



論文式試験合格への道(その1)

～学習ステップと学習方法について～

TAC梅田校・神戸校 監査論講師
岡田 健司



皆さんに与えられている学習教材

- 2022年合格目標学習教材
 - 入門テキスト(末尾の監査基準含む。)
 - 上級テキスト
 - 論文対策問題集
 - 直前講義テキスト(改正論点对応 (例)会計上の見積り等)
- 論文対策講義配布資料(Q&A集「考える監査論」(仮称))
- 論文答練&公開模試
- 論文式試験の過去問(公認会計士・監査審査会)(※)
- 法令基準集

(※) 解答用紙を含み、追って「出題の趣旨」も公表されます。
なお、過去問が公表されたのは平成25年度以降分です。



まずはじめに(やってはいけないこと)

- × テキストや問題集(※)の丸暗記 → 効率が悪く、**無駄・不要**。
- × 答練、模試、過去問の模範解答の丸暗記 → 効率が悪く、**無駄・不要**。
- × 監査基準委員会報告書や法令基準集(※)の通読 → 効率が超悪く、**無駄・不要**。
- × 曖昧な知識の拡大 → **曖昧な知識はむしろ有害で無用**。

× ダメよダメダメ！

(※) 暗記についての注意点

但し、監査基準前文及び本文の一部、監査報告書など正確な暗記が必要なものもあります。

「**法令基準集に掲載されない重要な基準や規定**」が暗記対象になるので、暗記すべきものとそうでないものの線引きを、あらかじめ正確にしておきましょう（あとで触れます。）。



まず、どうしよう？？？

- ☺ 最新の「出題範囲の要旨」(令和3年6月16日版(※))をダウンロード！
- ☺ 論文対策問題集をゲット！
- ☺ 過去問(答案用紙、出題趣旨)を10年分ダウンロード！
- ☺ 法令基準集を購入！（令和4年3月頃に必ず最終版を購入してください。）
- ☺ 自分に合った勉強方法を決める！何をやって、何をやらないか、断捨離！
- ☺ バランスをとった、無茶のない学習計画を作成！

(※) 令和4年4月に確定版が公表される予定です。

なお、令和4年度第Ⅱ回短答式試験及び論文式試験については、令和4年4月1日現在
(租税法は、令和4年1月1日現在) 施行(適用)の法令等によるものとされています。



一般論として有効だと思う日常の学習方法(概要)

- ◎ 誰かとor独り言でテキスト、答練、Q&A集、過去問等の論点について、自分の理解を、「端的に一言で」、「声」に出して言う方法(＝スピーキング方式)



誰かも自分も納得・理解できることが大事！説明できないこと＝理解できてない

- ◎ Q&A集、答練、模試、過去問の各問題について、関係するキーワードをすべて書き出しして見る方法(＝キーワード・ワンポイント方式)。例えば、監査の必要性etc



試験突破に当たり、関連する論点やキーワードを正確に漏れなく引出せることが大事！

- ◎ 流れが大切な論点、複雑な論点はシンプルな図に置き換えて、図で理解・暗記する方法(＝図式化方式)。例えば、授業で扱った会計上の見積りetc

図は視覚的にも覚えやすい、複雑なものほどシンプルな図に置き換えるのが大事！



合格答案を書くために必要な力(概要)

- ① 問題内容、設問の正確な理解（＝**読解力**）
- ② 出題意図の推測（＝**読解力・推理力**）
- ③ 解答に必要な論点及びキーワードの引出し（※）（＝**引出力**）
- ④ ③の論点・キーワードによる記述の流れの整理（＝**下書力**）
- ⑤ 正確で丁寧な論述（＝**記述力**）

★①～③が「**考える力**」で、④⑤が「**書く力**」です。

（※）本番で「『法令基準集』を使いこなす力」（☆）も必要です。

☆本番で「『法令基準集』を使いこなす力とは。→具体的には（その2）で解説します。

①各基準書が何を規定したものかの暗記（例：600「グループ監査」＝連結監査時の考慮事項）

②各基準書がどういう体系になっているのかを知っておく（＝必要な規定を抜き出せる）。



合格答案を書くために必要な力の身につけ方

- ①「**読解力**」は、問題集、答練、過去問で養う。
- ②「**推理力**」も、問題集、答練、過去問で養う。
- ③「**引出力**」は、テキスト及び問題集でイン、答練等であウト。
 - ※ 最終的にはテキストを**絵**として思い出せるようにする。
 - ※ 最終的にはテキストを宝探しの**地図**にする。
- ④「**下書力**」は、問題集、答練、過去問で養う。
- ⑤「**記述力**」は、答練を通じて講師から指導を受ける。

※注意点

必ずしも①～④は答案用紙に書かなくてもよい。例えば、効率的に勉強するなら、ポイントだけ書く、誰かとポイントを言い合うなどの方法が有効。



具体的に、皆さんに必要なこと(準備面・基礎編)

☺ インプット

- 「**出題範囲の要旨**」の「網掛け部分」(論文出題範囲)や「**過去問のプロット図**」を眺めます。
- そのうえで、重要度が高い箇所を把握し、該当するテキストのインプットを行います(✖丸暗記)。
- 最終的には「**上級テキスト**」を**ぶん回し**し、テキストを絵・画像として頭に残していきます。

☺ インプット/アウトプット

- 「**Q&A集(「考える監査論」)**」をアウトプット教材の中心とし、インプットが十分かつ正確かを検証します。
また、各論点のつながりや監査全体の流れも整理して、ぶつ切りの知識をまとめていきます。
- 「**上級テキスト**」に**情報を集約**し、回転しやすく使い易い教材を作ります(目安はいったん3月まで)！
集約する情報は暗記の要否、論点間のつながり(テキストの関連する頁数)などです。



具体的に、皆さんに必要なこと(基礎編・答練編)

😊 アウトプット

- 日頃のインプット及びアウトプットの成果を「**答練**」で確かめます。
- 「答案」では次のことを振り返りましょう(「論文対策問題集」のP2<アウトプット>欄も参照)。
 - ☆ 基礎問題or標準問題or応用問題、合格者が解く問題orそうでない問題が区別できましたか。
 - ☆ 合格者が必ず解く問題＝基礎問題and標準問題は優先的に解答しましたか。
 - ☆ その問題は正答できましたか。⇒これができていなかったら**インプット不足!**
 - ☆ また、答案構成において次の事項ができていましたか？
 - この問題を解くための「重要コンセプト」、「キーワード」はすべて思い出せましたか？ 読解力 引出力
 - この問題で聞いたかった「**出題者の意図**」は想像できましたか？ 推理力
 - 「下書き(キーワードのつながり・流れ)」は正しかったですか。 下書力



【参考】答練や過去問で自問するとよい項目

問い掛け・その1

この問題で問われている論点、重要コンセプトは何か書き出さない。

問い掛け・その2

この問題を解くために必ず書くべきキーワードは何か書き出さない。

問い掛け・その3

この問題で出題者・試験委員は「何の理解」を問うているのか想像しない。

答案や過去問演習を通じて、以下の力があるかの現状を確認し、徐々に養ってください。

①読解力

②推理力

③引出力

④下書力

⑤記述力



試験当日の心構え

☺ 空欄は絶対に作らない。何か絶対に書いて帰る(空欄はどう転んでもゼロ)。



過去の試験委員の声 「**空欄には、何があっても点を与えられない。**」

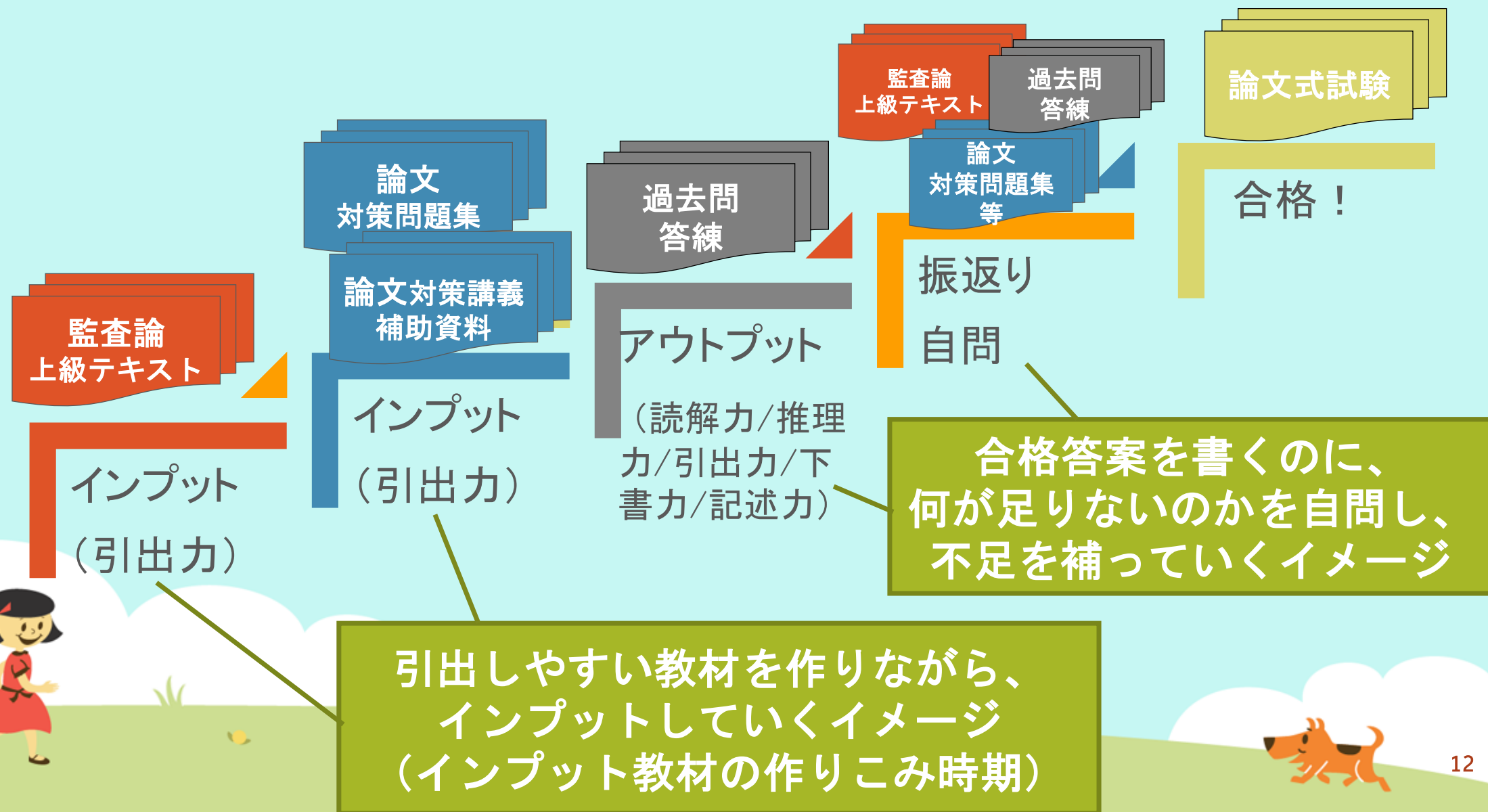
☺ 必ず答案の最後は、「。」(句点)で終わる(「。」で終わったものが答案)。

☺ できるだけ楷書で丁寧に書くことを心がける(試験委員も人間、疲れる)。

☺ 最後の1分1秒まで答案を書く。絶対に最後まで諦めない。



学習のステップ(イメージ)



