公認会計士

論文グレードアップ答練
監査論
第1回解説

LEC 東京リーガルマインド

0 000521 201320
EU20132

解答・解説
第一問

■　問　　題　■

問題１　金融商品取引法の次の規定に関して、以下の問いに答えなさい。

第一条
　この法律は、企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もつて国民経済の健全な発展及び（ア）投資者の保護に資することを目的とする。

第百九十三条
　この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が（イ）一般に公正妥当であると認められるところに従つて内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。

第百九十三条の二
　金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるもの（次条において「特定発行者」という。）が、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で内閣府令で定めるもの（第四項及び次条において「財務計算に関する書類」という。）には、その者と特別の利害関係のない（ウ）公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならない。（以下省略）

問１　下線（ア）について、投資者の保護とはどのようなことを意味するのか、簡潔に説明しなさい。

問２　下線（イ）は何を指しているか、具体的に説明しなさい。また、下線（イ）は、監査人にとってはどのような意義を持つか説明しなさい。

問３　下線（ウ）に関し、財務諸表監査の被監査会社に対する機能には、批判機能と指導機能とがあるが、財務諸表監査の目的からすれば、批判機能が本質的な機能である。一方で、指導機能も必要とされるのはなぜか、指導機能の意義を簡潔に述べたうえで説明しなさい。

問題２　平成 30 年「監査基準の改訂に関する意見書」における次の記述に関して、以下の問いに答えなさい。

> 公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査は、財務諸表の信頼性を担保するための制度であり、その規範となる監査基準は、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラストラクチャーである。こうした観点から、当審議会では、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて(ア)監査基準の改訂を行ってきている。
>
> しかしながら、近時、我が国では、不正会計事案などを契機として監査の信頼性が改めて問われている状況にあり、その信頼性を確保するための取組みの一つとして、財務諸表利用者に対する監査に関する(イ)情報提供を充実させる必要性が指摘されている。
>
> （以下省略）

問１　下線（ア）に関し、これまで監査基準が改訂されてきた理由の一つに、期待ギャップの解消が挙げられる。そこで、期待ギャップの意義を述べたうえで、期待ギャップを解消するため、これまでに監査基準がどのように改訂されたのか、説明しなさい。

問２　下線（イ）に関し、仮に監査人による情報提供機能が過度になると、どのような問題が生じるか、説明しなさい。

■　解　　答　■

≪財務諸表監査総論≫

問題1

問1　金融商品取引法の目的

投資者の保護とは、投資者が、不適切な情報により誤った投資意思決定を行い、不測の損害を被らないようにすることを意味する。

問2　ＧＡＡＰの意義

下線（イ）は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を指している。具体的には、企業会計審議会又は企業会計基準委員会から公表された会計基準等、日本公認会計士協会から公表された実務指針等及び一般に認められる会計実務慣行等を指している。

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、監査人にとっては財務諸表の適正性に関する判断基準としての意義を持つ。

問3　指導機能の必要性

指導機能とは、監査人が被監査会社に対し、適正な財務諸表を作成できるよう助言・勧告する機能をいう。

利害関係者は企業の公表する財務諸表を利用して意思決定を行うため、適正な財務諸表の開示を望んでおり、適正でない場合には公表される前に修正されることを期待する。また、財務諸表の作成責任を負う経営者にとっても、不適正な財務諸表の公表は、それにより一定の制裁を受けることとなるため、望ましいことではない。このように、企業の利害関係者や経営者は、監査人の助言や勧告によって適正な財務諸表の開示がなされることを望んでいるため、指導機能も必要とされるのである。

問題２

問１　**期待ギャップの解消と監査基準の改訂**

期待ギャップとは、社会の人々が監査人に期待する役割と、監査人の実際に行っている業務との間の乖離をいう。

期待ギャップを解消するための一つの方法として、監査人が実際に行っている業務を拡充することによって、社会の人々の期待に応えることが挙げられる。そのために監査基準は、継続企業の前提への対処や監査上の主要な検討事項の導入など、監査機能を拡充するように改訂された。また、期待ギャップを解消するためのもう一つの方法としては、社会の人々への啓蒙によって監査に対する理解を促し、過剰な期待をおさえることが挙げられる。そのために監査基準は、監査の目的を明確化するように改訂された。

問２　**情報提供機能**

二重責任の原則により、本来、財務諸表を作成する責任は経営者にあり、監査人の責任は財務諸表に対する意見を表明することにある。監査人による情報提供機能が過度になると、財務諸表の作成に関する経営者の責任と、財務諸表に対する意見を表明する監査人の責任との区別があいまいとなり、監査人が不当な責任追及を受けるおそれがあるという問題が生じる。

■ 出 題 意 図 ■

公認会計士試験に関して公認会計士・監査審査会から公表される「出題範囲の要旨について」によれば、論文式試験では『特に、受験者が思考力、判断力、応用能力、論述力等を有するかどうかに評価の重点を置く』ことが示されており、問われていることに対し論理的に記述することが求められます。また、近年の監査論では、解答行数が３～４行程度の問題も出題されています。解答行数が短い問いに対しては、端的に要点を指摘することが大切です。論文グレードアップ答練では、問題文に即した内容を解答行数に合わせて記述することを心掛けて、実際にアウトプットする練習をしてください。

