

《追加資料》

論文式問題演習

【本問題演習について】

本問題演習は、過年度の論文式試験及び答案練習の中から、「その場で考える力」を試す理論問題や事例問題への対応能力の向上に役立つと考えられるものを収録したものである。

本問題演習は、当初、第Ⅱ回短答式試験後、論文式試験前の配布を予定していたが、令和3年論文式試験では、大問2問ともに難度の高い事例問題が出題されており、論文合格を目指す上で、ある程度早い段階から論文式問題に取り組むことの重要性が高まっていることから、論文応答練の追加資料として配布することとしている。

既に短答式試験を合格している方は、今後、論文直前答練が開始されるまでの間、本問題演習に取り組むことで、論文式問題の解答作成上の勘所をつかむ材料として役立ててほしい。

第Ⅱ回短答式試験を受験する方は、よほど余裕がある場合を除き、短答式試験が終わるまでは本問題演習に取り組む必要はないが、短答式試験終了後、論文式試験までの間に、少なくとも問題文を読み、答案構成するところまでは取り組むようにしてほしい。

【本稿の利用上の注意】

本問題演習は、以下の要領で利用していただくことを想定している。

- ① まず、問題文を慎重に分析し、併記されている解答行数も加味してどのような答案構成を行うかを十分吟味する。
- ② 次に、【解答へのアプローチ】を読み、自身で想定していた解答の方向性が正しいか確かめ、適宜補正する。
- ③ 最後に、【解答】と自身が想定していた解答との差異を分析し、問題文をどのように受け止めていれば模範解答に一步近づくことができたかを検討する。

問題文の分析もそこそこに解答を見てしまうことは、貴重な訓練の機会をみすみす放棄するに等しいため、くれぐれも注意してほしい。

なお、具体事例による出題パターンは無限にあり、類似の事例で異なる論点が問われることも十分想定される。そのため、演習中の問題と解答をワンセットで暗記するのではなく、何故そのような解答となるのか、問題文に照らして考える姿勢を持ち、また本試験で類似の事例が出題されたとしても、慎重に問題文を分析し、答案構成することを心がけてほしい。

【MEMO】

監査手続に関する以下の文章を読んで **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

(a) 会社が現に保有する現金については、(ア)又は(イ)を行い、関係帳簿残高と照合する。

預金については、預金先に対して(ウ)を行い、関係帳簿残高と照合する。

現金及び預金の残高を照合する手続は、原則として、会社が現に保有する手形及び有価証券の(ア)、(イ)又は(ウ)と同時に実施する。

(b) 売掛金については、債務者に対して(ウ)を行い、売掛金の明細表及び関係帳簿残高と照合し、勘定分析等により残高の妥当性を確かめる。

(c) 会社が現に保有する棚卸資産については、実地棚卸の(イ)を行い、倉庫業者、運送業者その他に保管されている棚卸資産については、保管者に対して(ウ)を行い、倉荷証券、貨物引換証等について(ア)を行う。

問題 1 空欄ア～ウに入る監査手続をそれぞれ所定の解答欄に記入しなさい。

問題 2 上記下線部の配慮が求められる理由を説明しなさい。(5行)

問題 3 一般に、売掛金に関する(ウ)は、評価の妥当性に適合するかどうかについて説明しなさい。(5行)

問題 4 上記の監査手続は、かつて我が国において実施可能にして合理的である限り省略してはならないものとして定められていた内容である。監査の証明水準の観点から、このように実施すべき監査手続を具体的に定めることの意義と限界を説明しなさい。(6行)

【解答へのアプローチ】

問題 1

監査対象項目に着目して典型的な監査手続を想定すればよい。

問題 2

監査手続の適用対象の特性から、これらの監査手続を同時に実施しない場合にどのような問題が生じること(不正が行われること)が懸念されるかを検討することがポイントとなる。

問題 3

売掛金の評価の妥当性を検証する上では、どのような情報を入手する必要があるか、設問の監査手続からそのような情報が入手されるかを検討することがポイントとなる。

問題 4

具体的な監査手続を規定することは、その目的の達成に貢献する一方で、その目的の達成にとって必ずしも十分でない。この前者を「意義」として、後者を「限界」として、監査基準の意義(監査の証明水準との観点)を踏まえて説明すればよい。

【解 答】

問題 1

ア. 実査 イ. 立会 ウ. 確認

問題 2

現金、預金、手形及び有価証券は、相互融通性が高い資産項目である。そのため、これらの実在性を確かめるための監査手続を同時に実施しない場合には、特定時点で監査手続の実施対象とした資産が他の資産項目の不足を補うために融通されることにより過大計上が隠蔽され、監査人が当該虚偽表示を看過するおそれがある。そのため、設問下線部の配慮が求められる。

問題 3

売掛金の評価の妥当性を確かめるためには、債務者の支払意思や能力等、その回収可能性に関する情報を入手することが必要となる。この点、通常、売掛金に関する確認では、売掛金の実在性を確かめるために、債務者に対して被監査会社の計上額に同意するか否かを問い合わせるにとどまる。したがって、一般に、売掛金に関する確認は、評価の妥当性に適合しない。

問題 4

実施すべき監査手続を具体的に定めることには、監査人の能力や経験を問わず、全ての監査において最低限実施されるべき監査手続が画一的に実施されることで、監査の証明水準が相当程度担保されるという意義がある。一方で、実施すべき監査手続は、内部統制を含む、企業及び企業環境に応じて被監査会社ごとに異なり得るものである。そのため、固定的な監査手続の実施を求めるのみでは必ずしも十分な証明水準を具備した監査とならないという限界がある。

財務諸表監査制度の下で採用されている現行のリスク・アプローチに関する次の **問題 1**

～ **問題 4** に答えなさい。

A **問題 1** 監査人は、現行のリスク・アプローチにおいて、被監査会社の「事業上のリスク」を評価しなければならない。一方、経営者は、組織目標の達成を阻害する要因としてのリスクを評価する。監査人が評価しなければならない「事業上のリスク」は、経営者が評価するリスクとどのように異なるか説明しなさい。(8行)

A **問題 2** 現行のリスク・アプローチでは、監査人は、重要な虚偽表示リスクを、「財務諸表全体レベル」と「アサーション・レベル」とで評価することが要求されている。その理由を説明しなさい。(8行)

B+ **問題 3** 監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価する過程において、内部統制の重要な不備を識別することがある。その場合に監査人に要求される監査役等とのコミュニケーションが、財務諸表監査上、どのような意義を有しているか説明しなさい。(10行)

A **問題 4** ある財務諸表項目について、リスク評価手続及び運用評価手続を実施した結果、監査人は、分析的実証手続を実施するのみで十分かつ適切な監査証拠が得られると判断したとする。しかし、これに加えて他の実証手続を実施することで、より確かな心証が得られると監査人は考えている。この場合において、当該他の実証手続を実施することの是非について、その理由とともに説明しなさい。(10行)

(判断の)

(平成28(2016)年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

財務諸表の監査人に対して事業上のリスクを評価することが求められる背景や意図についての理解を念頭に、監査人と経営者との立場の違いに着目することが切り口となる。

問題 2

レベルによるリスクの意味合いの違いを交えつつ、その双方に対応する必要性を示せばよい。

問題 3

問われているのが「財務諸表監査上」の「意義」であるため、論述の結びとしては、財務諸表監査にもたらされる便益を示すことが求められる。これを念頭に、内部統制の重要な不備は財務諸表監査の実施上どのような問題をもたらすか、及び、監査役等はどのような役割を担う立場にいるかを考えれば、コミュニケーションの意義を導くことができるであろう。

問題 4

まず「是」か「非」かを決断する必要があるが、リスク・アプローチの意義に照らせば、いずれとすべきかは明らかであろう。論述上も、意義を切り口として設問の状況を分析することを通じて結論を導くことになる。

【解 答】

問題 1

組織目標の達成を阻害する要因として経営者が評価するリスクには、^①財務報告の信頼性のみならず、^②業務の有効性及び効率性、^③事業活動に関わる法令等の遵守並びに^④資産の保全といった組織目標の達成を阻害するものも含まれる。

一方、監査人が被監査会社の「事業上のリスク」を評価しなければならないのは、よりの確に重要な虚偽表示リスクを識別し評価するためである。そのため、監査人が評価の対象とするリスクは、経営者が評価の対象とするリスクのうち、財務報告の信頼性に影響を与え、財務諸表の重要な虚偽表示リスクとなる可能性のあるものに限られる点で異なる。

問題 2

重要な虚偽表示リスクには、取引種類、勘定残高、開示等における特定のアサーションに結び付けられ、当該アサーションに対する運用評価手続及び実証手続により個別に対応することができるものもあれば、特定のアサーションに結び付けられず、財務諸表全体に広くかかわることから、補助者の増員や専門家の配置等の全般的な対応の実施が必要となるものもある。

そのため、重要な虚偽表示をもたらす要因を十分に検討し、重要な虚偽表示リスクのレベルに応じて適切に対応することを確保するために、「財務諸表全体レベル」と「アサーション・レベル」とで評価することが要求されている。

(X1) 端緒にいたる。F/S全体 or F/S2Pで対応が必要。

p188
(1)③

問題 3 QA1-16 参照

内部統制に重要な不備がある場合には、当該内部統制に関連するアサーションについて、内部統制に依拠することなく、実証手続により十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないため、意見表明の基礎を得ることが著しく困難なものとなることも考えられる。そのため、監査人は、当該重要な不備の是正を経営者に求めるが、是正するか否かは経営者の判断に委ねられることになる。この点、財務報告プロセスを監視する責任を有している監査役等とのコミュニケーションを行えば、監査役等からも当該重要な不備を是正するよう経営者に促されると考えられる。これに経営者が適切に対応することで重要な虚偽表示リスクが軽減されれば、監査人は、より効果的かつ効率的に監査を実施して意見表明の基礎を得ることが可能となり、ここに当該コミュニケーションの意義がある。

(X2)

