公認会計士 修了考査対策講座

監査実務・関連法規及び職業倫理

【基本テキスト１】

CERTIFIED
PUBLIC
ACCOUNTANT

2025年度目標

TAC

はじめに

［監査に関する理論及び実務の出題内容等］（令和６年度修了考査受験案内より）

時間，問題数，配点	試験時間３時間，問題数大問２問（小問等を設ける場合がある） 配点 300点
目的及び出題方針	公認会計士が行う監査業務で必要とされる実務に関する専門的応用能力を修得しているかどうかの確認を行うことを目的とし，我が国における監査に関する理論及び実務全般（監査に関するＩＴの理論及び実務を含む）について出題する。
出題に関する基準・出題項目等	監査基準，中間監査基準，期中レビュー基準，監査における不正リスク対応基準，監査に関する品質管理基準，財務報告に係る内部統制基準・実施基準 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令・同ガイドライン 会社法に基づく監査に関する関連法規 日本公認会計士協会監査基準報告書，財務報告内部統制監査基準報告書，期中レビュー基準報告書，品質管理基準報告書，監査・保証実務委員会報告 等

〔学習内容・指針〕

本テキストは，修了考査の「監査実務」及び「関連法規及び職業倫理」対策のためのものです。修了考査の「監査実務」及び「関連法規及び職業倫理」の試験範囲の中心となる図書は，監査実務ハンドブックです。この図書だけでも相当なボリュームがありますから，出題範囲はかなり広範囲であることが分かるでしょう。加えて，おそらくは試験委員自らが監査の現場で直面したかのような事例が題材として出題されることもありますから，網羅的な対策は事実上は不可能ともいえるでしょう。

とはいえ，最近の出題傾向としては，監査基準報告書（以下，「監基報」）や倫理規則等の諸規定を題材とするケースが多いため，試験対策としては監基報等の読込みが中心になると考えます。

より具体的には，監基報を中心に要約した本テキストを中心に学習を進め，必要に応じて，その規定の原文を参照し，知識の拡充を図るようにしてください。もちろん，試験科目はあく

まで「監査実務」ですから，監査現場での業務実践こそが最も重要な試験対策になることは言うまでもないのですが，監査業務に携わっていない方でも監基報等に係る知識をシッカリとおさえることで，十分に合格レベルに達することができると考えます。

また，公認会計士試験を受験した際の監査論の知識も有用なケースが多いですから，まずは昔の知識（監査論の知識）を思い出すことからはじめることが重要です。

なお，テキストを作成する作業の集中を避け，また昨今の監査に関する規定の改正を適時に織り込むため，テキストを三部構成（Ⅰ～Ⅲ）で提供することにしています。また，各節にサマリを入れ，必要に応じて節末尾に「過去問の研究と対策」及び「過去問研究」を入れることにより，試験対策を効果的・効率的に行うよう工夫しています。

本テキストが，皆様の学習に役立つこととなれば幸いです。

（注）本テキストの作成基準日は，2025年1月31日です。

〔論点の重要性〕

合格点を確保するためには，各節に付した【A】及び【B】の領域をしっかりと復習してください。重要性の内容は以下のとおりです。

重要性	内 容	対 応
【A】	・頻繁に出題される論点 ・出題可能性の高い論点	必ず理解しできるようになること
【B】	・たびたび出題される論点 ・比較的に出題可能性の高い論点	可能な限り理解しできるようになること
【C】	・節の内容が概要や総論的なもの ・数年間出題されていない論点のうち，重要性が【B】ほど高くないもの ・直近の出題はあるがマイナーな論点 ・難易度の高い論点	概要や総論的な内容を除き ，余力がある場合に理解しできるようになること
【基礎】	・監査実務や監査理論を学習する上で，知っておくべき基礎知識	

※ 各節に付した重要性と異なる論点が同じ節にある場合には，別途，異なる重要性を示すことがあります。

〔過去10回の出題傾向〕

章節	論点	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
2章2	総括的な目的							○		○	
2章3	契約条件の合意	○		○							
2章4	監査調書	○									
2章5	不正			○	○			○	○	○	○
2章6	法令の検討				○						
2章7	監査役ｺﾐｭﾆｹｰｼｮﾝ		○	○					○		
2章8	監査計画	○				○					
2章9	ﾘｽｸ評価・対応	○	○	○	○	○		○		○	○
2章10	重要性	○				○			○	○	○
2章11	委託業務										
2章12	監査証拠			○		○		○	○	○	○
2章13	分析的手続	○		○							
2章14	ｻﾝﾌﾟﾘﾝｸﾞ			○		○				○	
2章15	会計上の見積り		○	○	○	○	○			○	○
2章16	関連当事者	○		○			○				
2章17	継続企業										
2章18	経営者確認書			○		○			○		
2章19	内部監査										
2章20	専門家	○				○			○	○	
2章21	特殊な監査業務										
2章22	監査人の交代			○					○		
2章23	品質管理	○	○								
3章1･2	実査・立会	○		○			○			○	
3章3	確認	○		○			○	○	○		○
3章4･5	訴訟事件・偶発事象				○		○				
3章6	会計方針の変更										
4章1	資金関係										
4章2	販売関係	○		○			○	○	○	○	○
4章3	購買関係・在庫	○			○	○				○	○
4章4	人件費		○			○					
4章5	固定資産		○			○	○	○	○	○	
4章6	有価証券		○		○					○	
4章7	税金関係		○								○
5章1･2	無限定・除外事項										
5章3	追記情報・後発事象				○	○	○				○
5書4	その他の記載内容					○			○	○	
5章5	比較情報					○					
5章6	ＫＡＭ								○		
6章	ｸﾞﾙｰﾌﾟ監査	○	○				○		○		○
7章	内部統制監査						○		○		
8章	期中ﾚﾋﾞｭｰ・中間										

