

＜Q7-22＞後発事象について、財務諸表上求められる対応の違いという観点から2種類に区分し、それぞれの「名称」、並びにそれぞれに求められる対応の内容について簡潔に説明しなさい。

【解答例】(P158)

- ・後発事象は、決算日後に発生した会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす会計事象をいうが、財務諸表上求められる対応の違いという観点から、①修正後発事象、②開示後発事象とに区分される（【監基報】560「後発事象」.2）。
- ・①修正後発事象は、決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象である。したがって、重要な修正後発事象を認識した場合、経営者は、財務諸表の修正を行うことが必要となる。
- ・②開示後発事象は、決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす会計事象である。したがって、重要な開示後発事象を認識した場合、経営者は、財務諸表の注記によって開示することが必要となる。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・【監基報】560「後発事象」には修正後発事象、開示後発事象の細かな規定がないため、上記の内容は暗記が必要です。
- ・①の代表例には、得意先の倒産が挙げられます。もし、決算日（3月末）後の4月10日にある得意先が破産した場合、当該後発事象を受けて、貸借対照表上当該得意先に対する債権を破産更生債権等（固定資産の投資その他の資産）に分類変更するとともに、担保や保証による回収見込額を差し引いた全額を貸倒引当金（固定区分）として計上しなければなりません。
- ・②の代表例には、期末日の重要な取締役会決議（重要な新株の発行、組織再編行為、重要な資産の取得又は売却など）、（事実としての）重要な新株の発行、組織再編行為、重要な資産の取得又は売却、地震や火災等の災害などが挙げられます。財務諸表等規則第8条の4にしたがい、開示後発事象の内容を注記により開示しなければなりません（＜Q2-8＞（参考）参照）。
- ・修正後発事象を例外的に開示後発事象として取扱うケース（P298）も確認しておいてください。

＜Q7-23＞その他の記載内容の通読によって、財務諸表とその他の記載内容との間の重要な相違を認識した。この場合に、監査人に求められる対応について、適宜場合分けをして述べなさい。（暗記不要）

【解答例】(P218)

- ・その他の記載内容の通読によって、財務諸表とその他の記載内容との間の重要な相違を認識した場合、財務諸表に重要な虚偽表示があるのか、あるいは、その他の記載内容に重要な誤りがあるのか判断するために、当該事項について経営者と協議するとともに、必要に応じてその他の手続を実施しなければならない（【監基報】720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」.15）。
- ・その結果、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合、経営者にその他の記載内容の修正を要請し（【監基報】720.16）、修正に同意した場合、修正が行われたことを確認しなければならない（【監基報】720.16(1)）。修正に同意しない場合、監査役等に当該事項を報告するとともに、修正を要請しなければならない（【監基報】720.16(2)）。
- ・一方、財務諸表に重要な虚偽表示があると判断した場合、監査の基準にしたがって適切に対応しなければならない（【監基報】720.19）。具体的には、重要な虚偽表示であることを裏付けるための十分かつ適切な監査証拠を入手する、重要な虚偽表示の発生原因如何では追加的に不正リスクを識別するなど、リスクの再評価を行い、当該結果を監査計画に反映させる、重要な虚偽表示であると結論付けた場合には、経営者に修正を求めるなどの対応を図り、当該重要な虚偽表示が修正されない場合には意見に関する除外として取扱い、監査報告書の内容を検討するといった対応が必要となる。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・重要な虚偽表示であると判断した場合の対応、すなわち【監基報】720.19の意味するところについては、上記の3つ目の・の内容を一通りイメージできるようになってください。

＜Q7-24＞ P 社（×年 3 月決算）の監査にあたり、監査人は P 社から財務諸表（草案・初稿）の提示を受けた。その後期末監査を進めていく過程で、×年 4 月に開催された臨時取締役会議事録の閲覧によって、以前から係争中にあった A 社（原告）との訴訟事件について、P 社から和解を申し出る旨の決議が行われている事実を把握した。そこで、P 社の顧問弁護士とコミュニケーションを行ったところ、A 社も和解に応じる可能性が高く、これによって A 社の意向及び過去の類似する係争事件の実績を踏まえて 150 百万円程度の和解金が発生する見込みであるという追加的な見解を得た。この場合に、監査人に求められる対応について述べなさい。

