

令和3年 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，出題実績のない分野からの出題はありませんでした。全体の難易度としては，**前回の 2020 年第Ⅱ回（2020 年 8 月実施）と比べると同水準の難易度**といえます。

今回の試験の特徴としては以下が挙げられます。

- ・ 監査報告論からの出題が 1 問に減少した。
- ・ 監査主体論からの出題が 3 問に増えた。
- ・ 経営者確認書，グループ監査の単独問題が久しぶりに出題された。
- ・ 問題文の読み取りが難しい肢や細かな規定の肢が含まれている問題もあったが，消去法で正答に辿り着ける問題が多かった。

今回はこのような試験傾向であったため，比較的实力が反映されやすい問題であったのではないかと感じています。

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，財務諸表監査総論から 2 問，監査主体論から 3 問，監査実施論から 4 問（リスク・アプローチ監査，監査計画，監査手続，経営者確認書），内部統制監査から 2 問，監査基準論，監査の品質管理，監査報告論，不正リスク対応基準，公認会計士法，保証業務の概念的枠組み，四半期レビュー，会社法監査制度，金融商品取引法監査制度から 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 回で頻出分野として掲げた 16 分野から 15 問出題されており**ます。そのため，例年通り重要性の低い分野にこだわりすぎず，**重要性の高い頻出分野について網羅的に学習していたかどうかで点数差がついた試験**であったと感じています。

今回の短答式試験の難易度は，正答したい A ランクの問題が 13 問，正答が可能な B ランクの問題が 6 問，正答することが難しい C ランクの問題が 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 13 問中 11 問，B 問題については 6 問中 3 問（C 問題は不正解で構わない）正答していただきたいので，**70 点**になります。

令和3年公認会計士試験

短答式試験

監査論・解答解説

問題 1 正解 5 (難易度: A)

- ア. × 一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、経営者が監査実施の基礎となる経営者の責任を認識しているという前提に基づいて実施されるものであり、**財務諸表監査は、経営者の責任を軽減するものではない**。したがって、監査人による無限定適正意見の表明が、経営者の責任を軽減するとしている本肢は誤りである（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」4項）。
- イ. ○ （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」5項）
- ウ. × 監査証拠の十分性と適切性は、相互に関連するとしている前段は正しい。しかし、**サンプル量を増やすなど、監査証拠の量を増やしても、裏付けることができるアサーションが増えるわけではないため、監査証拠をより多く入手することができれば、多くのアサーションを裏付けることができる**としている本肢は誤りである。また、**数多くの監査証拠を入手したとしても、監査証拠の質の低さを補完しないことがある**ため、監査証拠をより多く入手することで監査証拠の適切性を補完できるとしている点も誤りである（監査基準委員会報告書 500「監査証拠」A4項）。
- エ. ○ 監査人は、財務諸表監査の計画と実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならないので、監査計画に基づいて監査手続を実施する段階に限られない（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」15項）。

問題 2 正解 2 (難易度: A)

- ア. ○ 二重責任の原則の意義に関する記述であり、正しい記述である。
- イ. × **倫理規則は、会員がその社会的役割を自覚し、自らを律し、かつ、社会の期待に応え、公共の利益に資することができるよう、その職責を果たすために遵守すべき倫理の規範として、日本公認会計士協会が定めたものである**。したがって、設定主体を企業会計審議会としている本肢は誤りである（「倫理規則」倫理規則の趣旨及び精神）。
- ウ. ○ 試査に基づく監査が行われる理由に関する記述であり、正しい記述である。
- エ. × **監査リスクには、財務諸表に重要な虚偽表示がない場合に、監査人が重要な虚偽表示があるという意見を表明するリスクは含まれない**ため、本肢は誤りである（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」A32項）。

問題 3 正解 5 (難易度: C)

