

《追加資料》

論文式問題演習

【本問題演習について】

本問題演習は、過年度の論文式試験及び答案練習の中から、「その場で考える力」を試す理論問題や事例問題への対応能力の向上に役立つと考えられるものを収録したものである。

本問題演習は、当初、第Ⅱ回短答式試験後、論文式試験前の配布を予定していたが、令和3年論文式試験では、大問2問ともに難度の高い事例問題が出題されており、論文合格を目指す上で、ある程度早い段階から論文式問題に取り組むことの重要性が高まっていることから、論文応答練の追加資料として配布することとしている。

既に短答式試験を合格している方は、今後、論文直前答練が開始されるまでの間、本問題演習に取り組むことで、論文式問題の解答作成上の勘所をつかむ材料として役立ててほしい。

第Ⅱ回短答式試験を受験する方は、よほど余裕がある場合を除き、短答式試験が終わるまでは本問題演習に取り組む必要はないが、短答式試験終了後、論文式試験までの間に、少なくとも問題文を読み、答案構成するところまでは取り組むようにしてほしい。

【本稿の利用上の注意】

本問題演習は、以下の要領で利用していただくことを想定している。

- ① まず、問題文を慎重に分析し、併記されている解答行数も加味してどのような答案構成を行うかを十分吟味する。
- ② 次に、【解答へのアプローチ】を読み、自身で想定していた解答の方向性が正しいか確かめ、適宜補正する。
- ③ 最後に、【解答】と自身が想定していた解答との差異を分析し、問題文をどのように受け止めていれば模範解答に一步近づくことができたかを検討する。

問題文の分析もそこそこに解答を見てしまうことは、貴重な訓練の機会をみすみす放棄するに等しいため、くれぐれも注意してほしい。

なお、具体事例による出題パターンは無限にあり、類似の事例で異なる論点が問われることも十分想定される。そのため、演習中の問題と解答をワンセットで暗記するのではなく、何故そのような解答となるのか、問題文に照らして考える姿勢を持ち、また本試験で類似の事例が出題されたとしても、慎重に問題文を分析し、答案構成することを心がけてほしい。

【MEMO】

監査手続に関する以下の文章を読んで **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

(a) 会社が現に保有する現金については、(ア)又は(イ)を行い、関係帳簿残高と照合する。

預金については、預金先に対して(ウ)を行い、関係帳簿残高と照合する。

現金及び預金の残高を照合する手続は、原則として、会社が現に保有する手形及び有価証券の(ア)、(イ)又は(ウ)と同時に実施する。

(b) 売掛金については、債務者に対して(ウ)を行い、売掛金の明細表及び関係帳簿残高と照合し、勘定分析等により残高の妥当性を確かめる。

(c) 会社が現に保有する棚卸資産については、実地棚卸の(イ)を行い、倉庫業者、運送業者その他に保管されている棚卸資産については、保管者に対して(ウ)を行い、倉荷証券、貨物引換証等について(ア)を行う。

問題 1 空欄ア～ウに入る監査手続をそれぞれ所定の解答欄に記入しなさい。

問題 2 上記下線部の配慮が求められる理由を説明しなさい。(5行)

問題 3 一般に、売掛金に関する(ウ)は、評価の妥当性に適合するかどうかについて説明しなさい。(5行)

問題 4 上記の監査手続は、かつて我が国において実施可能にして合理的である限り省略してはならないものとして定められていた内容である。監査の証明水準の観点から、このように実施すべき監査手続を具体的に定めることの意義と限界を説明しなさい。(6行)

【解答へのアプローチ】

問題 1

監査対象項目に着目して典型的な監査手続を想定すればよい。

問題 2

監査手続の適用対象の特性から、これらの監査手続を同時に実施しない場合にどのような問題が生じること(不正が行われること)が懸念されるかを検討することがポイントとなる。

問題 3

売掛金の評価の妥当性を検証する上では、どのような情報を入手する必要があるか、設問の監査手続からそのような情報が入手されるかを検討することがポイントとなる。

問題 4

具体的な監査手続を規定することは、その目的の達成に貢献する一方で、その目的の達成にとって必ずしも十分でない。この前者を「意義」として、後者を「限界」として、監査基準の意義(監査の証明水準との観点)を踏まえて説明すればよい。

【解 答】

問題 1

ア. 実査 イ. 立会 ウ. 確認

問題 2

現金、預金、手形及び有価証券は、相互融通性が高い資産項目である。そのため、これらの実在性を確かめるための監査手続を同時に実施しない場合には、特定時点で監査手続の実施対象とした資産が他の資産項目の不足を補うために融通されることにより過大計上が隠蔽され、監査人が当該虚偽表示を看過するおそれがある。そのため、設問下線部の配慮が求められる。

問題 3

売掛金の評価の妥当性を確かめるためには、債務者の支払意思や能力等、その回収可能性に関する情報を入手することが必要となる。この点、通常、売掛金に関する確認では、売掛金の実在性を確かめるために、債務者に対して被監査会社の計上額に同意するか否かを問い合わせるにとどまる。したがって、一般に、売掛金に関する確認は、評価の妥当性に適合しない。

問題 4

実施すべき監査手続を具体的に定めることには、監査人の能力や経験を問わず、全ての監査において最低限実施されるべき監査手続が画一的に実施されることで、監査の証明水準が相当程度担保されるという意義がある。一方で、実施すべき監査手続は、内部統制を含む、企業及び企業環境に応じて被監査会社ごとに異なり得るものである。そのため、固定的な監査手続の実施を求めるのみでは必ずしも十分な証明水準を具備した監査とならないという限界がある。

財務諸表監査制度の下で採用されている現行のリスク・アプローチに関する次の **問題 1**

～ **問題 4** に答えなさい。

A

問題 1 監査人は、現行のリスク・アプローチにおいて、被監査会社の「事業上のリスク」を評価しなければならない。一方、経営者は、組織目標の達成を阻害する要因としてのリスクを評価する。監査人が評価しなければならない「事業上のリスク」は、経営者が評価するリスクとどのように異なるか説明しなさい。(8行)

A

問題 2 現行のリスク・アプローチでは、監査人は、重要な虚偽表示リスクを、「財務諸表全体レベル」と「アサーション・レベル」とで評価することが要求されている。その理由を説明しなさい。(8行)

B⁺

問題 3 監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価する過程において、内部統制の重要な不備を識別することがある。その場合に監査人に要求される監査役等とのコミュニケーションが、財務諸表監査上、どのような意義を有しているか説明しなさい。(10行)

A

問題 4 ある財務諸表項目について、リスク評価手続及び運用評価手続を実施した結果、監査人は、分析の実証手続を実施するのみで十分かつ適切な監査証拠が得られると判断したとする。しかし、これに加えて他の実証手続を実施することで、より確かな心証が得られると監査人は考えている。この場合において、当該他の実証手続を実施することの是非について、その理由とともに説明しなさい。(10行)

(判断の)

(平成28(2016)年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

財務諸表の監査人に対して事業上のリスクを評価することが求められる背景や意図についての理解を念頭に、監査人と経営者との立場の違いに着目することが切り口となる。

問題 2

レベルによるリスクの意味合いの違いを交えつつ、その双方に対応する必要性を示せばよい。

問題 3

問われているのが「財務諸表監査上」の「意義」であるため、論述の結びとしては、財務諸表監査にもたらされる便益を示すことが求められる。これを念頭に、内部統制の重要な不備は財務諸表監査の実施上どのような問題をもたらすか、及び、監査役等はどのような役割を担う立場にいるかを考えれば、コミュニケーションの意義を導くことができるであろう。

問題 4

まず「是」か「非」かを決断する必要があるが、リスク・アプローチの意義に照らせば、いずれとすべきかは明らかであろう。論述上も、意義を切り口として設問の状況を分析することを通じて結論を導くことになる。

【解 答】

問題 1

組織目標の達成を阻害する要因として経営者が評価するリスクには、^①財務報告の信頼性のみならず、^②業務の有効性及び効率性、^③事業活動に関わる法令等の遵守並びに^④資産の保全といった組織目標の達成を阻害するものも含まれる。

一方、監査人が被監査会社の「事業上のリスク」を評価しなければならないのは、よりの確に重要な虚偽表示リスクを識別し評価するためである。そのため、監査人が評価の対象とするリスクは、経営者が評価の対象とするリスクのうち、財務報告の信頼性に影響を与え、財務諸表の重要な虚偽表示リスクとなる可能性のあるものに限られる点で異なる。

問題 2

重要な虚偽表示リスクには、取引種類、勘定残高、開示等における特定のアサーションに結び付けられ、当該アサーションに対する運用評価手続及び実証手続により個別に対応することができるものもあれば、特定のアサーションに結び付けられず、財務諸表全体に広くかかわることから、補助者の増員や専門家の配置等の全般的な対応の実施が必要となるものもある。

そのため、重要な虚偽表示をもたらす要因を十分に検討し、重要な虚偽表示リスクのレベルに応じて適切に対応することを確保するために、「財務諸表全体レベル」と「アサーション・レベル」とで評価することが要求されている。

(X1) 端緒にいたる。F/S全体 or F/S2Pで対応が必要。

p188
(1)③

問題 3 QA1-16 参照

内部統制に重要な不備がある場合には、当該内部統制に関連するアサーションについて、内部統制に依拠することなく、実証手続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ため、意見表明の基礎を得ることが著しく困難なものとなることも考えられる。そのため、監査人は、当該重要な不備の是正を経営者に求めるが、是正するか否かは経営者の判断に委ねられることになる。この点、財務報告プロセスを監視する責任を有している監査役等とのコミュニケーションを行えば、監査役等からも当該重要な不備を是正するよう経営者に促されると考えられる。これに経営者が適切に対応することで重要な虚偽表示リスクが軽減されれば、監査人は、より効果的かつ効率的に監査を実施して意見表明の基礎を得ることが可能となり、ここに当該コミュニケーションの意義がある。

(X2)

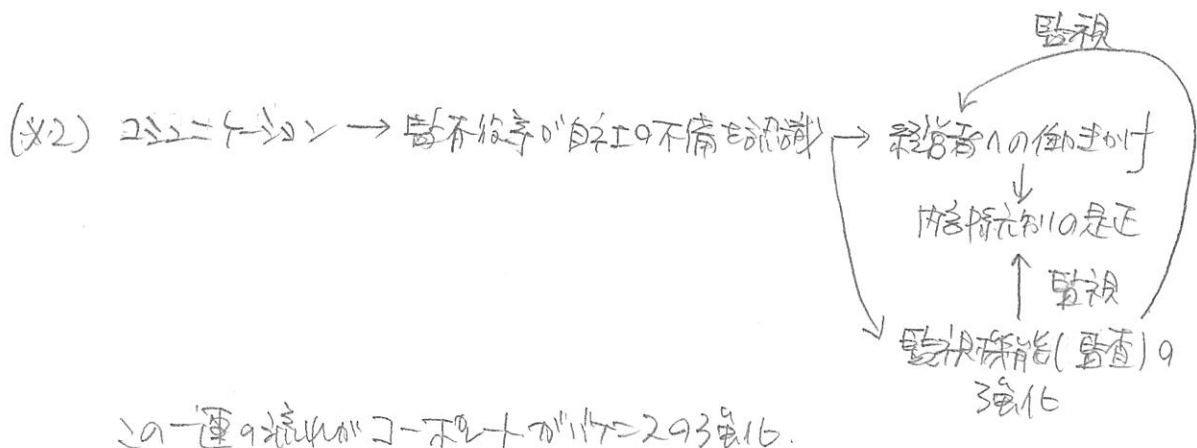
p190
(1)③

問題 4

リスク・アプローチの下では、重要な虚偽表示リスクの程度に応じて、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために必要十分な人員や時間を充てることにより、重要な虚偽表示を看過しない効果的な監査を限られた人員や時間によって効率的に実施することが求められる。この点、リスク評価手続及び運用評価手続を実施した結果、分析の実証手続を実施するのみで十分かつ適切な監査証拠が得られるということは、当該分析の実証手続のみで監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分な心証が得られることを意味する。

したがって、たとえより確かな心証が得られるとしても、これに加えて他の実証手続を実施することは、監査を非効率なものとさせることから、当該他の実証手続を実施するべきではない。

p69



継続的に監査契約を締結している、製造業を営む甲株式会社(以下「会社」という。)の監査チームは、経営者とのディスカッション等を通じて、下記の【会社の状況】に関する情報を入手している。リスク・アプローチに基づいて監査計画を策定するに当たり、以下の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

【会社の状況】

- ・ 会社が属する業界全体の市場はすでに飽和状態にあり、一部では業者間でのパイの奪い合いの様相が強まってきている。
- ・ 国内経済の先行きや見通しも不透明であり、一向に好転する気配がない。
- ・ 会社が得意とする製品は、付加価値は高いが、比較的ライフサイクルが短く、当該製品へのニーズは減退し、安価な製品群に市場が奪われており、低価格製品の開発と市場への投入が急務である。
- ・ 主要取引先である卸売業者への売上数量が大きく減少するとともに、販売価格も低下し、さらに値下げ圧力が増大しており、一部赤字販売も実施している。
- ・ 最終消費者への小売り販売業者の業績も悪化しており、そうした業者の中には、倒産するものも出てきている。
- ・ 主要な原材料の仕入価格は高騰しているが、販売価格への転嫁が思うように進んでいない。
- ・ 創業者の2代目であるオーナー社長は、強い権限を有しているが、経営についてはまだまだ経験不足の感が否めない。
- ・ 監査人は、かねてより経理部門の脆弱性を改善すべく指摘しているが、人材の補強は行われていない。
- ・ 主力3工場のうち、A工場の生産ラインを停止し、B工場に集約することが検討されている。
- ・ 経営者は、人件費の圧縮が喫緊の課題であり、近々、役職給のカットや人員のリストラに着手せざるを得ないと考えている。

問 1 上記の【会社の状況】から、重要な虚偽表示のリスクを識別し、下記の様式に従って、(①)～(⑬)に当てはまる適切な語句を記入しなさい(各1行)。

I (①)レベル
・ 継続企業の前提に重要な疑義が生じるリスク
・ (③)リスク

・ (	④	) リスク
・ (	⑤	) リスク
II (②) レベル		
i 売上高及び売掛債権関係	・ 取引を仮装した架空の売上高が計上されるリスク	
	・ (	⑥) リスク
	・ (	⑦) リスク
ii (⑧) 関係	・ (	⑨) リスク
	・ (	⑩) リスク
iii (⑪) 関係	・ (	⑫) リスク
	・ (	⑬) リスク

問 2 **問 1** で識別した重要な虚偽表示のリスクのうち、売上高及び売掛債権関係のリスクについて、監査計画に織り込むべき実証手続の実施計画の内容を具体的に記載しなさい。(10行)

(半断)

なお、監査チームは、売上高及び売掛債権関係のリスクが特別な検討を必要とするリスクに該当すると判断したが、内部統制に依拠する方針であり、運用評価手続の実施計画はすでに作成している。

(平成23(2011)年試験)

【解答へのアプローチ】

問 1

①及び②については、二つのレベルのリスクのいずれかが入るが、様式上それぞれ次の行に予め記入されているリスクの内容を比較検討することで入るべき語句が導かれる。これを基に、③～⑤の三つのリスクを状況から選び、生じる可能性のある問題を示せば良い。また、⑧及び⑩については、様式上予め記入されている「売上高及び売掛債権関係」に照らせば、一つ又は複数の財務諸表項目が入ると考えられることから、状況を基に識別されたリスクを適宜まとめるように埋めていけばよい。

アサーション・レベルのリスクの識別に当たっては、財務会計論の知識を基に、その状況において必要となる可能性のある会計処理や開示を想定することが有効な手段となる。また、リスクの内容を示す際には、財務諸表項目のみならず、アサーションまで言及することがポイントとなる。

問 2

解答に当たって必ず考慮しなければならないのは、そのリスクに対応する実証手続、すなわち、そのアサーションに関わる重要な虚偽表示を発見できるような実証手続を示さなければならないという点である。また、売上高及び売掛債権関係のリスクとしては、三つのリスクが識別されていることから、その各々について対応する実証手続を示すことになる。

なお、問題文なお書きで「特別な検討を必要とするリスクに該当する」とされていることから、可能な限り証明力が強く適合性の高い監査証拠を入手できるような実証手続を示すことが望まれる。また、「内部統制に依拠する方針であり」以降の記述の意図は必ずしも明らかでないが、少なくとも運用評価手続に当たるものを解答に含めることのないように注意すれば十分であろう。

【解 答】

問 1

- A ① 財務諸表全体
- A ② アサーション (財務諸表項目) *内部統制が機能せず*
- A ③ 強い権限を有しているオーナー社長が内部統制を無効化する *(所有者による内部統制の無効化)*
- A ④ 経理部門の脆弱性によって財務諸表全般にわたり虚偽表示が生じる *(主に、誤謬、ウソ)*
- C ⑤ 人件費圧縮により従業員の士気が低下して内部統制の逸脱が生じる *(自らの行為を正すに努める)*
- C ⑥ 不適切な販売価格で売上高が計上される
- A ⑦ 滞留債権の発生により売掛債権の評価が不適切となる *↑
不記入の要因*
- C ⑧ 仕入高及び棚卸資産
- C ⑨ 不適切な仕入価格で仕入高が計上される
- A ⑩ 滞留在庫の発生や販売価格の低下により棚卸資産の評価が不適切となる
- B ⑪ 固定資産
- B ⑫ A工場の停止による収益性の低下に対して減損損失が十分に計上されない
- C ⑬ 遊休資産について固定資産の表示を誤る

問 2

- A (取引を仮装した架空の売上高が計上されるリスクに対応するため、売掛債権について期末日を基準日として積極的確認を実施するとともに、注文書や検収書等の売上関連証憑を閲覧し、取引の実在性を確かめる。 *積極的確認* *期末日* *注文書や検収書等の売上関連証憑を閲覧し* *取引の実在性を確かめる* *積極的確認*
- C (また、不適切な販売価格で売上高が計上されるリスクに対応するため、期間別・製品別に販売単価の趨勢分析、売上高利益率の比率分析を実施するとともに、決算日後の値引に関する資料を閲覧し、値引処理の適切性を確かめる。 *期間別・製品別に販売単価の趨勢分析* *売上高利益率の比率分析* *決算日後の値引に関する資料を閲覧し* *値引処理の適切性を確かめる* *積極的確認*
- A (さらに、滞留債権の発生により売掛債権の評価が不適切となるリスクに対応するため、売掛債権の年齢調べを実施するとともに、期末日後の回収状況を検討することにより、売掛債権の回収可能性を検討する。 *積極的に回収等の閲覧* *期末日後の回収状況を検討* *回収可能性を検討*

次の【状況】に基づき、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

甲社（電子部品製造業、有価証券報告書提出会社）の第20期（平成28年4月1日から平成29年3月31日まで）の財務諸表監査を担当する監査人Xは、当期の監査に当たり次の資料を得た。

< 資料 1 > 甲社に関する基本情報

- ① 甲社は、創業者一族が実質的に支配する、いわゆるファミリー企業である。
- ② 甲社が扱う製品の需給関係及び価格は安定しており、需要の重要な季節変動はない。
- ③ 甲社が属する業界の競争環境に変化はない。
- ④ 各得意先に販売する製品の構成に変化はない。
- ⑤ 甲社は、平成28年5月に、第20期の業績予想として売上高13,000百万円を公表しており、その後修正していない。
- ⑥ 甲社の販売プロセスに関する内部統制は有効に運用されている。

< 資料 2 > 当期の得意先別月次売上高

(単位：百万円)

	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	合計
A社	120	130	110	110	120	110	120	130	120	110	110	120	1,410
B社	320	320	300	320	300	310	330	300	310	320	300	0	3,440
C社	210	240	250	230	250	240	230	240	220	230	210	350	2,900
D社	-	-	-	-	-	-	-	-	-	430	420	410	1,290
その他(20社)	380	370	370	380	370	360	380	370	360	370	380	370	4,460
合計	1,040	1,060	1,030	1,040	1,040	1,020	1,060	1,040	1,010	1,460	1,420	1,280	13,500

< 資料 3 > 当期の得意先別売掛金残高

(単位：百万円)

	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月
A社	120	130	110	110	120	110	120	130	120	110	110	120
B社	320	320	300	320	300	310	330	300	310	320	300	780
C社	210	240	250	230	250	240	230	240	220	230	210	350
D社	-	-	-	-	-	-	-	-	-	430	420	440
その他(20社)	380	370	370	380	370	360	380	370	360	370	380	370
合計	1,040	1,060	1,030	1,040	1,040	1,020	1,060	1,040	1,010	1,620	1,900	2,060

< 資料 4 > 得意先（上位4社）の概要

- A社：中堅の家電メーカー、甲社にとっては創業当初からの安定的な得意先
- B社：電子部品を扱う専門商社
- C社：大手家電メーカー
- D社：甲社の創業者一族が100%出資して設立した不動産販売業を営む会社

(※1) 月末で特定の月がなかったらおかしい、という点。
 (※2) 内部統制について問われない、という点。

A **問題 1** 期末売掛金残高の实在性の監査に際して、A社に対する確認状の送付は行われないこととなった。A社が確認状の送付先とならなかったことについて、考えられる理由を説明しなさい。(10行) (判断)

A **問題 2** B社について、監査上特に留意すべき点を指摘し、監査人のとるべき対応を説明しなさい。(10行) (判断) 売上or在庫

A **問題 3** C社について、監査上特に留意すべき点を指摘し、監査人のとるべき対応を説明しなさい。(10行) (判断) //

A **問題 4** Xは、平成29年1月に、D社に対する対応を盛り込んだ監査計画の修正を行った。どのような修正を行ったと考えられるかを説明しなさい。(10行) (X-3)
(平成29(2017)年試験)

