

## 平成24年公認会計士試験 第I回短答式試験 監査論【講評】

短答式試験おつかれさまでした。今回の監査論についても、ここ数年の試験の傾向どおり、幅広く様々な論点から出題されております。具体的には、倫理規則・公認会計士法から3問、監査実施論から7問、監査報告論から2問、監査基準論、金融商品取引法監査、会社法監査、保証業務、四半期レビュー、内部統制監査、不正、監査の品質管理から1問ずつ出題されております。また、難易度は、正答したい問題であるAランクの問題が13問、正答が可能な問題であるBランクの問題が4問、正答が難しいCランクの問題が3問でした。

さらに、今回の監査論の試験は、出題意図/文言の解釈に戸惑う問題が数問出題されており、かつ、かなり細かな論点や実務的な論点も多数出題されております。

今回の監査論の試験においては、解答が困難な問題もありましたが、全ての問題が組み合わせの問題であったため、消去法を用いることができる点を踏まえると、合格ボーダーは5月の試験と同レベルに落ち着くのではないかと考えております。具体的には、Aランクの問題を13問中12問、Bランクの問題を4問中2問～3問、Cランクの問題を3問中1問、正答したいため、監査論においては15問(75点)程度が合格ボーダーと考えております。

なお、CPAでは、問題5の「イ」の選択肢を他の肢と総合的に判断し、「誤り」の肢として「1」と解答しております。なぜなら、任意で提出した内部統制報告書については、法文上は監査証明を受ける必要はないからです。その詳細な理由につきましては、解説ファイルを参照してください。

しかし、以前、平成22年第I回公認会計士試験の短答式試験の企業法問題19のイの肢では、「上場会社でない有価証券報告書提出会社が、内部統制報告書を任意に提出する場合には、当該内部統制報告書について監査証明を受ける必要はない。」という問題が出題されており、その際、公認会計士・監査審査会から公表された解答において、当該肢が「誤り」と公表されています。この点、今回の問題5のイの肢の正誤判断において、法文上の文言や他の肢との総合的な判断により、「誤り」の肢として、企業法の過去問と反対の見解を採用しております。

しかし、一講師としては、「2」であって欲しいと思っています。なぜなら、国家試験の問題間において本問のような不整合が生じてしまうと、合格するために過去問まで対策した、努力した受講生が間違える可能性が高い一方で、過去問まで学習する時間がなかった受講生が正解する可能性が高いという、国家試験としてあってはならない問題となってしまふからです。

上記のように、過去の問題との整合性を重視するという理由から、問題5の解答が「2」の可能性もあります。しかし、そのどちらが正しいとされるのかは、1月16日に公認会計士・監査審査会から解答が公表されるまで、正直なところ判断できません。

受験生の皆さまは、問題5の解答について検討・議論するよりも、一日でも早く前を向いて、8月の論文式試験の合格を目指し、邁進して欲しいと思っております。

# 平成24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 2 (難易度：A)

- ア. ○ (倫理規則第6条第8項第3号ロ)
- イ. × 前任監査人は、後任監査人からの質問に対して速やかかつ十分に回答しなければならないが、守秘義務を理由に回答を拒否することもありうる。このような場合、後任監査人は、基本原則を遵守するために概念的枠組みアプローチを適用し、監査契約締結の可否(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、慎重に判断すべきであって、必ずしも契約を締結してはならないわけではない(倫理規則第16条、監査基準委員会報告書第33号「監査人の交代」9項、13項、14項)。
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書第24号「監査報告」10項、監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」25項)
- エ. × 守秘義務の対象は、「業務上知り得た情報」であり、これは、会員が、会計事務所等、雇用主及び依頼人から知り得た情報並びに専門業務を行うことにより知り得たその他の会社等の情報であるため、被監査会社から知り得た情報のみに限定されない(倫理規則第6条第1項、注解4)。
- オ. × 会員は、成功報酬に基づいて保証業務の契約を締結してはならないため、監査以外の保証業務であっても、成功報酬を受け取ることはできない(倫理規則第22条第1項)。