なお、A 社との訴訟事件について、初稿の財務諸表には、A 社から損害賠償請求（請求額 200 百万円）を提訴されているが、最終的な結論が得られていないことから、財務諸表に反映していない旨の偶発債務の注記があるのみである。150 百万円の和解金あるいは 200 百万円の請求額は P 社の財務諸表を利用する利害関係者の経済的意思決定にあたって重要であるとする。

【解答例】（P212）

- ・監査人は、P 社の顧問弁護士とコミュニケーションを行った結果得られた追加的な見解を受けて、いわゆる引当金の 4 要件に照らして「**損害（和解金）の発生可能性が高く、金額を合理的に見積りすることができるか**」を判断する。本問では、A 社も和解に応じる可能性が高く、これによって A 社の意向及び過去の類似する係争事件の実績から 150 百万円程度の和解金が発生する見込みであることから、損害（和解金）の発生可能性が高く、金額も合理的に見積りすることができるものと考えられる。
- ・そこで、**経営者に財務諸表を修正するよう求める**。具体的には、訴訟損失引当金等 150 百万円を追加計上することを求める。その後、財務諸表が修正され、当該事象が財務諸表に適切に反映されているかどうかを判断する（【監基報】560「後発事象」.7）。
- ・なお、仮に、監査人が訴訟損失引当金等の認識が不要であると判断した場合には、経営者に財務諸表の注記の内容をより適切なものとするよう修正を求める。具体的には、初稿の財務諸表には、和解に向けた協議が進められている点、150 百万円程度の和解金が発生する可能性がある旨が記載されていない。そこで、これらの内容を注記に含めるよう求める。その後、財務諸表の注記が修正され、当該事象が財務諸表に適切に反映されているかどうかを判断する（【監基報】560.7）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・設問の議事録の閲覧が、後発事象を網羅的に識別するために求められる【監基報】560「後発事象」5.6.の手続の一つです。また、重要な訴訟についての顧問弁護士とのコミュニケーションが、【監基報】501「特定項目の監査証拠」9.の手続です。
- ・本問では実務的には引当金を認識することになると考えられますし、問題の前提から引当金を認識することが試験上も一般的であると考えられますので、その前提で解答を作成していますが、念のため、引当金の認識をしない場合の対応についても、解答に含めていますので参考にしてください。

＜Q7-25＞ 監査報告書を発行したあとに、当該財務諸表に重要な虚偽表示が発見されたとする。この場合、監査人は自らに責任がなかったこと、すなわち、監査の基準にしたがい適切に監査を行ったことを自ら立証しなければならないが、監査人は、具体的に、どのようにして、自らに責任がなかったことを立証することになるのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P28、P29、P104、P105、P307、P308）

- ・監査人は、「**監査調書**」に基づき、自らが一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施したこと、これによって監査報告書を発行するための基礎を得たことを立証する（【監基報】230「監査調書」.4(1)(2)、A7）。
- ・具体的には、監査人は、**職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して監査を行ったこと（P28）、個々の状況に応じた適切な監査手続を立案し実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手したこと（【監基報】500「監査証拠」.5）**を、監査調書に基づき自ら立証する必要がある。

◎ワンポイントアドバイス！

＜Q2-16-1＞も参照。NoPaperNoAudit（Work）と言われるほど監査調書は重要です。

セクション 8 その他の保証業務～四半期レビューと内部統制監査等～

※ 四半期レビューの報告論及び特別目的の財務諸表の監査を除き、基本的に法令基準集には掲載されていません。したがって、これらの範囲は他の範囲と比べて相対的に暗記が重要になります。が、考える力を問う論文式試験では出題の可能性は低くなっています。