絶対に合格して
会計士になろう！



絶対合格宣言！

出題区分表、上級テキスト、論文式試験過去問の対応表

◎:第1問(最近は純理論問題)、★:第2問(最近は事例問題)

公認会計士・監査審査会の出題区分表		TAC上級テキスト(2022)	過去問															
			H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R1	R2	R3	
1.公認会計士監査の基礎																		
(1)公認会計士監査の意義																		
	①財務報告制度における公認会計士監査の位置付け	4・5頁、14頁、279頁、283頁、286・287頁、299頁								◎								
	②コーポレート・ガバナンスに対する公認会計士監査の貢献	4・5頁、14頁、279頁、283頁、286・287頁、299頁								◎								
	③公認会計士監査の歴史	4頁、11頁、(312頁)、313頁																
(2)公認会計士監査をめぐる基礎的理論 具体的には、期待ギャップ、監査の必要性、監査の固有の限界、合理的な保証、監査意見の枠組み(表明形式)、二重責任の原則、監査の機能(指導＆批判、保証＆情報提供)		10頁、14頁、16頁、18・19頁、20～23頁		★	◎・★		◎	◎				★		◎	◎		◎	
(3)監査人としての要件と職業倫理		24～31頁、304～306頁		★			◎		◎								◎	
5 監査基準																		
(1)監査基準の意義																		
	①監査基準生成の歴史の経緯	11頁、18頁・19頁、30頁、72頁・73頁、89頁、159頁、190頁、208頁、313頁																
	②監査基準の意義と役割	8・9頁、12・13頁																
(2)監査の目的																		
	①一般目的の財務諸表の監査の目的	15～18頁、127頁								★								
	②重要な虚偽の表示に対する監査上の対応	15頁、35頁、68頁、72～74頁、97頁、165頁																
	③特別目的の財務諸表の監査の目的	19頁、129頁、272・273頁										◎						
(3)一般基準																		
	①専門的能力の向上と知識の蓄積	25頁								◎								
	②公正不偏の態度と独立性の保持	26・27頁、189頁、301・302頁、306頁		★				◎									◎	
	③正当な注意と職業的懐疑心	28・29頁、170・171頁	★				◎		★									
	④不正等に起因する虚偽の表示への対応	162～165頁																
	⑤監査調書の意義と役割	104～107頁																
	⑥監査業務全般に係る監査事務所としての品質管理	196・197頁		◎・★														
	⑦個々の監査業務に係る品質管理	196・197頁		◎・★														
	⑧守秘義務	30頁、193頁、306頁															◎	
(4)実施基準																		
	①基本原則(監査手法、リスク・アプローチ、監査上の重要性)	34～36頁、68頁～74頁、94・95頁		◎		★	★				★	◎		◎・★				
	②監査計画の策定及び修正	98～100頁	◎		★						★		★	★				
③監査の実施																		
	(ア)監査要点	37～39頁					★			★		★	★		★	★		
	(イ)具体的な監査手続の種類	40～42頁、46～51頁					★		◎・★	★		★	★	★		★	◎・★	
	(ウ)十分かつ適切な監査証拠と証明力	43～45頁					★				◎	◎			◎			
	(エ)内部統制と財務諸表監査との関係	57～61頁						★										
	(オ)試査とサンプリング	62～67頁													◎			
	(カ)リスク評価、リスク評価の修正と監査計画の見直し	75～80頁、86頁、100頁	★	◎	★		★			★		◎			★	★	◎	
	(キ)監査チーム内の討議	76頁														★		
	(ク)評価したリスクへの対応	81～86頁	★		★		★						★		★	★	◎	
	(ケ)不正等に起因する虚偽表示への対応	162～171頁							★					★		★		
	(コ)特別な検討を必要とするリスクと当該リスクへの対応	87～89頁		◎	★										★	★		
	(サ)会計上の見積りの監査	90～92頁	◎						◎		★					★	★	◎
	(シ)関連当事者の監査	93頁																
	(ス)ITへの対応	102・103頁																
	(セ)法令の遵守状況の検討	172～174頁、284頁																
	(ソ)継続企業の前提に関する検討	175～181頁					★								◎			
	(タ)その他の記載内容の通読及び検討	217・218頁																
	(チ)監査手続の結果、識別した虚偽表示の集計・評価	96・97頁									★			★				
	(ツ)経営者確認書	118～122頁		★														
	(テ)監査の最終段階及び審査	123頁、207・208頁																
④他の監査人等の利用														◎				
	・他の監査人等の利用・グループ監査	108頁～113頁												◎			★	
	・専門家の業務の利用	114・115頁												◎				
	・内部監査人の作業の利用	116・117頁												◎				
(5)報告基準																		
	①基本原則	126～128頁、130頁	◎							◎	◎							
	②監査報告書の記載区分	134～136頁、159頁								◎		★					◎	
	③無限定適正意見の記載事項	137～143頁			★					◎	◎							
	④意見に関する除外	144～147頁、150・151頁、152頁			★					★	◎							
	⑤監査範囲の制約	144～147頁、148・149頁、152頁		★	★						◎	★						
	⑥継続企業の前提	182～187頁			◎	★									◎			
	⑦監査上の主要な検討事項	190～195頁	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—		◎	
	⑧追記情報	153～158頁			◎										◎			
	※その他の記載内容に関する報告	219・220頁	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
	⑨特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報	272～274頁																
(6)その他																		
	①経営者とのディスカッション(討議)	101頁			★													
	②監査役等とのコミュニケーション	101頁、188・189頁			★									◎	★	★		
	③比較情報への対応	214・215頁																
	④後発事象への対応	212・213頁、298頁			◎					★		★						
6.監査における不正リスク対応基準																		
	(1)不正リスク対応基準の意義	170・171頁																
	(2)職業的懐疑心の強調	170・171頁																
	(3)不正リスクに対応した監査の実施	170・171頁													★			
	(4)不正リスクに対応した監査事務所の品質管理	170・171頁																
8.四半期レビュー基準																		
	(1)四半期レビューの意義	222・223頁			★													
	(2)実施基準	224～229頁				★												
	(3)報告基準	230～239頁				★					◎							
9.財務報告に係る内部統制監査の基準																		
	(1)内部統制監査の意義	243・244頁、246頁、248～251頁、266・267頁						★							◎			
	(2)内部統制の基本的枠組み	52～56頁						★										
	(3)内部統制監査と財務諸表監査との関係	245頁						★										
	(4)内部統制監査の実施	252～254頁						★										
	(5)内部統制監査の報告	255～265頁						★							★			
10.監査に関する品質管理基準																		
	(1)品質管理の意義	196～198頁、311頁																
	(2)品質管理システムの整備及び運用	198頁																
	(3)品質管理システムの構成	199頁																
	(4)品質管理に関する責任	200頁																
	(5)職業倫理及び独立性	201頁																
	(6)監査契約の新規の締結と更新	202・203頁															◎	
	(7)監査実施者の採用、教育・訓練、評価及び選任	204頁																
	(8)業務の実施	205～208頁																
	(9)品質管理のシステムの監視	209頁																
	(10)監査事務所間の引継	210・211頁																
	(11)共同監査	210頁																

＜2022 年合格目標 監査論 論文対策講義＞

監査論 論文式
論点 Q & A 集
「考える監査論」

セクション 1 総論 ～監査の全体像～

＜Q1-01＞ 監査の「全局面」、「あらゆる局面」ということがある。具体的にはどういう局面を意味しているか、答えなさい。

【解答例】

- ・ ①監査計画、②監査手続の実施、③監査意見の形成の3つの局面を意味している。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 監査論の学習の際には、いま皆さんが学習している分野が①or②or③のいずれの場面のことか、あるいは、①～③に共通することなのかをイメージしながら学習してください。例えば、①～③に共通して登場する概念として、正当な注意や懐疑心の發揮、重要性などが挙げられます。
- ・ 【図表1】を活用して監査の全体像、流れを把握してください。
- ・ 場合によっては監査の局面に⑩監査契約の締結を含めることもあります。

＜Q1-02＞ 適正表示の枠組みを念頭に、財務諸表の監査の目的を、監査基準に照らして述べなさい。

【解答例】(P15)

- ・ 財務諸表の監査の目的は、**経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある**(監査基準の第一 監査の目的 1 の前段)。

◎ワンポイントアドバイス！

監査基準は法令基準集に収録されていないので、上記の目的については、完璧に暗記が必要です。なお、(参考) 【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」. 3、10

＜Q1-03＞ 財務諸表が適正であるということは、監査人のどのような判断を前提とするか述べなさい。

【解答例】(P15)

- ・ 財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、**財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる**(監査基準の第一 監査の目的 1 の後段)。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 監査基準の第一 監査の目的 1 の前段と後段の関係性について整理しましょう。
- ・ 「全体として重要な虚偽表示がない」、「合理的な保証」という用語には特別な意味合いが込められており、その意味するところの理解が重要です(P15、P16)。
- ・ さらに、財務諸表が適正、すなわち、全体として重要な虚偽の表示がないといえるためには3つの要件(P127)を充足していなければなりません。
- ・ このように、監査論の学習は大きいところ(結論)から細かいところ(理由)をブレークダウンして順に押さえていくようにしましょう。

＜Q1-04＞ 財務諸表監査の意見表明までの流れについて、簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P34）

- ・ 監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解に基づき監査計画を作成する。
- ・ 次に、財務諸表項目別に監査要点を設定し監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手する。
- ・ 財務諸表項目別に入手した監査証拠を財務諸表全体に統合、監査の最終段階の分析的手続を実施し、財務諸表全体に対する意見表明の基礎を得る。監査事務所の方針及び手続に基づく審査を受嘱し、財務諸表全体に対して意見を表明する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 【図表 1】を活用して監査の全体像、流れを把握してください。
- ・ 監査意見の形成はジグソーパズルをイメージするとわかりやすいと思います。
ジグソーパズルの各ピース＝財務諸表の監査要点別の監査証拠→この集合が監査意見
- ・ 財務諸表項目から財務諸表全体への転換点を意識してください。

＜Q1-05＞ 財務諸表監査の意見表明までの流れにおいて重要性の概念が果たす役割について述べなさい。
（覚えるというより重要性の概念をきちんと頭で整理して説明できるようにしてください）

