

＜Q6-19＞会計上の見積りについて、一般的な性質や特性を述べたうえで、一般的に監査上特段の検討が必要となることが多い理由を説明しなさい。（キーワードは暗記して使えるようになる。）

【解答例】

- ・会計上の見積りとは、金額を直接観察できない場合に経営者により行われるものであり（【監基報】改正 540「会計上の見積りの監査」.2）、適用される財務報告の枠組みに従って、金額の測定に見積りの不確実性を伴うものである（【監基報】改正 540.11(1)）。
- ・見積金額の測定は経営者の知識又は経営者が用いるデータに係る固有の限界の影響を受け「**見積りの不確実性**」を伴い、測定結果に「**主観性**」と幅を生じさせる。また、見積りプロセスにおいて、仮定及びデータを用いた見積手法が選択適用され、**経営者による判断**が必要になることから、測定が**複雑**になることがある（【監基報】改正 540.2）。このように、一般的に会計上の見積りは、**相対的に固有リスクが高い**ことがある。
- ・さらに、用いる仮定やデータ、見積手法（測定モデル）、経営者による重要な判断の程度によっては主観性や複雑性が高まり、見積りの不確実性の程度が高いことがある（【監基報】改正 540.A21 参照）。そこで、**会計上の見積りが主観性の影響を大きく受け、経営者による重要な判断が求められる場合、内部統制の固有の限界（※）により統制リスクが高い**ことがある（【監基報】改正 540.A85）。
- ・このように、会計上の見積りは一般的に固有リスクが高く、統制リスクも高いことがあることから、監査上特段の検討が必要となることが多くなるといえる。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・具体的な見積り項目（例えば、繰延税金資産、固定資産の減損会計、資産除去債務など）に当てはめて上記の記述の具体的なイメージを捉えて、理解するようにしてください。
- ・資産除去債務（【図表 3 ‘】参照）でいえば、将来の撤去費用、撤去時期という仮定やデータに経営者による判断が含まれることから、「 $\text{将来の撤去費用} \div (1 + r \text{（将来の撤去時期を基準とした国債の無リスクの割引率）})^n$ 」という見積手法（測定モデル）によって計算される資産除去債務の測定結果は主観的であるといえます。また、撤去費用が多額で、撤去時期が将来になればなるほど、見積りの幅（ボラティリティ）、すなわち見積りの不確実性も高まります。
- ・さらに、固定資産の減損会計であれば、将来キャッシュ・フローの見積期間は最長 20 年間で超長期間、将来キャッシュ・フローは売上高、原価、経費、利益等の予想に基づくことから、経営者の判断の程度、主観性、複雑性、見積りの不確実性の程度はさらに高まることになります。
- ・このように、代表的な見積り項目（＜Q6-10＞参照）について、**見積手法、仮定、データは何か、その見積りにおける主観性、複雑性、見積りの不確実性（3つの固有リスク要因）の内容を想像しイメージを掴むようにしてください。**これらのイメージをもっていないと監査人の立場で何を実施しないといけないかの答えが導けません。繰延税金資産等の個々の見積りについて、**見積手法、仮定、データを述べさせ、3つの固有リスク要因へ当てはめるといふ問題の出題可能性は高い**と思われます。
- ・なお、**内部統制の固有の限界**の具体的な内容については、【監基報】200「財務諸表監査における総括的な目的」.A38などを参照してください（テ P56、P56 の①～④は「財務報告に係る内部統制の評価及び報告基準」からの引用で法令基準集には規定がないので暗記が必要です。）。

＜Q6-20＞被監査会社は、ある企業から特許権の侵害に係る重大な損害賠償請求を受けているものとする。

- (1) この場合、財務諸表上どのような処理が必要になると考えられるか、適宜場合分けをして述べなさい。
- (2) (1)の処理の合理性について、監査人が、①被監査会社の顧問弁護士による判断をもとにその合理性を検討する場合、②監査人が（被監査会社の顧問弁護士以外の）弁護士を直接利用してその合理性を検討する場合、それぞれ実施する手続の相違について簡潔に述べなさい。（監基報の規定自体の暗記が必要）