(X-3) 監査計画の修正を行う半ば分の不正処理が隠れている

【解答へのアプローチ】

問題 1

まず、<資料2>及び<資料3>のA社に係る売上高の推移と売掛金の推移を比較することにより、どのような得意先であるかを読み取ることがポイントとなる。また、比較的解答行数が多いことから、A社に対する残高確認が不要と判断される、換言するならばA社の売掛金の実在性に関わる重要な虚偽表示リスクが低いと評価される理由に当たるものを資料から識別することが必要となる。

問題 2

まず、<資料2>及び<資料3>のB社に係る売上高の推移と売掛金の推移のうち、金額に相違が生じている箇所に着目し、何が起きているかを読み取ることがポイントとなる。その状況において虚偽表示が生じている可能性のあるアサーションが「監査上特に留意すべき点」ということになり、当該アサーションに関わる虚偽表示を発見することができるような監査手続が「監査人のとるべき対応」ということになる。

問題 3

まず、<資料2>及び<資料3>のC社に係る売上高と売掛金の推移のうち、金額が急増している箇所に着目し、その理由としてどのようなことが想定されるかを考えることがポイントとなる。あとは **問題 2** と同様、その状況において虚偽表示が生じている可能性のあるアサーションが「監査上特に留意すべき点」ということになり、当該アサーションに関わる虚偽表示を発見することができるような監査手続が「監査人のとるべき対応」ということになる。

問題 4

まず、<資料4>に示されるD社と甲社の関係やD社の業種、<資料2>に示されるD社に対する売上高に着目し、D社との取引についてどのようなことが危惧されるかを考えることがポイントとなる。論述上は、上記の資料の分析を入口として、D社との取引について危惧されることを示した上で、監査上必要とされる対応を示していくことになる。

【解 答】

問題 1

当期のA社に係る月次売上高は、毎月安定的に推移しており、各月末の売掛金は、翌月に全額が回収されている。また、平成29年3月末の売掛金残高合計に占めるA社の残高の金額的重要性は相対的に低い。さらに、販売プロセスに関する内部統制は有効に運用されていることから、重要な虚偽表示リスクは低く評価されたと考えられる。この場合、A社に係る期末売掛金残高について、期末日後に回収されていることが確かめられたとするならば、A社に対して確認状を送付する意義に乏しい。

これらの事情を背景として、監査人Xは、A社に係る期末売掛金残高の実在性について、(他

の監査証拠から十分かつ適切な監査証拠を入手できると判断したことから、A社が確認状の送付先とならなかったものと考えられる。

問題 2

B社について、平成28年4月から12月まで売上高及び売掛金は300百万円から330百万円の範囲で安定的に推移している。しかし平成29年1月以降は、当月の売上高を超える売掛金残高となり、3月では売上高が0百万円に対し、売掛金残高が780百万円となっている。これは売掛金の回収遅延の可能性が憂慮されるため、監査上、売掛金の評価の妥当性に特に留意すべきである。

そこで監査人は、期末日後の回収状況の検討やB社の財務諸表や資金繰りの状況、(担保設定の状況等といったB社の返済能力を示す情報の入手、担当者に対する質問等により、B社に対する売掛金の回収可能性を検討し、回収可能性に応じた妥当な額の貸倒引当金が計上されているか否かを検討する対応をとるべきである。

問題 3

C社について、平成28年4月から平成29年2月まで売上高及び売掛金は210百万円から250百万円の範囲で安定的に推移している。しかし、平成29年3月は350百万円という比較的多額の売上が計上され、同額が同月末の売掛金残高となっている。これは需要の重要な季節変動がないという経営環境と矛盾し、また同社の業績予想の達成のための売上高の恣意的な前倒し計上の可能性が憂慮されるため、監査上、売上高の期間帰属の妥当性に特に留意すべきである。

そこで監査人は、C社に対する3月の売上高について、売上計上の基礎となる出荷や検収に係る資料の閲覧、C社に対する売掛金の残高確認、(取引条件の変更の有無や期末日後の値引又は返品の有無の検討等を通じ、翌期に計上されるべき売上高が含まれていないかを検討する対応をとるべきである。

問題 4

D社は、甲社の創業者一族が100%出資して設立している関連当事者に当たり、不動産販売業を営んでいることから、電子部品の取引は通例でない。また、従来計上されていない1月以降のD社に対する売上高には、専門商社や大手家電メーカーと比較して格段の金額的重要性が認められ、業績予想の達成のために売上を仮装する不正が存在する可能性が懸念される。

そのため、Xは、D社との取引に特別な検討を必要とするリスクがあると判断し、そのリスクに対応する監査手続を監査計画に盛り込んだと考えられる。

具体的には、(当期に関連する内部統制の運用評価手続を実施し、また、)当該リスクが財務諸表に重要な虚偽表示をもたらしていないかを確かめるために当該リスクに個別に対応する実証手続を実施することとしたと考えられる。

★ 3の条件をTにめば、関連当事者との取引にはない通常の取引となる。
つまり、特殊な取引

【MEMO】

次の【状況】に基づき、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況 1】

甲社（上場会社、製造業）の第20期（2018年4月1日から2019年3月31日まで）の財務諸表監査を担当する監査人Xは、当期の監査に当たり＜資料1＞の情報を得た。

＜資料1＞ 甲社に関する基本情報

- ① 創業者が代表取締役を務め経営を支配する、いわゆるファミリー企業である。→ プレリナー
- ② 半導体製造装置の製造販売を受注生産により行っている。
- ③ 受注案件ごとに個別原価計算を行っている。なお、工事進行基準を適用しているものはない。→ 郵帳
- ④ 取扱う製品に関しては、技術革新が激しく厳しい競争環境にある。
- ⑤ 2013年の上場以来、每期増収増益であり、増収増益の維持に関しては経営者の関心も高い。第20期も2018年5月に、増収増益となる業績予想を公表し、その後修正していない。→ 郵帳・プレリナー、正答
- ⑥ 第20期は、第3四半期まで、売上高の実績は計画を上回って推移しているものの、利益の実績は計画に未達で推移している。→ 郵帳・プレリナー
- ⑦ 取締役には業績連動型の報酬制度が導入されており、報酬の大部分が、経営成績に関する目標の達成に左右される賞与などで構成されている。→ 郵帳

問題 1 ＜資料1＞の情報から、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について、監査チーム内でどのような討議が行われたと考えられるか説明しなさい。（9行）

【状況 2】

【状況 1】に続き、監査人 X は、甲社の第 20 期の期末監査において、< 資料 2 > < 資料 3 > < 資料 4 > の情報を得た。

< 資料 2 > 監査人が検討の対象とした製造案件

以下の二つの表は、監査人 X が期末監査において、詳細な検討の対象とした甲社における製造案件 (A, B, C, D) の、当期の月次発生原価、受注金額、納入期限及び月次仕掛品残高を示したものである。当該案件は全て、2018 年 10 月より製造を開始している。

当期の案件別月次発生原価								(単位：百万円)	
	10月	11月	12月	1月	2月	3月	合計	受注金額	納入期限
A 案件	70	70	70	70	140	140	560	800	2019 年 6 月
B 案件	100	100	100	100	100	100	600	1,400	2019 年 4 月
C 案件	80	80	80	80	80	200	600	1,000	2019 年 5 月
D 案件	60	60	60	60	60	60	240	500	2019 年 3 月

当期の案件別月次仕掛品残高							(単位：百万円)	
	10月	11月	12月	1月	2月	3月		
A 案件	70	140	210	280	420	560		
B 案件	100	200	300	400	500	0		
C 案件	80	160	240	320	400	600		
D 案件	60	120	180	240	300	0		

< 資料 3 > 第 20 期決算における各案件に関する処理状況

A 案件：集計された原価合計 560 百万円を仕掛品として計上している。

B 案件：3 月に受注金額 1,400 百万円を売上に計上し、仕掛品に集計されていた原価合計 600 百万円を製品勘定を経て売上原価に振替計上している。

C 案件：集計された原価合計 600 百万円を仕掛品として計上している。

D 案件：3 月に受注金額 500 百万円を売上に計上し、仕掛品に集計されていた原価合計 240 百万円を製品勘定を経て売上原価に振替計上している。

< 資料 4 > 各案件について監査人 X が得た情報

A 案件：製造作業でトラブルがあり、2 月以降想定外のコストが発生している。

B 案件：得意先 B より受注した案件である。監査人 X は、得意先 B に対し、期末日を基準日として売掛金の確認を実施しようとしたが、当該確認を見合わせるよう甲社から依頼を受けた。

C, D 案件：C, D 案件の甲社の担当者は同じである。この担当者の部署は、第 3 四半

期まで、利益が計画に対し大きく未達であった。

A

問題 2 A案件について、監査上特に考慮すべき勘定科目とその監査要点を一組示し、それが考慮されるべき理由及び監査人Xのとるべき対応を説明しなさい。(勘定科目と監査要点：1行、考慮されるべき理由：3行、監査人Xのとるべき対応：3行)

A

問題 3 B案件について、監査上特に留意すべき事項を3点指摘し、監査人Xのとるべき対応を説明しなさい。(留意事項：3行、監査人Xのとるべき対応：7行)

A

問題 4

問 1 監査人Xは、C、D案件の月次発生原価及び月次仕掛品残高の動きを分析した結果、C、D案件を併せて検討することとした。その理由として考えられることを説明しなさい。(8行)

B

問 2 監査人Xは、C、D案件に対する監査手続を実施した結果、監査役等とコミュニケーションをとる必要があると判断した。この場合、当該判断の根拠として考えられる状況を説明しなさい。(2行)

(令和元年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

資料について、不正リスク要因の観点に加え、財務諸表全体レベル及び財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクの観点から検討することがポイントとなる。

問題 2

2月以降想定外のコストが発生していることから、納入期限である2019年6月まで継続して同等の原価が発生するとした場合に何が懸念されるか考えることがポイントとなる。その上で、必要とされる会計処理を念頭に、その適否を確かめるために必要とされる対応を考えればよい。

問題 3

留意事項については、<資料2>や<資料4>の中の不自然な状況・問題視すべき状況に着目して導くことになる。その上で、想定される不正を看過しないために何を確かめることが必要となるかを考えればよい。

問題 4

問 1

C案件及びD案件に係る3月の発生原価に着目した上で、<資料4>も併せて考慮することで想定される不正を考えることになる。

問 2

不正に関連して監査役等とコミュニケーションを行うことを義務付ける監査実務指針上の要求事項を念頭に、状況に当てはめて解答することがポイントとなる。

【解 答】

問題 1

甲社では、利益が計画未達の状況にあり、また業績連動型の報酬制度により、経営者が経営成績を操作する動機・プレッシャーがある。加えて、経営が創業者に支配されることで、経営者への監視の無効化による不正の機会や、経営者が増収増益の維持に過剰な関心を示す姿勢・正当化といった不正リスク要因により、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクが識別される可能性がある。

また、甲社は技術革新が激しく厳しい競争環境にあることから、生産設備や棚卸資産の陳腐化によって資産の評価が過大となる可能性や、遊休資産に係る表示を誤る可能性といった財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクがある。

監査チーム内では、これらの可能性について討議が行われたと考えられる。

問題 2

【勘定科目と監査要点】 (浸透的パーシジョン)
工事損失引当金の評価の妥当性 (or 可能性)

【考慮されるべき理由】

2月以降に発生している想定外のコストが納入期限の6月まで継続して生じた場合、A案件の原価総額が収益総額を超過し、損失が発生する可能性があるが、見込まれる損失に係る引当金が適切かつ十分に計上されないおそれがある。 240.付録4

【監査人Xのとりべき対応】

まず、原価総額の見積りやその修正のプロセスの^(内部統制)有効性を検討する。また、トラブルの原因や内容、A案件の4月以降の原価に係る甲社の見積りと実際の発生状況を調査し、損失の発生可能性と金額を検討する。 監論QA6-10.6-18参照

問題 3

【留意事項】

- ① 得意先Bへの確認を見合せるよう甲社から依頼を受けたこと
- ② B案件は翌期4月が納入期限であるが当期3月に売上が計上されたこと
- ③ B案件の利益率が他の案件で見込まれるものよりも高くなっていること (240)

【監査人Xのとりべき対応】

上記より、完成・引渡しが未了であるB案件の売上を不正に計上している疑いが示唆される。そこで、得意先Bへの確認の見合せの理由を経営者に質問し、上記②及び③とともに説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施する。その結果、説明に合理性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断し、上記不正に直接対応した監査手続として、経営者の同意を得て得意先Bへの確認を実施するとともに、製品の所在や引渡しの状況、売上債権の回収の状況を検討し、入手した監査証拠の十分性と適切性を評価する。 240.付録4

問題 4

問 1

C, D案件は、いずれも2月までの月次発生原価は安定しているが、納入期限が翌期であるC案件に係る3月の月次発生原価は、2月までと比べて120百万円増加しているのに対し、当期中に納入されたD案件に係る3月の月次発生原価は同額だけ減少している。一方、両案件の担当者は同じであり、当該担当者の部署は、第3四半期まで、利益が計画に対し大きく未達である。そのため、当該担当者が当期の利益計画を達成するために、D案件に係る発生原価をC案件に付け替えることで、当期の売上原価を過小計上している可能性が疑われることから、監査人Xは、C, D案件を併せて検討することとしたと考えられる。 240.付録4

問 2

C, D案件に関して不正又は不正の疑いがあり、当該不正に代表取締役や担当部署の取締役の関与が疑われた状況が考えられる。 240.39 F39-2

【MEMO】

次の一連の【状況1】及び【状況2】に基づいて、以下の【問題1】～【問題4】に答えなさい。

【状況1】

甲社(上場会社、飲食業)の第8期(20X1年4月1日から20X2年3月31日まで)の財務諸表監査を担当する監査人Aは、当初の監査計画の立案において、<資料1> <資料2>の情報を得た。

<資料1> 甲社に関する基本情報

- ① 甲社は創業8年目の会社であり、2年前の第6期に上場した。
- ② 甲社は、レストラン(直営店舗)を、国内の都心を中心に60店舗展開している。
- ③ 甲社を取り巻く飲食業界の競争環境には厳しいものがあるが、主に、若者向けの広告宣伝が功を奏し、創業以来、毎年増収増益となっており、第8期も増収増益の計画である。
- ④ これまでの店舗数の推移は<資料2>のとおりである。第7期からは、これまでの都心から郊外に出店エリアを拡大した。第8期の新規出店40店舗のうち35店舗は郊外型を計画している。
- ⑤ 第7期まで不採算の店舗はなかったことから、第8期において退店の計画はない。
- ⑥ 日常の店舗業務については、特段の不正リスクは認識されておらず、内部統制についても問題はない。
- ⑦ 店舗の売上データは、毎日、本社の経理部に送信され、経理部はその内容を確認し、必要に応じて修正を行った上で、売上の計上処理を行う。
- ⑧ 従業員のうち正社員は約2割であり、ほとんどが中途採用である。全体的に、人材獲得は難しくなっており、アルバイト店員の人件費は高騰している。
- ⑨ 役員は、社外役員も含めて全員30代である。業務全般にわたって創業者である社長の決裁を受ける必要がある。
- ⑩ 経理部に所属する正社員は2名であるが、そのうち、上場前から経理を担当している1名が退職予定であるものの、後任は決まっていない。(1名のみ)

(※) 7期迄に2名増の減損計上はないが、Tと考へられ、その判断にも問題はないと考へる。

株主の権利

<資料2> 店舗の出店と退店の状況

	1期	2期	3期	4期	5期	6期	7期	8期 (計画)
新規出店数 (うち郊外)	3	4	5	6	10	15	17 (2)	40 (35)
退店数	0	0	0	1	0	0	0	0
期末店舗数	3	7	12	18	28	43	60	100

問題1 <資料1><資料2>に基づいて、監査人Aがリスク評価手続において識別したと
考えられる虚偽表示リスクの内容について、財務諸表全体レベルに該当するものを2
つ、アサーション・レベルに該当するものを3つ選び答えなさい。また、アサーショ
ン・レベルに該当するものについては、どのような取引種類、勘定残高及び関連する
注記事項に係るアサーションに関連付けることができるのかについても示しなさい。
(財務諸表全体レベル：各2行×2、アサーション・レベル：(リスクの内容4行・
取引種類、勘定残高及び関連する注記事項2行・アサーション1行)×3)

【状況2】

監査人Aは、監査を実施する過程で、<資料3>の状況を把握したため、監査計画を
変更した。その内容の一部は、<資料4>に示している。

<資料3> 監査の過程で把握した状況

- ① 夏頃から、国内各地で食中毒が多発したため、9月以降、既存の60店舗のうち50店
舗で客数が前年割れとなった。なお、当社の店舗から、食中毒は発生していない。
- ② 10月からは、消費税率引き上げの影響もあり、客数はさらに減少し、既存店舗のう
ち8店舗が営業赤字に陥った。当初の計画では、消費増税による減収は予測していた
が、営業赤字店舗の発生は予測していなかった。
- ③ 新規出店、退店についての計画の変更はなく、出店は計画通り実行されている。た
だし、新規店舗の営業実績は計画を下回っており、毎月営業赤字の状態である。
- ④ 郊外の店舗は、都心の店舗よりも多くの人員を必要とするが、アルバイト店員の人
件費は、来期以降、さらに上昇することが想定されている。→ エに来期赤字の可能性

<資料4> 監査計画の変更点 (一部)

- ① 当初計画時のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価結果を変更する。
- ② 会計上の見積りの監査についての時間を大幅に増加する。

A

問題 2 <資料3>を踏まえて、<資料4>①において、どのように監査計画が変更されたのかを、監査リスク・モデルの考え方に基づいて説明しなさい。(6行)

低 $\rightarrow$ DR = $\frac{AR}{RM}$ $\leftarrow$ 高

A

問題 3 会計上の見積りについて、一般的な性質を述べた上で、監査上特段の検討が必要となる理由を説明しなさい。(4行)

A

問題 4 <資料4>②の会計上の見積りの監査を実施するに当たり、検討すべき具体的な会計処理を1つあげ、それについてのアサーションを1つ、実施すべき実証手続の具体的な内容を3つ選び答えなさい。(会計処理：2行、アサーション：1行、実証手続の具体的な内容：各2行×3)

(令和2年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

状況から虚偽表示の可能性が疑われるものはある程度限られてくる。それを財務諸表項目に結び付けられるか否かにより、全体レベルとアサーション・レベルとに分けて示していけばよい。

問題 2

< 資料 3 > の状況から、必要となる可能性のある会計処理・関連する財務諸表項目を想定し、監査計画を策定するための「発見リスク＝」の監査リスク・モデルの議論を交えつつ論述すればよい。

問題 3

会計上の見積りに関する一般論が問われていることから、会計上の見積りが有する、重要な虚偽表示につながり得る性質を述べた上で、重要な虚偽表示リスクが他の財務諸表項目に比して高いことを理由とすればよい。

問題 4

< 資料 3 > からは店舗の収益性に問題があることが見て取れるため、そうした状況に関連してどのような会計処理を行うことが求められるか、当該会計処理がどのようなアサーションに関わるものであるかを示すことになる。

実施すべき実証手続の具体的な内容については、監査実務指針を参考にしつつ、監査人が状況におけるどのような事項に着目するかを具体的に示すことになる。

【解 答】

問題 1

○ 財務諸表全体レベル

- B 1. 業務全般にわたって社長の決裁を受ける必要があり、社長に権限が集中していることにより、社長が内部統制を無効化して虚偽表示を行うリスク
- A 2. 退職予定の経理担当社員の後任が決まっておらず、経理担当社員が1名となることで人員が不足し、財務諸表の様々な領域で虚偽表示が生じるリスク

○ アサーション・レベル

- A 1. リスクの内容：店舗から本社の経理部に送信された売上データを経理部が不適切に修正することにより売上を過大計上するリスク
取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：売上高
アサーション：発生

- C 2. リスクの内容：人材獲得が難しくなっており、アルバイト店員の人件費が高騰しているため、人件費を過少計上するリスク

(取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：人件費
アサーション：網羅性)

れんりがあるの答、附けられてもよい。
← 分けてもよい。

- B 3. リスクの内容：新規出店数の急増・出店エリアの急拡大により、関連する固定資産の計上
や耐用年数を誤り、/また資産除去債務の計上額を誤るリスク

取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：固定資産、減価償却費、資産除去債務

アサーション：評価と期間配分 (or 正確性を保つ)

82Aの附則4では40%
に40%にないという新設あり。

A **問題 2**

国内各地での食中毒の多発や消費税率引き上げによる客数の減少という経営環境の著しい悪化により、減損の兆候が把握されることから、固定資産の評価に係る重要な虚偽表示リスクは当初計画時よりも高く評価される。これに伴い、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、当該アサーションに係る発見リスクの水準を当初計画時よりも低く設定し、より確かな心証が得られる監査証拠を入手できるような実証手続を実施するよう監査計画が変更された。

A **問題 3**

会計上の見積りは、不確実性を伴い、経営者の主観的な判断に依存する程度が高いほど、経営者の偏向の影響を受ける可能性が増加し、経営者が内部統制を無効化して恣意的な見積りを行うおそれもある。そのため、重要な虚偽表示リスクが相対的に高いことから、監査上特段の検討が必要となる。

今は 論議 QA 6-19 について

問題 4

- A 会計処理：割引前将来キャッシュ・フローが固定資産の帳簿価額を下回っている店舗につき、
減損損失を認識し、回収可能価額まで帳簿価額を減額する。 ← 附則の記載

- A アサーション：固定資産の評価 (の妥当性)

実証手続の具体的な内容：

バックテスト

取得価額に20%

- A 1. 第8期の計画と実績の差異分析を含め、次期以降の事業計画策定プロセスでの討議の状況を検討し、将来キャッシュ・フローの見積方法を評価する。

- A 2. 将来キャッシュ・フローの見積りについて、その前提となる事業計画や客数減少・人件費高騰等の経営環境との整合性を検討し、その合理性を評価する。

- C 3. 実際の店舗の営業現場を観察するとともに、各店舗責任者等に店舗ごとの計画数値の達成状況等を質問し、期末日後の事業計画の遂行状況を確認する。

期末日後の事業計画の検討

(参考) 論議 QA 6-10

減損テストの具体的な内容が
上記のとおり。

【状況】を読み、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

監査人である甲は、上場会社であるP社を親会社とする連結グループ（以下「P社グループ」という。）の連結財務諸表の監査を担当している。

P社は主力事業に関わる子会社として、国外にS₁社及びS₂社を擁しており、P社の財務諸表については甲が監査を担当する一方、S₁社及びS₂社の財務諸表については所在国の監査人である乙及び丙がそれぞれ監査を担当している。