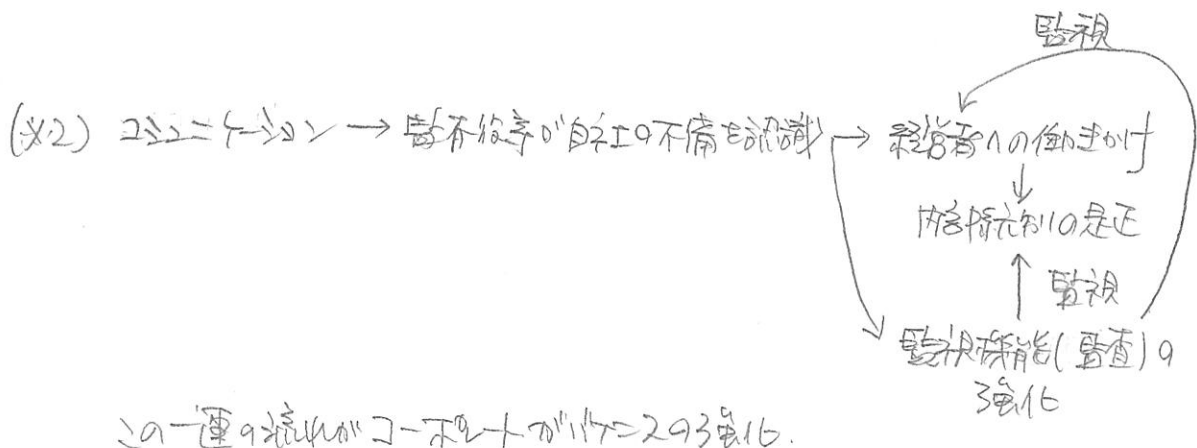
p190
(1)③

問題 4

リスク・アプローチの下では、重要な虚偽表示リスクの程度に応じて、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために必要十分な人員や時間を充てることにより、重要な虚偽表示を看過しない効果的な監査を限られた人員や時間によって効率的に実施することが求められる。この点、リスク評価手続及び運用評価手続を実施した結果、分析の実証手続を実施するのみで十分かつ適切な監査証拠が得られるということは、当該分析の実証手続のみで監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために十分な心証が得られることを意味する。

したがって、たとえより確かな心証が得られるとしても、これに加えて他の実証手続を実施することは、監査を非効率なものとさせることから、当該他の実証手続を実施するべきではない。

p69



継続的に監査契約を締結している、製造業を営む甲株式会社(以下「会社」という。)の監査チームは、経営者とのディスカッション等を通じて、下記の【会社の状況】に関する情報を入手している。リスク・アプローチに基づいて監査計画を策定するに当たり、以下の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

【会社の状況】

- ・ 会社が属する業界全体の市場はすでに飽和状態にあり、一部では業者間でのパイの奪い合いの様相が強まってきている。
- ・ 国内経済の先行きや見通しも不透明であり、一向に好転する気配がない。
- ・ 会社が得意とする製品は、付加価値は高いが、比較的ライフサイクルが短く、当該製品へのニーズは減退し、安価な製品群に市場が奪われており、低価格製品の開発と市場への投入が急務である。
- ・ 主要取引先である卸売業者への売上数量が大きく減少するとともに、販売価格も低下し、さらに値下げ圧力が増大しており、一部赤字販売も実施している。
- ・ 最終消費者への小売り販売業者の業績も悪化しており、そうした業者の中には、倒産するものも出てきている。
- ・ 主要な原材料の仕入価格は高騰しているが、販売価格への転嫁が思うように進んでいない。
- ・ 創業者の2代目であるオーナー社長は、強い権限を有しているが、経営についてはまだまだ経験不足の感が否めない。
- ・ 監査人は、かねてより経理部門の脆弱性を改善すべく指摘しているが、人材の補強は行われていない。
- ・ 主力3工場のうち、A工場の生産ラインを停止し、B工場に集約することが検討されている。
- ・ 経営者は、人件費の圧縮が喫緊の課題であり、近々、役職給のカットや人員のリストラに着手せざるを得ないと考えている。

問 1 上記の【会社の状況】から、重要な虚偽表示のリスクを識別し、下記の様式に従って、(①)～(⑬)に当てはまる適切な語句を記入しなさい(各1行)。

I (①)レベル
・ 継続企業の前提に重要な疑義が生じるリスク
・ (③)リスク

・ (	④	) リスク
・ (	⑤	) リスク
II (②) レベル		
i 売上高及び売掛債権関係	・ 取引を仮装した架空の売上高が計上されるリスク	
	・ (	⑥) リスク
	・ (	⑦) リスク
ii (⑧) 関係	・ (	⑨) リスク
	・ (	⑩) リスク
iii (⑪) 関係	・ (	⑫) リスク
	・ (	⑬) リスク

問 2 **問 1** で識別した重要な虚偽表示のリスクのうち、売上高及び売掛債権関係のリスクについて、監査計画に織り込むべき実証手続の実施計画の内容を具体的に記載しなさい。(10行)

なお、監査チームは、売上高及び売掛債権関係のリスクが特別な検討を必要とするリスクに該当すると判断したが、内部統制に依拠する方針であり、運用評価手続の実施計画はすでに作成している。

(平成23(2011)年試験)

【解答へのアプローチ】

問 1

①及び②については、二つのレベルのリスクのいずれかが入るが、様式上それぞれ次の行に予め記入されているリスクの内容を比較検討することで入るべき語句が導かれる。これを基に、③～⑤の三つのリスクを状況から選び、生じる可能性のある問題を示せば良い。また、⑧及び⑩については、様式上予め記入されている「売上高及び売掛債権関係」に照らせば、一つ又は複数の財務諸表項目が入ると考えられることから、状況を基に識別されたリスクを適宜まとめるように埋めていけばよい。

アサーション・レベルのリスクの識別に当たっては、財務会計論の知識を基に、その状況において必要となる可能性のある会計処理や開示を想定することが有効な手段となる。また、リスクの内容を示す際には、財務諸表項目のみならず、アサーションまで言及することがポイントとなる。

問 2

解答に当たって必ず考慮しなければならないのは、そのリスクに対応する実証手続、すなわち、そのアサーションに関わる重要な虚偽表示を発見できるような実証手続を示さなければならないという点である。また、売上高及び売掛債権関係のリスクとしては、三つのリスクが識別されていることから、その各々について対応する実証手続を示すことになる。

なお、問題文なお書きで「特別な検討を必要とするリスクに該当する」とされていることから、可能な限り証明力が強く適合性の高い監査証拠を入手できるような実証手続を示すことが望まれる。また、「内部統制に依拠する方針であり」以降の記述の意図は必ずしも明らかでないが、少なくとも運用評価手続に当たるものを解答に含めることのないように注意すれば十分であろう。

【解 答】

問 1

- A ① 財務諸表全体
- A ② アサーション (財務諸表項目) *内部統制が機能せず*
- A ③ 強い権限を有しているオーナー社長が内部統制を無効化する *(所有者による内部統制の無効化)*
- A ④ 経理部門の脆弱性によって財務諸表全般にわたり虚偽表示が生じる *(主に、誤謬/アップ)*
- C ⑤ 人件費圧縮により従業員の士気が低下して内部統制の逸脱が生じる *(自らの行為を正すに努める)*
- C ⑥ 不適切な販売価格で売上高が計上される
- A ⑦ 滞留債権の発生により売掛債権の評価が不適切となる *↑
不記入の要因*
- C ⑧ 仕入高及び棚卸資産
- C ⑨ 不適切な仕入価格で仕入高が計上される
- A ⑩ 滞留在庫の発生や販売価格の低下により棚卸資産の評価が不適切となる
- B ⑪ 固定資産
- B ⑫ A工場の停止による収益性の低下に対して減損損失が十分に計上されない
- C ⑬ 遊休資産について固定資産の表示を誤る

問 2

- A (取引を仮装した架空の売上高が計上されるリスクに対応するため、売掛債権について期末日を基準日として積極的確認を実施するとともに、注文書や検収書等の売上関連証憑を閲覧し、取引の実在性を確かめる。 *積極的確認* *↑
期末日* *↓
証憑* *↑
積極的確認*
- C (また、不適切な販売価格で売上高が計上されるリスクに対応するため、期間別・製品別に販売単価の趨勢分析、売上高利益率の比率分析を実施するとともに、決算日後の値引に関する資料を閲覧し、値引処理の適切性を確かめる。 *↑
期間別・製品別* *↑
売上高利益率* *↑
決算日後* *↑
値引*
- A (さらに、滞留債権の発生により売掛債権の評価が不適切となるリスクに対応するため、売掛債権の年齢調べを実施するとともに、期末日後の回収状況を検討することにより、売掛債権の回収可能性を検討する。 *↑
回収可能性* *↑
期末日後* *↑
回収状況* *↑
回収可能性*

次の【状況】に基づき、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

甲社（電子部品製造業、有価証券報告書提出会社）の第20期（平成28年4月1日から平成29年3月31日まで）の財務諸表監査を担当する監査人Xは、当期の監査に当たり次の資料を得た。

< 資料 1 > 甲社に関する基本情報

- ① 甲社は、創業者一族が実質的に支配する、いわゆるファミリー企業である。
- ② 甲社が扱う製品の需給関係及び価格は安定しており、需要の重要な季節変動はない。
- ③ 甲社が属する業界の競争環境に変化はない。
- ④ 各得意先に販売する製品の構成に変化はない。
- ⑤ 甲社は、平成28年5月に、第20期の業績予想として売上高13,000百万円を公表しており、その後修正していない。
- ⑥ 甲社の販売プロセスに関する内部統制は有効に運用されている。

< 資料 2 > 当期の得意先別月次売上高

(単位：百万円)

	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	合計
A社	120	130	110	110	120	110	120	130	120	110	110	120	1,410
B社	320	320	300	320	300	310	330	300	310	320	300	0	3,440
C社	210	240	250	230	250	240	230	240	220	230	210	350	2,900
D社	-	-	-	-	-	-	-	-	-	430	420	410	1,290
その他(20社)	380	370	370	380	370	360	380	370	360	370	380	370	4,460
合計	1,040	1,060	1,030	1,040	1,040	1,020	1,060	1,040	1,010	1,460	1,420	1,280	13,500

< 資料 3 > 当期の得意先別売掛金残高

(単位：百万円)

	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月
A社	120	130	110	110	120	110	120	130	120	110	110	120
B社	320	320	300	320	300	310	330	300	310	320	300	780
C社	210	240	250	230	250	240	230	240	220	230	210	350
D社	-	-	-	-	-	-	-	-	-	430	420	440
その他(20社)	380	370	370	380	370	360	380	370	360	370	380	370
合計	1,040	1,060	1,030	1,040	1,040	1,020	1,060	1,040	1,010	1,620	1,900	2,060

< 資料 4 > 得意先（上位4社）の概要

A社：中堅の家電メーカー、甲社にとっては創業当初からの安定的な得意先

B社：電子部品を扱う専門商社

C社：大手家電メーカー

D社：甲社の創業者一族が100%出資して設立した不動産販売業を営む会社

(※1) 月末で特定の月がなかったらおかしい、という点。

(※2) 内部統制について問われない、という点。

A **問題 1** 期末売掛金残高の实在性の監査に際して、A社に対する確認状の送付は行われないこととなった。A社が確認状の送付先とならなかったことについて、考えられる理由を説明しなさい。(10行) (判断)

A **問題 2** B社について、監査上特に留意すべき点を指摘し、監査人のとるべき対応を説明しなさい。(10行) (判断)

A **問題 3** C社について、監査上特に留意すべき点を指摘し、監査人のとるべき対応を説明しなさい。(10行) (判断)

A **問題 4** Xは、平成29年1月に、D社に対する対応を盛り込んだ監査計画の修正を行った。どのような修正を行ったと考えられるかを説明しなさい。(10行) (X-3)
(平成29(2017)年試験)