■ 解　　説 ■

≪財務諸表監査総論≫

問題１

問１　**＜金融商品取引法の目的＞（難易度：易）**

【出題意図】

問題文に「簡潔に」「具体的に」などの指示がある場合には、指示に沿った形で解答する。本問は問題文に「簡潔に」の指示があり、解答行数も短いので、投資者保護の意味を端的に指摘できるとよい。

【解説】

金融商品取引法では、「国民経済の健全な発展と投資者の保護に資する」という目的が掲げられている。ここに言う投資者保護とは、投資者が自らの責任と判断で公平かつ公正に有価証券の取引ができるようにすること、すなわち、投資者が不適切な情報により誤った投資意思決定を行い、不測の損害を被らないようにすることを意味する。

【解答のフロー】

省略

問２　**＜ＧＡＡＰの意義＞（難易度：易）**

【出題意図】

下線（イ）は、貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類を作成する際に従うものであるので、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を指している。一般に

公正妥当と認められる企業会計の基準は、監査人にとっては、財務諸表の適正性を判断するための客観的な基準であると言える。

解答する際には、問題文に対応する形で記述するとよい。(本問の場合、「どのような意義を持つか説明しなさい。」と問われているので、「・・・という意義を持つ。」など、対応する形で記述する。)

【解説】

「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（ＧＡＡＰ：Generally Accepted Accounting Principles)」は、具体的には、企業会計審議会又は企業会計基準委員会から公表された会計基準等、企業会計基準委員会から公表された企業会計基準適用指針及び実務対応報告、日本公認会計士協会から公表された実務指針等、及び、一般に認められる会計実務慣行等を指している。(従来、わが国の会計基準は金融庁長官の諮問機関である企業会計審議会が作成していたが、2001 年に民間団体である財務会計基準機構が新設され、現在はその内部組織である企業会計基準委員会が会計基準の設定主体となっている。)

経営者の作成した財務諸表が、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして判断される。このことから、監査人にとって、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準は、財務諸表の適正性を判断するための客観的な判断基準であると言える。

これに対して、監査人は、監査の実施にあたって、職業的専門家としての正当な注意を払わなければならず、正当な注意を払うためには、「一般に公正妥当と認められる監査の基準（ＧＡＡＳ：Generally Accepted Auditing Standards)」に準拠しなければならない。一般に公正妥当と認められる監査の基準は、具体的には、企業会計審議会から公表された監査基準、日本公認会計士協会から公表された監査基準委員会報告書等、及び、一般に認められる監査実務慣行等を指している。一般に公正妥当と認められる監査の基準は、監査人が監査を実施するに当たっての行為基準であると言える。

【解答のフロー】

「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の指摘と説明
↓
監査人にとっては財務諸表の適正性に関する判断基準

問３　**＜指導機能の必要性＞（難易度：易）**

【出題意図】

財務諸表の適正性について意見を表明するという監査の目的からすれば、批判機能が本質的機能であるが、一方で、指導機能も必要とされる。何かの必要性や重要性を問う問題では、

仮にそれがない場合にどのような不都合や問題点が生じるかを考えると、解答しやすい。

【解説】

財務諸表監査の被監査会社に対する機能には、批判機能と指導機能とがある。批判機能とは、監査人が企業の公表する財務諸表の適否を、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして批判的に検討する機能を言い、指導機能とは、監査人が被監査会社に対し必要な助言・勧告を行い、被監査会社が適正な財務諸表を作成するように指導する機能を言う。財務諸表が適正か否かについて意見を表明するという財務諸表監査の目的からすれば、批判機能が本質的な機能であると言える。

しかし、企業の公表する財務諸表を利用して意思決定を行う者にとっては、不適正な財務諸表が開示されることは望ましいことではない。もし財務諸表が不適正なものであれば、公表される前に適正なものに修正されることを期待する。

また、財務諸表の作成責任を負う経営者にとっても、監査人に不適正意見を表明されることは望ましいことではない。上場企業においては、不適正意見を表明されることにより、上場廃止等のペナルティーが課されてしまうためである。

このように、財務諸表監査制度の利害関係者は、監査人の助言や指導によって適正な財務諸表の開示がなされることを望んでいるため、指導機能が必要とされる。

ただし、指導機能を重視しすぎると、適正な財務諸表の作成に関する経営者と監査人の責任分担が曖昧になってしまう。また、そもそも二重責任の原則により、あくまでも財務諸表の作成責任は経営者のみが負い、監査人にはその責任がない。よって、監査人は適正な財務諸表が作成されるように経営者に対して必要な助言・勧告を行うことはできるが、その指導機能には強制力はなく、経営者はその指導を拒否することができる。つまり、指導機能には一定の限界がある。したがって、指導機能は批判機能と同列に位置付けられるのではなく、あくまでも批判機能を支える従たる機能と位置付けられる。

【解答のフロー】

指導機能の意義
↓
利害関係者は適正な財務諸表の開示を望んでいる
経営者にとっても不適正な財務諸表の公表は望ましくない
↓
結論

問題２

問１　**＜期待ギャップの解消と監査基準の改訂＞（難易度：中）**

【出題意図】

監査基準はこれまでに改訂を重ねてきた。本問では、「期待ギャップを解消するため」、これまでに監査基準がどのように改訂されたのかが問われているので、これまでの改訂について単に記述するのではなく、期待ギャップの解消と関連させて整理して記述できるとよい。

