

第1章 財務諸表監査総論

第4節 監査人～監査主体論～

○学習のポイント

・どんな人であつたら監査を任せられるか、その結果を信じられるかを想像してみましょう。

1 監査主体の条件の構成

(1) 適格性要件と職業的義務(短答:C、論文:C)

適格性要件や職業的義務という用語は覚える必要なし。

適格性要件はそもそも監査人としての入り口要件、

職業的義務が監査を実際に実施する場合に課せられる義務、というイメージです。

2 職業的専門家としての能力

(1) 職業的専門家としての能力の意義(短答:C、論文:C)

軽く読んでおけば十分です。

(2) 職業的専門家としての能力の習得及び維持(短答:B、論文:C)

継続的専門研修制度(CPE)の概要(法定義務・3年間120単位)は知っとく。

また、これまで実務要件は2年でよかったのですが、3年に改正される予定です。

3 監査人の独立性

論文問題集 1-4-1 参照のこと、令和2年度の論文式試験で出題されたばかりです。

(1) 精神的独立性の意義(短答:B、論文:C)

実質的独立性とも。しかし、心の状態であり、具体的に確認できないから規制もできない。

(2) 外観的独立性の意義(短答:B、論文:C)

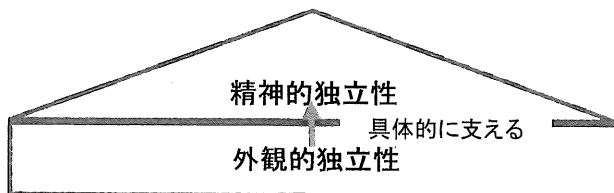
形式的独立性とも。外からみた監査人との関係性であり、具体的に規制ができる(382頁以下)。

(3) 精神的独立性と外観的独立性の関係(短答:B、論文:C)

外観的独立性が精神的独立性を『具体的に支えて、担保する』という関係であることが重要です。

①～③の理由から本質的には精神的独立性で十分だが外観的独立性が必要という流れです。

《イメージ図》 外観が精神を支えるという関係性



4 職業的専門家としての正当な注意

(1) 職業的専門家としての正当な注意の意義(短答:B、論文:A)

論文問題集 1-4-2 参照のこと

(2) 職業的専門家としての正当な注意の内容(短答:A、論文:C)

具体的に求められる内容や水準は時代によって変化する相対的なものというのが短答頻出論点!

(3) 職業的専門家としての正当な注意と監査人の責任(短答:A、論文:A)

論文問題集 1-4-2 参照のこと

①GAASに準拠して監査を行ったか、②正当な注意や職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を行ったかどうか、が、「監査人にどの程度の責任があるか」の判断基準となります。

さらにそれを証明するための手段が「監査調書」という関係になります(136頁)。

(4) 職業的専門家としての正当な注意と職業的懐疑心(短答:A、論文:A)

論文問題集 1-4-3 参照のこと

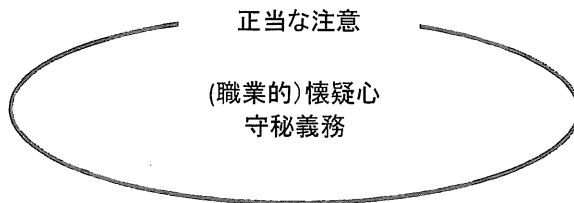
昔は監査基準の一般基準上に「懐疑心を保持して」という文言がなかったのですが、いまなぜ「一般基準」に設けられているのか、という視点が重要です(→とても重要だからです。)

また、経営者の誠実性に予断をもたないという(※4)の内容及び(※5)は短答頻出論点!

