

解答・解説【基礎篇】

解答を参照するに際しての注意：問題の問い方に関わらず、各選択肢の内容が正しければ○、誤っていれば×としている。したがって、「誤って説明しているものはどれか」という場合には、×が正解となるので、注意されたい。なお、○の場合には、特に留意するところなどを、×の場合には、誤っている理由を、必要に応じて記載している。

練習問題 1-1

1. ① ○
 ② × 内部監査の主題は経営者のニーズに従って自由に設定される。
 ③ ○
 ④ ○ 図表 1-3 を参照されたい。
 ⑤ × 監査報告が求められている立証の対象（傍点注意）
2. ⑥ 監査人が調べている対象や状況からは、監査の主題は特定できない。
3. ① ○
 ② ○
 ③ × 監査役が行う事業報告の監査も、言明の監査である。
 ④ ○
 ⑤ × システム（プロセス）の監査はシステム（プロセス）の機能状況を監査の主題とするもので、非言明の監査の範疇に入る。不正摘発監査の主題は「行為」であり、「非言明の監査」である。
 ⑥ ○ 日本の内部統制監査は言明の監査、アメリカの内部統制監査は非言明の監査
 ⑦ ○
 ⑧ × 公認会計士第 2 条第 1 項上、公認会計士に対して独占的監査業務権が認められているものは、言明の場合には「財務に関する書類」（財務的言明）である。また、非言明については、独占的業務権は認められていない。

練習問題 1-2

監査の主題は、法定監査の場合には法律によって明示されているが、任意監査の場合にはその監査が行われる状況によって異なる。また、監査のなかには、監査の主題を特定する明確な用語が用いられておらず、その意味において明確ではないものもある。「会計監査」という概念はその

典型である。「会計監査」を会計報告書の監査と理解すれば「言明の監査」、会計行為や会計業務の監査と理解すれば「非言明の監査」となる。「内部統制監査」という用語も同様である。「内部統制報告書監査」と表現すれば言明の監査、「内部統制システム監査」と表現すれば非言明の監査となり、監査の主題が特定化され明確となる。

(紙幅の関係により、項以下省略)

番号	監査名	言明の監査	非言明の監査
①	監査役監査	☆計算書類・連結計算書類・附属明細書 (会社法第 436 条・444 条) ☆事業報告 (会社法施行規則第 129 条)	☆取締役の不正の行為・法令もしくは定款違反 (会社法施行規則第 129 条) ☆株式会社の財務及び事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針 (会社法施行規則第 127 条)
②	監査委員会監査	☆計算書類・連結計算書類・附属明細書 (会社法第 436 条・444 条) ☆事業報告 (会社法施行規則第 129 条)	☆取締役および執行役の不正の行為・法令もしくは定款違反 (会社法施行規則第 129 条) ☆株式会社の財務及び事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針 (会社法施行規則第 127 条)
③	監査委員監査 (地方自治体)		☆「普通地方公共団体の財務に関する事務の執行及び普通地方公共団体の経営に係る事務の管理」 (地方自治法 199 条)
④	内部統制監査	☆内部統制報告書(日本) (金融商品取引法第 193 条の 2)	☆内部統制システム(アメリカ) (Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 404)
⑤	内部監査	経営者が指示する「監査の主題」によって決まる。	
⑥			☆主として従業員の財産不正
⑦	会計監査人監査	☆連結計算書類・計算書類の監査・附属明細書 (会社法第 436 条)	
⑧	公認会計士による 学校法人監査	☆「貸借対照表・収支計算書・その他の財務計算に関する書類」 (私立学校振興助成法第 14 条)	
⑨	コンプライアンス監査		☆(法令・各種規則違反)
⑩	能率監査		☆(業務・事業活動の効率性の評価)
⑪	金融商品取引法監査	☆連結財務諸表・財務諸表 (金融商品取引法第 193 条の 2) ☆内部統制報告書 (金融商品取引法第 193 条の 2)	
⑫	労働組合監査	☆「すべての財源及び使途、主要な寄附者の氏名並びに現在の経	

		理状況を示す会計報告 (労働組合法第5条)	
⑬	会計監査	「会計」という用語の理解の仕方によって決まるが、通常は言明（財務諸表や会計帳簿）	
⑭	業務監査	「業務」の意味する内容によって、さまざまな態様の業務監査が誕生する。通常は、非言明（プロセス・システム・行為）	

練習問題 2-1

1. × 言明の監査の場合には、当該言明が含む明示的な主張について証拠を入手し、その主張の確からしさを裏づける。一方、非言明の監査の場合には、監査人は当該監査の主題に関連して黙示的な主張を念頭におき、それに関する証拠を入手し、その主張に関する事実や状況を検出するという方法が採られる。アサーションが監査人によって意識されることが重要なものであって、それが明示的であるか黙示的であるかを問うものではない。
2. ○ 監査という概念には「伝達」という要素が含まれる。
3. すべて×
 - ① 監査の依頼人は監査用役の利用者である場合もあるし、監査契約者の場合もある。
 - ② 監査用役に対する対価の負担者は、監査用役の利用者である場合もあるし、監査契約者の場合もある。
 - ③ 監査人が監査用役の利用者の構成員であることは、監査の独立性を確保するうえで問題となる。被監査主体の構成員であってはならないが、監査用役の利用者の代表者もしくは代理人が監査人であっても、監査の原理上は問題ない。
4. × 監査は潜在的な利害の対立を緩和するという効果を果たすが、それを解消することはできない。

練習問題 2-2

- ① 監査役監査とは、取締役の職務の執行に関する主張と確立された規準（法令及び定款）との合致の程度を確かめるために、監査役がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を会社の所有者である株主に伝達する組織的なプロセスである。
- ② 内部監査とは、従業員の業務の遂行についての主張と確立された規準（関係法令・経営方針や社内の各種規程）との合致の程度を確かめるために、内部監査部門がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を当該業務の依頼者である経営者に伝達する組織的なプロセスである。
- ③ 労働組合監査とは、労働組合委員長による組合資金の使用・管理に関する業務の遂行についての主張と確立された規準（関連会計基準・組合内規）との合致の程度を確かめるために、「職

業的に資格ある専門家」がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を労働組合の構成員である組合員に伝達する組織的なプロセスである。

- ④ 会計検査院検査とは、国の行政組織、地方の行政組織、その他の関連組織、および関連民間組織による国庫金の収入（歳入）・支出（歳出）にかかる業務の執行についての主張と確立された規準（関連法規）との合致の程度を確かめるために、会計検査院がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を行政の長である内閣総理大臣に伝達する組織的なプロセスである。

