

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】(P22)

- ・財務諸表監査の目的は、**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。
即ち、「**経営者の作成した財務諸表**」に対し「**監査人が意見を表明する**」とされる点です。

＜Q2-01-2＞ 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】(P345、P346、P349)

- ・財務諸表監査の目的は、**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)

＜Q2-02＞ 適正表示の枠組みを前提とした財務諸表監査の目的は平成 14 年度の監査基準の改訂の際に明らかにされている。これを踏まえて、次の利害関係者の誤解に対してあなたはどのように答えるか、簡潔に述べなさい。

- ① 財務諸表監査はあらゆる虚偽表示がないことを絶対的に保証している。
- ② 財務諸表監査によってあらゆる不正がないことが保証される。

【解答例】(P22～P25、P219)

- ・①について、「財務諸表監査はあくまで『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』ことを目的とするものであり(監査基準の第一 監査の目的 1 の後段)、あらゆる虚偽表示がないことを絶対的に保証するものではない。」
- ・②について、「財務諸表監査はあくまで『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ということについて、合理的な保証を得る』ことを目的とするものであり(【監基報】240.5)、あらゆる不正がないことを保証するものではない。」

◎ワンポイントアドバイス！

- ・上記がテキスト 25 頁【研究】の「期待ギャップ」の内容です。監査の目的を明らかにすることでこれらの期待ギャップを解消させ、監査基準の枠組みや方向性が決定づけられることとなります。
- ・①の具体的な理由については＜Q2-04＞及び＜Q2-05＞参照

＜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】（P22）

- ・ 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（P349「監査人の責任区分」参照）。
- ・ 「全体として重要な虚偽の表示がない」、「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（P23、P24）。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には、その前提として「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】（P22）、論文対策問題集 1-3-1

- ・ 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。**
- ・ さらに、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】（P24）、論文対策問題集 1-3-1

- ・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である（【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】（P5）、論文対策問題集 1-1-1

- ・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間に信頼関係はないこと**（利害が本質的に対立）、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み、会計方針の選択や変更が認められること）、③**財務諸表が意思決定情報として与える影響の重大性**、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）の監査が必要となる。

◎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 5 頁や論文対策問題集 1-1-1 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、P32）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】（P344）

- ・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！

- ・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。
- ・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 349 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】（P344）

- ・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（P209）

（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）（P211）

第8条の5 追加情報の注記（P344（※3））

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】（P347）、論文対策問題集 5-4-3

- ・財務諸表の表示方法が適切かどうか（P171(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ために**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！**

- ・テキスト 347 頁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監査基準上また一般的にも使用されますので暗記してください。【監基報】700.12では次のように表現されていますが、以下の規定をまとめた表現として「**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】（P345）、論文対策問題集 5-4-1

- ・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 345 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】（P19）

- ・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作成基準**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（P171(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（P171）、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（P237）が求められることになります。また、③が監査の限界（P24）と関係します。

＜Q2-13-1＞ 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】（P26）、論文対策問題集 1-3-2

- ・ 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、適切に**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、**独立の立場を維持して監査を実施することができる**。そして、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することができる（【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有する**。

◎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。

＜Q2-13-2＞ 財務諸表における不正について、経営者及び監査人の責任を簡潔に述べなさい。（監基報に規定はあるものの、ポイントは押さえておくことが望ましい。）

【解答例】（P219）

- ・ 経営者は、不正を防止し発見する基本的な責任を有している（【監基報】240.4）。また、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こと、そのために必要と判断した内部統制を整備及び運用する責任がある（【監基報】200.12(2)①②）。
- ・ 一方、監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体として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（【監基報】240.5）。

◎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。

＜Q2-13-3＞ 財務諸表における継続企業の前提について、経営者及び監査人の責任を簡潔に述べなさい。（経営者の責任については監基報に規定がないため暗記が必要）

【解答例】（P235、P237）

- ・ 経営者は、**財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提に基づくことが適切であるかどうかを評価し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、財務諸表に継続企業の前提に関する事項を適切に注記する責任**がある。
- ・ 一方、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】570.6）。

