

第 1 問 答 案 用 紙 < 1 >

(監 査 論)

問題 1

問 1

財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、広く財務諸表全体に関係し特定のアサーションのみに関連づけられないため、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を監査計画に反映させて対処する必要がある。そこで、当該リスクを識別し評価することが求められている。

問 2

近年、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価がより一層重要となっており、特に、会計上の見積りの複雑化に対応し、また、特別な検討を必要とするリスクを一貫性をもって識別するためには、固有リスクを的確に評価する必要がある。さらに、固有リスクの性質に着目して重要な虚偽表示がもたらされる要因などを勘案することが、重要な虚偽表示リスクのより適切な評価に結び付くと考えられ、固有リスクの評価が重視されるようになった。

問題 2

問 1

重要性の基準値は、過年度の実績や当年度の予算に基づき、税引前利益や売上高、純資産等の指標を選択し、5%などの特定の割合を適用して決定される。

問 2

ある虚偽表示が財務諸表全体にとって重要であるか否かは、財務諸表の利用者の財務情報へのニーズを勘案して判断すべきものであり、会社の業種や業態など、状況によって異なると考えられる。この点、重要性の基準値が画一的に設定される場合には、個々の状況に適合しない金額となる結果、監査手続の種類や範囲、意見の形成を含め、監査業務全体が不適切となるおそれがある。そこで、重要性の基準値は、個々の監査人の判断によって決定される。

第1問答案用紙<2>

(監査論)

問題 3

問 1

経営者は、財務諸表の作成責任の一部として、内部統制を適切に整備し有効に運用する責任を負っており、内部統制を最も良く知る立場にある。また、経営者の誠実性及び倫理観は、内部統制の他の要素の基盤となる統制環境として、内部統制の有効性に影響を及ぼす最も重要な要素となる。そのため、監査人は、統制リスクを的確に評価するために、経営者へ質問しなければならない。

問 2

運用評価手続を立案し実施しなければならない場合：企業がITを利用して業務を行っており、取引に関連する文書がITシステム外では作成、保存されていない場合など、実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

その理由：運用評価手続を立案し実施しない場合、重要な虚偽表示リスクと固有リスクは同じ評価となり、監査人が達成すべき発見リスクの水準は相対的に低く決定される。しかし、取引が高度に自動処理され、また、膨大な情報が電子的な方法によってのみ記録・保存されるような場合には、いかに発見リスクを低く決定し実証手続を充実させたとしても、関連する内部統制の有効性を評価することなしには、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えることが不可能なことがある。したがって、運用評価手続を立案し実施しなければならない。

運用評価手続を立案し実施しなければならない場合：アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合（すなわち、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、内部統制の運用評価手続の実施を計画している場合）

その理由：内部統制が有効に運用されていると想定する場合、統制リスクはより低い水準に暫定的に評価され、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が達成すべき発見リスクの水準は相対的に高く決定される。この場合、実証手続に充てる時間や人員が相対的に削減されるが、このような対応は、内部統制が、監査対象期間にわたり継続的に有効に運用され、重要な虚偽表示を防止又は適時に発見・是正するものであることについて裏付けを得ることが前提となる。したがって、運用評価手続を立案し実施しなければならない。

注）問題文では「一つ挙げて答えなさい」とされているが、いずれも解答として認められ得ることから並記している。

第2問 答案用紙 < 1 >
(監査論)

問題 1

【仮定1】訂正事項が過年度財務諸表及び第1四半期連結財務諸表に及ぼす影響が重要でないことの証拠を入手し、第1四半期連結財務諸表を適正に表示していないと信じさせる事項が認められないことについて、結論表明の基礎を得た。

【結論の類型】 無限定の結論

【根拠】 S社の監査人の追加の作業と監査人Xの追加の監査手続の結果、他に類似の不正行為が存在せず、また、S社に生じる可能性のある損失が第1四半期の期首剰余金及び損益に及ぼす影響が重要でないことが確かめられているのであれば、無限定の結論を表明しても、利用者の判断を誤らせるおそれはない。

