

監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について（公開草案）

平成〇〇年〇月〇〇日
企業会計審議会監査部会

一 経緯

1 審議の背景

公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査（以下「公認会計士監査」という。）は、財務諸表の信頼性を担保するための制度であり、その規範となる監査基準は、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラストラクチャーである。こうした観点から、当審議会では、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて監査基準の改訂を行ってきた。

近時、金融商品取引法上のディスクロージャーをめぐり、不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例が相次いでおり、こうした事例においては、結果として公認会計士監査が有効に機能しておらず、より実効的な監査手続を求める指摘があるところである。

この点に関しては、監査基準をめぐる国際的な動向を見ても、財務諸表監査における不正に対応した基準の見直しが継続的に行われており、また、各国において、職業的懐疑心の重要性が再認識されているところである。

こうしたことから、当審議会においては、国際的な議論の動向等も踏まえつつ、我が国の公認会計士監査をより実効性のあるものとするとの観点から、重要な虚偽の表示の原因となる不正（以下「不正」という。）に対応した監査手続等の検討を行い、監査基準等の所要の見直しを行うこととした。

なお、不正に関しては、一義的に財務諸表作成者である経営者に責任があるところであり、その対応としては、公認会計士監査における監査手続等の充実とともに、企業におけるコーポレート・ガバナンスのあり方の検討などを含め、幅広い観点からの取組みが重要であると考えられる。平成 20 年 4 月より上場企業を対象に財務報告に係る内部統制報告制度が導入されており、企業においては内部監査部門等を中心に適正な財務報告を作成するための取組みが継続して行われているところであり、虚偽表示のリスクの評価に当たっては、企業の内部統制の整備状況等が重要な要素となる。したがって、監査人は、企業における内部統制の取組みを考慮するとともに、取締役の職務の執行を監査する監査役等と適切に連携を図っていくことが期待される。

2 審議の経過等

当審議会における監査基準等の見直しに関する議論は、平成24年5月から監査部会において審議が進められた。同部会においては、不正に関する公認会計士監査の実務の状況や監査基準の国際的な改訂の状況等を踏まえ、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続等の明確化等に向けた監査基準等の見直しの審議を行い、このたび「監査における不正リスク対応基準(仮称)」の設定及び監査基準の改訂について(公開草案)をとりまとめたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

なお、監査部会の審議においては、いわゆる「循環取引」のように被監査企業と取引先企業の通謀が疑われる場合等に、監査人として採ることが考えられる監査手続として、「取引先企業の監査人との連携」が議論された。検討された「取引先企業の監査人との連携」は、被監査企業と取引先企業の通謀が疑われる場合の一つの監査手続であると考えられるものの、解決すべき論点が多いことから、今回の公開草案には含めず、循環取引等への対応について、当審議会において継続して検討を行うこととしている。

また、監査報告書の記載内容の見直し、特別目的の財務報告に対する監査の位置づけを監査基準上明確にするかどうか、といった論点も議論されたところであるが、国際的な議論の動向や利用者のニーズに関する調査等を踏まえつつ、今後、当審議会において検討を行うこととしている。

二 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定について

1 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定

現行の監査基準では、監査人は、職業的懐疑心を持って、不正及び誤謬による重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価し、その結果を監査計画に反映し、監査を実施しなければならないとされている。しかしながら、不正は他者を欺く行為を伴う意図的な行為であるために、監査人にとって、不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、誤謬による重要な虚偽の表示を発見できない可能性よりも高くなる。また、経営者により不正が行われる場合には、内部統制が無効化される場合が多いので、監査人が経営者不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、従業員不正による場合よりも高い。

近時相次いでいる不正による不適切な事例に対しては、現行の監査基準では、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等があるような場合に、どのように対応すべきかが必ずしも明確でなく、実務にばらつきが生じているという指摘や、そうした状況等がある時に、上記のような不正の特徴から、監査手続をより慎重に行うべきであるとの指摘がある。

こうしたことから、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続を明確化するとともに、一定の場合には監査手続をより慎重に実施することを求めるとの観点から、監査における不正リスク対応基準（仮称、以下「不正リスク対応基準」という。）を設けることとした。

2 不正リスク対応基準の基本的な考え方

本基準は、以下の基本的な考え方に基づいて策定されている。

- （１）財務諸表の虚偽の表示は、不正又は誤謬から生じるが、本基準においては、監査人が財務諸表監査において対象とする重要な虚偽の表示の原因となる不正について取り扱う。ここで「不正」とは、不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為をいう。したがって、本基準は、重要な虚偽の表示とは関係のない不正は対象としていない。
- （２）本基準は、財務諸表監査における、不正による重要な虚偽表示のリスク（以下「不正リスク」という。）に対応する監査手続等を規定しているものである。本基準は、財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない。
- （３）本基準は、すべての財務諸表監査において画一的に不正リスクに対応するための追加的な監査手続の実施を求めることを意図しているものではなく、被監査企業に不正による財務諸表に重要な虚偽の表示を示唆するような状況がないような場合や監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合には、現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなる。本基準は、現行の監査基準において既に採用されているリスク・アプローチの考え方にしたが、不正リスクを適切に評価し、評価した不正リスクに適切な監査手続を実施して公認会計士監査の有効性を確保しようとするものであり、過重な監査手続を求めるものではない。
- （４）監査人の責任は、経営者の作成した財務諸表に対して監査意見を表明することであり、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の意見表明に対する監査人の責任とは区別されている（二重責任の原則）。経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、正当な注意を払って監査を行った場合には、基本的には、監査人は責任を問われることはないものと考えられる。