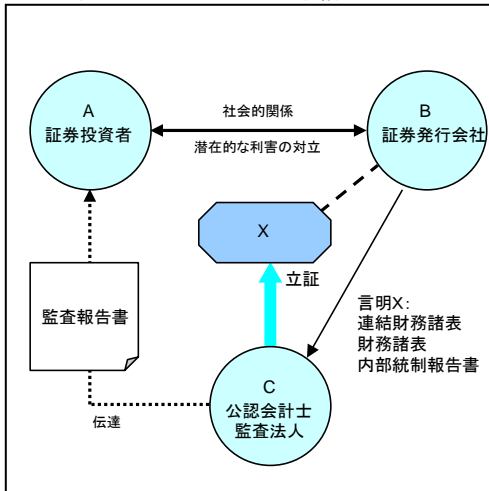
アメリカにおける Government Accounting Office (GAO) の監査について定義すると、以下のようなになる。

国の行政組織、地方の行政組織、その他の関連組織、および関連民間組織による国庫金の収入（歳入）・支出（歳出）にかかる業務の執行についての主張と確立された規準（関連法規）との合致の程度を確かめるために、GAO がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を歳入・歳出予算に承認を与えた議会に伝達する組織的なプロセスである。

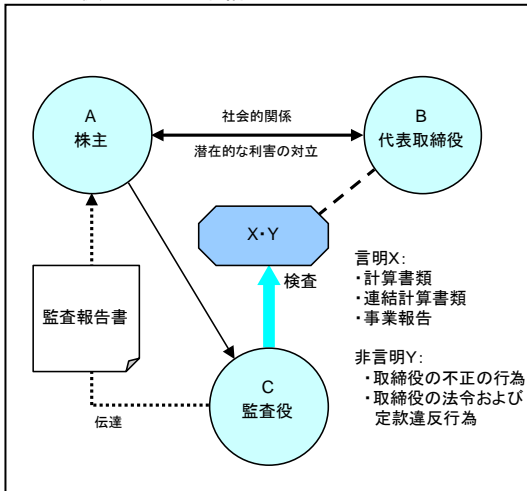
- ⑤ 会計監査人監査とは、取締役の作成した計算書類および連結計算書類に関する会計上の主張と確立された規準（一般に公正妥当と認められる企業会計の基準）との合致の程度を確かめるために、会計監査人（公認会計士・監査法人）がこれらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を会社の所有者である株主に伝達する組織的なプロセスである。

練習問題 2-3

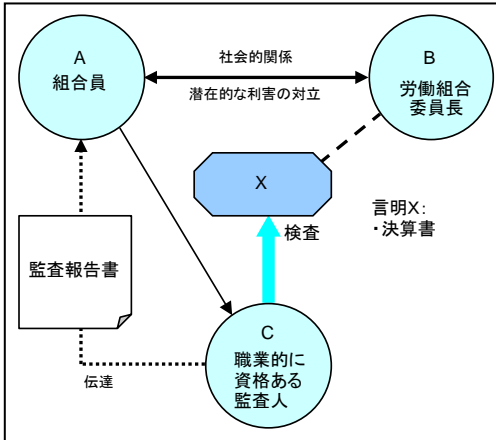
■金融商品取引法監査の基本構造



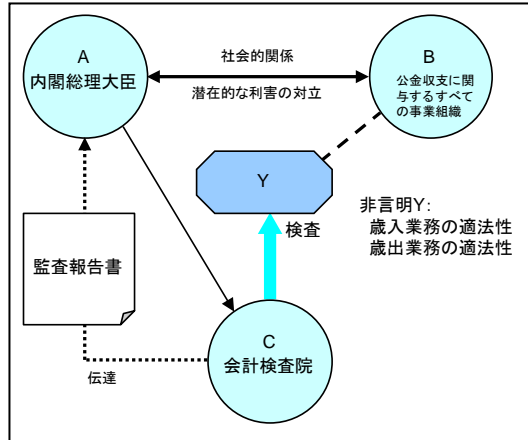
■監査役監査の基本構造



■労働組合監査の基本構造



■会計検査院検査の基本構造



練習問題 3-1

1. × 金融商品取引法監査と会社法監査（会計監査人監査）は、監査の主題の範囲でも異なる。金融商品取引法監査においては、附属明細表は財務諸表のなかに含まれるが、附属明細書は、会計監査人の監査の主題である計算書類のなかには含まれない。
2. ○
3. × 財務諸表監査における監査人の情報提供機能は極めて制限的である。これは、二重責任の原則によるところである。「期待ギャップ」は、公認会計士の役割である「保証」に關係して生じたものであり、情報提供機能を積極的に果たしてこなかったことによって生じたものではない。
4. × 金融商品取引法第 193 条の 3 の規定がこの問題に關係しているが、そこにおいて公認会計士に求められている役割は、会社法のもとで会計監査人に求められている役割とは、まったく異なる。

練習問題 3-2

	会社法監査（会計監査人監査）	金融商品取引法監査
①監査の生成基盤	出資財産の経営に係る委託受託関係	証券取引
②監査の依頼人	株主	証券発行会社
③不正概念	株主に対する背信行為	財務諸表の重要な虚偽表示
④内部統制の位置づけ	受託責任の一環	試査範囲の判断要因
⑤監査の指導機能の内容	受託責任の遂行の改善	情報（財務諸表）の質（信頼性）の改善
⑥伝達媒体（監査情報を伝える容器）に付せられる名称	監査報告書	監査証明書
⑦潜在的利害の対立の中身	受託責任の遂行	提供される情報（財務諸表）の質（信頼性）
⑧コンプライアンス違反	受託責任の遂行に関する法令の遵守	財務報告に関する法令の遵守
⑨監査報酬（監査費用）の性格	株主のモニタリング費用	発行会社の取引費用

練習問題 3-3

財務諸表監査においては、監査人がその役割（財務諸表の信頼性の保証）を適切に遂行しなかった場合には、監査人は第三者（監査用役の利用者）に対して責任を負うこととなる。一方、監査の契約者との関係においては、監査契約を履行することが問題となり、監査契約を履行していたか否かによって法的な責任の有無が判断されることとなる。たとえば財務諸表監査において監査人が従業員の（巨額な）財産不正を検出できなかったことに対して、監査人が第三者に責任を負うことはない。しかし、その財産不正を検出できなかったことが粗雑な監査の遂行（監査契約違反：一般に公正妥当と認められる監査の基準に違反していたこと）に起因している場合には、監査人は契約当事者の被監査会社に対して債務不履行による損害賠償責任を負うこととなる。

練習問題 4-1

1. × 財務諸表監査において監査人が検出しなければならないものは「財務諸表上の重要な虚偽表示」であり、その原因となった誤謬や不正（財産不正）そのものではない。もし問題文の内容を正しいと考える場合には、そこにおいて行われている財務諸表監査の基本的な性質は「行為の監査」であり、「言明の監査」としての財務諸表監査ではなくなる。
2. × 内部統制の不備に対する経営者の責任は免れないが、当該不正が財務諸表上の重要な虚偽記載に関係していない以上、金融商品取引法監査（財務諸表監査と内部統制報告書監査）に従事している公認会計士の責任が生ずることはない。
3. ○ ①の開示は不要である。独占禁止法違反による取引であれ、まずそれを経済的事象として認識したうえで、適切な会計的処理がなされなければならない。②については、しかるべき開示がなされなければならない。
4. × 本問には、基本的に2つの誤りがある。「非上場で大会社」ではなく「上場会社」である。「有価証券報告書提出会社」でもないの、注意する必要がある。もう1つの誤りは、金融商品取引法が対象としている「法律違反」は「財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼす」ものであり、財務諸表のみに限定されているわけではない。