- ア. × 公認会計士の使命は、公認会計士法第1条において「公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。」と規定されている。このように、「独立した立場において」「財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保する」ことを通じて、国民経済の健全な発展に寄与することが公認会計士の使命であるとする同法1条の原文を重視すれば、**公認会計士の独占業務でもなく、かつ独立した立場で業務を実施することが求められない非監査証明業務は、公認会計士の使命には含まれない**と考えられる。したがって、本肢は誤りである（「公認会計士法」第1条）。
- イ. ○ 公認会計士が大会社等の監査証明業務を実施するに当たって、単独監査を行うやむを得ない事情については、以下の通り定められている。
- ① 共同して監査証明業務を行う他の公認会計士又は補助者として使用する他の公認会計士が登録を抹消されたこと。
 - ② 共同して監査証明業務を行う他の公認会計士又は補助者として使用する他の公認会計士が事故、病気その他これに準ずる事由により業務を行うことができなくなったこと。
 - ③ 共同して監査証明業務を行う他の公認会計士若しくは監査法人又は補助者として使用する他の公認会計士が移転したことにより共同で当該業務を行うことができなくなったこと。
 - ④ 共同して監査証明業務を行う監査法人が解散したこと。
 - ⑤ ①～④に準ずるやむを得ない事情であって、当該公認会計士の責めに帰すべき事由がないもの。
- この点、本肢においては、単独監査が認められるケースについて、「①や②に限られる」となっているが、この言い回しについては、①とか②とかに限られる（例示列挙）と読むこともできるため、本肢は正しいと考えられる。なお、本肢が「①と②に限られる」となっていた場合には、誤りと判断する必要がある（「公認会計士法」第24条の4、「同施行規則」第11条各号）。
- ウ. × **公認会計士が、故意に、虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明した場合には、内閣総理大臣は、二年以内の業務の停止又は登録の抹消の処分をすることができる。**また、このような場合、**上記の行政処分以外にも、内閣総理大臣は原則として当該公認会計士に対し、課徴金を国庫に納付することを命じなければならない。**したがって、2年以内の業務停止、登録の抹消又は課徴金の納付命令のうちいずれか一つの処分を科すことができるとしている本肢は誤りである（「公認会計士法」第30条第1項、第31条の2第1項第1号）。
- エ. ○ （「公認会計士法」第34条の10の6第8項）。

問題 4 正解 4 (難易度: A)

- ア. × 有価証券報告書に含まれる情報のうち、公認会計士又は監査法人による**監査証明の対象は、「経理の状況」に掲げられている連結財務諸表及び財務諸表であり、「経理の状況」に掲げられている全ての情報ではない**ため、本肢は誤りである（「金融商品取引法」第193条の2第1項、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第1条第7号、第8号）。
- イ. ○ （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」A38項）
- ウ. ○ （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」32項）
- エ. × **臨時報告書については、その内容に関わらず監査証明は不要である**ため、本肢は誤りである（「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第1条各号参照）。

問題 5 正解 6 (難易度: B)

- ア. × 会計監査人の任期について、**定款の定めがなくとも、定時株主総会において別段の決議がされなかったときは、当該定時株主総会において再任されたものとみなされる**ため、本肢は誤りである（「会社法」第338条第1項第2項）。
- イ. × **事業報告及びその附属明細書は会計監査人の監査対象とならない**ため、本肢は誤りである（「会社法」第436条第2項第2号）。
- ウ. ○ （「会社計算規則」第127条第2号）
- エ. ○ 監査役会の監査報告の日付を、会計監査人の監査報告の日付と同日であることを禁止する特段の規定はない（「会社計算規則」第132条第1項第1号）。

問題 6 正解 3 (難易度: A)

- ア. ○ （「四半期レビュー基準」第二6）
- イ. × 四半期レビュー手続の実施に当たり、監査人は、**業種の特性等を踏まえたきめ細かな分析的手続を実施することが求められる**ため、本肢は誤りである（「四半期レビュー基準」第二5、「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」二2(1)）。
- ウ. × **四半期レビューにおいては、実証手続は求められていないので、実証手続として分析的手続を行うわけではない**。したがって、追加的な手続として分析的実証手続を実施しなければならないとしている本肢は誤りである（「四半期レビュー基準」第二7、「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」二2(2)、監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」31項②）。
- エ. ○ （「四半期レビュー基準」第三6、7）

