

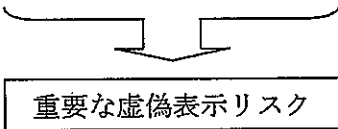
監査基準委員会報告書（実務指針）の主な改正点

	改正された実務指針	従来の実務指針
④ ビジネス・リスク （事業リスク）全般の理 解	<p>企業を取り巻く全般的なビジネス・リスク（事業リスク：企業がその目的を達成できないリスク）を理解して、重要な虚偽表示リスクを識別・評価することを求めている。これは、事業リスクを理解することにより、重要な虚偽表示リスクを識別できる可能性が高くなるからである。この事業リスクは、企業目的の達成や戦略の遂行に悪影響を与え得る重大な状況、事象、環境及び行動の有無、又は不適切な企業目的及び戦略の設定により発生する。ただし、監査人はすべての事業リスクを評価する責任を負うものではなく、財務諸表に影響を与える事業リスクのみに着目する。</p> <p><u>参考：米、英、加の 10 大会計事務所がビジネス・リスク・アプローチを採用している主な理由（2000 年 5 月公表 JWG レポートの要約）</u></p> <p>① 効果的監査の実施</p> <p>今日における監査の失敗は、非効果的監査手続の実施よりも、ゴーイング・コンサーン、不正、その他のビジネス上の問題（例：事業環境の急速な変化、グローバルイゼーション、技術革新、等）に起因することの方が多くなっている。つまり、企業を取り巻く様々なビジネス・リスクが財務諸表に直接インパクトを与える時間は、今日では過去よりも非常に早くなっている。したがって、より効果的な監査を行うためには、従来以上に広範囲のビジネス・リスクの理解と評価を行い、それらが重要な虚偽表示リスクに結び付く可能性を早め</p>	<p>監査基準委員会報告書第 5 号「監査リスクと監査上の重要性」（改正前）第 8 項において、固有リスクの要因の例示として、企業が属する産業の状況、景気の動向、企業の社会的信用などが挙げられている。</p> <p>また同第 23 号「企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解」（改正前）付録においても、監査人が理解すべき企業の事業内容等の例示として、多数の事項が挙げられている。</p> <p>これらは、事業リスクのことを指しており、改正実務指針ほどのウェイト付けはされていなかったが、従前から固有リスクの識別や企業の事業内容等の理解において事業リスクは考慮されていた。</p>

	改正された実務指針	従来の実務指針
	<p>に識別しておく必要がある。</p> <p>② 効率的監査の実施 伝統的な方法だと、あらかじめ決められた一定の手続に従って証拠を集め、過度の監査をする嫌いがある。もっと、バリエーションに富んだ監査手法の採用が望まれる。</p> <p>③ IT（情報技術）の進歩に対応 企業の処理業務及び監査手続におけるITの進歩によって、監査の対象は企業の基本的日常業務における間違いの発見から、より高いレベルの評価に移っている。</p> <p>④ クライアント・サービスの向上 被監査会社の内部事情を深く理解することにより、企業経営者に“付加価値”を与えることができる。</p> <p>⑤ コーポレート・ガバナンス 被監査会社のビジネス・リスクに関する深い知識を持つことにより、コーポレート・ガバナンスの向上及び関連リスクの把握を通じて会社やステークホルダーに貢献することができる。</p> <p>⑥ 監査人の“エンゲージメント・リスク”軽減に役立つ。</p> <p>⑦ その他</p>	

	改正された実務指針	従来の実務指針
<p>⑥ 重要な虚偽表示リスクの評価及びそれに対応する監査人の手続は、「財務諸表全体として」及び「経営者の主張（アサーション）ごと」に分けて行う。</p>	<p>① 重要な虚偽表示リスクの評価は、財務諸表全体としての重要な虚偽表示リスクと、経営者の主張（後述）ごとの重要な虚偽表示リスクの二つのレベルで評価することを求めている。この財務諸表全体としての重要な虚偽表示リスクとは、脆弱な統制環境など、財務諸表全体に広くかかわりがあり、多くの「経営者の主張」に影響を与えるリスクを指す。</p> <p>監査人は、重要な虚偽表示リスクの評価を行うに当たって、企業とその環境（内部統制を含む。）を理解する必要があるが、その場合に、経営者やその他の企業構成員への質問・分析的手続・観察及び記録や文書の閲覧を実施する。</p> <p>② 二つのレベルで評価した重要な虚偽表示リスクに応じた、監査人としての対応を求めている。財務諸表全体としての重要な虚偽表示リスクに対しては、全般的な対応（例えば、職業的懐疑心の保持、特定分野における専門的な知識・技能を持つ者の配置）、経営者の主張ごとの重要な虚偽表示リスクに対しては、リスク対応手続（運用テストと実証手続）を実施する。</p> <p>なお、過年度より変更がある内部統制や、特別に検討を要するリスク（後述）を軽減する内部統制については、今年度の監査において運用テストを実施しなければならず、これ以外の内部統制については、少なくとも3年に一度は運用テストを実施しなければならない。</p>	<p>監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」（改正前）第12項において「識別した固有リスクを特定の勘定や取引又は関連する監査要点に関連付けることができない場合には、監査人は固有リスクの程度を高いとする必要はないが、職業的懐疑心を高めるとともに・・・」と記載しているが、これは、改正実務指針でいう「財務諸表全体としての重要な虚偽表示リスクに対する全般的な対応」と同等のものである。</p> <p>また同第5号第10項に、「監査人は、固有リスクについて、勘定や取引の監査要点ごと又は勘定や取引ごとに、監査人の職業的専門家としての判断により評価する。」と記載されている「勘定や取引の監査要点ごと又は勘定や取引ごと」とは、改正実務指針でいう「経営者の主張ごと」と同等のものである。</p> <p>改正実務指針は、上記の考え方を全体にわたって、より体系的に示したといえる。</p>