練習問題 5-1

1. × 保証の主題と保証の型との間には、一義的な関係はない。保証の主題が言明の場合でも、依頼人のニーズによって限定的保証となることもある（わが国の四半期財務諸表レビュー）。また、非言明が監査の主題の場合でも、合理的保証となることもある（アメリカにおける内部統制監査）。
2. × 保証の主題について「合理的保証」の形式で示すか「限定的保証」の形式で示すかは、依頼人のニーズあるいは法律上の規定によって決定される。少なくとも、公認会計士が決定する問題ではない。
3. × 任意監査であろうと強制監査であろうと、公認会計士が財務諸表を監査の主題とする監査契約を締結する場合の前提は、「公認会計士の認識活動に対する制約がない」ことである。公認会計士が実施する監査手続の範囲や内容が当初から制約や限定を受けている場合には、監査契約を締結することはできない。監査契約における唯一の制約があるとすれば、公認会計士は「監査基準に準拠して監査を実施しなければならないこと」、これ1つである。なお、この場合に、監査契約によるのではなく、依頼人が求める検証手続について監査人が合意した場合には、「合意手続」を内容とする認識活動を行い、依頼人のニーズに応えることは可能である。いうまでもなく、この場合の業務は監査業務ではないが、わが国では「保証業務」の範疇に含まれる業務でもないことを承知しておく必要がある。

4. ○ 不正行為を監査の主題とする監査は、認識活動の面で公認会計士にとって非常に難しい。公認会計士が従事する認識活動が最初から制約されていれば、行為の監査を有効に実施することは不可能である。それゆえ「監査手続」が実施されるべきである。もっとも、「監査手続」が実施された場合でも、どのような保証を必要とするかは依頼人が決定する事項であり、監査人ではない。しかし一般的には、保証の型は限定的保証となるであろう。

練習問題 5-2

図表 5-2 は、あくまで会計プロフェッショナルが従事する保証業務の枠組みを示したものである。監査役（監査役会：監査委員会）は、会社法上、取締役の職務の執行の監査に、職務上従事しているのであって、業務としてではない。それゆえ、この枠組みを監査役監査に適用することは本来不適切であるが、あえて示すとすれば、計算書類と事業報告を監査の主題とする場合には証明—監査手続—合理的保証からなる監査の枠組み、取締役の職務執行（行為）を監査の主題とする場合には、調査—監査手続—限定的保証からなる監査の枠組みとして規定されることになるであろう。

練習問題 5-3

監査法人が依頼人のニーズ（合理的保証=監査）に応えるには、「公認会計士が行う認識活動に対して制約がないこと」が前提であり、そのうえで、製品の原価計算が適切に行われていることについて合理的な基礎を確かめることが必要である。問題は監査判断を支える「一般に公正妥当と認められる原価計算の基準」が存在するかどうかである。米国商務省が言及する具体的な基準があれば、それを採用すればよいが、特別の指示がない場合には、公認会計士自身が「一般に公正妥当と認められる原価計算の基準」またはそれに相当するものを適用せざるを得ない。さらに、米国商務省がどの程度の保証を求めるかによって、公認会計士の対応は異なるが、特別な指示がない場合には、限定的保証（レビュー）が無難な対応であろう。もし具体的な判断基準が先方から指示されていない場合には、公認会計士が採用した原価計算に関する判断基準を具体的に記載しておくことも必要であろう。そのうえで「限定的保証」を与えるべきである。また、わが国では保証業務の範疇には含まれないが、「合意手続による限定的保証」も選択肢としては考えられる。

ただ、設問のように、依頼人が同時に被監査会社である場合には、公認会計士は依頼人の利益を擁護または代弁する立場に追いやられ、実質的に代弁業務（advocate）に従事する可能性があり、外観的独立性の問題に抵触する可能性がある。

練習問題 6-1

1. × 監査法人は公認会計士である社員のほか、公認会計士ではない社員（特定社員）から構成される。ただし、特定社員は公認会計士法第 2 条第 1 項に規定する業務を行うことはできない。
2. × 公認会計士試験合格者で「実務補習」・「業務補助等」の要件を満たした者で、「公認会計士」という名称を使って業務を行うことを希望する者は日本公認会計士協会の会員名簿に登録しなければならない。これが、同時に「開業登録」となる（公認会計士法第 17 条）。
3. × 公認会計士が、公認会計士法上、業務として従事できるのは、「財務書類の監査または証明」だけでなく、「財務書類の調製」・「財務に関する調査や立案」・「財務に関する相談」も可能である。非言明（行為・システム・プロセス）を保証の主題とした業務については、同法上、制約はない。
4. × 公認会計士法上、公認会計士に独占的業務権が与えられているのは言明の監査全般ではなく、「財務書類の監査または証明」である。
5. × 「有限責任監査法人については、社員全員が有限責任を負う。」の部分が誤り。有限責任監査法人においても、指定有限責任社員は被監査会社と第三者の双方に対して無限連帯責任を負う。以下の表を参照されたい。

① 法第 2 条第 1 項に規定する監査証明業務に係る債務		被監査会社等	対第三者	
無限責任 監査法人	指定社員制度を採用していない監査証明業務	すべての社員	○	○
	指定社員制度を採用した監査証明業務	指定社員	○	○
		その他の社員	×	○
有限責任 監査法人	監査証明業務（特定証明に限る。）	指定有限責任社員	○	○
		その他の社員	×	×

※無限連帯責任 ○：あり ×：なし

出所：日本公認会計士協会 法規委員会研究報告第 8 号「有限責任監査法人制度に関する Q&A」2008 年 6 月 10 日 3 頁。

練習問題 7-1

- ① ○
- ② × 会社法上の大会社が上場会社であるとは限らない。ただ、上場会社でなくとも有価証券報告書提出会社となることはありうるので、注意を要する。
- ③ ○ 図表 7-4 を参照のこと。
- ④ ○ 図表 7-4 を参照のこと。
- ⑤ × 内部統制報告書の提出は上場会社に義務づけられている。
- ⑥ × 四半期連結報告書の提出は上場会社に義務づけられている。

