

「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」新旧対照表

章	節	現行	改訂案	改訂理由
第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)				
1	4	<p>第4節 リスク・アプローチに基づく監査の実施</p> <p>企業の会計監査においては、リスク・アプローチに基づく監査が実施されている。リスク・アプローチの考え方は、財務諸表に重要な虚偽の表示が行われる可能性の要因に着目し、その評価を通じて実施する監査手続やその実施の時期及び範囲を決定することにより、より効果的かつ効率的な監査を実現しようとするものである。このような、効果的かつ効率的な監査の実施は、独立行政法人の会計監査においても当然に求められるところであり、独立行政法人の会計監査人は、リスク・アプローチに基づき、より効果的かつ効率的な監査を実施することが求められる。</p> <p>なお、リスク・アプローチの基本的枠組みにおいては、監査上のリスクは、次のリスクで構成される。</p> <p>① 監査リスク：監査人が、財務諸表等の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいう。監査リスクは、重要な虚偽表示のリスクと発見リスクの二つから構成される。</p> <p>② 重要な虚偽表示のリスク：監査が実施されていない状態で、財務諸表等に重要な虚偽表示が存在するリスクをいう。</p> <p>③ 発見リスク：虚偽表示が存在し、その虚偽表示が個別に又は他の虚偽表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために監査人が監査手続を実施してもなお発見できないリスクをいう。</p> <p>さらに、重要な虚偽表示のリスクはアサーション・レベルにおいて、以下の二つの要素で構成される。</p> <p>① 固有リスク：関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高、開示等に係るアサーションに、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が行われる可能性をいう。</p> <p>② 統制リスク：取引種類、勘定残高又は開示等に係るアサーションで発生し、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が、独立行政法人の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう。</p> <p>リスク・アプローチに基づく監査の実施においては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることが求められる。このため、独立行政法人の会計監査人は、財務諸表等全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクを評価することにより、虚偽表示が行われる可能性に応じて、会計監査人が自ら行う監査</p>	<p>第4節 リスク・アプローチに基づく監査の実施</p> <p>企業の会計監査においては、リスク・アプローチに基づく監査が実施されている。リスク・アプローチの考え方は、財務諸表に重要な虚偽の表示が行われる可能性の要因に着目し、その評価を通じて実施する監査手続やその実施の時期及び範囲を決定することにより、より効果的かつ効率的な監査を実現しようとするものである。このような、効果的かつ効率的な監査の実施は、独立行政法人の会計監査においても当然に求められるところであり、独立行政法人の会計監査人は、リスク・アプローチに基づき、より効果的かつ効率的な監査を実施することが求められる。</p> <p>なお、リスク・アプローチの基本的枠組みにおいては、監査上のリスクは、次のリスクで構成される。</p> <p>① 監査リスク：<u>会計</u>監査人が、財務諸表等の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいう。監査リスクは、重要な虚偽表示のリスクと発見リスクの二つから構成される。</p> <p>② 重要な虚偽表示のリスク：監査が実施されていない状態で、財務諸表等に重要な虚偽の表示が存在するリスクをいい、<u>誤謬による重要な虚偽表示のリスクと不正による重要な虚偽表示のリスクがある</u>。</p> <p>③ 発見リスク：虚偽の表示が存在し、その虚偽の表示が個別に又は他の虚偽の表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために<u>会計</u>監査人が監査手続を実施してもなお発見できないリスクをいう。</p> <p>さらに、重要な虚偽表示のリスクは<u>財務諸表等項目アサーション</u>・レベルにおいて、以下の二つの要素で構成される。</p> <p>① 固有リスク：関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高<u>及び注記事項、開示等</u>に係る<u>監査要点アサーション</u>に、個別に又は他の虚偽の表示と集計すると重要となる虚偽の表示が行われる可能性をいう。</p> <p>② 統制リスク：取引種類、勘定残高<u>及び注記事項又は開示等</u>に係る<u>監査要点アサーション</u>で発生し、個別に又は他の虚偽の表示と集計すると重要となる虚偽の表示が、独立行政法人の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう。</p> <p>リスク・アプローチに基づく監査の実施においては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることが求められる。このため、独立行政法人の会計監査人は、財務諸表等全体レベルと<u>財務諸表等項目アサーション</u>・レベルの重要な虚偽表示の</p>	<p>リスク・アプローチの基本的枠組みについて、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」(日本公認会計士協会)等を踏まえた表現の修正を行った。</p> <p>(参考)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」</p> <p>《I 本報告書の範囲及び目的》 1～3 (略)</p> <p>《4. 定義》 12. (1)～(4) (略)</p> <p>(5) 「監査リスク」-監査人が、財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいう。監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの二つから構成される。