〈Q8-1〉 四半期レビューの目的について、四半期レビュー基準（企業会計審議会）にしたがって述べるとともに、年度の財務諸表監査の目的との違いを明らかにしなさい。（最も重要）

【解答例】（P223）

- ・ 四半期レビューの目的は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかったかどうかに関し、監査人が自ら入手した証拠に基づいて判断した結果を結論として表明することにある。
- ・ 四半期レビューにおける監査人の結論は、四半期財務諸表に重要な虚偽の表示があるときに不適切な結論を表明するリスクを適度な水準に抑えるために必要な手続を実施して表明されるものであるが、四半期レビューは、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るために実施される年度の財務諸表の監査と同様の保証を得ることを目的とするものではないという違いがある。

㊦ワンポイントアドバイス！

暗記必要です。なお、監査証明府令第4条第17項第1号が暗記の手助けになります。

〈Q8-2〉 〈Q8-1〉の目的の違いから、①実施する手続、②結論の報告形式がどう異なることになるのか、四半期レビューと年度の財務諸表監査とを比較して明らかにしなさい。（最も重要）

【解答例】（P222、P223、P225、P230）、論文対策問題集 5-1-1

- ・ Q8-1の目的の違いから、おのずと①実施する手続、②結論の報告形式が異なることになる。
- ・ すなわち、両者の目的の違いから、①実施する手続について、四半期レビューでは、質問及び分析的手続その他の四半期レビュー手続に限定し、基本的に、年度の財務諸表監査において実施される内部統制の運用評価手続、実査、立会、確認、証憑突合といった実証手続の実施は要求されない。一方、年度の財務諸表監査では、特段監査手続に制限はなく、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要だと判断した監査手続を実施しなければならない。
- ・ なお、四半期レビューでは、通常質問や分析的手続の裏付けとなる証憑を入手するための実証手続は要求されないことから、経営者等に的確な質問を行うとともに業種等の特性等を踏まえたきめ細やかな分析的手続を実施することによって、監査人の結論の基礎を得なければならない。
- ・ また、両者の目的の違いから、②結論の報告形式も、異なることになる。すなわち、両者の保証水準が同一水準にあるといった利害関係者の誤解を防ぐために、四半期レビューでは、財務諸表が企業の状況を適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかったかどうかという消極的形式により結論を表明するのに対して、年度の財務諸表監査では財務諸表が企業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という積極的形式により意見を表明する。

㊦ワンポイントアドバイス！

四半期レビューにおいても、①四半期レビュー計画の策定、②四半期レビュー手続の実施、③四半期レビューの結論の形成という流れは年度の財務諸表監査と同じです。

＜Q8-3＞ 四半期レビューにおいて、関係書類の閲覧等の追加的な手続の実施が必要となるケースを列挙しなさい。

【解答例】（P226）

四半期レビューにおいて、関係書類の閲覧等の追加的な手続の実施が必要となるケースは次の2つである。

- （1）質問や分析的手続等の四半期レビュー手続を実施した結果、四半期財務諸表について、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と認められる場合
- （2）質問した結果、四半期財務諸表について、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判断した場合

＜Q8-4＞ 四半期レビューの重要性の基準値は、年度監査に係る重要性の基準値を踏まえて、どのように決定するか、理由と併せて簡潔に述べなさい。（重要）

【解答例】（P223、P229）

（結論について）

- ・ 四半期レビューの重要性の基準値は、年度監査に係る重要性の基準値を上限として決定する。

（理由について）

- ・ なぜなら、四半期レビューにおける重要性の基準値が年度監査に係る重要性の基準値を超えると、年度監査において重要であると判断すべき取引や勘定残高が、四半期レビューにおいて重要ではないと判断された結果、四半期レビューの検討対象から外れてしまう可能性がある。
- ・ そのため、年度監査において各四半期の取引や勘定残高について行うべき監査手続を適時にかつ効果的に実施することを計画することができない、又は、年度監査において検討すべき重要な着眼点等を四半期レビューにおいて事前に十分に検討できないこととなる。
- ・ このように、四半期レビューにおける重要性の基準値が年度監査に係る重要性の基準値を超えてしまうと、年度監査と四半期レビューとを適切に組み合わせて一体的に実施することで、監査を効果的かつ効率的に実施するという目的が達成できないことになる（P223(3)参照）。

