

<2024 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」
(初稿)

ガイダンス（論文式試験突破のための学習方法について）

《監査論で皆さんは何を学習しているか》

- (ア) 社会的信頼に足る監査を均一的に実施するために「しなければならない」ルールを学習
(イ) (ア)の趣旨、目的、ルール化に至った理論的背景

※ この「しなければならないルール」の多くは法令基準集に掲載されています。したがって、多くの規定は法令基準集さえ検索できれば暗記は不要といえます。

テキストの多くの記述の末尾が「しなければならない。」となっている点、改めて確認しましょう。

なお、監査基準（本文・前文）、四半期レビュー基準（同左）、内部統制監査に関する基準（同左）は法令基準集に掲載されていませんので重要な規定は暗記が必要です。

※ これらのルールの趣旨、目的、ルール化に至った理論的背景については主に監査基準の前文に記載されており法令基準集に掲載されていません。当然重要な規定はテキストに記載されています。

したがって、主要なものについては暗記しておく必要があります。

《論文式試験突破のために試験当日に必要なこと》 【別紙】学習方法（その１）も参照

- ① 出題された問題の意味内容や意図を理解・読解することができること。
- ② （上記の（イ）について）重要な内容について「思い出す」ことができるよう暗記したものを、漏れなく正確に記述できること。
- ③ （上記の（ア）について）法令基準集を試験当日使いこなせる（必要な規定を検索できる）こと。

※ ①のためには、普段から監査の流れ、基本的な概念や用語を十分に理解（読解できる程度の暗記を含む。）しておくことが必要です。理解とは、ポイントを、端的に、より長文ででも、他者に説明できる状態をいいます。

※ ②については、後の☆（参考）のとおり、文章として丸暗記が必要なものとそれ以外のものがあります。

普段から試験会場にいる状況をイメージしてテキスト等の内容を「思い出す」訓練を積みましょう。

※ ③の法令基準集の使い方については【別紙】学習方法（その２）「法令基準集の使い方等」を参照。

《（関西版）論文対策講義及び本資料の位置づけについて》

■（関西版）論文対策講義の位置づけについて

- ◇ テキストを横断的に理解するための方法を伝授します。具体的には、
①監査計画、②監査の実施、③意見の形成の流れに沿ってテキストを再構成します。
- ◇ 法令基準集の使用方法を伝授します
- ◇ 暗記すべき箇所とそうではない箇所とを区別し、皆さんの効率的な学習を支援します。
- ◇ 論文問題集だけでは不足している論点を補足します。
- ◇ 代表的な事例問題の解法（考え方）について解説します。

☆（参考）監査論上級テキストの構成イメージ

論文式試験学習を効率的に進めていくうえで、テキストを以下のように意識・区別しましょう。

- ①学習不要なもの（例えば、品質管理の大部分、制度論（第６章）の大部分など）
- ②そのまま文章として丸暗記すべき箇所（例えば、監査の目的、開示すべき重要な不備）
- ③文章としてではなくキーワードを暗記すべき論点（例えば、監査の必要性の論拠）

■本資料の位置づけ及び活用方法について

- ◇ テキストとともにインプット教材の一つとして位置づけてください。
- ◇ テキストにこの教材の内容を一元化するかどうかは各自で判断してください。
（例えば、問題（Ｑ）のテキストへの反映、暗記箇所の反映など）
- ◇ 論文問題集そのまま、テキストそのままの問題は基本的に本教材に掲載していません。

本教材の構成

§	頁	内容
1		総論 ～監査の全体像～
2		総論 ～監査の基礎的理論～
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」～
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」～
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」～
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」～
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」、720「その他の記載内容に関する関連する監査人の責任」～
8		制度論その他
9		その他の保証業務 ～期中レビュー、内部統制監査等～

※ 以下、特段断わりがない場合の（P●）という表記は対応するテキスト頁を意味しています。

※ 以下、ゴシックの箇所は理解のうえ暗記が必要な箇所を明示しています。

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、3つの観点で答えなさい。

【解答例】

- ・時系列順に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保持、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（セクション3参照）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。（必ず暗記が必要）

【解答例】（P26）、論文対策問題集 1-3-1

- ・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）として【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.3、10があります。