目　次

第１章　監査基準等の昨今の改正

１．監査基準・品質管理基準の改訂 …… 2
２．監査基準報告書の主な改正 …… 6
３．倫理規則等の改正 …… 11
４．上記以外の改正等 …… 14

第２章　監査基準報告書

１．監査基準報告書の概要 …… 23
２．財務諸表監査の総括的な目的 …… 26
３．監査業務の契約条件の合意 …… 30
４．監査調書 …… 32
５．財務諸表監査における不正 …… 36
６．財務諸表監査における法令の検討 …… 45
７．監査役等とのコミュニケーション …… 47
８．監査計画 …… 52
９．リスク評価と対応 …… 56
10．計画／実施の重要性と虚偽表示の評価 …… 75
11．委託業務の監査上の考慮事項 …… 81
12．監査証拠 …… 83
13．分析的手続 …… 91
14．監査サンプリング …… 95
15．会計上の見積りの監査 …… 100
16．関連当事者 …… 109
17．継続企業 …… 115
18．経営者確認書 …… 121
19．内部監査人の作業の利用 …… 127
20．専門家の業務の利用 …… 129
21．特殊な監査業務 …… 133

22. 監査人の交代 …… 137
23. 監査の品質管理 …… 145

第３章　監査手続の基礎

１．実査 …… 156
２．立会 …… 160
３．確認 …… 167
４．訴訟事件等（弁護士への質問） …… 175
５．偶発事象（債務保証を含む） …… 180
６．会計方針の変更等 …… 184

【memo】

第１章

監査基準等の昨今の改正

この章で学ぶこと

本章では，昨今の改正動向を公開草案を含めて概括的に示します。

公認会計士試験の勉強の時期によっては，学習済みの論点も含まれているかも知れませんが，出題可能性の高い重要な項目については，必要に応じて第２章以降の各論点にて詳述します。

ここでは昨今の監査環境の変化を把握することと，公認会計士試験の受験時代の知識を更新することを主眼として，最近のトピックスの概要を紹介します。

１　監査基準・品質管理基準の改訂
２　監査基準報告書の主な改正
３　倫理規則等の改正
４　上記以外の改正等

1　監査基準・品質管理基準の改訂　【C】

本節のサマリ

本節では企業会計審議会の公表する監査基準・品質管理基準の改訂について扱う。

適用時期の関係もあり，本節で扱う改訂に係る知識の全てが重要というわけではないが，昨今の動向に関連する論点は比較的出題可能性が高いので，論点によっては改訂前後の知識について慎重な対応が必要となる。

・2024年　「期中レビュー基準の改訂」
・2023年　「内部統制監査基準」の改訂
・2021年　「監査に関する品質管理基準」の改訂
・2020年　その他の記載内容の新設／固有リスクと統制リスクを分けて評価
・2019年　限定付適正意見の理由の記載の充実／業務上知り得た「事項」→「秘密」
・2018年　監査上の主要な検討事項／監査報告書の記載順序変更／ＧＣ前提独立区分

１．令和６年（2024年）期中レビュー基準の改訂

(1)　「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」の公表

なお，これに伴い，期中レビュー基準報告書第１号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」（「レ基報第１号」；法定の期中レビューを想定した指針）及び期中レビュー基準報告書第２号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」（「レ基報第２号」；任意の期中レビューを想定した指針）が公表されている。

期中レビューについては第８章にて詳述する。

２．令和５年（2023年）内部統制監査基準の改訂

(1)　「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の改訂について（意見書）」の公表

本改訂の詳細を含め，内部統制監査については第７章にて詳述する。

３．令和３年（2021年）監査に関する品質管理基準の改訂

令和3(2021)年11月16日　企業会計審議会

(1) リスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入

監査事務所が，経済社会の変化に応じ，主体的にリスクを管理（*1）することで，質の高い品質管理を可能とすることとしている。

（*1）「主体的にリスクを管理」～リスク・アプローチに基づく品質管理システム

監査事務所自らが，品質管理システムの項目ごとに達成すべき品質目標を設定し，当該品質目標の達成を阻害しうるリスク（品質リスク）を識別して評価を行い，評価したリスクに対処するための方針又は手続を定め，これを実施することが求められる。

(2) 品質管理システムの構成の変更

旧規定	改訂
－	①監査事務所のリスク評価プロセス（新設）
①品質管理に関する責任	②ガバナンス及びリーダーシップ
②職業倫理及び独立性	③職業倫理及び独立性
③監査契約の新規の締結及び更新	④監査契約の新規の締結及び更新
⑤業務の実施	⑤業務の実施
④監査実施者の採用，教育・訓練，評価及び選任	⑥監査事務所の業務運営に関する資源
－	⑦情報と伝達（新設）
⑥品質管理システムの監視	⑧品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス
－	⑨監査事務所間の引継（新設）

(3) 監査事務所が所属するネットワークへの対応

監査事務所が所属するネットワークの要求事項を適用する場合や，業務運営に関する資源等を利用する場合のほか，ネットワークが監査事務所の品質管理システムに関するモニタリングを行う場合について規定を新設している。

(4) 品質管理システムの評価

監査事務所の品質管理システムに関する最高責任者に対し，少なくとも年に一度，基準日を定めて品質管理システムを評価し，当該システムの目的が達成されているという合理的な保証を監査事務所に提供しているかを結論付けることを求めるとともに，その結論等を各監査事務所において公表することが望ましい，とされた。

（注）適用関係；2023年7月以後開始事業年度又は会計期間に係る財務諸表の監査から適用

３．令和２年（2020年）監査基準改訂

「監査基準の改訂に関する意見書」令和2(2020)年11月6日　企業会計審議会

(1) その他の記載内容について

監査基準の報告基準において，以下の「八　その他の記載内容」が新設された（詳細は第５章参照）。

> 八 その他の記載内容
> 1 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(*1)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(*2)を払わなければならない。