◎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、独立性の保持がより重要とされる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。なお、適正表示の枠組みを前提とする。

【解答例】(P28)、論文対策問題集 1-3-3

- ・指導的機能とは、監査人が**経営者に必要な助言・勧告等を行い、適正な財務諸表の作成を指導すること**をいう。
- ・指導的機能を発揮したとしても、**監査人の指導を受け入れるかどうかの判断は経営者に委ねられており、監査人は自らの指導を経営者に強制することはできない**。また、経営者が監査人の指導を受け入れて財務諸表を修正した場合でも、**経営者が最終的に判断した以上、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共の利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情報開示の仕組みをいいます。
- ・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、独立性の保持がより重要とされる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。また、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。なお、適正表示の枠組みを前提とする。

【解答例】(P16、P29、P180)、論文対策問題集 1-3-4

(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、あくまで経営者が適正な財務諸表を作成する責任を果たしたことを前提として財務諸表又は監査に関する利害関係者の理解に資する補足的な情報を提供するにとどまる。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、監査人が情報提供機能を発揮することが、**社会的信頼性**を存立基盤とする監査制度に対する信頼性の維持向上、**期待ギャップ解消**の観点からも望ましい。
- ・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(P243)、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(P252)、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(P206)、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(P283)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 180 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に限定されないものとする。（後段は暗記不要）

【解答例】（P37、P277）、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（【監基報】200.12(2)①）。
- ・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**（監査基準の第一 監査の目的 1の後段）。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**を保持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。また、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さらに、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**（P277）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（なお、令和4年度論文式試験に出題済み。）。
- ・日本の実務上は【監基報】560.11（訂正箇所に限定した手続）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＞ 無限定適正意見を表明する前に重要な虚偽表示を監査人が発見した場合、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】（P27、P28、P127）

- ・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、**指導的機能**を発揮して当該**重要な虚偽表示を修正**するよう経営者に求める必要がある（【監基報】450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」.7）
- ・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】（P265）

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基礎となる経営者の責任に関する前提（【監基報】200.12(2)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3点列挙しなさい。（暗記不要）

【解答例】（P264、P265）

- ・ 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 監査実施の基礎となる経営者の責任に関する前提（【監基報】200.12(2)参照）についての合意が得られない場合（【監基報】210.6(2)）

☞ワンポイントアドバイス！

- ・ 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（改正後【品基報】1.F30-2JP）

☞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、通常の監基報等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。
- ・ 上記の規定は改正前の品基報にもありましたが、【品基報】1「監査事務所における品質管理」改正により項番号が修正されています。

＜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】（P273）

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低かったですが、令和4年度の非常に実務的な出題を踏まえると少し重要性があがったと考えられます。万が一出題された場合には、【監基報】900「監査人の交代」もしくは510「初年度監査の期首残高」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、すなわち、誤った監査意見を形成する可能性が高くなりますので、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（初年度監査といいます。）、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**ことになります。初年度監査に関する実務上の指針は【監基報】510を参考にします。

＜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ぎ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）。