3 不正リスク対応基準の位置付け

(1) 不正リスク対応基準の適用

本基準は、企業の不正による重要な虚偽表示のリスクにより有効に対応することにより、我が国資本市場の透明性、公正性を確保することが最終的な目的となっているところから、すべての監査において実施されるのではなく、主として、財務諸表及び監査報告について広範囲な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業に対する監査において実施することを念頭に作成されている。なお、本基準の適用範囲は関係法令において明確化されるものであり、関係法令において明示的に求められていない限り、本基準に準拠することを要しない。

(2) 不正リスク対応基準の位置付け

監査基準は、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものである。これに対し、本基準は、前述のように、金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業に対する監査に限定して実施すること、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応するために特に監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した方が理解しやすいと考えられることから、現行の監査基準、監査に関する品質管理基準（以下「品質管理基準」という。）からは独立した基準とすることとした。

しかしながら、本基準は、独立した基準といっても、監査基準及び品質管理基準とともに、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準及び品質管理基準と一体となって適用されるものであることは言うまでもない。また、本基準の実施に当たっては、日本公認会計士協会の作成する実務の指針と一体となって適用していくことが必要である。

4 不正リスク対応基準の主な内容

(1) 不正リスク対応基準の構成

本基準は、①職業的懐疑心の強調、②不正リスクに対応した監査の実施、及び③不正リスクに対応した監査事務所の品質管理の三つから構成される。

(2) 職業的懐疑心の強調

現行の監査基準においては、監査人は、監査の実施に際しては、「職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持」することを求めるとともに、「職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映」しなければならないとされている。

本来、この職業的懐疑心の保持は、正当な注意義務の行使に含まれる要件

であり、監査人が職業的懐疑心を持って監査に臨むことこそが重要な虚偽の表示の指摘につながることを特に強調するために、監査基準では、正当な注意とともに列記されている。

監査人は、不正リスクに対応するためには、誤謬による重要な虚偽表示のリスクに比し、より注意深く、批判的な姿勢で臨むことが必要であり、監査人としての職業的懐疑心が特に重要であると考えられる。このため、本基準においては、「職業的懐疑心の強調」として冒頭に掲記し、不正リスクの評価、評価した不正リスクに対応する監査手続の実施及び監査証拠の評価の各段階において、職業的懐疑心を発揮することを求めている。さらに、監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当するかどうかを判断する場合や、不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当すると判断した場合には、職業的懐疑心を高めて監査手続を実施することを求めている。

職業的懐疑心の程度は、監査人の行った監査手続で判断されるものと考えられることから、監査人は本基準に基づいて監査の各段階で必要とされる職業的懐疑心を発揮し、具体的な監査手続を実施することが期待される。

なお、本基準における職業的懐疑心の考え方は、これまでの監査基準で採られている、経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定してはならないという中立的な観点を変更するものではないことに留意が必要である。

(3) 不正リスクに対応した監査の実施

本基準においては、監査の各段階における不正リスクに対応した監査手続等を規定している。

① 不正リスクに対応した監査計画の策定

平成 17 年の監査基準の改訂により、会計上の見積もりや収益認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、関連当事者間で行われる通常でない取引等の不正リスクを把握した場合には、「特別な検討を必要とするリスク」として、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確かめるための監査計画の策定や監査手続の実施等が求められている。

本基準においては、現行の重要な虚偽表示リスクの検討に加え、監査計画の策定に当たり、不正リスク要因の検討や不正リスクを把握するために必要な手続を規定した。監査人は、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを評価し、それらを財務諸表全体及び財務諸表項目の不正リスクの識別において考慮しなければならないこととした。その上で、監査人は、識別・評価した不正リスクに応じた監査計画を策定することが求められる。

不正リスク要因とは、不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示

し、不正を実行する機会を与え、または、不正を実行する際にそれを正当化する事象や状況を指し、典型的な不正リスク要因は付録1に例示されている。

また、監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には、抜き打ちの監査手続の実施、往査先や監査実施時期の変更など、企業が想定しない要素を監査計画に組み込むことが必要になる。

② 不正リスクに対応して実施する確認

監査人が、不正リスクに対応する監査手続として、照会事項の内容の正否に関わらず回答を求める積極的確認を実施する場合には、回答がない又は回答が不十分なときには、安易に代替的な手続に移行してはならないことを明確にした。特に、不正リスクが存在する場合の確認状に回答が得られない又は回答が不十分な場合には（例えば、担保差入その他引出制限のある資産の状況等）、すべての記載事項についての回答を入手できるよう留意し、安易に代替手続に移行しないようにする必要がある。