＜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。（必ず暗記が必要）

【解答例】（P26）

- ・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（＜Q1-02＞参照）と後段（本問）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（P27、P28）。＜Q2-04＞参照。
- ・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（P191）を充足していなければなりません。
- ・このように、監査論の学習はいったん大きく捉えて徐々に細かい肉付けをするようにしましょう。また、テキストの関連性をしっかりと意識しながら学習することが大切です。

＜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】（P50、P182）、論文対策問題集 2-2-1、同 2-2-6

- ・ 監査人は、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、企業及び企業環境の理解に基づき監査計画（①）を策定する。
- ・ 次に、財務諸表項目別に監査要点を設定し監査手続（②）（リスク対応手続）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積上げ、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（③）する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 【図表 1】も活用して監査の全体像、流れを把握してください。
- ・ 回答を＜Q1-01＞と対比させてください。
- ・ 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です。
（パズルの各ピース＝財務諸表項目の監査要点別の監査証拠、この集合が監査意見という関係）
- ・ 監査手続の実施対象である財務諸表項目から意見表明対象である財務諸表全体への転換点を意識してください（【図表 1】やテキスト 50 頁や 58 頁の内容）。

＜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】(P142～146)、論文対策問題集 2-5-27

- ・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、合算リスク(【監基報】320.8(4))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」.A2.A3)。
- ・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等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)監査手続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、修正されなかった虚偽表示を個別に又は集計して、当該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。これらをもとに重要な取引種類、勘定残高又は注記事項あるいは重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項を決定し、実証手続を実施する(P127、P143)。
 - 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(P144)。
 - 最終的に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「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(P145)。
 - 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(P142～146)、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。
- ・なお、令和4年度論文式試験で「重要性の基準値」の一般的な決定方法及び当該重要性の基準値を職業的専門家の判断において決定する理由が出題されました。

＜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) 320.10	【監基報】450.4.A2.A3
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)		
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を超えるかどうか等を勘案して判断する	TEを超えるものを重要な取引種類等あるいは重要性のある取引種類等として決定し、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、このような制約条件があるなかで監査の目的を果たし監査の機能を十分に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】（P100）、論文対策問題集 2-4-1

- ・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効率的に、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「資源配分の最適化を図るモデル」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】（P51、P100、P101、P105）

（例 1）リスク・アプローチは、まず企業及び企業環境等を理解し重要な虚偽表示リスクを暫定的に識別・評価する。必要に応じて運用評価手続を実施したうえで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の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 51 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】（P31）、論文対策問題集 1-3-4

- ・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する信頼性を高めるという監査の役割（※）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！

（※）監査の役割については、【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。（ガチの暗記不要）

【解答例】（P32）、論文対策問題集 1-3-5

1. 適用される財務報告の枠組みに準拠して**適正な財務諸表を作成**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適正な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

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ 正確な表現としては、【監基報】200.12(2)参照。
- ・ 3つあること、1.を支えるために2.があることを押さえておきましょう。
- ・ 3.は【監基報】200.12(2) ③ア～ウを引用できれば十分です。骨子を押さえましょう。

＜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（P31）
- ・ 経営者確認書と監査報告書（P176）
- ・ 財務諸表の不正への対応（P242）
- ・ 継続企業の前提に関する対応（P263、P265）
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価報告制度における役割（P359） 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**だが前者が経営者の視点、後者が監査人の視点から区別、P56）。なお、論文式試験では、両者が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。逆の順番となることは二重責任の原則に違反します。

＜Q1-11＞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】（P240、P242）、論文対策問題集 4-1-2

- ・ 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「財務諸表監査における不正」.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。

<Q1-12> 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】(P104、P114、P116、P148)

- ・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。
- ・なお、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、7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（P150）。

<Q1-13> 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】(P59、P60、P110、P111)

- ・【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。
- ・（①の監査理論上の概念である）企業及び企業環境の理解のためのリスク評価手続として、（②の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。
- ・論文式試験では【図表2】のどの監査手続の記述が求められているかの読解が大切です。

<Q1-14> リスク評価手続について、①その目的、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、③②の手続によって理解することが求められる3つの事項を述べなさい。（①③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】(P114、P116)

- 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】315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」、12）。これらを踏まえて**監査計画を立案**する。
- 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】315、13及び16）。
- ③②の手続を通じて、監査人は**企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制システム**を理解しなければならない（【監基報】315、18、20以下）。

