

米国のレビュー基準(SAS 100)*及び国際レビュー基準(ISRE 2410)†

松本祥尚(関西大学)

	SAS 100	ISRE 2410
1. 目的・構成	<ul style="list-style-type: none"> ● 四半期財務情報がGAAPに準拠するのに必要となる重要な修正事項に気付いているか否かの伝達(AU § 722.07) ● 主に分析的手続、財務・経理責任者への質問 (以下の実施は意図しない。(a)実査、立会、確認による会計記録のテスト、(b)内部統制の有効性を評価するためのテスト、(c)質問の回答を裏付ける証拠の入手、(d)監査において通常実施されるその他の監査手続) 	<ul style="list-style-type: none"> ● 全ての重要な点において、適用可能な会計基準に従って四半期財務情報が作成されていない、と監査人に信じさせるほどの注意を引くものがないか否かに関する結論の表明(par. 7) ● 主に財務・経理責任者への質問、分析的手続、その他レビュー手続(par. 9)
2. 具体的な手続	<p>(1) クライアントの理解(業務の目的、経営者・会計士の責任、業務の限界を含む)(722.08-09)</p> <p>(2) 企業の事業及び内部統制に関する知識の入手(722.10-14) →潜在的な虚偽表示のタイプの確認と発生可能性の検討 +質問及び分析的手続の選定</p> <p>(3) 分析的手続、質問、その他のレビュー手続(722.15-23) →企業の事業と内部統制の知識に基づいた当該レビュー業務に適した特定の質問、分析的手続、その他の手続の実施 e.g., 質問及びその他の手続(722.18)</p> <p>(a) 議事録の閲覧、議事録入手不能のときは質問</p> <p>(b) 重要な子会社等に関する他の監査人からの報告書入手/質問</p> <p>(c) 財務・経理責任者に対する質問</p> <p>(d) 四半期財務情報と会計記録の一致に関する証拠入手</p> <p>(e) レビュー結果並びに他の情報に基づいた四半期財務情報のGAAP準拠性を検討する目的での四半期財務情報の読解</p> <p>(f) 四半期財務情報に添付された他の情報の読解(Form 10-Q/10-QSB)</p>	<p>(1) 内部統制を含む企業と企業環境の理解(pars. 12-18) →潜在的な虚偽表示のタイプの確認と発生可能性の検討 +質問及び分析的手続の選定</p> <p>(2) 質問、分析的手続、その他のレビュー手続(pars. 19-30) 四半期財務情報のレビューは、通常、主要な財務・経理責任者に対する質問、分析的手続、及びその他のレビュー手続に限定される(par. 20)。 (四半期財務情報に関連した会計事項について入手した情報の立証は行なわない)</p> <p>(3) 監査人によって通常実施される手続(par. 21)</p> <p>(a) 議事録の閲覧、議事録不入手のときは質問</p> <p>(b) 以前の監査またはレビューの際の修正事項等の影響の検討</p> <p>(c) 適切な場合、重要な子会社等に関する他の監査人との情報交換</p> <p>(d) 財務・経理責任者への質問</p> <p>(e) 四半期財務情報についての分析手続</p> <p>(f) 四半期財務情報の読解、ならびに四半期財務情報が適用可能な会計基準に準拠していないと監査人に信じさせるもの</p>

* AICPA, SAS 100 "Interim Financial Information," AU 722.

† International Standard on Review Engagements (ISRE) 2410 "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity," July 2005.

‡ Collins v. Esserman & Pelter, 681 N.Y.S.2d 399 (N.Y.A.D.3 Dept. 1988).

があるか否かの検討

(4) 四半期レビュー手続の拡大(722.22)

監査人は、レビュー実施に際して、四半期財務情報が GAAP に準拠していない可能性がある、と信じるに足る情報に気付いた場合、当該財務情報に対してなされるべき重要な修正事項に気付いたか否かを伝達する根拠を得るために、適切と考える追加的な質問または他の手続を実施すべきである¹。

(5) 監査との協調関係(722.23)

四半期レビューを実施する監査人は、通常、年度財務諸表の監査にも携わっており、レビュー業務と同時に一定の監査手続が実施される。

e.g., レビュー対象の四半期に生じた、企業結合、リストラ、ないしは重大な売上取引といった重大/異常な取引に対して、現実的な範囲で、年度財務諸表監査目的で実施されるべき監査手続を、レビュー期間中に実施し得る。

(4) 年度財務諸表監査手続の四半期レビュー期間中の実施(par. 23)
便宜と効率性のため、監査人は四半期財務情報のレビューと同時に特定の監査手続を実施するように決定し得る。

e.g., レビュー対象の四半期に生じた、企業結合、リストラ、ないしは重大な売上取引といった重大/異常な取引に対して、年度財務諸表監査目的で実施されるべき監査手続を、レビュー期間中に実施し得る。