なお、監査基準の改訂前文（「監査基準の改訂について」：平成 14 年改訂以降）は、論文式試験で解答作成に利用できるパーツが多く含まれており非常に重要なので、読み込んでおくことが望ましい。

【解説】

期待ギャップとは、社会の人々が監査人に期待する役割と監査人の実際に行っている業務との間の乖離である。

財務諸表監査は、制度そのものが社会から信頼されて受容されることによって成り立っている。仮に、監査人が実際に果たしている役割よりも社会からの期待が大きいために期待ギャップが生じているとすると、監査人は社会からの期待に十分に応えていないことになるので、社会一般の人々は監査人のみならず監査制度そのものに対して不満や不信感を持つおそれがある。すると、監査制度はその存立基盤である社会からの信頼を失って、存続することが困難となってしまう。よって、期待ギャップはできるだけ速やかに解消ないし縮小する必要がある。

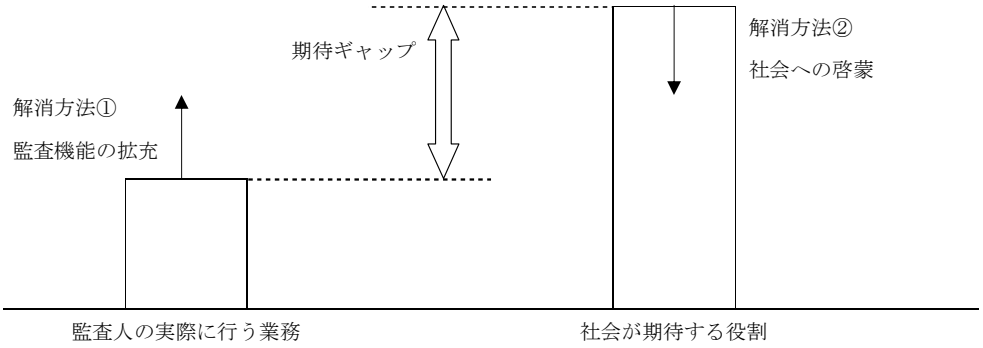
期待ギャップを解消する方法は、２つに分類することができる。

１つは、監査人の実際に行っている業務を拡充することによって、社会の人々の期待に応えることである。例えば、平成 14 年の監査基準改訂において盛り込まれた継続企業の前提への対処や、平成 30 年監査基準改訂により導入された監査上の主要な検討事項の記載などが、これにあたる。

もう１つは、社会の人々への啓蒙によって監査に対する理解を促し、監査に対する誤った理解に基づく過剰な期待を抑えることである。例えば、平成 14 年監査基準改訂により監査の目的を明らかにしたことがこれにあたる。この点、平成 14 年「監査基準の改訂について」三１でも以下のように説明されている。

> 三　主な改訂点とその考え方
>
> １　監査の目的
>
> 従来、監査基準は監査それ自体の目的を明確にしてこなかったために、監査の役割について種々の理解を与え、これがいわゆる「期待のギャップ」を醸成させてきたことは否めない。また、監査の目的を明確にすることにより、監査基準の枠組みも自ずと決ま

ることになる。このような趣旨から、改訂基準において監査の目的を明らかにすることとしたが、その内容については、以下の点に留意して理解することが必要である。
（以下省略）



【解答のフロー】

期待ギャップの意義
↓
期待ギャップの解消方法①：監査人が行う業務の拡充
⇒継続企業の前提への対処や監査上の主要な検討事項の導入など
期待ギャップの解消方法②：社会への啓蒙
⇒監査の目的の明確化

問２　**＜情報提供機能＞（難易度：易）**

【出題意図】

監査人には情報提供機能の発揮も求められているが、情報提供機能が過度になると監査人が不当な責任を追及されるおそれが生じる。二重責任の原則を踏まえて記述できるとよい。

【解説】

財務諸表監査の利害関係者に対する機能には、保証機能と情報提供機能とがある。保証機能とは、財務諸表の適正性に関する意見を監査報告書に表明し、財務諸表の信頼性を保証する機能を言う。情報提供機能とは、企業の状況に関する利害関係者の判断に役立つ補足的な情報を提供し、利害関係者の意思決定をより的確な方向に導く機能を言う。

財務諸表監査の本質的機能は、保証機能である。ただし、利害関係者がより適切な意思決定を行うことができるよう、監査人が企業の状況に関する情報を提供する機能も求められている。

監査人による情報提供機能の例としては、「追記情報」（監査人が財務諸表の記載について強調する必要があると判断した事項や説明を付す必要があると判断した事項を、監査報告書

において監査意見とは別に情報として追記するもの）や「監査上の主要な検討事項」（当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項を、監査報告書に記載するもの）が挙げられる。「監査上の主要な検討事項」は、平成30年監査基準改訂により導入され、平成30年「監査基準の改訂について」二１(1)でその位置付けが以下のように説明されている。