練習問題 7-2

- ① × 有価証券通知書は開示書類ではない。
- ② × 公認会計士が監査するのは有価証券届出書に記載された会計情報ではなく財務諸表である。
- ③ × 臨時報告書に記載されている情報の性質・内容にかかわらず、臨時報告書自体が監査の主題ではない。
- ④ ○ 「流通市場を利用している会社」とは上場会社のことである。したがって有価証券報告書と四半期報告書の定期的提出が義務づけられている。このほかに、上場会社については、内部統制報告書の提出が義務づけられている。
- ⑤ × 内部統制報告書（連結レベル）は有価証券報告書とは別個の提出書類であり、有価証券報告書のなかに記載されるのではない。

練習問題 7-3

【解答】 要求される

【解説】 発行市場における開示規制が適用されるかどうかは、有価証券の発行のつど、個別に判定される。いったん株式が上場されれば、その後の届出は必要ではない（免除される）というのではない。今回の設問の有価証券の発行状況は種類・発行総額・新規株式の取得者の条件をすべて満たしており（図表 7-5 参照）、有価証券届出書の提出が必要となる。かくして有価証券届出書に記載される財務諸表について公認会計士・監査法人による財務諸表監査が必要となる。

練習問題 7-4

- ① ○
- ② ×
- ③ ○
- ④ ×
- ⑤ ○
- ⑥ × インサイダー情報の入手が禁止されているのではない。インサイダー情報を得る立場にいる者（とりわけ取締役・監査役・公認会計士など）が、当該情報が開示されるまでの期間、当該会社の証券売買をすることを厳しく禁止している（金融商品取引法第 166 条）。
- ⑦ ○

練習問題 7-5

- ① × 公認会計士または監査法人が「四半期レビュー」という方式を通じて信頼性を保証するのは、四半期報告書ではなく、四半期連結財務諸表である。
- ② × 四半期報告制度は東京証券取引所の自主規制の一環として行われてきたが、証券取引法において制度化されたものではない。また、この制度は商法（会社法）には導入されていない。
- ③ × 銀行など一部の業種については、従来の半期報告制度も存続している。
- ④ × 「財務報告に係る内部統制」についての経営者の評価結果は年度末1回のみであり、四半期報告制度とは直接の関係はない。
- ⑤ × 中段までの内容は正しい。有価証券報告書提出会社が四半期報告書を任意に提出することは認められている。
- ⑥ × 原則的には四半期連結財務諸表であるが、連結財務諸表を提出していない上場会社の場合には、単体の四半期財務諸表を作成しなければならない。

練習問題 7-6

- ① ○ 言明の監査である。
- ② ○
- ③ × 内部統制報告書は、従来の有価証券報告書に添付される別個の財務書類である。
- ④ × 内部統制報告制度は**年度末における**「財務報告に係る内部統制」についての経営者の評価結果を経営者の言明として報告する制度である。
- ⑤ × 中段までの内容は正しい。内部統制報告書の提出についても、有価証券報告書提出会社が任意に提出することは可能である。
- ⑥ × 内部統制報告書は連結グループ全体での「財務報告に係る内部統制」についての**運用状況についての**経営者の言明である。

練習問題 8-1

- ① ○
- ② ○
- ③ × 「一般に公正妥当と認められる監査の基準」は、金融庁企業会計審議会が公表する『監査基準』だけでなく、日本公認会計士協会が公表する『監査実務指針』、その他の監査の慣行を含む、広い概念である。
- ④ ○

練習問題 8-2

- ① ○
- ② × 過去における監査実務のなかで育まれた監査の慣行以外に、『監査基準』の設定主体で合意された監査実務は『監査基準』を構成することになる。
- ③ ○

練習問題 8-3

- ① × アメリカ公認会計士協会は、SEC の立場（主張）を基礎におき、職業会計士による財務諸表監査全体の質を規制する基準としての監査基準を作成した。
- ② ○ なお、現在においても、SEC 監査以外の財務諸表監査に係る監査基準については、アメリカ公認会計士協会がその設定主体となっている。
- ③ × PCAOB は独立の民間機関である。
- ④ × 本書 141 頁以下を参照されたい。

練習問題 8-4

- ① ○
- ② ○
- ③ ×
- ④ ○
- ⑤ ○

付記：④・⑤の適用優先順位は低いですが、これも「慣行」に含まれ、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」を構成することになる。

練習問題 8-5

【解説】 反論する。

【理由】 現在の財務諸表監査の中心は、法の枠組みのなかで実施されている「制度としての財務諸表監査」である。この制度として実施されている財務諸表監査にとって最も重要なことは、社会の人々から信頼を受けるものでなければならない、ということである。そのためには、①公認会計士が従事する財務諸表監査全体の質（とりわけ、監査手続全体の質）と②公認会計士が財務諸表監査において負う責任の範囲とが利害関係者にとって明示されていることが必要であるからである。

監査基準とは、上記①と②を示したものに他ならず、監査報告書において「監査基準に準拠したこと」を記載するのは、このことを公認会計士全員が監査報告書読者に明らかにし、とりわけ監査手続全体の質を保証しているのである。

確かに、個々に実施した監査手続を監査報告書に記載することは、その読者にとって具体的でわかりやすいが、そのような記載を認めることは、結果として上記2つが達成されないことを意味する。監査基準の設定に成功したということは、公認会計士による財務諸表監査の発展にとって、その意味で決定的なことであった。

練習問題 9-1

1. × 「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は階層化されており、そのなかで最も規範性が強い、階層の上位に位置するのが企業会計審議会または企業会計基準委員会から公表された会計基準である。これ以外にも、日本公認会計士協会が作成した会計の実務指針も含まれる。詳細は本書 170 頁を参照されたい。「我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準」についての考え方も、同じである。
2. × 企業会計の基準とは取引の認識・測定に関する会計上の原理や会計処理の方法や手続に関するルールだけでなく、財務諸表上の表示に関するルールも含まれる。
3. ○ 『監査基準』の「第四 報告基準」・「基本原則 2」を参照のこと。
4. ○ 『監査基準』の「第四 報告基準」・「基本原則 2」を参照のこと。
5. × わが国においては、特定の会計基準それ自体を適用することの妥当性を判断することは、基本的には認められていない、と解する（反論があるかもしれない）。「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」からの逸脱した判断を許す、いわゆる「離脱規定」がないのが理由である。しかし、異常な状況の場合には、かえって誤解を生じさせる表示がなされる場合も当然起こり得る。この問題は、以下の問 10 とも関係して、公認会計士にとっては非常に扱いの難しい、悩ましい問題である。
6. ○ 『監査基準』の「第四 報告基準」・「基本原則 2」を参照のこと。
7. ○ 金融商品取引法における財務諸表監査と会社法の計算書類監査とは、「実質的一元化」という方針のもとに実施されている。しかも、会社法第 431 条は「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定し、さらに会社計算規則第 3 条は「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と定めている。第 2 章で説明した原理的な違いは別として、制度の運用に際しては、両者は一元化している」と理解しなければならない。本書 171 頁参照のこと。
8. × 監査人が取引の法的な形式を無視してはならないが、取引の法的な形式にとらわれて、

