

第1章 財務諸表監査総論

第1節	財務諸表監査	1-1
1	財務諸表監査の必要性 ^{論文}	1-1
2	財務諸表監査の意義 ^{論文}	1-6
3	監査の固有の限界 ^{論文}	1-17
4	監査の歴史	1-19
5	監査の分類	1-21
第2節	監査基準	1-23
1	監査基準の必要性 ^{論文}	1-23
2	監査基準の設定主体と構造 ^{論文}	1-26
3	監査基準の歴史 ^{論文}	1-28
第3節	監査の目的	1-31
1	監査の目的 ^{論文}	1-31
2	財務諸表の重要な虚偽の表示 ^{論文}	1-34
3	合理的な保証 ^{論文}	1-34

第2章 監査主体論

第1節	監査人の資格要件	2-1
1	一般基準の概要 ^{論文}	2-1
2	専門能力の向上と知識の蓄積 ^{論文}	2-2
3	資格要件の必要性 ^{論文}	2-3
第2節	精神的独立性と外観的独立性	2-5
1	一般基準の規定 ^{論文}	2-5
2	精神的独立性 ^{論文}	2-6
3	外観的独立性 ^{論文}	2-7
4	監査人の独立性 ^{論文}	2-10
5	マネジメント・サービス	2-14
第3節	正当な注意義務と職業的懐疑心	2-15
1	一般基準の規定 ^{論文}	2-15
2	職業的専門家としての正当な注意 ^{論文}	2-15
3	職業的専門家としての懐疑心 ^{論文}	2-18
4	職業的専門家としての判断 ^{論文}	2-19

第4節	守秘義務	2-21
1	一般基準の規定 ^{●論文}	2-21
2	守秘義務の必要性 ^{●論文}	2-21
3	一般基準における守秘義務の取扱い ^{●論文}	2-22
4	守秘義務が解除される場合 ^{●論文}	2-22
第5節	監査人の責任	2-23
1	監査人の責任.....	2-23
2	民事責任 ^{●論文}	2-24
3	刑事責任.....	2-25
4	行政処分.....	2-26
第6節	公認会計士と監査法人	2-29
1	公認会計士.....	2-29
2	監査法人.....	2-31
第7節	倫理規則	2-35
1	倫理規則の趣旨及び精神.....	2-35
2	基本原則 ^{●論文}	2-36
3	概念的枠組みアプローチ ^{●論文}	2-38

第3章 企業内容開示制度

第1節	金融商品取引法に基づく開示制度	3-1
1	金融商品取引法の目的.....	3-1
2	金融商品取引法に基づく企業内容開示制度.....	3-1
3	発行市場における開示制度.....	3-2
4	流通市場における開示制度.....	3-3
5	開示される財務諸表の種類.....	3-5
第2節	会社法における開示制度	3-7
1	会社法における開示制度の目的.....	3-7
2	会社法に基づく開示制度.....	3-8
3	開示される計算書類等の種類.....	3-8
4	会社法に基づく監査制度.....	3-10
5	会計監査人監査.....	3-15

第4章 監査実施論

第1節	監査実施論総論	4-1
1	監査の全体像	4-1
2	監査基準 第三 実施基準	4-2
第2節	監査意見と監査証拠、監査手続	4-7
1	監査基準における規定	4-7
2	適正性命題と監査要点	4-8
3	監査証拠	4-10
4	経営者の利用する専門家の業務により作成されている情報を監査証拠として利用する場合	4-13
5	企業が作成した情報を監査証拠として利用する場合	4-16
6	十分かつ適切な監査証拠	4-17
7	意見表明のための基礎	4-18
8	監査手続	4-19
9	確認	4-23
10	分析的手続	4-29
11	監査手続の対象項目の抽出	4-34
12	特定項目の監査証拠	4-48
13	特別目的の財務諸表の監査	4-52
第3節	リスク・アプローチ	4-53
1	監査基準における規定	4-53
2	リスク・アプローチ	4-55
3	監査リスク	4-56
4	重要な虚偽表示リスク	4-57
5	発見リスク	4-60
6	事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチ	4-62
第4節	監査計画	4-63
1	監査基準における規定	4-63
2	監査計画の機能と時期	4-65
3	監査チームの主要メンバーの参画	4-66
4	監査契約に係る予備的な活動	4-67
5	計画活動	4-68
6	初年度監査における追加的な検討	4-71