◎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、企業及び企業環境や適用される財務報告の枠組みを理解するとともに、内部統制システムの理解を通じて内部統制の整備状況を評価することになります。
- ・リスク評価手続は（究極的には）監査計画を策定することを目的とし、「リスク評価手続」と「監査計画の立案」は実質的にはほぼ同じ意味合いです。
- ・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。

＜Q1-15＞ 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、理解して監基報を引用できればOK）

【解答例】（P111、P125～127）

- ・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】330「評価したリスクに対応する監査人の手続」．1及び3）。
- ・①について、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することが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運用状況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）の重要な虚偽表示を看過しないことを目的とする（【監基報】330.3(2)）。
- ・②について、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（あるいは重要な虚偽表示がないことを確かめる）という共通の目的を有している**」といった理由もあります。つまり、重要な虚偽表示を発見する**主体が被監査企業**である場合に実施される手続が「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（あるいは重要な虚偽表示がないことを確かめる）**という共通の目的があるため、両者はリスク対応手続としてまとめられているといえます。

＜Q1-16＞ 監査証拠が意見表明の基礎を形成するために必要となる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】（P61）、論文対策問題集 2-2-8

- ・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(4)）。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）適合性とその証明力（信頼性）をいう（【監基報】500.4(5)参照）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・証明力と信頼性という語彙は、同義のものとして使用して構いません。

＜Q1-17＞ 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】（P61）

- ・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。

＜Q1-18＞ 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】（P160）、論文対策問題集 2-7-1

- ・監査証拠の入手については、一般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（構成単位の監査人）、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において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**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において監査意見を表明することから、**原則として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。

＜Q1-19＞ 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】（P34、P188）

- ・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うえで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（P34）。

＜Q1-20＞ 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】（P210、P213）

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。

＜Q1-21＞ 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】（P211）、論文対策問題集 3-3-1

- ・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**ことにより十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、財務諸表項目に**重要な虚偽表示があるかどうか判断することができない状況**（財務諸表に重要な虚偽表示の可能性がある場合）をいう。
- ・一方、意見に関する除外は、特段上記の制約なく、**監査手続を実施した結果、財務諸表全体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することができたか否か、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！

- ・テキストの 211 頁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。
- ・監査範囲の制約が「××？」、意見に関する除外が「○○×」でしたね。

＜Q1-22＞ 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】（P26、P191）

- ・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、あるいはすべ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いくつか例示しなさい。

（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由を含めて理解しておきましょう。）

【解答例】（P45）

- 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（P297）
 - ・（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（P398）
 - ・監査契約を新規に締結又は更新してよいかどうか（P296） 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（P149）。
- ・重要性の基準値、手続実施上の重要性（P143）
 - ・グループ監査における監査の作業を実施する構成単位（差替後 P164）
 - ・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及びその程度（P160～174）
 - ・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（P118）
 - ・上記のリスクがある場合に採るべき全般的対応（P124）
 - ・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（P118）
 - ・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（P248）
 - ・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（P131）
 - ・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（P125、P133、P249）
 - ・重要な（重要性のある）取引種類等と実施する実証手続の種類、時期、範囲（P127） 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、P73、P140、差替後 P166）
 - ・財務諸表項目に虚偽表示が含まれるかどうか（P191）
 - ・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（P150）
 - ・経営者確認書において確認する事項（P180） 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（P216）
（すなわち、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（P182）
 - ・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（P193）
 - ・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（P222）
（すなわち、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（P26～28、P182）
 - ・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（P228）
 - ・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（P280）
 - ・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（P213、P214）
 - ・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）（P213） など

◎ワンポイントアドバイス！

- ・端的に①は何を計画するかというと、どのような重要な虚偽表示リスクがあるか（P118）を判断したうえで、当該リスクに、どのような対応を図るか（P124、P125）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なく個々の状況に応じて適切な重要性の基準値を監査人が判断して決定します（この理由について、令和4年度論文式試験で出題されました。）。また、グループ財務諸表のどの構成単位のどの財務諸表項目に重要な虚偽表示リスクを識別するか、それを踏まえてどの構成単位を「監査の作業を実施する構成単位」とする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、具体的な数値基準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。