【解答例】（P94～97）

- ・ 重要性の概念は、リスク・アプローチに基づいて監査を実施していくうえで、監査の全局面で勘案され、監査の方向性や最終的な監査報告の内容を決定づけるという役割を果たす。具体的には、
- ・ ①監査計画の段階で、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額である「重要性の基準値」（【監基報】320「監査の計画及び実施における重要性」.8(1)）を決定する。また、この重要性の基準値を考慮して、未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な水準に抑えるために、重要性の基準値より低い金額として「手続実施上の重要性」（【監基報】320.8(3)）を決定する。また、通常、財務諸表に重要な影響を与えないことが明らかであると想定されるため集計する必要がないと判断する虚偽表示の金額として「明らかに僅少とする額」を定める（【監基報】450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」.A2A3）。
- ・ ②監査手続の実施段階では、「手続実施上の重要性」を考慮し、重要な虚偽表示リスクを評価するとともに、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項に対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する（【監基報】320.10）。
- ・ ③監査意見の形成段階では、「明らかに僅少」なものを除き、（上記の）監査の過程で識別した虚偽表示を集計するとともに（【監基報】450.4）、適切な階層の経営者に報告し、これらの虚偽表示を修正するよう経営者に求めることとなる（【監基報】450.7）。そのうえで、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が財務諸表全体にとって重要であるかどうかを「重要性の基準値」と質的な側面を総合的に勘案して判断し、監査報告の内容を決定する（【監基報】450.10）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 【図表 4】を活用して監査の実施過程における重要性の概念を整理してください。
- ・ 端的にまとめると、次のとおりとなります。
 - － 「重要性の基準値」は監査全体の方向性を決定づける。
 - － 具体的には、重要性の基準値を勘案して「手続実施上の重要性」を決定する。これをもとに重要な取引種類、勘定残高及び注記事項を決定し、実証手続を実施する（P95、P83）。
 - － また、重要性の基準値を勘案して「明らかに僅少とする額」を決定する。これをもとに、実証手続によって発見された虚偽表示を集計し経営者に報告するかどうかを判断する（P96）。
 - － 最終的に集計された虚偽表示が財務諸表全体にとって重要であるかどうかは「重要性の基準値」と質的な側面を総合的に勘案して判断する（P97）。
 - － これらは、職業的専門家として判断のうえ、監査計画時に決定し、適宜見直しされる。
- ・ テキストでは①～③の段階が横断的に纏められていますので（P94～97）、どの場面を意味しているのかをきちんと区別して頭を整理してください。

< 重要性の概念のまとめ >

	重要性の基準値 (PM)	手続実施上の重要性 (TE)	明らかに僅少とする額 (AI)
監基報 (※)	【監基報】 320.8(1) 【監基報】 450.10	【監基報】 320.8(3)	【監基報】 450.4、A2A3
決定のタイミング	①監査計画の策定時（監査の基本的方針の策定時）		
通常決定順序	1 st	2 nd	3 rd
使用するタイミング	③監査意見の形成時	②監査手続実施時	③監査意見の形成時
使用方法	(AI を超え) 集計された未修正の虚偽表示が財務諸表全体にとって重要であるかどうかは、PM を超えるかどうかを勘案して判断する	TE を超えるものを重要な取引種類、勘定残高及び注記事項として決定し、実証手続を実施する	AI を超える虚偽表示を集計し、経営者に報告する

(※) 監基報 320 と 450 の関係については【監基報】 320.1 参照。

＜Q1-06＞ 我が国では他の海外諸国と比べて監査報酬が相対的に低いと言われる。そこで、監査の目的を果たし監査の機能を達成するために、重要となる監査の実践方法の名称とその内容について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P69）

- ・重要となる監査の実践方法とは「リスク・アプローチ」である。
- ・「リスク・アプローチ」とは、重要な虚偽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及び時間を充てることにより、監査資源の制約があるなかで財務諸表における重要な虚偽表示を看過しないという監査の効果（目的）を達成する監査の実施の方法をいう。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・リスク・アプローチは、「監査の効果（財務諸表における重要な虚偽表示を看過しないこと）」と「監査の効率（限られた監査資源を有効に活用すること）」という一見相反する考えを同時に達成しようとする「資源配分最適化モデル」です。
- ・皆さんが日頃公認会計士試験合格のため、日々実践されていることと全く同じです。
- ・リスク・アプローチの最も重要な点は「重要な虚偽表示リスクの識別・評価」です。これを間違ってしまうとその後実施されるリスク対応手続が的外れなものになってしまうからです。

＜Q1-07＞ リスク・アプローチは、具体的にどのような流れで実践されるのか簡潔に述べなさい。

【解答例】（P35、P68、P69）

（例 1）リスク・アプローチは、まず重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるための発見リスクの水準を決定し、当該水準に応じた実証手続を実施するという流れで実践される。

（例 2）リスク・アプローチは、まずリスク評価手続を実施しその結果暫定的に識別・評価された重要な虚偽表示リスクの内容や水準を踏まえて、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるためにリスク対応手続を決定し実施するというように実践される。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・リスク・アプローチについては、テキスト 35 頁の図の上下の関連性が大切です。
- ・すなわち、リスク評価手続とリスク対応手続を結びつけるものが「重要な虚偽表示リスク」です。リスク評価手続はこの重要な虚偽表示リスクを識別・評価するための手続、リスク対応手続はこの重要な虚偽表示リスクに応じて実施される手続、と理解してください。

＜Q1-08＞ 財務諸表監査における二重責任の原則の重要性について述べなさい。

【解答例】（P20）

- ・二重責任の原則は、財務諸表の作成に関する責任は経営者にあり、その責任が果たされたことを前提に、監査人が当該財務諸表に対して監査を行い、意見を表明するという概念で、財務諸表に関する責任を区別する考え方である。
- ・利害関係者の財務諸表に対する信頼性を高めるという監査の機能（※）を達成するためには、独立の立場から監査が行われること、すなわち、自己監査を排除するための独立性が前提となる。
- ・独立性を保持して監査するための前提として必要不可欠という意味で二重責任の原則は極めて重要であるといえる。

◎ワンポイントアドバイス！

（※）監査の機能については、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.3

＜Q1-09＞ 財務諸表監査実施の前提となる経営者の責任について、適正表示の枠組みを前提として列挙しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P21）、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.12(2) 参照

1. 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成し適正に表示すること。
2. 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために必要と判断する内部統制を整備及び運用すること。
3. 監査人による監査に協力すること。具体的には、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.12(2)③ア～ウ

＜Q1-10＞ 監査において二重責任の原則が具体的に重要となるケースについて列挙しなさい。（覚えるというより具体的に問題となるシーンが論点となることを知っておくことが大切）

【解答例】

- ・財務諸表の作成と監査（P20）
- ・経営者確認書と監査報告書（P119）
- ・財務諸表の不正への対応（P165）
- ・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した財務諸表について、継続企業の前提に関する対応（P176、P178）
- ・財務報告に係る内部統制の評価報告制度における役割（P244） など

☞ワンポイントアドバイス！

- ・代表的な上記の例において、経営者及び監査人それぞれの役割について整理しましょう。
- ・その他「アサーション（経営者の主張）」と「監査要点」という用語の使い分けも二重責任の原則からの要請です（**実質的には同じものだが前者を経営者の視点、後者を監査人の視点から区別、P38**）。なお、論文式試験では、明確に区別されずに、**実在性や網羅性等の「監査要点」を解答する問題において「アサーションを答えなさい。」という問われ方をするケースが散見されますので、注意しましょう。**
- ・二重責任の原則には、常に①経営者→②監査人の順で責任を果たすべきことを含みます。

＜Q1-11＞ 監査計画はどのように策定されるのか、述べなさい。

【解答例】（P68、P76、P98）

- ・監査計画は、**内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、重要な虚偽表示リスクを識別・評価したうえで策定される**。そのために、経営者等への質問、分析的手続、観察及び記録や文書の閲覧並びに監査チーム内の討議等の**リスク評価手続が実施される**。
- ・監査計画の策定に当たっては、**監査リスクと監査上の重要性を勘案**することが求められる。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・つまり、監査計画を立案するためにリスク評価手続が実施されるという関係にあります。
- ・監査実務ではいったん監査の初期段階（イメージ的には3月決算であれば、8月～9月ごろ）に暫定で監査計画を策定しますが、その後のリスク評価手続やリスク対応手続によって新たな事実や情報を発見したり、当初前提として把握した事象等が変化しますので、適宜監査計画は見直されることになります（P100）。

＜Q1-12＞ 監査手続を①監査理論上（リスク・アプローチ上）の概念、②監査現場において実際に実施される具体的な手続、という観点から整理しなさい。（覚えるというより頭で整理しておくことが大切）

【解答例】（P40、P41、P74）

・【図表 2】のとおり。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・具体的に当てはめて言い換えると、次のとおりです。
- ・企業及び企業環境の理解のためのリスク評価手続（①の監査理論上の概念）として、（②実際監査現場において）株主総会又は取締役会などの重要な会議体の議事録を閲覧する、（質問の一種である）経営者とのディスカッションを実施する、監査人が認識していない財務数値の異常な変動（端緒）や重要な虚偽表示リスクの新たな識別を目的として分析的手続を実施する、といった整理となります。

＜Q1-13＞ リスク評価手続について、①その目的と、②その目的を果たすために具体的に実施しなければならないとされる手続を述べなさい。（①は監基報には記載があるが覚えるのが望ましい、②は暗記不要）

【解答例】（P76）

- ① リスク評価手続は、財務諸表全体レベル及び財務諸表項目レベル（アサーション・レベル）の**重要な虚偽表示リスクを暫定的に識別・評価すること**を目的とする（【監基報】（旧）「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」315. 4）。
- ② その目的を果たすために、経営者等への質問、分析の手続、観察及び記録や文書の閲覧並びに監査チーム内の討議を実施しなければならない（【監基報】（旧）「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」315. 5 及び 9）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・上記の経営者等への質問等を通じて、企業及び企業環境を理解し、内部統制の整備状況进行评估することになります。
- ・財務会計論に置き換えると、リスクの「識別」は認識、リスクの「評価」は測定です。

＜Q1-14＞ リスク対応手続を 2 つに分類したうえで、①それぞれについてその目的を述べるとともに、②両者の目的は違うにもかかわらず同じリスク対応手続に分類される理由として考えられることを述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P82、P83）

