

〔 論 文 問 題 演 習 〕

【本演習の利用方法】

- ① まず、問題文を慎重に分析し、実際に出題されたと仮定した場合に、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感が正しいか確かめ、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。

なお、解答に当たり法令基準等が参考となるものについては、該当する法令基準等の参照を解答に付している。

【利用上の注意】

本演習の使用に当たっては、特に、問題文を慎重に分析し、実際に出題されたと仮定した場合に、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したうえで解答を見るようにしていただきたい。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、同様の論点・事例を題材とした出題であっても、問われ方次第で解答の在り方は時に全く変わってしまうため、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つようにしてほしい。また、論文答練や試験で同様の論点・事例を題材とした出題がなされたとしても、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。

No. 1 : 財務諸表監査の必要性、会計上の見積りの監査、監査人の条件の意義 (平成25(2013)年)

我が国の公認会計士監査制度は、直接金融市場を整備して国民経済を振興する目的で第二次世界大戦後に構築された。監査制度の基礎を確立するにあたって昭和 25 年に公表された最初の監査基準には、啓蒙的な意味合いから前文において監査の必要性が詳細に記述されていた。その一部抜粋である以下の文章を読んで、 **問題 1** ～ **問題 4** に答えなさい。

監査は、過去においては、不正事実の有無を確かめ、帳簿記録の正否を検査することをもって主たる目的としたものであったが、企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織が整備改善されるにつれて、この種の目的は次第に重要性を失いつつある。企業は、あえて外部の監査人をまつまでもなく、自らこれを発見するとともに、未然にその発生を防止しようようになったからである。^{しか}然しながらそれにも^{かわ}拘らず、外部の第三者による監査は、存在の理由を失うものではなく、^①企業の大規模化に伴い、^{かえ}却ってその必要性が益々増大したことを認めなければならない。^②

^{そもそも}抑々財務諸表は、外部の利害関係人に対して、企業の財政状態及び経営成績に関する報告を提供するための重要な手段である。従って企業は、信頼しうる会計記録を基礎とし、利害関係人に必要な会計事実を明瞭に表示して、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。然しながら今日の企業の財務諸表は、単に取引の帳簿記録を基礎とするばかりでなく、実務上慣習として発達した会計手続を選択適用し、^③経営者の個人的判断に基いてこれを作成するものであって、いわば記録と慣習と判断の総合的表現にほかならない。財務諸表が単なる事実の客観的表示ではなく、むしろ多分に主観的判断と慣習的方法の所産であることは、近代的企業会計の著しい特徴である。

従って財務諸表は、ややもすれば公正妥当を欠き、誤謬又は不確実な要素の介入する余地が多く、財政状態及び経営成績の適正な表現が歪められ、政策的考慮によって粉飾される^{おそれ}虞が少なくない。それ故外部関係人の利益を擁護するためには、判断の妥当性を確かめることが必要であって、^④ここに職業的専門家による監査の要請される理由がある。 (以下略)

(振り仮名を付すなど、原文の表記を一部改めている。)

B

問題 1 下線㉔に関連して、内部統制がいかに整備改善されても「外部の第三者による監査」の存在意義が失われない理由について、経営者の立場から説明しなさい。（8行）

C

問題 2 下線㉕に関連して、企業の大規模化がなぜ「外部の第三者による監査」の必要性を増大させるのか、その理由について、国民経済の視点に立って説明しなさい。（8行）

B

問題 3 第2段落で示されている「財務諸表は記録と慣習と判断の総合的表現である」と捉える考え方は、今日でも意義を失っていない。このことを念頭に置き、下線㉖に関連して、現代の企業会計において重要性を増している経営者の判断が必要となる具体的事例をひとつ想定し、判断の妥当性を検証する監査手続を、現行の監査基準等に基づいて説明しなさい。（13行）

B

問題 4 第1段落で「監査」、「外部の監査人」及び「外部の第三者による監査」と表現されていたものが、下線㉗では「職業的専門家による監査」と締めくくられている。ここで「職業的専門家」であることが要請される理由について説明しなさい。（10行）