問題 7 正解 4 (難易度: A)

- ア. × 内部統制監査は、原則として、財務諸表監査と同一の監査人が実施することから、監査人は、**内部統制監査の計画を財務諸表監査の監査計画に含めて策定すること**となる。したがって、内部統制監査の監査計画は、財務諸表監査の監査計画とは別に策定されるとしている本肢は誤りである(「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」Ⅲ 3(1))。
- イ. ○ (「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ 2)
- 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」Ⅲ 1)
- エ. × 監査人は、内部統制の不備を発見した場合、適切な者に報告しなければならない。また、発見した内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当する場合、監査人は、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しなければならない。したがって、**内部統制の不備を発見した場合であっても、開示すべき重要な不備に該当しないものについては、経営者への報告及び是正要求は不要である**。また、内部統制監査業務について、一定の非監査証明業務との同時提供が制限されるという前段は正しい。しかし、**内部統制の構築等の段階において、経営者等と必要に応じ意見交換を行うことや、内部統制の構築等に係る作業や決定が、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、有効な内部統制の構築等に向けて適切な指摘を行うことを妨げるものではない**。この2点において、本肢は誤りである(「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ 3(5)、「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」Ⅲ 2)。

問題 8 正解 3 (難易度: A)

- 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」Ⅲ 3(2)②イ)
- イ. × 監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の運用状況を理解するに当たっては、経営者が選択したサンプルの妥当性を検証した上で当該サンプルを利用することもできるが、**基本的に、監査人自ら選択したサンプルを用いた試査により適切な証拠を入手する方法で行う**。したがって、自らサンプルを選択しないとしている本肢は誤りである(「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」Ⅲ 4(2)①ロ a)。
- ウ. × **内部統制の不備が複数存在する場合には、それらの不備が財務報告に及ぼす潜在的な影響額を合算(重複額は控除)した上で、開示すべき重要な不備に該当しないかを検討する**。したがって、それぞれの不備について個々に開示すべき重要な不備に該当するか否かを検討するとしている本肢は誤りである(「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」Ⅲ 4(2)④ハ)。

- エ. ○ 期末日後に実施した是正措置については、内部統制報告書上、付記事項として記載されるが、内部統制報告書に重要な虚偽表示がないということの意味には、当該付記事項等の内容の重要な点につき記載が適切であることを含む。したがって、付記事項等の内容に起因して、除外事項を付した限定付適正意見を表明することもある（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅱ4(6)、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」257項(4)）。

問題 9

正解 1 (難易度：B)

- 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)
- イ. ○ (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」25項(3), A17項)
- ウ. × 審査担当者に対する専門的な見解の問合せは、業務が進行した段階で判断の相違が生じることを回避するものであり、必ずしも審査担当者の客観性を阻害する要因となるものではない。そのため、監査責任者は、**自らが行った判断を審査担当者が同意するかどうかを確かめるため、業務の実施中に、審査担当者に対する専門的な見解の問合せを行うことができる。**したがって、審査担当者に対して専門的な見解の問合せを行うことはできないとする本肢は誤りである(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)。
- エ. × **関連する監査責任者以外の者に対して、品質管理のシステムの監視によって発見された不備の伝達を実施する場合には、具体的な監査業務を特定できるような事項を含める必要はない。**ただし、関連する監査責任者以外の者が適切にその責任を果たしていたことを明確にする上で必要と認められる場合にはこの限りではない。したがって、具体的な監査業務を特定できるような事項を含めてはならないとする本肢は誤りである(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」49項, A64項)。

問題10

正解 5 (難易度：B)

- ア. × 主題に責任を負う者が自己の責任において主題情報を想定利用者に提示しない場合に、**業務実施者が、主題それ自体について一定の規準によって評価又は測定した結果を結論として表明する保証業務があるが、この場合においても、業務実施者は、主題それ自体に対する責任を負うものではなく、主題それ自体の信頼の程度を高めることに責任を負う。**したがって、業務実施者が主題それ自体に対する責任を負うとしている本肢は誤りである（「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」二2(1)）。
- イ. ○ (「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」五3)

