AZ Insight

AZSA / KPMG Newsletter
May 2013

Volume 57

Featuring:

・「監査における不正リスク対応基準」の概要について

KPMG
cutting through complexity

「監査における不正リスク対応基準」の概要について

有限責任 あずさ監査法人
パートナー　住田　清芽

企業会計審議会は、2013年3月26日に「監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書」を公表しました。当意見書の公表を受けて、翌27日には、金融庁から「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令（案）」が公表され、2014年3月期の上場企業等の金融商品取引法の監査から適用される見込みです。本稿では、当意見書のうち、新たに設定される監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という）に焦点をあてて、その設定の背景やねらい、監査実務に及ぼす影響について、概説します。
なお、文中の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることを申し添えます。

住田（すみだ）　清芽（さやか）
有限責任 あずさ監査法人
パートナー

【ポイント】
- 不正リスク対応基準は、我が国の不正事例を参考に、従来のリスク・アプローチの考え方に基づき、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監査の有効性を確保しようとするものであり、現行の財務諸表監査の目的に変更はない。
- 不正は他者を欺く意図的な行為であり、多くの場合隠蔽行為を伴うため、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、職業的懐疑心の保持・発揮が特に重要である。
- 不正リスク対応基準において、実務に一番影響を及ぼす点は、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」と「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の取扱いが記載されたことである。
- 不正リスク対応基準は、法令で準拠が明示的に求められる場合にのみ、現行の監査基準および監査に関する品質管理基準、ならびに日本公認会計士協会が公表する監査の実務指針と一体となって適用される。
- 不正リスク対応基準の適用対象は、上場企業および一定規模以上の非上場企業の金融商品取引法監査に限定され、金融商品取引法に基づくいわゆるファンド監査や、金商法以外の法定監査（たとえば、会社法監査）および任意監査には適用されない。
- 年度監査で不正リスク対応基準への準拠が求められる場合は、中間監査においても不正リスク対応基準が準用される。四半期レビューには準用されない。
- 不正リスク対応基準は、平成26(2014)年3月決算に係る財務諸表の監査から適用され、中間監査については、翌年の平成26(2014)年9月中間監査から準用される見込みである。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

Ⅰ. 不正リスク対応基準制定の背景と審議の過程

1. 制定の背景

2011年に発覚した不正による有価証券報告書の虚偽記載事案をきっかけとして、企業会計審議会の監査部会は、2012年5月から、監査がより有効に機能するように、監査基準の改訂について審議を重ねてきました。金融商品取引法上、過去の不適切な会計処理により過年度に提出した有価証券報告書を訂正するケースが、ここ数年、毎年20件～30件程度あり、循環取引によるものも少なくありません。これらのケースは、いずれも、結果として監査により不正による財務諸表の重要な虚偽表示を発見できなかったことを示しており、監査人の立場からは非常に残念なことでありますが、不正に対して監査が有効に機能していないのではないかという批判を招くこととなりました。

一方、適切な財務報告は、企業の財務報告にかかわるすべての当事者が適切に対応することにより達成されるものであることから、監査部会による監査基準の議論を始めるに先だって、2011年12月に当時の自見金融担当大臣は、日本の資本市場の公正性・透明性を確保するためには各関係者が連携して適切な再発防止策を講じていく必要があるとの認識に基づき、以下の4つの側面から所要の検討を行う旨を表明しました。

①企業統治のあり方
②会計監査のあり方
③不正に加担する外部協力者の行為の是正・予防に向けた対応
④有価証券報告書等の適正確保のための検査・モニタリングの強化

このような幅広い対応策の1つとして、企業会計審議会の監査部会において、監査基準の見直しの議論が開始されました。

2. 監査部会による審議の経過

監査部会において、2012年5月から2013年3月までの10ヵ月かけて審議が行われました(**図表1**参照)。

まず、2012年5月から7月にかけて開催された3回の監査部会において、アナリスト、経営者、学者および監督官庁のそれぞれの立場から、我が国の監査の状況や問題点の指摘が行われ、監査部会の各委員から様々な意見が出されました。また、監査基準における不正対応のこれまでの歴史(主に、米国公認会計士協会(AICPA)が公表する米国監査基準(SAS)における不正対応の監査人の責任の変遷)を振り返り、現行の我が国の監査の基準(企業会計審議会の定める監査基準等と日本公認会計士協会の公表する監査基準委員会報告書等の実務指針から構成される)と米国の公開会社向け監査基準の設定主体である公開会社監視委員会(PCAOB)の公表する監査基準(以下「PCAOB基準」という)との比較がなされました。

