

EH07「監査論入門」 監査論テキスト第8版補足資料

金融商品取引法の改正や「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」の改訂に伴い、以下の内容を参考に用語の修正や文章の追加等を適宜行いテキストを読み進めてください。

P33 5行目

修正前：③ 四半期報告書の四半期財務諸表の四半期レビュー制度

修正後：③ 半期報告書の中間財務諸表の期中レビュー制度

<解説>

令和6（2024）年4月以降の会計年度から、四半期報告書は廃止され、半期報告書の制度に変わりました。四半期毎の報告にかかる企業の負担を軽減するためです。ただ、これでは企業内容の開示が後退するため、代わりに第一四半期と第三四半期には、証券取引所が従来の決算短信を拡充した開示を求めることになりました。

この制度改正の結果、四半期レビューの法制度はなくなり、半期報告書の中の中間財務諸表のレビュー（期中レビュー）を年度財務諸表の監査人に求める、という仕組みに変わりました。

P41 上場会社等監査人登録制度（補足）

P41 [6] 監査人の責任 の前に 上場会社等監査人登録制度を補足します。

<解説>

上場会社等監査人登録制度

2007年度より、上場会社と監査契約を締結している監査事務所の監査の品質管理の状況の一層の充実強化を図り、資本市場における財務諸表監査の信頼性を確保するため、「上場会社監査事務所登録制度」が自主規制として導入されていました。

今回の改正法に伴い、公認会計士または監査法人が、金融商品取引法の定めにより、上場会社、その他、政令で定める者の財務書類を監査する場合、日本公認会計士協会が備える上場会社等監査人名簿への登録が義務付けられました。この名簿登録にあたり、申請者は、上場会社等の監査人として適確かどうかを日本公認会計士協会が設ける上場会社等登録審査会により審査され、この審査を通して初めて名簿登録が認められます。

また、上場会社等は、その財務計算に関する書類及び内部統制報告書について、上場会社等監査人名簿に登録を受けた公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないことになります。

P66 下から 1 行目

P66 …現状はまだ不十分です。の後に以下を付記。

令和 4 年（2022）の公認会計士法の改正により、公認会計士・監査審査会は監査法人の業務運営や虚偽証明の事案について直接に検査することもできるようになりました。

P72 4 行目

修正前：日本公認会計士協会が継続研修制度（CPE）を実施し始め、将来的にも…

修正後：日本公認会計士協会が継続的専門能力開発（CPD）を実施し、将来的にも…

<解説>

この CPD の単位が不足する公認会計士は登録抹消の処分の可能性があります。

P79 1 行目

P79 …ならない、としています。の後に以下を付記。

職業会計士の業務に関する国際倫理基準では、上場会社のみならず、社会的影響度の高い事業体（Public Interest Entity：PIE）、例えば、金融、保険、年金管理など、国民生活に大きな影響を及ぼす、公益性の高い事業活動を行っている事業体の監査業務に携わる監査人には、独立性を含めて、より高度の職業倫理を求めるようになりました。

この動きを受けて、日本公認会計士協会が設ける倫理規則でも、PIE の範囲を定義したうえで、それらの事業体の監査業務について、一般の事業体よりも厳しい職業倫理の規定を設けるようになりました。

P80 下から 1 行目

P80 …きる体制を作ろうとしています。の後ろに以下を付記。

令和 5 年（2023）から施行の公認会計士法により、上場会社等監査人登録制度が法定化されましたが、公認会計士協会が申請者の上場会社監査人としての適格性を審査する際にも、ガバナンス・コードへの対応状況が勘案されることになります。