</p> <p>(6)～(9) (略)</p> <p>(10) 「重要な虚偽表示リスク」-監査が実施されていない状態で、財務諸表に重要な虚偽表示が存在するリスクをいい、<u>誤謬による重要な虚偽表示リスクと不正による重要な虚偽表示リスクがある</u>。アサーション・レベルにおいて、重要な虚偽表示リスクは以下の二つの要素で構成される。</p> <p>① 固有リスク-関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高及び注記事項に係るアサーションに、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が行われる可能性をいう。</p> <p>② 統制リスク-取引種類、勘定残高及び注記事項に係るアサーションで発生し、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう。</p> <p>(11)～(14) (略)</p> <p>(15) 「発見リスク」-虚偽表示が存在し、その虚偽表示が個別に又は他の虚偽表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が監査手続を実施してもなお発見できないリスクをいう。</p> <p>監査基準の改訂に関する意見書とあわせて公表された監査基準(以下「監査基準」という。)に基づく修正を行った。</p> <p>(参考)監査基準の改訂について</p> <p>一 (略)</p> <p>二 主な改訂点とその考え方</p> <p>1 (略)</p> <p>2 リスク・アプローチの強化について</p> <p>(1) リスク・アプローチに基づく監査 (略)</p> <p>リスク・アプローチに基づく監査は、重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的に実施できることから、平成3(1991)年の監査基準の改訂で採用した。また、平成14(2002)年の監査基準の改訂で、固有リスク、統制リスク、発見リスクという三つのリスク要素と監査リスクの関係を明らかにし、リスク・アプローチに基づく監査の仕組みをより一層明確にした。さらに、平</p>

章	節	現行	改訂案	改訂理由
		<p>手続やその実施の時期及び範囲を策定するための基礎となる発見リスクの水準を決定しなければならない。例えば、重要な虚偽表示のリスクが高いと判断したときは、自ら設定した合理的な監査リスクの水準が達成されるように発見リスクの水準を低く設定し、より詳細な監査手続を実施することが必要となる。また、重要な虚偽表示のリスクが低いと判断したときは、発見リスクを高め設定し、適度な監査手続により合理的な監査リスクの水準が達成できることになる。このように、重要な虚偽表示のリスクの評価を通じて、発見リスクの水準が決定される。</p> <p>リスク・アプローチに基づいて監査を実施するためには、会計監査人による各リスクの評価が決定的に重要となる。このため、独立行政法人の会計監査人は、独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標等、中期計画等及び年度計画等の計画に関する情報、独立行政法人の組織や人的構成、内部統制の機能その他の情報を入手することが必要となる。</p>	<p>リスクを評価することにより、虚偽の表示が行われる可能性に応じて、会計監査人が自ら行う監査手続やその実施の時期及び範囲を策定するための基礎となる発見リスクの水準を決定しなければならない。例えば、重要な虚偽表示のリスクが高いと判断したときは、自ら設定した合理的な監査リスクの水準が達成されるように、<u>発見リスクの水準を低く設定し、より詳細な監査手続を実施することが必要となる</u>。また、重要な虚偽表示のリスクが低いと判断したときは、発見リスクを高め設定し、適度な監査手続により合理的な監査リスクの水準が達成できることになる。このように、重要な虚偽表示のリスクの評価を通じて、発見リスクの水準が決定される。</p> <p>リスク・アプローチに基づいて監査を実施するためには、会計監査人による各リスクの評価が決定的に重要となる。このため、独立行政法人の会計監査人は、独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標等、中期計画等及び年度計画等の計画に関する情報、独立行政法人の組織や人的構成、内部統制の機能その他<u>独立行政法人の業務運営に関わる</u>の情報を入手することが必要となる。</p>	<p>成17(2005)年の監査基準の改訂では、監査人の監査上の判断が財務諸表の個々の項目に集中する傾向があり、経営者の関与によりもたらされる重要な虚偽の表示を看過する原因となることが指摘された。このため、「事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチ」を導入し、固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」の評価、「財務諸表全体」及び「財務諸表項目」の二つのレベルにおける評価等の考え方を導入した。</p> <p>(略)</p> <p>なお、今回の改訂に係る部分を除いて、平成14(2002)年及び平成17(2005)年の改訂における「監査基準の改訂について」に記載されているリスク・アプローチの概念や考え方は踏襲されていることに留意が必要である。</p> <p>(2)～(3) (略)</p>
第2章 監査の前提条件				
2	1	<p>第1節 内部統制</p> <p>(略)</p> <p>なお、内部統制の確立、維持自体は、独立行政法人の長の責任において行うべきものである。会計監査人は、監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持は会計監査人の責務ではない。しかし、内部統制の有効性が監査の方法や結果に重要な影響を及ぼすことから、会計監査人は独立行政法人の内部統制に重大なる関心を持つことが必要であり、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を、適時に、書面により法人の長(法人の長に直接報告することが適切ではない場合を除く。)及び監事に報告しなければならない。</p> <p>(略)</p>	<p>第1節 内部統制</p> <p>(略)</p> <p>なお、内部統制の確立、維持自体は、独立行政法人の長の責任において行うべきものである。会計監査人は、監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持は会計監査人の責務ではない。しかし、内部統制の有効性が監査の方法や結果に重要な影響を及ぼすことから、会計監査人は独立行政法人の内部統制に重大なる関心を持つことが必要であり、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を、適時に、<u>書面により</u>法人の長(法人の長に直接報告することが適切ではない場合を除く。)及び監事に報告しなければならない。</p> <p>(略)</p>	<p>会計監査人が、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を、法人の長及び監事に報告する方法については、書面以外の方法でも、報告することは可能であるため削除した。</p>