ここで米国のPCAOB基準との比較分析がなされた背景に簡単に触れておきます。現行の我が国の監査の基準は、国際会計士連盟(IFAC)の国際監査・保証基準審議会(IAASB)の公表する国際監査基準(ISA)と同等です。監査基準は、2000年代以降、ISAを踏まえて4回の改訂が行われています。また、日本公認会計士協会は、IAASBが開始したクラリティ・プロジェクト(2004年に開始し、2009年3月に完了)の進捗に伴い、クラリティ版ISAを踏まえた新起草方針に基づく監査基準委員会報告書の全面改正を2007年に開始し、2011年12月に完了しています。新起草方針に基づく監査基準委員会報告書は、2013年3月期の監査から適用されており、その結果、現行の我が国の監査の基準とISAとの間に差異はありません。また、クラリティ版ISAは、証券監督者国際機構(IOSCO)が、各国の証券規制当局に対して、クロスボーダーでの公募・上場において、クラリティ版ISAに基づいて実施された監査を受入れることと、国内の監査基準設定にあたってクラリティ版ISAを考慮することを促しており、現在多くの国の監査基準に取り入れられています。したがって、国際比較により不正対応のための監査基準改訂のヒントを得るには、ISAを参考としつつも、独自の監査基準を開発している米国のPCAOB基準との比較が有用と考えられたためと思

図表1 ■ 企業会計審議会における検討

- 2012年5月から7月にかけて開催された3回の監査部会における検討
  - ・アナリストや財務諸表作成者の立場からの監査に対する要望
  - ・米国公認会計士(AICPA)が公表している監査基準における不正への取組みの歴史
  - ・我が国の監査の基準(日本公認会計士協会(JICPA)が公表している新起草方針に基づく監査基準委員会報告書を含む)と米国PCAOB基準との相違点の分析
  - ・金融庁および公認会計士・監査審査会(CPAAOB)による監査人の処分内容と検討課題
- 7月:「主な検討項目」の提示
- 9月:「不正に対応した監査の基準の考え方(案)(以下「考え方(案)」という)」の提示および検討
- 10月:「考え方(案)」のうち、監査人の連携のスキームの検討
- 11月:「考え方(案)」のうち、その他の検討課題の検討
- 12月:「監査における不正リスク対応基準(案)」の提示および検討
- 12月21日:「監査における不正リスク対応基準(仮称)及び監査基準の改訂について(公開草案)」の公表
- 2013年2月および3月:公開草案に寄せられたコメントに対応した修正個所の検討
- 3月26日:企業会計審議会総会において「監査基準の一部改訂及び監査における不正リスク対応基準」承認後、公表

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

われます。不正リスク対応基準において従来の監査の基準に追加された部分には、PCAOB基準との比較分析に基づくものが含まれています。

このような各方面からのプレゼンテーションに対して、各委員からはいわゆる監査の期待ギャップ（一般的には、監査報告の利用者が監査に期待している役割と監査人が考える監査の役割との相違を指す）を縮小するための取組みの必要性や職業的懐疑心の重要性の再認識、監査契約に関するインセンティブのねじれの問題、および監査報酬の問題等、様々な意見が出されました。このような議論を踏まえ、7月には、監査部会で議論すべき論点やその他監査に関連する事項を記載した「主な検討項目」が示されました。さらに9月には、「不正に対応した監査の基準の考え方（案）」が提示され、11月まで3回に分けて、「考え方（案）」に示された項目についての議論が行われ、不正リスク対応基準の公開草案に至りました。

Ⅱ. 不正リスク対応基準の概要

1. 不正リスク対応基準の位置付け

不正リスク対応基準は、「第一　職業的懐疑心の強調」、「第二　不正リスクに対応した監査の実施」および「第三　不正リスクに対応した監査事務所の品質管理」の3つの部分から構成されています。第一と第二は、監査基準に記載されている職業的懐疑心とリスク・アプロ―チに基づく監査の実施に係る事項を不正リスクにフォーカスして詳細に記載したセクションであり、第三は、監査に関する品質管理基準（以下「品質管理基準」という）により求められている品質管理の各領域に不正リスクに関する監査事務所の方針および手続を定めることを求めるセクションです（**図表2**参照）。