P131 下から1行目

P131 …を、コンピュータ利用監査（audit…）といいます。の後ろに以下を付記。

コンピュータを使えば、電子的に処理された取引データと証憑とを、広範かつ効率的に突合でき、データの規格化などの条件さえ整えば、精査することも可能です。

さらに、最近の監査技術として急速に開発されているのが、情報技術(IT)と AI (人工知能)を活用した監査のアプローチです。たとえば、被監査企業の収益動向、在庫品の回転率、原価率などのデータをその企業の過去のデータだけでなく、業界全体の当該データや景気動向指数などの外部データと比較して分析し、リスク評価に使ったり、過去の不正事例に関するデータを蓄積しておき、不正会計の徴候を自動検知するシステムを採り入れたりする事例もみられます。また、被監査企業の情報処理システムに監査人側の監査システムを常駐させ、継続監査(continuous auditing)的に、会計記録の異常をリアルタイムにチェックするという監査アプローチの導入も始まっています。

このように、コンピュータ環境下で、監査の技術も激変しているのが現状ですが、監査人側も誰もがコンピュータや情報技術に関する技術や知識を持つだけでなく、それぞれに、それらの専門家の支援を受けながら、新しい環境に適合しようとしています。

P187-204

第13章 四半期レビュー

金融商品取引法の改正に伴い、四半期レビューが廃止され、半期報告書に含まれる中間財務諸表に対するレビュー（期中レビュー）が要求されるようになりました。期中レビューは四半期レビューがベースとなっているため、以下の用語を適宜変更して、テキストを読み進めてください

・四半期報告書 ⇒ 期中財務諸表	・四半期レビュー ⇒ 期中レビュー
・四半期レビュー基準 ⇒ 期中レビュー基準	・四半期レビュー手続 ⇒ 期中レビュー手続

- ・上記読み替えを行った場合、13章の節タイトルは以下のようになります。

第13章 期中レビュー

- [1] 期中財務諸表と期中レビュー
- [2] 期中レビューの目的
- [3] 期中レビューと年度監査の関係
- [4] 企業および企業環境の理解と期中レビュー計画
- [5] 期中レビュー手続き
- [7] 期中レビューにおける結論と報告

・上記読み替えを行った場合、P187 本章の要点は以下のようになります。

本章の要点

1. 期中レビューは、半期報告書のなかの中間財務諸表やその他の期中財務諸表に対する監査人の保証業務の一種です。
2. 期中レビューの手続は、質問、分析的手続、その他閲覧などであり、監査に比べて限定されているために、期中レビューでの監査人の結論は消極的形式で表明されます。
3. 監査人が年度監査で得ている重要な虚偽表示に関わるリスク評価や監査証拠が期中レビューにも反映されながら、期中レビューの結論が得られる、という仕組みとなっています。
4. 期中レビューでの監査人の結論は、経営者の作成した期中財務諸表について、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、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかったかどうかについて表明されます。
5. 監査人の結論としては、無限定の結論、除外事項を付した限定付結論、否定的結論、および結論の不表明の4つの種類があります。
6. 期中レビューにおいても、継続企業の前提に関する開示の検討が求められます。
7. 特別目的の期中財務諸表に対する期中レビューでは、財務諸表作成の会計基準が受入可能か否かを検討し、当該財務諸表はその目的に適合するものであり、他の目的には適合しない場合があることを期中レビュー報告書に記載する。

P188

・上記読み替えを行った場合、P188[1]四半期財務諸表と四半期レビューは以下のようになります。

[1] 期中財務諸表と期中レビュー

金融商品取引法が上場企業等に提出と開示を求める有価証券報告書は年1回ですが、市場からは、もっと頻繁に投資情報を発信してほしいという要望があります。そこで、平成20（2008）年から、3か月ごとの情報開示を上場会社等に義務付けるようになりました。これが四半期報告書です。

また、この四半期報告書に含まれる四半期財務諸表は、有価証券報告書を監査する公認会計士や監査法人により、その信頼性について検証を受けます。これを四半期レビューといいます。この四半期レビューは、年度の財務諸表の監査とは異なる手続で行われ、信頼性を高めるための保証レベルも限定されています。