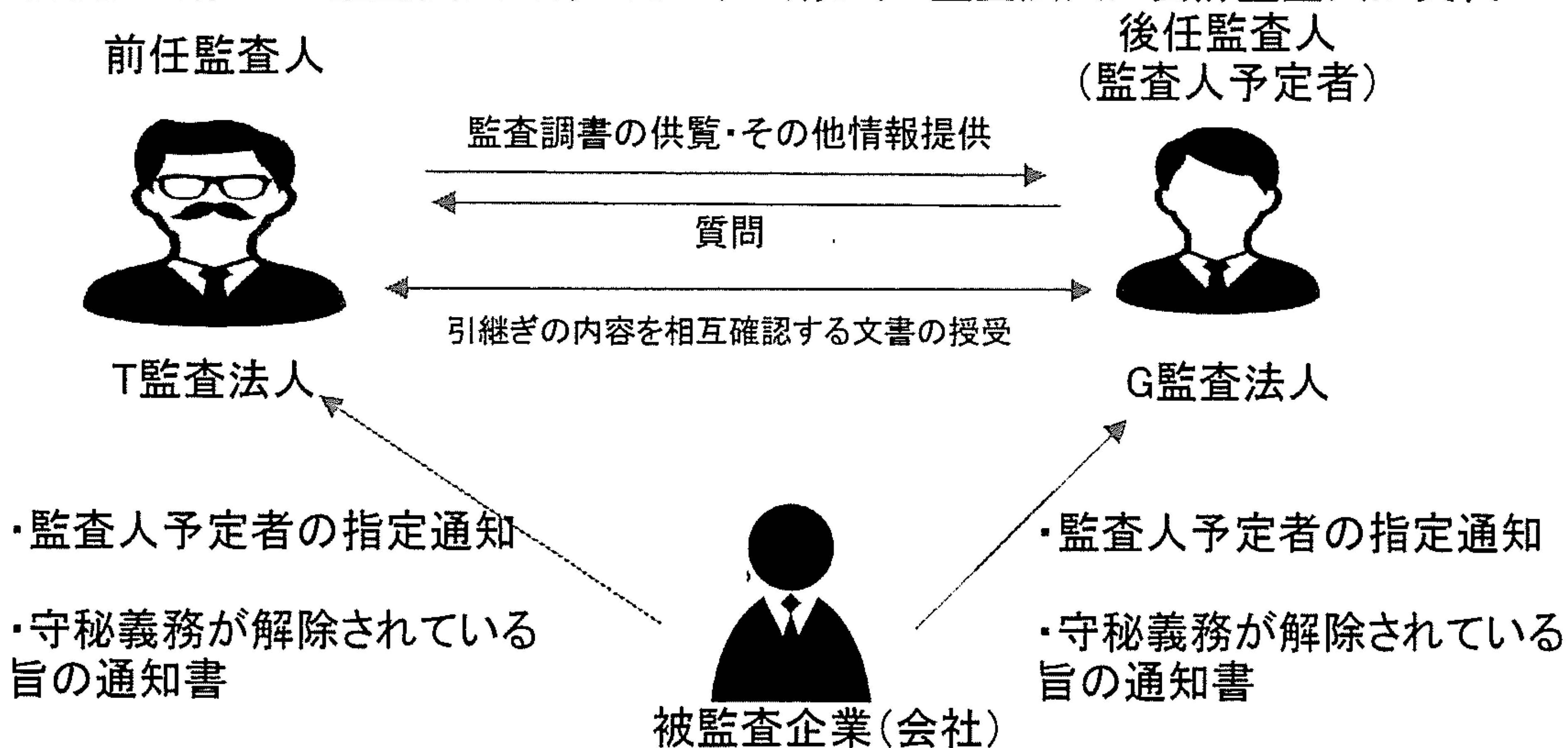
なお、基本原則の阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準まで軽減できないと判断した場合は、当該業務の契約を締結してはならない（【監基報】900.12）。

【研究】監査人の交代(短答:C、論文:C)＝後任監査人のための引継ぎ制度

重要というわけではありませんが、次でイメージをもっておいってください。

監査人の引継ぎ制度は、後任監査人が契約リスクを判断し適切に監査契約を締結するための制度です。
(6月の株主総会で選任され監査契約後、ただちに第1四半期レビューを行うため、時間がないのです。)