第5節	監査上の重要性	4-73
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-73
2	重要性 ^{論文}	4-74
3	重要性の基準値 ^{論文}	4-75
4	監査の計画及び実施における重要性 ^{論文}	4-76
5	監査の過程で識別した虚偽表示の評価の際に用いる重要性 の基準値 ^{論文}	4-79
第6節	企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示 リスクの識別と評価	4-85
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-85
2	リスク評価手続とこれに関連する活動 ^{論文}	4-86
3	内部統制を含む、企業及び企業環境の理解 ^{論文}	4-88
4	重要な虚偽表示リスクの識別と評価 ^{論文}	4-98
第7節	評価したリスクに対応する監査人の手続	4-103
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-103
2	リスクに対応する監査人の手続における監査人の目的.....	4-104
3	一般的な対応 ^{論文}	4-105
4	リスク対応手続 ^{論文}	4-106
第8節	特別な検討を必要とするリスク	4-119
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-119
2	特別な検討を必要とするリスク ^{論文}	4-120
第9節	会計上の見積りの監査	4-123
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-123
2	会計上の見積り ^{論文}	4-124
3	リスク評価手続とこれに関連する活動 ^{論文}	4-124
4	重要な虚偽表示リスクの識別と評価 ^{論文}	4-126
5	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 ^{論文}	4-127
6	特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続 ^{論文}	4-130
7	会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断 ^{論文}	4-131
8	会計上の見積りに関連する開示.....	4-131
9	経営者の偏向 ^{論文}	4-132
10	その他の留意事項.....	4-132

第10節	他の監査人等の利用	4-133
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-133
2	グループ監査 ^{論文}	4-134
3	専門家の業務の利用 ^{論文}	4-149
4	業務を委託している企業の監査上の考慮事項	4-153
5	内部監査の利用	4-158
第11節	経営者確認書	4-161
1	監査基準における規定 ^{論文}	4-161
2	経営者確認書 ^{論文}	4-162

※ 「^{論文}」マークは、公認会計士・監査審査会が公表している「公認会計士試験の出題範囲の要旨」を参考にして、論文式試験において特に重点的に出題されることが想定される論点について付されている。このため、論文式試験を受験する際には、特に「^{論文}」マークの論点を優先して学習されることが望ましい。なお、「^{論文}」マークが付されていない論点は、特に短答式試験で出題されることが考えられるが、論文式試験での出題可能性がないわけではないため、論文式試験のための学習範囲から全く除外してしまうことのないようご注意ください。

第 1 章 財務諸表監査総論

Milestone

公認会計士試験における監査論は、財務諸表監査総論、監査主体論、監査実施論及び監査報告論に大別することができます。本章ではこのうち、財務諸表監査総論について学習します。

本章はこれから学ぶ監査の土台となる非常に重要な部分です。監査論では、財務諸表監査総論を通じ、その目的を中心として、なぜ監査が実施されるのかという観点を見失わずに学習を進めることが重要となります。何事も基礎が大事ですので、しっかりと学習してください。

第1節 財務諸表監査

目次

- 1 財務諸表監査の必要性
- 2 財務諸表監査の意義
- 3 監査の固有の限界
- 4 監査の歴史
- 5 監査の分類

学習の指針

本節では、監査論の基本を学びます。本節の内容は受験上のみならず、公認会計士として実務を行っていく上でも最も重要な部分となります。

1 財務諸表監査の必要性

(1) 財務諸表の意義

財務諸表とは、財務報告の枠組み^{★1}に準拠して、過去財務情報^{★2}を体系的に表したものであり、関連する注記^{★3}が含まれる。(監基報200第12項(9))

企業は、資金を調達し、調達した資金を様々な事業に投資して企業活動を営み、その結果獲得された利益を、企業に投資した株主へ配当として分配する。また、その活動の過程でも、取引先や銀行、一般消費者等の様々な利害をもつ人々が現れてくる。このような人々は、総称して「**利害関係者**」と呼ばれる。

各利害関係者は、企業が公表する財務諸表に基づいて様々な経済的意思決定を行う。株主であれば、投資を続行するか又は株式を売り払うか、銀行であれば、企業への貸付金の金利を上げるかどうか等の、様々な意思決定を行うのである。

したがって、企業の財務諸表は、各利害関係者にとって重要な情報といえる。企業が公表する情報に誤りがあったり、意図的に改ざんされたものであれば、利害関係者は意思決定を誤り、その結果多額の損失を被るおそれがある。

そのため、財務諸表には、企業の状況を正確に表示していることが求められる。

財務諸表は、通常、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される完全な一組の財務諸表^{★4}を指す(監基報200第12項(9))。

参照

★1 財務報告の枠組み(1-2)
公認会計士協会から公表されている監査基準委員会報告書では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準という文言を利用せず、「適用される財務報告の枠組み」という文言を利用している。これは、財務報告が作成されるに当たって準拠する会計基準が、複数認められていることから、さまざまなケースを想定しているためである。
例えば、我が国では適用する財務報告の枠組みとして、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のほか、一定の条件を満たせば米国会計基準、国際会計基準による財務報告の作成を認めている。