＜Q8-5＞ 年度の財務諸表監査では必要とされないが、四半期レビューにおいて理解することが求められる内部統制がある。その内容について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P224）

- ・ 四半期レビューにおいて理解することが求められる内部統制とは、四半期財務諸表の作成に係る内部統制である。
- ・ すなわち、四半期財務諸表の作成にあたってはその適時性の要請の観点から、四半期特有の会計処理（※1）、あるいは簡便的な会計処理（※2）が認められている。
- ・ このように、年度と異なる処理が認められていることから、四半期財務諸表の作成に関係する内部統制が、年度の財務諸表の作成に関係する内部統制と異なる可能性がある。
- ・ したがって、監査人は四半期財務諸表の作成に係る内部統制についても十分に理解する必要があるとされる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ （※1）特有の会計処理には、例えば、年度の見積実効税率を用いた税金費用の計算があります。
- ・ （※2）簡便的な会計処理には、例えば、実地棚卸の省略や、減価償却方法に定率法を採用している場合に、四半期では年度に係る減価償却費を期間按分する方法を採用することなどがあります。

＜Q8-6＞ 四半期レビューにおける継続企業の前提の検討について、前会計期間末（第 1 四半期であれば前期末、第 1 四半期以外は直近の四半期会計期間末）において、次のような状況であった場合、監査人に求められる対応について簡潔に述べなさい。なお、監査人が少なくとも検討の対象としなければならない経営者の評価及び対応策の範囲についても言及すること。

- (1) 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し、かつ、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合
- (2) 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していたが、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかった場合、あるいは、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していなかった場合（が、当四半期末に新たに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を認めた場合）

【解答例】（P226、P227）

（1）について）

- ・ 当四半期末までの事象又は状況の**変化**、並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の**変更**を質問する。
- ・ これらのいずれにおいても大きな変化がない場合には、前会計期末における開示を踏まえた開示が行われているかどうかを、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して検討する。なお、この場合、少なくとも、経営者の評価については当期末まで（＝当初 1 年から徐々に四半期ごとに 3 カ月分減少）、対応策は翌四半期会計期間末まで（＝3 カ月）を対象として検討する。
- ・ これらのいずれかに大きな変化がある場合、経営者による評価及び対応策を含め継続企業の前提に関する開示の要否について追加的に質問する。さらに、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判断した場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して継続企業の前提に関して適切に開示されているかどうかを検討する。なお、この場合、少なくとも、経営者の評価については当四半期末の翌日から 1 年間、対応策は翌四半期会計期間末まで（＝3 カ月）を対象として検討する。

（2）について）

- ・ 経営者による評価及び対応策を含め継続企業の前提に関する開示の要否について追加的に質問する。さらに、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判断した場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して継続企業の前提に関して適切に開示されているかどうかを検討する。なお、この場合、少なくとも、経営者の評価については当四半期末の翌日から 1 年間、対応策は翌四半期会計期間末まで（＝3 カ月）を対象として検討する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 短答式試験の知識を思い出してください。
- ・ とにかくずっと質問ですが、**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判断した場合には**、四半期財務諸表において継続企業の前提に関する注記が必要となることから、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施することを通じて、当該注記の適否について検討することになります。
- ・ 苦手な方は、追加で配布した教科書のコピーを参考に頭を整理してください。

＜Q8-7＞ 四半期レビューにおける結論の報告について、四半期レビュー報告書の記載事項を示した法令基準集上の規定を指摘しなさい。なお、指定国際会計基準や修正国際基準について念頭に置く必要はない。

