に信頼性がないと判断した場合」は上記の(4)②と同じ取扱いとなります。
- ・②の前に「督促・再発送」があります、ただちに代替的な監査手続をするわけではありませんので注意してください。
- ・③の状況を「監査範囲の制約」といいます。211頁以降216頁で詳しく学習します。
- ・④の確認差異とは、確認(照会)した金額と、確認先から回答のあった金額の差額のことをいいます。
確認差異が虚偽表示である可能性があることから、確認差異については金額の大小にかかわらず、すべて必ず調査しなければならない点を、短答対策として押さえておいてください。
(→あとの[補論]にその内容の記述があります。)

[補論] 確認差異の原因(短答:B、論文:A)

上記の(5)④の理由が記載されていますので、(5)④とセットで押さえてください。

例えば、得意先に対して3月31日に出荷した場合、出荷側では売掛金××/売上高××の仕訳が計上されます。
一方、得意先側では4月1日以降に仕入高××/買掛金の仕訳を計上することになるため、この3月31日に出荷された分が合理的な確認差異になることになります(=虚偽表示ではない。)

《確認スケジュールのイメージ》



(6) 入手した証拠の評価(短答:C、論文:C)

確認手続にかかわらず、すべての監査手続についてこの規定の趣旨に沿った検討が求められます。

5 特定項目の監査証拠

(1) 棚卸資産～棚卸資産の存在性と状態～(短答:A、論文:B)

論文問題集2-2-15参照

立会のイメージを掴むことが大切です。

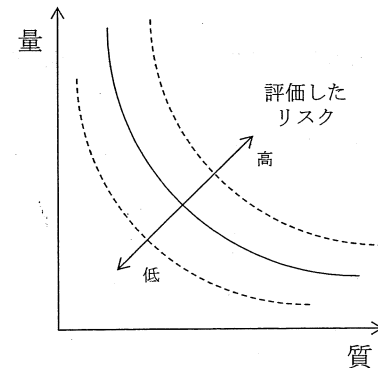
- ・立会は、質問、観察、実査、記録や文書の閲覧等を含めた総合的な手続の総称です。
(イ) 自社保管で、(ロ) 在庫残高が重要で、(ハ) 実務的に不可能でない限り、必ず実施することが求められます。
- ・在庫の「存在性」、「網羅性」、状態の把握を通じた「評価の妥当性」等のアサーションを検証します。
- ・「内部統制の運用評価手続」を兼ねることもあります。
- ・よければ、私が所属する監査法人(仰星監査法人)のYouTubeに解説があるので見てみてください。
- ・①のc)の末尾に(棚卸実施リスト→在庫の現物:存在性)、d)の末尾に(在庫の現物→棚卸実施リスト:網羅性)と記載を。
自社保管は原則立会であるのに対して、他社保管の場合取扱いが違う点注意してください。

(2) 訴訟事件等～企業が当事者(主に、被告)となっている訴訟事件等の網羅性～(短答:C、論文:B)

論文問題集2-2-16参照

- ・偶発債務の関係から検討が必要とされています。負債に関連することから「網羅性」が重要な監査要点です。
なお、偶発債務についてはテキスト233頁で取扱います。
- ・記載の①～③は必ず実施することが求められる監査手続です。
- ・③は、販管費の支払手数料や顧問料等に弁護士に対する支払いがないかを検討するものです。
- ・2段落目に「直接」とありますが、「対面で面談」という意味ではなく、文書、電話、メールでも構いません。
また、「質問書」とありますが、実務的には確認手続として「確認状」を送付するのが通常です。

(3) セグメント情報～財務報告の枠組みに準拠した表示と開示～(短答:C、論文:C)



④ (4) 情報の適合性と信頼性 【短A 論A】

監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用する情報（外部情報源^(*)から入手する情報を含む。）の適合性と信頼性を考慮しなければならない。[監基報500:6]

