

H31年第I回 監査論【講評】

短答式試験，おつかれさまでした。

今回の短答式試験の問題数は，最近の傾向通り 20 問でした。また，20 問すべてが重要性の高い論点からの出題でした。全体の難易度としては，**前回の平成 30 年第 II 回（平成 30 年 5 月実施）に比べれば，やや難しく，前々回の平成 30 年第 I 回（平成 29 年 12 月実施）と比べれば，難しくなった**といえます。また，今回の短答式試験の一部の問題には細かな規定からの肢が含まれていましたが，それ以外の肢の正誤判断を行うことにより消去法で正答にたどりつける問題がほとんどでしたので，難しい肢に惑わされず，落ち着いて解き進めることができたかどうかポイントでした。結果としては，例年通り，細かな論点にこだわりすぎず，**重要性の高い論点について，網羅的に学習していたか否かにより，点数差がついた試験**であったと感じています。

次に，出題範囲については，ここ数年の短答式試験の傾向どおり，**幅広く様々な論点から出題**されています。具体的には，監査実施論から 5 問（監査計画，監査上の重要性，リスク評価手続，リスク対応手続，監査サンプリング），監査報告論から 2 問（報告基準，監査報告書の記載），監査の品質管理から 2 問，内部統制監査から 2 問，財務諸表監査総論，監査に関する諸基準，職業倫理及び独立性，一般基準（正当な注意と職業的懐疑心），金融商品取引法監査制度，会社法監査制度，公認会計士法，四半期レビュー，不正リスク対応基準から 1 問ずつ出題されています。

なお，**監査論の短答直前答練第 1 回で頻出論点として掲げた 17 論点から 17 問出題されており**，かつ，それ以外の 3 問についても重要性の高い論点から出題されていたので，重要性の高い論点を網羅的に学習していた受講生は，かなりの高得点が取れたのではないかと考えています。

今回の短答式試験の難易度は，正答したい問題である A 問題が 14 問，正答が可能な問題である B 問題が 5 問，正答を得ることが難しい問題である C 問題が 1 問でした。

なお，今回の試験の目標点は，A 問題については 14 問中 12 問，B 問題については 5 問中 2 問，正答していただきたいので，**70 点程度**になります。

平成 31 年公認会計士試験

第 I 回短答式試験

監査論・解答解説

問題 1**正解 3 (難易度: A)**

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」10項(1))
- イ. × 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。よって、監査人は、自らが気付いたある特定の行為が違法行為となり、当該違法行為を原因として重要な虚偽表示が生じる可能性があるため、財務諸表監査の実施に際して、企業に適用される法令を考慮する必要がある。このように、監査人は、違法行為又はその疑いが財務諸表に重要な影響を及ぼし、かつ財務諸表に適切に反映されていないと判断した場合には、意見に関する除外事項を付した限定付適正意見又は不適正意見を表明することになる。したがって、監査人が、法律上の解釈が必要となるような違法行為の兆候を発見した場合において、当該事項が意見表明による財務諸表の適正性の保証の対象となることもあるため、本肢は誤りとなる(監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」5項, 24項, A3項, A4項)。
- ウ. × 監査人が財務諸表の表示に関して適正であると判断し、さらにその判断に関して説明を付す必要がある事項や財務諸表の記載について強調する必要がある事項を監査報告書において追記することは、監査人の被監査会社に対する指導的機能ではなく、利害関係者に対する情報提供機能に該当する。
- エ. ○ (監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」A44項, A47項)

問題 2**正解 3 (難易度: B)**

- ア. ○ (「公認会計士法」第34条の11第1項第3号)
- イ. × 公認会計士は、公認会計士法上の大会社等から本肢の業務により継続的な報酬を受けている場合には、当該大会社等の財務書類について監査証明業務を行ってはならない。したがって、被監査会社が公認会計士法上の大会社等でない場合や、公認会計士が本肢の業務から継続的な報酬を受けていない場合には、当該大会社等に対して監査証明業務を行うこともできるため、本肢は誤りとなる(「公認会計士法」第24条の2, 「同施行規則」第6条第1号)。

- ウ. × 監査法人の社員は、自己または第三者のために、その監査法人の業務の範囲に属する業務を行ってはならないが、監査証明業務以外の業務（コンサルティング業務等）に限り、当該社員以外の社員の全員の承認を受けることを条件に行うことができる。一方、監査証明業務については、監査法人の社員が、自己または第三者のために行うことはいかなる場合も許されないため、本肢は誤りとなる（「公認会計士法」第34条の14第2項）。
- エ. ○ （「公認会計士法」第30条第1項）