(5) 職業的専門家としての正当な注意と秘密保持(短答:B、論文:C)

論文問題集 1-4-4 参照のこと

《イメージ図》 正当な注意のなかに懐疑心や守秘義務は含まれているという関係性



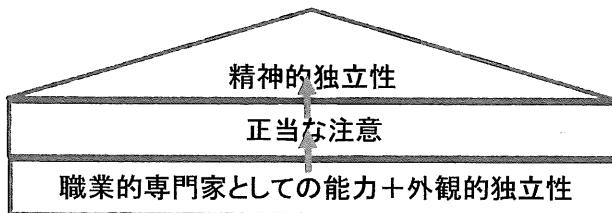
【研究】職業的専門家としての判断(短答:C、論文:C)

職業的専門家としての判断が求められるシーンやケースはいずれ何個か言えるようになりたいです。

(※1)に記載されている「重要性」や「監査手続の種類、時期、範囲」が代表例ですが、監査論を一通り勉強してからの振り返りで十分です。先にいきましょう。

[参考]精神的独立性と他の監査主体の条件との関係(短答:C、論文:B)

《イメージ図》 注意のために能力と外観的独立性が必要で、それにより真の独立性が担保される



第2章 監査の実施

第1節 監査実施の全体像

○学習のポイント

- ・監査の全体像を【図表】を用いて押さえよう、イメージをもつように心がけてください。
 - ・今後どこを学習しているか、全体像を見失わないように心がけましょう。
- 本節は第2章全体を学習してから改めて振り返ってもらえればokです！

(1) 監査意見の形成プロセス(短答:A、論文:A)

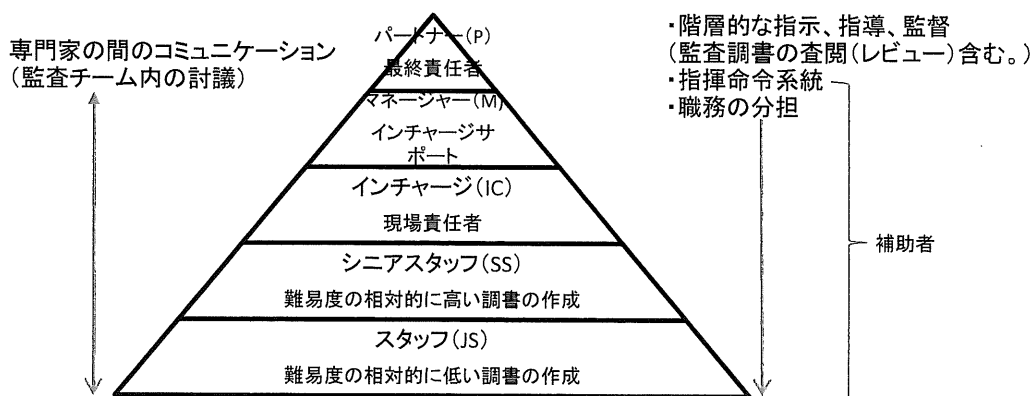
- ・【図表1】を用いて全体像について理解していきましょう！
- ・監査意見の形成は、ジグソーパズルをイメージするとわかりやすいと思います。
- ・テキストの図には上段に「全体」、下段に「項目」と書き込んだうえ、「適正性」の箇所にゴールのG、「財務諸表」の箇所にスタートのSと書き込んでください。
- ・そのうえで、Sから反時計回りに各用語をつなげていきましょう！

(2) 監査の実施プロセス(短答:A、論文:A)

- ・【図表1】や【図表2】を用いて全体像について理解していきましょう！
- ・リスク評価手続とリスク対応手続をつなぐもの、リスク評価手続のアウトプット(成果物)、リスク評価手続を実施する目的が「重要な虚偽表示リスク」というのがすごく重要です！
- ・運用評価手続と実証手続の間に「↔」と「トレードオフ」という用語を記載しておきましょう。

(3) 監査チームによる監査 ～監査計画の策定及び監査の実施～(短答:A、論文:A)

