

<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)

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】(P26)、論文対策問題集 5-4-1

- ・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「**監査人が意見として表明する**」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、＜Q2-01＞の監査基準の規定を参考にして述べなさい。

【解答例】(P395、P396、P399)、論文対策問題集 5-4-1

- ・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)
- ・特別目的の財務諸表監査ですから、結論ではなく「意見」となります。

＜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、次の利害関係者の発言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】(P26～29、P242)、論文対策問題集 1-3-1

- ・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(【監基報】240.5 参考)。つまり、財務諸表監査は財務諸表の重要な虚偽表示の原因となる不正の有無を問題とするのであって、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 29 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、監査基準の枠組みが方向づけられ、結果的にこれらの期待ギャップを緩和・解消するよう機能することとなります(この内容は令和 5 年度の論文式試験で出題されました。)
- ・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】（P26）

- ・ 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！

- ・ ＜Q1-03＞参照
- ・ 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（P399「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（P27、P28）。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】（P26）、論文対策問題集 1-3-3

- ・ 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（【監基報】320.2 参照）。
- ・ 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、暗記しましょう。
- ・ 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】（P28）、論文対策問題集 1-3-3

- ・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、意見表明の基礎となる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（【監基報】200.3）ための監査が必要となる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査の必要性については、テキスト5頁の記述を理解してまずはご自身の言葉で展開できるようにしてください（最初から丸暗記は止めてください。）。なお、令和5年度の論文式試験で出題されましたが、論点としての重要性は常に高いと考えていてください。
- ・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」や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」、P38）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】（P394）

- ・「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財務報告の枠組みをいう（【監基報】700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」.6(2)又は【監基報】200.A4）。
- ・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財務報告の枠組みをいう（【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)又は【監基報】200.A4）。

◎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や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、テキスト399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、例えば中小会計要領（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】（P394）

- ・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！

- ・この論点は令和5年度の論文式試験において出題済みです。
- ・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」をいいます（テキスト394頁（※4））。

（参考）実際の有価証券報告書における追加情報の例示

【追加情報】

（例1）（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）・・・例として少し古い
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。

（例2）（新型コロナ・ウィルス感染症に関する会計上の見積りについて）

新型コロナ・ウィルス感染症が再度拡大した場合には、当社グループの財政状態及び経営成績に影響を及ぼす可能性があります。不確定要素が多く、当連結会計年度の会計上の見積りには影響を加味しておりません。

（例3）（ロシア・ウクライナ情勢の影響について）

ロシア・ウクライナ情勢については、経済制裁や各国規制に基づく営業活動への影響及び資源価格の高騰による影響が懸念されますが、当社グループの業績及び財政状態に与える影響は会計上の見積りも含めいずれも軽微と見込んでおります。

(参考) 財務諸表作成に当たり準拠すべき基準の一つである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（P134（※2））

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（P232（※4））
（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（注：いわゆる開示後発事象のこと）の注記（P234（※3））

第8条の5 追加情報の注記（P394（※4））

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】（P397）、論文対策問題集 5-4-1

- ・財務諸表の表示方法が適切かどうか（P191(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を**、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！

- ・この論点は令和5年度の論文式試験で出題済みですので当面出題の可能性はありません。
- ・テキスト 397 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**」というように理解してください。
『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】（P395）、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 395 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。
①一般的に上場企業はどういった特徴があるかを示したうえで、②その理由を述べなさい。