2 監査人は，その他の記載内容に関して，その範囲，経営者及び監査役等の責任，監査人は意見を表明するものではない旨，監査人の責任及び報告すべき事項の有無並びに報告すべき事項がある場合はその内容を監査報告書に記載しなければならない(*3)。ただし，財務諸表に対する意見を表明しない場合には記載しないものとする。

特に波線の箇所について下記の点に注意を要する。

(*1) 監基報上規定されていた重要な相違の有無の検討に係る規定が，監査基準上新設された。

(*2) 従来の監査実務では，明らかな事実の重要な虚偽記載に気付いた場合に追加手続を実施するものとされたが，改正により「重要な誤りがあると思われる兆候」にも注意を払うことが求められている（720-14）。

(*3) 従来は未修正の重要な相違がある場合に「その他の事項」を記載するものとされていたが，改正により，監査報告書に見出しを付した独立区分を設けて「その他の記載内容」に関する報告を行うこととなった（720-20）。

（注）但し，以下の点においては，従来の実務上の取扱いと変更はない。

- 「その他の記載内容」の記載は，監査意見と明確に区別された情報提供である。
- 監査人は財務諸表との重要な相違を識別するためにその他の記載内容を通読する。
- 意見形成のために要求される以上の監査証拠の入手を要求するものではない。

(2) リスク・アプローチの強化について

監査基準の実施基準二において，以下の文言が加えられた（加筆箇所のみ掲載）。

4 監査人は，財務諸表項目に関連した重要な虚偽表示のリスクの評価に当たっては，固有リスク及び統制リスクを分けて評価しなければならない(*4)。固有リスクについては，重要な虚偽の表示がもたらされる要因を勘案し，虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価しなければならない。また，…（略）

5 監査人は，虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の金額的及び質的影響の双方を考慮して，固有リスクが最も高い領域(*5)に存在すると評価した場合には，そのリスクを特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない。

特に波線の箇所について下記の点に注意を要する（第２章にて詳述）。

(*4) 平成17年の監査基準の改訂では，原則として，固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」を評価することとされたが，今回の改訂では，固有リスクと統制リスクを分けて評価することとされた。

(*5) 特別な検討を必要とするリスクについては，固有リスクの評価を踏まえた定義とされた。

(3) 会計上の見積りの方法の評価について

実施基準三５において，「経営者が行った見積りの方法の評価」について（経営者が採用した手法並びにそれらに用いられた仮定及びデータを含む。）との括弧書きが追加され，経営者

の見積りの方法について監査人が評価対象とすべき詳細が明確化された（第２章にて詳述）。

４．令和元年（2019年）監査基準改訂

「監査基準の改訂に関する意見書」令和元(2019)年9月3日　企業会計審議会

(1) 限定付適正意見の理由の記載の充実

意見に関する除外や監査範囲の制約により限定付適正意見を表明する場合，除外事項に関し重要性はあるが広範性はないと判断し限定付適正意見とした理由を記載しなければならないことを明確にした（これらの詳細は第５章参照のこと）。

(2) 業務上知り得た「事項」→「秘密」

守秘義務の規定については，公認会計士法との整合を図るため，「秘密」を対象にするものであることを明確にした。

５．平成30年（2018年）監査基準改訂

「監査基準の改訂に関する意見書」平成30(2018)年7月5日　企業会計審議会

(1) 監査上の主要な検討事項

監査人が実施した監査の透明性を向上させ，監査報告書の情報価値を高めることを目的として，監査上の主要な検討事項についての規定が新設された。

(2) 監査報告書の記載区分等

監査人の意見を監査報告書の冒頭に記載することとし，記載順序を変更するとともに，新たに意見の根拠区分を設けることとした。また，経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し，監査役等の財務報告に関する責任を記載することとした。

(3) 継続企業の前提に関する事項

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，従来の強調事項ではなく，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。また，経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し，監査人はその検討を行う責任を有することを，経営者の責任，監査人の責任に関する記載内容にそれぞれ追加することととした。

（注）これらの監査報告書の記載についての詳細は第５章等を参照のこと。

【過去問の傾向と対策】監査基準及び品質管理基準の改訂

監査基準の内容自体を直接問う出題は少ないが，リスク・アプローチ（監基報315,330,320,450）や会計上の見積り（540），監査報告関連（700台）の改訂が多いことから，これら監基報の出題可能性は高いと考えられる。これらの詳細は第２章以降で扱う。

2　監査基準報告書の主な改正　【C】

本節のサマリ

本節では監査基準報告書の改正について扱う。

論点の詳細度合いや適用時期の関係もあり，本節で扱う知識の全てが重要というわけではないが，昨今の動向に関連する論点は比較的出題可能性が高い傾向があるので注意が必要となる。それぞれの論点の重要な領域は各章の該当箇所で詳述するが，さしあたって下記に注意をしながら，昨今の動向の概要を把握していただきたい。

・倫理規則の改正に伴う監基報の改正
・600「グループ監査における特別な考慮事項」の改正
・「監査に関する品質管理基準」の改訂に伴う監基報・品基報の改正
・315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び540「会計上の見積りの監査」の改正

１．財務報告内部統制監査基準報告書第１号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正（公開草案）

監査・保証基準委員会　2024年11月15日

グループ財務諸表の監査における監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」（第28項及び第48項）の要求事項を内部統制監査に取り入れている（第90項）。また，これに合わせ，一体型内部統制監査報告書の文例のうち，「内部統制監査における監査人の責任」の記載内容について，改正監査基準報告書600の規定に合わせた記載事項の改正を実施している。