> 我が国では監査基準設定当初より、監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段であることから、その内容を簡潔明瞭に記載して報告する、いわゆる短文式の監査報告書が採用されている。監査報告書における「監査上の主要な検討事項」の記載は、財務諸表利用者に対し、監査人が実施した監査の内容に関する情報を提供するものであり、監査報告書における監査意見の位置付けを変更するものではない。このため、監査人による「監査上の主要な検討事項」の記載は、監査意見とは明確に区別しなければならないことを明確にした。

ただし、監査人が情報提供機能を発揮して、企業情報を積極的に開示する役割を担うことについては、慎重になる必要がある。二重責任の原則により、本来、財務諸表を作成する責任は経営者にあり、監査人の責任は財務諸表に対する意見を表明することにある。監査人による情報提供機能が過度になると、財務諸表の作成に関する経営者の責任と、財務諸表に対する意見を表明する監査人の責任との区別があいまいとなり、監査人が不当な責任追及を受けるおそれがあるからである。

【解答のフロー】

二重責任の原則により経営者の財務諸表作成責任と監査人の意見表明責任は区別される
↓
監査人による情報提供機能が過度になると、両者の区別があいまいとなる
↓
監査人が不当な責任追及を受けるおそれ

■　配　　点　■

問題１　（26 点）

問１

（３点）　投資者が不適切な情報により誤った投資意思決定を行い、不測の損害を被らないようにすること

問２

（８点）　①一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の指摘と説明
②監査人にとっては財務諸表の適正性に関する判断基準

問３

（15 点）　①指導機能の意義
②利害関係者は適正な財務諸表の開示を望んでいる
③経営者にとっても不適正な財務諸表の公表は望ましくない

問題２　（24 点）

問１

（14 点）　①期待ギャップの意義
②期待ギャップの解消方法：監査人が行う業務の拡充
③継続企業の前提への対処や監査上の主要な検討事項の導入など
④期待ギャップの解消方法：社会への啓蒙
⑤監査の目的の明確化

問２

（10 点）　①二重責任の原則により経営者の財務諸表作成責任と監査人の意見表明責任は区別される
②監査人による情報提供機能が過度になると、両者の区別があいまいとなる
③監査人が不当な責任追及を受けるおそれ

解答・解説
第二問

■　問　　題　■

問　題　監査基準「第二　一般基準」の次の規定に関して、以下の 問１ ～ 問５ に答えなさい。

> ２　監査人は、監査を行うに当たって、常に(ア)公正不偏の態度を保持し、(イ)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。
> ３　監査人は、(ウ)職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行わなければならない。
> ５　監査人は、監査計画及びこれに基づき実施した監査の内容並びに判断の過程及び結果を記録し、(エ)監査調書として保存しなければならない。

問１　下線（ア）について、監査人に、公正不偏の態度たる精神的独立性の保持が求められる理由を簡潔に説明しなさい。

問２　下線（ア）及び（イ）について、監査人に、公正不偏の態度たる精神的独立性だけでなく、外観的独立性の保持も求められる理由を説明しなさい。

問３　下線（イ）について、公認会計士法は、監査人の外観的独立性を強化するため、社会的影響の大きい会社である「大会社等」に対してどのような特例を設けているか、箇条書きで３つ簡潔に指摘しなさい。

問４　下線（ア）及び（ウ）について、公正不偏の態度と職業的専門家としての正当な注意について、共通点と相違点を説明しなさい。

問５　下線（ウ）及び（エ）について、職業的専門家としての正当な注意との関係において、監査調書はどのような役割を持つか、２つの観点から説明しなさい。

■　解　　答　■

問　題 ≪監査主体論≫

問１ **精神的独立性の必要性**

監査人に、公正不偏の態度たる精神的独立性の保持が求められるのは、監査人の公正な監査判断を可能にし、もって、財務諸表監査の証明水準を一定以上に維持・確保して、財務諸表監査の社会的信頼性を確保するためである。

問２ **外観的独立性の必要性**

監査人の外観的独立性が損なわれていると、監査人の心の状態である公正不偏の態度たる精神的独立性を保持できない危険性が高まる。一方で、監査人の外観的独立性が損なわれていると、たとえ精神的独立性を保持しているとしても、利害関係者が、監査人の精神的独立性の保持について疑念を持ち、財務諸表監査に対する社会的信頼性を確保できず、ひいては財務諸表監査が制度として成立しなくなるおそれもある。また、精神的独立性は、監査人の心の問題であり、直接具体的に規制することはできない。

以上より、監査人には、精神的独立性だけでなく、外観的独立性の保持も求められるのである。

問３ **大会社等に係る業務制限**

・一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止

・継続的監査の制限

・共同監査の義務付け

問4 **公正不偏の態度と職業的専門家としての正当な注意**

公正不偏の態度と職業的専門家としての正当な注意は、どちらも監査人が職業的義務として必ず遵守しなければならないという点で共通する。

一方、公正不偏の態度は、時代や国によって異なることのない固定的・絶対的なものであるのに対して、職業的専門家としての正当な注意は時代や国によって異なる流動的・相対的なものである点で、両者は異なる。また、監査人が公正不偏の態度を欠くことは故意に相当するのに対して、監査人が職業的専門家としての正当な注意を欠くことは過失に相当する点でも、両者は異なる。