また、情報提供として記載される区分に関して、年度の監査報告書における取扱いとの違いについて、簡潔に述べなさい。（重要）

【解答例】（P231、P232、P233、P236、P237）

（法令基準集の規定について）

- ・ 四半期レビュー報告書の記載事項を示した法令基準集上の規定は、**監査証明府令第4条第1項第3号、第17項～第22項**である。

（情報提供として記載される区分に関して、年度の監査報告書との違いについて）

- ・ 年度の金融商品取引法に係る監査報告書には、監査上の主要な検討事項の記載が行われるのに対して、**四半期レビュー報告書には監査上の主要な検討事項の記載は行われない**という違いがある。
- ・ さらに、年度の監査報告書においては、財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識とその他の記載内容との間に重要な相違があるか否かにかかわらず、「その他の記載内容」区分を設けて所定の事項（P219 参照）を記載するのに対して、**四半期レビュー報告書においては、重要な相違があった場合にその他の記載内容の修正が必要であるにもかかわらず、経営者が修正しない場合にのみ、「その他の事項（説明事項）」区分に当該重要な相違の内容を記載する**（P236(5)13(4) 参照）という違いがある。

㊦ **ワンポイントアドバイス！**

- ・ テキストの暗記を最小限にするために、上記の府令の規定の存在を暗記し、条文の引き方を必ずマスターしましょう。
- ・ 監査証明府令第4条第1項第3号は「継続企業の前提に関する注記」を意味しています。
- ・ 念のための知識の確認ですが、四半期レビューは金融商品取引法に存在する制度であり、上場企業について実施されています。したがって、四半期レビューが実施される企業の年度の監査報告書には、（金融商品取引法を前提としますので）監査上の主要な検討事項が記載されます。
- ・ **四半期レビュー基準が改正されておらず、四半期レビュー報告書上「その他の記載内容」区分という区分がありません。**そこで、「その他の記載内容」区分ではなく、**追記情報の「その他の事項」区分に記載することになります**（P236(5)、P237(※1)①参照）。参考までに、年度においても、令和2年度改正前は、追記情報の「その他の事項」区分として取扱われていました。

＜Q8-8＞ 内部統制監査の目的について、内部統制の基準（企業会計審議会）にしたがって述べなさい。（最も重要）

【解答例】（P244）

- ・ 経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果を示した内部統制報告書に対する財務諸表監査の監査人による監査、すなわち**内部統制監査の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果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、監査人自らが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。**
- ・ **内部統制報告書が適正である旨の監査人の意見は、内部統制報告書には、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。**

◎**ワンポイントアドバイス！**

- ・ 内部統制監査も、財務諸表監査と同じく主題情報の適正性について積極的形式で意見を表明するものであることから、目的の規定ぶりは類似しています（P15 と対比のこと）。いずれも合理的な保証を得なければならないという点では同じです。
- ・ 上記の後段の記載からも、開示すべき内部統制の不備があることから財務報告に係る内部統制は有効ではないとする内部統制報告書を適正と認める余地があることが分かります（論文対策問題集 5-2-2 参照）。

＜Q8-9＞ 〈Q8-8〉の目的の違いから、①主題、②主題情報、③主題情報の適否を判断する一定の基準がどう異なるか、内部統制監査と財務諸表監査とを比較して明らかにしなさい。（重要）

【解答例】（P244）、論文対策問題集 5-2-1

- ・ 財務諸表監査では、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況（①主題）が表明された財務諸表（②主題情報）が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（③一定の規準）に準拠して適正に表示しているかどうかについて意見を表明するのに対して、
- ・ 内部統制監査では、企業の**財務報告に係る内部統制の有効性（①主題）**の評価結果が表明された**内部統制報告書（②主題情報）**が、一般に公正妥当と認められる**内部統制の評価の基準（③一定の規準）**に準拠して適正に表示しているかどうかについて意見を表明する、という違いがある。

◎**ワンポイントアドバイス！**

内部統制監査においても、①内部統制監査の計画の策定、②内部統制監査の実施、③内部統制監査の意見の形成という流れは年度の財務諸表監査と同じです。

＜Q8-10＞内部統制監査は、原則として同一の監査事務所の同一の業務執行社員によって、財務諸表監査と一体となって行われるものである。そこで、次の問いに答えなさい。