【仮定2】訂正の可能性のある事項について、監査手続及び四半期レビュー手続を十分に実施することができず、当該事項が過年度財務諸表及び第1四半期連結財務諸表に及ぼす影響について十分かつ適切な証拠を入手できていない。

【結論の類型】 結論の不表明

【根拠】 過年度財務諸表の訂正の可能性が高い状況では、訂正報告書が提出されるまでは、訂正対象項目の比較情報としての数値や第1四半期連結財務諸表に及ぼす影響を考慮することができず、当該訂正が未だ反映されていない財務諸表に対して結論を表明する場合、利用者の判断を誤らせるおそれがある。

問題 2

問 1

監査人Xは、P社の連結財務諸表の訂正の原因を把握するとともにP社の誠実性等を検討し、訂正後の連結財務諸表に対する監査契約の締結に重要な影響を及ぼす事項がないかどうか判断する。また、不正による重要な虚偽表示リスクを考慮して監査契約の締結に伴うリスクを再評価するとともに、当該再評価の妥当性について、P社の監査チーム外の適切な部署又は者が検討する。

第2問 答案用紙<2>

(監査論)

問2

第三者委員会は、経営者の利用する専門家として位置付けられる。そこで、監査人Xは、P社の第三者委員会の調査結果を利用する場合、第三者委員会の適性、能力及び客観性の評価、第三者委員会の調査内容の理解及び第三者委員会の調査について、監査証拠としての適切性の評価を慎重に実施する。また、当該調査結果のみをもって十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断することは適切ではなく、その利用の程度に応じて、監査人X自らが第三者委員会の入手した証拠の閲覧、第三者委員会の調査に対する再実施等を行う。その際、第三者委員会による調査の元となる根拠資料等が提供されるか慎重に確認する。

問3

【記載区分】強調事項区分又はその他の事項区分

【記載事項】以前に発行した連結財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している連結財務諸表の注記又は訂正報告書の訂正理由を参照し、訂正前の連結財務諸表に対して監査報告書を提出しているが、当該訂正に伴い、訂正後の連結財務諸表に対して監査報告書を提出する旨を記載する。

【解答への道】

I 合格ライン

昨年は大問2問ともに事例形式の出題であったが、今年は一昨年までと同様に理論中心1問、実務中心1問の出題とされ、また、昨年と比較して解答の方向性を掴みやすい出題も多い。

とはいえ、第2問については、多くの受験者が頭を悩ませたものと思われ、**問題2** **問1**や**問3**を除けば、ほぼ埋没となっている可能性がある。そのため、第1問で他の受験者が順当に解答しているところをどこまで確実に押さえることができたかが勝負の分かれ目となろう。

合格を争う土俵に立つには、普段ある程度安定的に得点できている受験生の肌感覚として「せめて3割位は取れただろう」と思える程度の出来栄であることが求められるものと思われる。

<第1問>

問題 1

問 1

解答行数が少ないことから、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの意味合いを示すことを通じて全般的な対応が必要となることを示せば足りるであろう。解答に当たっては、法令基準等を参考とすることもできる。

問 2

監査基準の令和2年改訂論点であり、同改訂前文二2(1)の内容に則して解答すればよい。

ただし、アサーション・レベルにおいて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理由ではなく、固有リスクの評価が重視されるようになった理由が問われているため、解答の要素は概ね変わらないものの、論述の結びが「固有リスクの評価が重視されるようになった」となるように答案構成する必要がある。

問題 2

問 1

監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」A3項～A7項を要約して示せばよい。模範解答は、A3項中の記述を基礎として、若干の例を肉付けしたものとしている。