問題 3 正解 1 （難易度：A）

- ア. ○ （品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」23項，A11項）
- イ. ○ （監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」15項（2）②）
- ウ. × 監査事務所が定める独立性の保持のための方針及び手続は、監査事務所やその専門要員のみならず、該当する場合は、ネットワーク・ファームの専門要員などの独立性の規定が適用されるその他の者に対しても適用される（品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」20項）。
- エ. × 監査人は、被監査会社との間の特別の利害関係を検討するに当たって、被監査会社の持分法適用会社まで考慮に入れる必要がある（「公認会計士法」第24条，「同施行令」第7条第1項第8号，第2項，「同施行規則」第3条第1項第2号）。

問題 4 正解 5 （難易度：B）

- ア. × 内閣総理大臣は、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めるときは、監査証明を行った公認会計士又は監査法人に対し、参考となるべき報告又は資料の提出を命ずることができるため、本肢は誤りとなる（「金融商品取引法」第193条の2第6項）。
- イ. ○ （「金融商品取引法」第193条の2第1項第3号）
- ウ. × 金融商品取引法監査を行う公認会計士と、会社法の監査を行う公認会計士とを同一の者としなければならないことを定めた規定は存在しない。
- エ. ○ （「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第3条第1項，第2項）

問題 5 正解 2 （難易度：A）

- ア. ○ （「会社法」第330条，第423条第1項，第424条）
- イ. × 前文は正しい。しかし、監査等委員でない取締役については、定款又は株主総会の決議によってその任期を短縮できるが、監査等委員である取締役については、そもそも任期を短縮することができないため、本肢は誤りとなる（「会社法」第332条第1項，第3項，第4項）。
- ウ. ○ （「会社法」第331条第6項）

- エ. × 子会社は、正当な理由があるときは、本問の報告又は調査を拒むことができる（「会社法」第381条第3項、第4項）。

問題 6 正解 3 （難易度：B）

- ア. ○ （「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ1）
- イ. × 我が国の内部統制監査においては、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人の意見を表明するものであり、経営者による内部統制の有効性に関する評価結果という主張と関係なく、監査人が直接、内部統制の整備及び運用状況を検証するという形はとっていない（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ1）。
- ウ. × 内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となつて行われるものである。ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ2）。
- エ. ○ （「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ4（2）①ロa）

問題 7 正解 6 （難易度：A）

- ア. × 監査人は、全社的な内部統制の運用状況を検討するに当たり、統制環境に係る項目の運用状況を検証する。この点、統制環境に係るいくつかの項目は、内部統制の運用状況に関する記録が作成されないケースがあるが、その場合でも、監査人は、関係者への質問や観察等により運用状況を確認することができる。また、仮にこのような監査手続により運用状況を確認ができなかったとしても、当該問題は監査範囲の制約に関する除外事項として取り扱う問題であり、意見に関する除外事項として取り扱う問題ではない。したがって、意見に関する除外として取り扱うかのように、「経営者が決定した評価範囲、評価手続及び評価結果に関して不適切なものがあるものとして評価する」としている本肢は誤りとなる（監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」130項）。
- イ. × たしかに、監査人は、内部統制監査業務について、関係法令に規定する身分的、経済的利害関係を有してはならず、一定の非監査証明業務との同時提供が制限されることに留意しなければならない。しかしながら、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の不備を発見した場合に、経営者に報告して是正を求めなければならないことはもちろんのこと、内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行うことを妨げるものではないため、本肢は誤りとなる（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ2）。
- ウ. ○ （「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ4（2）①ロa）
- エ. ○ （「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ3（4））

問題 8 正解 5 (難易度: C)

ア. × (「四半期レビュー基準の設定について」二 1)

なお、本肢については正しい記述と判断することも十分可能である。そもそも、職業的懐疑心には、経営者が誠実であるか否かについて予断をもたないという姿勢を基礎として、経営者の誠実性に対して「中立的」な姿勢を保持するという側面のみならず、監査証拠を鵜呑みにせず、「批判的」に評価する姿勢という側面もある。たしかに、前者の中立的な姿勢については、状況に応じて高くしたり低くしたりするようなものではないが、後者の批判的な姿勢は、状況に応じて高くしたり低くしたりするものと考えられる。例えば、不正リスク対応基準に従って年度監査を実施する場合は、職業的懐疑心を「高める」ということがあるように、状況に応じて職業的懐疑心を高くしたり低くしたりすることは十分考えられるのである。一方、四半期レビューには、状況に応じて「職業的懐疑心を高める」ことが要求される不正リスク対応基準を適用することはなく、加えて四半期レビューは年度監査よりも保証水準が相当に低い。以上を踏まえれば、四半期レビューにおける職業的懐疑心を発揮する程度は、年度監査のそれよりも低くなると考えることも十分に可能である。さらに、職業的懐疑心を保持・発揮したか否かについては実施した手続で決定するものであり、実施する手続が異なれば、職業的懐疑心の保持の程度は異なると理解することもできる。以上より、CPAでは本肢を誤った記述としているものの、正しい記述とすることも十分に可能だと考えている。