**問題 2** 正解 2 (難易度：A)

- ア. ○ (四半期レビュー基準の設定に関する意見書 二 1, 2)
- イ. × 四半期レビューは、年度の財務諸表の監査を前提として実施されるものであり、監査人は年度の財務諸表の監査と適切に組み合わせて四半期レビューを実施するため、監査人は、四半期レビュー計画を、年度の財務諸表の監査の監査計画のなかで策定することができる(四半期レビュー基準 第二 2, 四半期レビュー基準の設定に関する意見書 二 1)。
- ウ. ○ (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」V 2)

- エ. × 四半期財務諸表について、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められる場合、直ちに否定的結論を表明するのではなく、その影響が四半期財務諸表が全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断したときに否定的結論を表明する（四半期レビュー基準 第三 7）。
- オ. × 重要な偶発事象等の将来の帰結が予測し得ない事象又は状況について、四半期財務諸表に与える当該事象又は状況の影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、重要な四半期レビュー手続を実施できなかった場合に準じて、結論の表明ができるか否かを慎重に判断しなければならないため、結論の不表明とする場合もある（四半期レビュー基準 第三 11）。

**問題 3** 正解 5 （難易度：A）

- ア. ○ 無限責任監査法人に新たに加入した社員であっても、当該監査法人の全ての債務について連帯して責任を負うため、加入する前に生じた当該監査法人の債務について免責されることはない（公認会計士法第34条の10の6 第1項）。
- イ. ○ （公認会計士法第34条の14 第2項）
- ウ. × 公認会計士法に定める大会社等の監査証明において、業務執行社員が連続して関与できる会計期間の上限は7会計期間である（公認会計士法第34条の11の3、公認会計士法施行令第16条）。
- エ. ○ （公認会計士法第4条第1項第6号）
- オ. × 監査法人に補助者として所属していた公認会計士が被監査会社の使用人になる場合には、利害関係等の規制に抵触しない。なお、監査法人の関与社員（業務執行社員）が、被監査会社の役員等になる場合には、利害関係の規制の対象になる（公認会計士法第34条の11 第2項、公認会計士施行令第7条第1項1号、第15条6号ロ）。

**問題 4** 正解 2 （難易度：A）

- ア. × 監査事務所は、監査業務に係る審査が完了するまで監査報告書を発行しないことを義務付けなければならないため、いかなる理由があっても、監査業務に係る審査が監査報告書発行後に行われることは認められない（監査基準 第四 一 5、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」64項）。
- イ. ○ （監査基準委員会報告書第32号「監査業務における品質管理」25項、27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」54項、55項）
- エ. × 監査報告書は、監査上の判断の相違が解決しない限り、発行してはならない（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」60項）。
- オ. ○ （監査基準委員会報告書第32号「監査業務における品質管理」37項、38項）

**問題 5** 正解 1 (難易度：C)

- ア. × 外国会社が、外国監査法人等から内閣府令で監査証明に相当すると認められる証明を受けた場合は、我が国の公認会計士又は監査法人の監査証明を受ける必要はない(金融商品取引法第193条の2第1項第1号、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第1条の2)。
- イ. × 有価証券報告書提出会社で上場企業等以外の会社は任意で内部統制報告書を提出できるが、内部統制監査を受ける義務のある会社は、上場会社と店頭上場会社とされている。そのため、任意で提出した内部統制報告書については、法文上は監査証明を受ける必要はない(金融商品取引法第24条の4の4第2項、第193条の2第2項、金融商品取引法施行令第35条の2)。
- ウ. ○ (金融商品取引法第193条の2第1項第3号)
- エ. ○ (連結財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第1条の2、第93条、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第4条第18項、金融商品取引法第193条の2第1項)
- オ. ○ (財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第1条第15項)

注) イ. については平成22年第1回公認会計士試験の短答式試験の企業法**問題19**のイの肢において、「上場会社でない有価証券報告書提出会社が、内部統制報告書を任意に提出する場合には、当該内部統制報告書について監査証明を受ける必要はない。」という問題が出題され、その際、公認会計士・監査審査会から公表された解答において、当該肢が誤っていると公表されている。しかし、内部統制報告書を任意に提出する場合には、上記解説でも記述したが、法文上では、当該内部統制報告書について監査証明を受ける必要はない。よって、イ. の肢は誤りであると判断した。