<状況1> P社は、S₁社及びS₂社以外に異業種の子会社を多数擁している（以下「その他の子会社」という。）が、甲は、P社、S₁社及びS₂社を重要な構成単位と識別する一方で、その他の子会社については、重要な構成単位と識別していない。

<状況2> 甲は、P社グループの連結財務諸表全体としての重要性の基準値をM_Gと決定した上で、連結財務諸表の監査のためのS₁社の重要性の基準値をM_{C1}、S₂社の重要性の基準値をM_{C2}と決定し、乙及び丙に対して他の必要な指示とともに伝達した。

<状況3> 乙は、S₁社の財務諸表の監査の過程で発見した重要な虚偽表示について、S₁社の経営者に対して修正を求めたが、修正されなかったことから、S₁社の財務諸表に対して不適正意見を表明した。

<状況4> 甲は、S₂社の財務諸表に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかったため、P社グループの連結財務諸表に対して監査範囲の制約に係る除外事項を付した限定付適正意見を表明することとした。

なお、<状況1> ～ <状況4>は相互に影響を及ぼさないものとする。

問題 1 <状況1>に関して、次の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

問 1 一般に、監査人は、グループ財務諸表の監査に当たり、グループを構成する構成単位ごとに、重要な構成単位に該当するか否かを判断することが求められる。そこで、重要な構成単位に該当するか否かはどのように判断されるかを念頭に置き、こうした判断を行う必要性についてリスク・アプローチの観点から説明しなさい。

問 2 甲は、その他の子会社について、どのような作業を実施することが考えられるか説明しなさい。

- 問題 2** <状況 2>に関して、決定した重要性の基準値が次のア～ウの組合せのいずれかであるとしたときに、グループ監査上の対応として適切でないものを一つ選び、所定の解答欄に記入するとともにその理由を説明しなさい。

記号	M _G	M _{C1}	M _{C2}
ア	100	30	40
イ	100	20	80
ウ	100	10	120

- 問題 3** <状況 3>に関して、甲はP社グループの連結財務諸表に対してどのような監査意見を表明することになるか、適宜場合分けして説明しなさい。

- 問題 4** <状況 4>に関して、限定付適正意見の根拠区分において、甲が①丙の利用に関して言及することが認められるのはどのような場合か示しなさい。また、②言及する際に追加的に記載することが適当と考えられる事項について理由とともに説明しなさい。

【解答へのアプローチ】

問題 1

問 1

リスク・アプローチの考え方を出発点として、その考え方の下、重要な構成単位は監査上どのように扱われなければならないものであるかを考察することがポイントとなる。

問 2

重要な構成単位以外の構成単位について実施する作業に係る要求事項を事例に当てはめればよい。

問題 2

組合せア～ウについて、子会社の重要性の基準値として示されている金額にどのような違いがあるかを分析した上で、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値と構成単位の重要性の基準値との関連性についての監査基準委員会報告書上の記述を思い出し、問題視すべきものを特定することがポイントとなる。

問題 3

個別ベースの財務諸表を基礎として連結財務諸表の作成に至るまでのプロセスをイメージすること、及び虚偽表示の重要性の判断が相対的なものであることを念頭に置くことがポイントとなる。

問題 4

「他の監査人の監査結果を利用した旨を監査報告書に記載することの是非」に関する論点を思い出すことがポイントとなる。

【解 答】

問題 1

問 1

リスク・アプローチとは、重要な虚偽表示の生じる可能性の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なものとするができる監査の実施の方法をいう。この点、グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位については、その財務諸表に虚偽表示が生じた際に当該虚偽表示の影響がグループ財務諸表にとって重要となる可能性が高いと考えられる。また、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る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構成単位についても、その財務諸表からグループ財務諸表にとって重要な虚偽表示が生じる可能性が高いと考えられる。そのため、これらの構成単位について、その財務諸表に関して監査等の作業を個別に実施することで、重点的に監査の人員や時間が充てられるように、重要な構成単位に該当するか否かの判断を行う必要がある。

問 2

甲は、その他の子会社について、基本的に、グループ・レベルで分析的手続を実施する。ただし、この作業のほか、P社、S₁社及びS₂社の財務諸表の監査、P社グループのグループ全体統制及び連結プロセスに関する作業を全て実施してもなお、P社グループの連結財務諸表について意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないと考えた場合には、その他の子会社から一部を選定し、その財務諸表に関して監査等の作業を個別に実施することが考えられる。

問題 2

記号：ウ

理由：構成単位の重要性の基準値がグループ財務諸表の重要性の基準値を上回る場合には、グループ財務諸表上の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えることはできない。そのため、構成単位の重要性の基準値は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くなければならない。この点、ウの組合せでは、Mc₂が120とされ、Mcの100を上回っているため、適切でない。

問題 3

乙がS₁社の財務諸表に対して不適正意見を表明する原因となった虚偽表示がP社グループの連結財務諸表に及ぼす影響が重要でない場合、又は当該虚偽表示が連結プロセスにおいて適切に修正された場合、無限定適正意見を表明することになる。

一方、当該虚偽表示が修正されない場合において、その影響が重要であるが広範でないときには意見に関する除外事項を付した限定付適正意見、重要かつ広範であるときには不適正意見を表明することになる。

問題 4

- ① 甲がS₂社の財務諸表に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった状況を十分に説明するために必要と認められる場合
- ② P社グループの連結財務諸表に対する意見の形成のために丙を利用する場合であっても、表明する意見については、甲が単独で責任を負うものであり、意見に関わる責任は丙と分担されない。一方、限定付適正意見の根拠区分において、丙の利用に関して言及した場合には、表明されている限定付適正意見についての責任が丙と分担されているかのような利用者の誤解を招き、監査人たる甲の責任が不明瞭となるおそれがある。そのため、丙の利用に言及する際には、当該記載が監査意見に対する甲の責任を軽減しないことを追加的に記載することが適当と考えられる。

【MEMO】

非常に強い。

下記の【設例】に関する以下の問いに答えなさい。

【設例】

X社は、カジュアルウェアを関東圏の直営20店舗（平均売場面積：約 500 m²）を通じて、一般消費者に現金又はクレジットカードで販売している。同社の監査を担当するY監査法人は、当期の財務諸表監査にあたり、リスク評価手続を実施した結果、商品に関連する事項として下記の事実を把握した。

<リスク評価手続の実施によって把握した事実>

- ア. 商品は、メーカーから各店舗に直接納入されているが、納入データはすべて本社で管理している。各店舗では受入時に検品を行い、受入データを店舗端末機からシステムに入力し、本社で納入データと照合している。
- イ. 商品の売価は、本社指定売価の20%以内の範囲で、販売状況を勘案し店長の判断により適時に値引設定が可能で、売価のシステムへの変更登録は、店舗端末機から店長の責任において実施している。20%を超える値引設定は、本社の事前承認が必要である。
- ウ. 各店舗では四半期末ごとに実地棚卸を行っている。店長は、帳簿在庫数と実在庫数との差異を分析し、実在庫数を確定した上で棚卸結果報告書を作成する。本社は各店舗から送付された棚卸結果報告書をもとに帳簿在庫数を実在庫数に修正している。
- エ. 期末在庫の評価は、売価還元法による原価法によって店舗ごとに算出された還元率を用いて行われ、その結果は本社に報告されている。期末在庫の売価評価額は、期末時点での登録売価に実在庫数を乗じることにより、店舗ごとにシステム上で計算されている。
- オ. 店長の業績評価については、前年比売上高増加率と売上総利益率が重要視され、人事評価と賞与に反映される。業績優秀者には全店長会議で社長賞が贈呈される。
- カ. 監視カメラは設置されているが、盗難を完全には防止できていない。

問 上記の事実について実証手続を実施するとした場合、ア～カから不正リスクが高いと思われる事実を3つ選択し、選択した記号、それぞれについて想定される不正の具体的な手口及び対応する実証手続を1つずつ示しなさい。ただし、同一の記号を複数回選択したり、同一の手口を複数回記述してはならない（手口：3行、手続：2行）。

(平成25(2013)年試験)

【解答へのアプローチ】

まず、どの記号を選択するかであるが、選択した後に「想定される不正の具体的な手口」が問われていることからすると、記述の内容から直接不正の手口を特定できないものが候補から外れ、結果、3つの記号に絞り込まれることになる。次に、不正の具体的な手口については、「店長」の立場に身を置いて考え、どのようにすれば不正な財務報告又は資産の流用を行えるかを考えることがポイントとなる。最後に、対応する実証手続については、そのような不正を発見することができるようなものを考えることになる。

【解 答】 (以下、解答例)

記号：イ

想定される具体的な手口：店長の判断により本社指定売価の値引設定と変更登録が可能という機会を利用して、店長が値引変更登録した商品を値引前の売価で消費者に販売し、両者の差額を着服する。

対応する実証手続：店舗の売上実績に関する資料を閲覧し、販売状況に照らして不合理な値引変更がないかを確かめる。

記号：ウ

想定される具体的な手口：帳簿在庫数を修正するもとなる棚卸結果報告書は店長が作成するという機会を利用して、店長が実際在庫数を水増しして報告し、水増し分の在庫を私的に流用する。

対応する実証手続：店舗の实地棚卸の立会を行い、把握した店舗の実際在庫数と棚卸結果報告書とを照合する。

記号：エ

想定される具体的な手口：売価還元率の算出が各店舗に委ねられているという機会を利用して、本来用いるべき売価還元率を用いずに期末在庫の評価を行い、都合の良い金額に操作する。

対応する実証手続：各店舗の売価還元率を記載した資料を閲覧し、異常な売価還元率を用いている店舗はないかを確かめる。

【MEMO】

金融商品取引法監査を受けているA社は、特殊産業用機械製造業を営む上場会社であり、あなたは監査の現場を統括する立場にある者としてA社の20X7年3月期(自 20X6年4月1日至 20X7年3月31日)の財務諸表の監査に従事している。

そこで、次の【状況】を前提として **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

20X6年12月24日、A社機械の納入先であるB社の工場で火災が生じた。その後の原因調査の結果、^(A) A社機械が法の定める安全基準を満たしておらず、同機械から出火したことが判明した。

これをうけてB社は、20X7年2月16日、A社に対して同火災から生じた損害の賠償を求めて訴訟を提起した。一方、A社は、20X7年3月16日、出火原因はB社に納入した機械を構成するC社部品にあるとしてC社を相手取り、損害賠償請求訴訟を提起した。

こうした状況のなか、A社の経理部長は、20X7年3月期の財務諸表上の対応について「現在係争中であり、最終的な結論が得られていないことから、弊社がB社から提起されている訴訟について^(B)、『偶発債務』として注記することに対応したい。」との意向をあなたに伝えた。

B **問題 1** 監査基準は「違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない。」としている(第二 一般基準 4)。そこで、同基準の意味する「影響」の内容について説明しなさい。(5行)

B **問題 2** 下線部(A)に関し、監査人は「このような」違法行為がないことについて十分かつ適切な監査証拠を入手する責任があったかどうかについて述べなさい。(6行)

B **問題 3** 下線部(B)に関し、A社の20X7年3月期の財務諸表上の対応として、「偶発債務」として注記することで十分であるか否かについて懸念すべき点があれば指摘しなさい。(8行)

問題 4 A社の財務諸表に対する監査報告書としては、最終的に無限定適正意見報告書(追記情報の記載はない。)が用意されたが、この点に関連して補助者から以下のような質問を受けた。あなたはそれぞれどのように考えるか、述べなさい。(各6行)

A ① 重要な偶発事象は監査基準で追記情報の記載対象として掲げられている以上、B

社からの訴訟については追記情報として記載しなければならないのではないか。

B ② B社からの訴訟については将来の帰結が予測し得ない以上、監査報告としては意見不表明としなければならないのではないか。

A ③ 金融商品取引法上、違法行為の通報義務が課されているため、A社機械に係る法令違反について当局に通報する必要があるのではないか。

【解答へのアプローチ】

問題 1

監査実務指針上の法令の分類を念頭に、それぞれの法令への違反は、どのような形で財務諸表に影響を及ぼすことになるかに着目することがポイントとなる。

問題 2

問題 1 と同様に、監査実務指針上の法令の分類を念頭に、監査人がその違反の有無について十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を有しているのはどのような法令であるか、設問の法令がそれに該当するかを説明していけばよい。

問題 3

偶発債務としての注記という財務諸表上の対応が「十分」であるかが問われているため、不足はないか、当該注記以外に財務諸表上どのように対応することが考えられるかを検討することになる。

問題 4

- ① 重要な偶発事象を「必ず」追記情報とする必要があるのではとの問題意識が示されているため、どのような場合に追記情報とすることになるかを示していくことになる。
- ② 将来の帰結が予測し得ない状況の場合に「必ず」意見不表明とする必要があるのではとの問題意識が示されているため、どのような場合に意見不表明とすることになるかを示していくことになる。
- ③ 違法行為を「必ず」当局に通報する必要があるのではとの問題意識が示されているため、金融商品取引法上の法令違反等事実発見への対応は、どのような事実を対象とするか、また、どのような場合に通報することが求められるかを示していくことになる。

【解 答】

問題 1

違法行為が財務諸表に及ぼす影響としては、財務諸表の金額又は開示に直接影響を及ぼす法令に反し、それ自体が虚偽表示として及ぼす影響が挙げられる。また、それ自体が虚偽表示でなくとも、違法行為の結果として会社にもたらされる損失の発生の可能性についての財務諸表上の開示の必要性をもたらし影響が挙げられる。

問題 2

監査の目的は、財務諸表に対する意見の表明にある。そのため、企業に適用される法令のうち、監査人が、その違反がないことについて十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を有しているのは、財務諸表の金額又は開示に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令に限られる。この点、A社機械に適用される安全基準を定めた法令は、そのような法令に該当しないため、監査人に設問の責任はない。

問題 3

B社からの損害賠償請求訴訟に係争中であるとしても、A社にとって(不利な結果となる)可能性が高く、かつ、会社が蒙ることとなる損失額を合理的に見積ることができる場合には、A社の財務諸表上、損害補償損失引当金を計上する必要がある点が懸念される。

また、当該訴訟を受けている状況がA社の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせており、かつ、A社の継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、A社の財務諸表上、継続企業の前提に関する事項を注記する必要がある点が懸念される。

問題 4

① 重要な偶発事象であっても、追記情報として記載されるのは、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調して利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断した場合に限られる。

そのため、B社からの訴訟について財務諸表に適切に注記されていたとしても、直ちに追記情報としての記載が強制されるわけではない。

② 将来の帰結が予測し得ない事象を理由とする意見不表明は、財務諸表に与える当該事象の影響が複合的かつ多岐にわたるため、その金銭的影響が財務諸表数値として反映されていない財務諸表では利害関係者の判断を誤らせるおそれが高い場合に認められているに過ぎない。

そのため、B社からの訴訟について将来の帰結が予測し得ないとしても、直ちに意見不表明とすることが強制されるわけではない。

③ 金融商品取引法に基づく違法行為の通報は、適正な財務諸表の開示を担保する趣旨から、財務諸表の適正性の確保に重要な影響を及ぼす違法行為であり、かつ、被監査会社の自主的な是正措置を促してもなお改善が図られないときに義務付けられているに過ぎない。

そのため、A社機械に係る法令違反についても、当該行為の影響が財務諸表に適切に反映されている限り、当局に通報する必要はない。

継続企業の前提の監査に関する次の **問題 1** ～ **問題 5** に答えなさい。

問題 1 二重責任の原則について、継続企業の前提の監査の枠組みの中で説明しなさい。

(10行)

問題 2 監査人は、監査計画の策定に当たり、「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の有無」について確かめなければならない理由を、リスク・アプローチを踏まえて説明しなさい。(8行)

問題 3 次に示す【状況 1】を識別した後、監査人はどのような監査手続を実施することが求められるか、その目的及び具体的な監査手続を述べなさい。(各3行)

【状況 1】

金融商品取引法監査を受けているA社を親会社とする連結グループは、X1年3月期において、業績の低迷により当期純損失を計上した結果、債務超過に陥っており、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況となっている。連結財務諸表提出会社であるA社は、債務超過を解消する対応策として、主力金融機関に対して債務免除を要請している。

問題 4 【状況 1】に続き【状況 2】となった場合を前提として、問いに答えなさい。

【状況 2】

A社の経営者は、継続企業の前提に関する事項を注記して継続企業を前提とした連結財務諸表を作成することにした。

A社グループの連結財務諸表監査を担当する監査人は、監査報告書において当該連結財務諸表に対して無限定適正意見を表明した上で、当該注記事項の内容を別に区分を設けて記載することにした。

(問い) 監査人が継続企業の前提に関する注記を別に区分を設けて記載する理由を述べなさい。(5行)

B

問題 5

【状況1】【状況2】に続き【状況3】となった場合、監査人は【状況2】で行った監査判断を変更し、継続企業の前提に関する事項を記載しない無限定適正意見を表明することにした。この判断は妥当であることを前提として、その他に監査人が監査報告書を作成する上でとるべき対応について述べなさい。なお、解答に当たっては、会社法監査は考慮しないものとする。(5行)

【状況3】

A社では、決算日後、連結財務諸表作成日までの間に主力金融機関によって債務免除が実施された。その結果、A社グループの債務超過は解消された。それによって、A社の経営者は、継続企業の前提に関する注記をしないことにした。監査人は適切に監査手続を行った後、最終的に無限定適正意見を表明した。

(平成30(2018)年試験・改題)

【解答へのアプローチ】

問題 1

継続企業の前提への対処に関わる経営者と監査人との責任の区別が問われている。解答上は、経営者と監査人との基本的な責任区別を念頭に、継続企業の前提について両者がどのように対処することになるかを具体的に論述することがポイントとなる。

問題 2

リスク・アプローチの観点から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識別することが必要となる理由が問われていることから、当該事象又は状況の存在が、どのような重要な虚偽表示リスクにつながるかに着目することがポイントとなる。

問題 3

目的については、継続企業の前提に関する注記が必要とされるのはどのような場合であるかを念頭に、監査人が経営者の対応策を検討する意図や対応策に求められる要件を想定すればよい。具体的な監査手続については、その目的に適合し、かつ主力金融機関に要請した債務免除に関わるものを具体的に示すことがポイントとなるが、法令基準等を参考にすることもできる。

問題 4

継続企業の前提に関する注記を別に区分を設けて記載する趣旨を念頭に、その背景にある考えを遡って考えることがポイントとなる。

問題 5

「無限定適正意見を表明する」「判断は妥当であることを前提として、その他に監査人が監査報告書を作成する上でとるべき対応」ということであるから、対応の内容は、自ずと意見表明による保証の枠組みの外における情報提供に係るものということになる。

重要な不確実性が期末日後に認められなくなった場合についての留意事項を念頭に、情報提供のための記載としてどのようなものが想定されるかを考えれば解答を導くことができる。

【解 答】

問題 1

適正な財務諸表を作成する責任を負う経営者は、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することの適切性を評価するとともに、その結果、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、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をし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に、財務諸表において継続企業の前提に関する事項を適切に注記して開示する責任を負う。

一方、財務諸表の適正性に関する意見を表明する責任を負う監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性、及び重要な不確実性が認められる場合における財務諸表上の注記による開示の適切性について検討し、十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を負う。

QA6-23 答

問題 2

リスク・アプローチの下では、監査人は、企業及び企業環境を理解し、これらに内在する事業上のリスク等がもたらす重要な虚偽表示リスクを暫定的に評価し、評価したリスクに対応した監査手続を立案し実施することが求められる。この点、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性等、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、これらを糊塗する目的で経営者によって重要な虚偽表示がもたらされるリスクや、状況に応じた継続企業の前提に関する注記による開示が適切になされないリスクが生じる。そのため、当該事象又は状況の有無について確かめなければならない。

QA5-07 答

問題 3

実施目的：主力金融機関による債務免除が、債務超過を解消し、又は改善させるものであるかどうか、及び債務免除の実行可能性について検討し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうか判断することにある。

具体的な監査手続：A社が主力金融機関に対して債務免除を要請している金額や当該金融機関との合意の有無について経営者に質問する。また、債務免除の意思について、当該金融機関に対して書面による確認を実施する。

(参考) QA6-24 答

問題 4

継続企業の前提に関する注記は、財務諸表が会計事象や取引の実態を適切に反映するものとなるための前提が脅かされている状況を示す情報であり、そうした状況にあってもなお財務諸表が継続企業の前提で作成されていることは、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、強調して利用者の注意を喚起することが利用者の経済的意思決定に資する。そのため、別に区分を設けて記載する。

(144)

問題 5

決算日後に債務免除が実施されて債務超過が解消されたことは、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす開示後発事象として、企業の状況に関する利用者の的確な判断に資するために財務諸表に注記されることがある。そのため、監査人は、適切な注記があり、かつ利用者の注意を喚起する必要があると判断した場合には、監査報告書に強調事項として追記するべきである。

人
 債務免除が実施されて債務超過が解消されたことは、
 開示後発事象として注記する必要がある。

テスト p176 (x4)
 のと

【MEMO】

X社は、会社法及び金融商品取引法に基づき、監査法人の監査を受けている。そこで、下記の【資料1】～【資料4】を読み、以下の **問題1** ～ **問題4** に答えなさい。なお、解答に当たり、連結計算書類及び連結財務諸表について考慮する必要はないものとする。

【資料1】 X社の決算スケジュール (自 20X1年4月1日 至 20X2年3月31日)