イ. ○ (「四半期レビューに関する実務指針」第31項)

ウ. × 分析的手続を実施した結果、財務変動に係る矛盾又は異常な変動がある場合には、追加的な質問を実施し、その原因を確かめなければならない。よって、追加的な質問が求められるのであって、関係書類の閲覧が求められているわけではない(「四半期レビュー基準」第二 5)。

エ. ○ 年度の財務諸表監査と異なり、四半期レビューにおいては、四半期財務諸表における会計上の見積りに対して、経営者が行った見積りの方法の評価、経営者の見積りと監査人が行った見積りの比較及び経営者の見積りと実績との比較等を行うことは要求されない。

問題 9 正解 2 (難易度: A)

ア. ○ (品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」15項, 16項)

イ. × 監査事務所は、大会社等の監査業務については、監査責任者及び審査担当者に対して職業倫理に関する規定で定める一定期間のローテーションを義務付けることが求められているが、全ての監査業務において、このようなローテーションをさせることは求められていない(品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」24項)。

ウ. ○ (監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」16項, A15項)

- エ. × 監査人は、監査ファイルの最終的な整理が完了した後であっても、既存の監査調査の修正又は新たな監査調査の追加を行うことがある(監査基準委員会報告書 230「監査調査」15項, A24項)。

問題10 正解 4 (難易度: A)

- ア. × 審査担当者を選任するのは、監査責任者ではなく監査事務所である。なお、審査担当者の客観性を維持する観点から、実務的に不可能な場合を除いて、監査責任者が審査担当者を指名してはならない(「監査に関する品質管理基準」第八四二, 品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」A44項)。
- イ. ○ (監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」19項)
- ウ. ○ (品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」A46項)
- エ. × 監査責任者は、業務の実施中であっても、審査担当者に専門的な見解の問合せを行うことができる(品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」A43項)。

問題11 正解 5 (難易度: A)

- ア. × 監査における不正リスク対応基準は、すべての監査において常に適用されるのではなく、主として、財務諸表及び監査報告について広範な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている一定の企業に対する監査に限り、適用される(「監査における不正リスク対応基準の設定について」二3(1))。
- イ. ○ (「四半期レビュー基準の設定について」二1)
- ウ. × 監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、監査基準の一般基準及び監査に関する品質管理基準を遵守することが求められている(「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ2)。
- エ. ○ (「中間監査基準の改訂について(H14)」二, 「監査に関する品質管理基準の設定について」二)

問題12 正解 1 (難易度: A)

- ア. ○ (「公認会計士法」第30条2項)
- イ. ○ (「監査における不正リスク対応基準の設定について」二4(2))
- ウ. × 監査人は、経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定しないという中立的な観点で監査を実施する必要があるため、経営者は不誠実であると想定して監査を行うことはない(「監査における不正リスク対応基準の設定について」二4(2))。

- エ. × 監査人は、過去の経験に基づいて、経営者、取締役等及び監査役等は信頼がおける又は誠実であると認識していたとしても、それによって職業的懐疑心を保持する必要性が軽減されるわけではない(監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」 A21 項)。

問題13 正解 6 (難易度 : A)

- ア. × 監査計画の目的は、初年度監査、継続監査のいずれにおいても同じである。しかし、初年度監査においては、監査人は、通常、継続監査とは異なり、監査計画の策定時に考慮できる企業における過去の経験がないため、計画活動をより広く実施することがある(監査基準委員会報告書 300「監査計画」 A19 項)。
- イ. × 監査人は、監査の実施と管理を円滑にするために、立案した監査手続の一部について、企業の従業員の業務と連携するなど、監査計画の内容について経営者と協議することがある。しかし、当該規定はあくまでも適用指針であり要求事項ではないので、当該事項について経営者との協議が必ずしも求められているわけではない。なお、監査人は、計画した監査の範囲とその実施時期の概要に関する監査役等とのコミュニケーションについては、必ず行わなければならない(監査基準委員会報告書 300「監査計画」 A 3 項, 同 260「監査役等とのコミュニケーション」 13 項)。
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書 300「監査計画」 A 2 項)
- エ. ○ (監査基準委員会報告書 300「監査計画」 A11 項)

問題14 正解 5 (難易度 : A)