**問題 6** 正解 4 (難易度：A)

- ア. ○ (公認会計士法第34条の4第1項、第34条の10の8)
- イ. ○ (公認会計士法第24条の2、第24条の3)
- ウ. × 監査法人について、7会計期間以上継続して監査を行うことを規制するローテーション制度は、監査関連業務を行った社員に対する規制であり、監査法人としての継続監査を規制するものではない(公認会計士法第34条の11の3)。
- エ. × 監査人の被監査会社への就職制限に関する規制は、公認会計士法上の大会社等に限定されない(公認会計士法第28条の2)。
- オ. ○ (公認会計士法第34条の10の2第1項、第34条の10の4第2項、第34条の10の6第1項及び第4項)

**問題 7** 正解 2 (難易度：B)

- ア. ○ (会社計算規則第130条第1項1号)

- イ. × 会計帳簿は書面又は電磁的記録のいずれかにより作成することが認められており、会計監査人が書面による会計帳簿の提出を求めなければならないとする規定もない（会社計算規則第4条第2項、会社法第396条第2項）。
- ウ. ○ （会社法第438条第2項、会社計算規則第148条）
- エ. × 計算書類等の承認の特則は、会計監査人の監査報告が無限定適正意見であることが必要であり、限定付適正意見では当該要件を満たすことはできないため、計算書類の承認は必要となる（会社法第439条、会社計算規則第135条）。
- オ. × 計算書類が法令又は定款に適合するかどうかについて会計監査人が監査役と意見を異にするときは、会計監査人は定時株主総会に出席して意見を述べることでできるとされているため、必ず意見を述べなければならないわけではない（会社法第398条第1項）。

**問題 8** 正解 2 （難易度：B）

- ア. ○ （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 四3及び4）
- イ. × 規準が特定の想定利用者へのみ利用可能な場合であっても、保証報告書の形式は積極的形式に限定されない（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 六3、八2）。
- ウ. × 主題に責任を負う者による想定利用者への主題情報の提示がない場合、業務実施者は、主題について直接に結論を報告することとなるが、保証報告書の形式は消極的形式に限定されない（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 八2(3)）。
- 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 五3）
- オ. × 通常、限定的保証業務における実施手続は、合理的保証業務の場合よりも限定されるため、業務実施者の責任の対象となる範囲も制限される（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 二3(3)）。

**問題 9** 正解 4 （難易度：A）

- ア. ○ （監査基準の改訂に関する意見書(H14) 三3(2)）
- イ. ○ （監査基準の改訂に関する意見書(H14) 二3）
- ウ. × 監査の目的が明確化されたのは、平成14年改訂時であり、いわゆる「期待のギャップ」が生じていることも認められている（監査基準の改訂に関する意見書(H14) 三1）。
- エ. × 従前の監査報告書の記載区分は、3区分であったが、「監査の対象、経営者と監査人の責任、財務諸表に対する意見」ではなく、「監査の対象、実施した監査の概要、財務諸表に対する意見」である（監査基準の改訂に関する意見書(H22) 二2(1)）。
- オ. ○ （財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第3条第3項）

**問題10** 正解 4 (難易度：A)

- ア. × 監査チームのメンバーは、当該討議において、経営者、取締役等及び監査役等が信頼でき誠実であるという考えをもたずに、疑問をもちながら討議を行わなければならない(監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」30項)。
- イ. × 不正に関する被監査会社の対応が著しく不適切な場合、監査契約の継続が問題とされるような例外的状況となるが、必ず監査契約を解除しなければならないわけではない(監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」103項, 104項)。
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」18項)
- エ. × 不正な財務報告には、意図的な会計基準の不適切な適用も含まれる(監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」8項)。
- オ. ○ (監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」34項)

**問題11** 正解 1 (難易度：A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」5項, 6項)
- イ. ○ (監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」11項(1))
- ウ. × 内部統制には固有の限界があることから、いかに有効な内部統制であっても、統制リスクは常に存在し、ゼロにはならない(監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」11項(2))。
- エ. × 前半は発見リスクに関する記述であるが、財務諸表全体レベル及び財務諸表項目レベルでその水準が決定されるのは、重要な虚偽表示のリスクである(監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」10項, 13項)。
- オ. × 重要な虚偽表示のリスクは、財務諸表全体レベルと財務諸表項目レベルがあり、前者は財務諸表項目に係る特定の監査要点ごとに識別されるものではない(監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」10項)。