- ウ. × 保証業務における規準の適合性は、基準が目的適合性、完全性、信頼性、中立性及び理解可能性を備えていることを要件としている、前段は正しい。しかし、**規準の適合性は保証水準の影響を受けない**。つまり、合理的保証業務において適合しない規準は限定的保証業務でも適合せず、限定的保証業務において適合しない規準は合理的保証業務でも適合しない。したがって、規準の適合性の評価は、保証業務リスクの水準によって影響を受けるとしている本肢は誤りである（「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」六1、監査・保証実務委員会研究報告第31号「監査及びレビュー業務以外の保証業務に係る概念的枠組み」48項、50項）。
- エ. ○ （「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」二3（3）、七5（3））

問題11

正解 3 （難易度：B）

- ア. ○ （監査基準委員会報告書300「監査計画」5項（2））
- イ. × 平成14年の監査基準の改訂において、監査人が公正不偏の態度を保持する局面として規定されていた「事実の認定、処理の判断及び意見の表明」という文言は削除された。この文言が削除された理由は、**「事実の認定、処理の判断及び意見の表明」という文言により、公正不偏の態度を保持する局面がある特定の一時点なのではないかという誤解を与える虞があるため**であって、監査の全過程において（常に）公正不偏の態度を保持しなければならないとする考え方は、改訂の前後で変わっていない。したがって、当該改訂理由を当時の監査を巡る環境の変化にあわせて、公正不偏の態度を保持する局面が変更したことに対応するためとする本肢は誤りである。
- ウ. × 会計事務所等所属の会員は、保証業務を提供する際に、**精神的独立性及び外観的独立性の双方を保持することが求められる**。したがって、倫理規則が外観的独立性の保持に限定して規定しているとする本肢は誤りとなる（「倫理規則」第13条第2項）。
- エ. ○ （「監査基準」第二2、「監査基準の改訂について（平成14年）」三2（2））

問題12

正解 4 （難易度：A）

- ア. × 職業的懐疑心とは、経営者が誠実であるかどうかについて予断をもたないという監査人の姿勢を基礎としているので、**経営者の誠実性に対して、中立的な観点を保持すること**（経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定しない姿勢）**が必要**となる。したがって、職業的懐疑心の考え方は経営者が誠実でない想定しているとする本肢は誤りとなる（「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））。
- イ. ○ （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」A18項）
- ウ. ○ （「監査基準」第二3、「監査基準の改訂について（平成14年）」三2（3））

- エ. × 職業的懐疑心とは、経営者が誠実であるかどうかについて予断をもたないという監査人の姿勢を基礎としている。そのため、**たとえ監査人が、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置ける、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。**したがって、本肢は誤りとなる（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 1 （難易度：A）

- ア. ○ 極めて限定的であるが、監査報告書において監査上の主要な検討事項を報告することにより生じる、企業又は社会に与える不利益が非常に大きいと想定され、その不利益が当該事項を報告することによりもたらされる監査の透明性の向上という公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が当該事項を報告すべきでないと判断する場合がある。したがって、監査上の主要な検討事項の記載内容や程度の決定に当たっては、公共の利益だけでなく、企業や社会の不利益についても考慮する必要がある（監査基準委員会報告書 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」13項(2)、A53項）。
- イ. ○ （監査基準委員会報告書 900「監査人の交代」15項、18項、20項参照）
- ウ. × **特定社員は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。**特定社員でなくなった後であって、同様とする。このように、特定社員にも公認会計士と同様に守秘義務が課されているため、本肢は誤りとなる（「公認会計士法」第34条の10の16）。
- エ. × 公認会計士、外国公認会計士若しくは監査法人の使用人その他の従業者又はこれらの者であった者は、正当な理由がなく、監査証明業務又は非監査証明業務を補助したことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。つまり、**監査証明業務（一項業務）のみならず、財務書類の調整業務等の非監査証明業務（二項業務）の補助により知り得た秘密についても、守秘義務の対象**となるため、本肢は誤りとなる（「公認会計士法」第49条の2）。

