

監 査 論

講 評 (第 1 問・第 2 問)

令和 8 年論文式本試験は、第 1 問が理論問題、第 2 問が事例問題であり、出題形式としては例年通りであった。しかしながら、第 1 問では、今後改訂が予定されているため、出題可能性は高くないと予想していた監基報 570「継続企業」に関する出題がなされた。また、第 2 問では、連結財務諸表監査の事例が与えられた上で、実施論と報告論に関する論点が出題されているが、「リスク評価における特定個人に支配された内部統制」や「IT 全般統制と詳細テスト」といった、本試験特有の記述しにくい論点が含まれていたほか、近年出題済みの論点であるため、同様に出現可能性は高くないと予想していた「重要性の基準値」に関する論点や「経営者の利用する専門家」からも出題された。このため、第 1 問、第 2 問ともに、十分に解答できたという感触を持たず受験生は少なかつたものと思われる。

第 1 問では、「平成 14 年監査基準改訂で継続企業の前提に関する監査人の検討の記載が求められた背景」、「継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る追記」といった、制度導入当初まで遡る論点が問われており、加えて、現行の監査基準における継続企業の前提に関する重要な不確実性の記載方法とその理由が問われている。また、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するものの、重要な不確実性は認められない場合について、有価証券報告書の「事業等のリスク」に当該事実が開示されていることを前提として、監査上の主要な検討事項やその他の記載内容に関する解答を求める応用問題が出題された。さらに、今後の監基報 570 の改訂を念頭に置き、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別されない場合においても、その旨を監査報告書に記載すべきとする考え方を導入した場合の制度的な課題についても問われている。これらについては、平成 14 年及び平成 30 年の監査基準改訂前文を十分に読み込んでいたか、監査上の主要な検討事項やその他の記載内容という論点に気付くことができたか、さらに、報告論の考え方をういて制度上の課題をその場で検討することができたかが、解答上のポイントとなった。

一方、第 2 問では、「重要性の基準値の決定」について、監基報 320 を参照して解答することができたか、また、「特定個人に支配されている内部統制」についても、監基報 315 を参照して肯定的な側面と否定的な側面を示した上で、固有リスク要因や経営者による内部統制の無効化を踏まえ、固有リスクと統制リスクの評価について解答することができたかが、解答の成否を分けるところであった。「IT 全般統制と詳細テスト」については、IT 全般統制に不備があるこ

とを指摘した上で、在庫システムから出力された「明細表」の正確性及び網羅性を確かめるため、詳細テストを実施する必要があることを指摘することが求められた。「経営者の利用する専門家」では、当該専門家と社長との間に個人的な関係があることから、監基報 500 を参照し、考慮すべき事項について解答する必要があった。「意見不表明に関する判断プロセス」では、棚卸立会が実務的に不可能な場合が示されているため、監基報 501 及び監基報 705 を参照し、本問の具体的な状況に当てはめて解答することが求められた。

第 1 問、第 2 問ともに記述しにくい問題が多く、特に第 1 問では、監査基準改訂前文の内容を把握していなければ解答が困難な問題も含まれていたが、一方で、監基報の該当箇所を探し出し、その内容を問題文の状況に当てはめて解答することによって、部分点を狙える問題も多くあった。このため、最後まで諦めずに解答し、部分点を積み上げて 1 点でも多く得点しようとする姿勢が、監査論で合格点に到達できるかどうかを分けたと考えられる。

実際の監査現場では、監査資源に制約がある中で、限られた時間内に必要な監査手続を実施しなければならない、監基報や会計基準を迅速に参照しながら業務を進める能力が求められる。近年の本試験では、このような公認会計士として監査現場で求められる能力を、従来以上に意識した出題がなされているものと考えられる。今後も同様の傾向が継続する可能性があるため、単に基準の内容を暗記するだけではなく、普段から必要な基準を素早く探し出し、問題の具体的な状況に当てはめるという「基準参照型」の学習を進めておくことが、特に重要である。

第 1 問 答 案 用 紙<1>

(監 査 論)

問題 1

問 1

当時我が国では企業破綻の事例が相次いだが、その中には直前の決算において公認会計士の無限定適正意見が付されていたものもあった。このため、継続企業の前提に関して監査人が検討することに対する利害関係者の要望が強くなっており、期待ギャップが生じていた。また、継続企業の前提に関する監査について国際的調和を図る必要性があった。このような背景から、期待ギャップの縮小及び国際的調和を図るべく、監査報告書に継続企業の前提に関する監査人の検討の記載が求められた。