(前提)49期までT監査法人であったが、50期よりG監査法人に会計監査人が交代

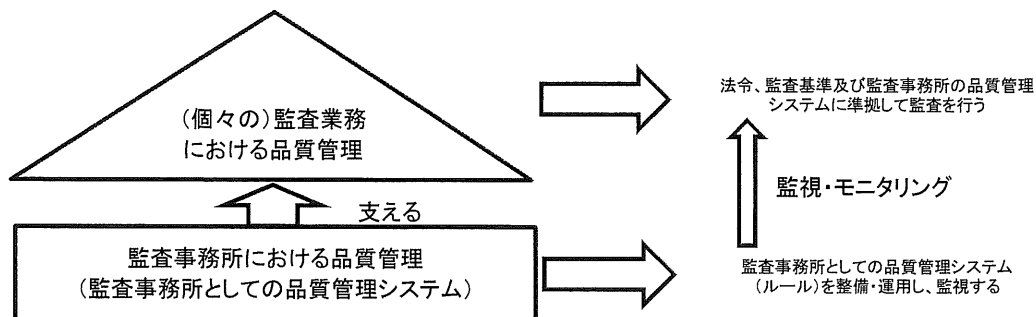


第4章 個別論点

第4節 監査の品質管理

○学習のポイント

- ・ほぼほぼ短答論点です。短答で毎年1題は出題されますが非常に難易度が高いので捨てても構いません。
- ・非常に無味乾燥な内容や規定ばかりなので、覚えようとしないでください。
問題集、過去問によるアウトプットを通じてインプットしましょう。
- ・学習上のポイントの1点目は、主語(主に、監査事務所or監査実施の責任者(監査責任者))を押えることです。
主語を2種類のマーカーで区別していきましょう。
- ・学習上のポイントの2点目は、次の構造を頭に置くことです。詳細は【図表7】参照。
《監査法人(監査事務所)の品質管理の体制》



前書き(短答:A、論文:B)

1 監査の品質管理総論

(1) 監査の品質管理の目的(短答:B、論文:C)

2つ目的があることを知っておいてください。

(2) 監査の品質管理の種類(短答:A、論文:A)

監査基準の一般基準の規定であり、この規定は正確に覚えておく必要があります。

品質管理基準に合わせると、6の主語は「監査事務所」、7の主語は「監査実施の責任者」です。

(3) 品質管理基準の位置づけ(短答:A、論文:B)

監査基準と品質管理基準はともにGAASを構成し、四半期レビューにも適用されるというのがポイント！(288頁)

(4) 品質管理システムの整備及び運用(短答:A、論文:A)

1はルール作り、2は準拠して実施、3はモニタリング(監視)のことです。

【図表7】を用いて、品質管理の登場人物の関係性について構造を理解していきましょう！

(5) 品質管理システムの構成(短答:A、論文:C)

6つあることを知っておきましょう。

2 品質管理のシステム各論

(1) 品質管理に関する責任(短答:B、論文:D)

責任者を明確にし、責任者は責任をもって監査業務を行うという当たりの前のことが規定されています。

(2) 職業倫理及び独立性(短答:B、論文:D)

職業倫理や独立性を維持して監査を行うための基本的な枠組みについて規定されています。

なお、職業倫理は385頁以下で学習しますが、32頁の監査主体の条件と類似のものとイメージしてください。

(3) 契約の新規の締結及び更新(短答:B、論文:B)

所定の条件が満たされないと監査業務の契約を締結・更新してはなりませんが、

所定の条件や所定の条件を満たしたうえで監査契約を締結更新するための仕組みについて規定されています
③の下「監査責任者は…判断しなければならない。」の読み方ですが、次のように読み替えてください。

「(筆頭業務執行社員である)監査責任者は、(次席業務執行社員である監査責任者が行った)監査契約の新規の締結及び更新が、監査事務所の定める方針及び手続に従って適切に行われていることを確かめ、…」
【監基報220:11】

【研究】監査業務の契約条件の合意(短答:B、論文:C)

財務報告の枠組みの受入が問題となるのは、主に、特別目的の財務諸表の監査のときです(348頁)。

また、監査の前提条件とは27頁(2)のとおり、経営者が自らの責任を認識し理解していることをいいます。

[参考]監査契約に係る予備的な活動(短答:D、論文:D)

(4)専門要員(＝パートナー、専門職員(補助者))の採用、教育・訓練、評価及び選任(短答:B、論文:D)

監査を行う適性、能力、経験等をもった専門要員の採用・訓練、人事評価、選任が必要とされます。

なお、1. の監査実施者とは、監査実施の責任者及び補助者を総称する呼称であり専門要員と同義です。

(5)業務の実施(短答:B、論文:C)