用語解説

★2 過去財務情報

過去の一定期間に発生した経済事象、又は過去の一定時点における経済的な状態若しくは状況について財務的に表現した特定の企業に関連する情報であり、主として企業の会計システムから得られる。

ワンポイント

★3 関連する注記は、通常、重要な会計方針の要約とその他の説明的な情報から構成される。

ワンポイント

★4 多くの財務報告の枠組みにおいて、財務諸表は、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローについての情報を提供するためのものとされている。この場合、完全な一組の財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、及び関連する注記が含まれる(監基報200のA8項)。

(2) 財務報告の枠組み

① 利用者の範囲による分類

財務報告の枠組みは、財務報告の想定利用者の範囲によって、一般目的の財務報告の枠組みと、特別目的の財務報告の枠組みに分類される。

一般目的の財務報告の枠組みとは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みをいい、一般目的の財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表を「一般目的の財務諸表」という。

他方、特別目的の財務報告の枠組みとは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組みをいい、特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表を「特別目的の財務諸表」という。

(監基報200のA4参照)

② 要求以上の開示もしくは、離脱による分類

財務報告の枠組みは、要求されている以上の開示もしくは要求されている事項からの離脱が求められるかどうかにより、適正表示の枠組みと、準拠性の枠組みに分類される。

1) 適正表示の枠組み

適正表示の枠組みは、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みに対して使用される。

- a. 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。
- b. 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。このような離脱は、非常に稀な状況においてのみ必要となることが想定されている。

2) 準拠性の枠組み


準拠性の枠組みは、その財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみで、上記 a 及び b のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。

(監基報200第12項(13))

財務報告の枠組みは、認知されている会計基準設定主体が一般目的の財務諸表の作成に使用すべき基準として公表する財務報告の基準から主に構成されている場合、適正表示の達成を意図していることが多い。この点について、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は、会計基準からの離脱は認めていないが、金融商品取引法では、財務諸表規則等において追加情報の記載が求められており、適正表示の達成を意図していると考えられる。(監基報200のA7)


まとめ

			制度 (金商法・会社法)
想定利用者の 範囲	広範囲の利用者	一般目的の 財務報告の枠組み	○
	特定の利用者	特別目的の 財務報告の枠組み	—
要求以上の 開示・離脱	認められている	適正表示の枠組み	○
	認められていない	準拠性の枠組み	—


研究 財務報告の枠組み

適用される財務報告の枠組みは、多くの場合、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準（例えば、企業会計基準委員会が設定する企業会計基準、指定国際会計基準、又は国際会計基準審議会が公表する国際会計基準）、又は法令等により要求される事項で構成されている。財務報告の枠組みは、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準と、法令等により要求される事項の双方で構成されていることがある。

その他にも、適用される財務報告の枠組みには、例えば以下のようなものが含まれており、その適用に関する指針を示していることがある。

- ・ 会計上の問題に関する法律上及び職業倫理上の外部要因
(法令、判例、及び職業倫理上の義務を含む。)
- ・ 会計基準設定主体、職業的専門家等の団体が公表する会計上の解釈指針
(規範性はそれぞれ異なる。)
- ・ 会計上の問題に関して会計基準設定主体、職業的専門家等の団体が公表する見解
(規範性はそれぞれ異なる。)
- ・ 一般的な実務慣行及び業界の実務慣行
- ・ 会計に関する文献

財務報告の枠組みとその適用に関する指針を示す文書等の間で、又は財務報告の枠組みに含まれる文書等の間で不整合が生じている場合には、最も規範性の高いものが優先して適用される。(監基報200のA5項)

(3) 財務諸表の特徴

財務諸表は、慣習として発達した会計処理の原則及び手続を選択適用し、経営者の主観的判断に基づいて作成される。すなわち、財務諸表は「記録と慣習と判断の総合的表現」であり、作成者の意図が反映される、**主観的・恣意的性格**を特徴とするものであるといえる。

このように財務諸表には主観的・恣意的な性格があるため、その内容について作成者たる経営者によって歪められるおそれが出てくる。

経営者の能力は、企業活動の成果によって判断されるため、企業成績が悪ければ、経営者の経営能力は低いと評価されてしまう。また、業績が悪ければ、それに比例するように資金調達のコストも上昇し、企業の利益を圧迫する。このような事態を避けるため、経営者は、財務諸表の主観的・恣意的性格を利用し、実際の利益よりも多く報告しようとすることがある。

このような行為は**粉飾**^{★5}とよばれ、企業を取り巻く様々な利害関係者の意思決定に重大な影響を及ぼすことになる。

ワンポイント

★5 実際の利益よりも小さく報告することは、逆粉飾とよばれる。



研究 粉飾と逆粉飾

財務諸表の虚偽表示には、利益の過大計上と過小計上がある。前者（粉飾）は、資産の過大計上若しくは負債の過小計上と、収益の過大計上若しくは費用の過小計上とを組み合わせで行われる。また、後者（逆粉飾）はその逆のパターンである。