【解答例】（P157、P114、P115）

（(1)について）

- ・敗訴の可能性が高く、敗訴した場合の損害賠償額を合理的に見積ることができる場合には、**損害賠償損失引当金を認識**しなければならない。そのような場合以外には、**偶発債務**として損害賠償請求を受けている旨及びこれによって将来負担する可能性のある金額を財務諸表上**注記**しなければならない（P157(※2)、財務諸表等規則 58）。

（(2)について）

- ・①の場合、【監基報】500「監査証拠」.7 にしたがって、当該顧問弁護士の適性、能力及び客観性の評価など、必要な範囲の手続を実施する。また、【監基報】501「特定項目の監査証拠」.9 にしたがって、当該顧問弁護士と直接コミュニケーションを行う。
- ・これに対して、②の場合、【監基報】620「専門家の業務の利用」にしたがった手続を行う、という違いがある。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・（1）については、引当金の4要件を思いだして簡潔に当てはめしてください。
- ・試験で出題の可能性のある**偶発債務**には、上記の損害賠償請求に基づく損害賠償金以外には、**関係会社等に対する債務保証**が考えられます。関係会社等に対する債務保証も、上記と同じく引当金の4要件に照らして負担する可能性が高く、負担する金額を合理的に見積ることができる場合には債務保証損失引当金として認識、それ以外には注記となります。重要な偶発債務として注記されたものについては監査人の判断によって**強調事項**となるケースがあることも併せて確認しておきましょう（P157）。
- ・一般的な監査実務では、本設問のケースでは、上記の①のケース、すなわち、企業の顧問弁護士による判断を用いて合理性を検討するケースが多いです。また、訴訟事件の敗訴の可能性については、「**弁護士確認**」という確認手続を用いて弁護士による見解を徴取することが一般的です。
- ・このように、経営者の利用する**専門家の業務**を利用する場合には、【監基報】620「専門家の業務の利用」は適用されず、【監基報】500「監査証拠」7項、A34項～A48項を用いる点は注意してください。つまり、【監基報】620「専門家の業務の利用」は、監査人が直接業務委託により依頼する場合、あるいは直接雇用により利用する場合に適用される基準です。

＜Q6-21＞違法行為に関しては、法令の分類に応じて監査人に求められる対応が異なる。この意味について簡潔に述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P173）、論文対策問題集 4-1-2

- ・まず、監査人には、企業及び企業環境を理解する際に（すなわち、監査計画の策定のためのリスク評価手続の一環で）、(1)企業及び企業が属する産業に対して適用される法令、(2)企業が当該法令をどのように遵守しているかを全般的に理解しなければならない（【監基報】250.「財務諸表監査における法令の検討」.12）。
- ・監査人に求められる対応は、この理解の過程で認識した法令の分類、すなわち、法人税法や財務諸表等規則のように①財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすと一般的に認識されている法令か、②その他の法令かによって異なる。
- ・すなわち、①については、当該法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】250.13）。
- ・また、②については、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令への違反の識別に資する次の手続を実施しなければならない（【監基報】250.14）。
 - (1) 企業がその他の法令を遵守しているかどうかについて、経営者及び適切な場合には監査役等へ質問をする。
 - (2) 関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりを示した文書がある場合には、それを閲覧する。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・論文対策問題集 4-1-2 と内容は同じですが、問題集の問われ方が難しいので、こちらで押さえてください。
- ・①の法令には上記のとおり法人税法や財務諸表等規則などが挙げられますが、①の法令違反＝虚偽表示となりますので、これらの法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があります。
- ・また、②の法令違反＝偶発債務となる可能性もあり、その結果＜Q6-20＞のような対応が求められることもありますので、②の法令について全く検討しない訳にはいきません。したがって、上記の(1)、(2)のように法令違反の識別に役立てるための手続の実施が求められます。
- ・なお、問題が金融商品取引法を前提とした場合、法令違反の出題には法令違反等事実を絡ませる可能性がありますので、法令違反等事実も併せて押さえておきましょう（P284、論文対策問題集 6-1-2）。

