

監査における不正リスク対応基準

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て、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検討し、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事業上の合理性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となる可能性のある事項を、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、当該監査要点について不正リスクを識別していない場合に比べ、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、代替的な手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否か慎重に判断しなければならない。

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。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、監査実施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基づい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、監査証拠の評価及びその他の

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従って、監査の適切な段階で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、監査役等に報告し、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的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、並びに、当該評価の妥当性について、新規の締結時、及び更新時はリスクの程度に応じて、監査チーム外の適切な部署又は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を定め、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への対処

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、不正リスクに関連し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、監査チーム外の監査事務所の適切な部署又は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等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、修正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、同一の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、前任の監査事務所に対して、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部署又は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品質管理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。

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かか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特別目的会社を組成している。
- ・ 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、相手先との間で正当な取引等の開始・変更であることを示す文書が取り交わされることなく取引が行われうる。

(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が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監査人が必要と判断した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

- ・企業の通常取引過程から外れた重要な取引又はその他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のうち、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な取引が存在する。

(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ない又は事業上の合理性が不明瞭な重要な資産の取得、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、事業上の合理性が不明瞭な重要な資金の貸付・借入契約、担保提供又は債務保証・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かかわらず、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、妨げる、又は変更を主張する。
- ・合理的な理由がないにもかかわらず、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。