【解答例】

- ①一般的に上場企業については次のような特徴がある。
- ・**利害関係者が広範囲**（※1）に及び、社会にもたらす影響力（社会的影響度）が大きい（【監基報】260.A28 参考）。特に株主は自らの財産を出資していることから、業績や、業績に連動する株価に重大な関心や利害を有する。
 - ・**財務諸表及び監査報告について広範な利用者**（※1）が存在し（P253）、社会に散在している。
 - ・それゆえ、企業内容の開示を通じた説明責任などさまざまな**社会的責任**を伴う。
 - ・なお、**業績が増収又は利益の達成によって評価される**。したがって、**経営者が不適切な収益認識を通じて不正な財務報告を行うプレッシャー又は動機が存在することがある**（【監基報】240.A27）。
 - ・また、事業活動に制限がなく、事業活動は限定されていない（※2）。したがって、**取引の内容が複雑・高度で、取引規模も大きい**ことがあり、より**高度な会計基準**、より**複雑な過程**を経て財務諸表が作成される。
- ②上場企業に対する監査が一般目的の財務報告&適正表示の枠組みを前提とする理由
- ・①のように、上場企業の利害関係者は広範囲に存在し多種多様であるから、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一般目的の財務報告の枠組み（【監基報】700.6(2)又は【監基報】200.A4）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財務諸表を作成する必要がある。
 - ・また、**広範囲の利用者の財務情報に対するニーズが満たされるかどうか、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を、監査人が俯瞰的に一步離れて評価する必要があります**ことから、適正表示の枠組みを前提とした監査が行われる。
 - ・なお、上場企業に対する監査の根拠法令となる金融商品取引法においては、財務諸表等規則等において追加情報の記載が求められており、適正表示の達成を意図していると考えられる（【監基報】200.A7 参考）。

☞ワンポイントアドバイス！

- ・上場企業の特徴については令和5年度の論文式試験で出題されました。今後も上場企業を題材にした問題の出題が予想されるので特徴的な点は覚えておきましょう。
- ・（※1）について、より具体的には、世界中に当該企業に出資する多数の株主が存在し、株主以外にも消費者、従業員等多種多様なステークホルダーが存在することなどを意味しています。
- ・（※2）について、より具体的には、海外進出や子会社等を通じたさまざまな事業（セグメント）展開が可能であることなどを意味しています。

＜Q2-12＞ 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は①財務諸表を作成する責任を負う経営者、また、②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。（暗記必要）

【解答例】（P22）、論文対策問題集 1-2-5

- ①一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。
- ②一方、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！**

- ・（※）につき、それ故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（P191(2)①）。

＜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】（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。
- ・ 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責任の自覚を促す**。
- ・ 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】（P242）、論文対策問題集 4-1-2

- ・ 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（【監基報】240.5）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・ <Q1-11>も参照のこと。

＜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】（P263、P265）、論文対策問題集 4-2-2

- ・ 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（開示）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！

- ・ 問題文の補足にあるとおり、経営者の責任については法令基準集に規定がないことから暗記が必要です。

＜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】(P33)、論文対策問題集 1-3-7

- ・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と考える。

◎**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という金商法又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。」という意見の是非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】(P18、P34、P200)、論文対策問題集 1-3-8

(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こと**にどまる。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と考える。

(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(P271)、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(P281)、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(P228)、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(P328)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 200 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なさい、また、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】（P43、P320）、論文対策問題集 1-4-3

（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重大な過失によって重要な虚偽表示を看過したのであれば状況に応じた**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（（注）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（なお、令和4年度論文式試験に出題済み。）。その場合には、訂正を伴う**事後判明事実**（P320）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＞ 被監査会社は出荷・検収・棚卸を含む棚卸資産の管理の一切をある倉庫業者に委託している。仮に上記の＜Q2-16-1＞の重要な虚偽表示が、当該倉庫業者の棚卸しに係る内部統制の不備に起因し、棚卸資産が過大に計上（結果として売上原価が過少に計上）されたことが直接的な原因であったとする。このときに当該重要な虚偽表示によって第三者が被った損害に関する責任関係について＜Q2-16-1＞の解答を基に述べなさい。

【解答例】

- ・本問の場合に、経営者、監査人の責任は＜Q2-16-1＞の解答と特に変わることはない。
- ・つまり、その原因如何に関らず、重要な虚偽表示についてはあくまでも**経営者が一義的な責任**を担うからである。なぜならば、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）**。仮に財務諸表の作成にあたり業務の一部を外部に委託していたとしても、当該委託先を選定したのは被監査会社であること、当該委託先の業務結果の当否に対するモニタリングも含めて委託先が適切に業務を遂行しているかどうか管理監督する責任は被監査会社が担っている。したがって、仮に倉庫業者の棚卸しに係る内部統制の不備に起因した虚偽表示であっても対外的な責任は全て経営者が負うといえる。
- ・なお、被監査会社と倉庫業者との責任関係は業務委託契約の内容に基づき民法に沿って処理される。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・監査論というよりも民法の問題です。監査論の試験上の重要性はありませんが、この問題を通じて適正な財務諸表を作成する責任はあくまで経営者が担っていることを掴んでください。

