

セクション7 リスク対応を踏まえた、財務諸表に対する意見の形成 ～700 番台
監査の結論及び報告、主に、700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」、701
「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」、705「独立監
査人の監査報告書における除外事項付意見」、706「独立監査人の監査報告書におけ
る強調事項区分とその他の事項区分」～

＜Q7-01＞ 監査意見を形成するまでの流れについて簡潔に述べなさい。

【解答例】（P34、P123）

- ・ 監査人は、内部統制及び適用される財務報告の枠組みを含む、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！

（Q1-4）と同じです。【図表 1】を活用して監査の全体像、流れを思い出してください。

＜Q7-02＞ 財務諸表全体に対する意見を形成する場合には必ず分析的手続を実施し、監査事務所の方針及び手続に基づく審査を受嘱する必要がある。それぞれ必ず実施しなければならない理由を述べるとともに、審査で具体的に実施する内容について簡潔に説明しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P15、P123）

- ・ 監査計画に基づき財務諸表項目別に入手した監査証拠や企業に関する監査人の理解が、財務諸表全体において相互に矛盾せず整合的かどうか、全般的な結論を得るために、分析的手続を必ず実施する必要がある（【監基報】520「分析的手続」.5）。
- ・ また、監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価し（【品基報】「監査事務所における品質管理」.34）、監査事務所として監査品質を合理的に高い水準に担保するために、審査を必ず実施する必要がある。
- ・ 審査においては、次の事項を実施する必要がある（【品基報】.36、【監基報】「監査業務における品質管理」.19）。
 - （1）重要な事項についての監査責任者との討議
 - （2）財務諸表等と監査報告書案の検討
 - （3）監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書の検討
 - （4）監査意見の評価及び監査報告書案が適切であるかどうかの検討

☞ワンポイントアドバイス！

- ・ これまでは財務諸表項目（例えば、売上高、売掛金）別に監査証拠を入手したことから、売上債権回転期間分析、流動比率分析、経常利益率分析などの財務諸表分析（分析的手続）を実施することで、監査人のこれまでの理解や入手した監査証拠と不整合がないかを確かめます。
- ・ また、監査計画の立案の段階で実施した分析的手続を再度実施することで、監査人自らが実施したリスク評価手続、その結果得られた重要な虚偽表示リスクの評価結果（ひいてはそれらをもとに実施したリスク対応手続の結果）に誤りがなかったかを確かめます。この結果、これまで認識していなかった重要な虚偽表示リスクを識別することもあります（【監基報】520.A17、A18）。
- ・ 審査は、監査事務所としての品質管理、個々の監査業務における品質管理の両方の側面がありますので、【品基報】、【監基報】いずれにも規定があります。

〈Q7-03〉 財務諸表の表示が適正あるいは適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているという意見を表明するにあたって、監査人は、どのような判断を行わなければならないか、述べなさい。

また、この判断を行うにあたって主にどのような点を勘案する必要があるのか、除外事項という切り口で2点列挙しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P15、P123）

- ・財務諸表の表示が適正あるいは適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているという意見を表明するにあたって、監査人は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に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かどうかを判断しなければならない（監査基準の第一 監査の目的 1 の後段参照、【監基報】700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」.9）。
- ・すなわち、無限定の意見を形成するにあたって監査人は**除外事項の有無**を判断しなければならず、主に、次の2点を勘案することが求められる（【監基報】700.9）。
 - （1）十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか
 - （2）未修正の虚偽表示が、個別に、又は集計した場合に重要であるかどうか

㊦ワンポイントアドバイス！

- ・〈Q1-3〉〈Q1-19〉と同じです。
- ・上記の点を考慮し、除外事項があると認める場合には【監基報】700.15のとおり、除外事項付意見を表明することになります。

＜Q7-04＞ 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ものとする。
その場合、監査報告書の次の記載内容の根拠となる規定を法令基準集から列記しなさい。