(X-3) 監査計画の修正を行う判断が不正確で、理由が不明

【解答へのアプローチ】

問題 1

まず、<資料2>及び<資料3>のA社に係る売上高の推移と売掛金の推移を比較することにより、どのような得意先であるかを読み取ることがポイントとなる。また、比較的解答行数が多いことから、A社に対する残高確認が不要と判断される、換言するならばA社の売掛金の実在性に関わる重要な虚偽表示リスクが低いと評価される理由に当たるものを資料から識別することが必要となる。

問題 2

まず、<資料2>及び<資料3>のB社に係る売上高の推移と売掛金の推移のうち、金額に相違が生じている箇所に着目し、何が起きているかを読み取ることがポイントとなる。その状況において虚偽表示が生じている可能性のあるアサーションが「監査上特に留意すべき点」ということになり、当該アサーションに関わる虚偽表示を発見することができるような監査手続が「監査人のとるべき対応」ということになる。

問題 3

まず、<資料2>及び<資料3>のC社に係る売上高と売掛金の推移のうち、金額が急増している箇所に着目し、その理由としてどのようなことが想定されるかを考えることがポイントとなる。あとは **問題 2** と同様、その状況において虚偽表示が生じている可能性のあるアサーションが「監査上特に留意すべき点」ということになり、当該アサーションに関わる虚偽表示を発見することができるような監査手続が「監査人のとるべき対応」ということになる。

問題 4

まず、<資料4>に示されるD社と甲社の関係やD社の業種、<資料2>に示されるD社に対する売上高に着目し、D社との取引についてどのようなことが危惧されるかを考えることがポイントとなる。論述上は、上記の資料の分析を入口として、D社との取引について危惧されることを示した上で、監査上必要とされる対応を示していくことになる。

【解 答】

問題 1

当期のA社に係る月次売上高は、毎月安定的に推移しており、各月末の売掛金は、翌月に全額が回収されている。また、平成29年3月末の売掛金残高合計に占めるA社の残高の金額的重要性は相対的に低い。さらに、販売プロセスに関する内部統制は有効に運用されていることから、重要な虚偽表示リスクは低く評価されたと考えられる。この場合、A社に係る期末売掛金残高について、期末日後に回収されていることが確かめられたとするならば、A社に対して確認状を送付する意義に乏しい。

これらの事情を背景として、監査人Xは、A社に係る期末売掛金残高の実在性について、(他

の監査証拠から十分かつ適切な監査証拠を入手できると判断したことから、A社が確認状の送付先とならなかったものと考えられる。

問題 2

B社について、平成28年4月から12月まで売上高及び売掛金は300百万円から330百万円の範囲で安定的に推移している。しかし平成29年1月以降は、当月の売上高を超える売掛金残高となり、3月では売上高が0百万円に対し、売掛金残高が780百万円となっている。これは売掛金の回収遅延の可能性が憂慮されるため、監査上、売掛金の評価の妥当性に特に留意すべきである。

そこで監査人は、期末日後の回収状況の検討やB社の財務諸表や資金繰りの状況、(担保設定の状況等といったB社の返済能力を示す情報の入手、担当者に対する質問等により、B社に対する売掛金の回収可能性を検討し、回収可能性に応じた妥当な額の貸倒引当金が計上されているか否かを検討する対応をとるべきである。

問題 3

C社について、平成28年4月から平成29年2月まで売上高及び売掛金は210百万円から250百万円の範囲で安定的に推移している。しかし、平成29年3月は350百万円という比較的多額の売上が計上され、同額が同月末の売掛金残高となっている。これは需要の重要な季節変動がないという経営環境と矛盾し、また同社の業績予想の達成のための売上高の恣意的な前倒し計上の可能性が憂慮されるため、監査上、売上高の期間帰属の妥当性に特に留意すべきである。

そこで監査人は、C社に対する3月の売上高について、売上計上の基礎となる出荷や検収に係る資料の閲覧、C社に対する売掛金の残高確認、(取引条件の変更の有無や期末日後の値引又は返品の有無の検討等を通じ、翌期に計上されるべき売上高が含まれていないかを検討する対応をとるべきである。

問題 4

D社は、甲社の創業者一族が100%出資して設立している関連当事者に当たり、不動産販売業を営んでいることから、電子部品の取引は通例でない。また、従来計上されていない1月以降のD社に対する売上高には、専門商社や大手家電メーカーと比較して格段の金額的重要性が認められ、業績予想の達成のために売上を仮装する不正が存在する可能性が懸念される。

そのため、Xは、D社との取引に特別な検討を必要とするリスクがあると判断し、そのリスクに対応する監査手続を監査計画に盛り込んだと考えられる。

具体的には、(当期に関連する内部統制の運用評価手続を実施し、また、)当該リスクが財務諸表に重要な虚偽表示をもたらしていないかを確かめるために当該リスクに個別に対応する実証手続を実施することとしたと考えられる。

★ 3の条件を7にめば! 関連当事者との取引にはない通常の取引となる。
つまり 特殊取引

【MEMO】

次の【状況】に基づき、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況 1】

甲社（上場会社、製造業）の第20期（2018年4月1日から2019年3月31日まで）の財務諸表監査を担当する監査人Xは、当期の監査に当たり＜資料1＞の情報を得た。

＜資料1＞ 甲社に関する基本情報

- ① 創業者が代表取締役を務め経営を支配する、いわゆるファミリー企業である。→ プレリナー
- ② 半導体製造装置の製造販売を受注生産により行っている。
- ③ 受注案件ごとに個別原価計算を行っている。なお、工事進行基準を適用しているものはない。→ 郵帳
- ④ 取扱う製品に関しては、技術革新が激しく厳しい競争環境にある。
- ⑤ 2013年の上場以来、毎期増収増益であり、増収増益の維持に関しては経営者の関心も高い。第20期も2018年5月に、増収増益となる業績予想を公表し、その後修正していない。→ 郵帳・プレリナー、正答
- ⑥ 第20期は、第3四半期まで、売上高の実績は計画を上回って推移しているものの、利益の実績は計画に未達で推移している。→ 郵帳・プレリナー
- ⑦ 取締役には業績連動型の報酬制度が導入されており、報酬の大部分が、経営成績に関する目標の達成に左右される賞与などで構成されている。→ 郵帳

問題 1 ＜資料1＞の情報から、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について、監査チーム内でどのような討議が行われたと考えられるか説明しなさい。（9行）

【状況 2】

【状況 1】に続き、監査人 X は、甲社の第 20 期の期末監査において、< 資料 2 > < 資料 3 > < 資料 4 > の情報を得た。

< 資料 2 > 監査人が検討の対象とした製造案件

以下の二つの表は、監査人 X が期末監査において、詳細な検討の対象とした甲社における製造案件 (A, B, C, D) の、当期の月次発生原価、受注金額、納入期限及び月次仕掛品残高を示したものである。当該案件は全て、2018 年 10 月より製造を開始している。

当期の案件別月次発生原価								(単位：百万円)	
	10月	11月	12月	1月	2月	3月	合計	受注金額	納入期限
A 案件	70	70	70	70	140	140	560	800	2019 年 6 月
B 案件	100	100	100	100	100	100	600	1,400	2019 年 4 月
C 案件	80	80	80	80	80	200	600	1,000	2019 年 5 月
D 案件	60	60	60	60	60	60	240	500	2019 年 3 月

当期の案件別月次仕掛品残高							(単位：百万円)	
	10月	11月	12月	1月	2月	3月		
A 案件	70	140	210	280	420	560		
B 案件	100	200	300	400	500	0		
C 案件	80	160	240	320	400	600		
D 案件	60	120	180	240	300	0		

< 資料 3 > 第 20 期決算における各案件に関する処理状況

A 案件：集計された原価合計 560 百万円を仕掛品として計上している。

B 案件：3 月に受注金額 1,400 百万円を売上に計上し、仕掛品に集計されていた原価合計 600 百万円を製品勘定を経て売上原価に振替計上している。

C 案件：集計された原価合計 600 百万円を仕掛品として計上している。

D 案件：3 月に受注金額 500 百万円を売上に計上し、仕掛品に集計されていた原価合計 240 百万円を製品勘定を経て売上原価に振替計上している。

< 資料 4 > 各案件について監査人 X が得た情報

A 案件：製造作業でトラブルがあり、2 月以降想定外のコストが発生している。

B 案件：得意先 B より受注した案件である。監査人 X は、得意先 B に対し、期末日を基準日として売掛金の確認を実施しようとしたが、当該確認を見合わせるよう甲社から依頼を受けた。

C, D 案件：C, D 案件の甲社の担当者は同じである。この担当者の部署は、第 3 四半

期まで、利益が計画に対し大きく未達であった。

A

問題 2 A案件について、監査上特に考慮すべき勘定科目とその監査要点を一組示し、それが考慮されるべき理由及び監査人Xのとるべき対応を説明しなさい。(勘定科目と監査要点：1行、考慮されるべき理由：3行、監査人Xのとるべき対応：3行)

A

問題 3 B案件について、監査上特に留意すべき事項を3点指摘し、監査人Xのとるべき対応を説明しなさい。(留意事項：3行、監査人Xのとるべき対応：7行)

A

問題 4

問 1 監査人Xは、C、D案件の月次発生原価及び月次仕掛品残高の動きを分析した結果、C、D案件を併せて検討することとした。その理由として考えられることを説明しなさい。(8行)

B

問 2 監査人Xは、C、D案件に対する監査手続を実施した結果、監査役等とコミュニケーションをとる必要があると判断した。この場合、当該判断の根拠として考えられる状況を説明しなさい。(2行)

(令和元年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

資料について、不正リスク要因の観点に加え、財務諸表全体レベル及び財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクの観点から検討することがポイントとなる。

問題 2

2月以降想定外のコストが発生していることから、納入期限である2019年6月まで継続して同等の原価が発生するとした場合に何が懸念されるか考えることがポイントとなる。その上で、必要とされる会計処理を念頭に、その適否を確かめるために必要とされる対応を考えればよい。

問題 3

留意事項については、<資料2>や<資料4>の中の不自然な状況・問題視すべき状況に着目して導くことになる。その上で、想定される不正を看過しないために何を確かめることが必要となるかを考えればよい。

問題 4

問 1

C案件及びD案件に係る3月の発生原価に着目した上で、<資料4>も併せて考慮することで想定される不正を考えることになる。

問 2

不正に関連して監査役等とコミュニケーションを行うことを義務付ける監査実務指針上の要求事項を念頭に、状況に当てはめて解答することがポイントとなる。

【解 答】

問題 1

甲社では、利益が計画未達の状況にあり、また業績連動型の報酬制度により、経営者が経営成績を操作する動機・プレッシャーがある。加えて、経営が創業者に支配されることで、経営者への監視の無効化による不正の機会や、経営者が増収増益の維持に過剰な関心を示す姿勢・正当化といった不正リスク要因により、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクが識別される可能性がある。