問題14

正解 4 (難易度：A)

- ア. × 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、様々なアサーションに影響を及ぼす可能性があるリスクであり、**特定のアサーションと必ずしも結び付けられるものではない**。したがって、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの影響を受ける可能性のあるアサーションを特定しなければならないとする本肢は誤りとなる（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」A34 項, 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」A117 項）。
- イ. ○ （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」12 項(10), A36 項）
- ウ. ○ （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」A36 項）
- エ. × **事業上のリスクには、直ちにアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものもあれば、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものもある**。したがって、事業上のリスクが財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに影響を与えることはないとする本肢は誤りとなる（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」A38 項）。

問題15

正解 6 (難易度：B)

- ア. × 監査人は、**監査契約に係る予備的な活動の段階ではなく、監査の基本的な方針を策定する際において、監査の実施に必要な監査チームメンバーの能力、時期及び人数を明確にしなければならない**。したがって、監査計画に先立ち、監査契約に係る予備的な活動において、監査チームメンバーの能力等を明確にしなければならないとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 300「監査計画」7 項(5)）。
- イ. × 監査人は、**全てのリスク対応手続に係る詳細な監査計画を作成する前であっても、一部の取引種類、勘定残高及び注記事項に関するリスク対応手続を実施することがある**。したがって、詳細な監査計画の策定に先立って、リスク対応手続を実施してはならないとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 300「監査計画」A12 項）。
- ウ. ○ （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」12 項）
- エ. ○ （監査基準委員会報告書 570「継続企業」9 項(2)）

問題16 正解 5 (難易度: A)

- ア. × 監査人は、予期し得ない事態により実地棚卸の立会を実施することができない場合には、**代替的監査手続として、代替的な日に一部について実地棚卸又はその立会を実施するとともに**、その間（代替的な日と期末日の間）の取引に対して監査手続を実施しなければならない。したがって、代替日での実地棚卸又はその立会が代替的監査手続に含まれないとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 501「特定項目の監査証拠」5項）。
- イ. ○ （監査基準委員会報告書 500「監査証拠」A17項）
- ウ. × 確認依頼への回答には、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体によるかに関係なく改ざん又は不正に係るリスクが存在しているが、例えば、監査人と回答者が確認依頼の送付及び回答に利用する電子的なプロセスが信頼できる環境にある場合には、これらのリスクを軽減することができるので、**監査人の判断により、当該リスクを低いと評価することができる場合もある**。したがって、監査人が当該リスクを低いと評価することはできないとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 505「確認」A11項、A12項）。
- エ. ○ （監査基準委員会報告書 520「分析的手続」4項(4)）

問題17 正解 2 (難易度: A)

- ア. ○ 経営者確認書は、特定の事項（経営者の責任等）を確認するため又は他の監査証拠を裏付けるため、経営者が監査人に提出する書面による陳述をいう。そのため、経営者確認書には、監査人の財務諸表に対する意見表明責任は記載されない（「監査基準」第三 三9、監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」6項）。
- イ. × 経営者確認書は、監査人が提出する監査報告書ごとに、通常、監査報告書日に入手することになる。この点、会社法監査の監査報告書の日付と金融商品取引法監査の監査報告書の日付は異なるため、**監査人は、同一の会社に対し会社法監査と金融商品取引法監査の両方を実施しているときには、各々の監査報告書日に経営者確認書を入手する必要がある**。したがって、金融商品取引法監査に対する経営者確認書のみを入手すればよいとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」13項、A14項、付録2）。
- ウ. ○ （監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」19項(2)）
- エ. × 経営者確認書は、必要な監査証拠であるが、**経営者確認書だけでは、記載されている事項に関する十分かつ適切な監査証拠とはならない**。また、**経営者から信頼性のある経営者確認書を入手したとしても、特定のアサーションに関して監査人が入手する他の監査証拠の種類又は範囲には影響を及ぼさない**。したがって、重要な監査手続を実施できない場合において、経営者確認書を入手することによって無限定適正意見を表明することができるとする本肢は誤りとなる（監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」4項）。