- ア. × 監査人は、監査を計画するに当たっては、企業の具体的な状況等を考慮したうえで、財務諸表の一般的な利用者の経済的な意思決定に影響を与えるかどうかという観点から重要性を検討し決定する。このように、監査人が決定する重要性は、財務諸表の「一般的な利用者」の経済的な意思決定に影響を与えるかどうかという観点から決定されるので、財務諸表の「あらゆる利用者」の経済的な意思決定に影響を与えるかどうかという観点から決定されるわけではない(監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」 2 項)。
- イ. ○ (監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」 9 項, A 7 項 (2))
- ウ. × 監査人は、監査の実施過程において、当初決定した重要性の基準値を改訂すべき情報を認識した場合には、当初決定した重要性の基準値を改訂(変更)しなければならない(監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」11 項)。
- エ. ○ (監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」 8 項(3))

問題15

正解 3 (難易度: A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 8項)
- イ. × 監査人は、識別し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かどうかを決定するに際して、当該リスクに関連する内部統制の影響を考慮してはならない(監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 26項)。
- ウ. × 監査人は、リスク評価手続において、質問及び分析的手続に加えて、観察及び記録や文書の閲覧も必ず実施する必要がある(監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 5項)。
- エ. ○ (監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 A 2項, 同 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 A 20項, A21項)

問題16

正解 2 (難易度: A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 A 1項)
- イ. × 監査人は、期末日前を基準日として実証手続を実施する場合、基準日から期末日までの残余期間について実証手続を必ず実施する必要があるが、運用評価手続については必ずしも実施することは求められていない(監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 21項)。
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 7項(2))
- エ. × 監査人は、特別な検討を必要とするリスクに対して実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めなければならないが、分析の実証手続については必ずしも実施することが求められているわけではない(監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 20項)。

問題17

正解 4 (難易度: B)

- ア. × 抽出されるサンプル数自体は、統計的サンプリング又は非統計的サンプリングの選択を決定付ける判断基準とはならない。そのため、母集団から著しく多くのサンプル数を抽出する必要がある場合であっても、統計的サンプリングを実施することもあれば、非統計的サンプリングを実施することもある(監査基準委員会報告書 530「監査サンプリング」 A 9項)。
- イ. ○ (監査基準委員会報告書 530「監査サンプリング」 A11項)
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書 530「監査サンプリング」 付録2 要因3)
- エ. × 取引種類又は勘定残高から特定項目を抽出する試査によって抽出した項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできない(監査基準委員会報告書 500「監査証拠」 A55項)。

問題18 正解 3 (難易度：A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」15項, 16項)
- イ. × 監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならないが、当該審査は、意見を表明するか否かに関わらず必要となるものである。そのため、監査人は、監査報告書において意見を表明しない場合であっても、当該審査を受けなければならない(「監査基準」第四 一 5)。
- ウ. × 監査人は、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ず、かつ、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が、重要かつ広範であると判断する場合には、意見を表明してはならないので、不適正意見を表明することはありえない(監査基準委員会報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」8項)。
- エ. ○ (「監査基準の改訂について(H14)」三9(1)③)

問題19 正解 1 (難易度：A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A15項, 同 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」A5項)
- イ. ○ (「監査基準」第四 三(2), 監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」23項)
- ウ. × 監査人は、監査対象となる財務諸表を作成する企業の機関設計に応じて、監査報告書の提出先を宛先とするが、我が国の場合は取締役会とするのが通常である(監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A16項)。
- エ. × 監査人の責任区分には、監査においては、財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続を実施する旨を記載しなければならないが、試査以外の方法により監査証拠を入手することもあるので、「試査に基づき」という文言を記載してはならない(「監査基準」第四 三(3), 監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」28項(1))。

問題20 正解 4 (難易度：B)

- ア. × 「循環取引」のように被監査企業と取引先企業の通謀が疑われる場合等に、監査人が実施する監査手続として、「取引先企業の監査人との連携」が考えられるが、当該連携は解決すべき論点が多いことから、不正リスク対応基準では、循環取引等への対応については規定していない。そのため、監査人は循環取引が疑われる場合であっても、本問のような手続を実施する必要はない(「監査における不正リスク対応基準の設定について」一2)。
- イ. ○ (「監査における不正リスク対応基準」第二 18)

- ウ. ○ (「監査における不正リスク対応基準」第二 7, 監査基準委員会報告書 505「確認」F11-2項, F A19-3項)
- エ. × 監査人は, 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, 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が, 想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施することまでは求められていない。なお, 監査人が想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施することが求められているのは, 不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合である(「監査における不正リスク対応基準」第二 10, 12)。