③ 不正リスクに関連する監査証拠

監査人は、不正リスクに関連する監査要点に対しては、不正リスクを識別していない他の監査要点に対するものに比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならないこと、十分かつ適切な監査証拠を入手していないと判断した場合は、追加的な監査手続を実施しなければならないことを明確にした。

④ 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況

監査実施の過程において、付録2に例示されているような「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合には、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」が存在していないかどうかを判断するために、適切な階層の経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならないこととしている。

付録2に例示されている状況は、現行の監査基準に基づく現在の実務においても、監査人としては、重要な虚偽の表示の可能性が高いものとして、特に注意すべき状況を念頭に記載されている。

なお、付録2はあくまで例示であり、監査実施の過程においてそのような状況に遭遇した場合に、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」として追加的な監査手続を求めているものである。したがって、付録2に記載されている状況の有無について網羅的に監査証拠をもって確かめなければならないということではなく、必ずしも付録2をチェック・リストとして取り扱うことを意図したものではない。

- ⑤ 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査手続
不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に照らして経営者の説明に合理性がないと判断した場合や、識別した不正リスクに対応して追加的な監査手続を実施してもなお十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑いがより強くなることから、これを不正による重要な虚偽の表示の疑義と扱わなければならないものとした。なお、追加的な監査手続の実施の結果、不正による重要な虚偽の表示の疑義がないと判断した場合には、その旨と理由を監査調書に記載しなければならないことを明記した。

不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正するとともに、修正した監査計画にしたがって監査手続を実施しなければならないこととなる。

⑥ 専門家の業務の利用

不正リスクに関連する監査実施の過程において、不正リスクの内容や程度に応じて、例えば、不正リスクに対応した金融商品の評価、企業価値評価、不動産の評価、不正調査、IT等に関する専門家等の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならないことを明記した。

⑦ 不正リスクに関連する審査

不正による重要な虚偽の表示の疑義が識別された場合には、監査事務所として適切な監査意見を形成するため、審査についてもより慎重な対応が求められる。したがって、監査事務所の方針と手続に従って、適切な審査の担当者による審査が完了するまでは意見の表明ができないことを明記した。

⑧ 監査役等との連携

監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に協議する等、連携を図ることが有効である。また、監査人は、監査の各段階において、監査役等との連携を図らなければならないことを明記した。

⑨ 監査調書

不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、監査人が当該疑義に対して実施した監査手続の内容とその結果、また、監査

人としての結論及びその際になされた重要な判断については、監査意見に重要な意味を有していると考えられることから、そうした内容については、監査調書に記載しなければならないことを明記した。

(4) 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

本基準においては、監査実施の各段階における不正リスクに対応した監査手続を実施するための監査事務所としての品質管理を規定している。

ただし、不正リスク対応基準のうち品質管理に係る規定は、現在各監査事務所で行っている品質管理のシステムに加えて、新たな品質管理のシステムの導入を求めているものではなく、不正リスクに対応する観点から特に留意すべき点を明記したものである。

また、整備及び運用が求められる監査事務所の方針と手続は、監査事務所の規模及び組織、当該監査業務の内容等により異なることから、すべての監査事務所において画一的な不正リスクに対応した品質管理のシステムの方針と手続が求められているものではないことは言うまでもない。

① 不正リスクに対応した品質管理システムの整備及び運用

監査事務所に、不正リスクに適切に対応できるよう、監査業務の各段階における品質管理システムを整備及び運用するとともに、品質管理システムの監視を求めることとした。

② 監査契約の新規の締結及び更新

監査契約の新規の締結及び更新に関する方針及び手続に、不正リスクを考慮して監査契約の締結及び更新に伴うリスクを評価することを含めるとともに、監査契約の新規の締結及び更新の判断に際しての監査事務所としての検討を求めている。

③ 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査

不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には、通常の審査担当者による審査に比べて、監査事務所としてより慎重な審査が行われる必要がある。このため、当該監査業務の監査意見が適切に形成されるよう、当該疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有する審査の担当者（適格者で構成される会議体を含む）を監査事務所として選任することを、審査に関する方針及び手続に定めなければならないこととした。

この監査事務所としての審査は、監査事務所の規模や組織等により、名称や体制等は異なることとなると考えられるが、例えば、大規模監査事務所の場合には、監査事務所本部における審査など、小規模事務所の場合には、社員全員による社員会における審査などが該当するものと考え

えられる。

④ 監査事務所間の引継

監査事務所交代時において、前任監査事務所は、後任の監査事務所に対して、不正リスクへの対応状況を含め、企業との間の重要な意見の相違等の監査上の重要な事項を伝達するとともに、後任監査事務所から要請のあったそれらに関連する監査調書の閲覧に応じるように、引継に関する方針と手続に定めなければならないこととした。

また、後任監査事務所は、前任監査事務所に対して、監査事務所の交代理由のほか、不正リスクへの対応状況、企業との間の重要な意見の相違等の監査上の重要な事項について質問するように、引継に関する方針及び手続に定めなければならないこととした。

⑤ 監査実施の責任者間の引継

監査事務所内において、ある企業の監査業務を担当する監査実施の責任者が全員交代する場合（監査実施の責任者が一人である場合の交代を含む）は、監査上の重要な事項が適切に伝達されなければならないこととした。