ところで、「逆粉飾」はいかなる意図に基づいて行われるのであろうか。

その目的は主に脱税である。つまり、税金は会計上の利益を基に算出されるため、利益の過小計上により、本来支払わなければならない税金の額を抑えようとするのである。しかし、利益の過小計上については、監査人には強制捜査権等を含む査察権が付与されているわけではないため、その発見は相当困難であろう。しかし、それでも、会計監査に実効があると考えられるのは、粉飾（利益の過大計上）を発見できれば、会計監査の大きな目的は達成できると考えられるためである。

利害関係者にとっては、「虚」を「実」のように飾り立てる粉飾による被害が、利益の過小計上による被害よりもはるかに甚大で、場合によっては、知らないうちに、自分の投資した証券が紙切れになってしまう可能性がある。そのため、会計監査は、粉飾の発見に重点を置くのである。

(4) 財務諸表監査の必要性

財務諸表監査が必要となる根拠は、次の4つの要因から説明される★⁶。

① 利害の対立

企業の利害関係者は、企業の財務諸表に基づき自らの意思決定を行うため、適正な利益計算の結果としての利益情報を望んでいる。ところが、経営者は、財務諸表の主観的・恣意的性格を利用し、その内容を歪めてしまうおそれがある。ここに、両者には利害の対立が発生するおそれがある★⁷。

このため、各利害関係者は経営者の作成した財務諸表の信頼性を確かめた後でなければ、経済的意思決定を行うことができない。そこで、信頼性の程度を確かめるために、企業や各利害関係者からは独立した職業的専門家たる監査人が財務諸表を監査して、その信頼性を保証することが必要となるのである。

② 影響の重大性

企業の公表する財務諸表に基づき、各利害関係者は経済的意思決定を行う。しかし、財務諸表に重要な虚偽の表示が含まれていた場合、各利害関係者は意思決定を誤り、損害を被ることになる。企業の規模が大きければ大きいほど利害関係者の数は増し、その被る損失も多額なものとなり、経済社会に大きな影響を与えることになる。このように、利害関係者に与える影響が重大であるため、財務諸表には信頼性が求められる。

③ 情報の複雑性

現代の企業は大規模な組織を有しており、その活動内容も高度に複雑化している。このような企業活動の結果を反映した財務諸表の信頼性を、各利害関係者が個別に検証することは困難と言わざるを得ない。なぜなら、すべての利害関係者が高度な専門能力を身につけることは不可能に近いからである。したがって、監査人のような専門能力を有しかつ独立した立場にある者が、財務諸表の信頼性を保証する必要がある。

④ 遠隔性

金融商品取引法監査が要求されるような大規模な会社は、その株式を上場しているのが普通である。株式が上場されている場合、地理的制約を超えてどこにいても株主になりうる。また、国内外問わず誰でも企業の取引相手となりうる。

このように拡散した利害関係者が一緒になって、企業の財務諸表の信頼性を直接確かめることは物理的に困難であり、また、企業機密保持の観点からこのような調査は法的にも制限されている。このため、不可能であるため、監査人のような職業的専門家がその信頼性を保証する必要があるのである。

ワンポイント

★⁶ ここで挙げた4つの要因は、アメリカ会計学会 (AAA) が公表した基礎的監査概念意見書 (ASOBAC) に基づくものである。

ワンポイント

★⁷ 経営者と利害関係者との間の利害対立のほかにも、利害関係者間の利害対立もある。



2 財務諸表監査の意義

(1) 財務諸表監査の意義

財務諸表監査とは、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（→判断基準）に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているか否かについて、独立の職業的専門家たる監査人が、一般に公正妥当と認められる監査の基準（→行為基準）に準拠して監査を実施し、自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することによって、財務諸表の信頼性の程度を保証し、もって投資者等の利害関係者の保護を目的とする組織的な行為過程である。

財務諸表監査を要請する主たる法律には、金融商品取引法及び会社法がある。金融商品取引法の場合には、連結財務諸表、中間連結財務諸表、個別財務諸表及び中間財務諸表がその対象となり、会社法の場合には、計算書類等及び連結計算書類等がその対象となる。監査の対象となる財務諸表が異なっても、監査の実施内容は実質的には変わらないため、以下においては、個別財務諸表を対象とする財務諸表監査を前提にして話を進めていく*8。

(2) 財務諸表監査の目的

監査は、想定利用者の財務諸表に対する信頼性を高めるために行われる。これは、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについて、監査人が意見を表明することにより達成される*9*10*11。（監基報200第3項）

この点に関して、我が国の監査基準は、適正表示の枠組みに基づき作成された財務諸表に対する監査を基本としており、第一 監査の目的 の前段では、以下のように示されている。