【解答へのアプローチ】

問題 1

まず、「外部の第三者による監査」の存在意義として、「内部統制がいかに整備改善されても」達成できず、「外部の第三者による監査」であってはじめて達成できるのは何かに着目する必要がある。そのうえで、「経営者の立場から」の説明が求められていることから、経営者が「外部の第三者による監査」を欲することになる背景を示せば良い。

問題 2

「企業の大規模化」が進む中で、仮に「外部の第三者による監査」が行われなかったときに、「国民経済の視点」からどのような不都合が生じるかを考えることがポイントとなる。国民経済の健全な発展を目的としている金融商品取引法が資本市場に関わる諸規制を行う背景にある考え方も解答の材料になる。

問題 3

まず、「経営者の判断が必要となる具体的事例」として何を想定するかが問題となるが、本問では想定した具体的事例を題材に、比較的長い行数にわたって「判断の妥当性を検証する監査手続を、現行の監査基準等に基づいて説明」することが求められているため、解答作成の際に監査基準委員会報告書を参考とすることができる会計上の見積りの具体事例を想定するのが無難であろう。具体事例としては、自身の財務会計に関する知識に照らして最も書きやすいものを選定すれば良い。あとは要求事項に財務会計の知識を当てはめていけば解答となる。

なお、経営者の「判断の妥当性を検証する監査手続」が問われているため、評価したリスクに対応する手続が解答の主軸となる点に注意が必要である。

問題 4

「『職業的専門家』であること」、換言するならば監査人が一定の条件を満たした者であることが求められる理由を主軸とすれば良い。模範解答は、監査基準の昭和31年設定前文を参考としているが、監査人の条件（適格性要件）の各々に着目して必要性を示しても良い。

【解 答】

問題 1

① p5, p12

監=00,3

「外部の第三者による監査」は、外部の利害関係人の財務諸表に対する信頼性を高めるために行われる。この点、内部統制が整備改善されれば財務諸表の適正性が担保されるとしても、内部統制は経営者が整備し運用するものであり、経営者は内部統制を無効化することができる
立場にある。このような経営者の立場から、経営者と利害が対立する外部の利害関係人に対し
て、財務諸表の信頼性をいかに主張しようとも、受け入れられることはない。したがって、内部統制がいかに整備改善されても「外部の第三者による監査」の存在意義は失われない。

（監査は利害関係人による）

問題 2

企業は、大規模化により、外部に不特定多数の利害関係者を擁することとなり、開示する財務諸表の社会的影響も増大することとなる。このような財務諸表の信頼性に保証が与えられていない場合には、企業外部の利害関係者は、不測の損害を被ることへの懸念から、企業との取引意思決定を躊躇する虞がある。国民経済の視点に立つと、このことは、社会資本の効率配分という直接金融市場の機能が十全に発揮されず、国民経済の振興が阻害されることと捉えられる。したがって、企業の大規模化は「外部の第三者による監査」の必要性を増大させる。

問題 3

現代の企業会計において重要性を増している経営者の判断が必要となる具体的事例としては、繰延税金資産の回収可能性の評価が挙げられる。

監査人は、繰延税金資産の回収可能性の判断の妥当性を検証するため、前年度の課税所得や一時差異の発生・解消等の見積りと実績について検討し、経営者の偏向の有無を確かめる。また、繰延税金資産の回収可能性の判断に適用される企業会計の基準を適切に適用したかどうか、見積りを行う方法が適切であるかどうか判断するとともに、経営者が使用した課税所得や一時差異の発生・解消等についての仮定や基礎データが事業計画やタックスプランニング等と照らし合わせて合理的であるかどうかを評価して、繰延税金資産の計上額の妥当性を検討する。さらに、必要に応じて、監査人の見積額又は許容範囲を設定して、経営者の見積額を評価するほか、繰延税金資産の回収可能性に関する経営者の見解を記載した経営者確認書を入手する。

関連法令基準等

〔監基報540:13, 17, 21~24〕

問題 4

監査は誰でも容易に行いうる簡単なものではなく、相当の専門的能力と実務経験とを備えた監査人でなければ、有効適切にこれを行うことはできない。また、監査は誰にでも安易に任せられるものではなく、高度の人格を有し、公正なる判断を下しうる立場にある監査人でなければ、依頼人は信頼してこれを任せることはできず、またその監査結果が外部関係人からの信頼を得ることはできないと考えられる。そのため、監査の実効性及び監査に対する信頼性を確保するためには、監査主体を能力や独立性といった条件を備えた者に限定する必要があることから、監査主体は「職業的専門家」であることが要請される。