本来最も重視すべき「取引の有している経済的実質」についての判断がおろそかになってはならない。「substance over form」（経済的実質優先思考）なる考え方がそれである。当該取引の経済的実態を最も適切に表現する会計処理の方法と表示方法を判断するのが監査人の役割である。「課税所得の実質判断」とは異なる。

9. ○ 本書 170-171 頁と図表 9-1 を参照されたい。
10. ○ または × 通常の状態のもとでは、財務諸表が「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に準拠して作成されていたことが確かめられた場合には、監査人はその財務諸表について適正意見を表明することとなる。その限りでは○である。

しかし、被監査会社を取り巻く状況のいかんにかかわらず、会計基準への準拠は財務諸表の適正表示を導くか、という問題となると、答えは分かれるかもしれない。著者はその場合には×と考える。この問題は、外国の訴訟事件においても意見が激しく分かれる、最も扱いにくい争点である。1969年のアメリカにおける Continental Vending Machine Corporation の事例 (Lybrand, Ross Bros. & Montgomery), カナダにおける 1998年の事例 (Touche Ross & Co.), イギリスにおける 1979年の事例 (Arthur Andersen & Co.), そしてわが国の 1993年の昭和シェル石油の事例 (青山監査法人) がそうである。また 2006年のライブドアの事例 (港陽監査法人) もこの問題に関係している部分がある。

練習問題 10-1

1. × 監査法人が継続的に非監査証明業務を提供する関係にある場合、公認会計士法上、監査証明業務が禁止されるのは、すべての被監査会社ではなく、大会社・金融商品取引法監査適用会社等である。公認会計士法第 24 条の 2 を参照のこと。
2. ○ 関与した会計期間は 20×1 年 3 月 31 日を末日とする事業年度であり、監査役就任 20×2 年 6 月 29 日は、関与した会計期間の翌会計期間の終了日を過ぎている。したがって、法律上問題はない。公認会計士法第 28 条の 2 を参照のこと。
3. × 内部統制監査初年度に限定する条件であっても、法令の規定する「継続的」に該当する。被監査会社 ABC 社からの内部監査業務委託は、同監査法人が行う内部統制の監査の対象となり、その意味で「自己監査」となりうる。内部監査業務を行う部署が別組織であっても、監査法人の独立性の問題は消えない。
4. ○ 当該取引が「公正な取引」であれば、公認会計士法に規定する「経済的利益の供与」には該当しない。
5. × 外観的独立性に対する規制は、外観的独立性に与える要因の内容に応じて、監査基準・関係法令・倫理規則に分けて行われている。

練習問題 10-2

監査人が被監査会社に対して提供する MS 業務の是非についてである。会計の職業的専門家である公認会計士が会計事務所を経営する以上、会計事務所が監査業務のみならず、税務業務そして MS 業務に職域を拡げることは自然の成り行きである。むしろ、非監査業務からの収入を増やすことは、監査人の独立性を経済的意味で強化することにもつながるはずである。この立場が基本である。

しかし、MS 業務の問題は、公認会計士の立場ではなく、公認会計士（監査人）の監査用役を利用する社会の人々の立場から提起されたものである。MS 業務を被監査会社に対して提供することが、結果として、公認会計士の監査判断を弱め、監査職能の脆弱化を引き起こすのではないかとの社会の知覚（とりわけ SEC の知覚）が強まったことにある。公認会計士側は、反対に、MS 業務を通じて得られる企業の内部情報はむしろ監査に役立つものであるとの主張を行った。ある意味では「水掛け論」にもなっていた。そして、この問題の解決は、基本的には、2001 年の Enron 事件とその翌年制定された SOX 法の制定を待たなければならなかった。

練習問題 11-1

1. × 職業的懐疑心は、監査意見の形成に至る段階まで保持されなければならない。
2. ○
3. ○ 「一般基準」のなかに「監査の品質管理」に関する規定が設けられている。
4. ○

練習問題 12-1

1. × 前段は正しい。公認会計士が虚偽証明によって監査契約者に対して損害賠償責任を負う場合があるとすれば、会社法上であって、金融商品取引法上ではない。金融商品取引法が保護する者は証券取引に参加する一般投資家であり、証券を発行する企業ではない。
2. ○ 監査人が被監査会社に対して損害賠償責任を負う場合は、民法または会社法であって、金融商品取引法ではない。
3. × ただし、「監査契約当事者である会計監査人によって実施された監査が『一般に公正妥当と認められる監査の基準』に準拠した監査が実施されなかった」ことの立証は、原告（会社側）が負わなければならない。
4. ○
5. ○ 監査人が金融商品取引法に基づく損害賠償責任を第三者に対して負う場合は虚偽証明であって、不正を発見できなかったことではない。ただし、民法第 709 条に基づいて監査人

に対して損害賠償責任を求めることは可能である。民法第 415 条は不可。

練習問題 13-1

1. × 財務諸表監査契約に先立って必ず実施しなければならない「特別の利害関係」のチェックは、公認会計士の側で行うのであって、依頼人である企業が行うのではない。
2. ○
3. × 監査契約に関与した業務執行社員が監査意見の表明のための「合理的な基礎」を確かめたと判断した場合でも、監査報告書の作成に取り掛かる前に、事務所内において「意見表明に関する審査」を受けなければならない。これは『監査基準』の「報告基準」（基本原則 5）が要求しているところである。
4. × 公認会計士による財務諸表監査が法律で強制されている場合においても、財務諸表の範囲は異なる。金融商品取引法における監査の主題である財務諸表と会社法における監査の主題である計算書類は、単なる名称の違いではなく、その範囲（内容）において必ずしも同じではない。本書 217 頁を参照されたい。また、私立学校振興助成法における財務諸表監査の主題はでは、貸借対照表と収支計算書が監査の主題である。
5. × 「意見表明に関する審査」の原則は「審査担当パートナー」（レビュー担当者）による審査であり、審理委員会などによる合同審査ではない。品質管理基準委員会報告書第 1 号（71 項・75 項）を参照のこと。

練習問題 14-1

- ① 貸借対照表に表示されている売掛金 100,000 千円は適正に表示されている。
- ② ・貸借対照表に表示されている売掛金 100,000 千円は実在している（**実在性**）。
・貸借対照表に表示されている売掛金 100,000 千円は営業債権であり、ABC 社の所有に属するすべての営業債権が表示されている（**網羅性**）。
・貸借対照表に表示されている売掛金 100,000 千円は回収可能な金額として表示されている（**回収可能性：評価の妥当性**）。
- ③ 売掛金 100,000 千円には、当期に新たに取引を開始した XYZ 社に対する出荷にかかる売掛金 20,000 千円が含まれている。
- ④ 新規顧客に対する信用販売（掛売り）、営業部・信用調査担当者による調査結果に基づき、関係責任者の正式な稟議を経て行われている。
- ⑤ 新規顧客に対する信用販売に関する社内手続については、承認を受けるための手続が業務規程（業務マニュアル）において明確に規定されており、かつ、厳格に運用されている。