- ・リスク対応手続は、「内部統制の運用評価手続」と「実証手続」とに分類される（【監基報】「評価したリスクに対応する監査人の手続」330. 1 及び 3）。
- ・内部統制の運用評価手続は、会社が整備した内部統制に依拠した監査を実施できるかどうかを判断するために、内部統制の運用状況を評価することで内部統制の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することを目的とする（【監基報】330. 3(1)、7 及び 10）。また、実証手続は監査人自らが重要な虚偽表示を看過しないことを目的とする（【監基報】330. 3(2)）。
- ・上記のとおり、両者の目的は違うにもかかわらずリスク対応手続に分類される理由は、暫定的に識別し評価された財務諸表項目レベル（アサーション・レベル）の重要な虚偽表示リスクに対応して、監査リスクを許容可能な低い水準（合理的に低い水準）に抑えるために立案し実施される手続であるという共通点を有するためだと考えられる（【監基報】330. 3(3)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・両者の目的は違うにもかかわらず同じリスク対応手続に分類される理由として、上記の3つ目の・に記載の理由以外には、重要な虚偽表示を発見する主体の違いがあったとしても「両者は重要な虚偽表示を発見するという共通の目的を有している」といった理由も考えられます。つまり、重要な虚偽表示を発見する主体が被監査企業である場合が「内部統制の運用評価手続」であり、重要な虚偽表示を発見する主体が監査人である場合が「実証手続」であるといえます。このように、主体の違いはあっても**重要な虚偽表示を発見するための機能を有している**という共通点があるため、両者はリスク対応手続としてまとめられているともいえます。

＜Q1-15＞ 監査証拠が意見表明の基礎を形成するために必要な2つの要件と、その内容について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P43）

- ・2つの要件とは、監査証拠の「十分性」と「適切性」である。
- ・「（監査証拠の）十分性」とは、監査証拠の量的尺度をいう（【監基報】500「監査証拠」.4(3)）。また、「（監査証拠の）適切性」とは、監査証拠の質的尺度、すなわち、意見表明の基礎となる監査証拠の（監査要点との）適合性と証明力（信頼性）をいう（【監基報】500.4(4)参照）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・信頼性と証明力という語彙は、同義のものとして使用して構いません。

＜Q1-16＞ 十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査人が監査手続を実施するうえで常に留意すべき点について簡潔に述べなさい。（監基報には記載があるものの覚えるのが望ましい）

【解答例】（P43）

- ・監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、**個々の状況において適切な監査手続を監査計画において立案し実施**しなければならない（【監基報】500.5）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・上記の規定があるために、論文式試験ではさまざまな前提を置いた事例問題において、受験生の思考力（状況に応じて何が適切な監査手続かを判断できるかどうか）が問われます。

＜Q1-17＞ 監査証拠の入手形態について、監査人自らが監査を実施して入手する方法以外の方法について簡潔に述べるとともに、その方法によった場合の留意点について述べなさい。

【解答例】（P108）

- ・監査証拠の入手については、原則的には監査人自らが監査を実施して入手するが、**他者を利用して入手**することもある。具体的には、他の監査人、会計及び監査以外の専門家、内部監査人の作業を利用して監査証拠を入手することがある。
- ・留意点としては、主に、次の2点が挙げられる。
第一に、**最終的に監査人が自己の判断と責任で監査意見を表明することから**、他者を利用して入手した監査証拠が、**自ら必要とする十分かつ適切な監査証拠たるかを十分に評価・検討**しなければならない。第二に、最終的に監査人が自己の判断と責任で監査意見を表明することから、**原則的に他者を利用した旨を監査報告書に記載してはならない**。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・【図表1】において、他者の利用の監査上の位置づけについて確認しておきましょう。

＜Q1-18＞ 現在の監査報告書が果たしている役割について、簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P23、P131）

- ・ 監査報告書による監査報告を通じて、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか、財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを表明することから、**財務諸表が意思決定情報として（安心して）利用できるよう信頼性を保証（付与）する役割（保証機能）**を有している。
- ・ また、上記のように情報の信頼性を保証すること以外にも、継続企業の前提に関する事項、監査上の主要な検討事項、追記情報、その他の記載内容に関する事項を監査報告書に記載することを通じて、財務諸表や監査報告書の利用者である**利害関係者の経済的意思決定に資する補足的な情報を提供するという役割（情報提供機能）**も有している。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 情報提供機能には、**監査報告書の情報価値**を高め、社会が監査あるいは監査人に対して抱く期待と、実際に監査あるいは監査人が果たしている機能との差である**期待ギャップを解消**するよう作用するという役割があります（P23）。

＜Q1-19＞ 適正表示の枠組みを前提として、無限定適正意見を表明するための条件について述べなさい。

【解答例】（P146）

無限定適正意見を表明するための条件とは、**除外事項がない**、ということであり、具体的には、要因別に次の2点が挙げられる。

第一に、**監査人が個々の状況において適切だと判断し立案した重要な監査手続を、すべて適切に実施することができたという条件（監査範囲の制約に相当する事実がないという条件）**である。

第二に、監査手続を実施した結果、**財務諸表全体にとって重要であると判断される未修正の重要な虚偽表示がないという条件（意見に関する除外に相当する事実がないという条件）**である。

＜Q1-20＞ 除外事項については、監査範囲の制約と意見に関する除外がある。両者の違いを述べなさい。

【解答例】（P144）

- ・ 監査範囲の制約は、**監査人が個々の状況において適切だと判断し立案した重要な監査手続を実施することができなかった結果、財務諸表項目について虚偽表示があるかどうか、判断できない状況をいう。**
- ・ 一方、意見に関する除外は、特段上記の制約がなく、**監査手続を実施した結果、財務諸表項目に重要な虚偽表示があると判断している状況をいう。**
- ・ すなわち、両者は、①重要な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手できたか否か、②重要な虚偽表示の存在が十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているか否かの違いがある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 入門テキストの図を思い出して両者の違いを説明できるようにしましょう。

＜Q1-21＞ 財務諸表が適正であるというのはどういうことか、簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P15、P127）

- ・財務諸表が適正であるというのは、財務諸表には、全体として重要な虚偽表示がないということである。
- ・具体的には、次の要件のすべてが満たされている状況をいう。
 - ①経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されており（経営者が採用した会計方針の企業会計の基準への継続的な準拠性）、
 - ②その会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであり（会計事象や取引の実態の反映の適切性）、
 - ③財務諸表の表示方法が全体として適切である（表示方法の適切性）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・＜Q1-03＞も参照
- ・③の要件にはさらに２つの要件を含む点については、＜Q2-09＞も参照
- ・上記の①～③のいずれか、あるいは全てが満たされていない状況が、財務諸表が適正ではない、すなわち重要な虚偽表示がある状態であるといえます。
- ・この点について、**棚卸資産の評価基準**で説明できるようにしておきましょう。
 - ①について現在後入先出法（LIFO）は認められていませんので、LIFOを採用していれば①で✕
 - ②について建設業では個々の工事案件に個性があるので、個別法を採用していなければ②で✕
 - ③について建設業で個別法を会計方針として採用している旨を注記していなければ③で✕

＜Q1-22＞ 監査人には監査のあらゆる局面で職業的専門家としての判断が求められる。監査の局面において監査人に求められる職業的専門家としての判断にはどのようなものがあるか、列挙しなさい。（すべてを覚える必要はありません、代表的なものを知っておくとともに、監査の全局面で職業的専門家としての判断が求められることを理解しておきましょう。）

【解答例】（P31）

- ①「**監査契約**」の局面で求められる事項には、例えば、次のような事項がある。
 - ・監査意見を表明できる見込みか（P203）
 - ・（特別目的の財務諸表の監査の場合）財務報告の枠組みが受入可能かどうか（P21、P272）
 - ・監査契約を新規に締結又は更新してよいかどうか（P202） など
- ②「**監査計画**」の局面で求められる事項には、例えば、次のような事項がある（P99）。
 - ・重要性の基準値、手続実施上の重要性（P95）
 - ・グループ監査における重要な構成単位（P110）
 - ・他の監査人等の他者を利用して監査証拠を入手するかどうか（P108～117）
 - ・財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクがあるか否か（P77）
 - ・上記のリスクがある場合に採るべき全般的対応（P81）
 - ・財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクにはどのようなものがあるか（P77）
 - ・不正リスク（不正による重要な虚偽表示リスク）があるかどうか（P167）
 - ・重要な虚偽表示リスクが、特別な検討を必要とするリスクかどうか（P88）
 - ・上記のようなリスクに対応するリスク対応手続の種類、時期、範囲（P82、P89、P167）
 - ・重要な取引種類、勘定残高及び注記事項と実施する実証手続の種類、時期、範囲（P83） など
- ③「**監査手続の実施**」の局面で求められる事項には、例えば、次のような事項がある。
 - ・入手した監査証拠が十分かつ適切かどうか（例えば、P49、P92、P112）
 - ・財務諸表項目に虚偽表示が含まれるかどうか（P126、P127）
 - ・監査手続の結果得た監査証拠に基づき監査計画を修正する必要があるかどうか（P86）
 - ・経営者確認書において確認する事項（P121） など
- ④「**監査意見の形成**」の局面で求められる事項には、例えば、次のような事項がある。
 - ・意見を表明するにあたって必要となる監査手続を全て実施できたかどうか（P148）（監査範囲の制約の有無）
 - ・財務諸表項目ごとの監査証拠が財務諸表全体と矛盾しないかどうか（P123）
 - ・意見表明の基礎（自己の意見を形成するに足る基礎）が得られたかどうか（P130）
 - ・未修正の虚偽表示が個別に又は集計して財務諸表全体にとって重要かどうか（P150）（意見に関する除外の有無）
 - ・無限定意見を表明する場合、合理的な保証を得たかどうか（P15、P123）
 - ・財務諸表に表示又は開示されている事項について監査報告書において強調するか（P154）
 - ・監査報告書において何を監査上の主要な検討事項とするか（P191）
 - ・除外事項がある場合にその影響が財務諸表全体にとって広範な影響を及ぼすか（P147）
 - ・どのような監査意見とするか（あるいは意見を表明しないか）（P146） など

◎ワンポイントアドバイス！

- ・②については、端的にはどのような重要な虚偽表示リスクがあるか（P77）、当該リスクに、どのような対応を図るか（P81、P82）ということです。
- ・重要性の基準値について、例えば予算の税引前当期純利益の5%という例示はあるものの、必ずこのとおり決定するわけではありません。また、重要な構成単位についても個別の財務的重要性を有するかどうか、特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があるかどうかは、監査人がグループの状況を踏まえて判断することになります。
- ・このように、監査基準あるいは監基報には監査人の職業的専門家としての判断のために参考となる一定の指針やガイドラインは示されているものの、具体的に遵守すべきルールが定められているわけではありません。この点において、細かな計算ルールが定められている会計の基準と監査の基準とは異なり、監査上職業的専門家としての判断があらゆる局面で求められる理由となります。
- ・【図表1】などを活用しながら個々の局面で求められる監査人の判断事項を整理しましょう。

セクション2 総論 ～監査の基礎的理論～

＜Q2-01＞ 適正表示の枠組みを念頭に、財務諸表監査の目的を、監査基準に照らして述べなさい。

【解答例】(P15)

- ・財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある(監査基準の第一 監査の目的 1 の前段)。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・既述のとおり、監査基準は法令基準集に収録されていないので、完璧な暗記が必要です。
なお、(参考) 【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」. 3、10(1)
- ・監査基準の目的基準には、**二重責任の原則が表現**されていると言われています。