問5 **職業的専門家としての正当な注意と監査調書**

監査人は、監査調書を適時に作成することにより、監査計画の策定や監査の実施、監査補助者に対する指示・監督等に役立てることができる。また、監査調書を作成することにより、監査業務に係る審査を実施することも可能となる。このことから、監査調書は、監査人が職業的専門家としての正当な注意を払って監査を実施することを支える手段としての役割を持つ。

一方で、監査人は、財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を表明したとしても、正当な注意を払って監査を実施したことが立証された場合には、誤った意見表明に関して責任を負わない。ここで、監査人は、正当な注意を払って監査を実施したことの説明根拠として、監査調書を利用することができる。このことから、監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施したことの立証手段としての役割も持つ。

■ 出題意図 ■

近年の論文式試験では監査主体論に関する出題は少ないですが、過去には連続して出題された年度もあります。監査主体論の多くの論点は、論文式試験で配付される法令基準集には掲載されていませんので、必要な知識は覚えておきましょう。

なお、問５のように、監査基準委員会報告書を参照すると解答作成しやすい問題については、試験時間中に素早く法令基準集の中から該当箇所を見つけられると有利ですので、普段の学習の際にも監査基準委員会報告書を参照する練習をしておくことをお勧めします。

■ 解　　説 ■

問　題　**≪監査主体論≫**

問１　**＜精神的独立性の必要性＞（難易度：易）**

【出題意図】

監査基準「第二　一般基準」２に示された「公正不偏の態度」とは、精神的独立性を指している。本問は解答行数が短いので要点を端的にまとめる必要がある。

【解説】

監査基準「第二　一般基準」２に示された「公正不偏の態度」とは、精神的独立性を指し、職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保持し、誠実に行動し、公正性と職業的専門家としての懐疑心を堅持できることを言う（「倫理規則」注解 11 一）。

精神的独立性が必要となる理由は、監査人の公正な監査判断を可能にし、もって、財務諸表監査の証明水準を一定以上に維持・確保して、財務諸表監査の社会的信頼性を確保するためである。

仮に、監査人が公正不偏の態度を保持せず、特定の利害関係者に有利な監査判断をするというのであれば、財務諸表が投資判断の資料として利用できないばかりでなく、財務諸表監査そのものの社会的信頼性が失われ、監査制度が存立し得なくなる。そのため、監査人には被監査会社や利害関係者から精神的に独立した状態であることが求められる。

【解答のフロー】

・公正な監査判断を可能にするため

・監査の証明水準を一定以上に保ち、社会的信頼性を確保するため

問２ **＜外観的独立性の必要性＞（難易度：中）**

【出題意図】

監査基準「第二　一般基準」２に示された「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」とは、外観的独立性を指している。問題文に即して、精神的独立性の保持だけでは不十分であることが明確になるような形で記述するとよい。

【解説】

監査基準「第二　一般基準」２に示された「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」とは、外観的独立性を指し、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、全ての具体的な事実と状況を勘案し、会計事務所等又は監査業務チームや保証業務チームの構成員の精神的独立性が堅持されていないと判断する状況にはないことを言う（「倫理規則」注解 11 二）。外観的独立性は、以下の理由により必要とされる。

①　監査人にとっての必要性

監査人が被監査会社に対し、身分的・経済的に独立していなければ、公正不偏の態度を保持する姿勢が弱くなったり、その態度が失われたりするおそれがある。このような事態を避け、監査人が公正不偏の態度を保持するためには、被監査会社からの誘惑や圧力を受ける立場に自己を置かないようにする必要がある。

②　利害関係者にとっての必要性

監査人が被監査会社から身分的・経済的に独立していない場合には、利害関係者は、監査人の被監査会社に対する公正不偏の態度が欠けているのではないかと疑念を持ってしまう可能性がある。このような疑念あるいは不信感が生じてしまうと、財務諸表監査に対する社会の信頼を得られないことになり、財務諸表監査が制度として成立しなくなるおそれがある。そのため、監査人が精神的独立性を保持していることに対する利害関係者の疑念を防止し、財務諸表監査制度に対する社会的信頼性を確保するために、監査人に外観的独立性の保持が求められる。

③　その他の必要性

公正不偏の態度たる精神的独立性は、監査人の心の問題であり、直接具体的に規制することはできない。そのため、直接具体的に規制できる外観的独立性の保持が必要とされる。

なお、公認会計士法第 25 条第２項は、「公認会計士は、会社その他の者の財務書類につい

て証明をする場合には、当該会社その他の者と利害関係を有するか否か、及び利害関係を有するときはその内容その他の内閣府令で定める事項を証明書に明示しなければならない」と規定している。これを受けて、公認会計士法施行規則第 12 条は、以下の事項の記載を要する旨を規定している。

・公認会計士又は監査法人の被監査会社等との利害関係の有無（１号）

・公認会計士又は監査法人が被監査会社等と利害関係を有するときはその内容（２号）

この点、被監査会社との間に、「特別の利害関係」がある場合には、そもそも監査証明業務を行うことは禁止されている（公認会計士法第 24 条、第 34 条の 11、公認会計士法施行令第７条、第 15 条参照）。したがって、公認会計士法施行規則第 12 条に言う利害関係とは、「特別の利害関係」ではなく、「独立の立場に疑いを招く外観」を意味すると考えられる。第 12 条２号の規定により利害関係の内容が記載されるのは、「独立の立場に疑いを招く外観」が存在し、それに対して一定の措置を講じ独立性が確保されていることを確認したうえで、監査証明業務を提供した場合ということになる。