問題18

正解 3 (難易度: A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書 600「グループ監査」 8項(13))
- イ. ○ 重要な構成単位のうち、グループにおいて個別の財務的重要性を有する重要な構成単位については、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人は、構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報の監査を実施しなければならない。一方で、重要な構成単位のうち、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位については、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人は、以下の作業の種類のうち一つ又は複数組み合わせる実施しなければならない
- ① 構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査
 - ② グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査
 - ③ グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続
- つまり、**重要な構成単位のうち、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位については、その財務情報の監査を実施しない場合もある**。したがって、重要な連結子会社について、その財務情報の監査を必ず実施しなければならないとする本肢は誤りとなる(監査基準委員会報告書 600「グループ監査」 25項, 26項)。
- ウ. × 親会社の監査人は、連結財務諸表についての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たか否かを、親会社及び重要な連結子会社の財務諸表に関する作業の実施結果と連結財務諸表レベルでの分析的手続の実施結果に加えて、**連結プロセスの検証結果についても勘案して判断する**必要がある。したがって、親会社及び重要な連結子会社の財務情報に関する作業の実施結果と連結財務諸表レベルでの分析的手続の実施結果のみを勘案して判断するとする本肢は誤りとなる(監査基準委員会報告書 600「グループ監査」 31項~36項)。
- エ. ○ (監査基準委員会報告書 600「グループ監査」 4項, A38項)

問題19

正解 6 (難易度: A)

- ア. × 会計方針の変更が強調事項の記載対象となるのは、**正当な理由による会計方針の変更**のうち、監査人によって記載が適当であると判断された事項である。一方、本肢にある**正当な理由によらない会計方針の変更は、継続性の原則違反として虚偽表示として扱われ、強調事項の対象にはならない**。したがって、正当な理由によらない会計方針の変更を強調事項の記載対象とする本肢は誤りとなる(「監査基準」 第四八(1))。
- イ. × **監査人と監査役等との間における、監査上の主要な検討事項に関するコミュニケーションの適切な時期は業務の状況により様々**である。したがって、監査人と監査役等との協議は、監査意見の形成段階になってから実施されなければならないとする本肢は誤りとなる(監査基準委員会報告書 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」 A60項)。

- ウ. ○ (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」43項)
- エ. ○ 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して著しく不適切なものがあり、財務諸表が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合、すなわち、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響が重要かつ広範であると判断した場合には、財務諸表が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この点、注記事項における未修正の虚偽表示の及ぼす影響が利用者の財務諸表の理解に不可欠であると判断される場合、当該未修正の虚偽表示は財務諸表に対して広範な影響を及ぼすと判断される。したがって、監査人は、注記事項に重要な未修正の虚偽表示があり、その影響が利用者の財務諸表の理解に不可欠であると判断した場合には、不適正意見を表明しなければならない(「監査基準」第四四二、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」4項(1)③)。

問題20

正解 2 (難易度: B)

- ア. ○ 監査人は、識別した不正による重要な虚偽表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱わなければならない。この点、関連当事者との間の、事業上の合理性が不明瞭な重要な債務保証契約は、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況に該当する。したがって、監査人は、当該債務保証契約について経営者の説明に合理性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があるとして扱わなければならない(「監査における不正リスク対応基準」第二11、付録2 2(3))。
- イ. × 監査人は、**不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当するかどうかを判断する場合には、職業的懐疑心を高める必要がある。**したがって、職業的懐疑心の発揮でよいとする本肢は誤りとなる(「監査における不正リスク対応基準」第一5、付録2 1)。
- ウ. ○ (「監査における不正リスク対応基準」第二18)
- エ. × 監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合、監査役等とコミュニケーションを行い、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。しかし、上場会社である被監査会社が取引所の上場基準に抵触し得る状況にあることは、あくまでも**不正リスク要因(動機・プレッシャー)を示すのみであり、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には該当しない。**したがって、本肢は誤りとなる(「監査における不正リスク対応基準」第二17、監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」40項、付録1 1 不正な財務報告による虚偽表示に関する要因 (1)動機・プレッシャー 2)。