【解説】

貸借対照表に記載された売掛金 100,000 千円は経営者の言明である。この言明が真であるかどうかを監査人が調べるわけであるが、売掛金統制勘定（総勘定元帳）の期末残高と照合するだけでは上記の言明（売掛金 100,000 千円）を調べたことにはならない。もっとも「貸借対照表に記載されている売掛金残高は売掛金統制勘定（総勘定元帳）の期末残高と一致する。」もアサーションである。監査人が上記の言明を調べるには、この言明が有している会計上の意味を明らかにする必要がある。この「会計上の意味」をアサーション（assertion）と称している。

注意してみると、この売掛金 100,000 千円という言明が適正に表示されているとの結論を監査人が下すためには、さまざまなアサーションを識別し、それについて証拠を確かめなければならないことがわかる。問題は②以下のレベルにおけるアサーションとして何を識別するかである。上記の解答はその一部にすぎない。③では、新規顧客についてアサーションを識別したが、営業拠点（支店・営業所など）に関係づけて識別することもできるし、販売日に関係づけることも可能である。あるいは、特定の製品（商品）に関係づけることもできる。④・⑤についても、同様である。「信用売上に対する内部統制手続は適切に整備・運用されている。」「売掛金の請求と回収に対する内部統制手続は適切に整備・運用されている。」のように、内部統制に関係づけることも可能である。

最後に言及しておかなければならない点は、上記の 5 つのレベルのうち、財務諸表監査に従事している監査人（公認会計士）が証拠を確かめなければならないものはどれか、という問題である。①～③については、読者のすべてが同意するであろう。では④についてはどうであろうか。また⑤についてはどうか。

特定のアサーションを識別するかしないかは、何によって決まるのであろうか。また、アサーションはどのような文の形式で記述するのであろうか。さらに、特定のアサーションを識別するかしないかは、監査の基本型や監査人の役割にどのように影響を与えるのであろうか。これら一連の問いかけは財務諸表監査を考える際に最も基本的で本質的なものである。

練習問題 14-2

①～⑥を識別する会計観は、財務諸表監査をあくまで財務諸表に表示された項目の金額の妥当性の検証と理解する立場である。たとえば財務諸表上の特定の勘定科目に関係する業務の内部統制が著しく不備であっても、監査人は内部統制にまったく依拠することなく、財務諸表に表示された金額を実質的に裏づければよい、とする立場である。この立場のもとでは、内部統制は会計事項（a matter of accounting）ではない。

これに対して、⑦～⑧も含めて識別する会計観とは、財務諸表の適正表示の構成要素として有

効に機能する内部統制の存在を認識する立場である。内部統制は会計事項であるとする立場である。全体として有効に機能する内部統制が存在しない状況においては、財務諸表監査はそもそも成り立たず、したがって、著しく不備である関連内部統制が明らかになった場合には、そのことを監査意見に関係づけるべきであるとする立場である。

内部統制を財務諸表監査においてどのように位置づけるかは、「会計とは何か」・「財務諸表監査とは何か」といった本質的な問題に深く関係する基本問題である。この問題に関心のある読者は『発展篇』「第6章 内部統制報告書監査」の**研究テーマ**を参照されたい。

練習問題 15-1

- ① × 監査リスク・アプローチは、財務諸表上の金額を監査人が監査手続を通して実証する（裏づける）という考え方ではなく、財務諸表の重要な虚偽表示を監査計画の段階から見つけにかかるというところに重点をおく考え方である。「実証主義」ではなく「反証主義」である。実証主義においても反証主義においても、経営者や従業員からなされる説明や提出される資料を鵜呑みにするのではなく、被監査会社を取り巻くビジネス環境、被監査会社の内部統制の有効性の程度、さらには監査対象としての財務諸表項目の重要性を考慮しながら、監査手続の選択・適用を行わなければならないことは同じである。しかし、監査手続の選択や適用を行う場合の基本的考えが違う。
- ② × 監査手続をとらえる視点を「リスク」においたところに、監査リスク・アプローチの特徴がある、というのではない。監査リスクを「重要な虚偽表示が検出できず、誤った監査意見を表明してしまう可能性」を監査リスクと定義したうえで、財務諸表項目の固有リスクと財務諸表項目の関連統制リスクを基礎におきながら、財務諸表の重要な虚偽表示を監査計画の段階から見つけにかかるというところを強調するところに、監査リスク・アプローチの特徴がある、と理解する必要がある。上記①の理由も併せて参照されたい。
- ③ ○ 明示的には記載されていないが、「監査の基準は、私どもに連結財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。」という文言に黙示的に含まれている。
- ④ ○
- ⑤ × 監査リスクの水準は当該監査期間において維持される。しかし、重要性の基準値は監査計画の策定段階においては意味を有するが、その後の監査手続や監査を取り巻く状況の変化あるいは検出事項の内容を踏まえて修正されることは当然ありうる。
- ⑥ ○ 「実施基準」の「一 基本原則 1」において、監査リスク・アプローチの採用が義務づけられている。

練習問題 15-2

- ① ×
- ② ○
- ③ ×
- ④ ×
- ⑤ ×

【解 説】 許容される発見リスクの水準は低くなるので、したがって監査人は質的にも量的にも強い証拠を形成する必要がある。

練習問題 15-3

- ① ○
- ② ×
- ③ ○
- ④ ○
- ⑤ ×
- ⑥ ×

【解 説】 許容される発見リスクの水準は低くなるので、したがって質的にも量的にも強い証拠を監査人自身が自ら確かめる必要がある。

練習問題 15-4

- ① ○
- ② ○
- ③ ×
- ④ ×
- ⑤ ○

【解 説】

- ③ 売掛金の監査計画を策定する際、監査人は DR を設定しなければならないが、その前に、まず AR の水準を決定しておかなければならない。
- ④ IR を小さく設定することは可能であるが、CR は内部統制を評価してみなければ決定できない。被監査会社の業種の特徴と CR とは基本的に関係がない。

練習問題 15-5

- ① ○
- ② × 財務諸表の利用者の判断を誤らせることになるような重要な虚偽の表示が財務諸表に潜在する可能性は財務諸表リスクであって、監査リスクではない。監査リスクは、重要な虚偽の表示を監査人が看過して、誤った監査意見を形成する可能性をいう。
- ③ × 固有リスクは、「経営環境により影響を受けるリスク」と「特定の取引、勘定残高、開示などが本来有するリスク」から構成される。問題文では、少なくとも最初のリスクが識別されていない。
- ④ × 「統制評価手続」ではなく「運用評価手続」と現行ではなっているので、この部分で誤りと判断した人も多いと思われる。本書では、「統制評価手続」なる概念は尊重し、「整備評価手続」と「運用評価手続」としているの、その意味では誤りではない。
- ×とする理由は「その統制リスクの程度に相応する統制評価手続を実施して」という部分にある。すなわち、統制評価手続は統制リスクの暫定的評価の程度に応じて必ず実施されるのではなく、
- ① 財務諸表項目の監査に関連して、関連内部統制が有効に運用していると想定し、監査人が当該内部統制に依拠する場合、
- ② 財務諸表項目の監査に関連して、実証手続だけでは当該財務諸表項目レベルにおいて十分かつ適切な監査証拠を確かめることができないと判断した場合、
- である。
- ⑤ × 監査リスクとは、「財務諸表に重要な虚偽の表示が含まれているにもかかわらず、監査人がそれを看過し、結果として無限定適正意見を表明してしまう可能性である。