被監査会社との間に利害関係がない場合には、監査報告書の末尾に「会社と私たち（当監査法人又は業務執行社員）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない」旨が記載される。（利害関係の記載は、追記情報の「その他の事項」に該当する。）

【解答のフロー】

①監査人が精神的独立性を保持できない危険性が高まる

②利害関係者が監査人の精神的独立性の保持に疑念を持ち、財務諸表監査に対する社会的信頼性を確保できないおそれがある

③精神的独立性を直接具体的に規制することはできない

問３ ＜大会社等に係る業務制限＞（難易度：易）

【出題意図】

監査人の独立性の充実・強化を目的として、公認会計士法は社会的影響の大きい会社として「大会社等」の範囲を定め、監査人の独立性に関する特例を定めている。各規定が設けられている趣旨も確認しておくとよい。

【解説】

公認会計士法は、社会的影響の大きい会社として、「大会社等」の範囲を定め、以下の特例を設けている。

・一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止 ・継続的監査の制限（ローテーション及びインターバルの設定） ・共同監査の義務付け

なお、公認会計士法における「大会社等」の範囲は以下の通りである（公認会計士法第24条の２）。

・会計監査人設置会社（最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 100億円未満であり、かつ、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が1,000億円未満である株式会社を除く）
・金融商品取引法による監査の対象となる者（非上場の金融商品取引法監査対象会社であって、最終事業年度に係る資本金５億円未満又は売上高 10 億円未満、かつ、負債総額200億円未満の会社を除く）
・銀行、長期信用銀行及び保険会社
・これらに準ずるものとして政令で定める者

公認会計士、監査法人又は監査法人の社員が、以下に示す一定の非監査証明業務により大会社等から継続的な報酬を受けている場合については、監査証明業務と同時に提供することが禁じられている（公認会計士法第24条の２、施行規則第６条）。

① 会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調製に関する業務
② 財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務
③ 現物出資財産その他これに準ずる財産の証明又は鑑定評価に関する業務
④ 保険数理に関する業務
⑤ 内部監査の外部委託に関する業務
⑥ 上記のほか、監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は被監査会社の経営判断に関与すると認められる業務

①～⑤の業務は、監査人による自己監査及び経営判断への関与を防止し、監査証明業務の信頼性を確保する観点から禁止されている。また、業務の多様化等に個別に対応して禁止業務を限定的に列挙することは困難と考えられること等から、包括的な禁止規定として⑥が設けられている。

公認会計士又は監査法人の社員が、同一の大会社等の財務書類について７会計期間連続して監査関連業務を行った場合には、その後２会計期間の財務書類については監査関連業務を行うことができない（公認会計士法第24条の３、第34条の11の３）。また、大規模監査法人（監査法人の直近の会計年度において監査証明業務を行った上場会社等の総数が100以上の監査法人）が、上場会社等の財務書類について監査証明業務を行う場合においては、筆頭業務執行社員等が５会計期間連続してその期間に係る財務書類について監査証明業務を行った場合には、その後５会計期間について当該筆頭業務執行社員等に監査証明業務を行わせてはならない（公認会計士法第34条の11の４）。

同一の監査人が一定期間以上継続して同一の被監査会社に対して監査関連業務を行うと、監査人と被監査会社との間に馴れ合いや癒着が生じる可能性がある。馴れ合いや癒着の関係

が生じると、監査人の精神的独立性が害されるおそれがあるとともに、利害関係者が監査人の精神的独立性が害されているのではないかとの疑念を抱き、ひいては財務諸表監査制度に対する社会的信頼が失われるおそれもある。そのため、特に社会的影響が大きい大会社等について、継続的監査の制限が設けられている。

公認会計士は、大会社等の財務書類について監査証明業務を行うときは、他の公認会計士・監査法人と共同し、又は他の公認会計士を補助者として使用しなければならず、個人による単独監査は原則として禁止されている（公認会計士法第 24 条の 4）。大会社等は取引の内容が複雑かつ高度であり、取引規模も大きいことが通常であることから、複数の公認会計士による組織的監査が必要であると考えられる。また、一定規模以上の企業等の監査を個人単独で実施すると、監査人の精神的独立性が害されるおそれが高まるとともに、利害関係者が監査人の精神的独立性が害されているのではないかとの疑念を抱き、ひいては財務諸表監査制度に対する社会的信頼が失われるおそれもある。そのため、大会社等については、やむを得ない事情がある場合を除き、共同監査が義務付けられている。

【解答のフロー】

省略

問4 ＜公正不偏の態度と職業的専門家としての正当な注意＞（難易度：易）

【出題意図】

職業的専門家としての正当な注意は、平均的な職業的監査人が財務諸表監査において通常行使しなければならない、又は行使すべきものと期待されている注意を言い、公認会計士法に定める「相当の注意」はこれに相当する。正当な注意の内容や水準は、時代や国によって異なるものである。

【解説】

公正不偏の態度たる精神的独立性と、職業的専門家としての正当な注意は、どちらも監査人が職業的専門家として遵守しなければならないものである。両者が遵守されることによって、財務諸表監査の保証水準が一定以上に確保される。