問 2 ①

継続企業の前提に関する重要な不確実性の注記は、財務諸表を理解する基礎として常に著しい重要性があるため、財務諸表利用者の注意を喚起する必要がある。これは情報提供機能の発揮であり、保証の枠組みから外れるため、監査意見とは明確に区別し、監査報告書に追記することとなった。

問 2 ②

現行の監査基準では、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより明確にするため、独立した「継続企業の前提に関する重要な不確実性」の区分を設けて記載することとなっている。これにより、利用者に対する注意喚起がより際立つこととなった。

問題 2

問 1 ①

監査人は、識別した継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。そして、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するが重要な不確実性は認められないとの結論に至るまでに監査人が検討した事項が、監査人が特に注意を払った事項に該当し、さらに、当年度の監査において特に重要であると判断した場合、当該事項は監査上の主要な検討事項として監査報告書に記載する。

問 1 ②

監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した継続企業の前提に関する事項について、当該監査上の主要な検討事項の内容、監査人が財務諸表監査において特に重要であるため監査上の主要な検討事項であると決定した理由、及び、監査における監査人の対応を、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において記載しなければならない。

第 1 問 答 案 用 紙<2>

(監 査 論)

問 2 ①

「事業等のリスク」における継続企業の前提に関する事項は、その他の記載内容に該当する。当該事項が適切に開示されておらず、その他の記載内容に重要な誤りがあると監査人が判断した場合、監査人は経営者に修正を要請する。経営者が修正に同意しない場合、監査役等に当該事項を報告するとともに修正を要請する。それでも修正がなされず、監査人が監査報告書日以前に入手したその他の記載内容に未修正の重要な誤りがあると結論付けた場合、監査報告書に記載する。

問 2 ②

監査報告書の「その他の記載内容」区分において、監査人がその他の記載内容に重要な誤りがあると判断している旨を記載する。その上で、「事業等のリスク」に記載された継続企業の前提に関する事項について、未修正の重要な誤りの内容を記載する。

問題 3 ①

本問の取扱いを導入する場合、財務諸表利用者に対し、監査人が企業の将来の存続可能性について保証しているかのような誤解を与え、監査人の責任が過度に拡大して理解されることで、利用者の監査への期待と監査人の実際の役割との間の期待ギャップが拡大することが、制度的な課題となる。

問題 3 ②

本問の取扱いを導入する場合、監査報告書に定型的記載が行われ、個々の継続企業の前提に関する記載の情報価値が低下することや、重要な不確実性が認められる場合の記載がその中に埋もれ注意喚起の効果が弱まることから、監査報告書全体の情報の有用性が低下することが制度的な課題となる。

第2問 答案用紙<1>

(監査論)

問題1

当期は原材料価格の高騰により連結税引前利益が過年度の約5分の1まで減少する見込みであり、		
連結税引前利益は相対的な安定性を欠くため、指標として適切であるとは言えない。そこで、財務諸		
表利用者が業績に関連する項目に注目すると考えられることや、企業が属する産業・経済環境、指標		
の相対的安定性等を考慮して重要性の基準値を決定する必要がある。		
指標	連結売上高	連結総資産額

問題2

問1

特定の個人が企業を支配しており、事業経営に直接関与することは、企業の成長及びその他の目標
の達成を可能とし、内部統制システムの有効性に大きく貢献する可能性がある。その一方で、情報や
権限が集中することで、経営者が内部統制を無効化し、虚偽表示の生じやすさが高まることがある。

問2

本問の棚卸資産の評価は、主観性、不確実性及び経営者の偏向という固有リスク要因の影響を受
け、関連する内部統制を考慮する前の段階で重要な虚偽表示が生じやすい状況にあるため、固有リス
クは高いと判断される。また、棚卸資産の評価に関する内部統制が、社長の意向によって無効化され
る可能性が高く、棚卸資産の評価に係る重要な虚偽表示を内部統制によって防止又は適時に発見・是
正することは困難と考えられる。よって、棚卸資産の評価に関する統制リスクも高いと判断される。

第 2 問 答 案 用 紙< 2 >

(監 査 論)

問題 3

問 1

A 社の I T 全般統制には不備があり、「明細表」の信頼性に懸念がある。そこで、「明細表」を監査証拠として利用する場合、その正確性及び網羅性を確かめるため、明細表上の各在庫について、納品書、入在庫証憑、実地棚卸記録等の基礎資料と照合する詳細テストを実施する必要がある。