また、甲社は技術革新が激しく厳しい競争環境にあることから、生産設備や棚卸資産の陳腐化によって資産の評価が過大となる可能性や、遊休資産に係る表示を誤る可能性といった財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクがある。

監査チーム内では、これらの可能性について討議が行われたと考えられる。

問題 2

【勘定科目と監査要点】 (浸透的パーシジョン)
工事損失引当金の評価の妥当性 (or 可能性)

【考慮されるべき理由】

2月以降に発生している想定外のコストが納入期限の6月まで継続して生じた場合、A案件の原価総額が収益総額を超過し、損失が発生する可能性があるが、見込まれる損失に係る引当金が適切かつ十分に計上されないおそれがある。

【監査人Xのとるべき対応】

まず、原価総額の見積りやその修正のプロセスの^(内部統制)有効性を検討する。また、トラブルの原因や内容、A案件の4月以降の原価に係る甲社の見積りと実際の発生状況を調査し、損失の発生可能性と金額を検討する。

問題 3

【留意事項】

- ① 得意先Bへの確認を見合わせるよう甲社から依頼を受けたこと
- ② B案件は翌期4月が納入期限であるが当期3月に売上が計上されたこと
- ③ B案件の利益率が他の案件で見込まれるものよりも高くなっていること

【監査人Xのとるべき対応】

上記より、完成・引渡しが未了であるB案件の売上を不正に計上している疑いが示唆される。そこで、得意先Bへの確認の見合せの理由を経営者に質問し、上記②及び③とともに説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施する。その結果、説明に合理性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断し、上記不正に直接対応した監査手続として、経営者の同意を得て得意先Bへの確認を実施するとともに、製品の所在や引渡しの状況、売上債権の回収の状況を検討し、入手した監査証拠の十分性と適切性を評価する。

問題 4

問 1

C, D案件は、いずれも2月までの月次発生原価は安定しているが、納入期限が翌期であるC案件に係る3月の月次発生原価は、2月までと比べて120百万円増加しているのに対し、当期中に納入されたD案件に係る3月の月次発生原価は同額だけ減少している。一方、両案件の担当者は同じであり、当該担当者の部署は、第3四半期まで、利益が計画に対し大きく未達である。そのため、当該担当者が当期の利益計画を達成するために、D案件に係る発生原価をC案件に付け替えることで、当期の売上原価を過小計上している可能性が疑われることから、監査人Xは、C, D案件を併せて検討することとしたと考えられる。

問 2

C, D案件に関して不正又は不正の疑いがあり、当該不正に代表取締役や担当部署の取締役の関与が疑われた状況が考えられる。

【MEMO】

次の一連の【状況1】及び【状況2】に基づいて、以下の【問題1】～【問題4】に答えなさい。

【状況1】

甲社(上場会社、飲食業)の第8期(20X1年4月1日から20X2年3月31日まで)の財務諸表監査を担当する監査人Aは、当初の監査計画の立案において、<資料1><資料2>の情報を得た。

<資料1> 甲社に関する基本情報

- ① 甲社は創業8年目の会社であり、2年前の第6期に上場した。
- ② 甲社は、レストラン(直営店舗)を、国内の都心を中心に60店舗展開している。
- ③ 甲社を取り巻く飲食業界の競争環境には厳しいものがあるが、主に、若者向けの広告宣伝が功を奏し、創業以来、毎年増収増益となっており、第8期も増収増益の計画である。
- ④ これまでの店舗数の推移は<資料2>のとおりである。第7期からは、これまでの都心から郊外に出店エリアを拡大した。第8期の新規出店40店舗のうち35店舗は郊外型を計画している。
- ⑤ 第7期まで不採算の店舗はなかったことから、第8期において退店の計画はない。
- ⑥ 日常の店舗業務については、特段の不正リスクは認識されておらず、内部統制についても問題はない。
- ⑦ 店舗の売上データは、毎日、本社の経理部に送信され、経理部はその内容を確認し、必要に応じて修正を行った上で、売上の計上処理を行う。
- ⑧ 従業員のうち正社員は約2割であり、ほとんどが中途採用である。全体的に、人材獲得は難しくなっており、アルバイト店員の人件費は高騰している。
- ⑨ 役員は、社外役員も含めて全員30代である。業務全般にわたって創業者である社長の決裁を受ける必要がある。
- ⑩ 経理部に所属する正社員は2名であるが、そのうち、上場前から経理を担当している1名が退職予定であるものの、後任は決まっていない。(1名のみ)

(※) 7期迄に2名増の減損計上はないが、Tと考へられ、その判断にも問題はないと考へる。

株主の権利

<資料2> 店舗の出店と退店の状況

	1期	2期	3期	4期	5期	6期	7期	8期 (計画)
新規出店数 (うち郊外)	3	4	5	6	10	15	17 (2)	40 (35)
退店数	0	0	0	1	0	0	0	0
期末店舗数	3	7	12	18	28	43	60	100

問題1 <資料1><資料2>に基づいて、監査人Aがリスク評価手続において識別したと
考えられる虚偽表示リスクの内容について、財務諸表全体レベルに該当するものを2
つ、アサーション・レベルに該当するものを3つ選び答えなさい。また、アサーショ
ン・レベルに該当するものについては、どのような取引種類、勘定残高及び関連する
注記事項に係るアサーションに関連付けることができるのかについても示しなさい。
(財務諸表全体レベル：各2行×2、アサーション・レベル：(リスクの内容4行・
取引種類、勘定残高及び関連する注記事項2行・アサーション1行)×3)

【状況2】

監査人Aは、監査を実施する過程で、<資料3>の状況を把握したため、監査計画を
変更した。その内容の一部は、<資料4>に示している。

<資料3> 監査の過程で把握した状況

- ① 夏頃から、国内各地で食中毒が多発したため、9月以降、既存の60店舗のうち50店
舗で客数が前年割れとなった。なお、当社の店舗から、食中毒は発生していない。
- ② 10月からは、消費税率引き上げの影響もあり、客数はさらに減少し、既存店舗のう
ち8店舗が営業赤字に陥った。当初の計画では、消費増税による減収は予測していた
が、営業赤字店舗の発生は予測していなかった。
- ③ 新規出店、退店についての計画の変更はなく、出店は計画通り実行されている。た
だし、新規店舗の営業実績は計画を下回っており、毎月営業赤字の状態である。
- ④ 郊外の店舗は、都心の店舗よりも多くの人員を必要とするが、アルバイト店員の人
件費は、来期以降、さらに上昇することが想定されている。→ エに来期赤字の可能性

< 資料 4 > 監査計画の変更点 (一部)

- ① 当初計画時のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価結果を変更する。
- ② 会計上の見積りの監査についての時間を大幅に増加する。

A **問題 2** < 資料 3 > を踏まえて、< 資料 4 > ①において、どのように監査計画が変更されたのかを、監査リスク・モデルの考え方に基づいて説明しなさい。 (6行)

A **問題 3** 会計上の見積りについて、一般的な性質を述べた上で、監査上特段の検討が必要となる理由を説明しなさい。 (4行)

(-3pC) A **問題 4** < 資料 4 > ②の会計上の見積りの監査を実施するに当たり、検討すべき具体的な会計処理を1つあげ、それについてのアサーションを1つ、実施すべき実証手続の具体的な内容を3つ選び答えなさい。(会計処理：2行、アサーション：1行、実証手続の具体的な内容：各2行×3)

(令和2年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

状況から虚偽表示の可能性が疑われるものはある程度限られてくる。それを財務諸表項目に結び付けられるか否かにより、全体レベルとアサーション・レベルとに分けて示していけばよい。

問題 2

< 資料 3 > の状況から、必要となる可能性のある会計処理・関連する財務諸表項目を想定し、監査計画を策定するための「発見リスク＝」の監査リスク・モデルの議論を交えつつ論述すればよい。

問題 3

会計上の見積りに関する一般論が問われていることから、会計上の見積りが有する、重要な虚偽表示につながり得る性質を述べた上で、重要な虚偽表示リスクが他の財務諸表項目に比して高いことを理由とすればよい。

問題 4

< 資料 3 > からは店舗の収益性に問題があることが見て取れるため、そうした状況に関連してどのような会計処理を行うことが求められるか、当該会計処理がどのようなアサーションに関わるものであるかを示すことになる。

実施すべき実証手続の具体的な内容については、監査実務指針を参考にしつつ、監査人が状況におけるどのような事項に着目するかを具体的に示すことになる。

【解 答】

問題 1

○ 財務諸表全体レベル

- B 1. 業務全般にわたって社長の決裁を受ける必要があり、社長に権限が集中していることにより、社長が内部統制を無効化して虚偽表示を行うリスク
- A 2. 退職予定の経理担当社員の後任が決まっておらず、経理担当社員が1名となることで人員が不足し、財務諸表の様々な領域で虚偽表示が生じるリスク

○ アサーション・レベル

- A 1. リスクの内容：店舗から本社の経理部に送信された売上データを経理部が不適切に修正することにより売上を過大計上するリスク
取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：売上高
アサーション：発生

- C 2. リスクの内容：人材獲得が難しくなっており、アルバイト店員の人件費が高騰しているため、人件費を過少計上するリスク

(取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：人件費
アサーション：網羅性)

れんりがあるの答、附けられてもよい。
← 分けてもよい。

B 3. リスクの内容：新規出店数の急増・出店エリアの急拡大により、関連する固定資産の計上
や耐用年数を誤り、また資産除去債務の計上額を誤るリスク

取引種類、勘定残高及び関連する注記事項：固定資産、減価償却費、資産除去債務

アサーション：評価と期間配分 (or 正確性を要する)

82Aの附則4では40%
に40%にないという新設あり。

A 問題 2

国内各地での食中毒の多発や消費税率引き上げによる客数の減少という経営環境の著しい悪化により、減損の兆候が把握されることから、固定資産の評価に係る重要な虚偽表示リスクは当初計画時よりも高く評価される。これに伴い、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、当該アサーションに係る発見リスクの水準を当初計画時よりも低く設定し、より確かな心証が得られる監査証拠を入手できるような実証手続を実施するよう監査計画が変更された。

A 問題 3

会計上の見積りは、不確実性を伴い、経営者の主観的な判断に依存する程度が高いほど、経営者の偏向の影響を受ける可能性が増加し、経営者が内部統制を無効化して恣意的な見積りを行うおそれもある。そのため、重要な虚偽表示リスクが相対的に高いことから、監査上特段の検討が必要となる。

今は論議 QA 6-19 について

問題 4

A 会計処理：割引前将来キャッシュ・フローが固定資産の帳簿価額を下回っている店舗につき、減損損失を認識し、回収可能価額まで帳簿価額を減額する。← 附則の記載

A アサーション：固定資産の評価 (の妥当性)