問 題 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 (A ①)レベル		
・継続企業の前提に重要な疑義が生じるリスク		
・(A)	③	)リスク
・(A)	④	)リスク
・(C)	⑤	)リスク
II (A ②)レベル		
i 売上高及び売掛債権関係	・取引を偽装した架空の売上高が計上されるリスク	
	・(C)	⑥)リスク
	・(A)	⑦)リスク
ii (C ⑧)関係	・(C)	⑨)リスク
	・(A)	⑩)リスク
iii (B ⑪)関係	・(A)	⑫)リスク
	・(C)	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
A 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。

(おぼ) 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。(10行)

【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)
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 (社長に内部統制の無効化)
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 → 主に虚偽表示 ↑
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
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 → 売掛債権の回収可能性の低下
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 → 在庫の ↓
B ⑪ 固定資産
B ⑫ 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 → 固定資産の ↓
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。
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。
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。

計. ①A. 6-9. 6-10. 6-13

取引の実在性の確認
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。
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。

分析的手続に関する **問題 1** に答えるとともに, 下記の【状況】を踏まえて **問題 2** ~ **問題 4** に答えなさい。

【状況】

卸売業を営むA株式会社の第10期(20X5年4月1日から20X6年3月31日までの事業年度)の財務諸表監査(20X6年5月7日に会計監査人監査の監査報告書を提出予定)において, 担当する監査チームは売掛金を重要な勘定科目であると判断している。監査対象である20X6年3月31日現在の貸借対照表における総資産は8,800百万円, 売掛金残高は2,012百万円である。売掛金の監査を実施する過程で, 次の(1)から(3)の事実が判明した。

- (1) 監査チームは, リスク評価手続の一部として分析的手続を実施した。その中で監査チームは, 最近4事業年度についてA株式会社が扱う主力商品に関して以下の数値を得た。なお, 第7期から第9期までの財務諸表に対する監査意見は, いずれも無限定適正意見であった。

事業年度	第7期	第8期	第9期	第10期
売上高	12,000百万円	12,200百万円	12,300百万円	12,100百万円
売上原価率	80%	79%	78%	79%
売掛金回転日数	35日	37日	37日	45日 ↑

- (2) 監査チームは, 期末日現在の売掛金残高の実在性を確かめるため, 確認状の送付対象となる得意先を抽出し, 積極的確認の形式で送付した。確認状では, 20X6年4月20日必着で返信するように求めている。

20X6年4月21日時点で, 得意先B社からは返信を得ていない。得意先B社に対する期末日現在の売掛金残高は70百万円である。また, 得意先C社から得られた回答金額は220百万円であり, 確認状記載の金額(280百万円)との間に差異が認められた。

- (3) 監査チームは, A株式会社から, 重要な得意先であるD社が, 20X6年4月18日に東京地方裁判所に民事再生手続開始の申立てを行ったという連絡を同日付けで受けた。D社に対する期末日現在の売掛金残高は124百万円である。なお, 再生計画案はまだ認可されていない。

A **問題 1** リスク評価手続の一部として実施される分析的手続と、実証手続としての分析的手続（分析の実証手続）を比較して、両者の目的と内容の違いについて説明しなさい。

（目的：4行、内容：4行）

A **問題 2** (1)で把握した状況から、売掛金に関して、どのような虚偽表示のリスクが高くなると考えられるか。高くなると考えられるリスクを二つ挙げ、その理由を述べなさい。また、それぞれのリスクに対応するため、監査チームが実施すべき実証手続を二つずつ挙げなさい。