- ①表題
- ②監査報告書日
- ③宛先
- ④監査責任者の氏名及び署名
- ⑤監査事務所の所在地
- ⑥監査意見
- ⑦監査意見の根拠
- ⑧継続企業の前提に関する事項
- ⑨監査上の主要な検討事項
- ⑩追記情報
- ⑪その他の記載内容に関する事項
- ⑫財務諸表に対する責任
- ⑬財務諸表監査における監査人の責任
- ⑭利害関係の有無

【解答例】（P132、P133）

・監査報告書のそれぞれの記載の根拠となる規定は次のとおりである。

- ①表題：【監基報】700.19
- ②監査報告書日：【監基報】700.44
- ③宛先：【監基報】700.20
- ④監査責任者の氏名及び署名：【監基報】700.41、42
- ⑤監査事務所の所在地：【監基報】700.43
- ⑥監査意見：【監基報】700.21～23、25、監査証明府令 4③一
- ⑦監査意見の根拠：【監基報】700.26、監査証明府令 4④一、二
- ⑧継続企業の前提に関する事項：【監基報】700.27、【監基報】570「継続企業」.21
- ⑨監査上の主要な検討事項：【監基報】700.28、【監基報】701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」.10、12～15、監査証明府令 4⑤
- ⑩追記情報：（強調事項の場合）【監基報】706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」.8、（その他の事項の場合）【監基報】706.9、10、監査証明府令 4⑥
- ⑪その他の記載内容に関する事項：【監基報】720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」.20、21
- ⑫財務諸表に対する責任：【監基報】700.30～33、監査証明府令 4⑦
- ⑬財務諸表監査における監査人の責任：【監基報】700.34～37、監査証明府令 4⑧
- ⑭利害関係の有無：【監基報】700.A35、【監基報】706.A11、監査証明府令 4①一チ

◎ワンポイントアドバイス！

- ・法令基準集の末尾「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」（通称：監査証明府令）第4条第1項以下も参考になりますので一度必ず目を通してください。
- ・これらの規定の存在を把握しておくことで暗記作業がぐっと抑えられます。

＜Q7-05＞ 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、追加情報の記載が必要な状況において当該注記がなされているかどうかも含めて、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あ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！

- ・＜Q2-09＞と同じですが、少し補足しました。
- ・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」というと理解してください。
『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。』

＜Q7-06＞ では、財務諸表が適正であるというのは具体的にはどういうことか、簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P15、P127）、論文対策問題集 3-1-1

- ・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）。これは、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だけではなく、追加情報の記載が必要な状況において当該注記を含むことも含めて、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あ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状態をいう。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・＜Q1-21＞＜Q2-09＞参照、③について＜Q1-21＞よりもう少し細かく記載しました。
- ・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。

＜Q7-07＞ 我が国において、いわゆる追加情報（財務諸表等規則第 8 条の 5）の記載が財務諸表上求められる場合とはどのような場合か、答えなさい。また、この場合に追加情報の記載がない場合には、監査上どのような取扱いとなるか簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P18、P127）

- ・財務諸表に追加情報の記載が求められる場合とは、**適用される財務報告の枠組みが「適正表示の枠組み」である場合**である（【監基報】700.6.(2)①、16）。
- ・したがって、この場合に追加情報の記載がない場合には、監査上**虚偽表示**として取扱われることとなる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・準拠性の枠組みでは、予め経営者、財務諸表の利用者等との間で注記が求められる範囲（会計基準に準拠すべき範囲）を決めていることから、追加情報の記載までは求められません（【監基報】700.17）。
- ・財務諸表等規則第 8 条の 5 の追加情報の注記はその定義のとおり（P18（※3））、適正表示の枠組みにおいて必要となるものであると改めて理解しておいてください。

＜Q7-08＞ 企業会計の基準が明確ではない場合、あるいは、企業会計の基準において詳細な定めがない場合について、(1)経営者は採用した会計方針を財務諸表に注記する必要があるかどうかを述べなさい。また、このとき(2)財務諸表の適正性を判断するにあたり、監査人はどのようにしてその適正性を判断することになるのか、簡潔に述べなさい。