しかし、3か月ごとに投資情報を開示し、監査人のレビューを受けることは企業に大きな負担を強いるうえ、投資家も、四半期報告書に含まれるような詳細な情報は、必ずしも

必要でないうえに、速報性という点からは、証券取引所が従来から上場会社に要求してきた決算短信が優れているとして、四半期報告制度の見直しが議論されました。

その結果、令和5年（2023）年に金融商品取引法の改正により、四半期報告書は廃止され、事業年度の間中期に半期報告書を提出するだけの制度に改められました。この改正に合わせて、四半期レビューも廃止され、代わりに、半期報告書に含まれる中間財務諸表に対するレビューだけが要求されることとなりました。これを期中レビューといいます。

ただ、第一四半期と第三四半期の投資情報の重要性は変わりませんので、従来の四半期報告書に代わる決算短信は公表され、任意ではありますが、監査人のレビューを受けることができます。そのため、「期中レビュー基準」はこのレビュー業務に対して基準を示すこととなり、これを特別な利用目的の期中財務諸表に対する期中レビューといいます。

なお、「四半期レビュー基準」を改訂した「期中レビュー基準」は、決算短信の財務諸表についてのレビューに関する基準も含めているので、半期報告書の中の中間財務諸表と決算短信の財務諸表を含めて期中財務諸表ということには注意が必要です。

P189 11 行目

修正前：段で、「経営者の作成した四半期財務諸表…

修正後：段で、「経営者の作成した中間財務諸表その他の期中財務諸表…

P193 下から5行目

修正前：質問については、四半期財務諸表の重要な項目に関する四半期財務諸表の作成基準への準拠性…

修正後：質問については、期中財務諸表の重要な項目に関する企業会計の基準への準拠性

<解説>

P195-204において、「四半期財務諸表の作成基準に準拠して～」という文言が出てきますが、期中財務諸表では「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠する」こととなります。

P200 10 行目

P200 その他、報告基準に関しては、以下の諸点が重要です。の後ろに以下を付記。

審査：監査人は結論の表明に先立ち、自らの結論が一般に公正妥当と認められる期中レビューに準拠して適切に形成されていることを確かめるために審査を受けること。これは品質管理の一環で、年度監査と同じ手続。

P204 特別目的の期中財務諸表の期中レビュー（補足）

P204 ジの図表 13-5 のようになります。の後ろに以下を補足します。

[11] 特別目的の期中財務諸表の期中レビュー**(1) 適正性と準拠性**

2023 年施行の金融商品取引法で、従来の四半期財務諸表制度は廃止され、中間財務諸表だけが義務化されることになりました。しかし、これにより、企業内容の開示が後退するという事態だけは避けねばならず、そのために、従来から証券取引所が上場会社の開示を求めてきた決算短信の開示内容を拡充し、かつ監査人による第一四半期と第三四半期の決算短信中の財務諸表のレビューは、要注意企業として証券取引所が強制するとき以外は任意化することになりました。

任意化したとはいえ、決算短信中の財務諸表に対する監査人のレビューへのニーズはあることから、「期中レビュー基準」は、このレビュー業務に対する基準を示すことになりました。これを特別な利用目的の期中財務諸表に対する期中レビューといいます。

「特別」という意味は、法律が要求する期中財務諸表としての中間財務諸表が一般の利用者の利用目的に適合するために、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る、という「一般目的」の財務諸表であることに対して、決算短信中の期中財務諸表は証券取引所の要求に沿った、特別な基準に準拠して作成されるものであるという点にあります。

したがって、同じ期中レビューであっても、中間財務諸表に対しては、監査人は、その適正表示について、単に会計の基準への準拠性だけでなく、利用者が企業の財政状態や経営成績等を理解するに当たって適切に表示され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かどうかについて、「一步離れて」(stand back) 行う評価が含まれますが、決算短信の期中財務諸表に対するレビューは、その特別な作成基準に準拠して適正に作成され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かどうか、つまり「準拠性」に対する結論が求められるのが一般的です。

ここで、「一般的」というのは、企業によっては、開示する第一四半期や第三四半期の財務諸表を、決算短信の形ではなく、中間財務諸表と同じ基準にしたがって、一般目的の財務諸表として作成する場合もありえるので、この場合は、その企業は通常の適正性の枠組みでの結論の表明を監査人に求めると考えられるからです。