不正リスク対応基準は、単独の自己完結型の基準ではなく、現行の監査基準および品質管理基準、ならびに日本公認会計士協会が公表する監査基準委員会報告書や品質管理報告書等の監査の実務指針と一体となって適用されます。不正リスク対応基準は、現行の監査基準等の上に、監査人の不正リスクへの対応能力の向上を意図して、監査における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し、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ています。

不正リスク対応基準は、法令により準拠が求められる監査において、現行の監査基準や品質管理基準に追加して適用されるものと位置付けられています。

2. 不正リスク対応基準の基本的な考え方

不正リスク対応基準は、その前文において、以下の基本的な考え方に基づいて策定されたものであることが記載されており、従来の監査基準や監査の実務指針の考え方を変更するものではないことを明確にしています。

①重要な虚偽の表示の原因となる不正を取り扱う。
②現行の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従って、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監査の有効性を確保しようとするものであり、画一的に不正リスクに対応するための過重な手続を求めるものではない。
④職業的専門家としての正当な注意を払って監査を行った場合には、監査人は責任を果たしたことになる。

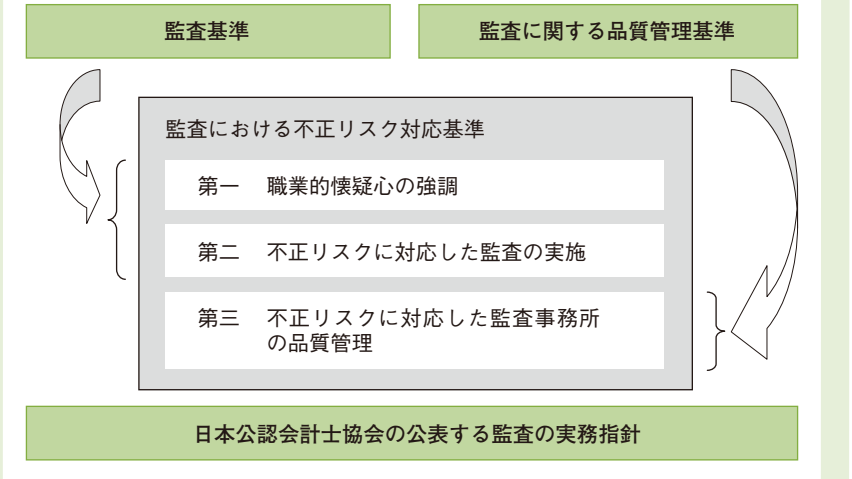
3. 追加された主な点

リスク・アプローチの考え方に基づき、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するために、不正リスク対応基準においてあらたに明確化された主な点には以下の事項があります。

（1）職業的懐疑心

現行の監査基準においても、一般基準で「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」と記載され、実施基準の基本原則として「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

図表 2 ■ 不正リスク対応基準の構成および位置付け



© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

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」と記載されています。また、現行の監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」において、職業的懐疑心は、「誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、監査証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢」と定義されています。

不正リスク対応基準では、「第一 職業的懐疑心の強調」のセクションに5つの項を設け、監査の各局面において懐疑心を保持し発揮することを求めています。不正は他者を欺く意図的な行為であり、多くの場合隠蔽行為を伴うため、監査人は、不正による重要な虚偽表示は誤謬による重要な虚偽表示を発見するよりも困難となります。したがって、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、監査人としての懐疑心が特に重要であると考えられることから、職業的懐疑心が強調されています。

なお、前文において、不正リスク対応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、監査を行うに際し、経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定しないという中立的な観点を変更するものではないことが説明されています。この「中立的」というのは、監査の本質に係る重要な観点であり、我が国の監査基準の前文において明確に記載された意義は大きいと考えられます。

監査人は、企業（の経営者）が作成した財務諸表について、企業と監査契約を結び、企業から報酬を得て、独立の第三者として意見を述べます。監査の歴史において、大型の粉飾事件が明るみに出るたびに、監査人は、監査契約の締結の相手方である経営者と良好な関係を維持するため、経営者寄りの姿勢で監査を行っていたのではないかという批判が繰り返されてきました。この批判は、監査の真の契約者は監査報告書の利用者であることを忘れてはならないことに対する警句です。つまり、監査人は、監査の過程において、監査報告書の利用者に代わって監査手続を実施しているのであり、経営者から入手した説明や資料に納得できるか否かも、監査報告書の利用者に対して監査人として自信をもって説明できるか否かという観点から判断することがこの「中立性」に込められていると考えられます。