＜Q6-22＞後発事象に関する監査手続に関して、最も重要だと考えられる監査要点を述べたうえで、この監査要点の立証のために実施が必要とされる監査手続を簡潔に説明しなさい。（監査要点以外は暗記不要）

【解答例】（P212）

- ・後発事象は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象をいい、（修正後発事象であれば）財務諸表の修正が、（開示後発事象であれば）財務諸表における注記による開示が必要となる（【監基報】560「後発事象」.4(3)、5）。
- ・このため、監査人には、これらの事象を全て識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないとされている（【監基報】560.5）。
- ・したがって、後発事象に関する監査手続にあたって最も重要だと考えられる監査要点は、後発事象の識別に関する「網羅性」である。
- ・そのため、後発事象の発生の可能性、発生した場合の影響の度合いに関するリスク評価の結果を勘案して、少なくとも【監基報】560.6(1)～(4)の監査手続を実施するとともに（【監基報】560.6）、期末日後に発生し、かつ適用される財務報告の枠組みにより財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象が、適切に修正又は開示されていることについて経営者確認書を入手しなければならない（【監基報】560.8）

＜Q6-23＞継続企業の前提に関して、(1)監査人の責任を簡潔に述べるとともに、この責任を果たすうえで、(2)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を識別した場合に求められる監査手続について述べなさい。（暗記不要）

【解答例】（P178、P180）

（(1)について）

- ・監査人は、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の適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、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に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任がある（【監基報】570「継続企業」.6）。
- ・このため、監査人には、当該事象又は状況を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】570.15）。

（(2)について）

- ・したがって、監査人は、少なくとも【監基報】570.15(1)～(5)に記載の追加的な監査手続を実施しなければならない（【監基報】570.15）。

＜Q6-24＞ある被監査会社において、多額の営業損失を計上したことから一時的な資金不足が生じ、買掛金の支払遅延が発生している。つまり、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認められた。そこで、監査人が、継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性に関して当該会社の経営者に対して質問を行ったところ、経営者は、当該事象又は状況を改善するために、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定しているという旨の回答を得た。この場合に、監査人に求められる監査手続について具体的に述べなさい。

【解答例】（P178、P180）

- ・監査人は、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を識別した場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうかを判断するために十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（【監基報】570.15）。
- ・本問において、経営者は**当該事象又は状況を改善するための対応策**として、メインバンクに対して借入金返済のリスケジュールの交渉を行うとともに、主要株主に対して第三者割当有償増資の申し出を行うことを予定している。
- ・したがって、監査人は、当該**対応策の実施によって資金不足が解消されるかどうか**、また、その**実行可能性**について検討する必要がある（【監基報】570.15(2)）。具体的には、これらの対応策が具体的に、かつ、組織として予定されていることについて、**取締役会等の議事録を閲覧**して確かめる。また、メインバンクや主要株主に対して企業からの申し出に応じる**意向があるかどうか書面によって質問（確認）**する。
- ・さらに、これらの経営者の対応策及びその実行可能性に関しての見解を記載した経営者確認書を入手する（【監基報】570.15(5)）。

◎ワンポイントアドバイス！

- ・継続企業の前提に関する問題が事例問題として出題された場合には、本問のように、**対応策の内容について実行可能性の有無**を当てはめて考えさせる問題が想定されます。本問を通じて当てはめができるように訓練してください。
- ・このような対応策しかり、企業が策定した計画を検討するうえでの監査上のポイントは、当該計画がきちんと**組織として策定されたものかどうか**という点です。つまり、（代表取締役や経理担当取締役、あるいは経理部長個人が勝手に作成したものではなく）企業として策定され、組織としての承認、組織としてのオーソライズがあったかどうかという点が重要です。そのため、取締役会などの会議体による承認を確かめるために、**これらの会議体の議事録を閲覧**することが必要となります（＜Q6-10＞の⑦繰延税金資産の中長期事業計画も参照）。