（一つにつき、虚偽表示のリスク：1行、理由：4行、実証手続：各1行）

問題 3 (2)で判明した事実について、以下の問いに答えなさい。

A **問 1** 得意先B社から返信を得られなかったことを受けて、監査チームが実施すべき監査手続について説明しなさい。（5行）

A **問 2** 得意先C社から得られた回答を受けて、監査チームが実施すべき監査手続について説明しなさい。（5行）

A **問題 4** (3)で判明した事実について、監査チームが売掛金に関連して監査報告書に除外事項を記載するのはどのような状況であるかを説明しなさい。（6行）

【解答へのアプローチ】

問題 1

目的については、それぞれリスク評価手続の目的と実証手続の目的がそのまま当てはまる。内容については、それぞれ具体的に何をするかについて、それぞれの目的達成につながるような形で示せば良い。関連する監査基準委員会報告書を参考にすることもできる。

問題 2

まず、当期に大幅に変化している項目である「売掛金回転日数」に着目し、その計算式を想定した上で、売上高に大きな変化が見られないことから、売掛金がどのような金額となっているかを推測することになる。次に、仮に虚偽表示によってそのような金額となっているとしたら、それはどのようなアサーション（監査要点）に関わる虚偽表示であるかを考えれば、その可能性が「高くなると考えられるリスク」ということになる。考える際には、監査基準が例示している監査要点を一通り思い出して当てはめてみるのも常套手段となろう。

「その理由」については、そのような虚偽表示があることで、売掛金回転日数が事例のように変化することになることを説明付けていけば良い。

「監査チームが実施すべき実証手続」については、そのアサーション（監査要点）に適合する監査証拠を入手するための実証手続の典型例を示せば良い。仮に典型例を覚えていないとしても、どのような検証を行えば、その虚偽表示を発見できるかを考えて導くこともできる。

問題 3

いずれも監査基準委員会報告書が解答の参考となるが、事例問題であることから、そのまま書き写すのではなく、関連規定を念頭に、できるだけ具体的に解答することがポイントとなる。

問題 4

まず、事例の事象が決算日後であることに着目する必要がある。その上で、解答としては、監査論の知識を用いて事例の状況を分析した上で、除外事項となる状況を示すこと、特に、意見に関する除外と監査範囲の制約の双方に言及することがポイントとなる。

【解 答】

A 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。

関連法令基準等 [監基報315:11(13)], [監基報330:3(3)] cf. Q45-4. 6-16

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。

関連法令基準等 [監基報315:13, A25], [監基報520:3, 4]

A 問題 2 (この内、27)

虚偽表示のリスク：実在しない売掛金が計上されているという虚偽表示のリスク ← 売金の全額性

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：翌期に計上すべき売掛金が繰上計上されているという虚偽表示のリスク

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。

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 ← 売金の回収可能性

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。

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。 of. OA 6-9.6-10

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、確認状を再發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。

関連法令基準等

[監基報505:11, A18, FA19-3]

監500.4(3)(4)

問 2

(本問答第1.1.3参照)

監査チームは、得意先C社から得られた回答金額220百万円と確認状記載の金額280百万円
の差額である60百万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。

関連法令基準等

[監基報505:13]

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。

関連法令基準等

[監基報705:6]

of. OA 7-23

【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】

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	330	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	440	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	330	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) 月次でA社の月次売上がほぼ一定であること

(※2) 内部統制の不備はなく, 問題にはならないこと

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)

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)

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)

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) (※3)

(※3) 監査計画A1を修正して、D社の対応が問われている。

【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】

A

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。

関連法令基準等

[監基報550:17], [監基報330:14, 20]

★ 3つ目は「関連当事者とA社との取引は通例でない」と

【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。
- 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。
- 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、每期増収増益であり、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。
- 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。
- 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。

A **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	—		
C 案件	80	160	240	320	400	600		
D 案件	60	120	180	240	300	—		

＜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）

問題 4

A **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）

分析結果

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）

【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認す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】

A 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

A 【勘定科目と監査要点】 (関連するP4-5)

工事損失引当金の評価の妥当性 (or. の評価は?)