三 監査基準の改訂について

今般の監査部会における審議の結果、現行の監査基準の一部の改訂を行うこととした。

1 審査

現行の監査基準においては、「監査人は、意見表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。この審査は、品質管理の方針及び手続に従った適切なものではない。」として、監査には、それに対する審査の実施が求められている。

監査基準は、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものであることから、監査業務の種類により、その取扱いに差が設けられていないところである。今般の不正リスク対応基準の検討においては、一定の場合には、通常の審査より慎重な審査が求められることになったが、一方で、公認会計士の行う監査業務が多様化する中で、特定の目的のために監査が義務づけられ、社会的影響も小さく、監査報告の利用者も限定されているようなものの中には、上場会社に対して行っている監査と同様の審査を求める必要はないものもあるのではないかとの指摘があり、国際的な監査

の基準においても、上場会社とそれ以外の企業に対する審査は、その取扱いに差を設けているところである。

こうしたことから、多様化する監査業務の中には、品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる審査に代わる他の方法が定められている場合には、審査を受けないことができることを明記した。なお、審査に代わる他の方法については、日本公認会計士協会の実務指針において定められることが要請される。

2 監査役等との連携

今般の不正リスク対応基準の検討において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等と連携を図らなければならないとされたところである。

現行の監査基準においては監査役等との連携に関する規定がないが、監査における監査役等との連携は、不正が疑われる場合に限らず重要であると考えられることから、監査人は、監査の各段階において、適切に監査役等と協議する等、監査役等と連携を図らなければならないことを明記することとした。

四 実施時期等

- 1 不正リスク対応基準及び改訂監査基準は、平成 26 年 3 月決算に係る財務諸表の監査から実施する。なお、不正リスク対応基準中、第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理については、平成 25 年 10 月 1 日から実施する。

また、不正リスク対応基準及び改訂監査基準の実施に当たり、関係法令において、所要の規定の整備を行うことが適当である。

- 2 不正リスク対応基準及び改訂監査基準を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

監査における不正リスク対応基準（仮称）（案）

第一 職業的懐疑心の強調

- 1 監査人は、経営者等の誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず、不正リスクに常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持しなければならない。
- 2 監査人は、職業的懐疑心を発揮して、不正の持つ特性に留意し、不正リスクを評価しなければならない。
- 3 監査人は、職業的懐疑心を発揮して、識別した不正リスクに対応する監査手続を実施しなければならない。
- 4 監査人は、職業的懐疑心を発揮し、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を看過することがないように、入手した監査証拠を評価しなければならない。
- 5 監査人は、職業的懐疑心を高め、不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当するかどうかを判断し、当該疑義に対応する監査手続を実施しなければならない。

第二 不正リスクに対応した監査の実施

- 1 企業及び当該企業が属する産業における不正事例の理解
監査人は、不正リスクを適切に評価するため、企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境を理解するに当たって、公表されている主な不正事例並びに不正に利用される可能性のある一般的及び当該企業の属する産業特有の取引慣行を理解しなければならない。
- 2 不正リスクに関連する質問
監査人は、経営者、監査役等及び必要な場合には関連するその他の企業構成員に、不正リスクに関連して把握している事実を質問しなければならない。
また、監査人は、経営者に対して、当該企業において想定される不正の要因、態様及び不正への対応策等に関する経営者の考え方を質問し、リスク評価に反映しなければならない。
- 3 不正リスク要因を考慮した監査計画の策定
監査人は、監査計画の策定に当たり、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうか評価し、それらを財務諸表全体及び財務諸表項目の不正リスクの識別及び評価において考慮しなければならない。監査人は、評価した不正リ

スクに応じた全般的な対応と個別の監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。

典型的な不正リスク要因は、付録1に例示されているが、この他にも不正リスク要因が存在することがあることに留意しなければならない。

4 監査チーム内の討議・情報共有

監査人は、監査実施の責任者と監査チームの主要構成員の間において、不正による重要な虚偽の表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかについて討議を行うとともに、知識や情報を共有しなければならない。

監査実施の責任者は、監査の過程で発見した経済合理性等に疑問を抱かせる特異な取引など重要な会計及び監査上の問題を、監査実施の責任者及び監査チーム内のより経験のある構成員に報告する必要があることを監査チームの構成員に指示しなければならない。

5 不正リスクに対応する監査人の手続

監査人は、識別した不正リスクに関連する監査要点に対しては、不正リスクを識別していない他の監査要点に対するものに比べ、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない。

6 企業が想定しない要素の組み込み

監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には、実施する監査手続の種類、実施の時期及び範囲の決定に当たって、企業が想定しない要素を監査計画に組み込まなければならない。

7 不正リスクに対応して実施する確認

監査人は、不正リスクに対応する手続として積極的確認を実施する場合において、回答がない又は回答が不十分なときには、安易に代替的な手続に移行してはならない。

監査人は、代替的な手続を実施する場合は、監査要点に適合した証明力のある監査証拠が入手できるかどうかを判断しなければならない。やむを得ず代替的な手続を実施する場合において、監査証拠として企業及び当該企業の子会社等が作成した情報のみを利用するときは、当該情報の信頼性についてより慎重に判断しなければならない。