	改正された実務指針	従来の実務指針
<p>◎ 「経営者の主張」(アサーション)という考え方を明確にして、監査人はこれを「監査要点」として利用する。</p>	<p>「経営者の主張」という考え方を明確にしている。これは、諸外国の基準でいう assertion に相当するものである。</p> <p>経営者が全体として適正な財務諸表を作成していると表明することは、明示的か否かにかかわらず、財務諸表の基礎となる取引や会計事象等の構成要素の認識、測定、表示及び開示に関して、一定の要件（例えば、実在性や網羅性）が充足していると経営者が主張していることに他ならない。このような経営者による主張を「経営者の主張」（アサーション）という。</p> <p>監査人は、財務諸表全体としての適正性を直接的に立証することは困難であるため、財務諸表の基礎となる取引や会計事象等の構成要素について立証すべき目標である監査要点としてこの経営者の主張を利用する。</p>	<p>従来から監査基準などで使用している監査要点という用語は、専ら監査人の立場から見たものであったが、今回の改正においては、これを経営者の立場から見た場合を区別して、経営者の主張という用語を使用したものである。</p>

	改正された実務指針	従来の実務指針
<p>㊦ 固有リスクと統制リスクを結合して評価する。</p>	<p>リスク・アプローチにおける監査リスクは、概念的にはこれまでと同様に固有リスク・統制リスク・発見リスクの三つの要素で構成されるが、改正実務指針では、固有リスクと統制リスクの二つの要素を結合したリスクを「重要な虚偽表示リスク」として評価することを原則としている。これは、財務諸表に重要な虚偽の表示が行われる可能性を示している。</p> <p style="text-align: center;"> $\text{監査リスク} = \text{固有リスク} \times \text{統制リスク} \times \text{発見リスク}$  </p> <p style="text-align: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">重要な虚偽表示リスク</div> </p> <p>参考：前述の事務所が結合リスクを採用する主な理由（2000年5月公表JWGレポートの要約）</p> <p>実務においては、固有リスクと統制リスクを区別するのは、常に容易というものではない。これら二つのリスクの区別は時として不明瞭であり、また監査の観点からはそれらの区別はそれほど重要なことではない。</p> <p>参考：旧ISA400、第40項（要約）</p> <p>多くのケースにおいて、固有リスクと統制リスクは相互に密接な関係にあり、監査人がこのような状況において両者を区別しようとする、不適切なリスク評価をしてしまう可能性がある。このような場合は、両者を結合して評価した方が、監査リスクの判定がより適切に行われると思われる。</p>	<p>監査基準 前文三三(2)は、「監査実務において、これらのリスクは、実際には複合的な状態で存在することもあり、必ずしも明確に切り分けられるものではないが、改訂基準ではリスク・アプローチの基本的な枠組みを示すことを主眼としており、実際の監査においてはより工夫した手続が用いられることになる。」としている。</p> <p>また、監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」（改正前）第26項は、「固有リスクと統制リスクについて、監査人は、通常、これらのリスクを個別に評価するが、両者を結合して評価することもできる。」としている。</p> <p>このように、固有リスクと統制リスクを結合して評価するという考え方は従来から存在していたが、区別して評価することを原則としていた。</p>

	改正された実務指針	従来の実務指針
㊦ 「特別に検討を要するリスク」という概念を導入した。	「特別に検討を要するリスク」という概念を導入した。これは、重要な虚偽表示リスクの質的側面を重視したもので、報告書の中では、例示として、事業リスク、不正のリスク、非定型的取引及び判断に依存している取引に関係しているとしている。特別に検討を要するリスクに対しては、必ず実証手続を実施する、過年度に入手した内部統制の運用の有効性に係る監査証拠を使用しないなど、監査人として特段の対応が求められる。	監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」(改正前)第6項において、「固有リスクとは、・・・企業内外の経営環境により影響を受けるリスク及び <u>特定の勘定や取引が本来有する特性から生ずるリスク</u> からなる。」としている。改正実務指針でいう「特別に検討を要するリスク」は、この下線部分にスポットを当てたものといえる。