２．監査役等とのコミュニケーション（260）及び財務諸表に対する意見の形成と監査報告（700）の改正

監査・保証基準委員会　2024年9月26日

社会的影響度の高い事業体等の特定の事業体の財務諸表監査に特有の独立性に関する規定が適用される場合の規定の追加及びこれに伴う監査報告書の文言の修正（詳細は第５章へ）。

なお，上記１．の財務報告内部統制監査基準報告書第１号も同様に，報酬関連情報の記載を追加する改正が行われている。また，関連する他の監基報の参照項の修正も行われていることから，現行の監基報は2024年9月26日付けのものが多い。

３．倫理規則改正に伴う監基報及び同実務指針の改正の公表

監査・保証基準委員会　2023年1月12日

改正倫理規則公表に伴い，主に以下の点について見直しを行い，監査基準報告書及び監査基準報告書実務指針が改正されている。

(1) 改正倫理規則におけるセーフガードの定義の変更に伴う表現の整合修正

セーフガードは，阻害要因を「除去」又は許容可能な水準にまで「軽減」するために講じるものとして定義されていたが，改正後は，阻害要因を許容可能な水準にまで「軽減」するために講じる対応策として定義づけられた。

(2) 倫理規則の改正との表現の整合性及び国際監査基準等との整合性の観点から追加的な修正を行っている（倫理規則については第９章にて詳述する）。

４．「グループ監査における特別な考慮事項」の公表

監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」　2023年1月12日

監査基準報告書600の名称を「グループ監査」から「グループ監査における特別な考慮事項」に変更すると共に，その内容を全面的に見直している（グループ監査は第６章にて詳述する）。

５．監査・保証基準委員会の公表物の改正

監査・保証基準委員会　2022年10月13日

監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」等，倫理規則，監基報315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」等の改正に伴い，各公表物の表題修正や適合修正を行っている。

これらの詳細は該当する各論点で詳述する。なお，日本公認会計士協会は，監査基準委員会報告書及び関連する公表物の体系及び用語法を明確にすることを目的として，各公表物の表題等を修正している（2022年10月13日）。これに伴い，従来「監査基準委員会報告書」とされていた実務指針が「監査基準報告書」に変更される等の修正が行われている。現行の体系は次頁のとおりである（監基報(序)付録1）。

６．「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の改正

監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」　2022年10月13日

監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」のうち，監査人の「その他の報告責任」の例として，財務報告に係る内部統制の監査に係る報告に加えて，倫理規則が定める報酬関連情報の報告が示された（700A59）。

これは改正倫理規則において，監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体（Public Inter

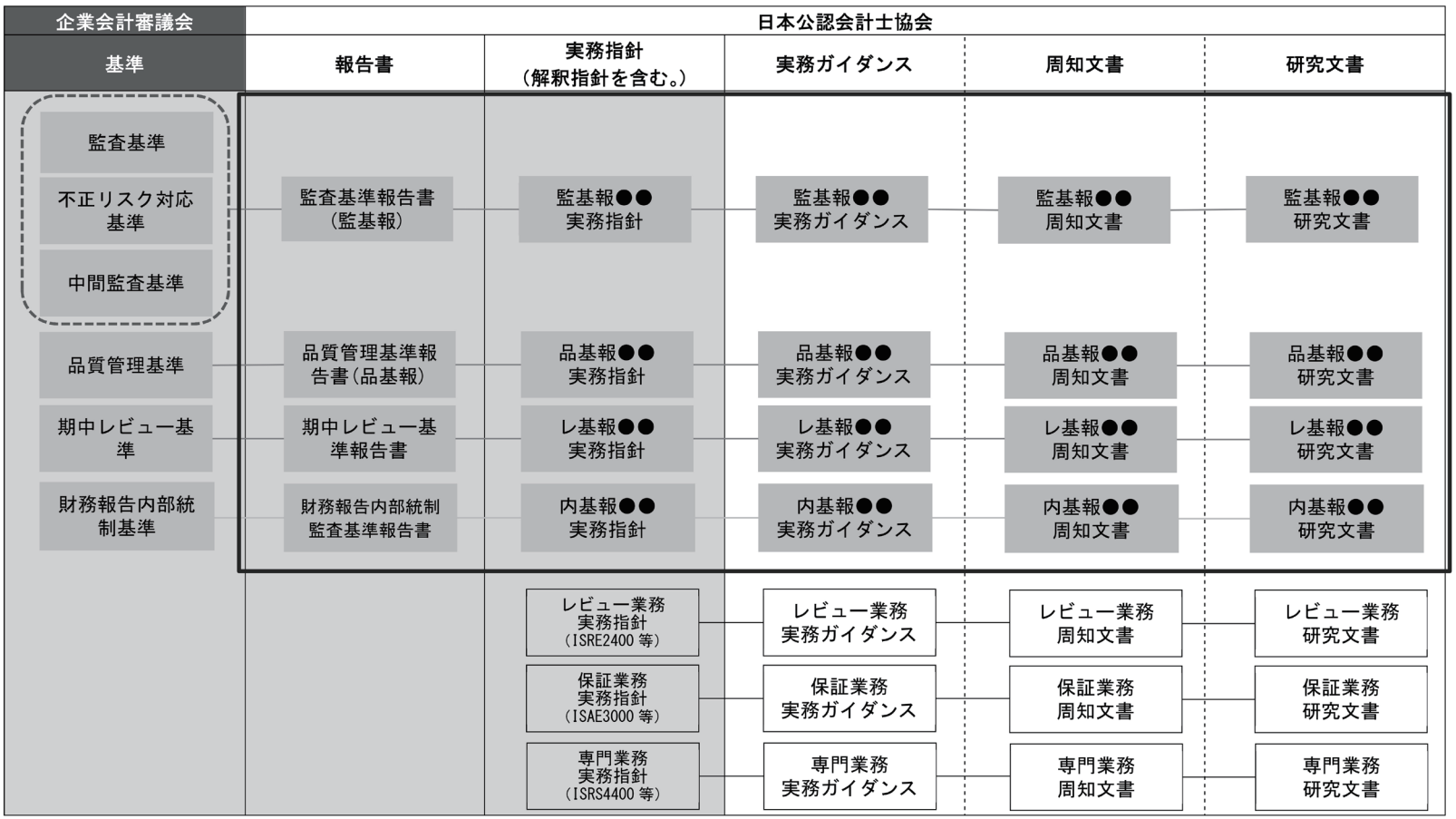
est Entity ：PIE）である場合，報酬関連情報（監査報酬，非監査報酬，報酬依存度）の開示が，要求事項として新設されており，監査業務の依頼人又は（依頼人が開示しない場合は）会計事務所等が開示する(改正倫理規則 R410.31)とされていることが背景にある（我が国においては，会計事務所等が報酬関連情報の開示を行う場合は監査報告書において記載する方法が適切と考えられる）。なお，監査報告については第５章，倫理規則については第９章にて詳述する。