実証手続の具体的な内容：

バックテスト

取得価額に20%

A 1. 第8期の計画と実績の差異分析を含め、次期以降の事業計画策定プロセスでの討議の状況を検討し、将来キャッシュ・フローの見積方法を評価する。

A 2. 将来キャッシュ・フローの見積りについて、その前提となる事業計画や客数減少・人件費高騰等の経営環境との整合性を検討し、その合理性を評価する。

C 3. 実際の店舗の営業現場を観察するとともに、各店舗責任者等に店舗ごとの計画数値の達成状況等を質問し、期末日後の事業計画の遂行状況を確認する。

附則4の記載の検討

(参考) 論議 QA 6-10

減損テストの具体的な内容が上記のとおり。

【状況】を読み、以下の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

監査人である甲は、上場会社であるP社を親会社とする連結グループ（以下「P社グループ」という。）の連結財務諸表の監査を担当している。

P社は主力事業に関わる子会社として、国外にS₁社及びS₂社を擁しており、P社の財務諸表については甲が監査を担当する一方、S₁社及びS₂社の財務諸表については所在国の監査人である乙及び丙がそれぞれ監査を担当している。

<状況1> P社は、S₁社及びS₂社以外に異業種の子会社を多数擁している（以下「その他の子会社」という。）が、甲は、P社、S₁社及びS₂社を重要な構成単位と識別する一方で、その他の子会社については、重要な構成単位と識別していない。

<状況2> 甲は、P社グループの連結財務諸表全体としての重要性の基準値をM_Gと決定した上で、連結財務諸表の監査のためのS₁社の重要性の基準値をM_{C1}、S₂社の重要性の基準値をM_{C2}と決定し、乙及び丙に対して他の必要な指示とともに伝達した。

<状況3> 乙は、S₁社の財務諸表の監査の過程で発見した重要な虚偽表示について、S₁社の経営者に対して修正を求めたが、修正されなかったことから、S₁社の財務諸表に対して不適正意見を表明した。

<状況4> 甲は、S₂社の財務諸表に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかったため、P社グループの連結財務諸表に対して監査範囲の制約に係る除外事項を付した限定付適正意見を表明することとした。

なお、<状況1> ～ <状況4>は相互に影響を及ぼさないものとする。

問題 1 <状況1>に関して、次の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

問 1 一般に、監査人は、グループ財務諸表の監査に当たり、グループを構成する構成単位ごとに、重要な構成単位に該当するか否かを判断することが求められる。そこで、重要な構成単位に該当するか否かはどのように判断されるかを念頭に置き、こうした判断を行う必要性についてリスク・アプローチの観点から説明しなさい。

問 2 甲は、その他の子会社について、どのような作業を実施することが考えられるか説明しなさい。

- 問題 2** <状況 2>に関して、決定した重要性の基準値が次のア～ウの組合せのいずれかであるとしたときに、グループ監査上の対応として適切でないものを一つ選び、所定の解答欄に記入するとともにその理由を説明しなさい。

記号	M _G	M _{C1}	M _{C2}
ア	100	30	40
イ	100	20	80
ウ	100	10	120

- 問題 3** <状況 3>に関して、甲はP社グループの連結財務諸表に対してどのような監査意見を表明することになるか、適宜場合分けして説明しなさい。

- 問題 4** <状況 4>に関して、限定付適正意見の根拠区分において、甲が①丙の利用に関して言及することが認められるのはどのような場合か示しなさい。また、②言及する際に追加的に記載することが適当と考えられる事項について理由とともに説明しなさい。

【解答へのアプローチ】

問題 1

問 1

リスク・アプローチの考え方を出発点として、その考え方の下、重要な構成単位は監査上どのように扱われなければならないものであるかを考察することがポイントとなる。

問 2

重要な構成単位以外の構成単位について実施する作業に係る要求事項を事例に当てはめればよい。

問題 2

組合せア～ウについて、子会社の重要性の基準値として示されている金額にどのような違いがあるかを分析した上で、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値と構成単位の重要性の基準値との関連性についての監査基準委員会報告書上の記述を思い出し、問題視すべきものを特定することがポイントとなる。

問題 3

個別ベースの財務諸表を基礎として連結財務諸表の作成に至るまでのプロセスをイメージすること、及び虚偽表示の重要性の判断が相対的なものであることを念頭に置くことがポイントとなる。

問題 4

「他の監査人の監査結果を利用した旨を監査報告書に記載することの是非」に関する論点を思い出すことがポイントとなる。

【解 答】

問題 1

問 1

リスク・アプローチとは、重要な虚偽表示の生じる可能性の高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとするができる監査の実施の方法をいう。この点、グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位については、その財務諸表に虚偽表示が生じた際に当該虚偽表示の影響がグループ財務諸表にとって重要となる可能性が高いと考えられる。また、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある構成単位についても、その財務諸表からグループ財務諸表にとって重要な虚偽表示が生じる可能性が高いと考えられる。そのため、これらの構成単位について、その財務諸表に関して監査等の作業を個別に実施することで、重点的に監査の人員や時間が充てられるように、重要な構成単位に該当するか否かの判断を行う必要がある。

問 2

甲は、その他の子会社について、基本的に、グループ・レベルで分析的手続を実施する。ただし、この作業のほか、P社、S₁社及びS₂社の財務諸表の監査、P社グループのグループ全体統制及び連結プロセスに関する作業を全て実施してもなお、P社グループの連結財務諸表について意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないと考えた場合には、その他の子会社から一部を選定し、その財務諸表に関して監査等の作業を個別に実施することが考えられる。

問題 2

記号：ウ

理由：構成単位の重要性の基準値がグループ財務諸表の重要性の基準値を上回る場合には、グループ財務諸表上の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えることはできない。そのため、構成単位の重要性の基準値は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くなければならない。この点、ウの組合せでは、Mc₂が120とされ、Mcの100を上回っているため、適切でない。

問題 3

乙がS₁社の財務諸表に対して不適正意見を表明する原因となった虚偽表示がP社グループの連結財務諸表に及ぼす影響が重要でない場合、又は当該虚偽表示が連結プロセスにおいて適切に修正された場合、無限定適正意見を表明することになる。

一方、当該虚偽表示が修正されない場合において、その影響が重要であるが広範でないときには意見に関する除外事項を付した限定付適正意見、重要かつ広範であるときには不適正意見を表明することになる。

問題 4

- ① 甲がS₂社の財務諸表に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった状況を十分に説明するために必要と認められる場合
- ② P社グループの連結財務諸表に対する意見の形成のために丙を利用する場合であっても、表明する意見については、甲が単独で責任を負うものであり、意見に関わる責任は丙と分担されない。一方、限定付適正意見の根拠区分において、丙の利用に関して言及した場合には、表明されている限定付適正意見についての責任が丙と分担されているかのような利用者の誤解を招き、監査人たる甲の責任が不明瞭となるおそれがある。そのため、丙の利用に言及する際には、当該記載が監査意見に対する甲の責任を軽減しないことを追加的に記載することが適当と考えられる。

【MEMO】

非常に強い。

下記の【設例】に関する以下の問いに答えなさい。

【設例】

X社は、カジュアルウェアを関東圏の直営20店舗(平均売場面積:約500㎡)を通じて、一般消費者に現金又はクレジットカードで販売している。同社の監査を担当するY監査法人は、当期の財務諸表監査にあたり、リスク評価手続を実施した結果、商品に関連する事項として下記の事実を把握した。

<リスク評価手続の実施によって把握した事実>

- ア. 商品は、メーカーから各店舗に直接納入されているが、納入データはすべて本社で管理している。各店舗では受入時に検品を行い、受入データを店舗端末機からシステムに入力し、本社で納入データと照合している。
- イ. 商品の売価は、本社指定売価の20%以内の範囲で、販売状況を勘案し店長の判断により適時に値引設定が可能で、売価のシステムへの変更登録は、店舗端末機から店長の責任において実施している。20%を超える値引設定は、本社の事前承認が必要である。
- ウ. 各店舗では四半期末ごとに実地棚卸を行っている。店長は、帳簿在庫数と実在庫数との差異を分析し、実在庫数を確定した上で棚卸結果報告書を作成する。本社は各店舗から送付された棚卸結果報告書をもとに帳簿在庫数を実在庫数に修正している。
- エ. 期末在庫の評価は、売価還元法による原価法によって店舗ごとに算出された還元率を用いて行われ、その結果は本社に報告されている。期末在庫の売価評価額は、期末時点での登録売価に実在庫数を乗じることにより、店舗ごとにシステム上で計算されている。
- オ. 店長の業績評価については、前年比売上高増加率と売上総利益率が重要視され、人事評価と賞与に反映される。業績優秀者には全店長会議で社長賞が贈呈される。
- カ. 監視カメラは設置されているが、盗難を完全には防止できていない。

問 上記の事実について実証手続を実施するとした場合、ア～カから不正リスクが高いと思われる事実を3つ選択し、選択した記号、それぞれについて想定される不正の具体的な手口及び対応する実証手続を1つずつ示しなさい。ただし、同一の記号を複数回選択したり、同一の手口を複数回記述してはならない(手口:3行、手続:2行)。

(平成25(2013)年試験)

【解答へのアプローチ】

まず、どの記号を選択するかであるが、選択した後に「想定される不正の具体的な手口」が問われていることからすると、記述の内容から直接不正の手口を特定できないものが候補から外れ、結果、3つの記号に絞り込まれることになる。次に、不正の具体的な手口については、「店長」の立場に身を置いて考え、どのようにすれば不正な財務報告又は資産の流用を行えるかを考えることがポイントとなる。最後に、対応する実証手続については、そのような不正を発見することができるようなものを考えることになる。

【解 答】 (以下、解答例)

記号：イ

想定される具体的な手口：店長の判断により本社指定売価の値引設定と変更登録が可能という機会を利用して、店長が値引変更登録した商品を値引前の売価で消費者に販売し、両者の差額を着服する。

対応する実証手続：店舗の売上実績に関する資料を閲覧し、販売状況に照らして不合理な値引変更がないかを確かめる。

記号：ウ

想定される具体的な手口：帳簿在庫数を修正するもとなる棚卸結果報告書は店長が作成するという機会を利用して、店長が実際在庫数を水増しして報告し、水増し分の在庫を私的に流用する。

対応する実証手続：店舗の实地棚卸の立会を行い、把握した店舗の実際在庫数と棚卸結果報告書とを照合する。

記号：エ

想定される具体的な手口：売価還元率の算出が各店舗に委ねられているという機会を利用して、本来用いるべき売価還元率を用いずに期末在庫の評価を行い、都合の良い金額に操作する。

対応する実証手続：各店舗の売価還元率を記載した資料を閲覧し、異常な売価還元率を用いている店舗はないかを確かめる。

【MEMO】

金融商品取引法監査を受けているA社は、特殊産業用機械製造業を営む上場会社であり、あなたは監査の現場を統括する立場にある者としてA社の20X7年3月期(自 20X6年4月1日至 20X7年3月31日)の財務諸表の監査に従事している。

そこで、次の【状況】を前提として **問題 1** ~ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

20X6年12月24日、A社機械の納入先であるB社の工場で火災が生じた。その後の原因調査の結果、^(A) A社機械が法の定める安全基準を満たしておらず、同機械から出火したことが判明した。