第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準				
6	4	<p>第4節 実施基準</p> <p><u>第1 (略)</u></p> <p>第2 監査計画の策定</p> <p>1～3 (略)</p> <p>4 会計監査人は、財務諸表等項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する、内部統制の運用状況の評価手続及び発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。</p>	<p>第4節 実施基準</p> <p><u>第1 (略)</u></p> <p>第2 監査計画の策定</p> <p>1～3 (略)</p> <p>4 <u>会計監査人は、財務諸表等項目に関連した重要な虚偽表示のリスクの評価に当たっては、固有リスク及び統制リスクを分けて評価しなければならない。固有リスクについては、重要な虚偽の表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響を組み合わせる必要がある。また、</u>会計監査人は、財務諸表等項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する、内部統制の運用状況の評価手続及び発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。</p>	<p>監査基準の改訂に基づく修正を行った。</p> <p>(参考)監査基準</p> <p>第三 実施基準</p> <p>一 (略)</p> <p>二 監査計画の策定</p> <p>1～3 (略)</p> <p>4 <u>監査人は、財務諸表項目に関連した重要な虚偽表示のリスクの評価に当たっては、固有リスク及び統制リスクを分けて評価しなければならない。固有リスクについては、重要な虚偽の表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響を組み合わせる必要がある。また、</u>監査人は、財務諸表項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する、内部統制の運用状況の評価手続及び発見リスクの水準に応じた実証手続に係る監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。</p> <p>5 <u>監査人は、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の金額的及び質的影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価した場合に</u></p>

章	節	現行	改訂案	改訂理由
		<p>5 会計監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表等に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。</p> <p>6・7 (略)</p> <p>第3 監査の実施</p> <p>1・2 (略)</p> <p>3 会計監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが財務諸表等における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確認するための実証手続を実施し、また、必要に応じて、内部統制の整備状況を調査し、その運用状況の評価手続を実施しなければならない。</p> <p>4 (略)</p> <p>5 会計監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、独立行政法人の長が行った見積りの方法の評価、その見積りと会計監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。</p> <p>6～10 (略)</p> <p><u>第4 (略)</u></p>	<p>5 <u>会計監査人は、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の金額的及び質的影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価した場合には、そのリスクを特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない。特に、</u>会計監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表等に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。</p> <p>6・7 (略)</p> <p>第3 監査の実施</p> <p>1・2 (略)</p> <p>3 会計監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが財務諸表等における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確認するための実証手続を実施し、また、<u>必要に応じて、</u>内部統制の整備状況を調査し、<u>必要に応じて、</u>その運用状況の評価手続を実施しなければならない。</p> <p>4 (略)</p> <p>5 会計監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、独立行政法人の長が行った見積りの方法 <u>(独立行政法人の長が採用した手法並びにそれに用いられた仮定及びデータを含む。)</u> の評価、その見積りと会計監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。</p> <p>6～10 (略)</p> <p><u>第4 (略)</u></p>	<p>は、そのリスクを特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない。特に、監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。</p> <p>6～8 (略)</p> <p>三 監査の実施</p> <p>1・2 (略)</p> <p>3 監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確認するための実証手続を実施し、また、内部統制の整備状況を調査し、必要に応じて、その運用状況の評価手続を実施しなければならない。</p> <p>4 (略)</p> <p>5 監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法 <u>(経営者が採用した手法並びにそれに用いられた仮定及びデータを含む。)</u> の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。</p> <p>6～9 (略)</p>