なお、当該会計方針は財務諸表利用者が財務諸表を理解するうえで重要であるとする。

【解答例】（P127、P128）

(1)について＞

- ・設問のような場合であっても、経営者は**採用した重要な会計方針を注記する必要がある**。
- ・なぜなら、重要な会計方針に関する注記の開示目的は、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解できるようにするために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことにあるが、設問の場合には、財務諸表の理解にあたって採用した会計処理の原則及び手続の概要を示す必要性が高いと考えられるためである（以上、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」4-2、4-3、44-3、44-4 参考）。

(2)について)

- ・設問のような場合であっても、監査人は、**経営者が採用した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るかどうか（P127(2)②）を判断**しなければならない。
- ・したがって、監査人は、経営者が採用した会計方針が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかについて、経営者とのディスカッション、関連資料の閲覧等により、**関連する企業会計の基準の趣旨を踏まえて、自らが実質的に判断する必要がある**（P128(3)②、【監基報】700.11(2)参照）。
- ・また、当該会計方針が、適用される財務報告の枠組みに従って、財務諸表において適切に注記されており、目的適合性、信頼性及び比較可能性を有し、かつ理解可能なものであるかどうかを評価する必要がある（【監基報】700.11(1)(4)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が改正され、設問のように企業会計の基準が明確ではない場合等の会計方針の注記の取扱いが設けられています（同 4-2 項、4-3 項など）。財務会計論で知識を確認しておいてください。
- ・このような場合も監査人は、テキスト 127 頁(2)②の実質的な判断をしなければなりません。

＜Q7-09＞ 監査報告書は監査人が実施した監査の報告手段であり、これによって監査人は責任を果たしたことを自ら認めることになる。この監査報告書が果たしている役割や機能について、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！

- ・＜Q1-18＞と内容は同じですが、少し問題文を修正しました。

＜Q7-10＞ 現在の監査報告書について、保証機能（保証の枠組み）として記載される箇所と、情報提供機能（保証の枠組みの外）として記載される箇所とに区分しなさい。

【解答例】（P135）

- ・テキスト 135 頁の、白抜き箇所（基本的な記載区分）に対応する「監査人の意見」、「意見の根拠」、「経営者及び監査役等の責任」、「監査人の責任」が**保証機能（保証の枠組み）**として記載される箇所である。
- ・一方、テキスト 135 頁の、網掛けの箇所（追加的な記載区分）に対応する「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」が**情報提供機能（保証の枠組みの外）**として記載される箇所である。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・よく保証の枠組み、保証の枠組みの外といった解説がありますが、言い換えると前者が保証機能、後者が情報提供機能のことです。
- ・両者は目的も監査報告書の位置づけも全く異なるから、混同しないこと、あるいは混同していいのではない、という疑念を生み出す状況を作り出さないよう、厳しい制限があります。その文脈で次の【監基報】やテキストの内容を正しく理解しましょう。
 - － 追記情報を記載する場合、意見の表明と明確に区別することが求められる（P153）。
 - － 監査報告書に「強調事項」区分を設ける場合、強調事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではないことを記載する（P155(3)①c、同(※3)、【監基報】706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」.8(3)）。
 - － 「強調事項」区分を設けるには、強調事項に関連して除外事項付意見を表明する必要があると判断していることが条件となり（【監基報】706.7(1)）、「強調事項」区分を設けることは、除外事項付意見を表明することを代替するものではない（P154(※1)、【監基報】706.A7(1)）。
 - － 監査人は、除外事項付意見を表明しなければならない状況において除外事項付意見を表明せずに除外事項に該当する事項を監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において報告してはならない（P195(※1)、【監基報】701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項」.11）。

＜Q7-11＞ 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！

- ・ <Q1-20>と同じです。
- ・ 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。

＜Q7-12＞ 監査範囲の制約に関して、(1)除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合、(2)意見を表明しない場合はそれぞれどのような場合か、監査基準の規定に照らして述べなさい。