ただし、監査人が結論に対して得る保証の水準は、適正性であっても、準拠性であっても、いずれの期中レビュー業務も同じで、また、このような特別目的の期中財務諸表の準拠性に対する結論を表明するレビュー業務は、第 15 章の「特別目的の財務諸表の監査」と同じ枠組みで構成されることになります。

(2) 実施と報告

監査人は、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期中財務諸表の期中レビューに当たっては、その会計の基準が受入可能かどうかについて検討しなければなりません。そもそも、会計の基準が利用者の利用目的に適合していなかったり、利用者に誤解を与えるものであったりする場合には、監査人は、そのレビュー業務を受けてはならないからです。

また、準拠性に関する結論を表明するためのレビュー手続は、適正性に関する結論を表明するために実施する手続と同じなので、期中レビュー基準が適用されます。

次に、監査人が準拠性に関する結論を表明する場合には、作成された期中財務諸表が、その期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成され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かどうかに関する結論を表明しなければなりません。準拠性に関する結論を表明する場合であっても、適正性に関する結論の表明を前提とした報告の基準に準じて行います。

したがって、無限定の結論などの結論の種類や要件、さらに記載事項も同じです。

ただし、準拠性に関する結論の表明であっても、継続企業の前提に関する情報の開示や後発事象については、その重要性に鑑み、適切な開示が行われているかどうかについて、追加の質問等で確認し、結論に反映し、追記情報として記載しなければなりませんし、決算短信の公表を求める証券取引所の規則でも、これらの情報開示を要求しています。

また、追記情報として、監査人は、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期中財務諸表に対する期中レビューであること、さらに、その会計の基準、期中財務諸表の作成の目的およびその想定される主な利用者の範囲を記載するとともに、その期中財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければなりません。

さらに、期中レビュー報告書が特定の者のみによる利用を想定しているため、そのレビュー報告書に配布、または利用の制限を付することが適切であると考えられる場合には、その旨を記載することが義務付けられています。

P205 第14章 内部統制監査

内部統制監査について、2024年4月1日以後開始事業年度から改訂後の内部統制報告制度が適用となります。8版のテキストにも内容は記載されていますが、どこが改訂されたポイントなのか知りたい方は、下記の記事を参考にしてください。

EY「内部統制報告制度の改訂 第1回：内部統制報告制度の改訂概要」

(https://www.ey.com/ja_jp/assurance/info-sensor-2023-12-01-special-program)

P206 10 行目

P206 ここに、の後に以下を付記。

平成 20（2008）年 4 月 1 日施行の改正金融商品取引法により、

P206 下から 1 行目

P206 2 第 2 項、図表 14-1 を参照）。の後ろに以下を付記。

その後、経営者による内部統制の整備を会社法も義務化したため、内部統制の重要性に対する社会的理解も進みました。しかし、経営者による内部統制の整備や評価、さらには監査人による内部統制報告書の監査も形骸化しているとの批判も多く、これらの制度の実効性が課題として挙げられてきました。

他方、近年、持続可能（サステナブル）な社会を目指す上で、企業にも一定の責任があるとの観点から、このような社会的責任を果たしながら、同時に、事業的成長を遂げるためには、適切なコーポレート・ガバナンスと事業全体のリスク管理が不可欠であるとの認識が定着してきました。

このような理解の中、コーポレート・ガバナンスとリスク管理の機能を支えるには有効な内部統制が欠かせず、改めて、内部統制の経営者評価と監査人監査の制度を強化するという方向性が政府により示されました。その結果、これまで内部統制に対する経営者の評価と監査人による監査の指針としてきた「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（以下、基準）が改訂され、令和 6（2024）年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用されることになりました。