6	5	<p>第5節 報告基準</p> <p>第1 (略)</p> <p>第2 監査報告書の記載区分</p> <p>1 (略)</p> <p>2 会計監査人は、財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項を監査報告書に記載するに当たっては、別に区分を設けて、意見の表明とは明確に区別しなければならない。</p> <p>3・4 (略)</p> <p>第3～第5 (略)</p> <p><u>(新設)</u></p>	<p>第5節 報告基準</p> <p>第1 (略)</p> <p>第2 監査報告書の記載区分</p> <p>1 (略)</p> <p>2 会計監査人は、<u>次に掲げる事項財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項</u>を監査報告書に記載するに当たっては、別に区分を設けて、<u>意見等</u>の表明とは明確に区別しなければならない。</p> <p><u>(1) 監査した財務諸表等を含む開示書類 (通則法第38条第1項に定める財務諸表並びに同条第2項に定める事業報告書及び決算報告書並びに監査報告書)のうち当該財務諸表等と監査報告書とを除いた部分の記載内容 (以下「その他の記載内容」という。)に関する事項</u></p> <p><u>(2) 財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項</u></p> <p>3・4 (略)</p> <p>第3～第5 (略)</p> <p><u>第6 その他の記載内容</u></p> <p><u>1 会計監査人は、その他の記載内容を通読し、当該その他の記載内容と財務諸表等又は会計監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか</u></p>	<p>監査基準の改訂に基づく修正を行った。</p> <p>(参考)監査基準</p> <p>第四 報告基準</p> <p>一 (略)</p> <p>二 監査報告書の記載区分</p> <p>1 (略)</p> <p>2 監査人は、次に掲げる事項を監査報告書に記載するに当たっては、別に区分を設けて、意見の表明とは明確に区別しなければならない。</p> <p>(1)・(2) (略)</p> <p>(3) 監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容 (以下「その他の記載内容」という。)に関する事項</p> <p>(4) 財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項</p> <p>三～七 (略)</p> <p>八 その他の記載内容</p> <p>1 監査人は、その他の記載内容を通読し、当該その他の記載内容と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討しなければならない。また、監査人は、通読及び検討に当たって、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容についても、重要な誤りの兆候に注意を払わなければならない。</p> <p>2 監査人は、その他の記載内容に関して、その範囲、経営者及び監査役等の責任、監査人は意見を表明するものではない旨、監査人の責任及び報告すべき事項の有無並びに報告すべき事項がある場合はその内容を監査報告書に記載しなければならない。ただし、財務諸表に対する意見を表明しない場合には記載しないものとする。</p>

章	節	現行	改訂案	改訂理由
		<p>第6 追記情報 会計監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項は、監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。 (1) 正当な理由による会計方針の変更 (2) 重要な偶発事象 (3) 重要な後発事象 (4) 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違</p> <p>第7 利益処分案、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書に対する報告 1・2（略）</p> <p>第8 参考資料 （略）</p>	<p><u>について検討しなければならない。また、会計監査人は、通読及び検討に当たって、財務諸表等や監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容についても、重要な誤りの兆候に注意を払わなければならない。</u></p> <p><u>2 会計監査人は、その他の記載内容に関して、その範囲、独立行政法人の長及び監事の責任、会計監査人は意見等を表明するものではない旨、会計監査人の責任及び報告すべき事項の有無並びに報告すべき事項がある場合はその内容を監査報告書に記載しなければならない。ただし、意見等を表明しない場合には記載しないものとする。</u></p> <p>第7-6 追記情報 会計監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項は、監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。 (1) <u>正当な理由による</u>会計方針の変更 (2) 重要な偶発事象 (3) 重要な後発事象 (4) 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違</p> <p>第8-7 利益処分案、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書に対する報告 1・2（略）</p> <p>第9-8 参考資料 （略）</p>	<p>九 追記情報 監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項は、監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。 (1) 会計方針の変更 (2)・(3)（略）</p>

以上