20X2年4月18日 計算書類及びその附属明細書の原案の提供
20X2年5月16日 会計監査人の監査報告書日
20X2年5月23日 監査役会の監査報告書日
20X2年5月26日 計算書類及びその附属明細書の取締役会による承認
20X2年6月9日 定時株主総会の招集通知の発送
20X2年6月13日 金融商品取引法に基づく監査報告書日
20X2年6月25日 定時株主総会
20X2年6月27日 有価証券報告書の提出日

【資料2】 得意先A社の倒産

20X2年4月25日、X社の主要な得意先であるA社が倒産したことが明らかになった。X社のA社に対する20X2年3月31日現在における売掛金残高は100百万円であり、その全額が回収不能と見込まれている。X社は、A社に対する売掛金については、決算において50百万円の貸倒引当金を計上済みであるが、それ以外の特段の対応を行っていない。

【資料3】 新株の発行に関する取締役会決議

X社は、20X2年6月20日に開催した取締役会において、払込期日を20X2年9月19日とする新株の発行を決議した。

【資料4】 取締役が関与した不明瞭な資金の流れ

20X2年7月11日、内部告発によって、X社の取締役が関与した不明瞭な取引が存在することが判明した。調査委員会が設置され、調査が行われた結果、同取締役が関与した不明瞭な資金の流れに関連して、20X2年3月期の財務諸表に重要な虚偽表示が発見されたため、X社は、20X2年8月22日に訂正報告書を提出することとなった。

A **問題1** 【資料2】について、X社は計算書類及び財務諸表上、どのような対応をとることが考えられるか、説明しなさい。

A

問題 2 仮に【資料 2】における得意先A社の倒産が判明したのが20X2年5月20日であった場合、X社は計算書類及び財務諸表上、**問題 1** と異なる対応をとることが考えられる。その理由と内容を説明しなさい。

問題 3 【資料 3】について、X社が有価証券報告書上、当該事実を開示することにしたときに、監査法人は新たに監査報告書を発行する場合と発行しない場合とがある。これに関する以下の**問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

あやふし
要

B

問 1 それぞれどのような場合であるか、理由とともに説明しなさい。

A

問 2 監査法人が新たに監査報告書を発行する場合に監査法人が実施する必要がある監査手続について、理由とともに説明しなさい。

B

問題 4 【資料 4】について、監査法人は訂正後の財務諸表に対する監査報告書に記載しなければならない事項がある。この記載は、【資料 3】について監査報告書を新たに発行する場合には記載されない事項であるが、当該記載の理由と内容について説明しなさい。なお、監査上の主要な検討事項としての記載を考慮する必要はない。

【解答へのアプローチ】

問題 1

後発事象の分類を念頭に、幅広くどのような対応をとることが考えられるか検討することがポイントとなる。

問題 2

問題文で示されている「**問題 1** と異なる対応をとる」という解答上の条件に着目し、事象の発生時点が異なる（会計監査人の監査報告書日の後である）ために行われることになる例外的な対応について問われていることに気付くことがポイントとなる。

問題 3

問 1

新たに監査報告書を発行するか否かは、被監査会社が有価証券報告書上、当該事実を「どのように」開示するかによる。どのように開示する場合には発行し、どのように開示する場合には発行しないか、それぞれ被監査会社の開示上の対応を明示するとともに、監査報告書を発行することになる又は発行しないことになる理由を含めて説明付けることがポイントとなる。

問 2

監査報告書日と後発事象に関わる監査人の責任との関連を念頭に、以前に提出した監査報告書より後の日付を付して監査報告書を発行するに際しては、監査人としてどのようなことを確かめることが必要となるかを考察することがポイントとなる。監査手続の内容については、法令基準等を参考にすることもできる。

問題 4

訂正後の財務諸表に対する監査報告書に記載しなければならない事項は、要求事項として定められている。当該記載の理由については、【資料 3】との時点の違いに着目し、また、当該記載の趣旨も交えて説明し、当該記載の内容としては、要求事項を示せばよい。

【解 答】

問題 1

A社に対する売掛金 100 百万円の全額が回収不能となることから、X社は計算書類及び財務諸表上、修正後発事象として、既に引当計上している50百万円では不足する50百万円の貸倒引当金を追加計上する必要がある。また、A社は主要な得意先であることから、翌期以降に重要な影響を及ぼす場合には、開示後発事象として当該事象を注記することが考えられる。

5279

問題 2

得意先A社の倒産が判明したのが20X2年4月25日であった場合は、会計監査人の監査報告書日前であり、計算書類の修正が可能であるが、20X2年5月20日であった場合は、既に会計監査人の監査報告書が提出されていることから、計算書類の修正が実務上困難である。そのため、財務諸表について、計算書類との単一性を重視する立場から、計上額の修正は行わずに、当該修正後発事象を開示後発事象に準じて取り扱い、当該事象を注記する対応のみにとどめることが考えられる。

5279 QA 7-24/7-22

5279

問題 3

問 1

監査人は、有価証券報告書の記載事項のうち、「経理の状況」に掲げられる財務諸表を監査対象とする。そのため、X社が、当該事実を反映させた財務諸表を新たに作成し、かつ、当該財務諸表を有価証券報告書で開示する場合、監査対象が新たに作成されるものに替わることから、監査法人は新たに監査報告書を発行する。一方で、X社が、当該事実について、「経理の状況」における「財務諸表等」の「その他」に記載する場合、当該「その他」は監査対象ではないことから、監査法人は新たに監査報告書を発行しない。

560.14

(3) ②

QA 2-16-1

5279

問 2

監査法人が新たに監査報告書を発行する場合には、監査対象となる後発事象の範囲が新たな監査報告書日までの期間に拡大することとなる。そのため、監査法人は、【資料3】の事象を含め、当該日付までに生じる可能性のある後発事象が全て財務諸表に適切に反映されているかどうかを確かめるために、後発事象に関する監査手続を当該日付までの期間に拡大して実施する必要がある。

560.14
(3) ①

問題 4

【資料4】の場合、【資料3】の場合とは異なり、以前に財務諸表及び監査報告書が公表されていることから、財務諸表が訂正され、監査報告書が改めて発行されていることに対する利用者の注意を喚起する必要がある。そのため、監査法人は、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している箇所を参照し、監査法人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない。

5279

560.15

企業会計上、会計方針は、正当な理由により変更する場合を除き、每期継続して適用しなければならないとされる。これに関連して、下記の【状況】を踏まえて **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

国内外で電気機器を製造及び販売しているA株式会社（以下「A社」という。）は、当連結会計年度（自 20X6年4月1日 至 20X7年3月31日）の第1四半期から、有形固定資産の減価償却方法を定率法から定額法に変更した。

当該変更に伴う遡及適用は行われていないが、第1四半期連結累計期間の四半期連結財務諸表（以下「当期の財務諸表」という。）上、従来の方法によった場合に比べ、営業利益、経常利益及び税金等調整前四半期純利益は、それぞれ50百万円増加している。

この点、当期の財務諸表に対する四半期レビューを担当している監査人は、当該変更の理由を経営者に質問したところ、「在外子会社では、従来から定額法が採用されているため、親子会社間の会計方針を統一する観点から、変更することが適当と判断した。」との回答が得られた。

問題 1 一般に、会計方針の変更のための正当な理由があるかどうかの判断に当たって監査人が勘案する必要がある事項を5つ挙げなさい。（5行：各1行×5）

問題 2 監査人は、A社の減価償却方法の変更理由に関して、経営者確認書への記載を求める必要があると判断した。その理由を説明しなさい。（6行）

問題 3 A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものであるかどうかにより、当期の財務諸表に対する四半期レビュー報告書上、どのように取り扱うことが考えられるか、説明しなさい。（9行）

問題 4 A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものであることを前提として、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することがあるかどうかに関連して、以下の①～③に答えなさい。（12行：各4行×3）

- ① 金融商品取引法監査における比較情報に関する意見表明の方式及び意見表明上の取扱い
- ② 会計方針が変更された場合に意見において比較情報に言及することがあり得るかどうか

- ③ A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないことを念頭に、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することがあるかどうか

前年度のこの減価償却を
問題としない

【解答へのアプローチ】

問題 1

少なくとも財務会計論でも学習しているであろう2つについては確実に挙げておきたいが、残りの3つについては実務上留意すべきとされている点であり、この機会に押さえておきたい。

問題 2

「減価償却方法の変更理由」について記載を求める必要があるのは何故か、「経営者確認書への記載を求める」ことの意義ないし趣旨に着目することがポイントとなる。

問題 3

問題文で「正当な理由によるものであるかどうかにより」とされていることから、正当な理由によるものである場合と、そうでない場合とに分けて、四半期レビュー報告書上の対応を検討することになる。各々の場合における取扱いについては、年度監査を前提とした通常の監査報告に関する知識を土台とし、四半期レビュー固有の表現に注意しつつ示していくことになる。

問題 4

- ① 意見表明の方式については基礎知識であるから無難に示していただくとして、意見表明上の取扱いについては、問題文冒頭の「比較情報に言及する」かどうかについて示せばよい。
- ② 事例の状況を前提とした検討は続く③で行うことになることから、②では一般論として会計方針が変更された場合に「意見において比較情報に言及」、すなわち除外事項となることがあるかどうかを考察することがポイントとなる。
- ③ 「A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないこと」が結論表明上問題となるかについて、財務会計論の知識に基づき説明していけばよい。

【解 答】

問題 1 (22年11月) < 財務会計論 > 参照

- ・ 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- ・ 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること
- ・ 変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること
- ・ 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないこと
- ・ 会計方針を当該事業年度に変更することが妥当であること

問題 2

減価償却方法を定率法から定額法に変更することがA社の状況に即して適切であるかどうかは、経営者の判断又は意思に依存することがあるため、他の四半期レビュー手続のみでは当該

変更が正当な理由によるものであることの十分かつ適切な証拠を入手できないことが考えられる。そこで、監査人は、他の四半期レビュー手続を実施して入手した証拠を裏付け、補完するために、経営者確認書への記載を求める必要があると判断したと考えられる。

問題 3

A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものである場合、当該変更に関する財務諸表上の注記が適切であり、さらに、当該注記について、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たときには、当該変更に対する利用者の注意を喚起するために、四半期レビュー報告書上、当該注記を強調事項として追記することになる。一方、正当な理由によるものでない場合、変更後の会計方針に基づき作成された当期の財務諸表には、虚偽表示が含まれていることになるため、当該虚偽表示が重要であると監査人が判断したときには、四半期レビュー報告書上、結論に関する除外事項を付した限定付結論又は否定的結論を表明することになる。

問題 4

- ① 金融商品取引法監査においては、比較情報に関する結論の表明の方式として対応数値方式が採用されている。そのため、監査人の意見は、対応数値を含む当期の財務諸表全体に対して表明されるものであり、監査人は、原則として、意見において対応数値に言及してはならないものとされる。
- ② 会計方針の変更により比較情報に対する遡及適用が求められ、かつ、遡及適用が適切でないときには、比較情報を含む当期の財務諸表に虚偽表示が含まれることになるため、当該虚偽表示が重要であると判断されれば、意見に関する除外事項として意見において比較情報に言及することが考えられる。
- ③ 減価償却方法の変更については、会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合として、遡及適用は行わないものとされているため、A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないとしても、虚偽表示には当たらない。そのため、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することはない。

【MEMO】

甲株式会社（以下「甲社」という。）は、製造業を営む上場会社であり、当連結会計年度において財務諸表監査及び内部統制監査を受けている。甲社の監査チームは、期中において甲社の販売プロセスに不備があることを発見し、当該不備は開示すべき重要な不備に該当するものと判断した。

このような状況を前提として、**問題 1** ～ **問題 3** に答えなさい。

A **問題 1** 甲社の監査責任者であるあなたは、発見した開示すべき重要な不備を経営者に報告したが、経営者からは「実際に財務報告に係る重要な虚偽記載が生じているわけではないため、開示すべき重要な不備には該当しないのではないか。」との見解が示された。

あなたはこの見解に対して経営者にどのように回答するか（7行）。

A **問題 2** あなたの回答により、経営者は発見された不備が開示すべき重要な不備に該当することを理解したが、経営者から「開示すべき重要な不備がある限り、無限定適正意見の内部統制監査報告書は発行されないのか。」との問い合わせを受けた。

あなたはこの問い合わせに対して経営者にどのように回答するか（7行）。

B **問題 3** 発見された開示すべき重要な不備に対して経営者が是正措置を講じ、当該開示すべき重要な不備を解消した場合には、当該不備の開示が不要となることもあれば、不要とならないこともある。その理由を説明しなさい（7行）。

【解答へのアプローチ】

問題 1

開示すべき重要な不備の定義を念頭に、開示すべき重要な不備であるかが「実際に」重要な虚偽記載が生じているか否かにより判断されるものではないことを説明付けていくことになる。

問題 2

内部統制監査における意見が何を対象として表明されるか(内部統制監査の目的)が解答の切り口となる。

問題 3

開示すべき重要な不備が解消された時点に着目し、開示が不要となる時点、不要とならない時点をそれぞれ説明していけばよい。

【解 答】

A

問題 1

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い、これに該当するかどうかは、実際に虚偽記載が発生したかどうかではなく、潜在的に重要な虚偽記載の発生を防止又は適時に発見できない可能性がどの程度あるかによって判断される。したがって、発見された不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高いのであれば、実際に財務報告に係る重要な虚偽記載が生じていないとしても、開示すべき重要な不備に該当することとなる。

A

問題 2

内部統制監査における意見は、財務報告に係る内部統制が有効であるかどうかということ自体を直接の対象とするものではなく、あくまで内部統制報告書が財務報告に係る内部統制の評価結果を適正に表示しているかどうかを対象として表明される。そのため、開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制が有効でないとしても、その旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由が内部統制報告書に適切に記載されている場合には、無限定適正意見の内部統制監査報告書が発行される。

B

問題 3

経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行われるものであり、開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には、内部統制は有効でないものと評価し、当該不備を開示する必要がある。そのため、期中において発見された開示すべき重要な不備に対して、期末日までに是正措置を講じて解消した場合には、当該不備の開示は不要となる。一方で、当該開示すべき重要な不備に対して是正措置を講じて解消したとしても、それが期末日後である場合には、当該不備の開示は不要とならない。

→ 224. 必要 (→ 問題 2)

不要

「監査基準」は一般基準2において、「監査人は、監査を行うに当たって、(A)常に公正不偏の態度を保持し、(B)独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。」と規定し、監査人に、監査を実施する際に、独立性の保持を求めている。監査人が保持すべき独立性に関する次の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

問題 1 下線部(A)及び下線部(B)についてその意義をそれぞれ説明したうえで、両者の関係について説明しなさい。(意義：各4行、両者の関係：8行)

問題 2 監査人が保持すべき独立性と職業的懐疑心との関係を説明しなさい。(4行)

問題 3 エンロン事件等の企業会計不正事件に対するアメリカの対応やその後の国際的動向、我が国における公認会計士監査をめぐる非違事例等の監査の信頼性を揺るがしかねない事態への対応として、平成15年以降に法令によって制度化された監査人の独立性を確保・強化する方策を3つあげ、それぞれの導入により期待された効果を説明しなさい。(各4行×3)

問題 4 以下の【状況】において、監査契約を新規に締結するか否かを検討するに当たり、監査責任者がとるべき行為を説明しなさい。(5行)

【状況】

- ① 監査契約の締結を予定している会社は、当監査事務所に所属するIT を利用した複雑な情報システムに精通した専門職員が昨年まで勤務していた会社である。
- ② 監査事務所にはITに係る高度な知識・技術を有する職員は①の専門職員以外に存在しない。
- ③ 当該監査業務にはITに係る高度な知識が必須である。
- ④ 監査チームの編成に係る監査事務所の定める独立性の保持のための方針には、監査チームメンバーが被監査会社等において取締役等重要な地位に現在就いていないこと、退任後2年間のインターバルをあけること、又は現在雇用されていないこと、雇用関係解消後2年間のインターバルをあけることが含まれている。

(令和2年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

意義については少なくとも各概念の定義を織り込む必要があるが、これのみでは与えられた解答行数に満たないことから、加えて定義から導かれる効果についても説明していけばよい。

両者の関係については典型論点であることから、解答行数に合うように外観的独立性が重要と考えられている3つの論拠を示し、精神的独立性を外観的独立性が担保する関係にあることを示せばよい。

問題 2

職業的懐疑心の定義を織り込みつつ、両者が相互に担保し合う関係にあることを説明づけていくことになる。

問題 3

独立性規制のうち、いずれが「平成15年以降に法令によって制度化された」ものであるか分らない方も少なくないかもしれないが、基本的には、公認会計士法上の大会社等に係る独立性の特定規定を想定していただければよい（ただし、模範解答は、同法の平成15年改正に先駆けて金融庁から公表された「公認会計士監査制度の充実・強化」（金融審議会・公認会計士制度部会報告・平成14年12月17日）で掲げられているものを示すものとしており、大会社等以外の会社にも適用されるもの（方策3）を含めている。）。

それぞれの導入により期待された効果については、いずれも最終的には独立性の確保・強化ということにはなるが、個別に示すことが求められている以上は、それぞれ方策の内容に則した形で具体的に論述する必要がある。

問題 4

【状況】を踏まえて、「外部の専門家の利用」が問われていることに気付き、解答上、それを示すことになる。法令基準等を参考にすれば、より具体的な検討内容を示すことができる。

【解 答】

問題 1

下線部(A)：職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保持するという精神的独立性の保持を監査人に求めるものであり、これにより、監査人が公正中立な判断を行使して監査意見を形成し表明することが可能となるという意義がある。

下線部(B)：監査人の精神的独立性が堅持されていないと第三者が判断するような状況にないという外観的独立性の保持を監査人に求めるものであり、これにより、監査人が表明する監査意見が公正中立なものとして社会一般の利用者からの信頼を得ることが可能となるという意義がある。

両者の関係：外観的独立性が害されている場合、精神的独立性が害される危険が高まるとともに、精神的独立性が害されているのではないかという社会の疑念が生じることから、外観的独立性を確保することにより、精神的独立性を害する要因を事前に排除するとともに、その保持に対する社会の疑念を払拭することができる。また、外観的独立性は、精神的独立性とは異なり、形式的な問題であるため、その具体的な規制を通じて、精神的独立性が損なわれる可能性を軽減することができる。したがって、両者は、精神的独立性を外観的独立性が形式面から担保するという関係にある。

問題 2

独立性の保持は、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しての職業的懐疑心の保持を担保する。一方で、職業的懐疑心の保持は、十分な裏付けに基づく判断を可能とし、独立性の保持を担保する。そのため、両者は相互に担保し合う関係にある。

問題 3

方策 1：財務書類を自らが作成していると認められる又は会社の経営判断に関与すると認められる非監査証明業務を大会社等に対して監査証明業務と同時提供することが禁じられており、これにより自が行った判断又は提供した業務の結果に依拠し、それらを適切に評価しない可能性を低減する効果が期待された。

方策 2：一定期間連続して同一の大会社等の監査関連業務を行った場合、その後一定期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行うことが禁じられており、これにより長期間継続従事することによる馴れ合いや癒着から会社にとって都合の良い判断が行われる可能性を低減する効果が期待された。

方策 3：監査対象とした財務書類に係る会計期間の翌会計期間の終了の日までの間は、被監査会社の幹部に就任することが禁じられており、これにより将来の幹部就任を見込んで独立性が損なわれる可能性や所属していた監査法人の監査証明業務に不当な影響力を行使する可能性を低減する効果が期待された。

問題 4

独立性の保持のための方針からは、監査業務に必須とされる I Tに係る高度な知識を有するメンバーとして①の専門職員を選任することができないことから、外部の専門家に業務を依頼する必要がある。そのため、監査責任者は、その候補者との面談の実施等を通じて、必要な適性、能力及び客観性を備えている専門家を利用することができるかを検討するべきである。

公認会計士講座

監査論 論文式問題演習 追加資料

2022年 2月23日 初版第 1 刷発行

編 者 T A C (株) 監査論研究会
発 行 者 多 田 敏 男
発 行 所 T A C 株式会社 教育事業部
〒101-8383
東京都千代田区神田三崎町 3-2-18

印刷・製本 株式会社 日 興 印 刷

落丁・乱丁本はお取り替えいたします。

本書は、「著作権法」によって、著作権等の権利が保護されている著作物です。本書の全部または一部につき、無断で転載、複写されると、著作権等の権利侵害となります。上記のような使い方をされる場合には、あらかじめ小社宛承諾を求めてください。

Printed in Japan

＜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！

- ・ 【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、勘定残高又は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し、実施する（【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、勘定残高又は注記事項を決定し、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、勘定残高又は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しての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、**内部統制システム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。
- ・監査計画の策定にあたっては、**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、不正か誤謬かを問わず、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・評価し、リスク対応手続を立案すること**を目的とする（【監基報】改正後「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」315. 12）。
- ②その目的を果たすために、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を実施しなければならない（【監基報】改正後 315. 13 及び 16）。

◎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、勘定残高又は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）を活性化させ、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、**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え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あたって（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**することという。
- ・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。なお、当該訂正は財務諸表に広範囲に影響することから、監査人に求められる手続は、訂正内容を記した注記事項や訂正箇所限定されないものとする。（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」.14）。
 - a) 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること（つまり、訂正が適切に行われていることを確かめること）
 - b) 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領した全ての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討すること
 - c-1) 後発事象に関する監査手続（【監基報】560.5、6 参照）を、訂正後の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。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、訂正後の財務諸表の承認日以降の日付とする。
 - c-2) 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること
- また、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の「強調事項」区分又は「その他の事項」区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載する（【監基報】560.15）。

◎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。
- ・事後判明事実については、実質的には後発事象であることから、監基報は【監基報】560「後発事象」を参考にすることを覚えておいてください。
- ・日本の実務上は【監基報】560.11（訂正箇所限定した手続）を利用することは殆どありませんので、基本的に【監基報】560.11は使わないと覚えておきましょう。