① 適合性

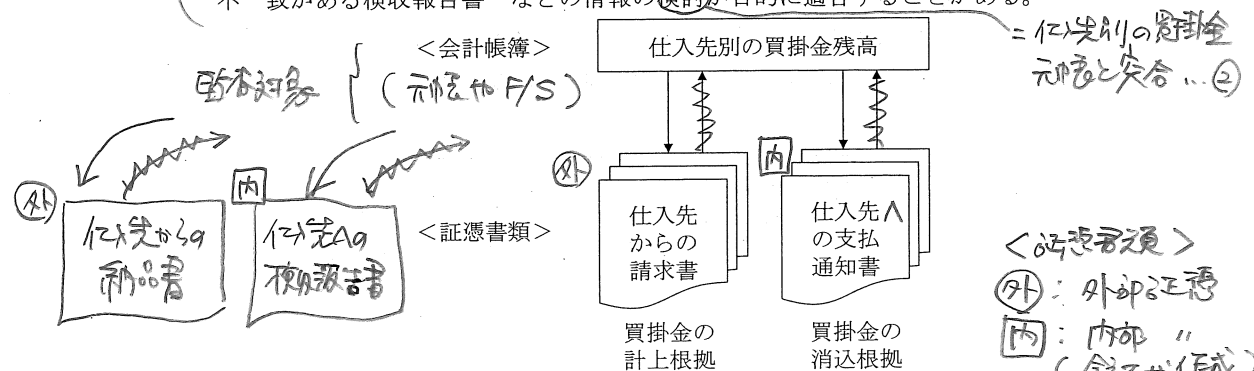
適合性は、監査手続の目的（又はアサーション）との論理的な関連性又は影響を扱う。

[監査手続の目的と情報の適合性]

監査証拠として利用する情報の適合性は、手続の目的によって影響される。

例えば、監査手続の目的が買掛金の実在性又は評価の妥当性に関して過小計上の有無を確認することである場合、帳簿に計上された買掛金を検討することが目的に適合する監査手続となることがある。

一方、買掛金の網羅性に関して過小計上の有無を確認する場合、帳簿に計上された買掛金の検討は目的に適合しておらず、期末日後の支払、未払の請求書、仕入先の支払通知書、不一致がある検収報告書^(*)などの情報の検討が目的に適合することがある。



(*)1 外部情報源とは、幅広い利用者の使用に適する情報を提供する外部の個人又は組織をいい、プライシング・サービス・ベンダー、政府機関、中央銀行又は広く認知された証券取引所などが含まれる。

(*)2 検収報告書と納品書との間に不一致がある場合には、買掛金の計上漏れの可能性があるため、不一致がある検収報告書を検討することが買掛金の網羅性を確かめる目的に適合することになる。

つまり、^①会計帳簿に計上された買掛金に基づき、その根拠となる証憑書類の有無を確認することにより、架空計上されたものでないこと（実在性）が裏付けられることになる。

一方、^②買掛金の証憑書類に基づき、対応する会計帳簿上の記録の有無を確認することにより、計上漏れがないこと（網羅性）が裏付けられることになる。

[アサーションと監査証拠の適合性]

あるアサーションに適合する監査証拠を提供する監査手続は、他のアサーションに適合する監査証拠を提供しないことがある。以下は、その例である。

- ・ 期末日後の売掛金の回収に関連した記録や文書の閲覧は、売掛金の期末日における実在性と評価の妥当性に関する監査証拠を提供するが、売掛金の期間帰属の適切性については、必ずしも監査証拠を提供しない^(*)。
- ・ 有形資産の実査からは、資産の実在性に関する証明力のある監査証拠を入手できるが、必ずしも資産に係る権利と義務又は評価に関する監査証拠を入手できるわけではない^(*)。
- ・ 株券や債券など、資産の実在性を直接に示す監査証拠を提供する文書の閲覧からは、必ずしも所有権又は評価に関する監査証拠を入手できるわけではない^(*)。
- ・ 売掛金に対する確認により入手した監査証拠は、実在性には適合するが、回収可能性（評価の妥当性）には必ずしも適合しない^(*)。

同様に、あるアサーション（例えば、棚卸資産の実在性）に関する監査証拠を入手することは、他のアサーション（例えば、棚卸資産の評価の妥当性）に関する監査証拠を入手することの代替とはならない。一方、複数の情報源から入手した監査証拠や異なる種類の監査証拠が、同一のアサーションに適合する監査証拠を提供することも多い^(*)。