監査の品質を確保するために、個々の監査業務の遂行に当たり実施しないといけないことが規定されています
指揮命令系統の明確化、補助者に対する指示、指導、監督(監査調書の査閲を含む。)、審査などです。

①専門的な見解の問い合わせ(短答:B、論文:C)

例えば、のれんの資産性や連結の範囲に含めるかどうかの判断には高度な専門性が伴います。

そこで、これらの実質的で難しい判断については、監査事務所内外の者に問い合わせをすることがあります。

このことを専門的な見解の問い合わせといいます。審査担当者にも問い合わせることがあることがポイント!

②監査上の判断の相違(短答:B、論文:B)

監査実施の責任者(業務執行社員)間、審査担当者と業務執行社員との間の判断の相違が考えられます。

監査報告書発行に当たって監査上の判断の相違を解決しなければならない点がポイントです。

解決されない限りどのような場合であっても、監査報告書を発行することは認められません。

③審査(短答:B、論文:B)

監査チームに所属しない、業務執行社員程度の経験がある監査法人の社員(公認会計士)が実施します。

一般的に審査担当社員といいます。

監査責任者と討議したり、財務諸表や監査調書などを検討する手続をいいますが、その目的は監査基準
(第4・報告基準・一 基本原則)の冒頭2行を覚えてください。

なお、審査の省略は3つの条件があること、金商法や会社法では認められないことを知っておいてください。

(6)品質管理のシステムの監視(短答:A、論文:C)

日常的監視及び定期的な検証が含まれますが、短答用のポイント並びに詳細は【図表7】参照してください。

品質が維持担保されているか、品質を損なうような重要な問題が生じていないかチェックする仕組みです。

4. をいわゆる内部通報制度といいます。

なお、定期的な検証は、審査担当者(審査担当社員)が実施してはなりません(審査も検証範囲になるため。)

[参考]監査事務所間の引継・共同監査(短答:C、論文:D)

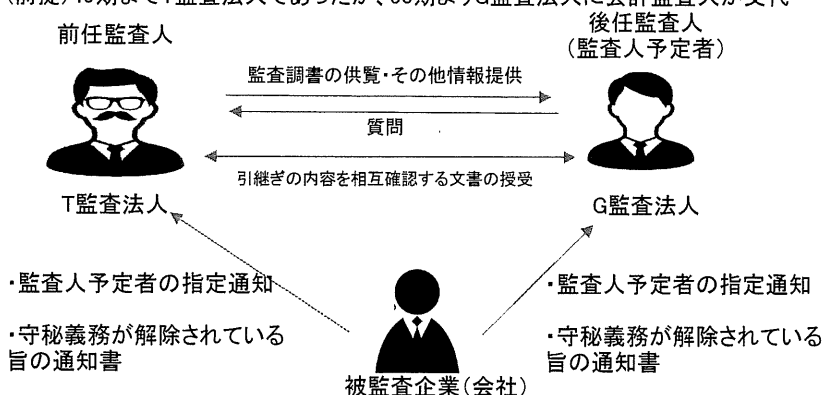
【研究】監査人の交代(短答:C、論文:C)＝後任監査人のための引継ぎ制度

重要というわけではありませんが、次でイメージをもっておいてください。

監査人の引継ぎ制度は、後任監査人が契約リスクを判断し適切に監査契約を締結するための制度です。

(6月の株主総会で選任され監査契約後、ただちに第1四半期レビューを行うため、時間がないのです。)

(前提)49期までT監査法人であったが、50期よりG監査法人に会計監査人が交代



第4章 個別論点

第5節 その他各論

○学習のポイント

- ・1. の後発事象・事後判明事実はたまたま論文に出題されますが、2. 比較情報は短答論点です。
- ・後発事象・事後判明事実については、会社法、金商法の時系列で理解する必要があり、テキストの378頁で最終的に全体像をつかみましょう。
- ・なぜ後発事象・事後判明事実についての対応が必要になるのか考えてみましょう。
- ・なぜ後発事象・事後判明事実について取扱いが異なるのか考えてみましょう。
- ・3. のその他の記載内容は、新たに試験範囲に加わった新しい論点です。
前回の5月短答ではじめて出題されました(しかも、解なし問題で!!!)