【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。

関連法令基準等

【監基報240:40】

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。
事実として決定(→ 決定して OK!)
- 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。
→ 取締役会 → 社長
- 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) → 経理部新メンバー*

<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

A (1-8p. B・C) **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。→ さらなるコスト削減の必要

<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)

A (1-8p. C) **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：各2行×3)

【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。

当期赤字・来期赤字の繰上 → 減損の兆候 (減損会計適用ガイド12(2))
(当期赤字・来期赤字に人件費↑の反映)

【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 → 誤答1127↑

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 F/誤答39こと
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 (誤答45) 監査手帳のこと
- 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 合7227の回答と一致
アサーション：網羅性 87Aの回答が40と多い
- 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) 合7227の回答と一致

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。

関連法令基準等

〔監基報200:A41〕

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。

関連法令基準等

〔監基報540:2, A17〕

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。

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：

—— バックテストのこと。

取捨選択を要する

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。 55

関連法令基準等

[監基報540:21~24] of. 0A6-10

【MEMO】

監査基準は、「監査人は、監査を効果的かつ効率的に実施するために、監査リスクと監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。」としている（第三 実施基準・二 監査計画の策定・1）。そこで、監査の過程で適用される重要性の概念に関し、**問題 1** に答えるとともに、**【状況】**を踏まえて **問題 2** ～ **問題 5** に答えなさい。

問題 1 重要性の概念について、監査報告書では、どのような記載が行われるか示した上で当該記載の意義を述べなさい。（6行）

【状況】

1. 監査人は、当期の予算の財務諸表に基づき、税引前利益の5%である100百万円を重要性の基準値として決定し、これに基づき、80百万円を財務諸表項目ごとの監査手続実施上の重要性として決定した。
2. 監査人は、当期の実績の財務諸表に照らして、当初決定した重要性の基準値が依然として適切であるかどうか検討した。
3. 監査人は、監査の過程で識別し集計した90百万円の虚偽表示について経営者に修正を求めたところ、そのうち35百万円は修正された一方、55百万円は修正に同意が得られなかった。監査人は、重要性の基準値に満たないことから当該未修正の虚偽表示は重要でないと判断した。
4. 監査人は、未修正の虚偽表示の内容とそれが個別に、又は集計して監査意見に与える影響を監査役等に報告した。

問題 2 **【状況】** 1. に関して、

仮に手続実施上の重要性を決定せず、財務諸表項目ごとに実施される監査手続について、重要性の基準値を上回る虚偽表示のみを発見できるように立案した場合、どのような問題があるか説明しなさい。（8行）

A **問題 3** 【状況】2. に関して,

仮に以下の<ケース A>又は<ケース B>となった場合において, 当初決定した重要性の基準値を前提として立案された監査手続をそのままに実施することには, それぞれどのような問題があるか説明しなさい。(各 5 行×2)

<ケース A>

当期の税引前利益の実績は予算と比較して半減したため, 重要性の基準値を 50 百万円に改めることが適当となった。

<ケース B>

当期の税引前利益の実績は予算と比較して倍増したため, 重要性の基準値を 200 百万円に改めることが適当となった。

A **問題 4** 【状況】3. に関して,

状況における監査人の判断にはどのような問題があるか説明しなさい。(10行)

A **問題 5** 【状況】4. に関して,

一般に, 未修正の虚偽表示について監査役等に報告することにはどのような意義があるか説明しなさい。(6行)

【解答へのアプローチ】

問題 1

記載内容については監査実務指針に記述があるため正確に示すこと、意義については利用者への伝達と監査人の責任の2つの視点を漏らすことなく示すことがポイントとなる。

問題 2

手続実施上の重要性の定義（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」8項(3)参照）や関連する適用指針（同報告書A10項）をヒントとして理屈を組み立てることがポイントとなる。

問題 3

重要と判断される虚偽表示の範囲が変わる結果として、当初の監査手続では過不足が生じることに着目することがポイントとなる。

問題 4

監査人の判断に問題があることを前提としているため、未修正の虚偽表示の金額が重要性の基準値に満たないとしても重要である可能性を模索することがポイントとなる。

問題 5

監査役等の役割・責任を念頭に、未修正の虚偽表示を監査役等に報告することによって、どのようなことが期待できるかを考えることがポイントとなる。

【解 答】

A 問題 1

監査報告書では、監査人の責任の区分において、虚偽表示は個別に又は集計すると、財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に重要性があると判断される旨の記載が行われる。この記載は、監査人が財務諸表に対する意見表明のためにその有無について合理的な保証を得なければならない重要な虚偽表示の範囲^①についての利用者の理解を促し、^②監査人の責任範囲を明確化する意義を有している。