＜Q2-02＞ 準拠性の枠組みを念頭に、特別の利用目的に適合した会計の基準によって作成された財務諸表監査の目的を、監査基準を参考にして述べなさい。

【解答例】(P19、P273)

- ・財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、全ての重要な点において、特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して、作成されているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある(監査基準の第一 監査の目的 2 参考)。

◎ワンポイントアドバイス！

特別の利用目的に適合した会計の基準は「特別目的の財務報告の枠組み」と置き換えても構いません。(参考) 【監基報】800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」. 5(1)なお書き、同(2)

＜Q2-03＞ 財務諸表の表示が適正あるいは財務報告の枠組みに準拠して作成されているということは、監査人のどのような判断を前提とするか述べなさい。

【解答例】(P15)

- ・財務諸表の表示が適正あるいは財務報告の枠組みに準拠して作成されている旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる(監査基準の第一 監査の目的 1 の後段)。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査基準の第一 監査の目的 1 の前段と後段の関係性について整理しましょう。この関係性は特別目的の財務諸表に対する監査にも当てはまります。
- ・「全体として重要な虚偽表示がない」、「合理的な保証」という用語には特別な意味合いが込められており、その意味するところの理解が重要です(P15、P16)。次の設問参照。
- ・財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得るために、**リスク・アプローチ**に基づき監査を実施することが求められます。

＜Q2-04＞ 無限定の意見を表明する際の前提として、「財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得た」との監査人の判断を含んでいる。この点に関連して、なぜ、財務諸表監査は、「財務諸表には、虚偽の表示がない」ということについての合理的な保証ではないのか述べなさい。（しっかりロジックを理解してください。）

【解答例】（P15）、論文対策問題集 1-3-2

- ・財務諸表監査は、想定利用者の財務諸表に対する信頼性を高めるために行われる（【監基報】200.3）。そのため、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えない程度の虚偽表示は、財務諸表の意思決定情報としての信頼性を損なうものではない。
- ・また、全ての虚偽表示の発見に要する監査コストを被監査会社に負担させることは経済社会上合理的だとは考えられない。
- ・なお、個別には重要ではない虚偽表示を集計すると財務諸表全体にとって重要な虚偽表示となることが考えられる。
- ・そこで、財務諸表監査では、虚偽表示は、個別に又は集計すると、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると考え（【監基報】320.2）、一切の虚偽の表示がないことを保証するのではなく、全体として重要な虚偽の表示がないことを保証することとされる（監査基準の第一 監査の目的 1 の後段）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・「全体として」「重要な」という修飾語には特別な意味合いが込められていますので、必ずその意味内容を正確に理解しましょう。
- ・この規定は監査人の責任を限定させる意義も有しています。つまり、全体として重要ではない虚偽表示の発見は監査人に求められていません。

＜Q2-05＞ 財務諸表監査の結果与えられる保証が絶対的なものではなく合理的なものとなる理由を述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P16）、論文対策問題集 1-3-2

- ・財務諸表監査の結果得られる保証水準は、絶対的ではないが高い水準の保証である合理的な保証にとどまる（【監基報】200.12(8)）。
- ・これは、監査には、固有の限界があり、監査証拠の大部分は絶対的というより心証的なものであるからである（【監基報】200.A44 以下）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査の固有の限界については、【監基報】200.A44 以下に規定がありますので網羅的な暗記は不要です。
- ・この規定は監査人の責任を限定させる意義も有しています。つまり、監査人には、絶対的な水準での保証は求められていません。

＜Q2-06＞ 財務諸表監査の結果与えられる保証が絶対的なものではなく合理的なものであるにもかかわらず、監査が社会的に必要とされる理由について述べなさい。

【解答例】（P14）、論文対策問題集 1-3-1

- ・監査が社会的に必要とされるのは、①経営者と財務諸表を利用する利害関係者との利害の対立、②財務諸表の相対的性格（財務諸表には見積りや経営者による判断を含むこと）、③財務諸表が意思決定情報として与える影響の重要性・重大性、④企業と利害関係者との間の（地理的・制度的）遠隔性、⑤財務諸表の（作成過程の）複雑性といった状況があるからである。
- ・そこで、株式市場を通じた資金調達（直接金融）や金融機関からの資金調達（間接金融）を活発化させ、企業間取引を円滑に実施するためには、社会インフラとして、財務諸表の想定利用者である利害関係者の財務諸表に対する信頼性を高めるため（【監基報】200.3）監査が必要となる。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・上記の①～⑤は、「監査が成立する前提条件」とも言われています。
- ・監査の必要性については、テキスト 14 頁や論文対策問題集 1-3-1 の記述を理解してご自身の言葉で展開できるようにしてください（丸暗記は止めてください。）。
- ・上記の監査の必要性から監査人に求められる条件（「**独立性**」、正当な注意や懐疑心を発揮するための「**職業的専門家としての能力**」の必要性）が導かれます。

＜Q2-07＞財務報告の枠組みの分類には、①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組み、②適正表示の枠組みと準拠性の枠組みがあるとされている。そこで、①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組みとは何か述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P18）、論文対策問題集 1-3-3

- ・一般目的の財務報告の枠組みは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組みのことをいう（【監基報】700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」.6(2)）。
- ・これに対して、特別目的の財務報告の枠組みは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組みをいう（【監基報】800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」.5(2)）。

☞ワンポイントアドバイス！

1. 金商法に基づき上場企業が作成する財務諸表、会社法に基づき大会社が作成する計算書類等は一般目的の財務報告の枠組みによって作成されます。
2. 特別目的の財務報告の枠組みによって作成される財務書類としては、例えば、テキスト 18 頁（※1）や 273 頁のとおり、金融機関から融資を受けるために非上場の中小企業が中小会計要領（中小企業庁策定）に基づき作成した財務諸表（損益計算書、貸借対照表のみ）などが挙げられます（【監基報】800.A1 参照）。

＜Q2-08＞財務報告の枠組みの分類には、①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組み、②適正表示の枠組みと準拠性の枠組みがあるとされている。そこで、②適正表示の枠組みと準拠性の枠組みとは何か述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P18）、論文対策問題集 1-3-3

- ・適正表示の枠組みは、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みをいう（【監基報】200.12(13)又は【監基報】700.6(2)）。
- ① 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。
- ② 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。
- ・一方、準拠性の枠組みは、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求されるのみで、上記①及び②のいずれも満たさない財務報告の枠組みをいう（【監基報】200.12(13)又は【監基報】700.6(2)）。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・我が国では、適正表示の枠組みは、上記の①の方式を通じて達成されます（②の方式（離脱容認規定方式）はアメリカ型であり、日本では認められていません。）。①の方式を採用していることは、財務諸表を作成する際に準拠しなければならない法令である財務諸表等規則第 8 条の 5 にいわゆる**追加情報**の規定があり、実際の有価証券報告書にも【追加情報】という見出しを付した注記があることからそのように判断できます（【監基報】200.A7、700.A7 参照）。
- ・追加情報とは「この規則（（注）財務諸表等規則のこと）において特に（具体的に）定める注記（例えば、会計方針の注記や重要な後発事象の注記など）、のほか、**利害関係人が会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項**があるときの当該事項」をいい、代表的には、新型コロナ・ウィルス感染症が会計上の見積りに対して与えている影響と経営者が設定した将来に対する仮定が挙げられます。

(参考) 追加情報の実際の有価証券報告書における例示

【追加情報】

(会計上の見積りに関する新型コロナ・ウィルス感染症の影響)

新型コロナ・ウィルス感染症は、当社グループの事業活動にも一定の影響を及ぼしており、その影響は未だ不確定要素が多いことから翌連結会計年度以降の当社グループの経営成績等に重要な影響を及ぼす可能性があります。

当社グループは、重要な会計上の見積りとしてののれん等を含む固定資産の評価等を実施しておりますが、新型コロナ・ウィルス感染症の影響を当該会計上の見積りに反映するにあたり、向こう1年以内に売上高等が感染拡大前の水準まで回復するとの仮定により評価しております。

(参考) 財務諸表等規則における注記の体系

各会計基準の規定を受けて、財務諸表に注記しなければならない項目が規定されています。

以下が財務諸表等規則における注記の体系です（この他にも注記が必要な事項があります。）。

第8条の2 重要な会計方針の注記

第8条の2の2 重要な会計上の見積りに関する注記

第8条の3 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更に関する注記

第8条の3の2 上記以外の正当な理由による会計方針の変更に関する注記（P156）

（中略）

第8条の3の7 修正再表示に関する注記

第8条の4 重要な後発事象の注記（注：いわゆる開示後発事象のこと）（P158）

第8条の5 追加情報の注記（P18）

第8条の6 リース取引に関する注記

第8条の6の2 金融商品に関する注記

第8条の7 有価証券に関する注記

（以降、第8条の33まで続く）

第9条 注記の方法

＜Q2-09＞ 適正表示の枠組みに基づく監査意見の表明と、準拠性の枠組みに基づく監査意見の表明における違いを端的に述べなさい。

【解答例】（P129）、論文対策問題集 3-1-2

- ・財務諸表の表示方法が適切かどうか（P127(2)③）の判断にあたって監査人に求められる手続の内容や評価の視点に違いがある。
- ・具体的には、**適正表示の枠組みに基づく場合**、財務諸表における表示方法が適切かどうかの判断には、財務諸表が財務諸表等規則等の表示のルールに準拠しているかどうかの評価だけではなく、**財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として利用者目線でわかりやすく適切に表示されているか否かについて俯瞰的に一步離れて行う評価が含まれるのに対して、準拠性の枠組みに基づく場合、後者の一步離れての評価は行われないという違いがある。**

◎ワンポイントアドバイス！

- ・論文対策問題集 3-1-2 の図で覚えましょう。実は殆ど違いがありません。
- ・監基報には「**一步離れての評価**」という表現は使われていませんが一般的に使用されますので暗記してください。【監基報】700 では次のように表現されていますが（【監基報】700.12）、以下の規定をまとめた表現が「**一步離れての評価**」という理解してください。
『監査人は、財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合には、（中略）財務諸表が適正に表示されているかどうかの評価も行わなければならない。監査人は、財務諸表が適正に表示されているかどうかについて評価する場合には、以下を勘案しなければならない。
(1) 財務諸表の全体的な表示、構成及び内容
(2) 関連する注記事項を含む財務諸表が、基礎となる取引や会計事象を適正に表しているかどうか。』

＜Q2-10＞財務報告の枠組みの分類には、①一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組み、②適正表示の枠組みと準拠性の枠組みがあるとされている。そこで、①と②とは、どのように対応するのか、その関係性について説明しなさい。