「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」

なお、監査基準の平成26年改訂において、第一 監査の目的 の後段が以下のとおり設定され、特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることが付記され、明確化が図られた。

「財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等には、当該財務諸表が会計の基準に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある。」



参照

★8 会社法に基づく監査（会計監査人監査という）については、第3章で学ぶ。



ワンポイント

★9 一般目的の財務諸表の場合、監査意見は、財務諸表が、適用される財務報告の枠組みに準拠して、すべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて表明されることが多い。（監基報200第3項）

★10 ただし、一定の場合には、意見を表明しない場合もある（監基報200第11項参照）。



参照

★11 第5章 第3節「監査意見の表明」を参照。（5-21）

このような監査の目的を達成するため、財務諸表監査の実施における監査人の総括的な目的は、以下のようになる。

- ① 不正か誤謬かを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることにより、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうか（適正表示の枠組みの場合は、財務諸表がすべての重要な点において適正に表示されているかどうか。）に関して、監査人が意見を表明できるようにすること
- ② 監査人の発見事項に従って、財務諸表について監査意見を表明するとともに、監査基準委員会報告書により要求されるコミュニケーションを行うこと

（監基報200第10項）

（3）財務諸表監査の判断基準

財務諸表が、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについては、**一般に公正妥当と認められる企業会計の基準**（GAAP：generally accepted accounting principles）に照らして判断される。

企業は、毎日発生する取引を一定の企業会計の基準に従って処理し、財務諸表を作成しなければならない。そして、その企業会計の基準は、当然のことながら関係者のすべてによって承認された公正妥当なものでなければならない。企業会計の基準が公正妥当なものでなければ、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に示すことができず、企業間の業績も比較することができないからである。したがって、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された財務諸表は、企業の実態を適正に表示しているものと認められる。

このことから、監査人にとって、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、財務諸表の適正性を判断するための客観的な基準（適否判断基準）であるといえる。

ワンポイント

★12 「監査基準」と「監査の基準」は違うことに注意してほしい。

「監査基準」という場合には、企業会計審議会が設定した監査基準のみを指し、「監査の基準」という場合には、監査基準の他、実務指針等も含めたGAAS全体を指すのである。

ワンポイント

★13 「要求事項」は、要求事項の解釈として、各々の要求事項に対応する「適用指針」の各項を勘案した上で、適用されることとなる。

ワンポイント

★14 この「適用指針」には、監査の状況に応じて選択適用する手続の例示も記載されているが、さらなる要求事項を課すものではなく、あくまでも「要求事項」を解釈する上での指針として位置付けられる。

(4) 財務諸表監査の行為基準

監査人は、監査の実施及び報告書の作成に当たっては、職業的専門家としての正当な注意を払わなければならない。正当な注意を払うためには、監査人が監査を行うにあたって一般に公正妥当と認められる監査の基準★12 (GAAS: generally accepted auditing standards) に準拠しなければならない。

このことから、一般に公正妥当と認められる監査の基準は、監査人が監査を実施するに当たっての行為基準であるといえる。



研究 GAASの範囲

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 (GAAS)」の範囲については、平成22年に改訂された監査基準の「前文二1」において、「我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針 (監査実務指針) に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適当」と示されている。

ここで示されている「監査実務指針」は、監査及び監査に関する品質管理に関して、日本公認会計士協会に設置されている各委員会が報告書又は実務指針の名称で公表するものが該当し、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の一部を構成している。監査基準委員会報告書は、企業会計審議会が公表する監査基準を実務に適用するため具体的に・詳細に規定したものであり、監査実務指針の中核となるものである。

監査基準委員会報告書は、内容や構成を全面的に見直した改訂版が平成24年4月1日より適用されることとなった。内容については各章で学習することとなるため、ここでは、構成について説明する。

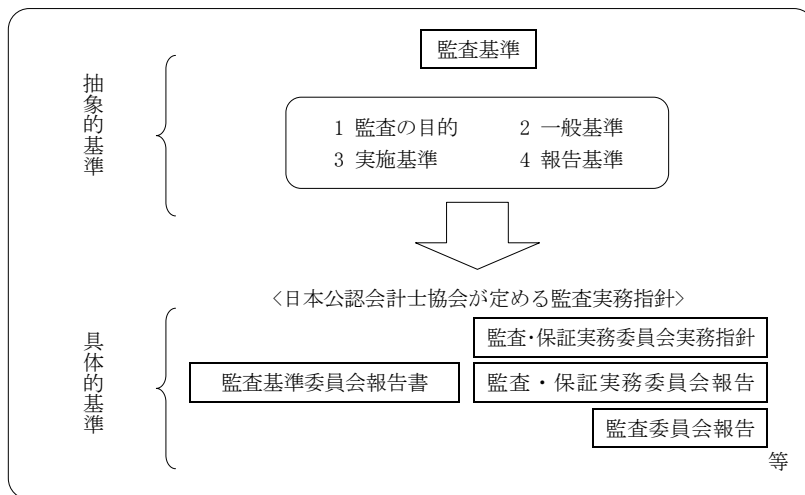
新たな監査基準委員会報告書は、主に「本報告書の範囲及び目的」、「要求事項」、「適用指針」の各章で構成されている。