8 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

監査人は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、不正リスクに関連する監査要点に対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを判断しな

なければならない。監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手していないと判断した場合は、追加的な監査手続を実施しなければならない。

9 矛盾した監査証拠があった場合等の監査手続の実施

監査人は、監査の過程で把握した状況により、ある記録や証憑書類が真正ではないと疑われる場合、又は文言が後から変更されていると疑われる場合、また、矛盾した監査証拠が発見された場合には、監査手続の変更又は追加(例えば、第三者への直接確認、専門家の利用等)が必要であるかを判断しなければならない。

10 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況

監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない。

なお、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況は、付録2に例示されているが、この他の状況が該当することがあることに留意しなければならない。

11 不正による重要な虚偽の表示の疑義

監査人は、識別した不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に照らして経営者の説明に合理性がないと判断した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義があるとして扱わなければならない。

また、識別した不正リスクに対応して当初計画した監査手続を実施した結果必要と判断した追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義があるとして扱わなければならない。

監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義がないと判断したときは、その旨と理由を監査調書に記載しなければならない。

12 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査計画の修正

監査人は、監査計画の策定後、監査の実施過程において不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、当該疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、不正による重要な虚偽の表示の疑義に関する十分な検討を含め、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正しなければならない。

13 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査手続の実施

監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義に関連する監査要点について十

分かつ適切な監査証拠を入手するため、修正した監査計画にしたがい監査手続を実施しなければならない。

14 専門家の業務の利用

監査人は、不正リスクの評価、監査手続の実施、監査結果の評価において、不正リスクの内容や程度に応じて専門家の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならない。

15 不正リスクに対応した審査

監査人は、不正リスクへの対応に関する重要な判断とその結論について、監査事務所の方針と手続にしたがって、監査の適切な段階で適時に審査を受けなければならない。

16 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の審査

監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、当該疑義に係る監査人の対応について、監査事務所の方針と手続に従って、適切な審査の担当者による審査が完了するまでは意見の表明をしてはならない。

17 監査役等との連携

監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない。

監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。

18 経営者の関与が疑われる不正への対応

監査人は、監査実施の過程において経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、監査役等と協議の上、経営者に問題点の是正等適切な措置を求めるとともに、当該不正が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。

19 監査調書

監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合、当該疑義の内容、実施した監査手続とその結果、監査人としての結論及びその際になされた職業専門家としての重要な判断について、監査調書に記載しなければならない。

第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

1 不正リスクに対応した品質管理

監査事務所は、不正リスクに留意して品質管理に関する適切な方針及び手続を定め、不正リスクに対応する品質管理の責任者を明確にしなければならない。

2 監査契約の新規の締結及び更新における不正リスクの考慮

監査事務所は、監査契約の新規の締結及び更新の判断に関する方針及び手続に、不正リスクを考慮して監査契約の締結及び更新に伴うリスクを評価すること、及び当該評価の妥当性について監査チーム外の適切な者により検討することを含めなければならない。

3 不正に関する教育・訓練

監査事務所は、監査実施者の教育・訓練に関する方針及び手続として、監査実施者が監査業務を行う上で必要な不正事例に関する知識を習得し、能力を開発できるように、監査事務所内外の研修等を含め、不正に関する教育・訓練の適切な機会を提供しなければならない。

4 不正リスクに対応した監督及び査閲

監査事務所は、不正リスクに適切に対応できるように、監査業務に係る監督及び査閲に関する方針及び手続を定め、適切に実施しなければならない。

5 不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続の整備

監査事務所は、監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続において、監査事務所に寄せられた情報を受け付け、関連する監査チームに適時に伝達し、監査チームが監査の実施において当該情報をどのように検討したかについて、監査チーム外の適切な者に報告することを求めなければならない。

6 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の専門的な見解の問合せ

監査事務所は、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には、必要に応じ監査事務所内外の適切な者(例えば、監査事務所の専門的な調査部門等)から専門的な見解を得られるようにするための方針及び手続を定めなければならない。

7 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査

監査事務所は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には、見直し後の監査計画及び監査手続が妥当であるかどうか、入手した監査証拠が十分かつ適切であるかどうかについて、監査事務所としての審査が行われるよう、審査に関する方針及び手続を定めなければならない。

監査事務所は、当該疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有する審査の担当者（適格者で構成される会議体を含む）を監査事務所として選任しなければならない。

8 監査事務所内における監査実施の責任者の間の引継

監査事務所は、監査業務の実施に関する品質管理の方針及び手続において、監査実施の責任者が交代した場合、不正リスクを含む監査上の重要な事項が適切に伝達されるように定めなければならない。

9 監査事務所間の引継

監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続において、後任の監査事務所に対して、不正リスクへの対応状況を含め、監査上の重要な事項を伝達するとともに、後任の監査事務所から要請のあったそれらに関連する調書の閲覧に応じるように定めなければならない。