これをうけてB社は、20X7年2月16日、A社に対して同火災から生じた損害の賠償を求めて訴訟を提起した。一方、A社は、20X7年3月16日、出火原因はB社に納入した機械を構成するC社部品にあるとしてC社を相手取り、損害賠償請求訴訟を提起した。

こうした状況のなか、A社の経理部長は、20X7年3月期の財務諸表上の対応について「現在係争中であり、最終的な結論が得られていないことから、弊社がB社から提起されている訴訟について^(B)、『偶発債務』として注記することに対応したい。」との意向をあなたに伝えた。

B **問題 1** 監査基準は「違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない。」としている(第二 一般基準 4)。そこで、同基準の意味する「影響」の内容について説明しなさい。(5行)

B **問題 2** 下線部(A)に関し、監査人は「このような」違法行為がないことについて十分かつ適切な監査証拠を入手する責任があったかどうかについて述べなさい。(6行)

B **問題 3** 下線部(B)に関し、A社の20X7年3月期の財務諸表上の対応として、「偶発債務」として注記することによって十分であるか否かについて懸念すべき点があれば指摘しなさい。(8行)

問題 4 A社の財務諸表に対する監査報告書としては、最終的に無限定適正意見報告書(追記情報の記載はない。)が用意されたが、この点に関連して補助者から以下のような質問を受けた。あなたはそれぞれどのように考えるか、述べなさい。(各6行)

A ① 重要な偶発事象は監査基準で追記情報の記載対象として掲げられている以上、B

社からの訴訟については追記情報として記載しなければならないのではないか。

B ② B社からの訴訟については将来の帰結が予測し得ない以上、監査報告としては意見不表明としなければならないのではないか。

A ③ 金融商品取引法上、違法行為の通報義務が課されているため、A社機械に係る法令違反について当局に通報する必要があるのではないか。

【解答へのアプローチ】

問題 1

監査実務指針上の法令の分類を念頭に、それぞれの法令への違反は、どのような形で財務諸表に影響を及ぼすことになるかに着目することがポイントとなる。

問題 2

問題 1 と同様に、監査実務指針上の法令の分類を念頭に、監査人がその違反の有無について十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を有しているのはどのような法令であるか、設問の法令がそれに該当するかを説明していけばよい。

問題 3

偶発債務としての注記という財務諸表上の対応が「十分」であるかが問われているため、不足はないか、当該注記以外に財務諸表上どのように対応することが考えられるかを検討することになる。

問題 4

- ① 重要な偶発事象を「必ず」追記情報とする必要があるのではとの問題意識が示されているため、どのような場合に追記情報とすることになるかを示していくことになる。
- ② 将来の帰結が予測し得ない状況の場合に「必ず」意見不表明とする必要があるのではとの問題意識が示されているため、どのような場合に意見不表明とすることになるかを示していくことになる。
- ③ 違法行為を「必ず」当局に通報する必要があるのではとの問題意識が示されているため、金融商品取引法上の法令違反等事実発見への対応は、どのような事実を対象とするか、また、どのような場合に通報することが求められるかを示していくことになる。

【解 答】

問題 1

違法行為が財務諸表に及ぼす影響としては、財務諸表の金額又は開示に直接影響を及ぼす法令に反し、それ自体が虚偽表示として及ぼす影響が挙げられる。また、それ自体が虚偽表示でなくとも、違法行為の結果として会社にもたらされる損失の発生の可能性についての財務諸表上の開示の必要性をもたらし影響が挙げられる。

問題 2

監査の目的は、財務諸表に対する意見の表明にある。そのため、企業に適用される法令のうち、監査人が、その違反がないことについて十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を有しているのは、財務諸表の金額又は開示に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令に限られる。この点、A社機械に適用される安全基準を定めた法令は、そのような法令に該当しないため、監査人に設問の責任はない。

問題 3

B社からの損害賠償請求訴訟に係争中であるとしても、A社にとって(不利な結果となる)可能性が高く、かつ、会社が蒙ることとなる損失額を合理的に見積ることができる場合には、A社の財務諸表上、損害補償損失引当金を計上する必要がある点が懸念される。

また、当該訴訟を受けている状況がA社の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせており、かつ、A社の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は、A社の財務諸表上、継続企業の前提に関する事項を注記する必要がある点が懸念される。

問題 4

① 重要な偶発事象であっても、追記情報として記載されるのは、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調して利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断した場合に限られる。

そのため、B社からの訴訟について財務諸表に適切に注記されていたとしても、直ちに追記情報としての記載が強制されるわけではない。

② 将来の帰結が予測し得ない事象を理由とする意見不表明は、財務諸表に与える当該事象の影響が複合的かつ多岐にわたるため、その金銭的影響が財務諸表数値として反映されていない財務諸表では利害関係者の判断を誤らせるおそれが高い場合に認められているに過ぎない。

そのため、B社からの訴訟について将来の帰結が予測し得ないとしても、直ちに意見不表明とすることが強制されるわけではない。

③ 金融商品取引法に基づく違法行為の通報は、適正な財務諸表の開示を担保する趣旨から、財務諸表の適正性の確保に重要な影響を及ぼす違法行為であり、かつ、被監査会社の自主的な是正措置を促してもなお改善が図られないときに義務付けられているに過ぎない。

そのため、A社機械に係る法令違反についても、当該行為の影響が財務諸表に適切に反映されている限り、当局に通報する必要はない。

継続企業の前提の監査に関する次の **問題 1** ～ **問題 5** に答えなさい。

問題 1 二重責任の原則について、継続企業の前提の監査の枠組みの中で説明しなさい。

(10行)

問題 2 監査人は、監査計画の策定に当たり、「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の有無」について確かめなければならない理由を、リスク・アプローチを踏まえて説明しなさい。(8行)

問題 3 次に示す【状況 1】を識別した後、監査人はどのような監査手続を実施することが求められるか、その目的及び具体的な監査手続を述べなさい。(各3行)

【状況 1】

金融商品取引法監査を受けているA社を親会社とする連結グループは、X1年3月期において、業績の低迷により当期純損失を計上した結果、債務超過に陥っており、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況となっている。連結財務諸表提出会社であるA社は、債務超過を解消する対応策として、主力金融機関に対して債務免除を要請している。

問題 4 【状況 1】に続き【状況 2】となった場合を前提として、問いに答えなさい。

【状況 2】

A社の経営者は、継続企業の前提に関する事項を注記して継続企業を前提とした連結財務諸表を作成することにした。

A社グループの連結財務諸表監査を担当する監査人は、監査報告書において当該連結財務諸表に対して無限定適正意見を表明した上で、当該注記事項の内容を別に区分を設けて記載することにした。

(問い) 監査人が継続企業の前提に関する注記を別に区分を設けて記載する理由を述べなさい。(5行)

B

問題 5

【状況1】【状況2】に続き【状況3】となった場合、監査人は【状況2】で行った監査判断を変更し、継続企業の前提に関する事項を記載しない無限定適正意見を表明することにした。この判断は妥当であることを前提として、その他に監査人が監査報告書を作成する上でとるべき対応について述べなさい。なお、解答に当たっては、会社法監査は考慮しないものとする。(5行)

【状況3】

A社では、決算日後、連結財務諸表作成日までの間に主力金融機関によって債務免除が実施された。その結果、A社グループの債務超過は解消された。それによって、A社の経営者は、継続企業の前提に関する注記をしないことにした。監査人は適切に監査手続を行った後、最終的に無限定適正意見を表明した。

(平成30(2018)年試験・改題)

【解答へのアプローチ】

問題 1

継続企業の前提への対処に関わる経営者と監査人との責任の区別が問われている。解答上は、経営者と監査人との基本的な責任区別を念頭に、継続企業の前提について両者がどのように対処することになるかを具体的に論述することがポイントとなる。

問題 2

リスク・アプローチの観点から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することが必要となる理由が問われていることから、当該事象又は状況の存在が、どのような重要な虚偽表示リスクにつながるかに着目することがポイントとなる。

問題 3

目的については、継続企業の前提に関する注記が必要とされるのはどのような場合であるかを念頭に、監査人が経営者の対応策を検討する意図や対応策に求められる要件を想定すればよい。具体的な監査手続については、その目的に適合し、かつ主力金融機関に要請した債務免除に関わるものを具体的に示すことがポイントとなるが、法令基準等を参考にすることもできる。

問題 4

継続企業の前提に関する注記を別に区分を設けて記載する趣旨を念頭に、その背景にある考えを遡って考えることがポイントとなる。

問題 5

「無限定適正意見を表明する」「判断は妥当であることを前提として、その他に監査人が監査報告書を作成する上でとるべき対応」ということであるから、対応の内容は、自ずと意見表明による保証の枠組みの外における情報提供に係るものということになる。

重要な不確実性が期末日後に認められなくなった場合についての留意事項を念頭に、情報提供のための記載としてどのようなものが想定されるかを考えれば解答を導くことができる。

【解 答】

問題 1

適正な財務諸表を作成する責任を負う経営者は、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することの適切性を評価するとともに、その結果、期末日において、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存在する場合で、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに、財務諸表において継続企業の前提に関する事項を適切に注記して開示する責任を負う。

一方、財務諸表の適正性に関する意見を表明する責任を負う監査人は、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、及び重要な不確実性が認められる場合における財務諸表上の注記による開示の適切性について検討し、十分かつ適切な監査証拠を入手する責任を負う。

QA6-23 答

問題 2

リスク・アプローチの下では、監査人は、企業及び企業環境を理解し、これらに内在する事業上のリスク等がもたらす重要な虚偽表示リスクを暫定的に評価し、評価したリスクに対応した監査手続を立案し実施することが求められる。この点、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性等、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存在する場合、これらを糊塗する目的で経営者によって重要な虚偽表示がもたらされるリスクや、状況に応じた継続企業の前提に関する注記による開示が適切になされないリスクが生じる。そのため、当該事象又は状況の有無について確かめなければならない。

QA5-07 答

問題 3

実施目的：主力金融機関による債務免除が、債務超過を解消し、又は改善させるものであるかどうか、及び債務免除の実行可能性について検討し、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判断することにある。

具体的な監査手続：A社が主力金融機関に対して債務免除を要請している金額や当該金融機関との合意の有無について経営者に質問する。また、債務免除の意思について、当該金融機関に対して書面による確認を実施する。

(参考) QA6-24 答

問題 4

継続企業の前提に関する注記は、財務諸表が会計事象や取引の実態を適切に反映するものとなるための前提が脅かされている状況を示す情報であり、そうした状況にあってもなお財務諸表が継続企業の前提で作成されていることは、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、強調して利用者の注意を喚起することが利用者の経済的意思決定に資する。そのため、別に区分を設けて記載する。

(144)