1. 後発事象

(1) 後発事象に関する監査手続(短答:A、論文:A)

前提: 後発事象は監査の対象であり、後発事象には監査手続の実施が必要となる。

理由: 後発事象がある場合、場合によっては財務諸表等の修正(修正後発事象の場合)、

もしくは、財務諸表についての注記(開示後発事象の場合)が必要となるため(211頁のとおり)。

(=翌期に発生した事象でも、当期の財務諸表等の修正又は注記が必要となることがあります。)

But 特徴: 後発事象が発生したかどうかの把握が難しい(重要な監査要点: 後発事象の「網羅性」)
そこで、網羅的にすべての後発事象を掴む(認識する)監査手続の実施が必要となるという流れです。

- ① 会社手続の理解(=企業及び企業環境の理解、つまり、リスク評価手続の実施)
(∵ 修正や注記を考えるのはまず会社側であるから(二重責任)、会社側がどのように後発事象を把握・識別しているかを理解する、これにより後発事象について重要な虚偽表示リスクを識別することも)
- ② 後発事象の有無についての質問(経営者確認書160頁No.5)
- ③ 期末日後に開催された重要な会議体の議事録閲覧
- ④ 翌期の試算表や月次決算書等の閲覧(=翌期の財務数値に多額or異常な金額変動がないか)
→①～③は必ず、④は利用可能な場合、その他追加で(※2)の手続を実施することもあります。

(参考) 211頁の説明時の補足レジュメの内容

(3) 重要な後発事象(短答:A、論文:A)

ゴシックの2つの後発事象の定義はそれぞれ必ず正確に覚えてください(監基報に定義がないため)。

- a) 修正後発事象、 b) 開示後発事象の2種類があり、追記(強調事項)の対象は b)のみです。
(a)は財務諸表に注記ではなく財務諸表本体を修正すべき事象、 b)は注記すべき事象だから)
 - a) ……決算日以前から実質的に生じていた事象が確定した場合
(例) 得意先の倒産(⇒貸倒引当金の修正)、裁判の敗訴(⇒損害賠償引当金の計上)
 - b) ……決算日後に取締役会によって重要な事項が決議されたような場合や災害の発生
(例) 増資・新株の発行の決議、ストックオプション付与の決議、子会社の買収の決議等

(2) 監査報告書日後の事後判明事実(短答:B、論文:B)

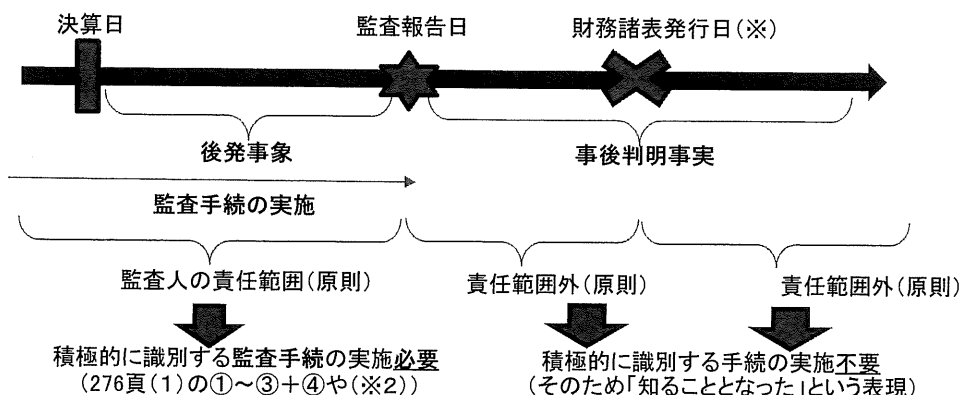
監査報告書日後に発生した後発事実を特に用語を区別して「事後判明事実」といいます。

(後発事象は監査報告書以前に発生したもので、それと区別するための呼称です。)