【解答例】（P19）、論文対策問題集 1-3-3

- ・一般目的の財務報告の枠組み及び特別目的の財務報告の枠組みは、いずれも、適正表示の枠組みであることもあれば、準拠性の枠組みであることもある。
- ・ただし、**一般目的の財務報告の枠組みは**、広範囲の利用者に共通するニーズが満たされるように、個々の状況に応じて（＜Q2-08＞の①の追加情報のような）追加的な開示要請の規定がある場合が多いため、**適正表示の枠組みであることが多い**。
- ・一方、**特別目的の財務報告の枠組みは**、利用者が限定されており、（＜Q2-08＞の①の追加情報のような）追加的な開示要請の規定がない場合が多いため、**準拠性の枠組みであることが多い**。

☞ワンポイントアドバイス！

テキスト 19 頁の図で覚えましょう。

＜Q2-11＞上場企業の監査は、一般目的の財務報告の枠組みである一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づき作成された財務諸表に対して、適正表示の枠組みを前提として行われる。ここで、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は財務諸表を作成する責任を負う経営者、また、財務諸表を監査する責任を負う監査人それぞれにとってどのような意味を有するか簡潔に述べなさい。

【解答例】（P13）

- ・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、経営者にとっては**適正な財務諸表を作成するうえで準拠すべき基準**であるという意味を有する。
- ・一方、監査人にとって一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、**経営者が作成した財務諸表が適正かどうかを判断するうえでの判断基準**であるという意味を有する（※）。

☞ワンポイントアドバイス！

（※）そこで、会計基準の準拠性が適正性判断の一つの考慮事項とされます（P127(2)①）。

＜Q2-12＞一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の特徴を 3 点列挙しなさい。

【解答例】

- ①**継続企業を前提**とすること
- ②取得原価主義
- ③資産負債アプローチを背景として、**会計上の見積りの要素を多く含むこと**

☞ワンポイントアドバイス！

①があるため、監査人には、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しているかどうかの判断に当たって（P126）、継続企業を前提として財務諸表を作成してよいかどうかの評価（P183）が求められることになります。また、③が監査の限界（P16）と結びつきます。

＜Q2-13＞二重責任の原則とはなにか、財務諸表監査の枠内において定義するとともに、二重責任の原則は、経営者及び監査人それぞれにとってどのような意義があるか簡潔に述べなさい。

【解答例】(P20)、論文対策問題集 1-3-5

- ・二重責任の原則は、**財務諸表の作成に関する責任は経営者にあり**、その責任が果たされたことを前提に、**監査人が当該財務諸表に対して監査を行い、意見を表明する**という概念で、**財務諸表に関する責任を区別する考え方**である。
- ・この二重責任の原則は、経営者に対しては、**適正な財務諸表を作成し開示しなければならないという自覚を促す**。
- ・一方、監査人にとっては、両者の責任が区別されてはじめて、**独立の立場を堅持**できることになる。この独立性を前提としてはじめて、利害関係者の財務諸表に対しての信頼性を高めるという監査の機能を達成できることとなる（【監基報】200.3）。
- ・さらに、監査人にとっては、**経営者の責任が不当に監査人に転嫁されることを防止する役割**もある。

◎ワンポイントアドバイス！

二重責任の原則は、監査の様々な論点の根幹となる重要な考え方ですから、常に意識しましょう。

＜Q2-14＞「指導的機能は二重責任の原則に反することから、現代の監査では発揮してはならない。」という意見について批判的に論じなさい。

【解答例】(P22)、論文対策問題集 1-3-6

- ・指導的機能とは、監査人が**経営者に必要な助言・勧告等を行い、適正な財務諸表の作成を指導すること**をいう。
- ・指導的機能を発揮したとしても、**監査人の指導を受け入れるかどうかの判断は経営者に委ねられており**、監査人は自らの指導を経営者に**強制することはできない**。また、経営者が監査人の指導を受け入れて財務諸表を修正した場合でも、**経営者が最終的に判断している以上、財務諸表の作成に関する対外的な責任は全て経営者にあり**、監査人に転嫁されるわけではない。したがって、二重責任の原則に反するものでない。
- ・さらに、企業内容開示制度本来の目的は、適正な財務諸表の利害関係者による利用にあり、この目的は、監査人が批判的機能を発揮することのみによっては必ずしも達成されない。利害関係者は、**適正な財務諸表の開示を期待している**のであるから、監査人による指導的機能の発揮が、利害関係者の便宜あるいは公益の観点からは望ましいといえる。
- ・したがって、設問の意見は妥当ではない。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・具体的な指導的機能の例としては、「会計処理を間違わないように、事前に会計処理上誤りやすいポイントや注意点を情報提供しておく」、「新しい会計基準が公表されたら勉強会を開催しポイントを伝える」、「虚偽表示を発見したら正しい会計処理案を示してあげる」などが実務上は考えられます。
- ・批判ばかりすると被監査企業からも煙たがられます。指導的機能を発揮することで被監査企業との間で監査を実施するうえでスムーズな関係を構築することもできます。本質的には被監査企業も期限に合わせて適正な財務諸表を作成し開示することを望んでいますから、皆さんが公認会計士試験に合格し実務に就いたら積極的に指導的機能を発揮していきましょう！
- ・ちなみに、**企業内容開示制度**とは、適切な意思決定のために監査済みの財務諸表や計算書類を利害関係者に情報提供する、金商法あるいは会社法等に基づく仕組みをいいます。
- ・なお、**外観的に行き過ぎた指導あるいは実質的に財務諸表の作成に関与していると捉えられないように留意**することが必要です。試験対策上も指導的機能の発揮にあたっては常に二重責任の原則に違反しないよう留意が必要であることを念頭に置いておきましょう。

＜Q2-15＞「情報提供機能は二重責任の原則に反することから、現代の監査では発揮してはならない。」という意見について批判的に論じるとともに、現在はどういう形で情報提供機能が発揮されているか財務諸表監査を念頭に具体的に示しなさい。

【解答例】（P23、P135）、論文対策問題集 1-3-7

（前段について）

- ・ 情報提供機能とは、監査人が、意見表明による保証の付与とは別に、**利害関係者の経済的意思決定に資する補足的な情報を提供すること**をいう。
- ・ 情報提供機能を発揮するといっても、**監査人が財務諸表を作成し開示する責任を負う経営者に代わって企業情報を提供することを意味するわけではなく、あくまで財務諸表又はその監査に関する利害関係者の理解に資する補足的な情報が提供されるにとどまる**。したがって、二重責任の原則に反するものでない。
- ・ さらに、利害関係者は監査人に対して、実務経験等を通じて得た知識を踏まえ、経済的意思決定に資する補足的な情報の提供を期待していると考えられる。かかるニーズに鑑みれば、監査人は情報提供機能を発揮することが**期待ギャップ解消**の観点から望ましい。
- ・ したがって、設問の意見は妥当ではない。

（後段について）

- ・ 現在では、情報提供機能は**監査報告書を通じて発揮**される。具体的には、継続企業の前提に重要な不確実性がある場合の「**継続企業の前提に関する事項**」の記載（P184）、監査プロセスの透明性を向上させ監査の品質を評価するために提供される、監査の実施プロセスに関する情報である「**監査上の主要な検討事項**」の記載（P190）、財務諸表の記載について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である「**追記情報**」の記載（P153）、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に関する「**その他の記載内容**」の記載（P217）を通じて発揮されている。

◎ **ワンポイントアドバイス！**

監査報告書の保証部分と情報提供部分については、テキスト 135 頁の図で把握しましょう。

＜Q2-16-1＞無限定適正意見が表明された財務諸表に事後的に重要な虚偽表示が発見され、有価証券報告書の訂正報告書が提出される事態となった。この場合の経営者と監査人の責任関係について簡潔に述べるとともに、訂正報告に関連して監査人に求められる対応について説明しなさい。（後段は暗記不要）

【解答例】（P29、P213）、論文対策問題集 1-4-2

（前段について）

- ・重要な虚偽表示については**一義的には経営者に責任**がある。なぜなら、経営者には株主から資金提供を受け経営を付託された者として適切に企業経営を行い必要な**説明責任**を果たすことが求められるが、この説明責任を適切に果たすうえで、経営者は**適正な財務諸表を作成する必要がある**ためである。
- ・一方、監査人は適正な財務諸表を作成する責任は有さないことから、財務諸表における重要な虚偽表示そのものについて直接的な責任は負わない。しかしながら、**監査人には財務諸表が適正かどうか、監査人自らが入手した監査証拠に基づき判断した結果を意見として表明する責任**がある。監査には**固有の限界**があるなかで、財務諸表には、全体として重要な虚偽表示がないということについて、絶対的ではないが高い水準の**合理的な保証を得る必要がある**。そこで、監査人が**正当な注意**を払わず、**職業的専門家としての懐疑心**を発揮せず故意または過失によって重要な虚偽表示を看過したのであれば**適切な監査を行わなかったことについて責任を負う可能性**がある。

（後段について）

- ・訂正報告に関連して監査人は次の手続を実施する必要がある（【監基報】560「後発事象」.10）。
 - a) 当該修正又は開示に関して、必要な監査手続を実施すること
 - b) 後発事象に関する監査手続を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること
 - c) 監査報告書を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書に差し替えること

◎ワンポイントアドバイス！

訂正報告書については事例問題での出題も考えられます。その場合には、**事後判明事実**（P213）の問題であると読み替えて解答内容を検討してください。

＜Q2-16-2＞重要な虚偽表示を、無限定適正意見を表明する前に監査人が発見した場合に、経営者と監査人それぞれに求められる対応について説明しなさい。

【解答例】（P21、P22、P96）

- ・重要な虚偽表示を発見した場合、監査人には**批判的機能**を発揮して適切な階層の経営者に適時に重要な虚偽表示が存在する旨を報告するとともに（【監基報】450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」.7）、**指導的機能**を発揮して当該**重要な虚偽表示を修正するよう指導**することが求められる。
- ・経営者は当該重要な虚偽表示を修正したうえで、適正に財務諸表を表示することが求められる（【監基報】200.12(2)①）。

セクション3 監査契約の締結～主に、監基報 210「監査業務の契約条件の合意」～

＜Q3-01＞ 監査契約を締結するにあたって前提となる条件を2点列挙しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P21）

監査契約を締結するにあたって前提となる条件は次の2点である（【監基報】210.3）。

- ① 経営者が財務諸表の作成に当たり、（監査人が監査を行うにあたって）受入可能な財務報告の枠組みを使用（して財務諸表を作成）すること（が見込まれること）
- ② 経営者が監査実施の前提（【監基報】200.12参照）に合意すること（＜Q1-09＞参照）

◎ワンポイントアドバイス！

監査契約の問題については、まず【監基報】210「監査業務の契約条件の合意」から検討します。

＜Q3-02＞ 監査契約を新規に締結又は更新してはならない場合にはどのようなケースがあるか列挙しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P202、P203）