監査事務所は、前任の監査事務所からの引継に関する方針及び手続において、監査事務所の交代事由、及び不正リスクへの対応状況等の監査上の重要な事項について質問するように定めなければならない。

監査事務所は、監査事務所間の引継に関する方針及び手続において、監査チームが実施した引継の状況について監査チーム外の適切な者に報告することを定めなければならない。

10 不正リスクへの対応状況の定期的な検証

監査事務所は、不正リスクへの対応状況についての定期的な検証により、次に掲げる項目が監査事務所の方針及び手続に準拠して実施されていることを確かめなければならない。

- 監査契約の新規の締結及び更新
- 不正に関する教育・訓練
- 業務の実施（監督及び査閲、監査事務所内外からもたらされる情報への対処、専門的な見解の問合せ、審査、監査実施の責任者間の引継を含む）
- 監査事務所間の引継

不正リスク要因の例示

監査人は、リスク評価を行うにあたって、不正リスクの有無を判断するために、下記に例示された典型的な不正リスク要因を検討し、それらが不正リスクに該当するか検討を行わなければならない。

不正な財務報告による虚偽表示に関する要因

1 動機・プレッシャー

- (1) 財務的安定性又は収益性が、次のような一般的経済状況、企業の属する産業又は企業の事業環境により脅かされている。

(例)

- ・ 利益が計上されている又は利益が増加しているにも関わらず営業活動によるキャッシュ・フローが経常的にマイナスとなっている、又は営業活動からキャッシュ・フローを生み出すことができない。
- ・ 技術革新、製品陳腐化、利子率等の急激な変化・変動に十分に対応できない。

- (2) 経営者が、次のような第三者からの期待又は要求に応えなければならない過大なプレッシャーを受けている。

(例)

- ・ 経営者の非常に楽観的なプレス・リリースなどにより、証券アナリスト、投資家、大口債権者又はその他外部者が企業の収益力や継続的な成長について過度の又は非現実的な期待をもっている。
- ・ 取引所の上場基準、債務の返済又はその他借入に係る財務制限条項に抵触しうる状況にある。

- (3) 企業の業績が、次のような関係や取引によって、経営者又は監査役等の個人財産に悪影響を及ぼす可能性がある。

(例)

- ・ 経営者又は監査役等が企業と重要な経済的利害関係を有している。

- (4) 経営者（子会社の経営者を含む。）、営業担当者、その他の従業員等が、売上や収益性等の財務目標（上長から示されたもの等含む）を達成するために、過大なプレッシャーを受けている。

2 機会

- (1) 企業が属する産業や企業の事業特性が、次のような要因により不正な財務報告にかかわる機会をもたらしている。

(例)

- ・ 通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引、又は監査を受けていない若しくは他の監査人が監査する関連当事者との重要な取引が存在する。
- ・ 重要性のある異常な取引、又は極めて複雑な取引、特に困難な実質的判断を行わなければならない期末日近くの取引が存在する。
- ・ 明確な事業上の合理性があるとは考えられないSPCを組成している。
- ・ 業界の慣行として、契約書に押印がなされない段階で取引を開始する、正式な書面による受発注が行われる前に担当者間の口頭による交渉で取引を開始・変更する等が行われうる。

(2) 経営者の監視が、次のような状況により有効でなくなっている。

(例)

- ・ 経営が一人又は少数の者により支配され統制がない。

(3) 組織構造が、次のような状況により複雑又は不安定となっている。

(例)

- ・ 異例な法的実体又は権限系統となっているなど、極めて複雑な組織構造である。

(4) 内部統制が、次のような要因により不備を有している。

(例)

- ・ 会計システムや情報システムが有効に機能していない。

3 姿勢・正当化

(例)

- ・ 経営者が、経営理念や企業倫理の伝達・実践を効果的に行っていない、又は不適切な経営理念や企業倫理が伝達されている。
- ・ 経営者と現任又は前任の監査人との間に次のような緊張関係がある。
 - － 会計、監査又は報告に関する事項について、経営者と現任又は前任の監査人とは頻繁に論争している又は論争していた。
 - － 監査上必要な資料や情報の提供を著しく遅延する又は提供しない。
 - － 監査人に対して、従業員等から情報を得ること、監査役等とコミュニケーションをとること又は仕入先や得意先等と接することを不当に制限しようとしている。

不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況の例示

監査人は、監査実施の過程において、下記に例示された不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況が識別された場合には、当基準第二 10 にしたがって、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない。

1 不正に関する情報

- ・社内通報制度を通じて企業に寄せられ、監査人に開示された情報に、財務諸表に重要な影響を及ぼすと考えられる情報が存在している。
- ・監査人に、不正の可能性について従業員や取引先等からの通報がある（監査事務所の通報窓口を含む）。

2 留意すべき通例でない取引等

(1) 不適切な売上計上の可能性を示唆する状況

- ・企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引、又は、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な重要な取引が存在する。