前提: 通常の後発事象は監査の対象だが、監査報告書日後の事後判明事実は原則監査対象外

理由: 監査報告書日に監査人は責任をすでに認めているから(その後は責任を負わない)

さらに、事後判明事実は、(監査報告書日後)財務諸表の発行の有無により対応が異なります。



(※) 財務諸表発行日とは、一般的には会社法であれば計算書類を含む招集通知の発送日、金商法であれば財務諸表を含む有価証券報告書の開示の日(EDINET掲載日)のことをいいます。

① 事後判明事実に関する手続(事後判明事実について知ることになった場合の手続)

事後判明事実とは、イメージとしては、「財務諸表の重要な誤り」を想像してください。

もし、事後判明事実を知るところとなった場合には、次の手続を実施、

a) 経営者等と協議、b) 修正や開示の要否の判断、c) (修正・開示する場合) 具体的な対応を経営者に質問 → この結果、修正又は開示する場合が②、修正又は開示が必要なのに修正又は開示しない場合が③です(参考) 修正は「修正後発事象」、開示は「開示後発事象」に対応した表現です。

② 経営者が財務諸表の修正・開示を行う場合の手続

前提: すでに監査報告書は発行済みであるから、責任はすでに果たしている

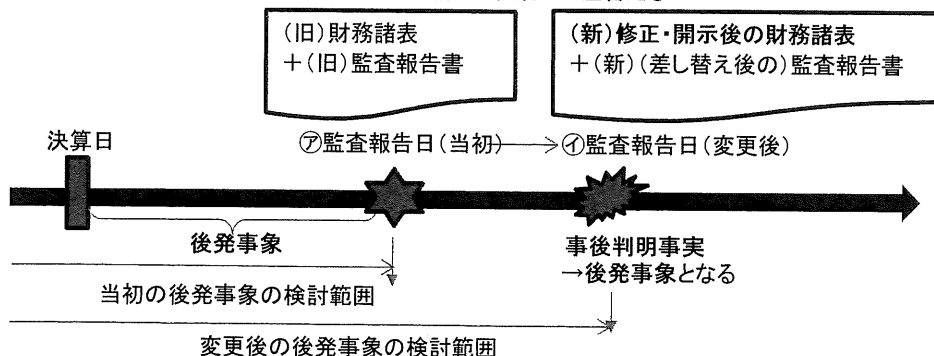
しかし、修正又は開示により監査報告書の発行対象となる財務諸表等が変わってしまった!

そのため、a) 適切に修正又は開示されていることを確かめるための監査手続の実施

b) 当該事後判明事実が後発事象になり、c) のとおり新たに監査報告書が発行される

ことになるため、後発事象の手続範囲を拡大して実施(⑦→④へ)

c) (そのうえで) 監査報告書を新たに発行して差替える



③ 経営者が「必要な」財務諸表の修正・開示を行わない場合の手続

前提: 事後判明事実ではあるが、これは本来修正・開示しなければ除外事項となる

→ この場合、a) 監査報告書をまだ提出していない場合、b) 既に提出している場合によって対応が変わる

つまり、a) 意見に関する除外として取扱い、監査意見への影響を評価・考慮し、審査をやり直す

影響の程度によっては監査報告書を新たな意見(例: 無限定→限定付)に差し替える

b) 通知(修正・開示を行うまでは財務諸表を第三者に発行しないこと)