- (1) 財務諸表監査と一体となって行われる、というのはどういうことか、具体的に説明しなさい。
- (2) ①財務報告に係る内部統制の開示すべき重要な不備の定義を述べるとともに、②仮に期末日に当該不備があり内部統制報告書において財務報告に係る内部統制は有効ではないとされた場合、財務諸表監査に一般的にどういった影響があると考えられるか、具体的に述べなさい。
(重要)

【解答例】(P245、P249、P253、P258、P267)、論文対策問題集 2-4-5、5-2-3③

(1)について)

- ・監査人は、**内部統制監査において実施する内部統制の評価を通じて、経営者が整備し運用する財務報告に係る内部統制の状況を理解するとともに、監査人自ら抽出したサンプルを自ら検証すること等(※)**を通じて**内部統制の運用状況を評価する**。
- ・つまり、監査人は内部統制監査を通じて、企業の財務報告に係る内部統制を理解し、当該内部統制の整備状況及び運用状況についての監査証拠を入手する。
- ・そこで、**監査人はこれらの監査証拠を、財務諸表監査において入手すべき内部統制システムの理解のためのリスク評価手続の監査証拠、あるいは、内部統制の運用状況を評価するための運用評価手続の監査証拠(に流用して財務諸表監査の監査証拠)として利用する**。
- ・同様に、財務諸表監査の過程で入手した監査証拠を内部統制監査の監査証拠として利用することもある。
- ・このように、財務諸表監査と一体となって内部統制監査が行われるとは、**同一の監査証拠をそれぞれの監査において相互利用すること**を通じて、全体として効果的かつ効率的な監査を実施することが可能となることを意味している。
- ・そのためには、設問のとおり、内部統制監査は、原則として同一の監査事務所の同一の業務執行社員によって行われる必要がある。

(2)について)

- ・①について、開示すべき重要な不備とは、**財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備**をいう。
- ・②については設問のとおり、評価日である期末日時点において、開示すべき重要な不備があれば財務報告に係る内部統制は有効ではないこととなる。このように、内部統制報告書において財務報告に係る内部統制は有効ではないとされた場合、開示すべき重要な不備が関係する取引種類、勘定残高又は注記事項(アサーション)については、**内部統制に依拠した通常の試査による財務諸表監査は実施できない**と考えられる。
- ・そこで、開示すべき重要な不備が関係する取引種類、勘定残高又は注記事項(アサーション)については、内部統制に依拠することはできないことから、**発見リスクを低くするために、より適合性と証明力が高い実証手続を選択し、期末日より近い時期あるいは期末日を基準日として、より広範に実施する必要があるなどの影響がある**と考えられる。
- ・なお、内部統制監査報告書にも、開示すべき重要な不備がある旨及び**当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響を追記しなければならない**とされている。

㊦ワンポイントアドバイス！

- ・(※)について、内部統制の運用状況を評価する手法としては、上記の監査人自ら抽出したサンプルを自ら検証することのほか、P253(※2)のとおり、経営者(内部監査人)による作業結果の一部について検証したうえで、当該作業結果を監査人自らの監査証拠として利用することもできます。
- ・上場会社の内部統制評価報告制度において、企業は財務報告に係る内部統制を整備運用し、その状況を自ら評価し内部統制報告書を作成することが必要ですが、実際にこれらの実務を担っているのは経営者ではなく、内部監査室の**内部監査人**です。
- ・つまり、**内部統制監査においては、他者の利用として、内部監査人の作業結果を利用**しています。内部統制監査における、経営者による作業結果の利用＝内部監査人の作業結果の利用、と読み替えて理解してください(P116、P117)。
- ・なお、開示すべき重要な不備は過去数度論文式試験に出題されていますので、出題可能性はないと思われます。内部統制の開示すべき重要な不備によって実際に虚偽表示が発生したかどうかではなく、**発生する可能性と発生した時の影響の度合い(重要性)によって定義**されている点は念のため確認しておいてください。