関連法令基準等

〔監基報700:35(2)〕

監200, A44以下

A 問題 2

特定の財務諸表項目に含まれる虚偽表示が重要性の基準値を下回るとしても、他の財務諸表項目に含まれる虚偽表示と集計^①した場合には、重要性の基準値を上回る可能性がある。また、監査は試査を基礎として行われること等の監査の限界により、監査人が発見していない虚偽表示が残されている可能性がある。そのため、重要性の基準値を上回る虚偽表示のみを発見できるように監査手続を立案した場合には、最終的に財務諸表に含まれる虚偽表示の合計額が重要性の基準値を上回る可能性を監査上許容可能な低い水準に抑えることができず、重要な虚偽表示が看過されるおそれが高いという問題がある。

監320, A10

監320
8(3)

A

問題 3

→ リスク・アセスメントの観点に基づいて行う

<ケース A>

この場合、当初決定した重要性の基準値である 100 百万円未満 50 百万円以上の虚偽表示も重要であることになる。そのため、この範囲に含まれる虚偽表示を発見することができるように立案されていない監査手続では不足があり、これをそのままに実施することには、重要な虚偽表示を看過し、監査の有効性が損なわれるおそれがあるという問題がある。

<ケース B>

(結果性)

この場合、当初決定した重要性の基準値である 100 百万円以上 200 百万円未満の虚偽表示は重要でないことになる。そのため、この範囲に含まれる虚偽表示も発見することができるように立案された監査手続では過重であり、これをそのままに実施することには、監査の時間や人員を浪費し、監査の効率性が損なわれるおそれがあるという問題がある。

A

問題 4

監320.6 第40.8行

虚偽表示が重要であるかどうかは、その金額に基づく量的な評価のみならず、その内容に基づく質的な評価も合わせて総合的に判断すべきものである。そのため、未修正の虚偽表示が重要性の基準値を下回るとしても、(法令又は契約条項の遵守や)翌年度以降の財務諸表に影響を与えていること等により、その内容から利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれることから重要である可能性が考えられる。また、状況において経営者は監査人が報告した虚偽表示の一部のみを選択的に修正していることから経営者の判断における中立性の欠如の可能性が想定され、それ以外の虚偽表示の修正に同意していない理由に、利用者の判断を誤導する意図がある可能性も考えられる。したがって、重要性の基準値に満たないことのみを理由として未修正の虚偽表示を重要でないとする監査人の判断には問題がある。

(T) p125 (1)

監450
A12

A

問題 5

(T) p248 (1) ③

監査役等は、財務報告プロセスを監視することを含め、経営者の職務遂行を監視監督する責任がある。そのため、未修正の虚偽表示について監査役等に報告することには、監査役等が、財務諸表に含まれる問題点を把握した上で、状況に応じて経営者に対し、未修正の虚偽表示に適切に対応することを促すことで自らの責任を果たすことに寄与する意義がある。また、より適正な財務諸表が開示されることに寄与する意義がある。

前段は監450.11
of Q&A-15

経営者の
働きかけと関係

No. 8 : グループ監査

監査 600 不正不正
21
→ 2021 年度の T2 の監査可能位置

【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可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可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。（11行）

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。（6行）

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。（6行）

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。（6行）

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。（①：2行，②：7行）

【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事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。

関連法令基準等 [監基報600:8(13)]

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制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。

関連法令基準等 [監基報600:27, 28]

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、M_{C2}が120とされ、M_Cの100を上回っているため、適切でない。

関連法令基準等 [監基報600:20(3)]

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。

関連法令基準等

[監基報600:10, A9]

問 題 監査人は、B株式会社のX 1 年 3 月期の連結財務諸表に対する監査報告書において、次のとおり強調事項を記載している。これに関して、下記の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

強調事項

重要な後発事象に記載されているとおり、会社は、Z 社との間で関係会社 I 社の株式の譲渡に関する契約を X 1 年 4 月 1 日に締結し、X 1 年 4 月 30 日に譲渡を完了した。