一方、精神的独立性は、時代によって変化することのない固定的なものであるのに対し、職業的専門家としての正当な注意は、それぞれの時代背景を反映し、時代によって変化する流動的なものである。また、精神的独立性は、各国においてその水準が異なることのない絶対的なものであるのに対し、職業的専門家としての正当な注意は、各国においてその水準が異なる相対的なものである。

また、精神的独立性の欠如は故意の問題となるのに対し、正当な注意の欠如は過失の問題となるので、欠如した際に監査人が負う責任も異なる。

【解答のフロー】

共通点：職業的専門家として遵守しなければならない

相違点：公正不偏の態度は固定的・絶対的なものであるのに対して、正当な注意は時代や国によって異なる流動的・相対的なものである

公正不偏の態度を欠くことは故意にあたるのに対して、正当な注意を欠くことは過失にあたる

問５ ＜職業的専門家としての正当な注意と監査調書＞（難易度：中）

【出題意図】

「２つの観点から」という指示から、監査調書を作成することで正当な注意を払って監査を実施できるという側面と、監査人が正当な注意を払って監査を実施したことについて監査調書を用いて事後的に立証できるという側面の２つを導けるとよい。監査基準委員会報告書230「監査調書」を参照すると、解答しやすい。

論文式試験ではどのように解答すればよいか判断に迷うような問題も出題されることがあるが、合理的な内容を論理的に記述できれば加点される可能性が高いので、完全な白紙は極力避けるほうがよい。

【解説】

監査調書に関しては、監査基準委員会報告書 230「監査調書」が公表されており、監査調書を作成する目的について以下の規定がある。

３．監査調書を作成する目的には、以下の事項が含まれる。 (1) 監査計画を策定する際及び監査を実施する際の支援とすること (2) 監査責任者が、監査基準委員会報告書 220「監査業務における品質管理」第 14 項から第 16 項に従って、指示、監督及び査閲を実施する際の支援とすること (3) 実施した作業の説明根拠にすること (4) 今後の監査に影響を及ぼす重要な事項に関する記録を保持すること (5) 監査に関する品質管理基準及び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」第 31 項、第 32 項、第 34 項から第 37 項及び第 47 項に準拠し、監査業務に係る審査及び監査業務の定期的な検証の実施を可能にすること (6) 法令等に基づき実施される外部による検査の実施を可能にすること

上記の規定を参考にすると、(1)監査計画の策定や監査の実施、(2)監査補助者に対する指示、監督等、(5)監査業務に係る審査等のために監査調書が役立つことがわかる。ここで、監査人が職業的専門家としての正当な注意を払うためには、適切な監査計画の策定や監査の

実施、監査補助者に対する適切な指示、監督等が不可欠である。また、監査人が職業的専門家としての正当な注意を払って監査業務を実施し適切に意見形成したことを確かめるために、審査が実施される。したがって、監査調書は、監査人が職業的専門家としての正当な注意を払って監査を実施することを支援する役割を果たしていると言える。

一方、上記の規定には、監査調書が(3)実施した作業の説明根拠になることも示されているが、これは前述の役割とは異なる側面である。

監査人が監査責任を問われるのは、悪意（故意）が認められた場合と過失があった場合である。監査人に悪意（故意）が認められた場合には、当然損害賠償責任を負うことになる。一方、監査人に過失がある場合とは、監査人が監査にあたり正当な注意を払わなかった場合である。監査人が正当な注意を払わずに監査を実施した結果、誤った監査意見を表明した場合、その監査人は監査人としての任務を懈怠し、善良なる管理者としての注意義務に違反したと認められるため、責任を負わなければならない。しかし、監査人が正当な注意を払って監査したことが立証されれば、その監査人には任務懈怠がないため、責任は負わないこととなる。監査人が正当な注意を払って監査を実施したことを説明するための根拠としては、監査調書を用いることができる。したがって、監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施したことを事後的に立証する役割も担っている。

【解答のフロー】

監査調書の作成は、監査計画の策定や監査の実施、監査補助者に対する指示・監督等に役立つ

↓

監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施することを支える手段

監査人は、正当な注意を払って監査を実施したことが立証された場合には、誤った意見表明に関して責任を負わない

↓

監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施したことの立証手段

■　配　　点　■

問　題　　(50 点)

問１

（８点）①公正な監査判断を可能にするため

②監査の証明水準を一定以上に保ち、社会的信頼性を確保するため

問２

(12 点)①監査人が精神的独立性を保持できない危険性が高まる

②利害関係者が監査人の精神的独立性の保持に疑念を持ち、財務諸表監査に対する社会的信頼性を確保できないおそれがある

③精神的独立性を直接具体的に規制することはできない

問３

（６点）①一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止

②継続的監査の制限

③共同監査の義務付け

問４

(12 点)①共通点：職業的専門家として遵守しなければならない

②相違点：公正不偏の態度は固定的・絶対的なものであるのに対して、正当な注意は時代や国によって異なる流動的・相対的なもの

③相違点：公正不偏の態度を欠くことは故意にあたるのに対して、正当な注意を欠くことは過失にあたる

問５

(12 点)①監査調書の作成は、監査計画の策定や監査の実施、監査補助者に対する指示・監督等に役立つ

②監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施することを支える手段

③監査人は、正当な注意を払って監査を実施したことが立証された場合には、誤った意見表明に関して責任を負わない

④監査調書は、監査人が正当な注意を払って監査を実施したことの立証手段

〈誤りが生じた場合について〉

原則として訂正表を配付致します。なお、答練の最終回終了後に発見した正誤については、ホームページ（http://www.lec-jp.com/kaikeishi/info/teisei/）への掲載となりますので、あわせてご確認下さいませ。