練習問題 15-6

※本書2刷は（ ）の番号が該当番号です。

- ① × 「虚偽表示」ではなく「重要な虚偽表示」である。また、「財政状態および経営成績」ではなく、「財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況」である。
- ② × 監査リスク・アプローチは、監査計画の策定段階において固有リスクと統制リスクを個々に評価することから開始されるのではなく、財務諸表が著しく歪められている可能性——結合リスク：固有リスクと統制リスクを結合した重要な虚偽表示リスク——を評価するところから開始される。
- すなわち、発見リスクの水準が「重要な虚偽表示のリスク」を評価したうえで決定されるという部分は正しいが、その評価手順の説明が誤っている。『監査基準』の平成17年改訂「前文」では「原則として、固有リスクと統制リスクを結合した『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することとした。」とあるが、固有リス

クと統制リスクを個々に評価することは否定するものではない。しかし、原則は「結合リスクとしての評価」である。それゆえ、「個別に評価し、さらに」を「結合した」に変え、文末に、「固有リスクと統制リスクを個々に評価することも可能であり、状況によっては、両者を分けて評価した方が適切な場合もある。」とすれば、答えとして完全となる。

- ③ ○ 監査手続の体系には、実証手続と統制評価手続——整備評価手続と運用評価手続——からなる。設問にある「内部統制の有効性を評価するための監査手続」というのは、監査手続の体系における「運用評価手続」に相当する。図表 15-2 を参照されたい。
- ④ (削除) ○ ただ、内部統制上の改善指導を行うことによって、統制リスクを低減させる余地は残っており、内部統制の評価結果を変更することはある。
- ⑤ (④) ○
- ⑥ (⑤) × 前段は正しい。監査人が虚偽表示の重要性の基準値を当初の値よりも大きく改訂した場合には、監査リスクも当初より低くなり、また虚偽表示の重要性の基準値を当初の値よりも小さくした場合には、監査リスクも当初の水準より高くなる。監査人が考慮する重要性の基準値と監査リスクの間には、負の相関関係がある。
- ⑦ (⑥) × 監査リスクは精査を採用した場合でも、ゼロにはならない。非サンプリング・リスクは、精査の場合であれ、必ず発生するからである。

練習問題 15-7

- ① ×
 ② ○
 ③ ×
 ④ ×

【解 説】 監査リスク・アプローチは、監査人が状況に応じて監査リスクを任意に引き上げ、あるいは任意に引き下げを許すものではない。監査リスク・アプローチは、社会的に求められ、かつ監査人全体として維持しなければならない「合理的に低い監査リスク」を所与として、この水準が最低限維持できるように監査手続を予定し、監査資源の配分と利用を達成しようとする監査戦略である。それゆえ、監査リスクを監査人が任意に上げ下げするような記述を含む選択肢は、すべて誤りということになる。

監査人の法的責任を認めた判決が出た場合、規制当局より「監査の厳格化」を求める方針が出された場合、監査基準の改正が行われた場合には、従来の監査環境とは異なる新しい環境が作り出されたと判断し、従来の監査手続のままでは監査基準にいう「合理的に低い水準」は達成困難と判断すべきであろう。したがって、監査人は監査リスクを引き下げる必要がある。

練習問題 15-8

- ① ○
- ② ×
- ③ ×
- ④ ×

【解説】

監査人が実証手続を実施しなくても、売掛金に重要な虚偽表示があるというリスクが監査リスク以内に抑えられている場合は、 $IR \times CR \times DR$ が AR の数値よりも小さい場合である。その他の場合には、実証手続が必要である。

	DR×CR×IR	AR	
①	8%	10%	……正解
②	12%	5%	
③	7%	4.5%	
④	12%	5.5%	

練習問題 16-1

1. × 監査人が検出した財務諸表上の虚偽の表示が重要であるかどうかは、当該虚偽表示が**財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与える程度**によって判断されなければならない。
2. ○
3. × 後段は正しい。監査人が意見表明に際して適用する重要性の判断は、監査計画の策定に際して設定した重要性の基準値ではなく、その後監査の過程で見直され改訂された重要性の基準値である。
4. × 個々の財務諸表項目や取引について別個の基準値をそれぞれ設定するという考え方ではなく、全体的な基準値よりも小さい値として設定すればよく、必ずしも財務諸表項目ごとに異なる基準値を設定することが求められているわけではない。
5. ○
6. × 重要性基準値とは個々の財務諸表項目について判断された「重要性の値」のことであり、通常、監査人が監査報告書において除外事項を付すという判断を起こさせる最小値(限界値)である。それは上限と下限で示され金額の幅で示されるのではない。

(問題 6 は本書 2 刷では削除しました)

お詫び: 第 16 章の 282 頁に、重要性基準値を「金額的幅」として説明したところがある。監査実務において、金額的基準値をある幅の金額でとらえることがあるのかわからないが、関

値という用語からすると、ある一定の金額（限界値）であり、幅ではないようにも感じられる。また、そのような金額的幅でとらえる説明は監査基準委員会報告書でもなされていない。それゆえ、現時点では、それは誤りであると判断し、訂正をお願いする次第である。幅でとらえる説明がない限り、本書改訂の際に、訂正させていただくこととする。

練習問題 17-1

- ① ○
- ② ○
- ③ ○
- ④ ○
- ⑤ ○

付記：監査プロセスの各局面に応じて、監査証拠の評価が、それぞれの目的のもとに、しかるべき監査人によって行われている、という状況を理解することが重要である。

練習問題 17-2

- ① × 監査証拠の事前評価は監査計画の策定で行われる。
- ② ○
- ③ ○
- ④ × 監査証拠の事後評価は、業務執行社員または総括マネージャーだけでなく、監査補助者や審査担当責任者もそれぞれの立場から行う。
- ⑤ ○

練習問題 17-3

1. ○ 「売掛金にかかる内部統制が有効に機能している。」を監査要点（立証命題）として設定し監査手続を実施した結果、上記の立証命題が否定されたとしよう。すなわち、売掛金の内部統制は有効に機能していなかったことが確かめられた。しかし、財務諸表監査において、**売掛金の内部統制が有効に機能していないこと（重要な欠陥が存在していること）**を理由に、限定意見あるいは不適正意見（あるいは意見不表明）とすることはできない。
2. × 証拠不確定は証拠ではない。監査証拠が確かめられていないという状況である。また、監査の主題の結論の選択肢は、上記の分類にそのまま対応していない。
3. × 『監査基準』は、職業的懐疑心の行使を監査プロセス全域にわたって求めている。