問 2

当該鑑定評価書を監査証拠として利用するには、まず、不動産鑑定士の適性、能力及び客観性を評価する必要があるが、本問の不動産鑑定士は社長と個人的な関係を有しており、当該関係が客観性に対する阻害要因となり得るため、その影響を慎重に評価する必要がある。次に、鑑定評価に用いられた評価方法、重要な仮定及び基礎データ等を検討し、その鑑定結果が正味売却価額に関する監査証拠として適切かどうか慎重に評価する必要がある。なお、鑑定評価書の利用に懸念がある場合、監査人が自ら他の不動産鑑定士の業務を利用する等、必要な監査手続を変更又は追加する必要がある。

問題 4

本問では、政情不安や渡航制限により、実地棚卸の立会を実施することが実務的に不可能な状況にあると考えられる。棚卸資産の実在性と状態について代替的な監査手続によっても十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、監査範囲の制約として取り扱う必要がある。ここで、B 社の棚卸資産残高は連結総資産の約 12.5% を占める多額の残高であり、当期の連結税引前利益の約 1,000% に相当するため、未発見の虚偽表示が存在した場合、損益への潜在的な影響も非常に大きい。これらの事情を踏まえ、未発見の虚偽表示が財務諸表全体としての虚偽表示に当たる可能性があり、その影響が重要かつ広範であると判断できるため、連結財務諸表に対して意見を表明しないことを検討している。

第1問 解説

問題 1

問 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 第一 1）。このような監査人による意見表明を通じて、財務諸表の信頼性が担保される。すなわち、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定したり、企業の存続を保証したりすることにはない。

しかし、平成 14 年当時、直前の決算において公認会計士の適正意見が付されていた企業がその後破綻する事例が相次ぎ、「なぜ公認会計士監査でこれらを発見することができなかったのか」「公認会計士監査は果たして有効に機能していたのか」といった厳しい指摘や批判が行われていた。このような状況を背景として、継続企業の前提について監査人が検討することに対する社会の期待が高まり、利害関係者の要望も強くなった。また、当時、すでに米国をはじめとする主要国の監査基準及び国際監査基準（ISA）は、継続企業の前提に関して監査人が検討を行うことを義務づけていた。

そこで、平成 14 年の監査基準改訂により、経営者に対して、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、一定の場合には財務諸表に継続企業の前提に関する注記を行うことを求める一方で、監査人は経営者による評価や注記の適否を検討したうえで監査意見を表明するという仕組みが導入された。

上記の経緯は、平成 14 年「監査基準の改訂について」に次のように説明されている。

一 経緯

1 審議の背景

（前段省略）

平成 3 年の監査基準の改訂から既に 10 年余が経過しており、我が国企業の活動の複雑化や資本市場の国際的な一体化を背景として、公認会計士監査による適正なディスクロージャーの確保とともに、公認会計士監査の質の向上に対する要求が国際的にも高まっている。さらに、最近、経営が破綻した企業の中には、直前の決算において公認会計士の適正意見が付されていたにも関わらず、破綻後には大幅な債務超過となっているとされているものや、破綻に至るまで経営者が不正を行っていたとされるものもある。こういった事態に対し、なぜ、公認会計士監査でこれらを発見することができなかったのか、公認会計士監査は果たして有効に機能していたのか等の厳しい指摘や批判が行われている。

三 主な改訂点とその考え方

6 継続企業の前提について

(1) 継続企業の前提に対する対処

企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）について、監査人が検討することに対する社会の期待が存在する。背景には、近年我が国で企業破綻の事例が相次ぎ、利害関係者の要望が強くなったことがある。さらに、すでに米国をはじめとする主要国の監査基準、ならびに国際監査基準（ISA）は、継続企業の前提に関して監査人が検討を行うことを義務づけていることから、改訂基準で導入することが適当と判断したものである。

前述の状況は、社会が監査人に期待する役割と、監査人が実際に行っている業務との間に期待ギャップが生じていたものと捉えることができる。平成 14 年の監査基準改訂における継続企業の前提への対処は、こ

うした社会の期待を踏まえて監査人の検討・報告の枠組みを整備したものであり、期待ギャップの縮小に資するものであったと考えられる。

問2

①

平成 14 年に継続企業の前提への対処が導入された際、監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に関わる事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な疑義に関する事項について監査報告書に追記しなければならないものとされていた。

継続企業の前提に関する重要な不確実性の存在は、企業の存続可能性に関わる重大な事実であり、財務諸表利用者が財務諸表を理解する基礎として、常に著しい重要性があることから、当該事項については利害関係者の注意を喚起する必要がある。当該注意喚起は、あくまでも監査人による情報提供機能の発揮として行われるものであり、保証の枠組みから外れるため、監査意見とは明確に区別することとされている。