問題 5

決算日後に債務免除が実施されて債務超過が解消されたことは、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす開示後発事象として、企業の状況に関する利用者の的確な判断に資するために財務諸表に注記されることがある。そのため、監査人は、適切な注記があり、かつ利用者の注意を喚起する必要があると判断した場合には、監査報告書に強調事項として追記するべきである。

人
 債務免除が実施されて債務超過が解消されたことは、
 開示後発事象として注記する必要がある。

テスト p176 (x4)
 のと

【MEMO】

X社は、会社法及び金融商品取引法に基づき、監査法人の監査を受けている。そこで、下記の【資料1】～【資料4】を読み、以下の **問題1** ～ **問題4** に答えなさい。なお、解答に当たり、連結計算書類及び連結財務諸表について考慮する必要はないものとする。

【資料1】 X社の決算スケジュール (自 20X1年4月1日 至 20X2年3月31日)

20X2年4月18日 計算書類及びその附属明細書の原案の提供

20X2年5月16日 会計監査人の監査報告書日

20X2年5月23日 監査役会の監査報告書日

20X2年5月26日 計算書類及びその附属明細書の取締役会による承認

20X2年6月9日 定時株主総会の招集通知の発送

20X2年6月13日 金融商品取引法に基づく監査報告書日

20X2年6月25日 定時株主総会

20X2年6月27日 有価証券報告書の提出日

【資料2】 得意先A社の倒産

20X2年4月25日、X社の主要な得意先であるA社が倒産したことが明らかになった。X社のA社に対する20X2年3月31日現在における売掛金残高は100百万円であり、その全額が回収不能と見込まれている。X社は、A社に対する売掛金については、決算において50百万円の貸倒引当金を計上済みであるが、それ以外の特段の対応を行っていない。

【資料3】 新株の発行に関する取締役会決議

X社は、20X2年6月20日に開催した取締役会において、払込期日を20X2年9月19日とする新株の発行を決議した。

【資料4】 取締役が関与した不明瞭な資金の流れ

20X2年7月11日、内部告発によって、X社の取締役が関与した不明瞭な取引が存在することが判明した。調査委員会が設置され、調査が行われた結果、同取締役が関与した不明瞭な資金の流れに関連して、20X2年3月期の財務諸表に重要な虚偽表示が発見されたため、X社は、20X2年8月22日に訂正報告書を提出することとなった。

A **問題1** 【資料2】について、X社は計算書類及び財務諸表上、どのような対応をとることが考えられるか、説明しなさい。

A

問題 2 仮に【資料 2】における得意先A社の倒産が判明したのが20X2年5月20日であった場合、X社は計算書類及び財務諸表上、**問題 1** と異なる対応をとることが考えられる。その理由と内容を説明しなさい。

問題 3 【資料 3】について、X社が有価証券報告書上、当該事実を開示することにしたときに、監査法人は新たに監査報告書を発行する場合と発行しない場合とがある。これに関する以下の**問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

あやふし
要

B

問 1 それぞれどのような場合であるか、理由とともに説明しなさい。

A

問 2 監査法人が新たに監査報告書を発行する場合に監査法人が実施する必要がある監査手続について、理由とともに説明しなさい。

B

問題 4 【資料 4】について、監査法人は訂正後の財務諸表に対する監査報告書に記載しなければならない事項がある。この記載は、【資料 3】について監査報告書を新たに発行する場合には記載されない事項であるが、当該記載の理由と内容について説明しなさい。なお、監査上の主要な検討事項としての記載を考慮する必要はない。

【解答へのアプローチ】

問題 1

後発事象の分類を念頭に、幅広くどのような対応をとることが考えられるか検討することがポイントとなる。

問題 2

問題文で示されている「**問題 1** と異なる対応をとる」という解答上の条件に着目し、事象の発生時点が異なる（会計監査人の監査報告書日の後である）ために行われることになる例外的な対応について問われていることに気付くことがポイントとなる。

問題 3

問 1

新たに監査報告書を発行するか否かは、被監査会社が有価証券報告書上、当該事実を「どのように」開示するかによる。どのように開示する場合には発行し、どのように開示する場合には発行しないか、それぞれ被監査会社の開示上の対応を明示するとともに、監査報告書を発行することになる又は発行しないことになる理由を含めて説明付けることがポイントとなる。

問 2

監査報告書日と後発事象に関わる監査人の責任との関連を念頭に、以前に提出した監査報告書より後の日付を付して監査報告書を発行するに際しては、監査人としてどのようなことを確かめることが必要となるかを考察することがポイントとなる。監査手続の内容については、法令基準等を参考にすることもできる。

問題 4

訂正後の財務諸表に対する監査報告書に記載しなければならない事項は、要求事項として定められている。当該記載の理由については、【資料 3】との時点の違いに着目し、また、当該記載の趣旨も交えて説明し、当該記載の内容としては、要求事項を示せばよい。

【解 答】

問題 1

A社に対する売掛金 100 百万円の全額が回収不能となることから、X社は計算書類及び財務諸表上、修正後発事象として、既に引当計上している50百万円では不足する50百万円の貸倒引当金を追加計上する必要がある。また、A社は主要な得意先であることから、翌期以降に重要な影響を及ぼす場合には、開示後発事象として当該事象を注記することが考えられる。

5279

問題 2

得意先A社の倒産が判明したのが20X2年4月25日であった場合は、会計監査人の監査報告書日前であり、計算書類の修正が可能であるが、20X2年5月20日であった場合は、既に会計監査人の監査報告書が提出されていることから、計算書類の修正が実務上困難である。そのため、財務諸表について、計算書類との単一性を重視する立場から、計上額の修正は行わずに、当該修正後発事象を開示後発事象に準じて取り扱い、当該事象を注記する対応のみにとどめることが考えられる。

5279 QA 7-24/7-22

5279

問題 3

問 1

監査人は、有価証券報告書の記載事項のうち、「経理の状況」に掲げられる財務諸表を監査対象とする。そのため、X社が、当該事実を反映させた財務諸表を新たに作成し、かつ、当該財務諸表を有価証券報告書で開示する場合、監査対象が新たに作成されるものに替わることから、監査法人は新たに監査報告書を発行する。一方で、X社が、当該事実について、「経理の状況」における「財務諸表等」の「その他」に記載する場合、当該「その他」は監査対象ではないことから、監査法人は新たに監査報告書を発行しない。

560.14

(3) ②

QA 2-16-1

5279

問 2

監査法人が新たに監査報告書を発行する場合には、監査対象となる後発事象の範囲が新たな監査報告書日までの期間に拡大することとなる。そのため、監査法人は、【資料3】の事象を含め、当該日付までに生じる可能性のある後発事象が全て財務諸表に適切に反映されているかどうかを確かめるために、後発事象に関する監査手続を当該日付までの期間に拡大して実施する必要がある。

560.14
(3) ①

問題 4

【資料4】の場合、【資料3】の場合とは異なり、以前に財務諸表及び監査報告書が公表されていることから、財務諸表が訂正され、監査報告書が改めて発行されていることに対する利用者の注意を喚起する必要がある。そのため、監査法人は、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している箇所を参照し、監査法人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない。

5279

560.15

企業会計上、会計方針は、正当な理由により変更する場合を除き、每期継続して適用しなければならないとされる。これに関連して、下記の【状況】を踏まえて **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

国内外で電気機器を製造及び販売しているA株式会社（以下「A社」という。）は、当連結会計年度（自 20X6年4月1日 至 20X7年3月31日）の第1四半期から、有形固定資産の減価償却方法を定率法から定額法に変更した。

当該変更に伴う遡及適用は行われていないが、第1四半期連結累計期間の四半期連結財務諸表（以下「当期の財務諸表」という。）上、従来の方法によった場合に比べ、営業利益、経常利益及び税金等調整前四半期純利益は、それぞれ50百万円増加している。

この点、当期の財務諸表に対する四半期レビューを担当している監査人は、当該変更の理由を経営者に質問したところ、「在外子会社では、従来から定額法が採用されているため、親子会社間の会計方針を統一する観点から、変更することが適当と判断した。」との回答が得られた。

B **問題 1** 一般に、会計方針の変更のための正当な理由があるかどうかの判断に当たって監査人が勘案する必要がある事項を5つ挙げなさい。（5行：各1行×5）

B **問題 2** 監査人は、A社の減価償却方法の変更理由に関して、経営者確認書への記載を求める必要があると判断した。その理由を説明しなさい。（6行）

A **問題 3** A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものであるかどうかにより、当期の財務諸表に対する四半期レビュー報告書上、どのように取り扱うことが考えられるか、説明しなさい。（9行）

C **問題 4** A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものであることを前提として、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することがあるかどうかに関連して、以下の①～③に答えなさい。（12行：各4行×3）

- ① 金融商品取引法監査における比較情報に関する意見表明の方式及び意見表明上の取扱い
- ② 会計方針が変更された場合に意見において比較情報に言及することがあり得るかどうか

- ③ A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないことを念頭に、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することがあるかどうか

前年度のこの減価償却を
問題としない

【解答へのアプローチ】

問題 1

少なくとも財務会計論でも学習しているであろう2つについては確実に挙げておきたいが、残りの3つについては実務上留意すべきとされている点であり、この機会に押さえておきたい。

問題 2

「減価償却方法の変更理由」について記載を求める必要があるのは何故か、「経営者確認書への記載を求める」ことの意義ないし趣旨に着目することがポイントとなる。

問題 3

問題文で「正当な理由によるものであるかどうかにより」とされていることから、正当な理由によるものである場合と、そうでない場合とに分けて、四半期レビュー報告書上の対応を検討することになる。各々の場合における取扱いについては、年度監査を前提とした通常の監査報告に関する知識を土台とし、四半期レビュー固有の表現に注意しつつ示していくことになる。

問題 4

- ① 意見表明の方式については基礎知識であるから無難に示していただくとして、意見表明上の取扱いについては、問題文冒頭の「比較情報に言及する」かどうかについて示せばよい。
- ② 事例の状況を前提とした検討は続く③で行うことになることから、②では一般論として会計方針が変更された場合に「意見において比較情報に言及」、すなわち除外事項となることがあるかどうかを考察することがポイントとなる。
- ③ 「A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないこと」が結論表明上問題となるかについて、財務会計論の知識に基づき説明していけばよい。

【解 答】

問題 1 (22年11月) < 財務会計論 > 参照

- ・ 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- ・ 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること
- ・ 変更後の会計方針が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妥当であること
- ・ 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないこと
- ・ 会計方針を当該事業年度に変更することが妥当であること

問題 2

減価償却方法を定率法から定額法に変更することがA社の状況に即して適切であるかどうかは、経営者の判断又は意思に依存することがあるため、他の四半期レビュー手続のみでは当該

変更が正当な理由によるものであることの十分かつ適切な証拠を入手できないことが考えられる。そこで、監査人は、他の四半期レビュー手続を実施して入手した証拠を裏付け、補完するために、経営者確認書への記載を求める必要があると判断したと考えられる。