７．品質管理に関する規定の改正

品質管理基準報告書第１号「監査事務所における品質管理」及び監査基準報告書220「監査業務における品質管理」の改正，品質管理基準報告書第２号「監査業務に係る審査」の公表並びに関連する監査基準報告書等の改正　2022年6月22日

付録１：監査基準報告書及び関連する公表物の体系

（注）太枠内は本報告書の対象となる公表物である。品質管理基準報告書、期中レビュー基準報告書及び財務報告内部統制基準報告書並びに関連する公表物も監査基準報告書及び関連する公表物に準じた取扱いとする。



【参考】会員が遵守すべき基準等～一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成するか否か

前頁の「監査基準報告書及び関連する公表物の体系」のうち，網掛け部分は公認会計士協会会則48条の会員が遵守すべき基準等（一般に公正妥当と認められる監査の基準）に該当する（p.23参照）。この点の詳細は，監基報（序）付録３参照。

【過去問の傾向と対策】監基報の改正

監基報の規定からの出題割合は，多い年では全体の７～８割，少ない場合でも４～５割程度という傾向が続いているため，監基報の把握が監査実務の試験対策の要である。また，改正点についても総じて出題可能性は高いので注意が必要となる。ただし，本試験の作問タイミングに起因してか，改正点が１～２年遅れで出題されることがある点にも注意を要する。

なお，本テキストは，重要なポイントに絞った教材の提供を旨として作成されており，特に重要と思われる監基報の規定は網羅的に掲載するよう心掛けているが，関連する監基報の規定を逐一，そのまま掲載する形式は取っていない。そのため受験生の個々の力量や判断にもよるが，**必要に応じて監基報の規定を参照すべき**箇所もあると思われる。この点は何とぞご了承願いたい。

3 倫理規則等の改正 【C】

本節のサマリ

本節では倫理規則等の改正について扱う。

2022年7月に倫理規則が大幅に改正されており，その詳細は第９章にて詳述するが，ここでは以下の点についての概要を示す。

・「独立性に関する指針」「利益相反に関する指針」「違法行為への対応に関する指針」は廃止され，体系的に整理された改正倫理規則が施行された。

・倫理規則の最近の改正論点としては，「報酬依存度」「企業等所属の会員の違法行為への対応」「保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供」といった点が目立っている。

１．「倫理規則」の改正について

2024年７月18日　日本公認会計士協会第58回定期総会承認

国際会計士倫理基準審議会（IESBA）による倫理規程の改訂等を踏まえて下記の改訂がなされた。

(1) 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体（PIE）の定義に関する改正

(2) 業務チームの定義及びグループ監査業務に関する改正

(3) テクノロジーに関する改正

(4)「守秘義務の原則」の用語変更に関する改正

２．「倫理規則」の改正について

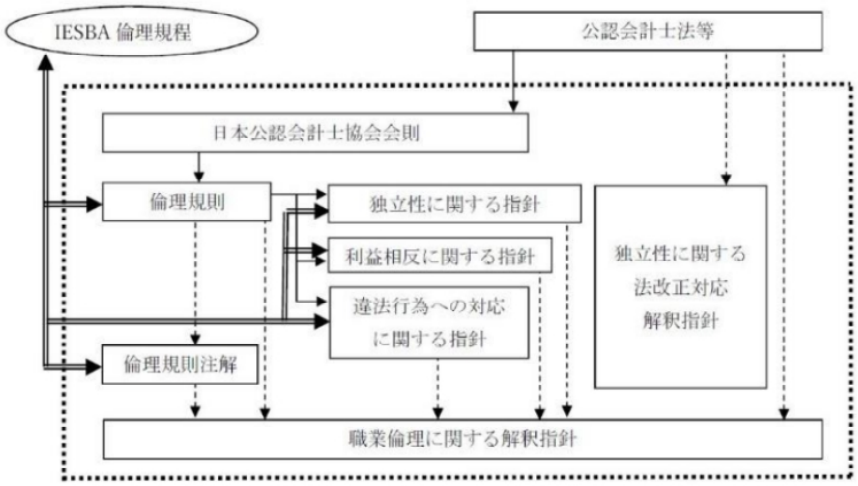
2022年７月25日　日本公認会計士協会第56回定期総会承認

倫理規則における理解のしやすさを向上させ，その遵守を促進するため，再構成版IESBA（国際会計士倫理基準審議会）の倫理規程を参考に，下記のとおり，(1)倫理規則の体系及び構成，及び(2)個別規定の見直しを行っている。