この点、「追記情報」は平成 14 年の監査基準改訂時に導入されたものである。それ以前には、平成 3 年の監査基準等の改訂により、監査報告書に「特記事項」を記載する仕組みが設けられていた。特記事項は、重要な偶発事象・重要な後発事象等を対象とし、利害関係者の判断を誤らせないために特に必要と認められる事項について、監査報告書に記載するものであった。しかし、当時は、継続企業に関する統一的な開示・監査の制度的枠組みが存在しなかったことから、実務上、この特記事項の仕組みを利用して継続企業に関する記載を行う事例もみられた。こうした実務も見られる中、特記事項については、監査意見との関係が曖昧であるなど、その位置付けが必ずしも明確ではないとの指摘がなされていた。

そこで、平成 14 年改訂では特記事項を廃止し、保証の枠組みから外れる事項については、監査意見と明確に区別して追記情報として記載する考え方が採用された。

「追記情報」の導入については、平成 14 年「監査基準の改訂について」で次のように説明されている。

(3) 追記情報

① 監査人による情報の追記について示した。本来、意見表明に関する監査人の責任は自らの意見を通しての保証の枠組みのなかで果たされるべきものであり、その枠組みから外れる事項は監査人の意見とは明確に区別することが必要である。このように考え方を整理した上で、財務諸表の表示に関して適正であると判断し、なおも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で情報として追記する場合には、意見の表明と明確に区分し、監査人からの情報として追記するものとした。(途中省略) これに関連して、監査人の意見との関係が曖昧であるとの指摘もある特記事項は廃止した。

②

現行の監査基準では、継続企業の前提に関する重要な不確実性は、監査報告書に「追記情報」として記載するのではなく、独立した「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を設けて記載するものとされている(監査基準 第四 六 1、監基報 570「継続企業」第 21 項)。当該変更は平成 30 年監査基準改訂にて行われたもので、平成 30 年「監査基準の改訂について」二 2 では、その理由が次のように説明されている。

(2) 継続企業の前提に関する事項

現行の我が国の監査基準では、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、監査人は、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に注記されていることを確かめた上で、当該事項について監査報告書に追記することが求められている。

この点について、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより明確にするため、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監査人が監査報告書に記載する要

件は変更することなく、独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載することとした。(以下省略)

また、当該事項を強調事項の一項目として記載するのではなく、独立した「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を設けて記載することにより、利用者に対する注意喚起をより際立たせることができる(監基報 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q & A (実務ガイダンス)」Q 1 - 1)。

問題 2

問 1

①・②

本問では、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況は存在するものの、重要な不確実性は認められていないため、監査人が監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を設けて記載することにはならない。

ただし、本問は上場企業の金融商品取引法に基づく監査を前提としているため、監査報告書に監査上の主要な検討事項を記載することが求められる(監基報 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A41 項)。

監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から特に注意を払った事項を決定した上で、その中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定しなければならない。また、監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した事項について、関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照を付した上で、監査上の主要な検討事項の内容、監査人が監査上の主要な検討事項であると決定した理由及び監査における監査人の対応を監査報告書に記載しなければならない(監査基準 第四 七 1、2)。

監査人は、識別した継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められる(監基報 570「継続企業」第 24 項)。したがって、継続企業の前提に関する重要な不確実性がないとの結論に至るまでに監査人が検討した事項が、監査人が特に注意を払った事項に該当し、さらに、当年度の監査において特に重要であると判断された場合には、当該事項は監査上の主要な検討事項として監査報告書に記載される(監基報 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」A41 項)。

問 2

①・②

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を、その他の記載内容という(監基報 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第 11 項(1))。有価証券報告書の「事業等のリスク」の記載は、その他の記載内容に該当する。監査人の財務諸表に対する監査意見の対象には、その他の記載内容は含まれない。

ただし、監査人は、その他の記載内容を通読し、当該その他の記載内容と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討しなければならない。また、監査人は、通読及び検討に当たって、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容についても、重要な誤りの兆候に注意を払わなければならない(監査基準 第四 八 1、2、監基報 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第 13 項、第 14 項)。

本問では、「事業等のリスク」における継続企業の前提に関する事項の開示(※)が不適切であるため、その他の記載内容に重要な誤りがある場合に該当する可能性がある。

※継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、重要な不確実性が認められないとしても、「事業等のリスク」において、その旨及び具体的内容を「重要事象等」として記載する