4. ○
5. × 前段は正しい。非サンプリング・リスクは監査プロセスの全域で発生する。注意を要するのは、監査証拠の事後評価における非サンプリング・リスクが高いという点である。
6. ○
7. × 監査担当者が個々の監査要点について形成した監査証拠（個別証拠）は、審査担当責任者による審査を経る前に、所属する監査チームの上司や業務執行社員による「監査調書のレビュー」を通じて評価される。審査担当責任者による審査は、その後である。

練習問題 18-1

【解答】 ④

練習問題 18-2

- ① 導入区分
- ② 導入区分
- ③ 意見区分
- ④ 意見区分
- ⑤ 概要区分……正解
- ⑥ 追記情報区分

練習問題 18-3

- ① × 導入区分ではなく概要区分。
- ② ○
- ③ × 意見区分に記載される文言は、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財務諸表が作成されているか否かに関する監査人の文言である。
- ④ ○
- ⑤ × 「事実の記載」として記載される文言は「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査が行われたこと」についてだけである。
- ⑥ × 二重責任の原則は公認会計士の監査報告書の最初の文節(導入区分)に明示されている。

練習問題 18-4

- ① × 公認会計士は財務諸表の有用性ではなく、財務諸表の適正表示について意見を表明する。
- ② ○ 代表取締役社長とする会社も出てきている。
- ③ ○
- ④ ○
- ⑤ ○
- ⑥ ○
- ⑦ × 重要な虚偽表示が誤謬によるものであれ、不正あるいは違法行為によるものであれ、重要な虚偽表示をもたらす源泉は問わない。

練習問題 19-1

- ① × 著しく重要な影響を及ぼす不当な会計処理は負の証拠。したがって不適正意見を表明する。問題の会計処理は除外事項であり、「追記情報」として処理してはならない。
- ② ○ 負の証拠。問題の会計処理を「除外事項」として記載する。
- ③ × 著しく重要な影響を及ぼす不当な会計処理は負の証拠（確定証拠）。したがって、不適正意見。意見不表明報告書とは結びつかない。
- ④ × 著しく重要な影響を及ぼす不当な会計処理は負の証拠（確定証拠）。したがって、除外事項として取り扱うのが正しく、追記情報として取り扱ってはならない。かくして、限定意見か不適正意見のいずれかが表明されることとなり、意見不表明報告書とは結びつかない。

練習問題 19-2

- ① × 監査報告書の概要区分には、監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して行われた旨が記載される。
- ② × 確定証拠（負の証拠）であり、したがって「著しく違反している」ことを受けて、不適正意見となる。
- ③ ○
- ④ ○

練習問題 19-3

- ① ×……解説を参照
- ② ×
- ③ ×
- ④ ○

【解 説】 会計処理の変更が正当な理由によるものと監査人が判断した場合には、監査報告書の保証区分においては、無限定適正意見を表明し、それ以外には一切言及しない。財務諸表の脚注には、①減価償却方法の変更がなされた旨、②変更の理由、③変更が財務諸表に与える影響が記載されている。しかし、正当な理由に基づく会計処理の変更であれ、前年度と異なる会計基準で財務諸表が作成されていることは事実であるので、そのことに対する財務諸表利用者の注意を喚起させるため、正当な理由による会計処理の変更がなされたことを「保証区分」には関係させず「追記情報」として記載する。

練習問題 19-4

- ① ○
- ② × 保証の問題として処理する。情報提供（追記情報）として処理してはならない。
- ③ × 確定証拠（負の証拠）の問題なので、証拠不確定の問題ではない。
- ④ ×

練習問題 19-5

- ① ○
- ② ○
- ③ ○
- ④ ○
- ⑤ ×
- ⑥ ×

【解 説】 財務諸表の信頼性の保証につながるメッセージが答えとなる。

練習問題 19-6

【解答】⑥⑦

【解説】

⑥ 意見区分に記載する除外事項

⑦ 内部統制の機能状況（著しい不備が存在しても）そのものは除外事項とならない。③と比べよ。内部統制報告書監査においても、その存在だけでは除外事項とならない。内部統制監査では除外事項となる。⑦の問題の答えの筋道を考えることは極めて重要である。

練習問題 20-1

1. × 著しく重要な未確定事項や被監査会社の継続的事業担当能力に著しい疑義を認めた場合にも、意見不表明は出される。
2. × 有効に機能していない内部統制の存在を理由にした意見不表明はできない。有効に機能していない内部統制が関係する財務諸表項目を識別し、その財務諸表項目の表示を支える会計帳簿や会計記録等が著しく不備であることによる監査手続の制約を理由にする。
3. × 著しく重要な負の証拠（会計基準準拠性違反）が検出された場合には、監査人は①当該負の証拠が存在すること、②負の証拠と判断する理由、③当該重要な負の証拠が財務諸表に与える影響を監査報告書に記載し、不適正意見を表明する。
4. ○ ただし、被監査会社に与える影響が甚大で多面的であり、当該企業の継続的事業担当能力の問題に飛び火する可能性が強く認められる場合には、「ゴーイング・コンサーン問題」として改めてとらえられることになる。
5. × 監査リスク・アプローチのもとでは、財務諸表において金額的に非常に重要な項目について重要な監査手続（たとえば「棚卸の立会」や「確認」）が実施されなかった場合でも、そのことが直ちに意見不表明に結びつくのではない。

練習問題 21-1

1. ○
2. ○
3. × このような企業の場合には、清算基準あるいはそれに準じた基準に基づいて財務諸表を作成しなければならない。会社更生・準更生の状況にある企業など、継続企業の前提がない場合の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」がわが国の場合にはないので、意見不表明も選択肢であると著者は考える。しかし『監査基準』「第四 報告基準」の「六 継続企業の前提 4」において、不適正意見を表明するものとされている。

©2009 Yoshihide Toba

財務諸表監査 理論と制度 【基礎篇】

国元書房（更新日 2011.03.18）

4. ○
5. ○
6. × 継続企業の前提に関する監査人の検討の結果によっては、資産評価や引当金の設定など、さまざまな財務諸表監査上の問題が起こり得る。経営者の対応が不十分であれば、財務諸表リスクも当然高くなる。
7. × 経営者が重要な疑義と認識しておらず評価していないのであるから、当然、継続企業の前提は適切である、ということになるであろう。しかし、監査人が継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況を識別している以上、経営者が評価を行ったか、また経営計画など必要な対応を採ったのかなど確かめる必要がある。その部分について監査人が納得しない限り、「意見表明の適否」を判断しなければならないし、状況によっては「意見不表明」となる。