【解答例】（P148）、論文対策問題集 3-3-1

- ・ 監査範囲の制約に関して、除外事項付意見を表明する場合は次のとおりである。
- ・ すなわち、(1)除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合とは、**重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときである。**
- ・ また、(2)意見を表明しない場合とは、**重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときである。**

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ **【監基報】705**「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」6(2)、8に基づき説明することも可能ですが、適正表示の枠組みを前提に監査基準の規定に照らして述べる場合には上記のとおり答える必要があります。両方の書き方ができるようにしておきましょう。
- ・ 意見を表明しないこととなる場合の「広範」の意味合いは**【監基報】705.4(1)**参照。

＜Q7-13＞ 意見に関する除外に関して、(1)除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合、(2)不適正意見を表明する場合はそれぞれどのような場合か、監査基準の規定に照らして述べなさい。

【解答例】（P150）、論文対策問題集 3-3-1

- ・ 意見に関する除外に関して、除外事項付意見を表明する場合は次のとおりである。
- ・ すなわち、(1)除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合とは、**経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときである。**
- ・ また、(2)不適正意見を表明する場合とは、**経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合である。**

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ **【監基報】705**「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」6(1)、7に基づき説明することも可能ですが、適正表示の枠組みを前提に監査基準の規定に照らして述べる場合には上記のとおり答える必要があります。両方の書き方ができるようにしておきましょう。
- ・ 不適正意見を表明することとなる場合の「広範」の意味合いは**【監基報】705.4(1)**参照。

＜Q7-14＞ 追記情報には「強調事項」と「その他の事項（説明事項）」があるが、両者の異同点を述べなさい。（定義部分は暗記不要）

【解答例】（P154、P155） 、論文対策問題集 3-4-1、3-4-2
（共通点について）

- ・いずれも監査人が当該事項を記載することで財務諸表あるいは監査報告書の利用者である**利害関係者の理解に資するため重要であると判断して、監査報告書に情報として追記したもの**である。
- ・また、いずれも監査報告書の他の区分と混同されないように「強調事項」または「その他の事項」等という適当な見出しを付けるとともに、独立した区分を設けて、**意見の表明と明確に区別して記載**しなければならない（【監基報】706.8(1)、10）。

（「強調事項」と「その他の事項（説明事項）」の定義について）

- ・「強調事項」は、財務諸表に適切に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であると監査人が判断し、当該事項を強調するため監査報告書に設ける区分である（【監基報】706.6(1)）。
- ・一方、「その他の事項（説明事項）」は、財務諸表に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連すると監査人が判断し、当該事項を説明するため監査報告書に設ける区分である（【監基報】706.6(2)）。

（両者の相違点について）

- ・したがって、「強調事項」は**財務諸表に適切に表示又は開示されている事項**について強調するものであるのに対して、「その他の事項（説明事項）」は、**財務諸表に表示又は開示されていない事項**について説明するものという違いがある。
- ・また、監査報告書上、「強調事項」については、**当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではないという内容を記載する（※）**のに対して（【監基報】706.8(3)）、「その他の事項（説明事項）」については、当該記載が求められないという違いもある（【監基報】706.10 参考）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・（※）についてその理由は P155(※3) 参照（その理由は暗記必要です。**強調事項として記載された事項は監査人の意見に影響を及ぼすような除外事項ではなく、虚偽表示はないという内容**を伝える必要があるためです。そもそも当該事項に虚偽表示がある場合、除外事項となることから、保証機能部分でその旨を説明するとともに（つまり、意見に関する除外についての除外事項付意見を表明し）、保証が及ぶ範囲を限定しなければならなくなります（＝強調事項とはできない（【監基報】706.7(1) 参照）。
- ・そもそも「その他の事項（説明事項）」については財務諸表に表示又は開示されていない事項（すなわち、監査対象ではない事項）について説明するものなので、監査人の意見（保証機能）に影響が及ぶということはありません。そこで、（※）のような記載は求められません。