ある『監査チーム』による役割分担のイメージは次のとおりです。



※ 監査報告に最終責任を有するのは個々の監査業務の最終責任者であるパートナーです。
パートナーのことを、次のように言うことがありますが、いずれも同じ意味です。

- ・監査責任者
- ・(個々の監査業務における)監査実施の責任者
- ・業務執行社員(または、単に社員)
- ・監査法人の社員

※ 監査法人は持分会社(合名会社)であるため、パートナーは社員であり出資者(=経営者)です。

※ 上記のパートナー以外のマネージャー以下は社員ではなく職員であり、「補助者」といいます。

第2章 監査の実施

第2節 監査意見と監査手続

○学習のポイント

- ・監査の全体像を【図表1】で、確実に理解しよう。全体像を見失わないことが大事。
- ・監査手続の種類について、【図表2】を用いて全体像をきちんと整理しよう。

1 監査意見形成の論理

(1) 意見形成の論理構造(短答:A、論文:A)

テキスト44頁、51頁のとおりです。

(2) 監査要点とは(短答:A、論文:A)

論文問題集 2-2-1参照のこと、また、テキスト44頁、51頁のとおりです。

3段落目の末尾2行目の「統合化し」のあとに、次の文書を追記しておいてください。
「統合化し、『財務諸表の適正性を間接的に立証することで意見形成の基礎を得て』、財務諸表全体と…」

(3) 監査要点の例(短答:A、論文:A)

論文式試験では、監査要点と具体的な監査手続をセットで問う問題が頻出します。

各監査要点は定義としては覚える必要はありませんが、語句自体は覚えてください。

さらに、それぞれのイメージを「売掛金」を例にとっていえるようになってください。

A社の50期末の監査の売掛金の適正性の立証場面を次のとおりイメージしましょう。

監査要点	売掛金が適正であると言えるためには
実在性	貸借対照表の売掛金を構成する個々の売掛金は確かに存在し、実在するものだ。
網羅性	上記の個々の売掛金以外に貸借対照表に計上すべき売掛金はない。漏れなく計上されている。
権利の帰属	上記の個々の売掛金は確かにA社の資産だ(A社に帰属する売掛金だ。)
評価の妥当性	売掛金は回収可能な金額で評価されている＝回収可能な金額となるよう適切な貸倒引当金が計上されている。
期間配分の適切性	存在する個々の売掛金は50期という時期(期間)に計上してよい売掛金だ。
表示の妥当性	売上債権には受取手形や電子記録債権があるが、上記で実在すると確かめられた売上債権は確かに売掛金だ。

※ 評価の妥当性は通称「回収可能性」と呼ばれたり単に「評価」と言われたりしますが、正式には「評価の妥当性」です。

(4) アサーションと監査要点(短答:C、論文:D)

一般的にアサーションは経営者側からみた用語、監査要点は監査人側からみた用語ですが、

二重責任の原則から用語を使い分けています。ただし、実態は同じものです。

※ 論文式試験で監査人側から論じるときは必ず「監査要点」という用語を用いてください。

※ 試験上、また、監基報上、次の用語は同義で使われることがあるので、知っておいてください。

- ・アサーション
- ・経営者の主張
- ・財務諸表項目
- ・取引種類、勘定残高又は注記事項

(5) 十分かつ適切な監査証拠の入手と監査意見の形成(短答:A、論文:A)

テキスト44頁、48頁のとおりです。

「総合的に評価」という箇所は、テキスト60頁(3)、163頁①②と書き込んでおいてください。

また、テキストの図には上段に「全体」、下段に「項目」と書き込んでおいてください。

2 監査手続と監査証拠

(1) 監査手続の種類(短答:A、論文:A)

【図表2】参照、52頁、53頁は監査現場で「実際に」行われる手続のことです。

いずれも定義を覚える必要はありません、イメージできれば十分です。

次の書き込みをしておいてください。

- ① タイトル 記録や文書の閲覧のあとに (コ証憑突合、帳簿突合)
- ② 実査対象となる例示に、(在庫品や固定資産に)現金、有価証券 を追加
- ③ タイトル 観察のあとに (コ立会、現場視察)
- ④ タイトル 質問のあとに (コディスカッション、コミュニケーション)
- ⑦ タイトル 再実施のあとに (＝ウォークスルー)

(2) 監査証拠(短答:B、論文:D)