とともに、当該重要事象等についての分析・検討内容及びこれを解消し、又は改善するための対応策を記載することが、金融庁の開示規定により求められている。

その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合、監査人は経営者に修正を要請する。経営者が修正に同意しない場合には、監査役等に当該事項を報告するとともに、修正を要請する（監基報 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第 16 項）。それでも修正がなされず、監査人が監査報告書日以前に入手したその他の記載内容に未修正の重要な誤りがあると結論付けた場合には、監査報告書の「その他の記載内容」区分において、当該未修正の重要な誤りの内容を記載する（監基報 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第 21 項(5)②）。

問題 3

【背景説明】

継続企業の前提に関する監査については、2025 年 4 月に改訂 ISA570 が公表されたことを受け、我が国においても監基報 570「継続企業」の改正が予定されている。

現行制度では、無限定意見を表明する場合、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに、監査報告書に独立した「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を設けて記載することが求められている。これに対し、改正案では監査報告書における継続企業の前提に関する情報提供を拡充し、重要な不確実性が認められない場合を含め、すべての企業の監査について、継続企業の前提に関する監査人の結論に相当する事項を監査報告書に記載することが予定されている。

具体的には、重要な不確実性が認められない場合には、新たに「継続企業」区分を設け、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が適切であると監査人が結論付けた旨、入手した監査証拠に基づき重要な不確実性を識別していない旨などを記載することが予定されている。

本問は、このように重要な不確実性が認められない場合にも、継続企業の前提に関する監査人の結論を監査報告書に記載するという改正の方向性を念頭に置いたものと考えられる。

①監査人の責任の観点

財務諸表監査は、企業が将来にわたって事業を継続できることを保証するものではない。また、監査には固有の限界があり、監査人は、将来、企業が継続企業として存続できない状態を引き起こす可能性のあるすべての事象又は状況を予測できるものではない。

それにもかかわらず、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別されなかった場合に、その旨を監査報告書に積極的に記載すると、財務諸表利用者に対し、監査人が企業の将来の存続可能性について保証しているかのような誤解を与えるおそれがある。

その結果、監査人が本来負うべき責任の範囲を超えて責任を負っているものと受け取られ、監査人の責任が過度に拡大して理解されることや、監査に対する利用者の期待と監査人が実際に果たすことのできる役割との間の期待ギャップが拡大することが、制度上の課題となる。

②情報の有用性の観点

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別されない場合にも、その旨を監査報告書に記載することとすると、多くの企業の監査報告書において、同様の定型的な記載が行われることになる。このような状況下では、個々の監査報告書における継続企業の前提に関する記載の情報価値が低下するおそれがある。さらに、継続企業の前提に関する重要な不確実性が実際に認められる場合の記載も、他の監査報告書における定型的な記載の中に埋もれ、利用者に対する注意喚起の効果が弱まる可能性がある。

その結果、監査報告書に継続企業の前提に関する記載を行うことによって本来期待される情報提供機能が十分に発揮されず、監査報告書全体としての情報の有用性が低下することが、制度上の課題となる。

第2問 解説

問題1

重要性の基準値とは、監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額（監査計画の策定後改訂した金額を含む。）をいい、監査人の職業的専門家としての判断により決定される（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」第8項(1)、A3項）。一般的に、虚偽表示は、財務諸表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判断される（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A2項）。

監査人は、通常、重要性の基準値を決定する際に、最初に指標を選択し、その指標に対して特定の割合を適用する。監査人が当該指標を選択する際には、次のような要因を考慮する（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A3項）。

- ・財務諸表の構成要素（例えば、資産、負債、純資産、収益、費用）
- ・当該企業の財務諸表の利用者が特に注目する傾向にある項目の有無（例えば、業績評価のため、財務諸表の利用者が利益、収益又は純資産に注目する傾向がある。）
- ・企業のライフサイクルの特性及び企業が属する産業や経済環境
- ・企業の所有構造と資金調達の方法（例えば、企業が主に借入で資金調達している場合、財務諸表の利用者は、企業の利益よりも資産の状況を重視することがある。）
- ・選択した指標の相対的な安定性

企業の状況に応じた適切な指標の例示としては、公表財務諸表で表示されている税引前利益、売上高、売上総利益及び費用合計などの損益項目、株主資本合計又は純資産がある。営利を目的とする企業では、税引前利益が使用されることが多いが、業績が不安定な状況等においては、売上総利益や売上高などの他の指標がより適切な場合もある（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A4項）。