＜Q7-15＞ 監査上の主要な検討事項の決定過程を 3 段階に分けて説明しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P191）

- ・まず、監査役等とコミュニケーション（協議）を行った事項を母集団とする（①）。
- ・次に、その中から、監査を実施するうえで監査人が特に注意を払った事項を、一定の項目等を考慮して決定する（以上、2 段階目まで【監基報】701.8）（②）。
- ・最終的には、その中から更に、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定する（【監基報】701.9）（③）。このように、監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等とコミュニケーション（協議）を行った事項から絞り込んで選択、決定される（【監基報】701.7）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査上の主要な検討事項（KAM）は令和 3 年度に大問で出題されたため、今後大問で出題されることはありません、監査報告書の問題の一部分で出題される可能性はあります。
- ・なお、監査上の主要な検討事項（KAM）については【監基報】701 に趣旨や目的も含めて殆どすべて記載がありますので、暗記する項目は必要最低限にしましょう。

＜Q7-16＞ 監査上の主要な検討事項の報告が、企業のコーポレート・ガバナンスの強化につながるとされる理由を述べなさい。

【解答例】（P190）

- ・ 監査上の主要な検討事項は、当年度の財務諸表の監査において職業的専門家として特に重要であると判断した事項であるが、**多くの場合経営者が対峙する事業上のリスクと関係するとともに、経営者の重要な判断が含まれる領域に関連**することも多い（【監基報】701.2、A2 参照）。したがって、監査上の主要な検討事項の報告を通じて、経営者とさまざまなリスクに関する認識が共有される可能性がある。
- ・ また、監査上の主要な検討事項は、**財務報告プロセスの整備及び運用における取締役の職務の執行を監視**する（P132）監査役等とコミュニケーションを行ったものから決定される。したがって、監査上の主要な検討事項の報告が、三様監査を担う監査人と監査役等との間のコミュニケーションをより活発化させ、**さまざまなリスクに関する認識が共有**されることによって、監査役等が財務報告プロセスを監視する重要な役割をより適切に果たすことにつながる可能性がある（【監基報】701.A61 参照）。
- ・ このように、監査上の主要な検討事項の報告によって、企業とさまざまなリスクに関する認識が共有されることから、**当該リスクの認識を受けて企業が統制活動をより強化させたり、監査役等がその監視活動をさらに強めるなど、企業のコーポレート・ガバナンスの強化につながるとされる。**

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 特に絶対的な解答はありませんし、【監基報】にもばっちりなまる記述もありません。コーポレート・ガバナンスを専門にしている試験委員がいますので、その対策という意味だけの問題です。なんとなくニュアンスが理解できれば十分です。「**リスクの認識の共有**」というのがキーワードです。
- ・ コーポレート・ガバナンスは企業統治の仕組みと訳されますが、監査論の学習上は内部統制システムと言い換えるとわかりやすくなると思います（P54、P55）。

＜Q7-17＞ 経営者が財務諸表に継続企業の前提に関する事項について注記しなければならないのはどのような場合か簡潔に述べなさい。また、注記しなければならない事項についても述べなさい。

【解答例】（P176）、論文対策問題集 4-2-2

- ・ 経営者が財務諸表に継続企業の前提に関する事項について注記しなければならないのは、継続企業の前提に関して合理的な期間（少なくとも期末日の翌日から1年間）の評価を行った結果、期末日において、**継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を図ってもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときである。**
- ・ この場合、経営者は次の**4つの事項**を注記しなければならない（財務諸表等規則8条の27）。
 - ① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
 - ② 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
 - ③ 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
 - ④ 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別

◎ワンポイントアドバイス！

上記の内容は経営者が対応、注記しなければならない事項ですから、【監基報】570「継続企業」に規定はなく、暗記が必要です。

＜Q7-18＞適正表示の枠組みを前提として、次の場合に、どのような監査報告となるか述べなさい。

(暗記不要)