当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

参考事項：

関係会社 I 社の株式の譲渡は、事業再編のためのグループ外の独立第三者への譲渡であり、当該譲渡により売却損は発生していない。

問 1 監査人が、上述の強調事項の記載を必要と判断した理由を説明しなさい。(5 行)

問 2 上述の強調事項が記載されている場合、当該後発事象について監査人が実施したと考えられる監査手続を具体的に示しなさい。(6 行)

【解答へのアプローチ】

問 1

事例の事象が会社にどのような影響を及ぼすのか、財務諸表に開示されている事項について強調事項として記載される条件（強調事項の定義）に着目することがポイントとなる。

問 2

強調事項を記載するためには、強調事項に関連して除外事項付意見を表明する必要がないと判断していること（記載対象となる財務諸表上の表示又は開示に重要な虚偽表示がないことについて十分かつ適切な監査証拠が入手されていること）が前提となる。

そのため、本問では、記載対象となっている重要な後発事象に関する記載に重要な虚偽表示が含まれないことについて、具体的にどのようにして裏付けることになるかを想定し、解答することになる。

【解 答】

A 問 1

監査人は、Z社に対する関係会社I社の株式の譲渡がB株式会社の翌期以降の連結財務諸表に著しく重要な影響を及ぼすことから、当該後発事象に関する連結財務諸表上の注記による開示について、利用者が連結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判断したことを理由として、設問の強調事項の記載を必要と判断した。

関連法令基準等

〔監基報706:7〕

cf. BA 11-14

B 問 2

まず、経営者等に質問するとともに、取締役会や監査役会等の各種議事録を閲覧し、事業再編に伴いI社株式を譲渡することについて必要な承認又は決議を経ているかどうかを検討する。また、I社株式の譲渡に関する契約書を閲覧し、譲渡時期や譲渡価額等の契約条件について不合理な点がないかどうかを検討する。さらに、4月30日の決済に関する資料を閲覧し、実際にZ社との間でI社株式の譲渡が完了していることを確かめる。

51.560.6 7/14

cf. BA 6-22. 7-23

以下の【状況】の①～⑥の中から、不正リスクが想定される番号を4つ選び、その内容を説明するとともに、当該リスクに対応する実証手続の具体例をそれぞれ1つずつ挙げなさい。（〔不正リスク：3行，実証手続：2行〕×4）

【状況】

家電製品を製造販売しているX社を担当する監査人は、当期の監査に当たって、関連する内部統制を理解することにより、以下の事実を把握した。

- ① X社は、国内工場において製造した自社製品を顧客に対して販売している。製品の出荷に当たっては、X社の販売担当者が顧客から受けた注文を販売責任者が承認し、販売管理システムに登録することで、データが工場の販売管理システムに伝送され、工場の出荷担当者が出荷業務を行っている。
- ② 売上については、顧客における検収日に計上する方針となっているが、顧客から検収書を受領するまでに数日を要することから、販売管理システムに登録された顧客への納品予定日をもって一旦売上が自動的に計上され、月次決算時に、顧客による検収が未了の製品を確認して売上を取り消す処理を行っている。
- ③ 販売担当者の販売実績は、月次の経営会議において報告され、対前月比や対前年同月比のほか、予算の達成度合等が報告される。これらは人事評価の重要な項目とされており、給与・賞与に反映されることとなる。
- ④ 債権の滞留管理については、販売管理システムから出力された月別売掛金一覧表に基づいており、回収予定日を過ぎても入金がないものについては、販売担当者に対して理由を確認するとともに、必要に応じて顧客に対しても直接確認することとしている。
- ⑤ 原材料の調達については、購買責任者が社内でも信頼が厚く優秀と評判であることから、発注から検収に至るまで大幅な権限を与えて事実上一任することによって業務の効率化を図っている。
- ⑥ 在庫管理については、工場の在庫管理システムと本社の会計システムが連動していないことから工場が行っている。毎月末の在庫数量の管理のほか、実地棚卸についても工場担当者が実施しており、経理部は、工場担当者から受けた報告書に基づいて、月末在庫を会計システムに入力している。