＜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）。

セクション4 リスク概念～主に、監基報 200「財務諸表監査における総括的な目的」、240「財務諸表監査における不正」、315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」～

＜Q4-01＞ リスク・アプローチとは何か、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P69）

- ・「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。

＜Q4-02＞ リスク・アプローチに基づく監査を行うにあたって、なぜリスク評価手続が重要となるか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P82）

- ・「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。
- ・とすれば、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い事項かどうか（重要な虚偽表示リスクであるかどうか）の判断によって、監査上採るべきアプローチが異なることになる。
- ・この点について、リスク評価手続についての監査人の目的は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価することにある。これによって、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い事項に対するリスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供されることになる（【監基報】315.10）。
- ・このように、リスク評価手続は、監査上のリスクの識別と評価を行い、その後に実施されるリスク対応手続の種類、時期、範囲を決定づけるという意味で重要である。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・重要な虚偽表示リスクの識別と評価が誤ってしまうと、その後のリスク対応手続は（本当の）リスクに見合わない、とんちんかんなものとなってしまいます。

＜Q4-03＞ 監査論で学習した財務諸表監査上のリスク概念について、その名称を漏れなく列挙しなさい。（網羅的に列挙するとともに、（定義ではなく）その意味は説明する必要があります。）

【解答例】

- ・監査リスク（P68）（【監基報】200.12(5)）
 - ・重要な虚偽表示リスク（P68）（【監基報】200.12(10)）
 - ・発見リスク（P68、P70）（【監基報】200.12(15)）
 - ・固有リスク（P70）（【監基報】200.12(10)①）
 - ・統制リスク（P70）（【監基報】200.12(10)②）
 - ・事業上のリスク（P72）（【監基報】315.11(7)、同 A56）
 - ・財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク（P77、P81）（【監基報】315.A182）
 - ・財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスク（P77、P82）（【監基報】315.A187）
 - ・実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク（P80）（【監基報】315.A209）
 - ・特別な検討を必要とするリスク（P87）（【監基報】315.11(10)）
 - ・不正リスク（＝不正による重要な虚偽表示リスク）（P166）（【監基報】240.10(3)）
- その他、サンプリングリスク（P64）、ノンサンプリングリスク（P64）がある。

＜Q4-04＞ 重要な虚偽表示リスクとは何か述べるとともに、当該リスクと上記＜Q4-03＞で列举したリスク（サンプリングリスク、ノンサンプリングリスクを除く。）との関係について簡潔に述べなさい。（暗記は不要だが関係性については必ず理解が必要）

【解答例】（P68）

- ・重要な虚偽表示リスクとは、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う（【監基報】200.12(10)）。
- ・重要な虚偽表示リスクと上記＜Q4-03＞で列举したリスクとの関係については次のとおりである。

リスクの名称	重要な虚偽表示リスクとの関係
監査リスク	監査リスクを合理的に低い水準（許容可能な低い水準）に抑えるために、重要な虚偽表示リスクを評価したうえで発見リスクの水準を決定し、その水準に応じた監査手続（実証手続）を立案し実施しなければならないという関係にある（P68）。
発見リスク	重要な虚偽表示リスクとともに監査リスクを構成し、監査リスクを合理的に低い水準（許容可能な低い水準）に抑えるために、重要な虚偽表示リスクを評価したうえで発見リスクが決定されるという関係にある（P68）。
固有リスク	重要な虚偽表示リスクを構成する二つの要素のうちの一つである（P69）。
統制リスク	同上
事業上のリスク	事業上のリスクは企業経営において経営者が対峙し、企業目的の達成等を阻害しうる要因であり、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを含み、これよりも広義のリスクである（P72）。したがって、事業上のリスクは、重要な虚偽表示リスクを含むという関係にある。また、事業上のリスクの多くは潜在的に財務諸表に影響を与える原因となるため、財務諸表に影響を与える事業上のリスクを理解することは、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別するのに役立つという関係にある（【監基報】315.A55）。
財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク	重要な虚偽表示リスクの一つである（P73）。重要な虚偽表示リスクのうち、財務諸表全体に広く関わりがあり、アサーションの多くに潜在的に影響を及ぼすリスクである。したがって、特定のアサーションと結び付けられない（【監基報】315.A182）。
財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスク	重要な虚偽表示リスクの一つである（P73）。重要な虚偽表示リスクのうち、財務諸表に広く関わりがなく、取引種類、勘定残高又は注記事項における特定のアサーションと結び付けられるものである（【監基報】315.A182、A187）。
実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク	財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの一種であり、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に影響を与えるという関係にある（【監基報】315.32）。
特別な検討を必要とするリスク	（固有リスクとして）評価された重要な虚偽表示リスクから決定されるという関係にある（P87、【監基報】315.31）。識別された重要な虚偽表示リスクのうち、以下のような性質をもった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である（【監基報】315.11(10)）。 ① 固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク ② 他の監査基準委員会報告書の要求事項にしたがって特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスク（【監基報】240「財務諸表監査における不正」.26 及び【監基報】550「関連当事者」.17 参照）
不正リスク	重要な虚偽表示リスクのうち、不正を原因とするものという関係にある（P166）。

◎ワンポイントアドバイス！

このように重要な虚偽表示リスクを中心としてリスク概念が整理できます。

＜Q4-05＞固有リスク、統制リスク、発見リスクの高低は何に影響されるのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P70）、論文対策問題集 2-4-3

- ・固有リスクは、その**財務諸表項目（取引種類、勘定残高又は注記事項）**自体の特性や、企業が置かれた**経営環境**によって影響を受ける（【監基報】200.A37 参照）。
- ・統制リスクは、経営者が整備する内部統制の有効性によって影響を受ける（【監基報】200.A38）。
- ・発見リスクは、監査人が実施する実証手続の有効性によって影響を受ける（【監基報】200.A42）。

＜Q4-06＞発見リスクはどのように決定し、その評価結果によってリスク対応手続がどのように異なることになるのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P71）、論文対策問題集 2-4-4、2-4-5

監査リスクを合理的に低い水準（許容可能な低い水準）に抑えるために、重要な虚偽表示リスクを評価したうえで、その評価結果を踏まえて発見リスクを決定する。

発見リスクが低く決定された場合、監査の効果のために（重要な虚偽表示を看過しないために）監査人が実施する**実証手続を充実させる必要がある**。一方、発見リスクが高く評価された場合、監査の効率を優先させて**実証手続を軽減**することができる。

＜Q4-07＞監査基準委員会報告書上、必ず特別な検討を必要とするリスクとして識別することが求められるものを列記しなさい。（規定自体は暗記不要だが2つあることは要暗記）

【解答例】（P88）

監査基準委員会報告書の要求事項にしたがって必ず特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うことが必要とされた重要な虚偽表示リスクは次のとおりである（【監基報】315.11(10)②）。

- ①不正による重要な虚偽表示リスク（経営者が内部統制を無効化するリスクを含む。）（【監基報】240「財務諸表監査における不正」.26、30）
- ②企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引（【監基報】550「関連当事者」.17）

◎**ワンポイントアドバイス！**

「**経営者が内部統制を無効化するリスク**」は不正リスクですので、忘れないようにしてください。

＜Q4-08＞ 税効果会計や固定資産の減損会計など会計上の見積りに関する財務諸表項目について、一般的には、重要な虚偽表示リスクは高いとされるが、必ず特別な検討を必要とするリスクとして識別するわけではない。では、会計上の見積りに関する財務諸表項目について、特別な検討を必要とするリスクとして識別する場合とはどのような場合か、またその場合に考慮することが求められる事項について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

- ・ 会計上の見積りに関する財務諸表項目について、特別な検討を必要とするリスクとして識別するのは、会計上の見積りに関する固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された場合である。（【監基報】315.11(10)①）。
- ・ この評価にあたっては、次の事項を考慮する必要があるとされる（【監基報】改正後 540「会計上の見積りの監査」.15）。
 - (1) 会計上の見積りが見積りの不確実性の影響を受ける程度
 - (2) 以下の事項が複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因の影響を受ける程度
 - ① 会計上の見積りを行う際に使用する見積手法、仮定及びデータの選択と適用
 - ② 財務諸表に計上される経営者の見積額と関連する注記事項の選択

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ <Q4-07>以外については、すべて一つ目の・に示された【監基報】315.11(10)①の規定に則って特別な検討を必要とするリスクかどうかを判断することになります。
- ・ **固有リスク要因**というのは、監基報 315 の改正によってはじめて規定された新たな概念で、「関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける**虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴**」と定義されています。

＜Q4-09＞ 令和2年度監査基準及び改正後の監基報 315 に基づき、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクはどのように識別し評価するのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】

- ・ まず、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解するとともに**固有リスク要因等を考慮して固有リスクを識別し、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクを識別する**。そして、**固有リスク、統制リスクそれぞれを評価し財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクとして評価する**。
- ・ そのために、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクは、**固有リスクと統制リスクを分けて評価する**。
- ・ なお、固有リスクは、**虚偽表示の発生可能性と影響の度合い**を組合せて評価するものとする。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 改正監基報 315 によれば、**固有リスクの識別によって重要な虚偽表示リスクを識別するとされています**。固有リスクは、関連する内部統制が存在しないとの仮定を置いたうえで識別されるリスクであることから、**固有リスクを識別するという文脈では「内部統制（システム）の理解」という記述はしてはいけません**。

＜Q4-10＞ 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ある被監査会社について、一般的にどのような財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクを識別することになるか、関連するアサーションと、財務諸表項目（取引種類、勘定残高又は注記事項）を明示して、簡潔に述べなさい。

【解答例】

- ・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（固有リスク要因）がある被監査会社は、一般的に、業績が芳しくなく、運転資金が不足しているような状況にある。したがって、少しでも業績を良く見せ、継続企業の前提に関する事項の注記を回避したい不正の動機があると考えられる。
- ・そのために、一般的に、次の関連するアサーションと、財務諸表項目（取引種類、勘定残高又は注記事項）について、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクを識別することになると考えられる（以下は単純化した例示）。

関連するアサーション	財務諸表項目 (取引種類、勘定残高又は注記事項)	財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスク
網羅性 表示の妥当性	継続企業の前提に関する事項の注記	重要な不確実性が認められる場合に本来は継続企業の前提に関する事項の注記が必要であるが、当該注記が財務諸表から漏れてしまうリスク
評価の妥当性 網羅性	固定資産 減損損失	業績が不調であることから本来固定資産の減損損失を認識しなければならないが固定資産の評価を誤り減損損失の計上が漏れてしまうリスク
評価の妥当性	繰延税金資産	業績が不調であるため本来繰延税金資産を認識してはならないが、会社分類の判定や将来の課税所得の見積りを誤り税効果（繰延税金資産）の計上（評価）を誤るリスク
網羅性	原価や経費などの費用項目	本来は原価や経費などの費用を計上しなければならないが、当該費用を意図的に未計上（簿外）にするリスク
実在性	売上高などの収益項目	本来は売上高などの収益を計上してはならないが、当該収益を意図的に過大（架空）に計上するリスク

◎ワンポイントアドバイス！

- ・実際の事例問題では上記のように問われる可能性があります。解答のプロセスとしては、まず、①問題になりそうな財務諸表項目（取引種類、勘定残高又は注記事項）を思い浮かべたあと、②関連するアサーションを考え、最後に③財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクとして具体的に書き出していくという流れになります。
- ・一般的に、資産項目は「実在性」や「評価の妥当性」、負債項目は「網羅性」や「評価の妥当性」、注記事項は「網羅性」や「表示の妥当性」が監査要点（アサーション）として問題になることが多いです。

＜Q4-11＞ ある企業のビジネスモデルは、不動産を担保とした借入によって高額な不動産を仕入れ、数年かけて造成、建設工事を行ったあと中所得者層向けに販売するというものである。このようなビジネスモデルを採る企業において、一般的に事業上のリスクとして考えられるものを列挙しなさい。また、当該企業の監査を行う監査人は、当該事業上のリスクを受けて一般的にどのような重要な虚偽表示リスクを認識することになると考えられるか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P78）

- ・設問のような企業においては、一般的に次のような事業上のリスクがあると考えられる。それを受けて、当該企業の監査を行う監査人は一般的に次のような財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクを認識することになると考えられる（以下は単純化した例示）。

事業上のリスク	財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスク
景気が急激に悪化し冷え込んだ場合、中所得者向けの販売が低下し 不動産（棚卸資産）が滞留し、販売価格が下落する というリスク	販売が不調であることから本来棚卸資産の低価法を適用し棚卸資産評価損を認識しなければならないが、棚卸資産の評価を誤り棚卸資産評価損の計上が漏れてしまうリスク（関連するアサーション： 評価の妥当性、網羅性 ）
不動産を担保とした借入によって資金調達を行っているが、景気が急激に悪化し冷え込み中所得者向けの 販売が低下した場合、不動産（棚卸資産）の販売による資金化ができず借入が約定どおりに返済できない というリスク	借入が返済できない状況が継続した場合、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にあたる可能性がある。このような場合、重要な不確実性が認められる場合には継続企業の前提に関する事項の注記が必要となるが、当該注記が財務諸表から漏れてしまうリスク（関連するアサーション： 網羅性、表示の妥当性 ）

◎ワンポイントアドバイス！

- ・実際の事例問題はいろいろなケースが考えられますので、日頃から財務会計論の答練等で貸借対照表や損益計算書を見る場合に、どのような虚偽表示（会計処理上の誤り）が考えられるか想像してみましょう。
- ・正しい会計処理と誤った会計処理（そもそも会計処理がなされない場合を含みます。）との差が、虚偽表示です。

セクション5 監査計画と、そのためのリスク評価手続～主に、300「監査計画」、315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」～

＜Q5-01＞ 監査計画を構成する2つの内容を示し、両者の関係性について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P99）

- ・監査計画は、（イ）監査の基本的な方針と、（ロ）詳細な監査計画からなる（【監基報】300.2）。
- ・（イ）監査の基本的な方針は、監査業務の範囲（※1）、監査の（おおよその）実施時期及び監査の方向性（※2）を設定し、（ロ）詳細な監査計画を作成する指針となるものである（【監基報】300.6）。
- ・監査計画の策定は、監査期間全体、すなわち、前年度の監査の終了直後、又は前年度の監査の最終段階から始まり、当年度の監査の終了まで継続する連続的かつ反復的なプロセスであることから（【監基報】300.A2）、監査の基本的な方針と詳細な監査計画とは、必ずしも別個の、又は前後関係が明確なプロセスではなく、一方に修正が生じれば他方にも修正が生じることがある、相互に密接に関連するものである（【監基報】300.A10）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・授業で解説のとおり、2階建ての家の1階（土台）が（イ）、2階が（ロ）というイメージです。ただし、上記のとおり、（イ）⇔（ロ）と行き来しあう関係にあります。
- ・①監査計画と、その後の②監査の実施の流れや、相互の関係性については、【図表5'】参照。また、監査計画の修正については＜Q5-15＞を参照してください。
- ・（※1）は、例えば金融商品取引法、会社法両方の監査証明が必要か、会社法の監査証明のみでよいか、といった内容です。（※2）は、重要性の基準値をいくりに設定するか、グループ監査においてどの構成単位を重要とするか、重要な構成単位について他の監査人等に作業を依頼するかどうか、といった内容です。

＜Q5-02＞ 監査計画を策定するにあたって必ず実施することが求められるリスク評価手続の内容について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P76）

- ・監査計画の策定にあたっては、重要な虚偽表示リスクの内容を監査計画に反映させる必要があることから、リスク評価手続の実施が必要となる。
- ・具体的には、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を必ず実施し（【監基報】315.13及び16）、重要な虚偽表示リスクを評価することとなる。

◎ワンポイントアドバイス！

＜Q1-13＞のとおりです。

＜Q5-03＞ 重要な虚偽表示リスクの識別は固有リスクの識別によって行うことから、固有リスクを如何に漏れなく正確に識別するかが重要といえる。では、固有リスクはどのように識別するのか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P70）、論文対策問題集2-4-3

- ・固有リスクは、**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、勘定残高又は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い（【監基報】200.12(10)①）、**財務諸表項目**（取引種類、勘定残高又は注記事項）**自体の特性**や、企業が置かれた**経営環境**によって影響を受ける（【監基報】200.A37参照）。
- ・したがって、固有リスクは、**企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解するとともに**、経営者が対峙する**事業上のリスク**、固有リスク要因、財務諸表項目の特性等を考慮して識別する。

◎ワンポイントアドバイス！

＜Q4-5＞、＜Q4-9＞のとおりです。

＜Q5-04＞リスク評価手続において、なぜ分析的手続は必ず実施することが求められるのか、その理由を述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P46、P76）、論文対策問題集 2-2-5

- ・分析的手続は、監査上留意すべき他の関連情報との矛盾、通例でない取引又は事象、金額、比率及び傾向を識別するのに有益である。識別された通例でない又は予期せぬ関係は、監査人が重要な虚偽表示リスク、特に不正による重要な虚偽表示リスクを識別するのに役立つことがある（【監基報】315. A25）。
- ・そのため、リスク評価手続として実施する分析的手続によって、気付いていなかった企業の状況を識別したり、変化などの固有リスク要因がどのように財務諸表項目（アサーション）における虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかについて理解することがある。そのため、分析的手続は重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つ（【監基報】315. A26）。
- ・したがって、リスク評価手続においては必ず分析的手続を実施することが求められる（【監基報】315. 13(2)）。

＜Q5-05＞リスク評価手続において、なぜ監査チーム内の討議は必ず実施することが求められるのか、その理由を述べなさい。また、監査チーム内の討議にあたっての留意点についても簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P76）

（前段について）

- ・適用される財務報告の枠組みの適用状況及び財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについて監査チーム内で討議を行うことによって、監査責任者を含む、経験豊富な監査チームメンバーの企業に関する知識と知見、監査の過程を通じて入手した重要な虚偽表示リスクの評価、又はリスク対应手続に影響を及ぼすことがある新しい情報等を伝達し共有することができる（【監基報】315. A39）。
- ・また、討議によって、監査チームメンバーが、企業の事業内容と状況に関する各メンバーの理解に基づいて矛盾する情報を詳細に検討するのに役立つ（同上）。
- ・これらの情報の共有と討議によって、継続監査においても、**重要な虚偽表示リスクの識別と評価の改善**につながることもある。また、**職業的専門家としての懐疑心を保持することが特に重要となる監査の特定の領域を識別し**、当該領域に関連する監査手続を実施するのに適切な技能を有する経験豊富な監査チームメンバーを関与させることができるようになる（【監基報】315. A40）。
- ・したがって、リスク評価手続においては必ず監査チーム内の討議を実施することが求められる（【監基報】315. 16）。

（後段について）

- ・職業的懐疑心は、監査証拠を批判的に評価するために必要であることから、**妥協なく率直に討議**を行うよう留意する必要がある（【監基報】315. A40）。また、不正がどのように発生するのかも含め、**不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかに特に重点を置いて**討議を行うよう留意する必要がある（【監基報】315. A39）。

㊦ワンポイントアドバイス！

- ・第2回目で配布した会長通牒平成28年第1号の「5. 監査チーム内の情報共有」で取り上げられているとおり、昨今監査チーム内の討議は非常に重要とされていますので、【監基報】315. A39 及び A40 あたりにその意義、趣旨、留意点が規定されていることは必ず知っておきましょう。
- ・上記の、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのか、という点を「**不正シナリオ**」ということがあります。

＜Q5-06＞令和２年度の監査基準の改訂において、重要な虚偽表示リスクの評価方法が改められた。
この改訂の内容について従来の方法の問題点も踏まえて説明しなさい。

【解答例】（P73、P89）

（従来の方法）

- ・ 従来（※1）は、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクについては、原則として固有リスクと統制リスクを結合した重要な虚偽表示リスクとして評価することとされていた。

（従来の方法の問題点）

- ・ しかしながら、従来の方法では、会計上の見積りの複雑化に対応できず、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクが適切に評価されない可能性が指摘されていた。また、固有リスクと統制リスクを結合した重要な虚偽表示リスクとして評価することとされていた結果、内部統制の運用評価手続を実施することなく、統制リスク、ひいては重要な虚偽表示リスクを評価することができる余地を生じさせるという問題点があった。結果的に、内部統制の運用評価手続を適切に実施することなく内部統制に依拠しているような事態も指摘されていた。

（改訂の内容）

- ・ そこで、令和２年度の改訂を受けて、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの評価については、必ず固有リスクと統制リスクを分けて評価するものとされた。また、重要な虚偽表示リスクの識別は固有リスクの識別で行うことが明確化されるとともに、固有リスクは虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを組合せて評価するものとされた。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ <Q4-9>及び第２回目で配布した「監基報 315 改正の概要」（日本公認会計士協会作成）も参照。
- ・ （※1）の従来とは、事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチが導入された平成 17 年の監査基準の改訂を含めてそれ以降という意味合いです（P72）。
- ・ なお、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別については、令和２年度の監査基準の改訂前後で考え方は変わっていません、すなわち、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクについては引き続き重要な虚偽表示リスクとして評価するものとされ、固有リスク、統制リスクそれぞれに分けて個々に評価したうえで結合するということはありません。なぜなら、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクはその定義からしてそもそも特定の財務諸表項目（アサーション）に結び付けられないものであることから（【監基報】315. A182）、特定のアサーションに虚偽表示が行われる可能性である固有リスクは想定できないためです。

＜Q5-07＞監査計画の策定にあたっては、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の有無を確認することが求められる。その理由について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P178、P179）

- ・ 仮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が存在する場合、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの是非が監査上の重要な検討事項になる可能性がある（【監基報】570「継続企業」.A3）。
- ・ また、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、財務諸表全体レベルあるいは財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に影響を及ぼす可能性がある。
- ・ したがって、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の有無は、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価、これを踏まえたリスク対応手続の内容、すなわち、監査計画の内容に重要な影響があることから（【監基報】570「継続企業」.A3 参照）、監査計画の立案にあたって考慮し検討することが求められる。