このように、職業的懐疑心は監査における監査人の基本的な心構えを示すものであり、従来から変更がないことが示されました。これは、基本的な考え方に示されている「不正摘発自体を意図するものではない」とも整合し、不正の存在を前提に行う不正調査との根本的な相違です。

不正リスク対応基準の実務に及ぼす影響は、懐疑心が強調されたことに象徴されるように思われます。前文において、「職業的懐疑心の保持や発揮が適切であったか否かは、具体的な状況において監査人の行った監査手続の内容で判断されるものと考えられる」と記載されていることからも、監査人は、不正リスクの評価とその対応に際して、より慎重に、より批判的な姿勢で監査を実施したことを、自らが実施した手続で説明する必要があります。

（2）リスク評価

不正リスク対応基準では、不正による重要な虚偽表示のリスクの評価に際し、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（不正事例の理解、不正リスクに関する経営者、監査役等や従業員等への質問、監査チーム内における討議等）が規定されました。これらのほとんどは、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」の要求事項として記載されているものですが、公表されている主な不正事例ならびに不正に利用される可能性のある一般的および産業特有の取引慣行を理解することは、これまでの実務指針において明確には記載されていなかった手続となります。

不正リスク要因は、いわゆる不正のトライアングルといわれているもので、不正を実行する動機やプレッシャー、不正を実行する機会、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識別した場合は、不正リスクの評価において考慮することが求められます。不正リスク要因は、2002年にAICPAの公表したSAS NO99「財務諸表監査における不正の検討」において監査基準に導入され、日本においても、ほぼ同時期に監査基準委員会報告書第10号の中で取り入れてきました。 現行の監査基準委員会報告書240の付録1には、不正な財務報告と資産流用に分けて不正リスク要因が例示されていますが、不正リスク対応基準の付録1は、このうち、不正な財務報告に関連する不正リスク要因のみが例示されています。これは、重要な虚偽表示の原因となる不正は、資産流用よりも、不正な財務報告に起因することが多いため、「典型的な不正リスク要因」としては、不正な財務報告に関連するものとなったとされています。

不正リスク対応基準の付録1には、不正を実行する機会を示す状況の例として、現行の監査基準委員会報告書240の付録1には含まれていなかった以下の状況が追加されています。

- 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。

これは、日本におけるこれまでの不正事例から、このような状況が不正を許す機会を提供しているとの分析によ

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

るものです。JSOXの導入以来、業界の不明瞭な取引慣行は改善の方向にあると思われますが、業種によっては、一層の透明性確保に向けた改善が促されているものと考えられます。

(3)「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」と「不正による重要な虚偽の表示の疑義」

不正リスク対応基準において、実務に一番影響を及ぼす点は、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」と「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の取扱いが記載されたことと思われます。

①「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とされました。また、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況は、付録2に例示されていますが、これらはあくまで例示であり、この他の状況が該当することがあるとされています。

付録2の例示は、半分は現行の監査基準委員会報告書240の付録3「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」に例示されていたものでありますが、残りの半分は、日本でこれまで発覚した不正事例を分析した結果、監査人により慎重な対応を求める必要がある状況として抽出されたものです。

従前の監査基準委員会報告書240では、「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」を識別した場合、当初のリスク評価が依然として適切であるかどうかを検討するとされているにとどまります。それに対して、不正リスク対応基準の付録2は、リスク評価の適切性の考慮を促すにとどまらず、具体的に、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続の実施を求めています。これが両者の相違点となります。これまでも、不正リスク対応基準の付録2の状況を識別した場合、現行の実務指針に基づき、経営者に質問をし、必要な追加手続の実施をしていることもあったと思われますが、それらは監査人の判断に委ねられていました。今後は、付録2の状況を識別した場合は、どの監査チームにおいても、経営者に質問し説明を求め、追加的な監査手続の実施が必要となります。

なお、追加的な監査手続とは、当初のリスク評価に基づき計画した手続に加えて実施する手続を指しており、経営者への質問との時系列的な前後関係は問うてはいません。つまり、個々の状況により、追加的な手続を実施したうえで経営者に質問をし、その説明が既に入手していた監査証拠と矛盾がなく、それ以上の証拠の入手が必要ないと判断できる場合は、さらなる追加手続の実施を求めるものではないと考えられます。あるいは、付録2の状況に該当はするものの、他の監査要点に対する手続等により既に入手している監査証拠に基づき、不正による重要な虚偽表示の可能性は低いと判断できる場合は、経営者に対する質問自体が当初の計画に基づく手続に追加して実施する手続となるため、さらなる追加手続の実施を画一的に求める趣旨ではないと考えられます。ただし、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」が「不正による重要な虚偽の表示の疑義」にあたらないと判断した場合は、その理由を監査調書に記載することが求められており、慎重な判断が必要となります。