**問題12** 正解 2 (難易度：A)

- ア. × 特定項目抽出による試査において、監査人は、潜在的に誤謬を含む可能性が高い項目などを判断して抽出し、当該特定項目に対して監査手続を実施する。そのため、監査人の判断により抽出した項目に対して実施した監査手続の結果から、母集団全体にわたる一定の特性を推定してはならない(監査基準委員会報告書第9号「試査」14項)。
- イ. ○ (監査基準委員会報告書第9号「試査」37項, 38項)
- ウ. × 統制リスクの程度が高いと評価した場合、監査人は、発見リスクの程度を低くしなければならぬため、実証手続を重点的に実施しなければならない。よって、監査人は、実証手続として実施されるサンプリングにおけるサンプル数を多くする必要がある(監査基準委員会報告書第9号「試査」付録2)。

- エ. ○ (監査基準委員会報告書第9号「試査」付録2)  
 オ. ○ (監査基準委員会報告書第9号「試査」付録2)

## 問題13

正解 4 (難易度: B)

- ア. × 事業上のリスクは、そのすべてが重要な虚偽表示のリスクとなるものではない。また、事業上のリスクには、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクにつながるものも、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクにつながるものもある。ここで、全般的な対応は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクとなる事業上のリスクに対してのみ考慮され、重要な虚偽表示のリスクに該当しない場合や財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクにつながる場合には、財務諸表監査における全般的な対応を考慮する必要はない(監査基準委員会報告書第29号「企業とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」32項、第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」4項)。
- イ. × 監査人は、実証手続の実施によって不正又は誤謬を発見した場合には、それが単発的なものと判断せずに、重要な虚偽表示のリスクに関する評価に与える影響を考慮しなければならない。よって、実証手続の実施によって当初のリスク評価時に想定したよりも大きな金額の誤謬を発見した場合に、それが単発的なものであると判断してはならない(監査基準委員会報告書第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」68項)。
- ウ. ○ (監査基準委員会報告書第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」10項、第27号「監査計画」20項)
- エ. × 当期の売上目標は達成しているが来期の売上の減少が予想される場合、当期の売上が翌期に繰り延べられていないか(売上の期間帰属の適切性、売上の網羅性)が重要な監査要点となる。そのため、期末日後の入金に関する記録を閲覧して売上の計上漏れがないことの確認は実施すべきである。それに対し、当期の売上取引について、損益計算書計上額からサンプルを抽出して、関係会社からの受領証等と証憑突合を行うこと(遡及法)は、売上の発生を立証するための監査手続であるため、本問のような場合には、必ず実施しなければならないわけではない。
- オ. ○ (監査基準委員会報告書第27号「監査計画」6項、17項、18項、第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」7項)

## 問題14

正解 4 (難易度: A)

- ア. ○ (監査基準委員会報告書第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」50項)  
 イ. ○ (監査基準委員会報告書第27号「監査計画」29項)

- ウ. × 経営者確認書の入手は、財務諸表に重要な影響を及ぼす事項について、経営者の意思や判断の内容及び根拠を確認することを目的の一つとしている。しかし、監査人は、財務諸表にとって重要であり、かつ、意見表明に当たって必要と認めた事項を記載するように求めるため、特別な検討を必要とするリスクとして判断した事項について、必ず記載を求めなければならないわけではない（監査基準委員会報告書第3号「経営者確認書」4項(6)、5項(3)6項、7項）。
- エ. ○ （監査基準委員会報告書第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」40項）
- オ. × 監査人は、特別な検討を必要とするリスクに該当するか否かを判断するにあたり、① リスクの性質、② 潜在的な虚偽の表示が及ぼす影響の度合い、③ リスクの発生可能性を考慮する。つまり、監査人は、複雑な取引であるというリスクの性質を有するものについても、虚偽表示のリスクの程度、つまり、潜在的な虚偽の表示が及ぼす影響の度合いやリスクの発生可能性を検討し、特別な検討を必要とするリスクかどうかを判断しなければならない（監査基準委員会報告書第29号「企業とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」103項）。