「本報告書の範囲及び目的」における「本報告書の目的」には、財務諸表の監査意見を表明するために、監査人が各報告書で要求されている事項を遵守することにより達成すべき具体的な目的が記載されている。

「要求事項」には、監査人が実施しなければならない事項が記載されており、監査人は、関連する監査基準委員会報告書も考慮した上で、「要求事項」を実施することとなる。★13

「適用指針」には、本報告書の策定の背景を踏まえて、「要求事項」のより具体的な内容、その実施に当たっての留意事項や関連する説明事項が記載されている。★14

一般に公正妥当と認められる監査の基準



GAASのイメージ

一般に公正妥当と認められている監査の基準は、このように構成されており、その中で、最も上位に位置するのが、監査基準である。

ワンポイント

★15 以下の項目にも留意する。

① 法令等

監査の実施に当たって、監査人は、監査基準及び監査実務指針に加えて、法令等により要求される事項の遵守が求められる場合がある。監査基準及び監査実務指針は、財務諸表監査に係る法令に優先するものではない。なお、法令の規定が監査基準及び監査実務指針と異なる場合において、法令のみに準拠して実施された監査は、必ずしも一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠したものにはならないことがある。(監基報200のA54項)

② 国際監査基準等

監査人は、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に加えて、国際監査基準や特定の国の監査基準にも準拠して監査を実施することがある。

このような場合、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遵守に加えて、他の監査基準を遵守するために追加的な監査手続の実施が必要となることがある。(監基報200のA55項)

① 個々の監査業務に関連する監査基準委員会報告書の遵守

監査人は、監査基準、法令により準拠が求められる場合、監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）、及び監査基準委員会報告書を含む日本公認会計士協会が公表する監査実務指針のうち個々の監査業務に関連するものは全て遵守しなければならない。★15（監基報200第17項）

監査基準委員会報告書を適用するに当たり、監査人は、それぞれの監査基準委員会報告書の目的を理解し、要求事項を適切に適用するため、その適用指針を含め、監査基準委員会報告書を全体として理解しなければならない。(監基報200第18項)

監査人は、監査基準、監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」、並びに個々の監査業務に関連する他のすべての監査基準委員会報告書及び他の監査実務指針の要求事項を遵守しない限り、監査報告書上で一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した旨を記載してはならない。(監基報200第19項)

② それぞれの監査基準委員会報告書に記載されている「目的」

監査人は、監査人の総括的な目的を達成できるように、監査の計画と実施において、監査基準委員会報告書の相互関係を踏まえて以下の事項を行うため、関連するそれぞれの監査基準委員会報告書に記載された目的を勘案しなければならない。

1) 監査基準委員会報告書の目的を達成するために、監査基準委員会報告書で要求されている監査手続に追加して監査手続を実施する必要があるかどうかの判断

2) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの評価

(監基報200第20項)

そして、監査人は、関連する監査基準委員会報告書の目的を達成できない場合、それにより監査人の総括的な目的の達成が妨げられ、その結果、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して、監査範囲の制約に関する限定付適正意見を表明するか若しくは意見を表明しないこと又は監査契約を解除することが必要となるかどうか評価しなければならない。(監基報200第23項)

③ 関連する委員会報告書の要求事項の遵守

1) 原則

監査人は、次の例外のいずれかに該当する場合を除き、監査基準委員会報告書に記載された要求事項を遵守しなければならない。

2) 例外

- a. 特定の監査基準委員会報告書がその監査業務に全く関連しない場合★¹⁶
- b. 一定の条件のもとで要求される事項であり、その監査業務に条件が合致しないため、要求事項がその監査業務に関連しない場合
- c. 不正リスク対応基準に基づく要求事項であり、その監査業務に不正リスク対応基準が適用されないため、要求事項がその監査業務に関連しない場合

(監基報200第21項)

監査人は、例外的な状況において、監査基準委員会報告書の関連する要求事項に代えて代替的な監査手続が必要と判断する場合がある。このような状況においては、監査人は、当該要求事項の趣旨を達成するための代替的な監査手続を実施しなければならない。要求事項が特定の手続の実施に関するものであり、当該手続がその監査業務において、要求事項の趣旨を達成するために有効でない状況においてのみ、監査人は要求事項に代えて代替的な監査手続を実施する必要性が生じる。(監基報200第22項)