＜Q1-23＞ 監査基準について、次の問いについて答えなさい。

- (1) 監査基準は会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための重要なインフラストラクチャーであるとされる。このことについて端的に説明しなさい。
- (2) 監査基準の構成について簡潔に述べなさい。
- (3) 一般基準の位置づけ・役割について述べなさい。
- (4) 一般基準に規定されている事項について列挙しなさい。

【解答例】 (P22、P23、P39、P40、P42、P44、P154、P240、P287、P407)

- (1) 会計基準は経営者が財務諸表の作成において準拠すべき**財務諸表の作成規範**であるが、監査基準は監査人が当該財務諸表の信頼性を担保するための監査を行ううえで準拠すべき**行為規範**である。適正なディスクロージャーというためには財務諸表が適正に作成されるだけでなく、財務諸表利用者の財務諸表に対する信頼性を高めるために（【監基報】200.3）、財務諸表そのものに対して信頼性が付与される必要がある。ここで、監査基準は財務諸表の信頼性を付与するための規範となるものであるから、**適正なディスクロージャーを支えるために必要不可欠なもの**として、重要なインフラストラクチャーであるとされる。
- (2) 監査基準は、**4部構成**となっており、順に「**第一 監査の目的**」、「**第二 一般基準**」、「**第三 実施基準**」、「**第四 報告基準**」が規定されている。
- (3) 「**第二 一般基準**」は**監査人が備えるべき資質や監査業務全般**において遵守すべき規範が規定されたものである。
- (4) 「**第二 一般基準**」には次の**8つの事項**が規定されている。
 - ① 1 **専門的能力の向上と知識の蓄積** (P39)
 - ② 2 **公正不偏の態度と独立性の保持** (P40)
 - ③ 3 **正当な注意と職業的懐疑心** (P42)
 - ④ 4 **不正等に起因する虚偽の表示への対応** (P240)
 - ⑤ 5 **監査調書の意義と役割** (P154)
 - ⑥ 6 **監査業務全般に係る監査事務所としての品質管理** (P287)
 - ⑦ 7 **個々の監査業務に係る品質管理** (P287)
 - ⑧ 8 **守秘義務** (秘密保持) (P44)

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ディスクロージャーは企業内容の「開示」を意味します。
- ・(4)で示した一般基準がなぜ一般基準として規定されているかについては(3)のとおりです。
- ・(3)の回答中の「監査業務全般」は、「監査の過程全般」あるいは「監査の全局面」と置き換えることも可能です（＜Q1-01＞参照）。
- ・一般基準の規定が8つであることは常識ですので、テキストの箇所含めて必ず暗記してください。

＜Q1-24＞我が国では令和3年度の品質管理基準の改訂によって、監査事務所における品質マネジメント・アプローチが新たに導入された。そこで、

- (1) 監査事務所における品質管理システムの整備・運用にもリスク・アプローチの考えが取り入れられたが、その内容について簡潔に説明しなさい。
- (2) 監査事務所における品質管理の方針及び手続の整備（デザインと適用）について、従来の品質管理基準と改訂後の品質管理基準における考え方の違いについて説明しなさい。

【解答例】（P291、P292、P293）

（リスク・アプローチに基づく監査事務所の品質管理システム（リスク評価プロセス））

- (1) リスク・アプローチに基づく品質管理システム（【品基報】1「監査事務所における品質管理」、1.6(24)）の整備・運用とは次のことを意味している。
 - ・①監査事務所自らが、品質管理システムの項目ごとに達成すべき品質目標を設定し、②当該品質目標の達成を阻害しうるリスクを品質リスクとして識別して評価を行い、③評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定め、これを実施することをいう（【品基報】1.8、23、24、25、26 参照）。