- (1) 監査人が、継続企業を前提として財務諸表が作成されている場合に、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でないと判断したとき
- (2) 監査人が、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められる場合で、
 - ① 重要な不確実性に係る注記事項が適切であると判断する場合
 - ② 重要な不確実性に係る注記事項が適切ではないと判断する場合
- (3) 監査人が、継続企業の前提に関する評価の実施又は（合理的な期間である期末日の翌日から1年に満たないため）評価期間の延長を経営者に求めたにもかかわらず、経営者がこれを行わない場合（あるいは、これに応じない場合）

【解答例】(P182)

- ・ (1) の場合には、【監基報】570.20 のとおり、不適正意見を表明する。
- ・ (2) ① の場合には、【監基報】570.21 のとおり、無限定適正意見を表明し、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見直しを付した区分を設け、財務諸表における注記（＜Q7-17＞参照）について注意を喚起する。
- ・ (2) ② の場合には、【監基報】570.22 のとおり、状況に応じて、限定付適正意見又は不適正意見を表明する。
- ・ (3) の場合には、【監基報】570.23、A34 のとおり、限定付適正意見又は意見を表明しないことを検討する。

◎ワンポイントアドバイス！

上記の(1)及び(2)②が意見に関する除外、(3)が監査範囲の制約となります。

＜Q7-19＞以下の前提において、監査人はどのような監査意見を表明することになると考えられるか、その理由とともに、具体的に説明しなさい。

（前提条件）

- ① 適用される財務報告の枠組みは、適正表示の枠組みを前提とする。
- ② 監査計画において決定した重要性の基準値は 1,000 であった。監査計画段階では企業が作成した当年度の事業計画上の予想税引前当期純利益を指標としていたが、税引前当期純利益の実績値は当該予想と大幅な乖離がなかったことから、実績値に照らして依然として適切であると監査人は判断し、重要性の基準値の改訂は行わなかった。なお、手続実施上の重要性は 300、虚偽表示を集計しない明らかに僅少な金額は 50 としていた。
- ③ 監査手続を実施し、監査の過程で識別した虚偽表示の状況は次のとおりであった。

虚偽表示の内容	原因	影響額
A:売上高の架空計上	経営者の指示に基づく不正	500
B:繰延税金資産の過大計上	スケジューリング誤りによる誤謬	400
C:貸倒引当金の計上漏れ	債権分類の判断誤りによる誤謬	350
D:未払利息の計上漏れ	経理担当者の不注意による誤謬	30

- ④ 監査人は集計した全ての虚偽表示について経営者に修正するよう求めたが、経営者はその求めに応じなかった。
- ⑤ 監査人はAの発生原因や経営者が修正に応じなかったという事実は財務諸表の信頼性に対して広範な影響をもたらしていると判断した。

【解答例】（P182）

- ・設問の場合、**不適正意見**を表明することになると考えられる。
- ・なぜならば、**集計した未修正の虚偽表示（A、B、C）**（考え方について、【監基報】450.4、7、10 参照）の**合計額は 1,250 と、重要性の基準値である 1,000 を超えている**。したがって、**全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がある**といえる（【監基報】450.10、【監基報】705. 3(1)）。
- ・また、虚偽表示 A の発生原因は経営者の指示に基づく不正であること、監査人の虚偽表示の修正の申し出に経営者が応じなかった事実は**質的にも重要**であるといえ、監査人は、財務諸表の信頼性に対して広範な影響をもたらしていると判断している。
- ・したがって、**未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表に及ぼす影響が、重要かつ広範であると判断されるため、不適正意見を表明しなければならない**と考えられる（【監基報】705.7）。