＜Q8-11＞一般的な事業会社を念頭に、経営者が内部統制評価報告制度上評価対象とすべき財務報告に係る内部統制の評価範囲の決定の考え方と、一般的な評価範囲について述べなさい。（重要）

【解答例】（P245、P248、P266）、論文対策問題集 5-2-3①

- ・内部統制の評価範囲は、**トップダウン型のリスク・アプローチ**の考えによって決定する。すなわち、内部統制の有効性を評価するにあたっては、**連結ベースでの全社的な内部統制の評価を行い、その結果を踏まえて、財務報告に係る重大な虚偽記載につながるリスクに着眼して、必要な範囲で業務プロセスに係る内部統制を評価する。**
- ・したがって、一般的な事業会社においては、一般的に次のように評価範囲を決定する。
まず、①**全社的な内部統制及び全社的な観点から評価することが適切な決算・財務報告プロセス**は、持分法適用関連会社を含め、**原則として全ての事業拠点について評価する。**
次に、**全社的な内部統制が有効であれば、②重要な事業拠点（※）における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として売上、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスは、原則として、全てを評価の対象とする。**
さらに、③**財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加する。**

◎**ワンポイントアドバイス！**

- ・内部統制の評価は**連結ベース**で行うことを改めて確認しましょう。
- ・【図表 7】（上級講義を受講されていた方は 11 回目配布の（図 D）と同一）参照。
- ・内部統制監査における拠点とは、子会社、持分法適用会社、営業所、支店などをいいます。
- ・重要な事業拠点とは、一般的に売上高の金額の高い拠点から合算し、**連結売上高全体の一定割合（例えば、概ね 3 分の 2 程度）に達するまでの拠点をいいます。**

＜Q8-12＞我が国の内部統制評価報告制度においては、いわゆるダイレクト・レポーティングは採用されていない。

- (1) このように判断できる根拠について、内部統制監査報告書の記載内容から説明しなさい。
- (2) 仮にダイレクト・レポーティングが採用されたとすると、監査意見の区分の記載について、現状の内部統制監査報告書の記載からどのように変わると想定されるか、財務報告に係る内部統制は有効であることを前提として、具体的に説明しなさい（被監査会社を A 株式会社、評価日は 2022 年 3 月 31 日とする。）。（(1)は重要）

【解答例】（P256、P266）、論文対策問題集 5-2-3②

（(1)について）

- ・我が国の内部統制監査報告書における監査意見（監査人の意見）の区分には、「**内部統制報告書における経営者の評価結果**」を記載することとされ、当該評価結果を表示した「**内部統制報告書**」が一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠し、財務報告に係る内部統制の評価結果について、全ての重要な点において**適正に表示していると認められるかどうか**について意見を表明するものとされる。
- ・このように、我が国の内部統制評価報告制度上、**経営者が財務報告に係る内部統制を整備運用し、自らその有効性について評価した結果を内部統制報告書として作成しなければならない**。そのうえで、監査人は、自ら直接的に内部統制の有効性を評価するのではなく、**内部統制報告書における経営者の評価結果も含めて内部統制報告書の記載内容が適正かどうかについて監査を実施する**。
- ・したがって、監査人は内部統制の有効性について直接意見を表明するものではないことから、我が国ではいわゆるダイレクト・レポーティングは採用されていないと判断される。

（(2)について）

- ・現状の内部統制監査報告書においては、「当監査法人は、A 株式会社が 2022 年 3 月 31 日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価結果について、全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。」という内容の記載を行う。
- ・仮に、ダイレクト・レポーティングが採用されたとすると、**内部統制の有効性について監査人が直接意見を表明することになることから、「当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、『A 株式会社の 2022 年 3 月 31 日現在の財務報告に係る内部統制は有効に運用されている』と判断した。」**といったような記述に変わると想定される。