②「不正による重要な虚偽の表示の疑義」

監査人は、以下のいずれかに該当する場合、不正による重要な虚偽の表示の疑義として取扱わなければならないとされています(**図表3**参照)。

a. 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
b. 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

aの「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」は、当初のリスク評価において不正リスクを識別していたかどうかにかかわらず、手続を実施した結果、付録2の状況を識別した場合で経営者の説明に合理性がないと判断した場合となります。それに対して、bのケースは、当初のリスク評価において不正リスクを識別し、評価した不正リスクに対応して計画した監査手続を実施した結果、何らかの例外事項があり、サンプル件数を拡大するなど、追加的な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が想定されています。

「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、疑義に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、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するとともに、修正した監査計画に従って監査手続を実施することが要求されています。

また、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」に該当する場合には、監査事務所として適切な意見を形成するための対応を図る必要があるとの考えにたち、監査事務所に対して、通常の審査担当者による審査に比べて、より慎重な審査を行うための方針および手続を定めることを要求しています。具体的には、修正後の監査計画およ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

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

について、監査事務所としての審査が行われるように審査に関する方針および手続を定めること、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こととしています。

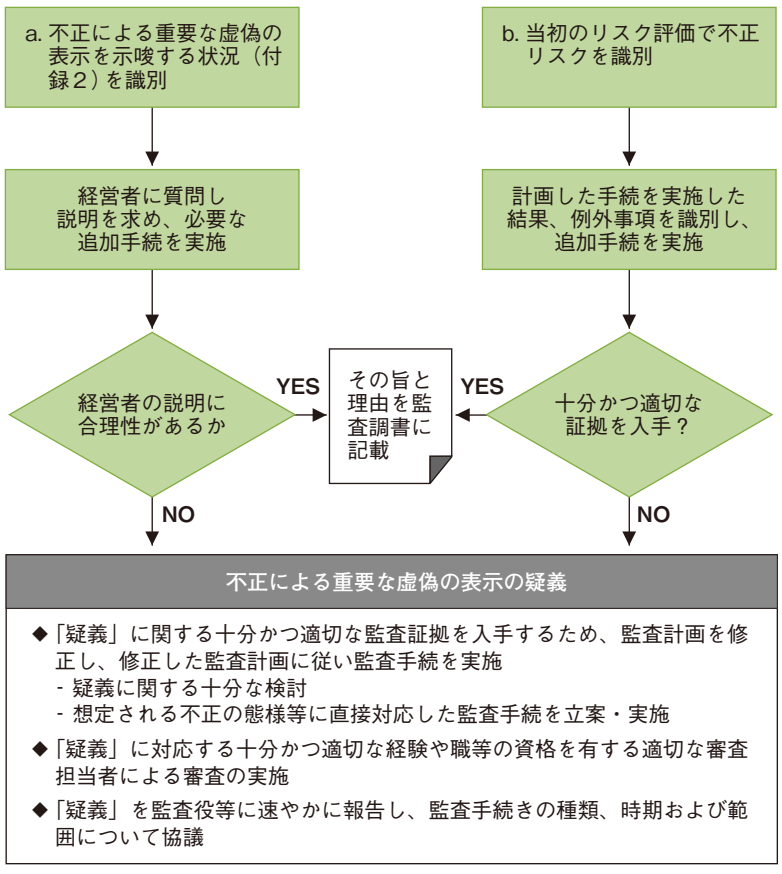
監査人は、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」が「不正による重要な虚偽の表示の疑義」にあたらないと判断した場合や、当初に識別した不正リスクに対して、追加的な監査手続を実施した結果、十分かつ適切な監査証拠を入手できたと判断した場合は、その旨と理由を監査調書に記載することが求められています。

このような「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」や「不正による重要な虚偽の表示の疑義」に該当する場合に、一定の対応を監査人に義務付けていることに、不正リスク対応基準の大きな特色があります。このような一種のルールベースの規定を織り込むことにした理由は、前文の以下の記載から、読み取ることができます。