（リスク・アプローチに基づく品質管理システムの整備方法）

- (2) 監査事務所における品質管理の方針又は手続の整備（デザインと適用）について、従来の品質管理基準と改訂後の品質管理基準における考え方は次のように異なっている。
 - ・従来はあらかじめ定められた一定の品質管理の方針及び手続の整備が求められていた。
 - ・しかしながら、従来の方法ではあらかじめ定められた方針及び手続だけを定めたらいといった誤解や積極的に品質管理に取り組もうとする主体性の欠如を生じさせるおそれがあった。また、経済社会や監査事務所の状況の変化に応じて方針又は手続が適時適切に見直されないおそれもあった。さらに、監査事務所における最高責任者のリーダーシップの発揮や品質管理への積極的な関与を阻害させるおそれもあった。
 - ・そこで、改訂後の品質管理基準においては、(1)のとおりリスク・アプローチの考えを導入し、監査事務所自らが、品質目標を設定し、品質リスクを識別して評価し、またそれを受けて品質リスクに対処するための対応を方針又は手続としてデザインし適用することとされ（【品基報】1.23）、原則として品質管理の方針又は手続は監査事務所自らが考え主体的に整備するものとされた。これによって、監査事務所が、最高責任者のリーダーシップと品質へのコミットメントのもと経済社会の変化や監査事務所が実施する業務の内容や監査事務所の性質や状況あるいはそれらの変化に応じ（【品基報】1.6、28 参照）主体的に品質リスクを管理することで（【品基報】1.7 参照）、より質の高い品質管理が可能になると考えられる。

◎ワンポイントアドバイス!

- ・法令基準集には品質管理基準は掲載されませんが、品質管理基準を受けた規定が【品基報】1「監査事務所における品質管理」、【品基報】2「監査業務に係る審査」、【監基報】220「監査業務における品質管理」として掲載されています。
- ・特に、改正の目玉である監査法人（監査事務所）の品質管理については、【品基報】1「監査事務所における品質管理」に規定されていますので【品基報】1「監査事務所における品質管理」を活用して品質管理基準の規定の内容を押さえましょう。
- ・(1)の一連の流れを品質管理システムの「リスク評価プロセス」といいます。
- ・品質管理システムは【品基報】1.6 の9項目の構成要素から成り立っています。このなかで最も重要なのは「ガバナンス及びリーダーシップ」と考えられています。
- ・従来は監査事務所が整備すべき品質管理の方針及び手続自体が個々に品質管理基準に定められていましたが、改訂後は最低限定めるべき品質目標のみが定められ、リスク・アプローチに基づき品質リスクを自ら管理し原則として監査事務所が主体的に品質管理の方針及び手続を定めることとされました（ただし、【品基報】1.F30-2JP、F31-2JP～4JP、F32-2JP、34、F34-4JP、62JP、63JP などの一定の例外があります）。

＜Q1-25＞ 令和３年度改訂品質管理基準をもとに、(1)監査事務所が必ず設定しなければならない品質目標を品質管理システムの項目（「リスク評価プロセス」並びに「モニタリング及び業務改善」は除く。）ごとに列挙するとともに、(2)監査事務所は品質管理システムの目的を達成するにあたっては(1)の品質目標を設定すれば十分であるといえるか述べなさい。

【解答例】

- (1) 品質管理システムの項目（【品基報】1.6）ごとに監査事務所が必ず設定しなければならない品質目標（【品基報】1.16(17)）はそれぞれ次のとおりである。
- ① 「ガバナンス及びリーダーシップ」については【品基報】1.28のとおり。
 - ② 「職業倫理及び独立性」については【品基報】1.29のとおり。
 - ③ 「契約の新規の締結及び更新」については【品基報】1.30のとおり。
 - ④ 「業務の実施」については【品基報】1.31のとおり。
 - ⑤ 「資源」については【品基報】1.32のとおり。
 - ⑥ 「情報と伝達」については【品基報】1.33のとおり。
 - ⑦ 「監査事務所間の引継」については【品基報】1.61JPのとおり。
- (2) 監査事務所は上記(1)の品質目標を設定すれば十分であるとはいえ、品質管理システムの目的、すなわち、全ての監査業務において監査の基準及び法令等にしがって監査業務を実施し、状況に応じた適切な監査報告書を発行するという品質管理の目的（【品基報】1.14）を合理的に保証し達成するために監査事務所が必要と定めた品質目標を設定しなければならない（【品基報】1.8(1)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・設問のとおり、「リスク評価プロセス」並びに「モニタリング及び業務改善」についてはその性質上品質目標を設定するとはされていません（すなわち、品質目標を設定する必要があるのは品質管理システム9項目のうち7項目です。）。
- ・上記解答のとおり、必ず設定しなければならない品質目標については【品基報】1にそれぞれ列記されていますので暗記は不要です。