

第 1 問 答 案 用 紙 < 1 >

(監 査 論)

問題 1

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。この点、監査報告書の記載要件につき何ら基準を設けない場合には、監査人が不当に責任を回避するために曖昧な記載を行い又は必要な記載を省略することで利用者に誤解をもたらし利用者の利益が不当に損なわれるおそれがある。加えて、意見に関して監査人が負担する責任の範囲が不明確となることにより、利用者が監査人に対して本来負担し得ない過重な責任を追及するおそれがある。したがって、監査人の意見を簡潔明瞭に記載して利用者に報告するとともに、監査人の責任の範囲を明確に記載し、もって利用者と監査人の双方の利益を擁護するために、報告基準が『監査基準』に含められている。

問題 2

(相違点 1)

[A]の監査報告書では、財務諸表に対する意見の表明に当たって、会計基準への準拠性、会計方針の継続性及び表示方法の基準への準拠性という、財務諸表の適正性の判断基準が記載されるのに対して、現行の監査報告書では、これらが記載されない点で相違する。この相違は、本来、財務諸表の適正性は実質的に判断されなければならないところ、これらの記載要件が、ともすれば形式的な監査判断に陥らせるものとなりがちであったことを理由としている。

(相違点 2)

[A]の監査報告書では、意見形成に当たり実施した監査の概要として、単に通常実施すべき監査手続を実施したと記載されるのみであるのに対して、現行の監査報告書では、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施した監査の概要がより詳細に記載される点で相違する。この相違は、監査人の意見がどのような内容の監査を前提として形成されたものであるかに関する利用者の理解を促し、監査人の責任を明らかにすることを理由としている。

【別解】

[A]の監査報告書では、財務諸表に対する経営者と監査人の責任の区別が記載されていないが、現行の監査報告書では、会計基準に準拠して財務諸表を作成し適正に表示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表明にあるという二重責任の原則が記載される点で相違する。この相違は、財務諸表に関わる経営者と監査人との責任の区別や監査の目的に対する利用者の理解を促し、監査人の責任を明らかにすることを理由としている。

第 1 問 答 案 用 紙 < 2 >

(監 査 論)

問題 3

監査は、財務諸表の作成に経営者による見積りや判断が多く含まれるなどの財務諸表の性格的な特徴や監査手続は試査を基礎として行われるなどの監査の特性などの条件がある中で行われるものであり、固有の限界がある。そのため、財務諸表が企業の状況を適正に表示していることについても、監査人は、客観的事実として証明するのではなく、あくまで絶対的ではなくして合理的な保証を得ていることを前提として、職業的専門家としての意見を表明するに過ぎない。このことを理由として、適正意見の末尾は、「適正に表示している。」とはならず、「適正に表示しているものと認める。」とされている。

問題 4

「現行の監査報告書」において、実施した監査手続の具体的な記載が行われないことには、監査報告書の記載内容を標準化し、一貫性を保持させることにより、意見形成のために監査人が実施した監査の内容を利用者が誤解することを防止し、監査人の責任範囲を明確にすることができるという長所がある。

一方で、個別具体的な監査手続や監査人の判断過程を知り得る機会が得られず、利用者が財務諸表及びその監査についてより深く理解した上で意思決定を行うための情報が必ずしも十分に与えられず、また、そのような情報の提供に対する期待ギャップが生じる可能性があるという短所がある。

第2問 答案用紙<1>
(監査論)

問題 1

目的の違い：リスク評価手続としての分析的手続は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価することを目的とする一方で、分析の実証手続は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を看過しないことを目的とする。

内容の違い：リスク評価手続としての分析的手続は、財務データや非財務データ間の関係を分析・検討して通例でない又は予期せぬ関係の有無を検討する一方で、分析の実証手続は、推定値を算出し、財務諸表の計上額等との差異が監査上許容できるか否かの判断を通じて虚偽表示の有無を検討する。

問題 2

虚偽表示のリスク：売掛金の評価の妥当性に係る虚偽表示のリスク

理由：売掛金回転日数の増加は、売上高に比較して売掛金の期末残高が相対的に多額であることを意味し、その原因として売掛金の回収遅延が考えられる。そのため回収可能性が低下している売掛金について、貸倒引当金の計上不足等、妥当な評価が行われていないという虚偽表示のリスクが高くなる。

実証手続①：売掛金の期末日以降の入金状況を示す資料を閲覧する。

実証手続②：売掛金の年齢調べを行い長期滞留債権の有無を調査する。

虚偽表示のリスク：売掛金の実在性に係る虚偽表示のリスク

理由：売掛金回転日数の増加は、売上高に比較して売掛金の期末残高が相対的に多額であることを意味し、その原因として売掛金の架空計上が考えられる。そのため売掛金及びその計上根拠となった売上高について、実在していない販売取引が計上されているという虚偽表示のリスクが高くなる。

実証手続①：売掛金の残高について期末日を基準日として積極的確認を行う。

実証手続②：売掛金とその計上根拠となる注文書や出荷報告書等を照合する。

虚偽表示のリスク：売掛金の期間帰属の妥当性に係る虚偽表示のリスク

理由： 売掛金回転日数の増加は、売上高に比較して売掛金の期末残高が相対的に多額であることを意味し、その原因として売掛金の繰上計上が考えられる。 そのため売掛金及びその計上根拠となった売上高について、翌期に計上すべき販売取引が当期に計上されているという虚偽表示のリスクが高くなる。