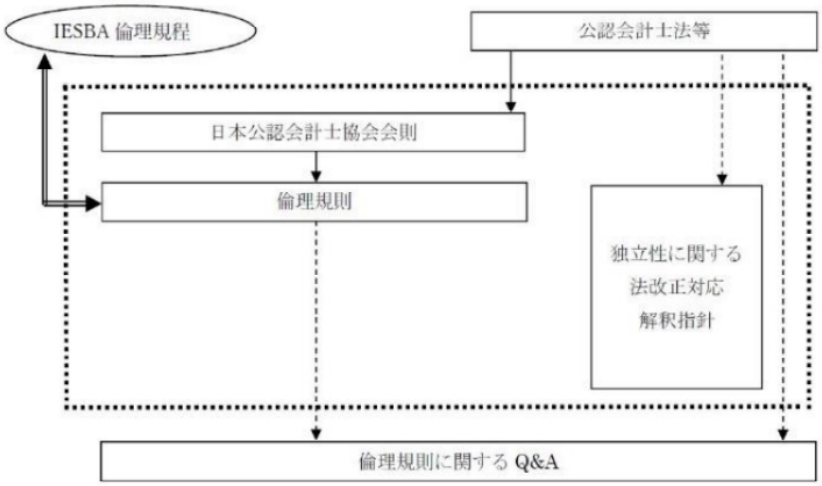
改正倫理規則の施行に伴い，「独立性に関する指針」，「利益相反に関する指針」及び「違法行為への対応に関する指針」は廃止される（適用関係；2023年4月1日から）。

なお，個々の規定は一般的及び具体的な義務を定める要求事項（「R」が付された項）と要求事項の遵守を支援するためのガイダンスを提供する適用指針（「A」が付された項）とに明確に区分される。また，項番号は再構成版IESBA倫理規程と同一の付番とし，また法令等を踏まえて我が国に導入しない規定は欠番とし，我が国固有の規定については項番号に「JP」を付すこととしている。

(1)　主な体系及び構成の見直し　～現行の体系



改正後の体系



（日本公認会計士協会「倫理規則の改正概要」2022年10月31日より転載）

(2)　倫理規則実務ガイダンス第１号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の公表

2022年12月15日　日本公認会計士協会（倫理委員会）

当ガイダンスでは，改正倫理規則の適用上の留意点や具体的な適用方法の例示をしている。これらの倫理規則に係る詳細は第９章にて扱う。

【過去問の傾向と対策】倫理規則の改正

職業倫理の規定は，直近の改正によりその体系は大幅に整理されている。倫理規則は，ほぼ毎年出題されていることから，その内容をシッカリと把握しておくことが重要な対策となる。ただ，学習範囲が広範にわたるため，その対応が難しい側面もある。直近では，インターバル規制や企業等所属の違法行為対応などが出題されており，上記の改正点と関連性が高い領域となっている。そのため改正点は総じて出題可能性が高いと考えられ，効率的に学習する上で上記の改正点は，重要な着眼点となると考えられる。

4 上記以外の改正等 【c】

本節のサマリ

昨今では，新型コロナウイルス感染症の拡大による監査上の留意点やリモートワーク対応の他，品質管理基準の改正や監査報告書の記載内容の充実・見直しと行った監査環境の変化に伴い，種々の実務指針やガイダンス，周知文書等が公表されている。

それぞれ重要な論点については，各関連箇所で説明するが，ここでは主に以下の概要について解説する。これらは主に昨今の監査報告書の記載内容の充実や新型コロナウイルス感染症の感染拡大，リモートワークの拡大等の監査環境の変化に応じて公表されたものである。

・実務指針関係
・実務ガイダンス関係
・周知文書関係
・公認会計士法の改正

１．実務指針関係

(1) 監査報告書の文例

監査基準報告書700実務指針第１号　2024年9月26日

既述のとおり，社会的影響度の高い事業体等の特定の事業体の財務諸表監査に特有の独立性に関する規定が適用される場合の監査報告書の文言の修正が行われた。詳細は第５章にて扱う。

(2) 訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針

監査基準報告書560実務指針第２号　2024年9月26日

訂正後の財務諸表に対する監査業務の受嘱は，新規の監査契約の締結であり，訂正後の財務諸表全体の監査が必要であるため，全ての監査基準報告書等に準拠することになる。特に，本実務指針は，監査業務の受嘱，監査計画の策定と監査手続の実施，内部調査委員会又は第三者委員会の調査報告書の利用の可否等の判断，監査人が交代している場合の対応，監査意見の表明等において監査上留意すべき事項を取りまとめている。詳細は第５章にて扱う。

(3) イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針

監査基準報告書500実務指針第１号　2022年10月13日

本指針は，監査人が監査証拠を電子データの一種であるイメージ文書（PDFファイル等）で入

手する場合の指針を提供することを目的としている。

イメージ文書の作成プロセスに係る内部統制の整備状況の理解及び運用状況の評価手続を行うことの他，イメージ文書の真正性を確かめる手続が例示されているので注意を要する。詳細は第２章にて扱う。

２．実務ガイダンス関係

⑴「監査報告書に係るＱ＆Ａ（実務ガイダンス）」の改正（公開草案）

監査基準報告書700実務ガイダンス１号　2025年１月17日

・「Ｑ１－11 監査報告書における報酬関連情報開示の省略等」報酬依存度の記載の解説
・「Ｑ２－１ 監査上の主要な検討事項の適用範囲」の解説
・ その他，全体的に四半期開示制度の見直しに伴う用語の修正等

⑵「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正

倫理規則実務ガイダンス第１号　2024年06月28日

・上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関する規定
・業務チームの定義及びグループ監査業務に関する規定
・テクノロジーに関する規定（守秘義務に関する規定を含む。）