＜Q8-13＞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報告書について、一般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報告書に加えて記載が求められる事項を、簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P272）

- ・設問の場合、監査人は、【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」.12、13 に規定の事項を記載しなければならない。
- ・併せて、監査報告書が特定の利用者のみを想定しており、監査報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると判断する場合には、適切な見出しを付してその旨を記載しなければならない（【監基報】800.14）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・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を行うためには、当該特別目的の財務報告の枠組みが監査人にとって受入可能かどうかを判断しなければならないのでした（【監基報】800.7、【監基報】210「監査業務の契約条件の合意」.4(1)）。
- ・受入可能性については、＜Q3-1＞も確認しておいてください。
- ・特別目的の財務報告の枠組みについては、＜Q2-7＞も確認しておいてください。

セクション 9 制度論その他

＜Q9-1＞法令違反等事実とは何か述べなさい。そのうえで、我が国の法制度上、法令違反等事実を監査人が発見した場合に課されている義務の内容について、その意義とともに説明しなさい。（重要）

【解答例】（P284）、論文対策問題集 6-1-2

（法令違反等事実の定義と発見時の義務の内容について）

- ・法令違反等事実とは、**法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実**をいう（金商法 193 の 3①）。
- ・当該規定は、**金融商品取引法**上の上場企業等の監査を行う監査人に課せられる義務である。
- ・法令違反等事実を発見した場合、監査人には次の対応が求められる。
 - （1）当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の**適切な措置をとるべき旨**を、遅滞なく、被監査会社に対して**書面で通知**しなければならない（金商法 193 の 3①）。
 - （2）上記の通知を行って一定の期間が経過したが、①**被監査会社が必要な措置をとらずに**、②**法令違反等事実が財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれ**があり、③**監査人が当該重大な影響を防止するために必要があると認めるときには**、事前に被監査会社に当局に申し出を行う旨を書面で通知のうえ、当局に意見を申し出する必要がある（金商法 193 の 3②）。

（意見を申し出する意義について）

- ・上記のとおり、法令違反等事実を発見し一定の状況にある場合、監査人に対して当局に対する意見の申し出を義務付けすることには、次の意義があるとされている。
 - ① **被監査会社との馴れ合いを解消して監査人の独立性を強化する**というように、**監査の実効性を強化する**という意義がある。
 - ② 被監査会社が自主的な是正措置を講じることによる**適正な財務諸表の開示を促進する**というように、**開示の実効性を強化する**意義がある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・法令基準集の**監査証明府令第 7 条、第 8 条**も参照してください。監査証明府令第 7 条、第 8 条でいう「法」とは金融商品取引法のことです。
- ・短答式試験でも出題されたとおり、法令違反等事実は発見してただちに当局に申し出しなければならないわけではなく一定の条件があります。併せて確認しておきましょう。
- ・法令によって申し出が**義務**とされていますので、**当然にして守秘義務は解除**されます。

＜Q9-2＞日本公認会計士協会が定める倫理規則において規定されている基本原則を列挙するとともに、この基本原則を遵守するために採用されているアプローチの「名称」とその内容について、簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P304、P305）、論文対策問題集 6-3-6

- ・基本原則とは、①誠実性の原則、②公正性の原則、③職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則、④守秘義務の原則、⑤職業的専門家としての行動の原則をいう（【監基報】900「監査人の交代」.A1）。
- ・この基本原則を遵守するために採用されているアプローチとは、「**概念的枠組みアプローチ**」である。
- ・概念的枠組みアプローチとは、基本原則の遵守を阻害する要因を識別し、その重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して阻害要因を除去するか許容できる水準に軽減するという考えである（【監基報】900.A1）。もし、阻害要因の重要性が余りに重大か、阻害要因に対しセーフガードを適用することができない場合、監査人は専門業務を提供してはならない。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・出題はまずないと思いますが、意外な場所に規定がありますので覚えておいてください。
- ・「概念的枠組みアプローチ」はまさに**リスク・アプローチ**と同じ考えです。