(2) 資金還流取引等のオフバランス取引の可能性を示唆する状況

- ・企業の事業内容に直接関係の無い又は事業上の合理性が明らかでない重要な資産の取得、企業の買収、出資、費用の計上が行われている。

(3) その他

- ・関連当事者又は企業との関係が不明な相手先（個人を含む）との間に、事業上の合理性が明らかでない重要な資金の貸付・借入契約、又は債務保証・被保証の契約がある。

3 証拠の変造、偽造又は隠蔽の可能性を示唆する状況

- ・変造又は偽造されたおそれのある文書が存在する。
- ・重要な取引に関して、重要な記録等に矛盾する証拠が存在する、又は証拠となる重要な文書を紛失している。
- ・重要な取引に関して、合理的な理由なく、重要な文書を入手できない、又は重要な文書のドラフトのみしか入手できない。

4 会計上の不適切な調整の可能性を示唆する状況

- ・期末日近くまで網羅的若しくは適時に記録されていない重要な取引、又は金額、会計期間、分類等が適切に記録されていない重要な取引が存在する。
- ・（根拠資料等による）裏付けのない又は未承認の重要な取引や勘定残高が存在する。
- ・期末日近くに経営成績に重要な影響を与える通例でない修正が行われている。
- ・重要な取引に関連する証憑、又は会計帳簿や記録（総勘定元帳・補助元帳・勘定明細等）において、本来一致すべき数値が不一致でその合理的な説明がない。
- ・企業が合理的な理由がなく重要な会計方針を変更しようとしている。
- ・経営環境の変化がないにもかかわらず、重要な会計上の見積りを頻繁に変更する。

5 確認結果

- ・企業の記録と確認状の回答に説明のつかない重要な差異がある。
- ・特定の取引先に対する確認状が、合理的な理由なく監査人に直接返送されないという事態が繰り返される。

6 経営者の監査への対応

- ・合理的な理由がないにも関わらず、監査人が、記録、施設、特定の従業員、得意先、仕入先、又は監査証拠を入手できるその他の者と接することを企業が拒否する、又は、変更を主張する。
- ・合理的な理由がないにも関わらず、企業が確認依頼の宛先の変更や特定の相手先に対する確認の見合わせを主張したり、他の確認先に比べて著しく準備に時間がかかる残高確認先がある。

7 その他

- ・企業が、財務諸表に重要な影響を及ぼす取引に関して、明らかに専門家としての能力又は客観性に疑念のあると考えられる専門家を利用している。
- ・重要な投資先や取引先、又は重要な資産の保管先に関する十分な情報が監査人に提供されない。

監 査 基 準（案）

第一 監査の目的

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。

財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

第二 一般基準

- 1 監査人は、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければならない。
- 2 監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。
- 3 監査人は、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行わなければならない。
- 4 監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない。
- 5 監査人は、監査計画及びこれに基づき実施した監査の内容並びに判断の過程及び結果を記録し、監査調書として保存しなければならない。
- 6 監査人は、自らの組織として、すべての監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に実施されるために必要な質の管理(以下「品質管理」という。)の方針と手続を定め、これらに従って監査が実施されていることを確かめなければならない。
- 7 監査人は、監査を行うに当たって、品質管理の方針と手続に従い、指揮命令の系統及び職務の分担を明らかにし、また、当該監査に従事する補助者に対しては適切な指示、指導及び監督を行わなければならない。
- 8 監査人は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。

第三 実施基準

一 基本原則

- 1 監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを評価し、発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない。
- 2 監査人は、監査の実施において、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、これらに内在する事業上のリスク等が財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性を考慮しなければならない。
- 3 監査人は、自己の意見を形成するに足る基礎を得るために、経営者が提示する財務諸表項目に対して、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性等の監査要点を設定し、これらに適合した十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
- 4 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たっては、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価し、リスクに対応した監査手続を、原則として試査に基づき実施しなければならない。
- 5 監査人は、職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映し、これに基づき監査を実施しなければならない。
- 6 監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に基づき経営者が財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならない。
- 7 監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。

二 監査計画の策定

- 1 監査人は、監査を効果的かつ効率的に実施するために、監査リスクと監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。
- 2 監査人は、監査計画の策定に当たり、景気の動向、企業が属する産業の状況、企業の事業内容及び組織、経営者の経営理念、経営方針、内部統制の整備状況、情報技術の利用状況その他企業の経営活動に関わる情報を入手し、企業及び企業環境に内在する事業上のリスク等がもたらす財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価しなければならない。
- 3 監査人は、広く財務諸表全体に関係し特定の財務諸表項目のみに関連づけられ

ない重要な虚偽表示のリスクがあると判断した場合には、そのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を監査計画に反映させなければならない。

- 4 監査人は、財務諸表項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する、内部統制の運用状況の評価手続及び発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。
- 5 監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。
- 6 監査人は、企業が利用する情報技術が監査に及ぼす影響を検討し、その利用状況に適合した監査計画を策定しなければならない。
- 7 監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他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の有無を確かめなければならない。
- 8 監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな事実を発見した場合には、適宜、監査計画を修正しなければならない。