◎ワンポイントアドバイス！

財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクへの影響については<Q4-10>参照

＜Q5-08＞監査基準上、財務諸表における不正は、監査計画の策定にあたってどのように考慮することとされているか、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P166）

職業的専門家としての懐疑心をもって、不正により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性（※）に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映することが求められる（監査基準・第三 実施基準・一 基本原則 5）。

◎ワンポイントアドバイス！

（※）について、不正による重要な虚偽表示リスク、単に不正リスクと置き換えてもよいです（【監基報】240. 10(3)）。

＜Q5-09＞上場企業を念頭に置き、不正による重要な虚偽表示リスクを適切に識別するための情報を入手するにあたって、監査人に実施することが求められる監査手続について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P166）

不正による重要な虚偽表示リスクを適切に識別するための情報を入手するにあたって、監査人は【監基報】240.F15-2 から 23 までの手続を実施しなければならない（【監基報】240.15）。

＜Q5-10＞売上高の実在性（発生）というアサーションについて、財務諸表における不正への対応という観点から、特に監査計画の立案にあたって監査実務上求められている事項について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P167）

- ・売上高の実在性（発生）、つまり、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない（【監基報】240. 25）。もし、収益認識に関する推定を適用する状況にないと結論付け、そのため収益認識を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別していない場合には、その理由を監査調書に記録しなければならない（【監基報】240. 25、46）。
- ・また、不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクを、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（【監基報】240. 26）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・収益認識はつまり売上高の認識ですから、「収益認識」を「売上高の実在性（発生）」と置き換えられても落ち着いて対応できるようにしましょう。
- ・上記の、「どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するか」という検討を実務上「不正シナリオ」の検討ということがあります。

＜Q5-11＞リスク評価手続の一環で、企業の会計上の見積りに関する事項として監査人に理解が求められる事項について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】

重要な虚偽表示リスクを適切に評価するために、企業の会計上の見積りに関する事項として監査人には【監基報】改正後 540「会計上の見積りの監査」.12 に規定された事項の理解が求められる。

◎ワンポイントアドバイス！

監基報 315 と同様、監基報 540 についても改正後のものが適用される点、注意してください。テキスト P90 から P92 が全面的に変わってしまうため、詳細は直前講義で解説します。

＜Q5-12＞監査人は、リスク評価手続の一環で、過年度の会計上の見積りの当年度における確定額等について遡及的に検討しなければならないとされている。実務上この検討はいわゆるバックテストと言われるが、なぜリスク評価手続の一環でバックテストを実施することが求められているのか、その理由について簡潔に述べなさい。

【解答例】（P90）

- ・いわゆるバックテストを実施することで、次のような情報（【監基報】改正後 540. A55）が得られることから、**当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立つ**からである（【監基報】改正後 540. 13）。
 - － 経営者の過年度の見積りプロセスの有効性に関する情報
 - － 会計上の見積りの複雑性及び不確実性に関する情報
 - － 会計上の見積りが経営者の偏向の影響を受ける可能性がある又は偏向の兆候を示す情報
- ・また、その結果として適切なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するのに役立つことがある（【監基報】改正後 540. A55）
- ・そこで、リスク評価手続の一環で必ずバックテストを実施することが求められている（【監基報】改正後 540. 13）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・バックテストは実務上非常に重要な手続です。実務家が作成する事例問題対策の備えとして、この手続を実施する趣旨をきちんと理解しておきましょう。
- ・バックテストを実施することで（過年度の見積りを題材に遡及的に検討することで）、会社の見積りプロセスの不備、見積りのブレ幅やブレの要因（不確実性の原因）に気づき、経営者が置いた見積りの仮定の当否等を検討することができます。これらの情報を当年度のリスク評価手続に活かして、重要な虚偽表示リスクを的確に識別し評価することに役立つ、といった狙いがあります。

＜Q5-13＞監査人は、当年度のリスク評価手続の一環で、当年度に履行された資産除去債務についてのバックテストを実施したところ、前年度の資産除去債務の見積りと当年度の撤去費用との間に明らかに僅少とはいえない差異が認められた。当該差異について、以下のように場合を分けて監査上どのように取扱うべきか、あなたの考えを簡潔に述べなさい。

なお、いずれのケースでも、当該差異は前年度及び当年度財務諸表いずれにとっても個々にみて重要な虚偽表示ではなく、その他に虚偽表示はなかったものとする。

（ケース１）前年度から資産の撤去に要する部材の調達コストが増加しており、本来は前年度において重要な見積りの変更に該当するかどうかの検討が必要であった。

（ケース２）当年度に入り急激に資産の撤去に要する部材の調達コストが増加し、前年度において予見することができなかった。

【解答例】（P90）

- ・（ケース１）では、本来前年度の財務諸表の作成（確定）時点において重要な見積りの変更に応ずるかどうかの検討が必要であった。つまり、**前年度の財務諸表の作成（確定）時点において利用可能な情報等に基づいて財務諸表を作成しているとは認められない**。そこで、当該差異は前年度及び当年度財務諸表の虚偽表示として取扱うことになるものと考えられる（【監基報】改正後 540. A60）。また、経営者が会計上の見積りを行う際に情報を考慮するプロセスに問題があると判断し、当年度監査のリスク評価手続にあたって統制リスク及び重要な虚偽表示リスクを再評価したものと考えられる（【監基報】改正後 540. A60）。
- ・一方、（ケース２）では、**前年度の財務諸表の作成（確定）時点において利用可能な情報等に基づいて財務諸表を作成していると認められる**ことから、当該内容も含めてバックテストの検討過程及び結果を適切に監査調書に記録し、それ以上の特段の追加的な検討は行わなかったものと考えられる。
- ・なお、いずれのケースにおいても、当該差異は重要な虚偽表示には該当せず他に虚偽表示はなかったことから、当該差異の発生は前年度の財務諸表の修正が必要となる事後判明事実には該当せず、財務諸表の訂正は不要であると判断したものと考えられる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・会計上の見積りの確定額と過年度の財務諸表における認識額との間に差異があったとしても、必ず過年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示してはいけません（【監基報】改正後 540. A60）。「**過年度の財務諸表の確定時に利用可能な情報等に基づき、最善の見積りを行っていたかどうか**」がその分かれ目になります。なぜなら、そもそも見積りの確定額は、見積りを行った日以降に発生した事象や状況の影響を必然的に受けるからです（P90（※4）のとおり。）。
- ・過年度の財務諸表の誤り（虚偽表示）については、財務諸表の訂正、事後判明事実を思い出せるようにしてください（＜Q2-16-1＞も参照）。
- ・重要性に関する明らかに僅少な額については、＜Q1-5＞及び【図表 4】参照。
- ・（参考）資産除去債務に関する会計基準第 10 項など

＜Q5-14＞ある上場会社の監査業務においてリスク評価手続の結果、売掛金の実在性を、関連するアサーションとして識別するとともに、売掛金を重要な勘定残高とした。このようなケースにおいて、一般的には、どのようにリスク対応手続を立案することになるか、できるだけ具体的に、あなたの考えを述べなさい。

【解答例】（P82）、論文対策問題集 2-2-4、2-4-5

- ・ **重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合には、内部統制の運用状況を評価する運用評価手続を立案する（【監基報】330「評価したリスクに対応する監査人の手続」：7(1)）。**
- ・ また、売掛金は重要な勘定残高であることから**必ず**実証手続を実施する必要がある、実証手続も併せて立案する（【監基報】330.17）。
- ・ 特に、売掛金の実在性という監査要点について、関連するアサーションとして識別していることから、売掛金の実在性について、**より確かな心証が得られる監査証拠を入手できるよう、リスク対応手続を立案する必要がある（【監基報】330.6(2)）。**
- ・ そこで、特に、実証手続については、発見リスクを低くするために、（種類について）①より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手できるような実証手続を選択する必要がある、例えば、**得意先に対する積極的確認の実施を立案する。**また、（時期について）②実証手続を期末日より近い時期又は期末日を基準日として実施するなどの対応が必要となることから、例えば、**期末日を基準日とした積極的確認の実施を立案する。**さらに、（範囲（量）について）③実証手続の範囲を拡大するため、例えば、**より多くの得意先あるいは多額な売掛金を計上する得意先を抽出し当該得意先に対して積極的確認を実施するよう立案する。**

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 「関連するアサーション」、「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」という用語の意味については、第2回目で配布した「監基報315改正の概要（日本公認会計士協会作成）」も参照してください。
- ・ 実証手続については、必ず、**3要素（①種類、②（実施）時期、③範囲（量））**の視点で考えるようにしてください。
- ・ 実施時期については、財務諸表の作成日である決算日あるいは当該決算日に近い日に実施した方が監査証拠としての証明力は強いとされている点は覚えておきましょう。

＜Q5-15＞上記＜Q5-14＞を踏まえて、得意先に対する残高確認を実施したところ、ある得意先から照会額1.1億円に対して買掛金の残高はゼロであるという回答と、ここ数年来取引がないとの申し出があった。当該状況を受けて、監査人は不正による重要な虚偽表示を示唆する状況があると判断したとする。そこで、次に監査人が採ったと考えられる対応について、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P100、P171）

- ・ 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表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による**重要な虚偽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ている（【監基報】240「財務諸表監査における不正」：F35-2、FA50-3）。**
- ・ そこで、監査人は残高確認を実施した結果得られた設問のような状況や情報を踏まえて**リスク評価手続を改めて実施するとともに、改訂されたリスク評価の結果に基づき、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画並びにこれらに基づき計画したリスク対応手続の種類、時期及び範囲を修正すること**を検討したと考えられる（【監基報】300「監査計画」：9、A15）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 監査手続の結果、新たな事実や新たな情報を得た場合には、必ず**リスク評価の再実施、監査計画の見直し**が必要ではないか、という視点にたって検討することを忘れないでください（②監査の実施から、①監査計画に戻る、すなわち、**監査計画の修正**が必要、ということです。）。
- ・ 上場会社という前提での不正の問題ですから、**【監基報】240のFからはじまる項番**を探せばよいという監基報の引用方法です。

セクション6 リスク評価を踏まえたリスク対応～主に、330「評価したリスクに対応する監査人の手続」、500「監査証拠」～

＜Q6-01＞ リスク・アプローチとは何か、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P69）

- ・「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。

＜Q6-02＞ リスク・アプローチに基づく監査を行うにあたって、リスクに対応した手続はどのように計画されるのか、適宜リスクの種類やリスクの高低に応じた場合分けをして、述べなさい。なお、財務諸表における不正についても念頭に置くこと。

【解答例】（P69、P74、P81～P83、P89、P166～P168）

- ・リスク・アプローチに基づく監査において、リスク対応手続の計画にあたっては、重要な虚偽表示リスクが識別し評価されていることが前提となり、当該リスクに関連性をもたせた対応を図ることが重要となることから、**まずリスク評価手続の実施が必要となる**（P74）。この際に、職業的懐疑心をもって不正リスクに関しての評価を行う必要がある（P166）。
- ・識別された財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクについてはそのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の**全般的な対応**を計画する（P81、【監基報】330「評価したリスクに対応する監査人の手続」.4）。なお、当該リスクが不正によるものである場合には、企業が想定しない要素を組み込むことなどを計画する（P168、【監基報】240.28）。
- ・また、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクについては、その暫定的なリスク評価の結果に応じて、**運用評価手続、実証手続、あるいは両者の組合せによるリスク対応手続の実施を計画する**（P82、【監基報】330.A4）。なお、当該リスクが不正による場合には、より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手するための手続を計画する（P167、【監基報】240.29）。
- ・財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクについて、（イ）アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合（すなわち、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、内部統制の運用評価手続の実施を計画している場合）、（ロ）実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には**運用評価手続を計画する必要がある**（P83、【監基報】330.7）。当該リスクが特別な検討を必要とするリスクである場合、当年度の監査において当該リスクに関する内部統制の運用評価手続を実施することを計画する必要がある（P89、【監基報】330.14）。
- ・財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示リスクについて、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関するものについては**必ず実証手続を計画する必要がある**（P83、【監基報】330.17）。当該リスクが特別な検討を必要とするリスクである場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施することを計画しなければならず、（もし運用評価手続を並行して実施せず）実証手続のみを実施する場合には詳細テストを計画する必要がある（P89、【監基報】330.20）。
- ・財務諸表項目（アサーション）レベルの虚偽表示リスクについて、運用評価手続を実施した結果、重要な虚偽表示リスクが高いと判断した場合には**発見リスクを低くするために実証手続を充実させるよう計画し**、逆に重要な虚偽表示リスクが低いと判断した場合には**発見リスクを高くしても構わないことから通常実証手続を軽減するよう計画する**。
- ・最後に、経営者による内部統制の無効化リスクは全ての企業に存在する不正リスクであり、特別な検討を必要とするリスクでもあることから（【監基報】240.30）、当該リスクに対応する手続、具体的には、①仕訳テスト、②会計上の見積りにおける経営者の偏向の有無の検討、③通常ではない取引の事業上の合理性の検討については**必ず計画する必要がある**（P167、【監基報】240.31）。

◎**ワンポイントアドバイス！**

- ・重要な虚偽表示リスクに、さらに＋α（不正リスク or 特別な検討を必要とするリスク）する、といった考え方・流れです。
- ・このような設問については、簡単な流れ図（フローチャート）を起こすと頭が整理されますので、図を作成してみることをおすすめします（次回までの宿題とします）。＜Q4-02＞も参照のこと。

＜Q6-03＞内部統制の運用評価手続を実施しなければならない場合はどのような場合か、逆に、実施する必要がない場合はどのような場合か、それぞれの理由も含めて簡潔に述べなさい。（実施しなければならない場合については暗記不要）

【解答例】（P83）、論文対策問題集 2-4-8

（実施しなければならない場合）

- ・内部統制の運用評価手続を実施しなければならない場合は、次の場合である（【監基報】330.7）。
 - （イ）アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合（すなわち、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、内部統制の運用評価手続の実施を計画している場合）
 - （ロ）実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合
- ・なぜなら、（イ）の場合には、運用評価手続を実施し内部統制の有効性が確かめられた場合には、試査による項目の抽出件数を減らすなど実証手続を軽減することができる一方で、より重要な財務諸表項目の検討に重点を置くことができるなど、監査全体として**監査資源の最適化**が図れるためである。また、（ロ）の場合には、実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できないことから、財務諸表項目について重要な虚偽表示がないことについての十分かつ適切な監査証拠を得るためには（すなわち、**監査の効果性**を果たし監査の目的を達成するためには）、内部統制に依拠した監査を計画し実施しなければならないためである。

（実施する必要がない場合）（＝上記の（イ）の条件が以下のように充たされないケース）

- ・（ハ）内部統制を理解した結果、アサーションに関連する内部統制が存在しない場合（内部統制が適切に整備されていない場合）
- ・（ニ）アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定しない場合
- ・なぜなら、これらの場合、運用評価手続を実施しても、内部統制の有効性は確かめられず、内部統制に依拠した監査は実施できないばかりか、却って監査資源の無駄遣いとなり、**監査の効率性を阻害**するためである。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・**監査手続の選択**は、必ずリスク・アプローチの考え方、すなわち、監査の「**効果性**」と「**効率性**」の二軸で考えるようにしましょう。
- ・実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合とは、次のような例をイメージとしてもおきましょう。
 - －ダイソー（100均）のように、個々の取引額はごくごく少額だが取引（仕訳）量が膨大であるような商品売上高の実在性（＝つまり、監査人が実証手続を実施したとしても少額の虚偽表示の有無しか確かめることができず、商品売上高という母集団全体の0.0・・・％程度しか検証したことにならないため、実証手続のみでは商品売上高の実在性は確かめられない。）
 - －楽天証券のような**ネット証券**のように、店舗がなく、個々の顧客との書面でのやりとりもなく、すべてがインターネットあるいは携帯電話だけで完結するような販売手数料売上高の実在性（＝つまり、監査人が直接検証できるものがデータのみで、外部証拠が殆どない、また、監査人が実証手続を実施したとしても少額の虚偽表示の有無しか確かめることができず、販売手数料売上高という母集団全体の0.・・・％程度しか検証したことにならないため、実証手続のみでは販売手数料売上高の実在性は確かめられない。また、高度に情報処理化が図られているため、販売手数料売上高の計算の正確性は、IT（情報処理システム）の有効性に依存しており、当該システムやその内部統制の有効性を確かめなければ販売手数料売上高が全体として正しいと言うことができない。）

＜Q6-04＞監査人がリスク対応手続を実施することによって立証しなければならない財務諸表項目（アサーション）の監査要点について、監査基準で例示されているものを列記しなさい。また、売掛金という財務諸表項目（アサーション）を例にとつて、監査人が立証しなければならない監査要点の内容を具体的に説明しなさい（監査対象会社を A 社、流動資産の売掛金の貸借対照表上の帳簿価額を 1 億円、売掛金に係る貸倒引当金（流動）は 1 百万円（いわゆる率引当によって計算されたもののみ）、監査対象期を 7 期としなさい。）。

【解答例】（P38、P39）、論文対策問題集 2-2-3

（監査基準における監査要点について）

・次の監査要点である（監査基準・第三 実施基準・一 基本原則 3）。

実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性

（監査人が売掛金について立証しなければならない監査要点の具体的な内容について）

監査要点	具体的な内容（（注）言い方は例示なのでこのまま覚える必要なし）
実在性	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上されている売掛金 1 億円は、実際に存在し、架空のものではない。
網羅性	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上すべき売掛金は、1 億円以外にはなく、簿外とされたものはない。
権利と義務の帰属	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上されている売掛金 1 億円は、全て顧客との取引から生じた A 社に帰属する債権である。
評価の妥当性	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上されている売掛金 1 億円について、個々にみて財政状態等に問題のある得意先はいないことから個別評価の対象となる債権はなく、貸倒引当金は率引当によって計上された 1 百万円で十分かつ正確である。よって、将来 9 千 9 百万円は回収（キャッシュ・フローの流入）が見込まれる。
期間配分の適切性	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上されている売掛金 1 億円は、7 期末に計上してよい売掛金である（→具体的には、7 期以前に売上高が計上された売掛金である、また、8 期の売掛金が含まれていない。）
表示の妥当性	A 社の 7 期末の貸借対照表に計上されている売掛金 1 億円には個別評価の対象となる債権は含まれておらず全て一般債権であることから、貸借対照表の流動資産の区分に表示して問題ない。また、この売掛金のなかには、受取手形、電子記録債権、契約資産は含まれていない。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・このように、売掛金について 6 つの監査要点が立証できれば、売掛金に重要な虚偽表示はなく、売掛金の期末残高は適切であるといえることになります（P37）。このように財務諸表項目について監査要点を立証し十分かつ適切な監査証拠を積みあげた結果、財務諸表全体に対する意見形成の基礎を得ることとなります（P37）。
- ・この問題を例にとつて、日頃から財務会計論の問題をみて、いろいろな貸借対照表項目、損益計算書項目について立証すべき監査要点の内容について考えてみましょう！
- ・この問題のように、アサーションという用語が財務諸表項目（取引種類、勘定残高又は注記事項）として使用されるケースもありますし、監査要点として、あるいは、（本来的な）経営者の主張として使用されるなど、多義的に使用されます。論文式試験上は監査要点と同義で使用されることが多いと思いますが、どういう意味で使用されているかに注意しましょう。
- ・監査基準上列記されている監査要点は上記のとおり 6 つですが、実はもう少し細かく監査要点（アサーション）が定義されています。監査要点（アサーション）については、【監基報】改正 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」A177 以下に定義がありますので、この規定の存在は必ず覚えておきましょう（重要な虚偽表示はアサーション単位で発生し、その可能性を踏まえてリスク対応手続を実施する、と考えれば、該当する監基報は 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」ですよね。）。

＜Q6-05＞株式上場を目指す株式会社（上場準備会社）は一般的に利益を継続的に計上することについて強い動機があると考えられる。そこで、利益を計上するという不正を念頭に置いた場合、監査人は一般的にどの財務諸表項目のどのような監査要点に留意してリスク対応手続を計画し実施する必要があると考えられるか、簡潔に述べなさい。

【解答例】

- ・監査人は一般的に次のような監査要点に留意してリスク対応手続を計画し実施する必要がある。
 - － **収益の実在性（発生）**（例えば、売上高を架空計上していないか）★
 - － **費用や損失の網羅性**（例えば、経費を簿外にしていないか、棚卸資産評価損や減損損失を漏れなく計上しているか）☆◎
 - － **資産の実在性**（例えば、架空の売掛金を計上していないか）★
 - － **負債の網羅性**（例えば、買掛金や未払金を簿外にしていないか、敗訴が見込まれる裁判について損害賠償損失引当金を認識しているか）☆
 - － **資産の評価の妥当性**（例えば、売掛金について漏れなく正確に貸倒引当金が計上されているか、正しく固定資産に関して減損テストを実施し減損損失が漏れなく正確に計上されているか）◎

◎ワンポイントアドバイス！

- ・株式を上場させるためには、主幹事証券会社及び東京証券取引所の審査が必要です。特に、一定の市場では数値による形式基準を満たさなければなりません。形式基準には、直近1年間の売上高が100億円以上、直近1年間の利益の額が1億円以上、あるいは最近2期間の利益の合計額が25億円以上といったものがあることから、**上場準備会社には売上高あるいは利益を計上することに強い動機**（不正のトライアングルの一要素（P164））があると言われます。
- ・複式簿記ですから、上記の★、☆、◎がそれぞれ関係しあうことになります。
- ・学習法の（その3）も参考にしてください。
- ・その他論文式試験上の注意点としては、**注記**（代表的には、継続企業の前提に関する注記（P176）や偶発債務の注記（P157））の**網羅性及び表示の妥当性**が挙げられます。昨今の監査実務でも注記の重要性が謳われていますので、この視点も忘れないようにしてください。
- ・資産負債アプローチに基づき、資産を将来のキャッシュ・イン・フロー、負債を将来のキャッシュ・アウト・フローとみれば、企業が**自身の会社の状態をよく見せるために財務諸表をどのように操作する可能性があるか**、監査上どういった点が問題となりうるかに気付けると思います。