定義の暗記は不要ですが、この範囲は短答でよく出題されます。

(3) 監査証拠の十分性と適切性(短答:B、論文:B)

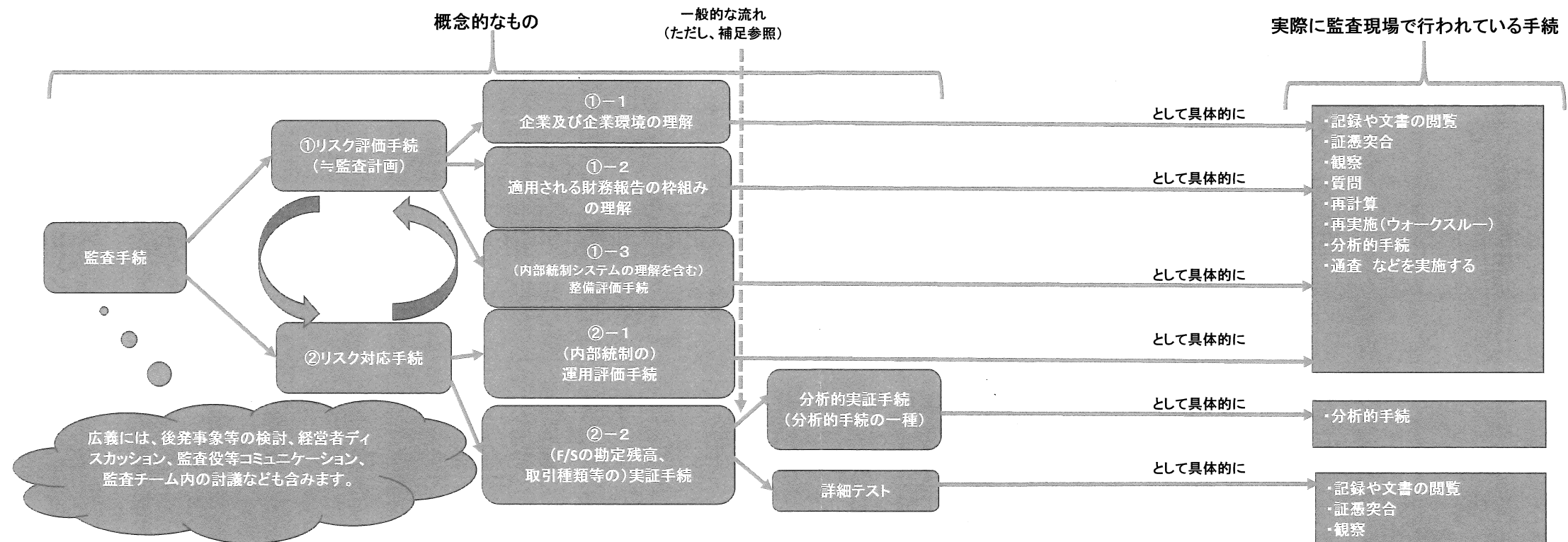
論文問題集 2-2-2参照のこと

十分性とは「量」です。適切性とは「質」で「監査要点への適合性」と「証明力(＝信頼性)」をいいます。

一般的に、十分性と適切性はトレード・オフの関係にあります(が、注意点として(※5)参照)。

テキストの最後の行のあとに、「すなわち、両者は相互補完関係にある。」と書き込んでおいてください。

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



◎ポイント

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

◎誤解が生じやすい点について補足

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

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

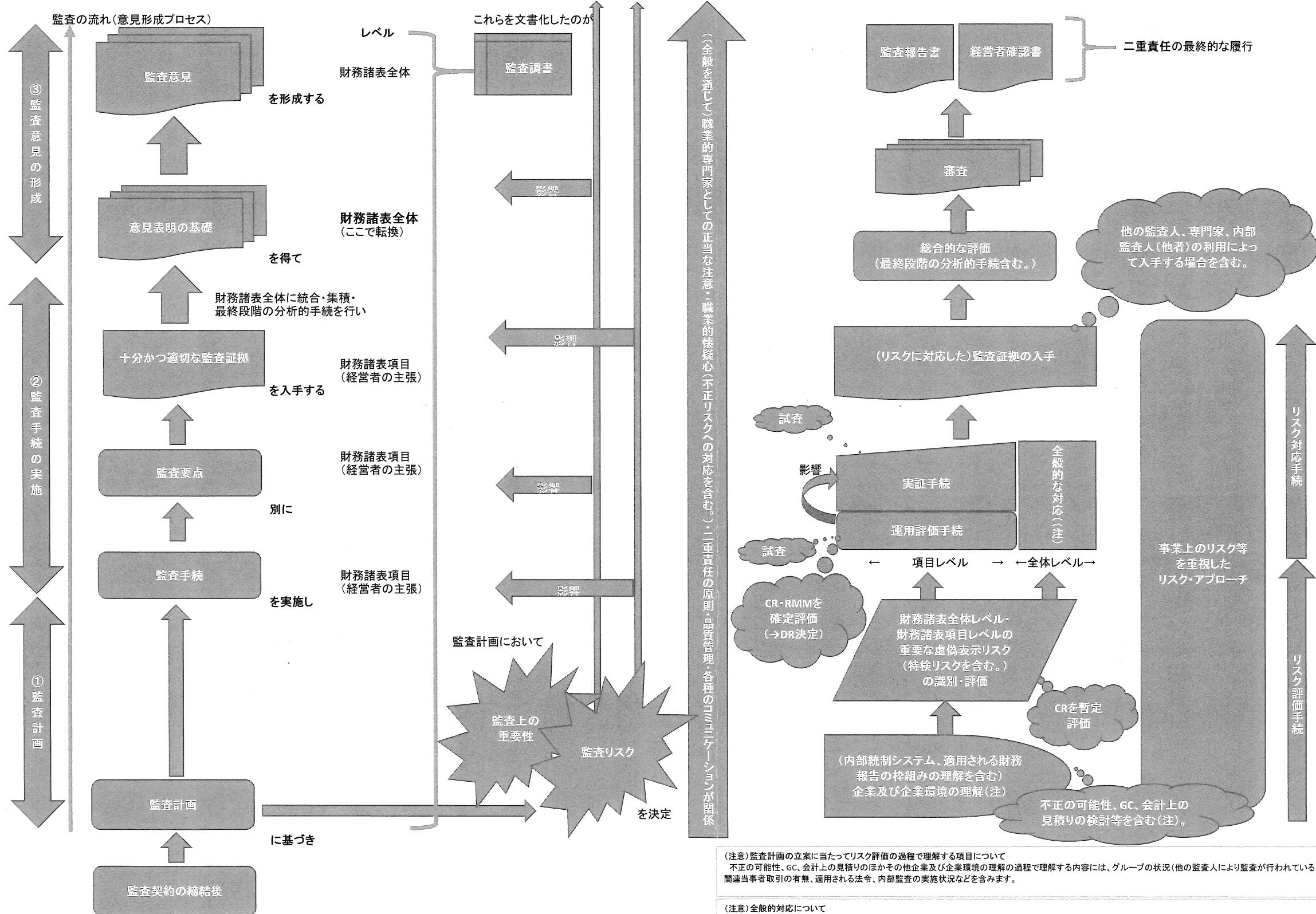
○また、「監査の最終段階で実施する分析的手続」はリスク評価手続としての監査手続です。これは、監査の最終段階までのリスクの識別・評価を最終的に総点検するためのものです。つまり、それまでのリスクの識別・評価結果が最終的に間違っていなかったことを確かめるため、監査対象である財務諸表について最終的な分析の手続を実施する必要があります。これを実施することで、リスク評価手続の結果得たリスクの識別・評価結果、この結果に基づくリスク対応手続の正当性を最終段階で監査人自らが検証することになります。このように、「①リスク評価手続⇒②リスク対応手続」というのが時系列のイメージですが、①⇒②⇒①⇒②⇒①というように、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

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

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

【図表1】監査の実施プロセス/意見形成プロセスの全体像

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



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

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

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