・ 監査契約を新規に締結又は更新してはならない場合としては、例えば、次のケースが挙げられる。

- ① 経営者が監査業務の契約条件において監査人の作業の範囲に制約を課しており、その制約により、財務諸表に対する意見を表明しないことになると判断した場合（【監基報】210.5）
- ② 監査人が財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組みは受入可能なものではないと判断した場合（【監基報】210.6(1)）
- ③ 監査実施の前提となる経営者の責任（【監基報】200.12参照）についての合意が得られない場合（【監基報】210.6(2)）
- ④ 以下の問題があり、当該問題点が解決できない場合（【品基報】「監査事務所における品質管理」.25）。
 - (1) 監査事務所が、時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適性及び能力を有していない。
 - (2) 監査事務所が、関連する職業倫理に関する規定を遵守できない。
 - (3) 監査事務所が、関与先の誠実性を検討し、契約の新規の締結や更新に重要な影響を及ぼす事項がある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 上記の④については過去事例問題でも出題されたことがありますので、【品基報】「監査事務所における品質管理」.25の規定（P202）の存在については知っておいてください。
- ・ 品質管理について、論文式試験受験上の重要性は低いですが「監査契約の新規の締結又は更新」については今後も出題の可能性があります。

＜Q3-03＞ 不正リスク対応基準が適用される監査業務において、監査事務所は特にどのような点に留意して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を定める必要があるか、述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

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、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含めなければならない（【品基報】F26-2）

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 不正リスク対応基準が適用される監査業務（＝上場企業等の監査）については、通常の監基報の要求事項の規定のほか、Fからはじまる要求事項の遵守が求められることになります。

＜Q3-04＞ 監査人予定者及び後任監査人が、前任監査人から監査業務の引継ぎを受けることの意義について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P211）

監査人予定者及び後任監査人が、前任監査人から監査業務の引継ぎを受けることには、次のような意義がある（【監基報】900「監査人の交代」A3）。

- (1) 監査契約の締結に伴うリスクを低い水準に抑えることができるか否かを的確に判断すること。
- (2) 会社に都合の良い監査意見を求めている兆候があるか否かを判断すること。
- (3) 監査を効果的かつ効率的に実施すること。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査人の交代については論文式試験で出題される可能性は極めて低いですが、万が一出題された場合には、【監基報】900「監査人の交代」に答えがあると思って必死に調べてください。
- ・上記の監査契約の締結に伴うリスクのことを単に「**契約リスク**」ということがあります。契約リスクとは、不適切な被監査企業と監査契約を締結してしまうリスクと思ってください。契約リスクが高い被監査企業は、結果的に監査リスクが高くなる可能性がありますので、監査法人の入口戦略として契約リスクが高い被監査企業とは監査契約を締結しないことが一般的です。
- ・なお、後任監査人はこれまで当該被監査企業の監査を行ったことがないことから（初年度監査といえます。）、被監査企業の企業及び企業環境を十分に把握していません。そこで、（上記の(3)のとおり）リスク・アプローチに基づく監査を行うために、**前任監査人を通じて被監査企業に関する企業及び企業環境の理解を得る**こととなります。

＜Q3-05＞ 監査人予定者が、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、前任監査人に対して、監査契約の締結の前に少なくとも質問しなければならない事項について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

監査人予定者が、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、前任監査人に対して、監査契約の締結の前に少なくとも質問しなければならない事項は【監基報】900.9のとおりである。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査人の交代にあたって、監査業務の引継ぎは、監査人予定者が被監査企業と監査契約を締結し後任監査人になったあとも実施されることがあります。
- ・しかしながら、上記の事項については、**監査契約の締結の前に少なくとも質問**しなければならないとされています。

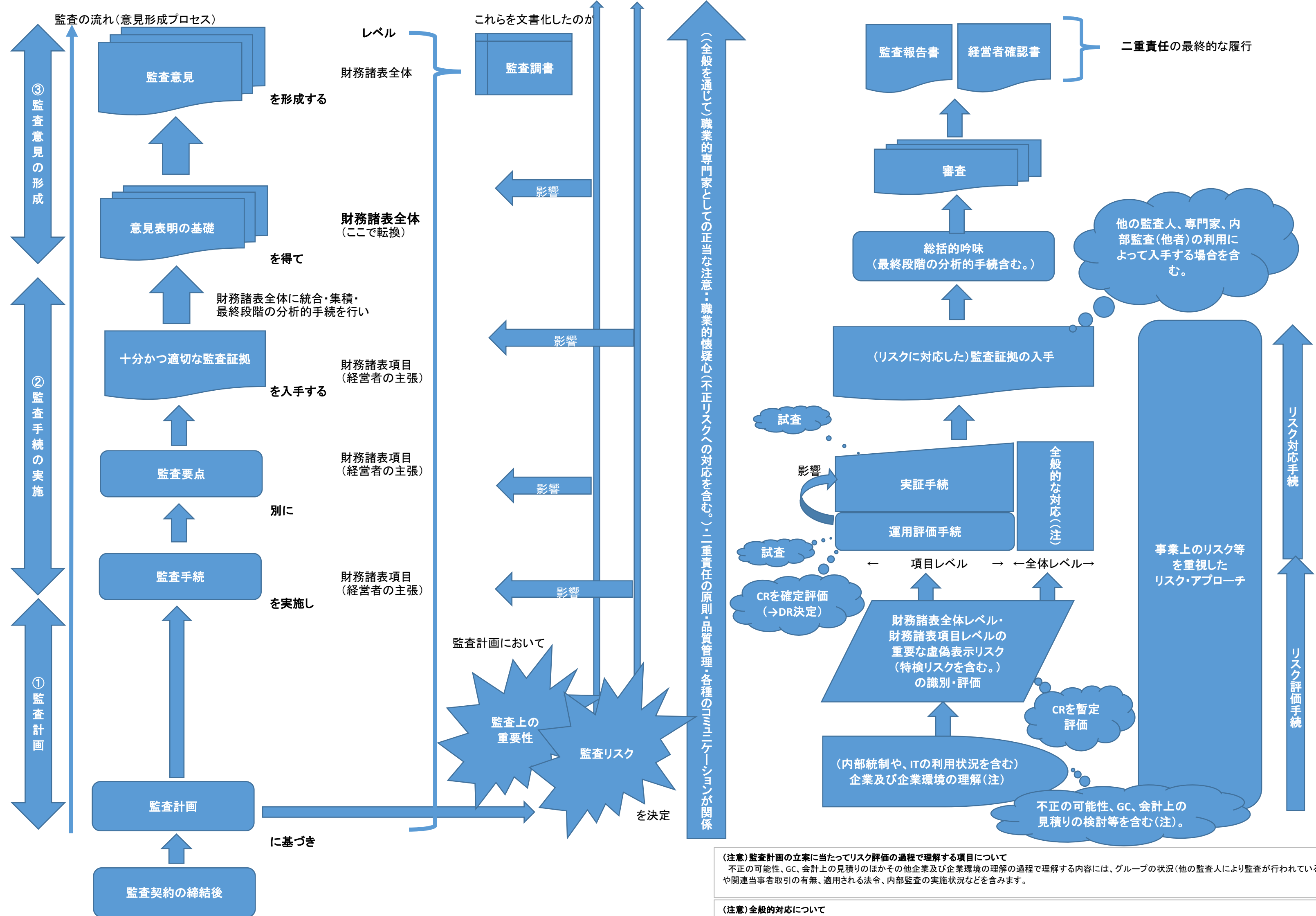
＜Q3-06＞ 監査人予定者が、前任監査人から十分な監査業務の引継ぎを受けられない場合に求められることについて述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

監査人予定者は、前任監査人から監査業務の十分な引継を受けられない場合には、第三者への問合せ、又は会社の経営者や監査役等の背景調査を行う等、他の方法により阻害要因に関する情報を収集し、監査契約の締結に伴うリスクを低い水準に抑えることができるか否かについて、より慎重に検討しなければならない（【監基報】900.11）。

【図表1】監査の実施プロセス/意見形成プロセスの全体像

◎ 監査は以下のように流れがあります。常に、学習項目(論点)の、全体のなかでの位置づけを把握するとともに、各項目の前後関係や論点間のつながりを意識しましょう。
また、監査の実施局面は①監査計画、②監査の実施、③監査意見の形成の3つに分かれます。この3段階の流れを常に意識し、各論点がどこに位置づけられるか見失わないようにしましょう。

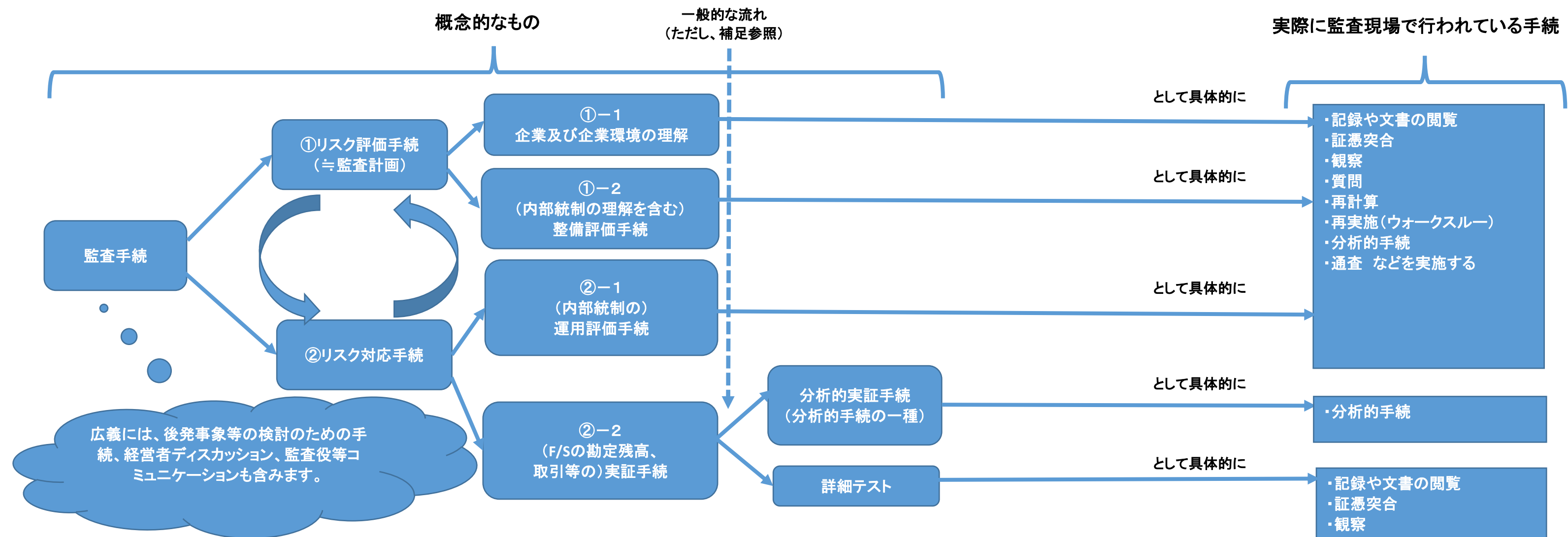


(注意)監査計画の立案に当たってリスク評価の過程で理解する項目について
不正の可能性、GC、会計上の見積りのほかその他企業及び企業環境の理解の過程で理解する内容には、グループの状況(他の監査人により監査が行われているかどうかを含む。)、関連当事者や関連当事者取引の有無、適用される法令、内部監査の実施状況などを含みます。