公認会計士

論文グレードアップ答練
監査論
第1回問題

LEC 東京リーガルマインド

0 000521 201313
EU20131

第 一 問　（満点 50 点）

{第二問とあわせ 時間　2 時間}

問題１　金融商品取引法の次の規定に関して、以下の問いに答えなさい。

第一条
　この法律は、企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もつて国民経済の健全な発展及び(ア)投資者の保護に資することを目的とする。

第百九十三条
　この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が(イ)一般に公正妥当であると認められるところに従つて内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。

第百九十三条の二
　金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるもの（次条において「特定発行者」という。）が、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で内閣府令で定めるもの（第四項及び次条において「財務計算に関する書類」という。）には、その者と特別の利害関係のない(ウ)公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならない。（以下省略）

問１　下線（ア）について、投資者の保護とはどのようなことを意味するのか、簡潔に説明しなさい。

問２　下線（イ）は何を指しているか、具体的に説明しなさい。また、下線（イ）は、監査人にとってはどのような意義を持つか説明しなさい。

問３　下線（ウ）に関し、財務諸表監査の被監査会社に対する機能には、批判機能と指導機能とがあるが、財務諸表監査の目的からすれば、批判機能が本質的な機能である。一方で、指導機能も必要とされるのはなぜか、指導機能の意義を簡潔に述べたうえで説明しなさい。

問題２　平成 30 年「監査基準の改訂に関する意見書」における次の記述に関して、以下の問いに答えなさい。

> 公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査は、財務諸表の信頼性を担保するための制度であり、その規範となる監査基準は、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラストラクチャーである。こうした観点から、当審議会では、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて (ア) 監査基準の改訂を行ってきている。
>
> しかしながら、近時、我が国では、不正会計事案などを契機として監査の信頼性が改めて問われている状況にあり、その信頼性を確保するための取組みの一つとして、財務諸表利用者に対する監査に関する (イ) 情報提供を充実させる必要性が指摘されている。
>
> （以下省略）

問１　下線（ア）に関し、これまで監査基準が改訂されてきた理由の一つに、期待ギャップの解消が挙げられる。そこで、期待ギャップの意義を述べたうえで、期待ギャップを解消するため、これまでに監査基準がどのように改訂されたのか、説明しなさい。

問２　下線（イ）に関し、仮に監査人による情報提供機能が過度になると、どのような問題が生じるか、説明しなさい。

第 二 問　（満点 50 点）

第一問とあわせ
時 間　2 時 間

問　題　監査基準「第二 一般基準」の次の規定に関して、以下の 問１ ～ 問５ に答えなさい。

> ２ 監査人は、監査を行うに当たって、常に (ア) 公正不偏の態度を保持し、(イ) 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。
> ３ 監査人は、(ウ) 職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行わなければならない。
> ５ 監査人は、監査計画及びこれに基づき実施した監査の内容並びに判断の過程及び結果を記録し、(エ) 監査調書として保存しなければならない。

問１　下線（ア）について、監査人に、公正不偏の態度たる精神的独立性の保持が求められる理由を簡潔に説明しなさい。

問２　下線（ア）及び（イ）について、監査人に、公正不偏の態度たる精神的独立性だけでなく、外観的独立性の保持も求められる理由を説明しなさい。

問３　下線（イ）について、公認会計士法は、監査人の外観的独立性を強化するため、社会的影響の大きい会社である「大会社等」に対してどのような特例を設けているか、箇条書きで３つ簡潔に指摘しなさい。

問４　下線（ア）及び（ウ）について、公正不偏の態度と職業的専門家としての正当な注意について、共通点と相違点を説明しなさい。

問５　下線（ウ）及び（エ）について、職業的専門家としての正当な注意との関係において、監査調書はどのような役割を持つか、２つの観点から説明しなさい。

ご記入いただいた個人情報は、教材発送、お客様へのご連絡、資格試験の情報提供、当社のサービス・商品等のご案内、成績発表等の目的に使用させて頂きます。
詳細につきましては、当社のプライバシーポリシー（http://www.lec-jp.com/privacy.html）をご確認ください。
〈LEC〉複製・頒布を禁じます

第　一　問　　答　案　用　紙

問題１

問１

問２

問３

受験地	受験日	受講証番号	氏　名	評　点			
				第一問		第二問	

問題 2

問 1

問 2

受講証番号

第　二　問　　答　案　用　紙

問　題

問 1

問 2

問 3

・

・

・

受講証番号

問 4

問 5

受講証番号

LEC 東京リーガルマインド

著作権者　株式会社東京リーガルマインド
(C) 2020 TOKYO LEGAL MIND K. K. , Printed in Japan
無断複製・無断転載等を禁じます。

EU20132