三 監査の実施

- 1 監査人は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクの程度を変更する必要があると判断した場合には、当初の監査計画において策定した内部統制の運用状況の評価手続及び実証手続を実施しなければならない。また、重要な虚偽表示のリスクの程度が暫定的な評価よりも高いと判断した場合には、発見リスクの水準を低くするために監査計画を修正し、十分かつ適切な監査証拠を入手できるように監査手続を実施しなければならない。
- 2 監査人は、ある特定の監査要点について、内部統制が存在しないか、あるいは有効に運用されていない可能性が高いと判断した場合には、内部統制に依拠することなく、実証手続により十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
- 3 監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確かめるための実証手続を実施し、また、必要に応じて、内部統制の整備状況を調査し、その運用状況の評価手続を実施しなければならない。
- 4 監査人は、監査の実施の過程において、広く財務諸表全体に関係し特定の財務諸表項目のみに関連づけられない重要な虚偽表示のリスクを新たに発見した場

合及び当初の監査計画における全般的な対応が不十分であると判断した場合には、当初の監査計画を修正し、全般的な対応を見直して監査を実施しなければならない。

- 5 監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
- 6 監査人は、監査の実施において不正又は誤謬を発見した場合には、経営者等に報告して適切な対応を求めるとともに、適宜、監査手続を追加して十分かつ適切な監査証拠を入手し、当該不正等が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。
- 7 監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性に関して合理的な期間について経営者が行った評価を検討しなければならない。
- 8 監査人は、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と判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、なお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめなければならない。
- 9 監査人は、適正な財務諸表を作成する責任は経営者にあること、財務諸表の作成に関する基本的な事項、経営者が採用した会計方針、経営者は監査の実施に必要な資料を全て提示したこと及び監査人が必要と判断した事項について、経営者から書面をもって確認しなければならない。

四 他の監査人等の利用

- 1 監査人は、他の監査人によって行われた監査の結果を利用する場合には、当該他の監査人によって監査された財務諸表等の重要性、及び他の監査人の品質管理の状況等に基づく信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。
- 2 監査人は、専門家の業務を利用する場合には、専門家としての能力及びその業務の客観性を評価し、その業務の結果が監査証拠として十分かつ適切であるかどうかを検討しなければならない。
- 3 監査人は、企業の内部監査の目的及び手続が監査人の監査の目的に適合するかどうか、内部監査の方法及び結果が信頼できるかどうかを評価した上で、内部監査の結果を利用できると判断した場合には、財務諸表の項目に与える影響等を勘案して、その利用の程度を決定しなければならない。

第四 報告基準

一 基本原則

- 1 監査人は、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意見を表明しなければならない。
- 2 監査人は、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適正に表示されているかどうかの判断に当たっては、経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない。
- 3 監査人は、監査意見の表明に当たっては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る基礎を得なければならない。
- 4 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、自己の意見を形成するに足る基礎を得られないときは、意見を表明してはならない。
- 5 監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。この審査は、品質管理の方針及び手続に従った適切なものでなければならない。品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる審査に代わる他の方法が定められている場合には、この限りではない。

二 監査報告書の記載区分

- 1 監査人は、監査報告書において、監査の対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の意見を明瞭かつ簡潔にそれぞれを区分した上で、記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を監査報告書に記載しなければならない。
- 2 監査人は、財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項を監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。

三 無限定適正意見の記載事項

監査人は、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

すべての重要な点において適正に表示していると認められると判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない。この場合には、監査報告書に次の記載を行うものとする。

（１）監査の対象

監査対象とした財務諸表の範囲

（２）経営者の責任

財務諸表の作成責任は経営者にあること、財務諸表に重要な虚偽の表示がないように内部統制を整備及び運用する責任は経営者にあること

（３）監査人の責任

監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること

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行ったこと、監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと、監査は経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表の表示を検討していること、監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること、財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと、監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

（４）監査人の意見

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と認められること

四 意見に関する除外

- 1 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、別に区分を設けて、除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響を記載しなければならない。
- 2 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、財務諸表が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、別に区分を設けて、財務諸表が不適正であるとした理由を記載しなければならない。

五 監査範囲の制約

- 1 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、別に区分を設けて、実施できなかった監査手続及び当該事実が影響する事項を記載しなければならない。
- 2 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときには、意見を表明してはならない。この場合には、別に区分を設けて、財務諸表に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。
- 3 監査人は、他の監査人が実施した監査の重要な事項について、その監査の結果を利用できないと判断したときに、更に当該事項について、重要な監査手続を追加して実施できなかった場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。
- 4 監査人は、将来の帰結が予測し得ない事象又は状況について、財務諸表に与える当該事象又は状況の影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表明ができるか否かを慎重に判断しなければならない。

六 継続企業の前提

- 1 監査人は、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あるが、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において、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明するときには、継続企業の前提に関する事項について監査報告書に追記しなければならない。
- 2 監査人は、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あるが、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において、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていないと判断したときには、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、財務諸表が不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。
- 3 監査人は、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に関して経営者が評価及び対応策を示さないときには、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめる十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがあるため、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表

明の適否を判断しなければならない。

- 4 監査人は、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には、継続企業を前提とした財務諸表については不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

七 追記情報

監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが适当と判断した事項は、監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。

- (1) 正当な理由による会計方針の変更
- (2) 重要な偶発事象
- (3) 重要な後発事象
- (4) 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違