 **ワンポイント**

★¹⁶ 例えば、企業に内部監査部門がない場合、監査基準委員会報告書610「内部監査の利用」の要求事項は関連しない。(監基報200のA70項)


ワンポイント

★17 「監査実施の基礎となる経営者の責任に関する前提」は、「監査実施の前提」と省略して記載される場合もある。

(5) 監査実施の基礎となる経営者の責任に関する前提★17

経営者には、適正な財務諸表を作成する責任がある。その責任を果たすため、経営者は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づき財務諸表を作成するのは当然といえるが、その基礎となる内部統制を企業内に整備及び運用する責任も有している。

一方、財務諸表監査は、経営者が上記の責任を十分に果たし作成した財務諸表に対して、適切に監査を実施し、その結果を監査意見として表明するために行われる。

ここで、適切な監査の実施は、単に監査人が監査の基準に準拠して監査を実施すれば可能となるわけではなく、経営者が監査の実施に必要な協力を行うことで初めて可能となるものである。

以上の点を踏まえ、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査を実施するための前提として、以下のような、監査実施の基礎となる経営者の責任に関する前提が置かれている。

監査実施の基礎となる経営者の責任に関する前提とは、経営者は、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施するための基礎となる以下の責任を認識し理解しているという前提をいう。

- ① 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること（適正表示の枠組みの場合は、財務諸表を適正に表示することを含む。）
- ② 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために経営者が必要と判断する内部統制を整備及び運用すること
- ③ 以下を監査人に提供すること
 - 1) 経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や証憑書類等のすべての情報
 - 2) 監査人が監査の目的に関連して経営者に依頼する、すべての追加的な情報
 - 3) 監査人が監査証拠を入手するために必要と判断した、企業構成員への制限のない質問や面談の機会

(監基報200第12項(2))

監査の対象である財務諸表は、取締役会による監督及び監査役等による監査のもとで、経営者が作成するものである。

一般に公正妥当と認められる監査の基準は、経営者や監査役等の責任を定めるものではなく、また経営者や監査役等の責任を規定する法令等に優先するものではない。ただし、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、経営者が監査実施の基礎となる経営者の責任を認識しているという前提に基づいて実施される。財務諸表監査は、経営者又は監査役等のこれらの責任を軽減するものではない。(監基報200第4項)

(6) 二重責任の原則

① 二重責任の原則の意義とその必要性

二重責任の原則とは、経営者の財務諸表の作成責任と、監査人の意見表明責任を区別することをいう。

監査の対象である財務諸表は、取締役会による監督及び監査役による監査のもとで、経営者が作成するものである。経営者は、適用される財務報告の枠組みに準拠して、適正な財務諸表を作成する責任を有している。(監基報200第4項参照)

これに対し、監査人は、経営者の作成した財務諸表が適正に表示しているかどうかについて意見を表明する責任を有している。

この原則の必要性は、財務諸表の信頼性の保証は、作成者自身ではできないことにある。「自己監査は監査にあらず」という言葉があるように、財務諸表を作成した者が自らその信頼性を保証することは不可能であり、財務諸表を作成した者とは異なる独立した職業的専門家が監査を行い、その適正性について意見を表明して初めて、財務諸表の信頼性が保証されるからである。

また、両者の責任分担が明確でないと、財務諸表に重要な虚偽の表示が含まれていた場合に、財務諸表の作成に関して監査人までもが責任を負い、過度の責任追及を受ける可能性が生じてしまう。このような、監査人に対する過度の責任追及を防止するためにも、二重責任の原則が必要となる。



理解ポイント 二重責任の原則の必要性

- ① 財務諸表の作成者自身が、財務諸表の信頼性を保証することはできないため
- ② 監査人に対する過度の責任追及を防止するため

② 監査人の独立性との関係

上述したように二重責任の原則は、財務諸表の作成者と財務諸表の適正性を保証する者との区別を要求する。この原則には、監査人が経営者から独立していなければならないという前提がある。もし監査人が経営者から独立しておらず、経営者からの要望や圧力に容易に屈するようであれば、故意に経営者に有利な監査意見を表明したり、経営者に有利な財務諸表となるようにその作成に加担してしまうおそれがある。その結果、多くの利害関係者が不適切な財務諸表に基づき誤った意思決定をし、不測の損害を被る可能性が生じてしまうからである。この前提は、監査人の独立性と呼ばれるものである★¹⁸。

したがって、監査人が経営者から独立していなければ二重責任の原則は崩壊し、監査の保証機能を果たせなくなってしまうおそれがある。監査人の独立性は、二重責任の原則を維持するための最低限の条件といえる。



参照

★18 独立性については、第2章第2節「精神的独立性と外観的独立性」で学ぶ。(2-5)