④ 誤った財務諸表が公表されてしまっているので、「訂正」という言葉で区別されています。

もし企業が「訂正」する場合に実施することは、上記の②と同じです。

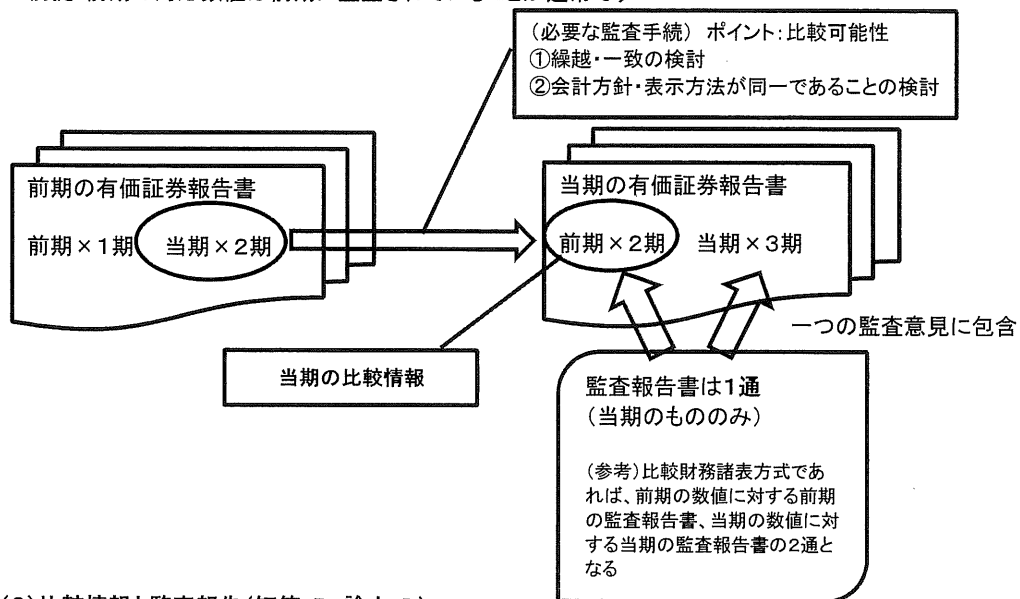
2. 比較情報

(1) 比較情報とは(短答:B、論文:D)

有価証券報告書は2期比較形式なので、当年度数値の比較対象となる前期数値を「比較情報」といいます。日本では、財務諸表等規則上、①対応数値方式を採用することが規定されています。
(「当年度の財務諸表」という用語は、前年度の財務諸表を含んだ概念として整理されています。)

(2) 比較情報と監査手続(短答:B、論文:D)

前提: 前期の対応数値は前期に監査されていることが通常です

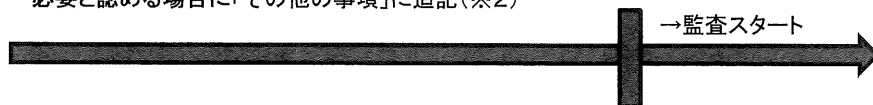


(3) 比較情報と監査報告(短答:B、論文:D)

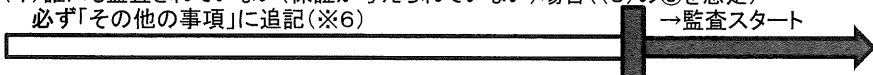
(3)における対応数値は比較情報のこと、すなわち、当年度数値からみた前期数値とってください。
前期数値は当年度数値の一部であることから、前期数値に個別意見を表明しているかの誤解を与えないため、原則として、比較情報に対して言及してはなりません。しかし、①～③の場合には言及されることがあります。
①②はともに、比較情報に虚偽表示があるから、当年度の財務諸表の意見に関する除外として取り扱われます。
③は前年度の財務諸表が監査されていないことが問題なのではありません。
この場合、監査人の責任範囲を限定するためにその他の事項に監査されていない旨を追記します(※6)。
ただし、当期の監査はBSの期首残高を出発点としてスタートとしますので、BSの期首残高について、十分かつ適切な監査証拠を得る必要があり、得られなければ監査範囲の制約になります。
※ ③について比較情報のPLについては監査を行う必要はありません。

(参考) 前期が監査されている場合とそうではない場合の違い

(ア) 別の監査人に監査されている場合((3)の②を想定)
必要と認める場合に「その他の事項」に追記(※2)



(イ) 誰にも監査されていない(保証が与えられていない)場合((3)の③を想定)
必ず「その他の事項」に追記(※6)



【研究】初年度監査の期首残高(短答:C、論文:D)

今後出題可能性が高まれば、授業や答練で取り上げます。