P207 3 行目

P207 こと、（4）資産を保全することの 4 つの目的をもちます。の後ろに以下を補足。

<解説>

(2)の「財務報告の信頼性」は、サステナビリティ情報などの非財務情報の重要性も増している中で、内部統制の基本的な目的を「財務情報」だけに限るのは適当ではないという判断から「報告の信頼性」に改訂されました。ただし、経営者による内部統制報告書と監査人による監査は、現時点では「財務報告の信頼性」に限定されています。

P210 7 行目

P210 成することになるでしょう。の後ろに以下を付記

さらに、基準では、企業組織内で内部統制に最終的に責任を持つのは経営者であり、組織の全ての活動について最終的な責任を有していること、取締役会は、内部統制の整備、運用に係る基本方針を決定し、経営者に対する監督責任を有していること、監査役等は独立した立場から、内部統制の整備、運用状況を監視、検証する役割と責任を有していることが明記されています。

そのうえで、基準は内部統制が組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備、運用されることが重要であるとしていますが、これは、内部統制が、単に財務報告の信頼性を担保するだけの仕組みではないという意味なのです。

P210 経営者による内部統制の評価（補足）

P210 [3]内部統制報告書の前に以下を補足。

経営者による内部統制の評価

経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要と考えられる範囲で内部統制の有効性の評価を行わなければなりません。その有効性の評価に当たっては、財務報告に対する金額的、質的影響の重要性を考慮し、財務諸表の表示および開示、企業活動を構成する事業または業務、財務報告の基礎となる取引または事象、主要な業務プロセスといった事項について、合理的に評価の範囲を決定し、その評価の範囲に関する決定方法や根拠等を適切に記録しなければなりません。

たとえば、財務諸表の表示および開示という事項については、財務諸表における勘定科目ごとに、金額的影響の重要性の観点から一定金額を設定し、また質的影響の重要性の観点から、評価の範囲に必ず含める勘定科目を決定するといったことです。

なお、これらの決定に当たっては、経営者は監査人と協議しておくのが適当だとされます。経営者による内部統制の評価範囲は、監査人の内部統制監査、さらには財務諸表の監査にも大きく関わるからです。

P216 5行目

P216 します。の後に以下を付記。

この検討にあたっては、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠も必要に応じて、活用することが適切であるとされます。

P220 内部統制監査報告書（図表 14-5）

修正版

独立監査人の内部統制監査報告書		×年×月×日
○○株式会社 取締役会 御中		
○ ○ 監査法人 指 定 社 員 業務執行社員		
		公認会計士 ○○○○ 印
指 定 社 員 業務執行社員		
		公認会計士 ○○○○ 印
監査意見 当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 2 項の規定に基づく監査証明を行うため、○○株式会社の×年×月×日現在の○○株式会社の内部統制報告書について監査を行った。当監査法人は、○○株式会社が×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価結果について、全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。		
監査意見の根拠 当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準における当監査法人の責任は、「内部統制監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社及び連結子会社から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。当監査法人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。		
内部統制報告書に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任 経営者の責任は、財務報告に係る内部統制を整備及び運用し、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して内部統制報告書を作成し適正に表示することにある。 監査役及び監査役会の責任は、財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況を監視、検証することにある。なお、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。		

内部統制監査における監査人の責任

監査人の責任は、監査人が実施した内部統制監査に基づいて、内部統制報告書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て、内部統制監査報告書において独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。監査人は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持して以下を実施する。

- 内部統制報告書における財務報告に係る内部統制の評価結果について監査証拠を入手するための監査手続を実施する。内部統制監査の監査手続は、監査人の判断により、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性に基づいて選択及び適用される。
- 財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果について経営者が行った記載を含め、全体としての内部統制報告書の表示を検討する。
- 内部統制報告書における財務報告に係る内部統制の評価結果に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する。監査人は、内部統制報告書の監査に関する指示、監督及び実施に関して責任がある。監査人は、単独で監査意見に対して責任を負う。

•

(中略)

利害関係

会社及び連結子会社と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以上

出典：日本公認会計士協会 財務報告内部統制監査基準報告書第1号（2023年最終改訂）
（一部省略）