!! 注意

★19 ここでいう「批判」とは、「批評し判定すること」の意味であり、否定的な内容を帯びた意味で使っているわけではないことに注意してほしい。

(7) 財務諸表監査の機能**① 批判機能と指導機能**

財務諸表監査の機能には、批判機能と指導機能がある。批判機能と指導機能は、被監査会社に対して発揮する機能である。

批判機能★19とは、監査人が企業の公表する財務諸表の適否を、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして批判的に検討する機能をいい、財務諸表監査の本質的な機能である。

指導機能とは、監査人が被監査会社に対し必要な助言・勧告を行い、被監査会社が適正な財務諸表を作成するように指導する機能をいう。

1) 指導機能の必要性

監査の目的は、財務諸表が適正か否かについて、監査人が意見を表明することである。したがって、批判機能が財務諸表監査の本質的機能であるといえる。

しかし、企業の公表する財務諸表を利用して意思決定を行う者にとっては、不適正な財務諸表が開示されることは望ましいことではない。もし財務諸表が不適正なものであれば、公表される前に適正なものに修正されることを期待する。

また、財務諸表の作成責任を負う経営者にとっても、監査人に不適正意見を表明されることは望ましいことではない。上場企業においては、不適正意見を表明されることにより、上場廃止等のペナルティーが課されてしまうためである。

このように、財務諸表監査制度の利害関係者は、監査人の助言や指導によって適正な財務諸表の開示がなされることを望んでいるのである。

2) 指導機能の位置付け

指導機能を重視しすぎると適正な財務諸表の作成に関する経営者と監査人の責任分担があいまいになってしまう。また、そもそも二重責任の原則により、あくまでも財務諸表の作成責任は経営者のみが負い、監査人にはその責任がない。よって、監査人は適正な財務諸表が作成されるように経営者に対して必要な助言・勧告を行うことはできるが、その指導機能には強制力はなく、経営者はその指導を拒否することができるのである。このように、指導機能★²⁰には一定の限界がある。

したがって、指導機能を批判機能と同列に位置付けるのではなく、あくまでも批判機能を支える従たる機能と位置付けるべきである。

理解ポイント 指導機能の発揮

監査人は、財務諸表の作成について経営者が新しい会計基準の適用に関する助言を求めてきた場合等に、経営者の判断に関与しない範囲であれば、助言の要請に応じて指導機能の発揮として認められる。

理解ポイント 指導機能の必要性

監査の目的からすれば、批判機能が本質的機能

↓ (しかし)

財務諸表利用者にとっては不適切な財務諸表が公表されることは望ましいことではない

↓ (また)

経営者自身にとっても一定の責任を追及されるため不適切な財務諸表が公表されることは望ましいことではない

↓ (このことから)

指導機能が必要となる

理解ポイント 指導機能の位置付け

- ① 過度の指導機能は二重責任の原則に反するおそれがある
- ② 二重責任の原則により経営者は監査人の指導・助言を拒否することもできる

↓ (したがって)

指導機能は批判機能を支える従たる関係にある

ワンポイント

★²⁰ 公認会計士が監査業務に従事する中で不適切な会計処理を発見し、その事実を経営者に伝えた結果、経営者が財務諸表を修正した場合でも、財務諸表の作成責任はあくまで経営者が負うため、監査人が財務諸表の作成に関与したことにはならない。

 参考

★21 追記情報

情報提供機能との関係で重要なものが、監査報告書に記載される「追記情報」である。追記情報については第5章第4節で学習する。

② 保証機能と情報提供機能★21

財務諸表監査の機能には、保証機能と情報提供機能もある。保証機能と情報提供機能は、利害関係者に対して発揮する機能である。

保証機能とは、財務諸表の適正性に関する意見を監査報告書に表明し、意思決定情報としての財務諸表の信頼性を保証する機能をいう。

情報提供機能とは、企業の状況に関する利害関係者の判断に役立つ補足的な情報を提供し、利害関係者の意思決定をよりの確な方向に導く機能をいう。

1(4)「財務諸表監査の必要性」で説明したように、財務諸表監査の本質的な機能は、財務諸表の信頼性を保証する保証機能である。しかしながら、監査人は監査の過程において、企業の諸事情に精通するようになるため、利害関係者は、監査人に対して企業の状況に関するより詳細な情報の提供を求めるようになる。なぜなら、監査人が入手した情報を利害関係者に対して積極的に提供することで、利害関係者がより適切な意思決定を行えるようになるからである。

ただし、監査人が情報提供機能を発揮して、企業情報を積極的に開示する役割を担うことについては、慎重になる必要がある。二重責任の原則により、財務諸表を作成する責任は経営者にあり、監査人の責任は財務諸表に対する意見を表明することにある。このため、過度の情報提供機能の発揮は、財務諸表の作成に関する経営者と監査人の責任があいまいとなり、監査人が不当な責任追及を受けてしまうおそれがあるからである。