実証手続①： 売掛金の残高について期末日を基準日として積極的確認を行う。

実証手続②： 期末日前に計上した売掛金とその根拠資料を照合する。

注) 問いでは「高くなると考えられるリスクを二つ挙げ」ることが求められているが、二つに特定できないことから、解答となり得るものを挙げている。

第2問 答案用紙 < 2 >

(監 査 論)

問題 3

問 1

監査チームは、まず当初の宛先の正確性を検討した上で、確認状を再発送することにより回答を入手するよう努める。それにもかかわらず返信が得られない場合には、売掛金の回収状況の検討、出荷書類との突合及び期末近くの売上取引の調査等の代替的な監査手続を実施し、得意先B社の売掛金残高の実在性に対して適合性と証明力のある監査証拠を入手する。

問 2

監査チームは、得意先C社から得られた回答金額 200 百万円と確認状記載の金額 280 百万円の差額である80百万円が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために調査を実施する。具体的には、確認差異の原因について会社に質問し、回答の合理性を検討するとともに、確認以外の監査手続から入手した監査証拠との整合性を検討する等の追加的な監査手続を実施する。

問題 4

(3)で判明した事実は、期末日現在のD社の売掛金の回収可能性について追加的な監査証拠を提供するため修正後発事象に該当する。そこで、当該売掛金に係る貸倒引当金が適切に修正されず、財務諸表に及ぼす影響が重要である場合、意見に関する除外事項を記載する。一方、回収可能性について十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、財務諸表に及ぼす可能性のある影響が重要である場合、監査範囲の制約に係る除外事項を記載する。

【解答への道】

I 合格ライン

例年通りの理論中心1問、実務中心1問の構成となっている。傾向の大幅な変化はないが、強いて言えば、基本的な理解をより重視した出題となっているものと考えられる。そのため、空欄を残すことは避けたいところであろう。合格ラインとして、最低限6割程度はカバーしておきたい。

<第1問>

問題 1

理論問題特有の解答の書きづらさに加え、解答行数も多かったことから、開始早々から頭を悩ませた受験生も多かったと思われる。ただし、問題文中の指示にある「監査報告書の意義」については基礎中の基礎とも言える内容であるため、少なくとも意義については二つ正確に示しておきたいところである。あとは、これらの意義が全うされるために「監査報告書はどのように記載されるべきか」という観点から答案構成すれば良い。

問題 2

問題文中の解答上の条件である「監査報告書の意義との関連で」相違点を示し、その理由を導くことになる。すなわち、財務諸表に対する意見を表明する手段としての意義との関連では意見表明に際して個別的に記載される事項、監査人の責任を正式に認める手段としての意義との関連では意見形成に当たり実施した監査の概要として記載される事項に着目することになる。なお、「監査報告書の意義との関連」の考え方によっては、二重責任の原則に関する記載についても解答となり得ることから、別解として示している。

監査基準の平成14年改訂に関わる論点（同改訂前文三9(1)、(2)参照）であるため、これら兩者について相違の理由を含めて満足な答案を用意することは合格レベルにある平均的な受験者をしてなお困難であったかと思われるが、少なくとも相違点については示しておきたい。

問題 3

「ものと認める」との文言に含まれるニュアンスに着目することがポイントとなる。伝統的に、監査は客観的事実の証明ではなくして意見の表明であると言われ、絶対的な保証を意味しないものと説明づけられている。このこととその背景を中心に答案構成すれば良い。

問題 4

監査報告書に具体的な監査手続の記載を行うか否かは、監査報告書の伝統的な論点の一つである。監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の記載が解答作成上のヒントになるが、必ずしも当該報告書の文言表現によらずとも、「より具体的に記載＝詳細だが複雑」というシンプルなイメージを基に、その長所と短所をそれぞれ解答できれば、配点は十分期待できる。

<第2問>

問題 1

解答に当たっては、まずリスク評価手続の定義（全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別・評価）と、リスク対応手続としての実証手続の定義（アサーション・レベルの重要な虚偽表示を看過しない）を明記する必要がある。

また、いずれも財務データや非財務データ等の分析を意味するものの、分析の実証手続は「推定値」の算出及び「監査上許容できる金額」を決定することがその特徴とされる。この分析の実証手続の特性は、品質管理レビュー等で問題視されており、昨今の監査実務で注目されている。

問題 2

(1)で把握した状況は、「売掛金回転日数が従来よりも長い」ことである。

このことと監査基準上の監査要点としての「実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性」に照らして、該当するものを選定すれば、リスクを特定することができただろう。

なお、模範解答でも示したとおり、「売掛金回転日数の増加」は、売掛金の回収遅延、架空売上や売掛金の繰上計上等、種々の要因によって起こりうるため、リスクを2つに特定することは困難である。そのため、売掛金回転日数の増加及び解答した虚偽表示リスク並びに実証手続との論理的な整合性が認められる限り、解答は2つに限られないと考えられる。

問題 3

解答にあたっては、監査基準委員会報告書 505「確認」を参考とすることも可能だが、**問 1**については再発送及び代替手続、**問 2**については追加的な調査を実施することは基礎知識であろう。問題文が事例形式であることを踏まえ、ある程度具体的に解答することが望ましい。

問題 4

本問と同様の事例は直前答練第3回において出題していたことから、TACの受講生であれば容易に解答することが可能であっただろう。解答行数から、意見に関する除外及び監査範囲の制約の双方を挙げることがポイントである。

Ⅱ 答練との対応関係

<第1問>

基礎答練 第2回 第2問

理論補強答練 第3回

<第2問>

応用答練 第1回 第2問

直前答練 第3回 第1問