本問において、当期のX社は、原材料価格の高騰によって連結税引前利益が過去数年間の水準の5分の1程度まで大きく落ち込む見込みである。そのため、連結税引前利益は、指標としての相対的な安定性という観点から適切とはいえない難く、これをそのまま指標として用いると、重要性の基準値が極端に小さくなることになる。監査人は、X社の株価が業績に連動して推移していることから財務諸表利用者が業績に関連する項目に注目すると考えられることや、企業が属する産業・経済環境、指標の相対的な安定性等を考慮して、連結税引前利益以外の指標を選択することが考えられる。問題文からは、連結予想売上高は当期も概ね安定していることがわかる。また、連結総資産額は、企業の規模を表す財務諸表の構成要素であり、利益の一時的な変動の影響を直接には受けにくいことが想定される。そのため、「連結税引前利益」に代えて選択することが考えられる指標として、連結売上高と連結総資産額が挙げられる。

なお、重要性の基準値が税引前利益を基礎として決定されている場合、当該利益に異常な項目があれば、監査人は、過年度の数値を参考として正常な税引前利益を算定し、重要性の基準値を決定することがより適切であると判断する場合もある（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A5項）。したがって、利益の変動原因が一時的・異常な項目であると判断される場合には、正常化した税引前利益を指標として用いることも考えられる。

問題2

問1

特定の個人が企業を支配している場合の内部統制については、監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別

と評価」に次のように説明されている。

A93. 特定の個人が企業を支配し、大きな裁量を行使している場合、その個人の行動や態度は、企業の文化に広範な影響を及ぼし、統制環境にも広範な影響を及ぼすことがある。その影響は、肯定的にも否定的にもなり得る。

例

個人が事業経営に直接関与することは、企業の成長及びその他の目標の達成を可能とし、内部統制システムの有効性に大きく貢献する可能性がある。その一方で、情報や権限が集中することで、経営者が内部統制を無効化し、虚偽表示の生じやすさが高まる可能性がある。

本問のX社では、創業者一族が議決権の50%を保有し、代表取締役社長の母と従姉妹が取締役を務めている。また、取締役会では社長の提案事項についてほとんど議論が行われておらず、社長の意向が経営上の意思決定に強く反映される状況にある。

このように特定個人に権限が集中している場合、内部統制の肯定的な側面としては、その個人が事業経営に直接関与し、経営上の方針や判断を一貫して迅速に企業経営に反映することができるため、企業の成長や目標の達成に資する可能性があることが考えられる。一方、否定的な側面としては、情報や権限が特定個人に集中し、他の取締役等による牽制が十分に機能しない結果、特定個人が内部統制を無効化しやすくなり、虚偽表示が生じる可能性が高まることが考えられる。

問2

固有リスクとは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションに、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が行われる可能性をいう（監基報315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第4項(1)）。当該虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴は、固有リスク要因と呼ばれる。固有リスク要因は定性的又は定量的な要因であり、複雑性、主観性、変化、不確実性、経営者の偏向又はその他の不正リスク要因が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさを含んでいる（監基報315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第11項(6)、A3項）。

本問における棚卸資産の評価では、滞留や陳腐化の程度、将来の販売可能性、正味売却価額等について経営者による判断や見積りを伴うため、主観性という固有リスク要因の影響を受けやすい。また、X社の扱う原材料は価格変動が激しく、α工場では操業度が著しく低下している。このような状況は、棚卸資産の将来の販売可能性や滞留の程度、評価額等の見積りに不確実性をもたらす可能性があり、不確実性という固有リスク要因の影響も大きくなると考えられる。

さらに、本問では、代表取締役社長が利益に対して強気の計画を好み、経理部に対して自らの意向に沿った決算見込みを求めている。そのため、棚卸資産の評価についても、評価減を抑えるなど利益を高く表示する方向に経営者の判断が偏る可能性があり、経営者の偏向による虚偽表示の生じやすさも高い。

以上から、本問の棚卸資産の評価は、主観性、不確実性及び経営者の偏向という固有リスク要因の影響を受け、関連する内部統制を考慮する前の段階においても重要な虚偽表示が生じやすい状況にあるため、固有リスクは高いと判断される。

統制リスクとは、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションで発生し、個別に又は他の虚偽表示と集計すると重要となる虚偽表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見・是正されないリスクをいう（監基報315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第4項(2)）。

本問のX社では、取締役会において代表取締役社長の提案事項に対する議論がほとんどなく、他の取締役からの質問や異議も記録されていないことから、社長に対する取締役会の牽制機能は十分に働いていないと考えられる。また、社長は利益に対して強気の計画を好み、経理部に自らの意向に沿った決算見込みを求めており、経理部として保守的な見積りを行いにくい状況にある。