◎**ワンポイントアドバイス！**

- ・【図表 4】の（ケース 2）を参照してください。
- ・監査計画で策定した重要性の基準値が、実績値に照らして依然として適切か、改訂が必要でないかの判断については、【監基報】450.9 を参照してください。本問では大幅な予実差異がなかったことから監査計画において策定した重要性の基準値は、監査意見の形成段階でも依然として適切であるという前提としています。
- ・虚偽表示 D は虚偽表示を集計しない明らかに僅少な金額である 50 を下回っているため、未修正の虚偽表示として集計せず、経営者に修正することを求める必要もありません。
- ・手続実施上の重要性はあくまで監査手続（多くは実証手続）の実施の要否を判断する際に用いることから、本問のような監査意見を形成する段階では用いることはありません。

＜Q7-20＞ 次の監査人から情報として提示される監査報告書の記載は、いずれも二重責任の原則には反しない。その理由について説明しなさい。

- ① 継続企業の前提に関する事項（継続企業の前提に関する重要な不確実性）
- ② 監査上の主要な検討事項
- ③－ 1 強調事項
- ③－ 2 その他の事項（説明事項）
- ④ その他の記載内容に関する事項

【解答例】（P20、P154、P184、P190、P217）、論文対策問題集 1-3-7

- ・二重責任の原則とは、**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。**そこで、二重責任の原則に照らすと、**利害関係者の経済的意思決定に資する企業情報を提供する役割は経営者が担っており、監査人は経営者に代わって企業情報を提供してはならない。**
- ・この点、設問の①～④は監査人からの情報提供ではあるものの、次のとおりいずれも二重責任の原則には反しない。
- ・①継続企業の前提に関する事項、③－ 1 強調事項については、経営者が作成する財務諸表に適切に**注記された事項を受けて記載（P184(3)②）あるいは強調（P154①）**するものであることから、監査人が経営者に代わって企業情報を提供していることにはならない。
- ・②監査上の主要な検討事項は、そもそも**監査意見に至る監査のプロセス（監査の内容）に関する情報**であり（P190）、監査人が経営者に代わって企業情報を提供しているわけではない。
- ・③－ 2 その他の事項（説明事項）も、**財務諸表に表示又は開示されていない事項**について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連すると監査人が判断し、当該事項を**説明**するため監査報告書に設けるものであることから（P154②、【監基報】706.6(2)）、監査人が経営者に代わって企業情報を提供しているわけではない。
- ・④その他の記載内容に関する事項についても、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（【監基報】720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」.11(1)）について、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報告するものであることから（P217、【監基報】720.13(1)・(2)、21）、監査人が経営者に代わって企業情報を提供しているわけではない。
- ・以上のとおり、設問の①～④は監査人からの情報提供ではあるものの、監査人が経営者に代わって企業情報を提供しているわけではなく、いずれも二重責任の原則には反しない。

＜Q7-21＞ 次の監査人から提示される情報提供について、監査報告書上、該当する事象があるかないかによって取扱いが異なる。具体的な取扱いの相違について説明しなさい。

- ① 継続企業の前提に関する事項（継続企業の前提に関する重要な不確実性）
- ② 監査上の主要な検討事項
- ③－ 1 強調事項
- ③－ 2 その他の事項（説明事項）
- ④ その他の記載内容に関する事項

【解答例】（P194、P219）

- ・①**継続企業の前提に関する事項、③－ 1 強調事項、③－ 2 その他の事項（説明事項）**については、**該当する事象がなければ、監査報告書には見出しも含めて何ら記載されない。**
- ・一方、②監査上の主要な検討事項については、報告すべき監査上の主要な検討事項がない場合、その旨を記載する（【監基報】701.15）。
- ・同様に、④その他の記載内容に関する事項についても、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や、その他の記載内容に誤りがなく報告すべき事項がない場合、見出しを付したその他の記載内容区分にその旨を記載する（【監基報】720.21(5)）。また、そもそもその他の記載内容が存在しない場合にも、見出しを付したその他の記載内容区分にその他の記載内容が存在しないと判断した旨及びその他の記載内容に対していかなる作業も実施していない旨を記載する（【監基報】720.21 本文）。