問 2

以下の諸点を指摘すればよい。同報告書2項～6項の内容も参考となる。

- ・ 重要性の基準値の意味
- ・ 重要性の基準値は個々の状況に応じて決定すべきものであること
- ・ 重要性の基準値が画一的に設定されている場合の問題点

問題 3

問 1

統制リスクが内部統制の影響を受けることは言うまでもないが、内部統制に対して経営者はどのような立場にあるか、これに伴い、監査人がリスク評価手続において経営者へ質問することにどのような意義（役立ち）を見出すことができるかを中心に考えればよい。解答行数が少ないため、予め論述する内容を適宜整理しておくことも必要と考えられる。

問 2

「運用評価手続を立案し実施しなければならない」「場合」については、監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」7項において2つ示されている。いずれも同報告書において「運用評価手続を立案し実施しなければならない」「場合」として示されていること、また、問題文で「一つ挙げて」とされ、例示が示唆されていることから、本問の解答としては、いずれを示してもよいものと考えられる。理由を「監査リスク・モデルの観点から」説明することが求められているため、各自説明しやすい方を選べばよい。

説明にはいくつかのアプローチが考えられ、模範解答として示したものが絶対的なものということではないが、解答に当たっては、運用評価手続を立案し実施することが監査リスク・モデルにおける統制リスクをより低い水準に評価することにつながることを念頭に、発見リスク、ひいては実証手続に及ぼす影響に着目することがポイントとなる。

<第2問>

問題 1

本問は、現実の監査事例とそれらに対する日本公認会計士協会の提言の一部を題材としたものであると推察される(※)。事例の状況も解答を導くための考え方も、極めて実務的かつ難解であることから、多くの受験生が結論の類型として「どの二つを選択するか。」で頭を悩ませたことだろう。

ただし、合格点という意味においては、いずれか一方の解答として、「証拠を入手できなかった（手続を完了できなかった）」との仮定に基づく「結論の不表明」と、その説明として「訂正未了の影響は重要かつ広範であると考えられる」ことを指摘できていれば十分だろう。

(※) 上記の提言においては、①訂正報告書提出の可能性がある状況においては、十分かつ適切な監査証拠（証拠）を入手したかどうかを勘案した上で意見（結論）を形成することと、②訂正報告書の提出が決定している場合において、訂正報告書提出前に監査意見又は結論（限定付を含む。）を表明してはならないことが強調されている。

この考え方を前提とすると、本問の場合、訂正事項が財務諸表に重要な影響を及ぼさないことの十分かつ適切な証拠を入手したのであれば「無限定の結論」、訂正が必要である可能性が高いのであれば訂正報告書の提出が未了であるため「結論不表明」、という二つの類型を解答として想定しているものと考えられる。

問題 2

問 1

不正に起因して連結財務諸表が訂正される以上、監査人としては、監査業務の受嘱の可否を慎重に検討することが必要とされ、何を書いたらよいのか悩んだ方も多かったと思われるが、監査契約の締結に際した留意については、通常の学習でも扱っているところである。監査契約の締結に係る規定を参照しながら部分点を確保できれば十分と考えられる。

問 2

的確な解答のためには、第三者委員会が「経営者の利用する専門家」に該当することに気付く必要があるが、仮にこのことに気付けなかったとしても、他の監査人や内部監査人と同様に、他者の作業を利用するケースであることからすれば、少なくとも監査人自らとして十分かつ適切な監査証拠を入手する（十分な心証を得る）ための検討が必要となることに付き、利用のために必要とされる配慮をいくつかは示しておきたい。

問 3

解答に当たっては、監査基準委員会報告書 560 「後発事象」15項が参考となり、多くの受験生が得点できていると予想される。確実に得点しておきたい。なお、模範解答は、同報告書の規定のほか、提出される監査報告書の文例を加味したものとしている。

Ⅱ 答練との対応関係

<第1問>

論文基礎答練 第1回 第2問

論文応用答練 第2回 第1問

<第2問>

論文直前答練 第2回 第2問