このため、棚卸資産の評価に関して、本来設けられている承認・検討等の内部統制が社長の意向によって無効化される可能性が高く、棚卸資産の評価に重要な虚偽表示が生じた場合に、それを内部統制によって防止又は適時に発見・是正することは困難であると考えられる。したがって、本問では、棚卸資産の評価に関する統制リスクも高いと判断される。

問題 3

問 1

I T 全般統制とは、I T 環境の継続的かつ適切な運用を支援する企業の I T プロセスに係る内部統制をいう。I T 環境の継続的かつ適切な運用には、継続して有効に機能する情報処理統制、及び企業の情報システム内の情報のインテグリティ（すなわち、情報（データ）の網羅性、正確性、正当性）の確保が含まれる（監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 11 項(2)）。I T プロセスとは、I T 環境へのアクセスの管理、プログラムの変更又は I T 環境に対する変更の管理及び I T 業務の管理をするための企業のプロセスをいう（監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 11 項(1)③）。

本問では、A 社の I T 全般統制について文書化が不十分であるほか、在庫管理システムの変更履歴も適正に管理されていない。特に、プログラム又は I T 環境に対する変更の管理は、I T 全般統制の対象となる I T プロセスの一つである。このような状況から、A 社の I T 全般統制には不備があり、在庫管理システムから出力された「長期滞留在庫明細表」の信頼性にも懸念があると考えられる。

監査人が企業の作成した情報を監査証拠として利用する場合には、その情報が監査人の目的に照らして十分な信頼性を有しているかどうかを評価する必要がある。そのため、必要に応じて、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手しなければならない（監基報 500「監査証拠」第 8 項）。

したがって、本問では、構成単位監査チームは、「明細表」をそのまま監査証拠として利用するのではなく、その正確性及び網羅性を確かめるための詳細テストを実施する必要がある。例えば、明細表に記載された在庫について、納品書、入出庫に関する証憑、実地棚卸の記録等の基礎資料と照合し、品目、数量、入庫日等の情報が正確に反映されているかを確かめる。また、これらの基礎資料から明細表への照合も行い、長期滞留在庫が明細表に漏れなく含まれているかを確かめることが考えられる。さらに、入庫日等に基づいて滞留期間を再計算し、明細表に反映された滞留期間の正確性を確かめることも考えられる。

問 2

経営者の利用する専門家とは、企業が財務諸表を作成するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の、当該専門知識を有する個人又は組織をいう（監基報 500「監査証拠」第 4 項(6)）。本問では、X 社が固定資産の正味売却価額を算定するに当たり、外部の不動産鑑定士が作成した鑑定評価書を利用していることから、当該不動産鑑定士は「経営者の利用する専門家」に該当する。

監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合に監査人が実施すべき手続について、監基報 500「監査証拠」には次のように規定されている。

7. 監査人は、監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成されている場合には、監査人の目的に照らして当該専門家の業務の重要性を考慮して、必要な範囲で以下の手続を実施しなければならない。

- (1) 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性を評価すること。
- (2) 経営者の利用する専門家の業務を理解すること。
- (3) 経営者の利用する専門家の業務について、監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価すること。

監査人は、まず、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性について検討する必要がある。この点、監基報 500「監査証拠」に次の規定が参考になる。

A37. 適性は、経営者の利用する専門家の専門知識の内容と水準に関係している。能力は、経営者の利用する専門家が個々の状況においてその適性を発揮できるかどうかに関係している。能力に影響を与える要因には、例えば、所在地、時間や要員の利用可能性を含むことがある。客観性は、経営者の利用する専門家の職業的専門家としての判断又は経営判断に対して、中立性の欠如、利益相反の有無又はその他の事項が与える潜在的影響に関係している。

A43. 企業の依頼により業務に従事している専門家の客観性を評価する場合、当該専門家の客観性に対する阻害要因となり得る利害関係や、客観性に対する阻害要因を軽減するセーフガードとして当該専門家に適用される職業的専門家の規定等について経営者及び当該専門家と協議することや、そのようなセーフガードが十分であるかを評価することが適切なことがある。阻害要因となり得る利害関係には以下のものを含むことがある。

- ・経済的利害関係
- ・事業上及び個人的な関係
- ・他のサービスの提供

本問では、不動産鑑定士が代表取締役社長の大学時代の先輩であり、会社の顧問税理士の紹介によって選任されている。このような関係が直ちに客観性を欠くことを意味するわけではないが、少なくとも専門家の客観性に影響を及ぼす可能性のある個人的関係として、その影響を慎重に評価する必要がある。また、当該鑑定士が不動産評価について必要な資格・専門知識・経験を有しているかなど、適性及び能力についても確認する必要がある。