＜Q6-06＞不正の一般的な特徴を述べるとともに、この特徴を踏まえて財務諸表における不正について監査人はどういった責任を有するか述べなさい。

【解答例】（P162、P165）

- ・不正は不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、取締役、監査役等、従業員又は第三者による**意図的な行為**（【監基報】240.10.(1)）であり、それを隠蔽するために巧妙かつ念入りに仕組まれたスキームや、共謀を伴うことがあることから、不正による重要な虚偽表示を発見できない可能性は誤謬による重要な虚偽表示を発見できない可能性よりも高い（【監基報】240.6）という特徴がある。
- ・監査には監査の固有の限界があるなかで（【監基報】200.A44 以下、A50、A51）、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任があることから（【監基報】240.5）、監査人は、合理的な保証を得るために、経営者が内部統制を無効化するリスクを考慮するとともに、誤謬を発見するために有効な監査手続が不正を発見するためには有効でない可能性があるということを認識し、監査の過程を通じて職業的懐疑心を保持する責任がある（【監基報】240.8）。

◎ワンポイントアドバイス！

監基報に規定はありますが、不正は常に論文式試験で出題される可能性があるため、上記の規定やその意味内容はスラスラといえる必要があります。

<Q6-07>次のような企業（A社・3月決算）において、監査人は通常財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示の識別及び評価、それを踏まえたリスク対応手続の計画と実施にあたって、どのような不正シナリオを想定すると考えられるか、あなたの考えを述べなさい。

- ・A社は東京に本社を置く半導体専門の輸入商社である。半導体の輸入先は主に中国、台湾である。主な得意先は国内の自動車メーカー、電機メーカーである。
- ・A社の代表取締役は高齢のオーナー社長である。その他の取締役は過去から代表取締役の手下であり、代表取締役に異議を唱えられる者はいない。
- ・社外取締役はいない。社外監査役は2名いるが、代表取締役社長が実質的に選任した腰かけ役員である。月一度の取締役会に参加しているだけで、特段実効的な監査は実施されていない。また、内部監査機能はあるが、社長の直轄組織であることから、社長の指示に基づく範囲でしか内部監査は実施されておらず、売上高についての会計的な検証は一切行われていない。
- ・代表取締役社長は一代で急成長を遂げた名物カリスマ社長としてTV等でももてはやされたこともあり、自社の継続的な成長、売上高及び営業利益の対前年比の増加に異常な関心がある。したがって、予算は企業環境の変化を踏まえたものではなく、前年度の実績にトップダウンで与えられた成長率を乗じて算定される。なお、会社の社是は「トップの目標の必達！」である。
- ・その他の取締役、各地域の支店長の報酬は予算の達成率によって代表取締役社長によって決定される（いわゆる業績連動型報酬制度である。）。
- ・202×期3月期においては、新型コロナウイルスの影響で国内あるいは海外とのサプライチェーンが分断され、半導体不足が慢性的に続いている状況である。
- ・監査人は、分析的手続によって、202×期2月度までの累積売上高について、関東支店において、売上高及び営業利益とも予算未達であることを認識していた。
- ・監査人の監査事務所にA社の元従業員と名乗る者から匿名で関東支店の支店長が不正を行っているとの投書があった。
- ・監査人は、202×期3月期の監査にあたり、分析的手続を実施したところ、関東支店の売上高がぎりぎり予算を達成した状況を認識した。また、これまで得意先ではなかった韓国のP社、国内のQ社に3月度に売上高が計上されていることを認識した。

【解答例】（P164）

- ・監査人は、財務諸表項目（アサーション）レベルの重要な虚偽表示の識別及び評価、それを踏まえたリスク対応手続の計画と実施にあたって、次の不正シナリオを想定すると考えられる。
（以下、当てはめと結論の理由）
- ・支店長の報酬は業績に連動し代表取締役社長によって決定され、売上高等の必達に代表取締役社長が異常な関心を有していることから、関東支店の支店長は、**売上高及び営業利益の予算の達成に強い動機があり、強くプレッシャー**を受けているものと考えられる。
- ・また、監査役監査は実施されておらず、内部監査についても売上高についての会計的な検証は一切行われていないことから、**架空の売上高を計上することについての機会**がある。
- ・さらに、予算はトップダウンで与えられたものであり、A社の社是は「トップの目標の必達！」という不適切な内容であることから、如何なる手段を講じても**予算を達成することについて正当化**する組織の社風があると考えられる。
- ・これらの点について、A社の元従業員と名乗る者から匿名で関東支店の支店長が不正を行っているとの投書があったこと、さらに、監査人としても2月度までは予算未達であったにもかかわらず、3月度でぎりぎり売上高予算を達成したこと、また、これまで得意先ではなかった相手方に対して3月度に売上高が計上されている点を認識している。
（以下、結論）
- ・したがって、**（誰が）**関東支店の支店長が、**（何に）**202×期3月期の売上高について、**（どのように）**売上高の計上についての内部統制の重大な不備を利用して、韓国のP社及び国内のQ社に対して架空売上高を計上しているのではないかと、という**不正シナリオ**を想定する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・本問は極端な事例ですが、論文式試験でもある程度疑義なく（迷いなく）解答できるよう、与えられる前提はわかりやすく作られていることが多いです。
- ・不正が疑われるような問題、あるいは、不正リスク、あるいはその前提となる不正リスク要因が示唆される問題では、必ず**不正のトライアングルの3つの観点**（「**動機・プレッシャー**」、「**機会**」、「**姿勢・正当化**」）から状況を読み解いてそれぞれの観点に当てはめて解答するようにしましょう。これらをもとに、**誰がどこにどのような不正を行う可能性があるか**を検討するのか「**不正シナリオ**」です。
- ・本問では、次のように当てはめられます。上記の解答は例にすぎませんし、暗記は必要ありません、どのようにすれば**解答を導き出せるか**ご自身の頭の**解答プロセス**を養ってください。

不正のトライアングルの要素	事例の前提	不正シナリオの結論
動機・プレッシャー	・カリスマオーナー社長の存在 ・対前年比ベースの予算の押し付け ・トップの目標の必達！という社は業績連動型報酬	（誰が）関東支店の支店長 （何に）202×期3月期の売上高（どのように） 売上高の計上についての内部統制の重大な不備を利用して、韓国のP社及び国内のQ社に対して架空売上高を計上
機会	・監査役監査の未実施 ・形式的な内部監査機能	
姿勢・正当化	・対前年比ベースの予算の押し付け ・トップの目標の必達！という社は	

- ・ちなみに、本問では、「オーナー企業で、取締役会や監査役が機能不全」、「不適切な経営方針や経営姿勢」といった**統制環境（P54）の不備**などが、**財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク（P81）**として識別されると考えられますが、この設問では問われていないため、解答として直接的に言及すると不適切と判断されます。問題をよく読んで何を記載するのかについてもしっかり絞り込みできるようにしましょう。

＜Q6-08＞監査人が実施する実証手続の目的について、簡潔に述べなさい。

【解答例】（P74）

監査人が実施する実証手続は、重要な虚偽表示リスクの評価の結果を受けて決定した発見リスクの水準に応じて実施するが、その目的は**財務諸表項目（アサーション）における重要な虚偽表示を看過しないこと**にある（【監基報】330.3(2)）。

＜Q6-09＞次の資産項目について「実在性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続について、具体的に述べなさい。（代表的なものは暗記必要ですが、丸暗記ではなく考え方をマスターしてください。）

- ①現金、②預金、③売掛金、④商品、⑤未成工事支出金、⑥非上場株券発行会社の有価証券、⑦年金資産（前払年金費用）

【解答例】（P38、P42）

資産の「実在性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続は次のとおりである。

財務諸表項目 (アサーション)	具体的な実証手続
①現金	貸借対照表等に計上されている現金残高について、その内訳明細である現金明細書から支店や営業所等を抽出して、現金を 実査
②預金	預金残高について、取引先金融機関全てに対して 残高確認 （（※1）（※2））、あるいは、通帳や当座勘定照合表等の閲覧
③売掛金	貸借対照表等に計上されている売掛金残高について、その内訳明細である得意先別売掛金明細書から、得意先を抽出して、積極的 確認
④商品	工場リスト、支店・営業所リストから抽出して、棚卸 立会 （※3）
⑤未成工事支出金	仕掛品明細書から建設工事案件を抽出して、 現場視察
⑥非上場株券発行会社の有価証券	貸借対照表等に計上されている投資有価証券残高について、その内訳明細である投資有価証券明細書から投資先を抽出して、株券を 実査
⑦年金資産（前払年金費用）	貸借対照表等に計上されている年金資産（前払年金費用）について、運用委託先（※4）に対して、 残高確認

（※1）通常項目（例：普通預金、貸付金、デリバティブ取引等）のみを明示したブランク確認を実施します。ブランク確認を実施することで、同時に「**網羅性**」に関する監査証拠も得られるためです。

（※2）簿外負債の有無（即ち、負債の「**網羅性**」）を確かめるため通常取引先金融機関全てに実施します。

（※3）立会は（主に実在性や評価の妥当性の検証のための状態を確かめる）実査、（主に網羅性を確かめる）巡回視察、（主に内部統制の運用状況を確認するために棚卸が2人1組で実施されていることの）観察などを含む複合的な監査手続です（＜Q6-14＞参照。）。

（※4）通常信託銀行が相手先となります。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・実在性はすでに財務諸表等に計上されたものが本当に実在しているかを確かめるものです。したがって、財務諸表等から項目を抽出したうえで、財務諸表等に計上した際の元資料（根拠となる帳票書類）等を閲覧してそれが財務諸表等の記録と合っているかどうかを照合すればよい、ということになります。
- ・実在性を確かめるものとなる、財務諸表項目（アサーション）の細目が記録された帳票書類の名称は、特に決まったものが定まっているわけではないので、それらしい名称であればokです（「**勘定科目名＋明細書**（or 内訳書）」と書けば誤りにはなりません。）。
- ・困ったときには「質問」でも（何も書かないよりは）ましですが、質問は他の実証手続よりも監査証拠としての証明力は弱いので（【**監基報**】500.A2）、これだけでは十分かつ適切な監査証拠とはなりません。論文式試験では劣後して書くようにしてください。
- ・具体的な帳票書類の名称が思い浮かばず困ったときには、最悪「**××を計上する根拠となった帳票書類の閲覧・照合**」としても何点か配点される可能性があります。諦めずに書きましょう。

＜Q6-10＞次の資産項目について「評価の妥当性」という監査要点の立証にあたって一般的に実施しなければならないと考えられる実証手続について、具体的に述べなさい。（代表的なものは暗記必要ですが、丸暗記ではなく考え方をマスターしてください。）

①売掛金、②商品、③未成工事支出金、④土地、⑤非上場有価証券、⑥のれん、⑦繰延税金資産

【解答例】

資産の「評価の妥当性」という監査要点の立証にあたって一般的に実施しなければならないと考えられる実証手続は次のとおりである。

財務諸表項目 (アサーション)	具体的な実証手続
①売掛金 (貸倒引当金)	- 得意先別売掛金明細書をもとに得意先別に年齢調べ(※1)を実施する - 年齢調べによって、売上日から相当期間経過している得意先、あるいは、所定の入金期日を経過している得意先等については、経営者等に回収可能性の見解とその根拠を質問するとともに、期末日前後の入金状況及び請求に対する入金の有無について、通帳等を閲覧して確かめる - 上記の得意先については、財務諸表等を入手・分析を実施して流動比率、当座比率、現預金比率などの財政状態、支払能力を把握する
②商品 (棚卸資産評価損)	- 棚卸立会を実施し、商品の物理的状況や賞味期限等を把握する - 商品別明細書をもとに商品別に年齢調べ(※2)を実施する - 年齢調べによって、仕入日から相当期間経過していて殆ど販売実績のない商品、あるいは、商品在庫の保有水準が直近の販売実績と比較して相当量ある商品等については、経営者等に販売可能性の見解やその根拠を質問するとともに、今後の販売計画等を閲覧してその実現可能性を確かめる - 正味売却価額としての時価がある商品については時価を調査し、帳簿価額と比較する - 処分見込価額まで切り下げる方法を採用している商品については、企業が算定した処分見込価額の合理性を検証したうえで、当該処分見込価額まで切り下げしているかどうか再計算して確かめる - 定期的に帳簿価額を切り下げる方法を採用している商品については、企業が策定した切り下げルールの合理性を検証したうえで、当該ルールにしたがって定期的に切り下げしているかどうか再計算して確かめる
③未成工事支出金 (工事損失引当金)	- 顧客との工事請負契約書を閲覧し、請負金額と仕掛品残高又は実行予算における見積工事総原価を比較する 現場視察を実施し、仕掛品の物理的状況や工事の進捗状況等を把握する - 仕掛品明細書をもとに案件別に年齢調べ(※2)を実施する - 年齢調べによって、受注日あるいは工事着工日から相当期間経過している案件、あるいは、工事請負契約書の指定納期を超えている案件については、経営者等に今後の工事の施工予定を質問するとともに、今後の工事計画等を閲覧してその実現可能性を確かめる
④土地 (減損損失)	減損テスト(減損の兆候の把握、減損の認識の判定、減損損失の測定)を実施する - その過程で、不動産鑑定士(※3)から不動産鑑定評価書を入手し、帳簿価額と比較する(※4)
⑤非上場有価証券 (投資有価証券評価損)	- 投資先の財務諸表等を入手・分析し、財政状態を把握する - 投資時及び期末日時点の1株当たり純資産を再計算し、財政状態の著しい下落の有無を把握する - 著しい下落がある場合には、経営者等に帳簿価額までの回復可能性の見解やその根拠を質問するとともに、投資先の今後の事業計画等を閲覧してその実現可能性を確かめる
⑥のれん (減損損失)	減損テスト(減損の兆候の把握、減損の認識の判定、減損損失の測定)を実施する - その過程で、のれんの評価の専門家(※3)からののれんの評価額に関する評価書を入手し、帳簿価額と比較する(※4)

⑦繰延税金資産 (法人税等調整額)	・企業が、自身の会社分類を会計基準等にしがたい適切に判断していることを確かめる。 ・税効果の計算表を閲覧し、一時差異等が適切にスケジューリングされていること、一時差異等加減算前課税所得が適切な根拠をもって計算されていることを確かめる ・上記の一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画を入手し、取締役会において正式にオーソライズ（承認）されていることを確かめる ・上記の、一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画について、経営者等の実現可能性の見解やその根拠を質問するとともに、今後の販売計画、生産計画、店舗等の出店計画を含む投資計画、採用計画等との整合性とその実現可能性を確かめる ・上記の、一時差異等加減算前課税所得の計算のもととなる、今後の中長期事業計画について、経営者の意思に深く関係するタックスプランニング（※5）については、経営者の意思を確かめるための経営者確認書を入手する
------------------------------	---

- (※1) **売掛金の年齢調べ**とは、いつ当該得意先に対する売掛金（売上高）が計上されたか、当該売掛金の当初入金予定日はいつだったか、当初入金予定日から期末日まで何日経過しているのか、を調査するものです。年齢調べによって、当初入金予定日を過ぎている売掛金、期末日までに相当期間経過している売掛金は、回収可能性が低下していると考えられます。
- (※2) **商品の年齢調べ**とは、いつ商品を仕入れて、期末日までに何日販売されずに在庫として計上されているかを調査するものです。また、**未成工事支出金の年齢調べ**とは、いつ工事に着工し、期末日までに何日経過しているのかを調査するものです。これらの年齢調べによって、棚卸資産が今後販売できる可能性があるのか、工事がストップしていて売上が計上されない可能性はないのかといった情報が得られる可能性があります。
- (※3) 不動産鑑定士やのれんの評価の専門家は、会計及び監査以外の専門家ですので、これらの専門家を監査人が利用する場合には【監基報】620「専門家の業務の利用」に沿った検討も必要になります。
- (※4) これらの資産のグルーピングが妥当かどうかの検討も必要です。
- (※5) 例えば、含み益のある不動産を売却することで課税所得を捻出するといったものです。

㊦ **ワンポイントアドバイス！**

- ・「確認」という手続と区別するために、確かめるという文脈では「確認する」ではなく、「把握する」、「検証する」といった語句を使用するようにしてください。
- ・実証手続を問う問題のなかでも特に「評価の妥当性」を問う問題は頻出論点です。「**評価の妥当性**」＝「**会計上の見積り**」の論点です。本問を通じて頑張ってマスターしましょう！
- ・上記の会計上の見積りについては、【図表 3'】及び「改正監基報 540『会計上の見積りの監査』の概要」も参考にしてください。
- ・財務会計論の知識をフルに活用してください。これから財務会計論で会計上の見積りに関する問題が出題された場合には必ず監査論の会計上の見積りと関連付けて理解するように努めてください。本来どのような仕訳が必要で、もし適切に会計上の見積りが行われなければどのような仕訳が行われないか、ということを考えてみてください。それが「虚偽表示」です。
- ・また、ご自身が企業の経理担当者であれば、どのように会計上の見積りを行うか（あるいは、もっと発展させて会計上の見積りを行った結果を会計監査人である監査法人にどう説明するか）を考えてみましょう。
- ・さらにそのうえで、ご自身が監査法人の担当者であったとして、企業が行った会計上の見積りの合理性をどのようにして確かめるのか、企業の見積り方法に沿った検討の流れを考えてみましょう。そうすれば、論文式試験に怖いものなしです！

＜Q6-11＞次の負債項目について「網羅性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続について、具体的に述べなさい。（代表的なものは暗記必要ですが、丸暗記ではなく考え方をマスターしてください。）

- ①買掛金、②資産除去債務、③訴訟の被告となっている企業における損害賠償損失引当金、
④原則法を採用する企業の退職給付債務

【解答例】

負債の「網羅性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続は次のとおりである。

財務諸表項目 (アサーション)	具体的な実証手続
①買掛金	・期末日前後の仕入先に対する注文書綴り、納品書綴り、請求書綴り等を調査する ・上記の結果、期末までに納品された仕入、役務提供が完了した業務について、財務諸表等に買掛金として計上されていることを確かめる
②資産除去債務	・工場リスト、支店リスト、営業所リスト等を閲覧し、将来資産の撤去が必要と考えられる賃借物件を把握する ・賃貸主との賃貸借契約証書を閲覧し、資産の撤去義務（原状回復義務）の有無を把握する ・上記によって把握した資産の撤去義務（原状回復義務）について適切に資産除去債務の計算が行われ、財務諸表等に資産除去債務として計上されていることを確かめる
③訴訟の被告となっている企業における損害賠償損失引当金	・経営者（必要に応じて法務担当者を含む企業内部の他の者）への質問 ・取締役会の議事録及び必要に応じて監査役等の議事録の閲覧、並びに企業と顧問弁護士との間の文書の閲覧 ・法務関連費用の検討（以上【監基報】501「特定項目の監査証拠」.8） ・その他、企業の顧問弁護士との直接的なコミュニケーションとして、顧問弁護士に対する確認（【監基報】501.9）、敗訴の可能性について見解の入手 ・いわゆる引当金の4要件に照らして引当金を認識する必要があるかどうかの検討
④原則法を採用する企業の退職給付債務	・年金数理人（※）に対する残高確認

◎ワンポイントアドバイス！

- ・**網羅性**は財務諸表等に計上されていないものがないか、簿外になっていないかを確かめるものです。したがって、財務諸表等に計上する際の元資料（根拠となる帳票書類）等を閲覧して、それが財務諸表等に計上されているかどうかを照合すればよい、ということになります。
- ・このように、「**実在性**」と「**網羅性**」の**検証は逆矢印**と覚えておきましょう。
- ・（※）年金数理人（アクチュアリー）は、会計及び監査以外の専門家ですので、年金数理人を監査人が利用する場合には【監基報】620「専門家の業務の利用」に沿った検討も必要になります。

＜Q6-12＞次の注記について「網羅性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続について、具体的に述べなさい。（代表的なものは暗記必要ですが、丸暗記ではなく考え方をマスターしてください。）

- ① 関連当事者との関係や取引に関する注記、③ 偶発債務（係争事件）に関する注記、
③ 財務制限条項に関する注記

【解答例】

注記の「網羅性」という監査要点の立証にあたって一般的に有効だと考えられる実証手続は次のとおりである。

財務諸表項目 (アサーション)	具体的な実証手続
① 関連当事者との関係や取引に関する注記 (P93)	・ 監査人が監査手続の一環として入手した銀行確認状及び弁護士への確認状の閲覧 ・ 株主総会や取締役会等の議事録の閲覧 ・ 監査人が必要と考えるその他の記録や文書（例えば、【監基報】550「関連当事者」、A21）の閲覧（以上【監基報】550.14） ・ 関連当事者との取引に関する契約書の閲覧
② 偶発債務（係争事件）に関する注記 (P157)	・ 経営者（必要に応じて法務担当者を含む企業内部の他の者）への質問 ・ 取締役会の議事録及び必要に応じて監査役等の議事録の閲覧、並びに企業と顧問弁護士との間の文書の閲覧 ・ 法務関連費用の検討（以上【監基報】501.8） ・ その他、企業の顧問弁護士との直接的なコミュニケーションとして、顧問弁護士に対する確認（【監基報】501.9）、敗訴の可能性について見解の入手 ・ いわゆる引当金の4要件に照らして引当金を認識する必要があるかどうかの検討
③ 財務制限条項に関する注記	・ 金融機関等の貸付人との金銭消費貸借契約証書の閲覧 ・ 金融機関等の貸付人に対する（契約条件の）確認

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 財務制限条項に関する注記とは、どのような場合に借入金について期限の利益を失うのか、という内容を注記するものです。実務上は、2 期連続最終赤字を計上した場合とか、純資産比率が一定率を下回った場合などが想定されます（つまり、継続企業の前提に少し黄色信号が灯るようなケースです。）。