## 問題15

## 正解 3 （難易度：A）

- ア. × 本肢のような場合、監査人は、経営者の見積額が許容範囲の上限額を超える場合にはその超過額、許容範囲の下限額を下回る場合にはその不足額を、監査人が推定する虚偽の表示として、未訂正の発見した虚偽の表示の集計に含めなければならない（監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」17項）。
- イ. ○ （監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」6項）
- ウ. × 決算日後の監査の過程で見積額が確定し、当初の見積額との間で差額が生じた場合、当該差額が重要でない場合には、監査人は、会計上の見積りが合理的であると判断できる。しかし、当該差額が重要であるならば、監査人は、経営者に対して見積額の修正を求めなければならない（監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」19項）。
- エ. ○ （監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」11項）
- オ. × 監査人は、① 仮定の適切性、情報の適切性及び計算の正確性、② 過年度の見積りと実績との比較、③ 会社の承認手続の検討により、経営者による見積りの合理性に関する監査証拠を入手する。ここで、監査人は、リスク評価手続を実施することにより、②や③に関する監査証拠を入手できる場合がある（監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」9項）。

**問題16** 正解 5 (難易度：C)

- ア. × 経営者が純資産の時価に基づいて、市場価格のない子会社株式の実質価値を評価している場合には、監査人は、① 経営者が算定した純資産の時価が適切であるかどうか、及び ② 計算の正確性を検討する必要がある。ここで、経営者による算出過程の再計算を行うことにより②を検討することができるが、①については検討できないため、再計算のみでは子会社株式の実質価値の評価の妥当性を判断することはできない。
- イ. × 重要資産の時価情報や取締役会で決議された利益計画に基づいて評価を実施している場合であっても、監査人は、利益計画の実現可能性を検討する必要がある。よって、監査人は、経営者が本肢のような評価を実施していることを理由に、当該評価が妥当であると判断することはできない。
- ウ. × 監査人は、ある子会社を含むグループ再編計画が進められている場合に、経営者が当該計画を子会社株式の実質価値の評価に含めていない場合には、当該評価は妥当でないと判断し、当該計画の影響を子会社株式の実質価値の評価に反映させるよう、指導的機能を発揮すべきである。例えば、グループ再編により、当該子会社の事業の大部分が廃止され、他に利用又は売却することができないような場合には、計画が完了していなくとも、子会社の実質価値の評価において当該事業の廃止を考慮すべきである。
- エ. ○ 将来キャッシュ・フローによる評価（正味現在価値法）は、資産や事業体の価値を評価するものとして一般的な手法である。本肢においては、将来キャッシュ・フローは適切に承認された経営計画に基づいて作成されており、監査人も当該経営計画の実現可能性について合理的であると判断しているため、当該評価は妥当なものと判断できる。
- オ. ○ (監査基準委員会報告書第13号「会計上の見積りの監査」21項、第3号「経営者確認書」4項(6))

**問題17** 正解 4 (難易度：C)

- ア. × 販売管理システムに入力されるデータが権限者によって承認されること、漏れなく正確に記録・処理されることを担保する統制活動は、入力情報の完全性、正確性、正当性等を確保する統制であり、業務処理統制に含まれる(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 I 2(6)② ITの統制 ロ b)。
- イ. × システム部門の適切な管理者が販売管理システムと新たに導入する他のシステムとの整合性を確認し、承認を与える統制活動は、システムの開発や変更に関する統制であり、全般統制に含まれると考えられる(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 I 2(6)② ITの統制 ロ a)。
- ウ. ○ 販売管理システムの開発に関与したプログラマーが、販売管理システムのオペレータを兼務することがないことを担保する統制活動は、システムの運用・管理に関する統制であり、全般統制に含まれると考えられる(IT委員会報告書第35号「ITに係る内部統制の枠組み～自動化された業務処理統制等と全般統制～」5項(1)①)。

- エ. ○ 販売管理システムにおいて、入力データの正確性を担保する妥当性のチェックを自動化した統制活動は、入力情報の正確性を確保する統制であり、業務処理統制に含まれる（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 I 2(6)② I Tの統制 ロ b）。
- オ. × 「業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための間接的な統制活動」は全般統制に関する記述であるが、「販売管理システムのプログラムに組み込まれた統制」や「人と情報システムが一体となって機能する統制」は、業務処理統制に関する記述であるため、このような統制の内容からは、統制の種類について判断することはできない（I T委員会報告書第3号「情報技術(I T)を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示のリスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」13項, 19項）。