＜Q2-16-3＞ 意見に影響を及ぼすと考えられる重要な虚偽表示を、無限定適正意見を表明する前に監査人が発見した場合、監査人と経営者それぞれに求められる対応について簡潔に説明しなさい。

【解答例】（P32、P33、P144）

- ・重要な虚偽表示を発見した場合、監査人は**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）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・もし当該重要な虚偽表示を経営者が修正しなかった場合には、監査人にはどのような対応が求められるでしょうか。事例問題対策としてしっかり押さえましょう（なお令和5年度論文式試験に出題済み。）。
- ・まず前提として、当該重要な虚偽表示は「**未修正の重要な虚偽表示**」となります（P145）。
そこで、
 - － 経営者が修正しない理由を把握したうえで、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを評価する（【監基報】450.8）。
 - － 個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断する（【監基報】450.10）
 - － 未修正の重要な虚偽表示であることを明示したうえで監査意見に与える影響等について、監査役等に報告する（【監基報】450.11）。
 - － 経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求める（【監基報】450.13）。
 - － 当該未修正の重要な虚偽表示が財務諸表全体に及ぼす影響の広範性を踏まえて、意見に関する除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、不適正意見を表明するかを判断する（【監基報】705.6、7、A1）。
 - － 当該重要な虚偽表示の状況と、限定付適正意見又は不適正意見の文言について監査役等に報告する（【監基報】705.29）。といったような対応が必要となります。
- ・以上のとおり、「**経営者への対応**」、「**監査役等への対応**」、「**監査報告上の対応**」に分けて整理することができますので、その点を覚えておいてください。

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」、監基報 900「監査人の交代」～

＜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】（P297）

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】（P297）

- ・ 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（【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。

＜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】（P313）、論文対策問題集 4-4-4

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を高めてしまいますので、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（“監査難民”が発生する一つの理由です。）。
- ・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（（注）そのため、後任監査人にとっては**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は、**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なければならない**こととなります。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】論文対策問題集 4-4-3

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に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、基本原則の遵守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）。

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】（P100）

- ・「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！

- ・テキストの定義でもよいですが、効果性と効率性をしっかり意識したうえで暗記しましょう。

＜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】（P51、P125）

- ・「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。
- ・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、重要な虚偽表示リスク、すなわち、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「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」．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。
- ・テキスト 51 頁が本質的で大切であること

＜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（P100）（【監基報】200.12(5)）
 - ・重要な虚偽表示リスク（P101）（【監基報】200.12(10)）
 - ・固有リスク（P101、P102）（【監基報】200.12(10)①、【監基報】315.4(1)）
 - ・統制リスク（P101、P102）（【監基報】200.12(10)②、【監基報】315.4(2)）
 - ・発見リスク（P101、P102）（【監基報】200.12(15)）
 - ・事業上のリスク（P106）（【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（P108、P118）（【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（P108、P118）（【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（P120）（【監基報】315.A209）
 - ・特別な検討を必要とするリスク（P131）（【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）（P248）（【監基報】240.10(3)）
- その他、サンプリングリスク（P92）、ノンサンプリングリスク（P92）などがある。

＜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＞で列挙したリスク（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。（暗記までは不要だが関係性については必ず理解が必要）

【解答例】（P101）

- ・「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＞で列挙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（P100）。
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（P100）。
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（P101）。
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、企業目的の達成等に悪影響を及ぼしうるリスクであり、 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（P107）。 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（P108）。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必ずしも結び付けられない（【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（P108）。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識別・評価に影響を与えるという関係にある（P120、【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（P131、【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（P248）。