⑶　監査ツール

監査基準報告書300実務ガイダンス１号　2024年６月13日

「監査ツール」は，監査計画の局面を中心に具体的な手順，監査調書の様式等について取りまとめたものであるが，監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」（2023年１月12日改正）の公表に伴い，所要の見直しを行っている。

⑷　東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関するＱ＆Ａ（実務ガイダンス）

期中レビュー基準報告書第２号実務ガイダンス第１号 2024年３月28日

四半期財務諸表等に適用される財務報告の枠組み及び期中レビューに関して理解が必要と思われる事項について，会員の参考に資するためにＱ＆Ａ形式によって解説を提供している。

⑸　監査事務所における品質管理に関するツール

品質管理基準報告書第１号実務ガイダンス４号　2024年1月17日

公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所の利用を想定して作成されており，品質管理システムの構築及び評価に当たっての具体的な手順や文書等について取りまとめたもので

ある。

(6) 監査事務所及び監査業務における品質管理並びに監査業務に係る審査に関するＱ＆Ａ

品質管理基準報告書第１号実務ガイダンス３号　2023年2月16日

品基報１号「監査事務所における品質管理」の改正，同２号「監査業務における審査」の新設並びに監基報220「監査業務における品質管理」の改正に伴い，監査業務を実施するに当たって理解が必要と思われる事項について，Ｑ＆Ａ方式による解説を提供している。

(7) ITの利用の理解並びにITの利用から生じるリスクの識別及び対応に関する監査人の手続に係るＱ＆Ａ

監査基準報告書315実務ガイダンス１号　2022年10月13日

ITに関するリスクの評価及び対応の一連の側面に関して会員の実務に資する解説をＱ＆Ａ形式で提供している。詳細は必要に応じて第２章で扱う。

(8) 建設業及び受注制作のソフトウェア業における収益の認識に関する監査に係る実務ガイダンス

監査基準報告書540実務ガイダンス第２号　2022年10月13日

工事契約会計基準及び工事契約適用指針が廃止されたことに伴い，工事契約会計基準及び工事契約適用指針の適用が多い建設業及び受注制作のソフトウェア業について，収益認識会計基準及び収益認識適用指針を適用した場合の企業の財務諸表の監査において留意すべき事項等を整理している。詳細は第４章にて扱う。

３．周知文書関係

(1) 監査上の主要な検討事項の適用に関する周知文書

① 監査上の主要な検討事項（ＫＡＭ）の適用２年目に関する周知文書

監査基準報告書701周知文書第１号　2022年10月13日

② 監査上の主要な検討事項（ＫＡＭ）の適用３年目に関する周知文書

監査基準報告書701周知文書第２号　2023年4月3日

これらの周知文書は，前年度からのリスクの変化固有の要因を含めた具体的な記載を行うことや，ボイラープレート化の防止のための注意喚起を求めている。

(2) 監査意見不表明及び有価証券報告書等に係る訂正報告書の提出時期に関する周知文書

監査基準報告書705周知文書第２号　2022年10月13日

昨今，過年度の会計不正が疑われるような状況の発生に際し，本来であれば当該事実関係の

調査が完了し，訂正すべき内容が確定した時点で過年度の有価証券報告書等の訂正報告書が提出されるべきところ，当該事実関係の調査完了前に，同訂正報告書が提出され，監査意見を不表明とする事例が生じている。こうした状況を踏まえて，特に下記の点に留意すべきことが示されている。

・　意見不表明の位置付け　→　極めて例外的な状況にのみ許容される。
・　訂正報告書の提出時期の考え方　→　事実関係の調査が完了し，訂正すべき内容が確定した時点で，企業は，過年度の有価証券報告書等の訂正報告書を提出することになる。

(3)　監基報720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」の適用を踏まえた会社法監査等のスケジュールの検討に係る周知文書

監査基準報告書720周知文書第１号　2022年10月13日

会社法監査における「その他の記載内容」は，事業報告及びその附属明細書となるが，会計監査人は，監査報告書日までに，これらの書類の入手時期及び手続も考慮した上で監査スケジュールを検討する必要がある。

(4)　「その他の記載内容」に関する監査人の作業内容及び範囲に係る周知文書

監査基準報告書720周知文書第２号　2022年10月13日

「その他の記載内容」に対する監査人の作業内容及び「その他の記載内容」の範囲に関する論点について，会員の実務の参考に資するために，監査上留意すべき事項を提供している。

(5)　「企業内容等の開示に関する内閣府令」の公表に伴う監査基準報告書720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」における取扱い

監査基準報告書720周知文書第３号　2023年4月10日

有価証券報告書等に記載すべき重要な事項を記載した上で，当該記載事項を補完する詳細な情報について他の公表書類が参照される場合があるが，その参照された他の公表書類は，基本的には有価証券報告書等の一部を構成しないため，その他の記載内容としての通読の対象とはならない。

(6)　新型コロナウイルス感染症に関連する監査対応　2022年10月13日改正

①　その１　監査基準報告書500周知文書第１号

実地棚卸の立会（監基報501-3～7），残高確認（監基報505）といった監査手続が実施できない場合の代替的な手続の実施や，監査証拠の信頼性（監基報500A31～），特にPDF等の電子媒体への変更する過程で情報が変更される可能性，並びにグループ監査におけるグループ経営者や構成単位の監査人とコミュニケーションの実施等について示している。

② その２　監査基準報告書540周知文書第１号

会計上の見積りに際して，悲観的でも楽観的でもない仮定に基づいているかの検討を慎重に行い，どのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったかについて重要性がある場合は，追加情報としての開示が求められる。また，継続企業の前提について，金融機関等からの直接回答の入手や電話やWeb会議等による直接の質疑応答することも考えられること等を示している。