問題 3

A社の減価償却方法の変更が正当な理由によるものである場合、当該変更に関する財務諸表上の注記が適切であり、さらに、当該注記について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であると監査人が判断したときには、当該変更に対する利用者の注意を喚起するために、四半期レビュー報告書上、当該注記を強調事項として追記することになる。一方、正当な理由によるものでない場合、変更後の会計方針に基づき作成された当期の財務諸表には、虚偽表示が含まれていることになるため、当該虚偽表示が重要であると監査人が判断したときには、四半期レビュー報告書上、結論に関する除外事項を付した限定付結論又は否定的結論を表明することになる。

問題 4

- ① 金融商品取引法監査においては、比較情報に関する結論の表明の方式として対応数値方式が採用されている。そのため、監査人の意見は、対応数値を含む当期の財務諸表全体に対して表明されるものであり、監査人は、原則として、意見において対応数値に言及してはならないものとされる。
- ② 会計方針の変更により比較情報に対する遡及適用が求められ、かつ、遡及適用が適切でないときには、比較情報を含む当期の財務諸表に虚偽表示が含まれることになるため、当該虚偽表示が重要であると判断されれば、意見に関する除外事項として意見において比較情報に言及することが考えられる。
- ③ 減価償却方法の変更については、会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合として、遡及適用は行わないものとされているため、A社の減価償却方法の変更に伴う遡及適用が行われていないとしても、虚偽表示には当たらない。そのため、監査人が当期の財務諸表に対する結論において比較情報に言及することはない。

【MEMO】

甲株式会社(以下「甲社」という。)は、製造業を営む上場会社であり、当連結会計年度において財務諸表監査及び内部統制監査を受けている。甲社の監査チームは、期中において甲社の販売プロセスに不備があることを発見し、当該不備は開示すべき重要な不備に該当するものと判断した。

このような状況を前提として、**問題 1** ～ **問題 3** に答えなさい。

A **問題 1** 甲社の監査責任者であるあなたは、発見した開示すべき重要な不備を経営者に報告したが、経営者からは「実際に財務報告に係る重要な虚偽記載が生じているわけではないため、開示すべき重要な不備には該当しないのではないか。」との見解が示された。

あなたはこの見解に対して経営者にどのように回答するか(7行)。

A **問題 2** あなたの回答により、経営者は発見された不備が開示すべき重要な不備に該当することを理解したが、経営者から「開示すべき重要な不備がある限り、無限定適正意見の内部統制監査報告書は発行されないのか。」との問い合わせを受けた。

あなたはこの問い合わせに対して経営者にどのように回答するか(7行)。

B **問題 3** 発見された開示すべき重要な不備に対して経営者が是正措置を講じ、当該開示すべき重要な不備を解消した場合には、当該不備の開示が不要となることもあれば、不要とならないこともある。その理由を説明しなさい(7行)。

【解答へのアプローチ】

問題 1

開示すべき重要な不備の定義を念頭に、開示すべき重要な不備であるかが「実際に」重要な虚偽記載が生じているか否かにより判断されるものではないことを説明付けていくことになる。

問題 2

内部統制監査における意見が何を対象として表明されるか(内部統制監査の目的)が解答の切り口となる。

問題 3

開示すべき重要な不備が解消された時点に着目し、開示が不要となる時点、不要とならない時点をそれぞれ説明していけばよい。

【解 答】

A

問題 1

開示すべき重要な不備とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備をいい、これに該当するかどうかは、実際に虚偽記載が発生したかどうかではなく、潜在的に重要な虚偽記載の発生を防止又は適時に発見できない可能性がどの程度あるかによって判断される。したがって、発見された不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高いのであれば、実際に財務報告に係る重要な虚偽記載が生じていないとしても、開示すべき重要な不備に該当することとなる。

A

問題 2

内部統制監査における意見は、財務報告に係る内部統制が有効であるかどうかということ自体を直接の対象とするものではなく、あくまで内部統制報告書が財務報告に係る内部統制の評価結果を適正に表示しているかどうかを対象として表明される。そのため、開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制が有効でないとしても、その旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由が内部統制報告書に適切に記載されている場合には、無限定適正意見の内部統制監査報告書が発行される。

B

問題 3

経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行われるものであり、開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には、内部統制は有効でないものと評価し、当該不備を開示する必要がある。そのため、期中において発見された開示すべき重要な不備に対して、期末日までに是正措置を講じて解消した場合には、当該不備の開示は不要となる。一方で、当該開示すべき重要な不備に対して是正措置を講じて解消したとしても、それが期末日後である場合には、当該不備の開示は不要とならない。

→ 224. 必要 (→ 問題 2)

不要

「監査基準」は一般基準2において、「監査人は、監査を行うに当たって、(A)常に公正不偏の態度を保持し、(B)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。」と規定し、監査人に、監査を実施する際に、独立性の保持を求めている。監査人が保持すべき独立性に関する次の **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

問題 1 下線部(A)及び下線部(B)についてその意義をそれぞれ説明したうえで、両者の関係について説明しなさい。(意義：各4行、両者の関係：8行)

問題 2 監査人が保持すべき独立性と職業的懐疑心との関係を説明しなさい。(4行)

問題 3 エンロン事件等の企業会計不正事件に対するアメリカの対応やその後の国際的動向、我が国における公認会計士監査をめぐる非違事例等の監査の信頼性を揺るがしかねない事態への対応として、平成15年以降に法令によって制度化された監査人の独立性を確保・強化する方策を3つあげ、それぞれの導入により期待された効果を説明しなさい。(各4行×3)

問題 4 以下の【状況】において、監査契約を新規に締結するか否かを検討するに当たり、監査責任者がとるべき行為を説明しなさい。(5行)

【状況】

- ① 監査契約の締結を予定している会社は、当監査事務所に所属するIT を利用した複雑な情報システムに精通した専門職員が昨年まで勤務していた会社である。
- ② 監査事務所にはITに係る高度な知識・技術を有する職員は①の専門職員以外に存在しない。
- ③ 当該監査業務にはITに係る高度な知識が必須である。
- ④ 監査チームの編成に係る監査事務所の定める独立性の保持のための方針には、監査チームメンバーが被監査会社等において取締役等重要な地位に現在就いていないこと、退任後2年間のインターバルをあけること、又は現在雇用されていないこと、雇用関係解消後2年間のインターバルをあけることが含まれている。

(令和2年試験)

【解答へのアプローチ】

問題 1

意義については少なくとも各概念の定義を織り込む必要があるが、これのみでは与えられた解答行数に満たないことから、加えて定義から導かれる効果についても説明していけばよい。

両者の関係については典型論点であることから、解答行数に合うように外観的独立性が重要と考えられている3つの論拠を示し、精神的独立性を外観的独立性が担保する関係にあることを示せばよい。

問題 2

職業的懐疑心の定義を織り込みつつ、両者が相互に担保し合う関係にあることを説明づけていくことになる。

問題 3

独立性規制のうち、いずれが「平成15年以降に法令によって制度化された」ものであるか分らない方も少なくないかもしれないが、基本的には、公認会計士法上の大会社等に係る独立性の特定規定を想定していただければよい（ただし、模範解答は、同法の平成15年改正に先駆けて金融庁から公表された「公認会計士監査制度の充実・強化」（金融審議会・公認会計士制度部会報告・平成14年12月17日）で掲げられているものを示すものとしており、大会社等以外の会社にも適用されるもの（方策3）を含めている。）。

それぞれの導入により期待された効果については、いずれも最終的には独立性の確保・強化ということにはなるが、個別に示すことが求められている以上は、それぞれ方策の内容に則した形で具体的に論述する必要がある。

問題 4

【状況】を踏まえて、「外部の専門家の利用」が問われていることに気付き、解答上、それを示すことになる。法令基準等を参考にすれば、より具体的な検討内容を示すことができる。

【解 答】

問題 1

下線部(A)：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するという精神的独立性の保持を監査人に求めるものであり、これにより、監査人が公正中立な判断を行使して監査意見を形成し表明することが可能となるという意義がある。

下線部(B)：監査人の精神的独立性が堅持されていないと第三者が判断するような状況にないという外観的独立性の保持を監査人に求めるものであり、これにより、監査人が表明する監査意見が公正中立なものとして社会一般の利用者からの信頼を得ることが可能となるという意義がある。

両者の関係：外観的独立性が害されている場合、精神的独立性が害される危険が高まるとともに、精神的独立性が害されているのではないかという社会の疑念が生じることから、外観的独立性を確保することにより、精神的独立性を害する要因を事前に排除するとともに、その保持に対する社会の疑念を払拭することができる。また、外観的独立性は、精神的独立性とは異なり、形式的な問題であるため、その具体的な規制を通じて、精神的独立性が損なわれる可能性を軽減することができる。したがって、両者は、精神的独立性を外観的独立性が形式面から担保するという関係にある。

問題 2

独立性の保持は、虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、監査証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢としての職業的懐疑心の保持を担保する。一方で、職業的懐疑心の保持は、十分な裏付けに基づく判断を可能とし、独立性の保持を担保する。そのため、両者は相互に担保し合う関係にある。

問題 3

方策 1：財務書類を自らが作成していると認められる又は会社の経営判断に関与すると認められる非監査証明業務を大会社等に対して監査証明業務と同時提供することが禁じられており、これにより自が行った判断又は提供した業務の結果に依拠し、それらを適切に評価しない可能性を低減する効果が期待された。

方策 2：一定期間連続して同一の大会社等の監査関連業務を行った場合、その後一定期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行うことが禁じられており、これにより長期間継続従事することによる馴れ合いや癒着から会社にとって都合の良い判断が行われる可能性を低減する効果が期待された。

方策 3：監査対象とした財務書類に係る会計期間の翌会計期間の終了の日までの間は、被監査会社の幹部に就任することが禁じられており、これにより将来の幹部就任を見込んで独立性が損なわれる可能性や所属していた監査法人の監査証明業務に不当な影響力を行使する可能性を低減する効果が期待された。

問題 4

独立性の保持のための方針からは、監査業務に必須とされる I Tに係る高度な知識を有するメンバーとして①の専門職員を選任することができないことから、外部の専門家に業務を依頼する必要がある。そのため、監査責任者は、その候補者との面談の実施等を通じて、必要な適性、能力及び客観性を備えている専門家を利用することができるかを検討するべきである。

公認会計士講座

監査論 論文式問題演習 追加資料

2022年 2月23日 初版第1刷発行

編 者 T A C (株) 監査論研究会
発 行 者 多 田 敏 男
発 行 所 T A C 株式会社 教育事業部
〒101-8383
東京都千代田区神田三崎町3-2-18

印刷・製本 株式会社 日 興 印 刷

落丁・乱丁本はお取り替えいたします。

本書は、「著作権法」によって、著作権等の権利が保護されている著作物です。本書の全部または一部につき、無断で転載、複写されると、著作権等の権利侵害となります。上記のような使い方をされる場合には、あらかじめ小社宛承諾を求めてください。

Printed in Japan