(注意)全般的対応について
全般的な対応はリスク対応手続の範疇には入りません、上記の図では便宜的にリスク対応手続に並列して表現しています(リスク対応の範疇に入るため。)

(注意)監査計画と監査手続の関係について
便宜的に①監査計画と②監査手続の実施と分けていますが、実際の実務では、①監査計画≒リスク評価手続であり、①監査計画策定と並行してリスク評価手続を実施しているという関係です。

【図表2】監査手続の全体像(いろいろな意味で使われる「監査手続」という用語の意味)



◎ポイント

- ・監査手続は上記のとおりさまざまな手続を含み、いろいろな意味で利用されます。そのため、監査手続の用語の使い方は問いに応じて厳密に行ってください。
 - ・一般的に論文式試験の第1問(理論問題)では、左側の「概念的な監査手続」を、第2問(事例問題)では右側の「(監査現場で実際に行われる)具体的な監査手続」を問われることが多いと思います。
- (主に、学者が第1問、実務家(公認会計士)が第2問を作問している関係です。)
- ・リスク評価手続には、「企業及び企業環境の理解」と「(内部統制やIT等の理解を含む)内部統制の整備評価手続」が含まれます。
 - ・リスク評価手続の目的は、端的には「『財務諸表における重要な虚偽表示リスク』を識別・評価すること」です(つまり、リスク評価手続のアウトプットは何と聞かれた「重要な虚偽表示リスク」!)。
 - ・リスクの識別・評価が誤っていたり、漏れていたりとすると、その後のリスク対応手続は無意味なものになるため、
監査の現場・実務では、「**徹底的な企業及び企業環境の理解に基づく、適切な確なリスクの識別・評価**」が重要と考えています。

◎誤解が生じやすい点について補足

○監査手続の時系列のイメージは「①リスク評価手続⇒②リスク対応手続」ですが、②から①に戻ることもあります。

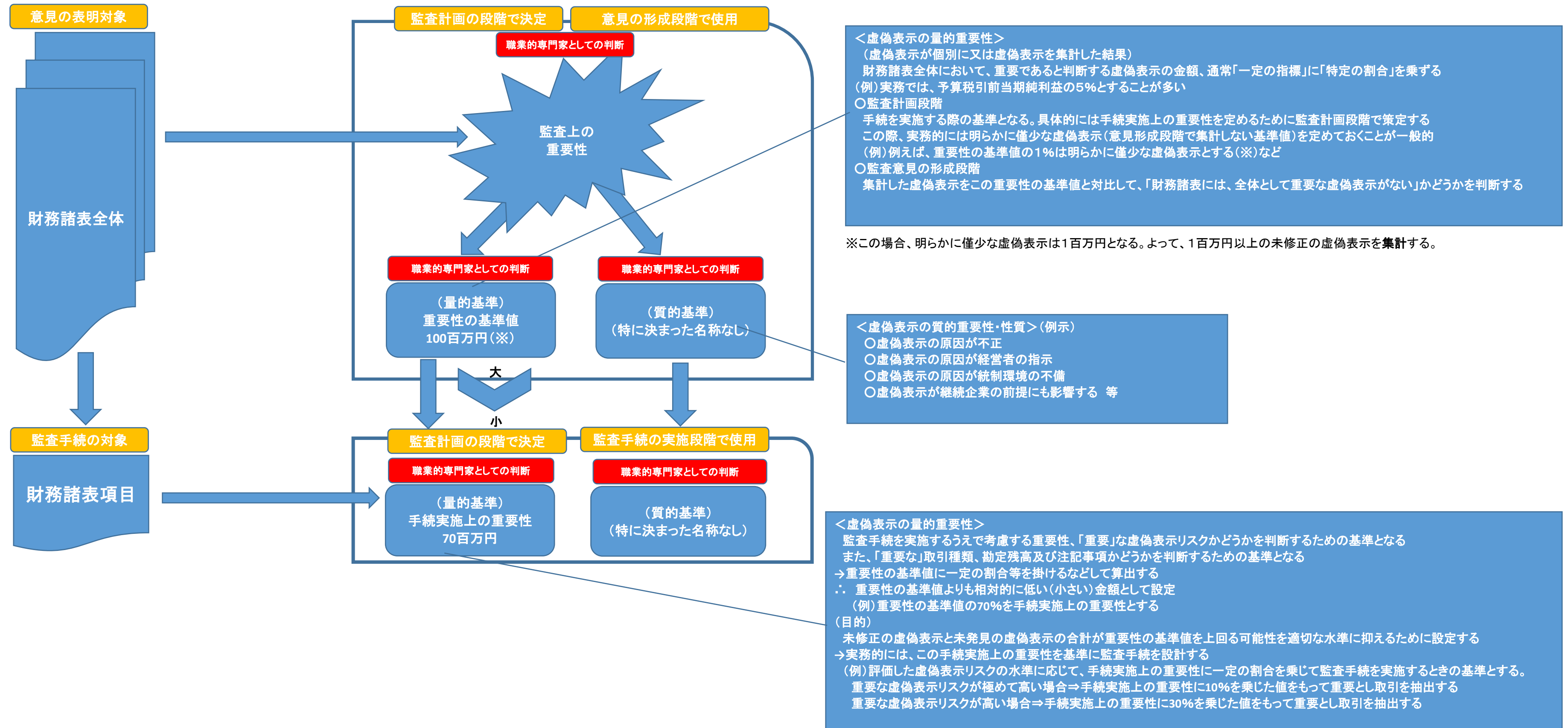
「**監査手続の実施＝情報を得ること**」ですので、リスク対応手続により新たな情報を入手しリスク評価を修正（監査計画を修正）するために、再度リスク評価手続を実施することもあるためです。上記のとおり、リスクの識別・評価が特に重要であることから、イメージとしては1年を通してずっと企業及び企業環境を理解、つまり、リスク評価手続を実施しているのが実務的な感覚です。

○また、「監査の最終段階で実施する分析的手続」はリスク評価手続としての監査手続です。これは、監査の最終段階までのリスクの識別・評価を最終的に総点検するためのものです。つまり、それまでのリスクの識別・評価結果が最終的に間違っていなかったことを確かめるため、監査対象である財務諸表について最終的な分析的手続を実施する必要があるのです。これを実施することで、リスク評価手続の結果得たリスクの識別・評価結果、この結果に基づくリスク対応手続の正当性を最終段階で監査人自らが検証することになります。このように、「①リスク評価手続⇒②リスク対応手続」というのが時系列のイメージであることは間違いありませんが、①⇒②⇒①⇒②⇒①というように、反復的継続的にリスク評価手続を繰り返している点は認識しておいてください。

○大事なのは、新たな情報を得れば、それは①－１の「企業及び企業環境の理解」が改められるということです。ということはその後の、①－２、②－１、②－２にも影響があるということ。そのため、新たな情報を得て、企業及び企業環境の理解が更新されれば、これを前提に設計されるその後の監査手続、すなわち、内部統制の整備・運用評価手続、実証手続に影響があることから、これらの監査手続を修正・変更するために「監査計画の修正」が必要になる、この関係性を理解しておきましょう。

- ・記録や文書の閲覧
 - ・証憑突合
 - ・観察
 - ・質問
 - ・再計算
 - ・再実施(ウォークスルー)
 - ・分析の手続
 - ・通査 などを実施する
- ・分析の手続
- ・記録や文書の閲覧
 - ・証憑突合
 - ・観察
 - ・質問
 - ・再計算
 - ・再実施(ウォークスルー)
 - ・分析の手続
 - ・通査
 - ・実査
 - ・立会
 - ・確認
 - ・年齢調べ などを実施する

【図表4】監査上の重要性



◎虚偽表示の集計・評価モデル(例) @監査意見の形成段階

※上記の重要性の基準値(100万円)を前提として、ある監査業務で、監査手続を実施した結果、次の2つのパターンの虚偽表示が発見されたとする。集計したA～Dについて経営者に修正するよう求めたが(指導的機能)、招集通知の発送期限が迫っているため修正したくないという申し入れがあった。それぞれにおいて表明の可能性のある意見と虚偽表示の集計の流れは次の通り。意見形成の場面であるため、手続実施上の重要性(70万円)を使用することはない点注意！

○パターン1

項目毎の未修正の 虚偽表示	金額	集計	個別に	集計して	かつ 原因	監査意見
虚偽表示A	30百万円	する	重要でない(<100百万円)	重要でない (計65百万円<100百万円 のための)	誤謬	無限定適正意見 (である可能性) なぜなら、未修正だが量的 にも質的にも重要ではない
虚偽表示B	20百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示C	10百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示D	5百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示E	0.1百万円	しない(※)	—		誤謬	

○パターン2

項目毎の未修正の 虚偽表示	金額	集計	個別に	集計して	しかも 原因	監査意見
虚偽表示A	80百万円	する	重要でない(<100百万円)	重要である (計125百万円>100百万円 のため)	誤謬	不適正意見 (である可能性) なぜなら、量的にも質的に 重要な虚偽表示が未修正
虚偽表示B	20百万円	する	重要でない(<100百万円)		不正	
虚偽表示C	15百万円	する	重要でない(<100百万円)		不正	
虚偽表示D	10百万円	する	重要でない(<100百万円)		誤謬	
虚偽表示E	0.1百万円	しない(※)	—		誤謬	
			—	—		

(※) 虚偽表示Eは、明らかに僅少な虚偽表示の基準である1百万円未満であることから、監査意見の形成段階での虚偽表示の集計の際に集計する虚偽表示の金額に含めません。また、集計された虚偽表示のもののうち、未修正のもの(財務諸表に現にある誤り)を未修正の虚偽表示といいます。

(注意点①)

上記のパターン1、パターン2はそれぞれモデルとして単純化したものですので、必ずしも上記の監査意見になるとは限りません。

場合によっては、集計された虚偽表示の合計額＜重要性の基準値の場合にも限定付意見になる可能性もありますし、逆に集計された虚偽表示の合計額＞重要性の基準値であっても無限定適正意見になる可能性もあります。

いずれにしても、最終的にどのような監査意見を表明するかは、監査人が監査上の重要性に照らして判断することとなります。

(注意点②)

パターン2については、不適正意見となることを恐れた経営者がもし虚偽表示Aを修正することとなった場合には、集計して財務諸表全体にとって重要な虚偽表示ではなくなることから(45百万円<100百万円)、無限定適正意見となる可能性があります。