③ その３　監査基準報告書500周知文書第２号

有価証券報告書等の提出期限の延長（2020年9月30日まで）や，会社法監査の日程（株主総会のスケジュールの延期や続行の決議等について示している。

④ その４　監査基準報告書540周知文書第２号

新型コロナウイルス感染症の拡大防止のための政府や地方自治体による要請等により操業停止や営業停止する場合の費用を特別損失として計上することはあり得るが，経常的な経営活動に伴う業績不振等による損失が特別損失に計上してはならないこと等について示している。

⑤ その５　監査基準報告書705周知文書第１号

新型コロナウイルス感染症の拡大によって監査手続の制約に起因して除外事項付意見（監査範囲の制約）を表明する可能性に鑑み，その留意点や経営者確認書の記載事項についての留意事項について示している。

⑥ その５－２　監査基準報告書580周知文書第１号

本人識別性及び非改竄性が確保されていれば電子形式により経営者確認書を入手することができ，その場合には改めて紙媒体により経営者確認書を入手する必要はないことが示された。

⑦ その６　四半期レビュー基準報告書第１号周知文書第１号

固定資産の減損，繰延税金資産の回収可能性の見積りに係る四半期における簡便的な扱いの適用の可否（簡便的な扱いが不可の場合は原則的な扱いによること）に留意することが示されている。

⑧ その７　監査基準報告書540周知文書第３号

将来キャッシュ・フローの予測を行うことが極めて困難な状況となっている状況下にあって，上記②（その２）を改めて周知するとともに，最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については，事後的な結果との間に乖離が生じたとしても「誤謬」には当たらないことや，経営者に過度に楽観的な会計上の見積りを許容することや，過度に悲観的な予測を行い経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することは適切ではないことが示された。

(7) リモートワーク対応

① リモート会議及びリモート会議ツールの活用に係る周知文書

品質管理基準報告書第１号周知文書第１号　2022年10月13日

情報漏洩のリスク等の把握及び必要となる対策の実施が求められる。

② PDFに変換された証憑の真正性に関する監査に係る周知文書

監査基準報告書500周知文書第３号　2022年10月13日

必要に応じて原本との照合や取引先等外部から送付されたメールなどのPDFの送信記録を確認するほか，下記の手続によりその真正性を確かめることが考えられる。

- 入手した PDF について，その作成に関与する者に対して質問を実施する。
- 他の監査手続で入手した監査証拠と矛盾が生じていないか確かめる。
- PDF の原本の発行が企業外部の場合，原本の発行者に直接確認を行う。
- PDF のプロパティ情報から，PDF の作成者，作成日時，更新日時などを確かめる。

③ リモート棚卸立会に係る周知文書

監査基準報告書501周知文書第１号　2022年10月13日

リモート棚卸立会は，電話回線又はインターネットを経由して，被監査会社が実施する実地棚卸の状況をビデオカメラにより撮影して監査人に実況を送信する方法である。実際に現地にて棚卸を行う監査証拠の収集方法に比べて制約があるため，その実施には種々の留意事項がある（詳細は第３章２節「立会」にて扱う）。

④ 監査人のウェブサイトを用いた電子的媒体又は経路による確認に係る周知文書

監査基準報告書505周知文書第２号　2022年10月13日

監査人のウェブサイトによる確認を行う場合，確認回答者のなりすましや事後否認等のリスクがあり，こうしたリスクに適切に対応しなければ，十分かつ適切な監査証拠の入手に支障を来すことになる（詳細は第３章３節「確認」にて扱う）。

⑤ 電子メールを利用した確認に係る周知文書

監査基準報告書505周知文書第３号　2022年10月13日

電子メールを利用した確認に伴うリスクに対して，確認回答における複数者の関与や確認回答先への電話確認等の想定される対応例等が示されている。

⑥ リモートワーク環境下における構成単位等への往査制限に係る周知文書

監査基準報告書600周知文書第１号　2022年10月13日

リモートワーク方式による監査手続の実施又は構成単位の監査人が実施する作業への関与に関して，ウェブ等での会議やメール等での情報共有等の際の注意点が示されている。

４．公認会計士法等の改正

公認会計士法及び金融商品取引法の一部を改正する法律公布　2022年5月18日

改正項目	改正前	改正後
上場会社等の監査の登録制	自主規制	法制化
公認会計士・監査審査会による監査法人等への立入検査等	業務の運営の状況に限定	限定を廃止
監査法人の社員の配偶者が会社の役員等である場合の業務の制限	当該社員が関与するか否かにかかわらず監査証明不可	当該社員が関与しないのであれば監査証明可能
公認会計士名簿の登録事項	事務所	事務所又は勤務先
実務経験期間	２年以上	３年以上
継続的専門研修と資格登録抹消	関連する抹消事由なし	受講状況不適当が抹消事由
会計に関する教育・啓蒙に対する日本公認会計士協会の役割	特段の規定なし	会計に関する教育・啓発活動を会則記載事項に追加

上記の詳細は９章にて扱う。

【過去問の傾向と対策】その他の改正に関する留意事項

日本公認会計士協会の公表する「監査基準報告書」「品質管理基準報告書」等の「報告書」及び「実務指針」（解釈指針を含む）は，会員が遵守すべき基準等（日本公認会計士協会会則第48条）に該当するが，「実務ガイダインス」「周知文書」「研究文書」は会員が遵守すべき基準等には該当しない。

本試験では，会員が遵守すべき基準等に該当しない文書について直接その内容を問う出題は比較的少ないもの，過去複数回出題された実績のあるガイダンスもあるので注意が必要である（この点の詳細は第２章以降で扱う）。また，直接出題されていなくても，これらの改正内容は，今後の出題傾向を模索する一つの検討材料となる。