> 「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。」

ここで、「不正の特徴」として示されているのは、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、監査人が不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、誤謬によるものよりも高いことと、経営者による不正は、内部統制が無効化される場合が多いため、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くなる点です。これは、不正、特に経営者不正への対応は、個々の監査チームの判断に委ねるだけでは実務にバラツキが生じ、十分な対応がおこなわれない可能性があることをこれまでの不正事例が示していることから、基準において、個々の監査チームに具体的な対応を示し、監査事務所としての対応を図ることを求めることとしたものと考えられます。

図表 3 ■ 不正による重要な虚偽の表示の疑義に至る２つのルート



（4）監査役等との連携

不正への対応は、企業におけるコーポレート・ガバナンスのあり方の検討等を含め、幅広い観点からの取組みが重要であることから、不正リスク対応基準では、不正リスクの内容や程度に応じて適切に監査役等の協議する等、監査役等との連携に関する項が設けられています。不正に対しては、財務諸表作成者である経営者がまずその防止・発見に責任を有することになりますが、コーポレート・ガバナンスの重要な役割を担う監査役等と適切な連携を図ることにより、監査の有効性が高まることが期待されています。

また、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ことから、監査基準においても監査役との連携の項を設ける改訂があわせて行われています。

Ⅲ. 不正リスク対応基準の適用対象と適用時期他

1. 適用対象

不正リスク対応基準は、我が国の資本市場の透明性・公正性を確保することを目的として検討を進めてきたことから、すべての監査において実施されるのではなく、主として、財務諸表およ

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

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(非上場企業のうち資本金5億円未満または売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く)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ます。また、不正リスク対応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旨が前文で示されています。

2013年3月27日に、金融庁から、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令(案)」が公表され、金融商品取引法の監査において適用対象となる企業の範囲が示されています。

金融商品取引法に基づく監査であっても、特定有価証券やその発行者の財務諸表に対する監査には不正リスク対応基準は適用されません。

会社法監査については、会社法監査で準拠すべき監査基準を明示的に示した規則はなく、したがって、不正リスク対応基準を法令で明示的に求められていない場合に該当することとなり、会社法監査では適用されません。

2. 中間監査及び四半期レビューとの関係

不正リスク対応基準は、基準上、不正に関する実証手続が定められている中間監査に準用されます。

また、四半期レビューについては、年度監査とは異なり、合理的保証を得ることを目的としているものではないことから、不正リスク対応基準は適用されません。なお、四半期レビューの過程において、四半期財務諸表に本基準に規定している不正による重要な虚偽の表示の疑義に相当するものがあると判断した場合など、四半期財務諸表に重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高い場合には、監査人は、四半期レビュー基準に従って、追加的手続を実施することになることが前文において説明されています。

3. 実施時期

実施時期については、以下のようになる見込みです。

- 不正リスク対応基準「第一　職業的懐疑心の強調」および「第二　不正リスクに対応した監査の実施」
  平成26(2014)年3月決算に係る財務諸表の監査から実施
- 不正リスク対応基準「第三　監査事務所の品質管理」
  平成25(2013)年10月1日から実施
- 平成26(2014)年9月30日以後終了する中間監査から準用

4. 開示ガイドラインの改正案

金融庁は、2013年3月27日に「企業内容等の開示に関する留意事項について(企業内容等開示ガイドライン)」の改正案の公表をしています。これは、不正リスク対応基準の設定に伴う環境整備等のため、有価証券報告書等の提出者が「やむを得ない理由」により有価証券報告書等を既定の期間内に提出できないと認められる場合における、有価証券報告書等の提出期限の延長に係る承認(金融商品取引法第24条第1項等)の取扱いを明確化するための措置とされています。

やむを得ない理由に、過去に提出した有価証券報告書等に虚偽の記載が発見され、過年度の連結財務諸表等の訂正が必要である場合や、連結財務諸表等に虚偽表示の疑義が発見され、監査人がその内容を確認する必要がある場合で、その旨を公表している場合が含まれています。

Ⅳ. 今後に向けて

不正リスク対応基準は、監査人に対して、不正による重要な虚偽表示リスクに、より有効に対応することを求めており、監査に一定の緊張感をもたらすものと考えます。

前文において、循環取引等、取引先企業の通謀が疑われる場合への対応は、今後も継続して検討を行うこととされており、適正な財務報告の確保に向けて、不断の努力が求められています。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

有限責任 あずさ監査法人

〒162-8551
東京都新宿区津久戸町１番２号
あずさセンタービル
TEL：03-3266-7500（代表）
FAX：03-3266-7600

www.azsa.or.jp
www.kpmg.or.jp

本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and “cutting through complexity” are registered trademarks or trademarks of KPMG International.