## 問題18

正解 5 （難易度：A）

- ア. ○ （監査基準 第四一 4, 五 2）
- イ. ○ 監査報告書は、監査人の監査報告の手段であるとともに、監査報告に関する自己の責任を認める手段である（監査基準委員会報告書第24号「監査報告」2項）。
- ウ. × 追記情報には、財務諸表に記載されている情報のみを記載することができる強調事項のほか、財務諸表における記載を前提としない説明事項も含まれる（監査基準の改訂に関する意見書(H22) 二 2(2), 監査基準 第四七）。
- エ. ○ （監査基準委員会報告書第24号「監査報告」16項）
- オ. × 監査人は、新たな会計事象や取引について適用すべき会計基準が明確でない場合には、関連する会計基準の趣旨を踏まえて、経営者による会計処理の適切性等を判断しなければならない。そのため、このような場合であっても、監査範囲の制約とはならない（監査基準委員会報告書第24号「監査報告」13項）。

## 問題19

正解 3 （難易度：B）

- ア. × 当年度決算が修正作業と並行して行われている場合であっても、監査報告書日までに財務諸表が作成され、監査人が自己の意見を形成するに足る基礎を得られた場合には、監査意見が表明される。
- イ. ○ 監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。よって、監査人は、独立性を保持することができない場合には、その発生が予期できず、かつ、被監査会社側に原因があったとしても、監査を実施してはならず、監査意見を表明してはならない（監査基準 第二 2）。

- ウ. × 監査業務のための時間が極めて短い状況である場合、監査契約の受嘱について非常に慎重な判断が求められるが、新規の監査契約に必要な手続を経て監査契約を締結したとある以上、限られた期間においても十分かつ適切な監査証拠を入手し、自己の監査意見を表明するに足る基礎を得ることができると判断していると考えられる。具体的には、極めて小規模なクライアントであったり、事業構造が著しくシンプルなクライアント等について、監査人がこのような判断をすることはあり得ると考えられる。
- エ. ○ 本肢のような事象は、重要な未確定事項にあたる。ここで、当該事象に伴う損害賠償の財務諸表に与える影響が重大であり、被監査会社の存続可能性に関する監査人の判断がつかないため、重要性と広範性をみたま、実質的な監査範囲の制約として、監査人は、監査意見を表明してはならない（監査基準 第四 五 4）。
- オ. × 発生時期が決算日後であるため、後発事象として取り扱うかどうかの判断が必要であるが、そもそも、会社更生法の適用申請がなされただけでは、継続企業の前提が成立していない一定の事実と判断することはできない。また、一定の事実により、継続企業の前提が成立していないにもかかわらず、継続企業を前提とした財務諸表が作成されている場合には、監査人は、不適正意見を表明しなければならないため、監査意見は表明される（監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」7項、監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」19項、24項、監査基準 第四 六 4）。

## 問題20

正解 2 （難易度：A）

- ア. × 内部統制に依拠した通常の試査による監査が実施できなくなるのは、内部統制に開示すべき重要な不備がある場合であるため、経営者による内部統制の評価結果の報告がなされなかった場合であっても、監査人が運用評価手続を実施できることも考えられる。また、内部統制の有効性に関して監査手続を実施できなかったとしても、例えば、精査を実施するなど、実証手続により十分かつ適切な監査証拠が入手できた場合には、無限定適正意見を表明できることも考えられる（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 III 2、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」付録3 文例5）。
- イ. ○ 内部統制の開示すべき重要な不備が存在する場合には、当該不備に係る内部統制に依拠することはできない（運用評価手続を実施しない）ので、実証手続を実施することにより、財務諸表に対する監査意見に及ぼす影響についての十分かつ適切な監査証拠を入手し、検証しなければならない。
- ウ. ○ （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」11(11)）
- エ. ○ （財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 III 4(6)①）

オ. × 監査人は、内部統制監査においては、経営者による評価結果が内部統制報告書に適切に記載されているか否かについて検証し、意見を表明するが、それと同時に、内部統制の有効性についても評価すること（運用評価手続を実施すること）が想定されている（一体監査）。つまり、監査人は、内部統制監査の過程で得られた監査証拠を財務諸表監査における内部統制の評価においても利用するため、内部統制監査における監査人の検証の結果は、財務諸表監査における統制リスクの評価にも影響を与える（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 III 2）。