＜Q6-13＞我が国において、財又はサービスが「一時点において充足される履行義務」についての「一時点」とは具体的にどの時点で売上高を認識することとされているか、簡潔に述べなさい。そのうえで、売上高の実在性（発生）という監査要点を立証するために通常必要と考えられる実証手続の内容をそれぞれ簡潔に述べなさい。

【解答例】

我が国において「一時点において充足される履行義務」についての「一時点」とは、具体的には、①出荷時点で売上高を認識する基準（出荷基準）、②顧客の検収時点で売上高を認識する基準（検収基準）がある。

①（出荷基準）の場合には、企業から顧客に対して財又はサービスが実際に出荷された事実をもって売上高を認識することになることから、企業から顧客に対して財又はサービスが出荷されたことを示す証憑書類、具体的には、送り状控えなどを閲覧し、売上高の記録と一致しているかどうかを確かめる。

②（検収基準）の場合には、顧客が財又はサービスを検収した事実をもって売上高を認識することになることから、顧客が財又はサービスを検収したことを示す帳票書類、具体的には、検収書などを閲覧し、売上高の記録と一致しているかどうかを確かめる。

＜Q6-14＞立会とはどのような目的で、具体的にどのようなことを実施する監査手続かを簡潔に述べなさい。なお、立会によって立証したい監査要点についても言及すること。（暗記不要）

【解答例】（P50）

- ・立会とは、主に棚卸資産についての**実在性と（物理的）状態**を確かめるために、会社が実施する**実地棚卸**に立ち会って実施する**複合的な監査手続**である（【監基報】501「特定項目の監査証拠」.3）。
- ・具体的には、次のような手続を実施する（【監基報】501.3）。
 - ① 実地棚卸結果を記録し管理するための経営者による指示と手続を評価すること（※1）
 - ② 実施されている棚卸手続を観察すること（※1）
 - ③ 棚卸資産を実査すること（※2）
 - ④ テスト・カウントを実施すること（※2）
- ・なお、これらの監査手続によって企業の在庫数量の確定を含む棚卸手続の信頼性に関する内部統制の有効性について確かめられたり（【監基報】501.A2）、実地棚卸記録の網羅性や正確性を確かめることを通じて、棚卸資産の**網羅性や正確性**についての監査証拠を入手することがある（【監基報】501.A2、A7）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・棚卸の立会については過去1度論文式試験で出題されたことがあります。細かくは問われない（問われても没問となる可能性が高い）ので、大雑把にイメージを押さえておきましょう。
- ・（※1）については、まさに企業が実施する**棚卸手続の信頼性**を確かめることになりますので、内部統制の整備及び運用評価手続といえます。なお、上記のとおり実在性や状態、網羅性や正確性についての監査証拠も得られますので、そういった意味で複合的な監査手続といえます。
- ・③④については、監基報上区別されていますが、実務上はテスト・カウントのなかに実査を含める整理が一般的です。つまり、「テスト・カウントとして実査する」という言い方が使用されますので、厳密に使い分けする必要はありません。なお、テスト・カウントには、在庫が保管されている工場や倉庫を**巡回して視察**（ぐるぐる見て回る）するといった意味合いも含まれます。
- ・（※2）についてのイメージは次のとおりです。
 - － 棚卸資産の**実在性**を確かめるために、企業の**実地棚卸記録から抽出した（在庫）品目**について実物在庫を実査して当該記録と照合し、**実地棚卸記録の数量と一致しているかどうか**を確かめる（【監基報】501.A7（反対に、の前））
 - － 棚卸資産の**網羅性**を確かめるために、工場や倉庫を**巡回視察しテスト・カウントによって実査した実物在庫**を企業の**実地棚卸記録と照合し、漏れなく実地棚卸記録に含められているか**を確かめる（【監基報】501.A7（反対に、の後））

＜Q6-15＞期末日より前に棚卸の立会を実施する場合について、監査上の留意点を簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P50、P84）

- ・棚卸資産の増減に係る内部統制の整備及び運用状況の有効性の評価結果に基づき、期末日以外の日に**実地棚卸**を実施することが監査上適切であるかどうか判断しなければならない（【監基報】501.A9）。
- ・この判断のうえで、期末日前に棚卸の立会を実施する場合には、期末日前を基準日として実施した立会の結果を期末日まで更新して利用するための合理的な根拠とするため、**残余期間**について以下のいずれかの手続を実施しなければならない（【監基報】330.21）。
 - （1）運用評価手続と組み合わせて、**実証手続**を実施すること。
 - （2）監査人が十分と判断する場合、**実証手続のみ**を実施すること。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・立会を実施しその後期末までの残余期間までの期間に対して手続を実施することをロール・フォワード手続というのでした（立会実施時の監査証拠を期末日まで引き延ばす手続です。）。
- ・期末日より前に実証手続を実施した場合に、必ず実証手続を実施する必要がありました。

＜Q6-16＞分析の実証手続とは何か簡潔に述べたうえで、どのような目的で、具体的にどのようなことを実施する監査手続かを簡潔に述べなさい。また、分析の実証手続を立案するのはどのような場合か、簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P46）

- ・分析の実証手続とは、重要な虚偽表示を看過しないために実証手続として実施する分析の手続をいう（【監基報】520「分析の手続」.1）。
- ・分析の実証手続は、利用可能な情報をもとに監査人が推定値を算出し、当該推定値と財務諸表に計上された金額とを比較・分析・検討することで、財務諸表に計上された金額を評価するという実証手続である（【監基報】520.3、4参照）。
- ・分析の実証手続を立案するのは、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、**他の詳細テストよりも監査手続としての有効性及び効率性が高いと監査人が判断した場合**である（【監基報】520.A4参照）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・実務上、分析の実証手続は殆ど利用されません。よって、論文式試験上の重要性もありません。想像してもらえたとわかりますが、監査人がいろいろな数値を独自にインプットして推定値を算出するというのは、現在の国際化・多角化した複雑な事業環境においてとてもできるものではありません。
- ・実務上ありうるのはあまり期中変動することのない借入金にかかる支払利息についてぐらいです（（例）期首に固定利率 1%の 3 億円が計上されていたが、期中に 2 億円が返済され期末に 1 億円となった、という場合に、支払利息は $(3 \text{ 億円} + 1 \text{ 億円}) \div 2 \times 1\%$ という計算式により推定値 200 万円くらいではないか、そして企業の損益計算書に計上されている支払利息と比較・分析・検討する、といったものです。）。

＜Q6-17＞監査上企業が作成した情報（以下、企業作成情報（IPE）という。）は、監査の検討にあたって基礎資料となることから、情報としての信頼性が確保されているかの検証が重要である。企業作成情報には、例えば、建設業において各企業は各工事案件別に、請負金額（①）と、実行予算における見積工事総原価（②）とを比較し、②が①を上回っている場合には工事損失引当金を計上するようなスプレッドシートのようなものを作成していることが多い。

そこで、企業作成情報を用いて監査を行ううえで、監査上必要な対応について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P45）

監査人は、企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価しなければならない（【監基報】500「監査証拠」.8）。

これには、個々の状況において必要な以下の事項が含まれる。

- （1）企業が作成した**情報の正確性及び網羅性**に関する監査証拠を入手すること
- （2）企業が作成した情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価すること（**情報の目的適合性**）

◎ワンポイントアドバイス！

- ・実務上、企業作成情報の信頼性の検討は重要な監査上の検討事項ですので、実務家の試験委員対策として基礎は押さえておきましょう。
- ・例えば、企業作成情報には、上記の例以外にもたくさんあります。
 - － 企業が売掛金（貸倒引当金）の評価（計上）の検討を行った年齢調表
 - － 企業がいわゆる工事進行基準による売上高の計上を行っている場合の進行基準売上高の計算表、すなわち、工事案件別の工事請負金額（工事収益総額）、進捗度（インプット法であれば、期末までの実際発生原価÷実行予算における見積工事総原価）、進行基準売上高の計算表

＜Q6-18＞財又はサービスが「一定期間にわたって充足される履行義務」について、建設業においていわゆる工事進行基準を適用する場合、売上高の実在性（発生）や正確性という監査要点を立証するために必要と考えられるリスク対応手続の内容を具体的に述べなさい。また、ある工事案件の売上高が架空あるいは過大に計上されていないことを確かめるために監査人はどのような点に特に留意しなければならないか、簡潔に2点述べなさい。

なお、進捗度の見積りはいわゆるインプット法、すなわち、実行予算における見積工事総原価に対する実際発生原価の割合によって測定するものとする。

【解答例】

（前段のリスク対応手続について）

- ・まず、企業がいわゆる工事進行基準を適用している場合に作成している企業作成情報について、**情報の正確性及び網羅性**を検討し、当該情報が監査人が監査要点を検証する目的に照らして十分に正確かつ詳細であるか、その**目的適合性**について評価する（（【監基報】500.8））。
- ・次に、検討の対象とした**工事請負金額（工事収益総額）**について、**顧客との工事請負契約書等を閲覧**し一致しているかどうか確かめる。
- ・また、進捗度を算定するうえでの**実際発生原価**については必要に応じて工事原価の積算システムの信頼性についての運用評価手続を実施したうえで、**原価として実際に発生していること（すなわち、原価の実在性）**について納品書や請求書等の帳票書類を閲覧するなどして確かめる。さらに、**実行予算における見積工事総原価**については必要に応じて企業の工事見積総原価の見積りに関する内部統制について運用評価手続を実施したうえで、企業が見積りを行った見積手法、重要な仮定、基礎データ等を検討しその合理性を確かめる（【監基報】改正 540.21）。
- ・そのうえで、進捗度が適切に計算され、工事請負金額と乗じることで工事進行基準売上高が計算されていることについて、**再計算**を実施して確かめる。

（売上高が架空に計上されていないことを確かめるために特に留意すべき点）

- ・売上高が架空に計上されていないことを確かめるために、特に次の点に留意する必要がある。
 - ①当該工事案件に関するものではない原価を、他の工事案件から付け替えて当該工事案件の原価を水増しして計上していないかという点
（つまり、進捗度の計算における分子である、**実際発生原価の過大計上（実在性）**）
 - ②当該工事案件の実行予算における見積工事総原価を過少に見積もっていないかという点
（つまり、進捗度の計算における分母である、**実行予算における見積工事総原価の過少計上（網羅性・評価の妥当性）**）

◎ワンポイントアドバイス！

非常に難問ですが、いわゆる工事進行基準を題材にされる可能性は十分あります。特に後段について不正に売上高を架空あるいは過大に計上する方法についてしっかり理解しましょう。

＜Q6-19＞会計上の見積りについて、一般的な性質や特性を述べたうえで、一般的に監査上特段の検討が必要となることが多い理由を説明しなさい。（キーワードは暗記して使えるようになる。）

【解答例】

- ・会計上の見積りとは、金額を直接観察できない場合に経営者により行われるものであり（【監基報】改正 540「会計上の見積りの監査」.2）、適用される財務報告の枠組みに従って、金額の測定に見積りの不確実性を伴うものである（【監基報】改正 540.11(1)）。
- ・見積金額の測定は経営者の知識又は経営者が用いるデータに係る固有の限界の影響を受け「**見積りの不確実性**」を伴い、測定結果に「**主観性**」と幅を生じさせる。また、見積りプロセスにおいて、仮定及びデータを用いた見積手法が選択適用され、**経営者による判断**が必要になることから、測定が**複雑**になることがある（【監基報】改正 540.2）。このように、一般的に会計上の見積りは、**相対的に固有リスクが高い**ことがある。
- ・さらに、用いる仮定やデータ、見積手法（測定モデル）、経営者による重要な判断の程度によっては主観性や複雑性が高まり、見積りの不確実性の程度が高いことがある（【監基報】改正 540.A21 参照）。そこで、**会計上の見積りが主観性**の影響を大きく受け、**経営者による重要な判断が求められる場合、内部統制の固有の限界（※）により統制リスクが高い**ことがある（【監基報】改正 540.A85）。
- ・このように、会計上の見積りは一般的に固有リスクが高く、統制リスクも高いことがあることから、監査上特段の検討が必要となることが多くなるといえる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・具体的な見積り項目（例えば、繰延税金資産、固定資産の減損会計、資産除去債務など）に当てはめて上記の記述の具体的なイメージを捉えて、理解するようにしてください。
- ・資産除去債務（【図表 3 ‘】参照）でいえば、将来の撤去費用、撤去時期という仮定やデータに経営者による判断が含まれることから、「 $\text{将来の撤去費用} \div (1 + r \text{（将来の撤去時期を基準とした国債の無リスクの割引率）})^n$ 」という見積手法（測定モデル）によって計算される資産除去債務の測定結果は主観的であるといえます。また、撤去費用が多額で、撤去時期が将来になればなるほど、見積りの幅（ボラティリティ）、すなわち見積りの不確実性も高まります。
- ・さらに、固定資産の減損会計であれば、将来キャッシュ・フローの見積期間は最長 20 年間で超長期間、将来キャッシュ・フローは売上高、原価、経費、利益等の予想に基づくことから、経営者の判断の程度、主観性、複雑性、見積りの不確実性の程度はさらに高まることになります。
- ・このように、代表的な見積り項目（＜Q6-10＞参照）について、**見積手法、仮定、データは何か、その見積りにおける主観性、複雑性、見積りの不確実性（3つの固有リスク要因）の内容を想像しイメージを掴むようにしてください。**これらのイメージをもっていないと監査人の立場で何を実施しないといけないかの答えが導けません。繰延税金資産等の個々の見積りについて、**見積手法、仮定、データを述べさせ、3つの固有リスク要因へ当てはめるとい問題の出題可能性は高い**と思われます。
- ・なお、**内部統制の固有の限界**の具体的な内容については、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.A38などを参照してください（テ P56、P56 の①～④は「財務報告に係る内部統制の評価及び報告基準」からの引用で法令基準集には規定がないので暗記が必要です。）。

＜Q6-20＞被監査会社は、ある企業から特許権の侵害に係る重大な損害賠償請求を受けているものとする。

- (1) この場合、財務諸表上どのような処理が必要になると考えられるか、適宜場合分けをして述べなさい。
- (2) (1)の処理の合理性について、監査人が、①被監査会社の顧問弁護士による判断をもとにその合理性を検討する場合、②監査人が（被監査会社の顧問弁護士以外の）弁護士を直接利用してその合理性を検討する場合、それぞれ実施する手続の相違について簡潔に述べなさい。（監基報の規定自体の暗記が必要）

【解答例】（P157、P114、P115）

（(1)について）

- ・敗訴の可能性が高く、敗訴した場合の損害賠償額を合理的に見積ることができる場合には、損害賠償損失引当金を認識しなければならない。そのような場合以外には、偶発債務として損害賠償請求を受けている旨及びこれによって将来負担する可能性のある金額を財務諸表上注記しなければならない（P157(※2)、財務諸表等規則 58）。

（(2)について）

- ・①の場合、【監基報】500「監査証拠」.7 にしたがって、当該顧問弁護士の適性、能力及び客観性の評価など、必要な範囲の手続を実施する。また、【監基報】501「特定項目の監査証拠」.9 にしたがって、当該顧問弁護士と直接コミュニケーションを行う。
- ・これに対して、②の場合、【監基報】620「専門家の業務の利用」にしたがった手続を行う、という違いがある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・（1）については、引当金の4要件を思いだして簡潔に当てはめしてください。
- ・試験で出題の可能性のある**偶発債務**には、上記の損害賠償請求に基づく損害賠償金以外には、**関係会社等に対する債務保証**が考えられます。関係会社等に対する債務保証も、上記と同じく引当金の4要件に照らして負担する可能性が高く、負担する金額を合理的に見積ることができる場合には債務保証損失引当金として認識、それ以外には注記となります。重要な偶発債務として注記されたものについては監査人の判断によって**強調事項**となるケースがあることも併せて確認しておきましょう（P157）。
- ・一般的な監査実務では、本設問のケースでは、上記の①のケース、すなわち、企業の顧問弁護士による判断を用いて合理性を検討するケースが多いです。また、訴訟事件の敗訴の可能性については、「**弁護士確認**」という確認手続を用いて弁護士による見解を徴取することが一般的です。
- ・このように、経営者の利用する**専門家の業務**を利用する場合には、【監基報】620「専門家の業務の利用」は適用されず、【監基報】500「監査証拠」7項、A34項～A48項を用いる点は注意してください。つまり、【監基報】620「専門家の業務の利用」は、監査人が直接業務委託により依頼する場合、あるいは直接雇用により利用する場合に適用される基準です。

＜Q6-21＞違法行為に関しては、法令の分類に応じて監査人に求められる対応が異なる。この意味について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P173）、論文対策問題集 4-1-2

- ・まず、監査人には、企業及び企業環境を理解する際に（すなわち、監査計画の策定のためのリスク評価手続の一環で）、(1)企業及び企業が属する産業に対して適用される法令、(2)企業が当該法令をどのように遵守しているかを全般的に理解しなければならない（【監基報】250.「財務諸表監査における法令の検討」.12）。
- ・監査人に求められる対応は、この理解の過程で認識した法令の分類、すなわち、法人税法や財務諸表等規則のように①財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令か、②その他の法令かによって異なる。
- ・すなわち、①については、当該法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】250.13）。
- ・また、②については、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令への違反の識別に資する次の手続を実施しなければならない（【監基報】250.14）。
 - (1) 企業がその他の法令を遵守しているかどうかについて、経営者及び適切な場合には監査役等へ質問をする。
 - (2) 関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりを示した文書がある場合には、それを閲覧する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・論文対策問題集 4-1-2 と内容は同じですが、問題集の問われ方が難しいので、こちらで押さえてください。
- ・①の法令には上記のとおり法人税法や財務諸表等規則などが挙げられますが、①の法令違反＝虚偽表示となりますので、これらの法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。
- ・また、②の法令違反＝偶発債務となる可能性もあり、その結果＜Q6-20＞のような対応が求められることもありますので、②の法令について全く検討しない訳にはいきません。したがって、上記の(1)、(2)のように法令違反の識別に役立てるための手続の実施が求められます。
- ・なお、問題が金融商品取引法を前提とした場合、法令違反の出題には法令違反等事実を絡ませる可能性がありますので、法令違反等事実も併せて押さえておきましょう（P284、論文対策問題集 6-1-2）。

＜Q6-22＞後発事象に関する監査手続に関して、最も重要だと考えられる監査要点を述べたうえで、この監査要点の立証のために実施が必要とされる監査手続を簡潔に説明しなさい。（監査要点以外は暗記不要）

【解答例】（P212）

- ・後発事象は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象をいい、（修正後発事象であれば）財務諸表の修正が、（開示後発事象であれば）財務諸表における注記による開示が必要となる（【監基報】560「後発事象」.4(3)、5）。
- ・このため、監査人には、これらの事象を全て識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないとされている（【監基報】560.5）。
- ・したがって、後発事象に関する監査手続にあたって最も重要だと考えられる監査要点は、後発事象の識別に関する「網羅性」である。
- ・そのため、後発事象の発生の可能性、発生した場合の影響の度合いに関するリスク評価の結果を勘案して、少なくとも【監基報】560.6(1)～(4)の監査手続を実施するとともに（【監基報】560.6）、期末日後に発生し、かつ適用される財務報告の枠組みにより財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象が、適切に修正又は開示されていることについて経営者確認書を入手しなければならない（【監基報】560.8）

＜Q6-23＞継続企業の前提に関して、(1)監査人の責任を簡潔に述べるとともに、この責任を果たすうえで、(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を識別した場合に求められる監査手続について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P178、P180）

（(1)について）

- ・監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、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に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任がある（【監基報】570「継続企業」.6）。
- ・このため、監査人には、当該事象又は状況を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】570.15）。

（(2)について）

- ・したがって、監査人は、少なくとも【監基報】570.15(1)～(5)に記載の追加的な監査手続を実施しなければならない（【監基報】570.15）。

＜Q6-24＞ある被監査会社において、多額な営業損失を計上したことから一時的な資金不足が生じ、買掛金の支払遅延が発生している。つまり、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認められた。そこで、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の適切性に関して当該会社の経営者に対して質問を行ったところ、経営者は、当該事象又は状況を改善するために、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定しているという旨の回答を得た。この場合に、監査人に求められる監査手続について具体的に述べなさい。

【解答例】（P178、P180）

- ・監査人は、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を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】570.15）。
- ・本問において、経営者は当該事象又は状況を改善するための対応策として、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定している。
- ・したがって、監査人は、当該対応策の実施によって資金不足が解消されるかどうか、また、その実行可能性について検討する必要がある（【監基報】570.15(2)）。具体的には、これらの対応策が具体的に、かつ、組織として予定されていることについて、取締役会等の議事録を閲覧して確かめる。また、メインバンクや主要株主に対して企業からの申し出に応じる意向があるかどうか書面によって質問（確認）する。
- ・さらに、これらの経営者の対応策及びその実行可能性に関しての見解を記載した経営者確認書を入手する（【監基報】570.15(5)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・継続企業の前提に関する問題が事例問題として出題された場合には、本問のように、対応策の内容について実行可能性の有無を当てはめて考えさせる問題が想定されます。本問を通じて当てはめができるように訓練してください。
- ・このような対応策しかり、企業が策定した計画を検討するうえでの監査上のポイントは、当該計画がきちんと組織として策定されたものかどうかという点です。つまり、（代表取締役や経理担当取締役、あるいは経理部長個人が勝手に作成したものではなく）企業として策定され、組織としての承認、組織としてのオーソライズがあったかどうかという点が重要です。そのため、取締役会などの会議体による承認を確かめるために、これらの会議体の議事録を閲覧することが必要となります（＜Q6-10＞の⑦繰延税金資産の中長期事業計画も参照）。

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」.7、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 4①一リ

◎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おいください。
- ・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、白抜きの箇所（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】にもばっちりはある記述也没有ありません。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）。

＜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16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係る内部統制が、年度の財務諸表の作成に係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16項～第21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。以上