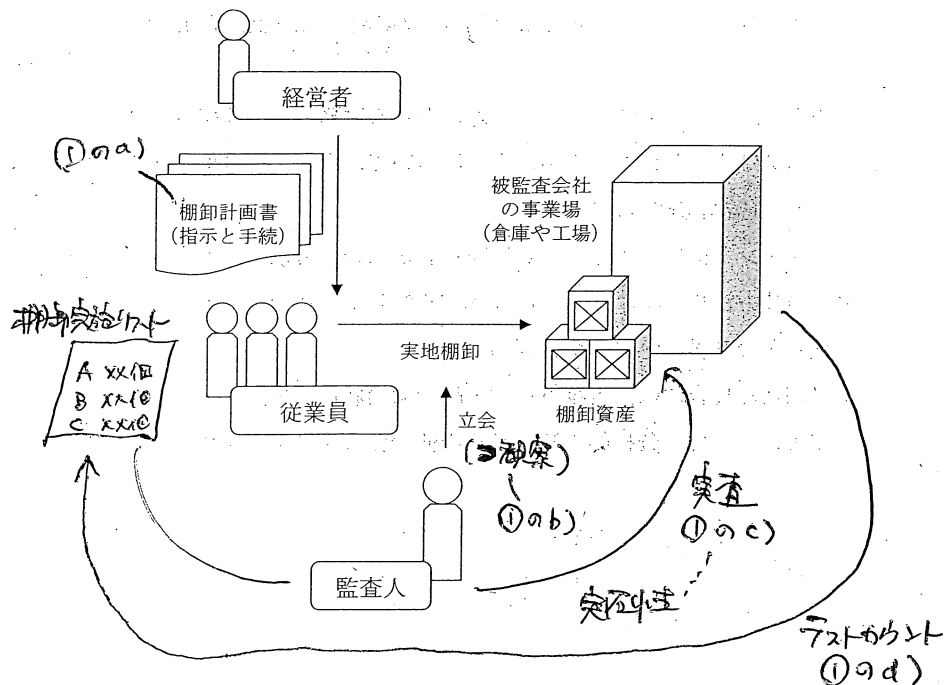
(*)1 期末日後に売掛金が回収された事実は、当該売掛金が期末日に実在していたこと（実在性）及び回収可能であったこと（評価）を示すが、そのみでは当該売掛金が発生した会計期間（期間帰属）は必ずしも明らかにならない。

(*)2 資産が物理的に存在する事実を確認めたととしても、当該資産に係る権利が被監査会社に帰属しているとは限らず、また、当該資産の評価基準及び評価方法並びに評価額は明らかにならない。

(*)3 株券や債券の現物があることを確認めたととしても、それらの所有権が被監査会社にあるとは限らず、また、それらの評価基準及び評価方法並びに評価額は明らかにならない。

(*)4 帳簿に計上されている売掛金の残高について、得意先の同意を得るのみでは、得意先に弁済の意思や能力があるかどうか（当該売掛金が回収可能であるかどうか）は必ずしも明らかにならない。

(*)5 複数の情報源から入手した監査証拠に矛盾がない場合又は異なる種類の監査証拠が相互に矛盾しない場合には、通常、個々に検討された監査証拠に比べ、より確かな心証が得られる（例えば、企業から独立した情報源から入手した情報が企業内部で生成された監査証拠を裏付けている場合）。



(2) 訴訟事件等 ～企業が当事者となっている訴訟事件等の網羅性 【短C 論B】

監査人は、企業が当事者となっている訴訟事件等を識別できるように監査手続を立案し実施しなければならない。この監査手続には、以下の手続を含めなければならない^(*)1)。[監基報501:8]

- ① 経営者（適切な場合、法務担当者その他の企業構成員）への質問
- ② 取締役会及び必要に応じて監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会の議事録の閲覧、並びに企業と顧問弁護士との間の文書の閲覧
- ③ 法務関連費用の検討

監査人は、識別した訴訟事件等に関する重要な虚偽表示リスクを評価する場合、又は実施した監査手続によって重要な訴訟事件等が存在する可能性がある^(*)2)と判断した場合には、企業の顧問弁護士と直接コミュニケーションしなければならない^(*)2)。監査人は、経営者によって作成され監査人によって発送される質問書によってコミュニケーションしなければならない。[監基報501:9]

(*)1) 監査人は、経営者に、財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識されている又は潜在的な訴訟事件等が全て監査人に示され、適用される財務報告の枠組みに準拠して処理され開示されている旨の経営者確認書を提出するように求めなければならない（後掲 p. 179 記載例 6 参照）。

(*)2) 企業の顧問弁護士との直接のコミュニケーションは、監査人が、重要となる可能性がある訴訟事件等があるかどうか、及び法務関連費用を含む財務上の影響に関する経営者の見積りが合理的であるかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手することに役立つ。