次に、監査人は専門家の業務の内容を理解するとともに、その業務が監査証拠として適切であるかを評価する必要がある。専門家の業務を理解するに当たっては、その専門分野について、専門家が採用した仮定及び方法や、使用するデータ又は情報の性質等を理解するほか、専門家の業務の内容、範囲及び目的等を把握することが考えられる（監基報 500「監査証拠」A45 項、A46 項）。また、監査証拠としての適切性を評価するに当たっては、専門家の結論の適合性及び合理性、他の監査証拠との整合性、重要な仮定及び方法の適合性・合理性、基礎データの目的適合性・網羅性・正確性等を検討する（監基報 500「監査証拠」A48 項）。

本問では、不動産鑑定士による評価額を反映した正味売却価額が、グルーピングされた固定資産の簿価を僅かに上回るにすぎず、鑑定評価の結果が減損損失の計上の要否に直接影響する状況にある。したがって、鑑定評価に用いられた評価方法、重要な仮定及び基礎データ等を検討し、その鑑定結果が正味売却価額に關する監査証拠として適切かどうかを慎重に評価する必要がある。

これらの検討の結果、不動産鑑定士の客観性や鑑定評価書の信頼性についてなお疑義が残る場合には、監査人は、問題を解消するために必要な監査手続を変更又は追加し、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある（監基報 500「監査証拠」第 10 項(2)）。例えば、他の独立した情報を入手して鑑定結果と比較するほか、十分かつ適切な監査証拠を入手するために不動産評価に関する専門知識が必要と判断した場合には、監査人が別の不動産鑑定士等の専門家の業務を利用することも考えられる（監基報 620「専門家の業務の利用」第 6 項、A1 項）。

問題 4

棚卸資産が財務諸表において重要である場合、監査人は、実務的に不可能でない限り、実地棚卸の立会を実施することにより、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある（監

基報 501「特定項目の監査証拠」第3項(1))。実地棚卸の立会を実施することが実務的に不可能な場合には、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手するため、代替的な監査手続を実施しなければならない。また、監査人の安全を脅かす可能性のある事業所に棚卸資産が保管されている場合などは、立会が実務的に不可能な場合に該当し得る（監基報 501「特定項目の監査証拠」第6項、A12項）。

本問では、B社が所在する地域で大規模な政情不安が発生しており、B社の現地監査チームは棚卸立会を実施することができず、渡航制限によりグループ監査チームが直接立ち会うこともできない。このため、実地棚卸の立会を実施することが実務的に不可能な状況にあると考えられる。そこで、監査人は、例えば実地棚卸日以前に取得・購入した特定の棚卸資産について、実地棚卸日後の販売を示す記録や文書を閲覧するなど、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的な監査手続を実施する必要がある（監基報 501「特定項目の監査証拠」A13項）。

しかし、代替的な監査手続によっても十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、監査範囲の制約として取り扱う必要がある（監基報 501「特定項目の監査証拠」第6項、A14項）。なお、十分かつ適切な監査証拠を入手できない原因には、「企業の管理の及ばない状況」も含まれる（監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」A8項(1)）。したがって、本問のように政情不安や渡航制限が会社の責任によるものではなく、会社が保有する情報を全て監査人に提供していたとしても、十分かつ適切な監査証拠を入手できないという事実があれば、監査範囲の制約が生じることになる。

次に、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことにより、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について、重要性及び広範性を検討する。当該影響が重要であるが広範ではない場合には限定意見を表明し、重要かつ広範である場合には意見を表明してはならない（監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第6項(2)、第8項）。なお、未発見の虚偽表示の影響が特定の勘定又は項目に限定されている場合であっても、財務諸表全体としての虚偽表示に当たる可能性がある場合には、その影響は広範と判断される（監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第4項(1)②）。

本問では、十分な監査証拠を入手できないB社の棚卸資産残高は約 10,000 百万円であり、連結総資産約 80,000 百万円の約 12.5%を占める多額の残高である。また、当期の連結税引前利益約 1,000 百万円の約 1,000%に相当しており、当該棚卸資産に未発見の虚偽表示が存在した場合には、損益に及ぼす潜在的な影響も非常に大きいと考えられる。これらの事情を踏まえ、未発見の虚偽表示が財務諸表全体としての虚偽表示に当たる可能性があり、その影響が重要かつ広範であると判断した場合には、監査人は連結財務諸表に対して意見を表明しないことになる。