(5) 追加的手続の実施(par. 29)

全ての重要な点において、四半期財務情報が適用可能な会計基準に従って作成されるために、重要な調整が必要か否かの疑問を生じた場合、レビュー報告書に結論を表明することを可能とするように、監査人は追加的な質問または他の手続を実施すべきである。

e.g., レビューの過程で、重大な売上取引が適用可能な会計基準に従って記録されているか否かの疑問を生じた場合、監査人は、疑問を解消するため、上級の販売及び経理担当者との間で取引条件を討議するか、或いは、販売契約を読解するような追加的手続を実施する。

3. 報告書

(1) 報告書の形態(722.37-40)

- レビューの範囲が、GAAS に従って実施される監査よりも実質的に狭く、監査意見は表明されない旨の記載
- 四半期財務情報を GAAP に準拠させるために必要な何らかの重要な修正事項の存在に気付いたか否かの記載
- 四半期財務情報の各頁に「無監査」を明記

(文例)

「実施したレビューの結果、添付の四半期財務情報が米国における GAAP に準拠するのに必要となる、いかなる重要な修正事項にも、我々は気付かなかった。」

(2) 報告書の修正(722.41-45)

① GAAP 違反 (文例)

「前段落に記載されている事項を除き、我々は、実施したレビ

(1) 四半期財務情報のレビューの特質、範囲、結論(par. 41-63)

- レビューが、ISA に従って実施される監査よりも実質的に狭く、監査意見は表明されない旨の記載
- 四半期財務情報が、適正表示を志向する会計基準に従って作成された一般目的財務諸表の完全な一組から構成されている場合、当該財務情報が全ての重要な点において適用可能な会計基準に従って、当該情報が真実かつ公正な概観を与えていない、或いは適正に表示していない、と監査人が信じるに足る何かに気付いたか否かの結論

(文例)

「実施したレビューに基づき、添付の四半期財務情報が適用可能な会計基準に準拠して、20X1年3月31日時点の会社の財政状態及び同日をもって終了する3ヶ月間の経営成績及びキャッシュ・フローについて、真実かつ公正な概観を与えていない (或いは「全ての重

ューに基づき、添付の期中財務情報が、米国における GAAP に準拠するのに必要となる、いかなる重要な修正事項にも気付かなかった。」

② 不適切な開示 (文例)

……結論部分①と同じ……

(3) 範囲の制限(722.28)

- レビューの目的を達成するのに必要な手続を実施できなかった場合、不完全なレビューはレビュー報告書を発行するための十分な根拠とならないため、当該報告書は発行されない。

(4) 不適正

→ 該当規定なし

∵ 四半期財務情報のレビュー目的が、GAAP に準拠していない事項に気付かなかったことの消極的保証にある。

要な点において適正に表示していない」と我々が信じるに足る事項は何も認められなかった。」(Appendix 4)

(2) 適用可能な会計基準違反(pars. 45-47)

- 適用可能な会計基準に従って、四半期財務情報が作成されるために、重要な調整がなされるべきと信じるに足る事項があった場合、監査人は、限定付(qualified)または否定的(adverse)結論を表明すべきである。

① 限定付レビュー報告書

- 適用可能な会計基準違反が四半期財務諸表に重要な影響を与える場合ないし適切な開示がなされていない場合(par. 46)
(文例)

「前段落に記載されている事項を除き、実施したレビューに基づき、添付の四半期財務情報が、……真実かつ公正な概観を与えていない (或いは「全ての重要な点において適正に表示していない)」と、我々が信じるに足る事項は何も認められなかった。」(Appendix 5)

② 否定レビュー報告書

- 適用可能な会計基準違反が非常に重要でかつ広範である場合(par. 47)
(文例)

「我々のレビューは、前段落にあるように……、本四半期財務情報が適用可能な会計基準に準拠して、……真実かつ公正な概観を与えていない (或いは「全ての重要な点において適正に表示していない)」ことを示している。」(Appendix 7)

(3) 範囲の制限(pars. 48-54)

- 監査人は、レビューを完遂できない場合、その理由を適切なレベルの経営者及び統治責任者に書面で伝え、報告書の発行が適切か否かを検討すべきである(par. 49)。

→ 結論拒否/限定

(文例)

「上述の状況がなければ、我々が気付き得た四半期財務情報に対する調整を除き、我々のレビューの結果、四半期財務情報が、……真実かつ公正な概観を与えていない (或いは「全ての重要な点において適正に表示していない)」と、我々が信じるに足

る事項は認められなかった。」(Appendix 6)