【解答へのアプローチ】

事例の中から不正リスクを識別させる問題の場合、まずは不正リスク要因に着目することが常套手段である。本問の解答上は、不正リスク要因それ自体を論述中で直接明示的に言及する必要はないが、「動機・プレッシャー」「機会」「姿勢・正当化」が事例の中に含まれていないか、という視点を常に持つようにしていただきたい。

また、実証手続については、識別した不正がどのアサーションに関連するかを意識することがポイントとなる。典型的な手続を挙げるのが無難であるが、アサーションに適合していなければ得点は望めないことから、実証手続の名称のみを挙げる、あるいはアサーションとの関連性が不明瞭な解答は避けることが重要である。

【解 答】（以下、解答例）

cf. QA6-7 (不正リスク)

A

番号：②

不正リスク：顧客への納品予定日に一旦売上が自動的に計上されることから、期末において顧客による検収が未了の製品に係る売上を取り消さないことで、売上が繰上計上する不正リスクが考えられる。

実証手続：（期末日後に）受領した検収書を閲覧するとともに、顧客による検収が未了の製品に係る売上が網羅的に取り消されているかどうかを確かめる。

A

番号：③

cf. QA6-13

不正リスク：経営会議で報告される販売実績が人事評価の重要な項目とされ、給与・賞与に反映されることから、販売担当者が販売実績を水増しして報告する不正リスクが考えられる。

実証手続：販売担当者ごとの販売実績について月次比較等を実施し、異常と考えられる販売実績について検収書等を閲覧することで売上取引が実在しているかどうかを確かめる。

C

番号：⑤

会計リスク (のこ)

不正リスク：購買責任者に対して発注から検収に至る一連の業務が事実上一任されていることから、購買責任者が架空の発注を行い、支払代金を着服する不正リスクが考えられる。

実証手続：原材料に係る納品書を閲覧するとともに支払状況を検証し、仕入取引が実在しているかどうかを確かめる。

B

番号：⑥

不正リスク：工場担当者が実地棚卸を含めた在庫管理を実施し、経理部はその結果を入力しているに過ぎないことから、工場担当者が在庫を私的に流用するとともに経理部に対して在庫数量を過大に報告する不正リスクが考えられる。

実証手続：工場の実地棚卸の立会を実施し、実地棚卸結果に含まれている製品が実際に存在するかどうかを確かめる。

cf. QA6-9, 6-14

× 販売担当者による不正リスク

X

No. 11：不正リスクの識別と対応（小売業）（平成25(2013)年試験）

類似事例は、不正

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、帳簿在庫数と実際在庫数との差異を分析し、実際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際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際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）

【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。

X
C 【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。

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で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と。

C 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と。

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と。

【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いとしても、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す影響が挙げられる。

関連法令基準等

〔監基報250:6, A11, A12〕

or. DAB-21

or. 特許不侵害

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。

2173

関連法令基準等

[監基報250:7]、13

問題 3

B 社からの損害賠償請求訴訟が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。 of 0A7-24

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。

2173

問題 4

A 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。

2106
6(1)

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。

関連法令基準等

[監基報706:7]

of 0A7-14

C 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、その金額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。 (7) p246.

A 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。 of 0A9-1

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

【事例】

X社は、東京都江戸川区に本社を置くパソコンやモバイル向けのソフトウェア開発及びハードウェア設計を主たる事業とする3月決算の東証2部上場会社であり、子会社は有していない。

X社は、同業他社による安値攻勢や人件費等の高騰の影響を受けて、2018年3月期以降、業績が低迷しており、特に、現在監査中である2020年3月期の業績の落ち込みが著しい状況にある。X社は、2015年の上場以来、資金を潤沢に有していたが、現在は業績の低迷により資金繰りが悪化している。

あなたは、X社の会社法監査及び金融商品取引法監査の監査チームの一員として、2020年3月期の監査に従事している。X社の経営指標の推移（抜粋）は【資料1】のとおりである。

また、監査チームが経営者に対して2021年3月期の資金計画の提示を求めたところ、X社の経理部長から【資料2】の資金計画が提示された。

て、

【資料1】経営指標の推移

(単位：百万円)

	2017年3月	2018年3月	2019年3月	2020年3月 (監査中)	2021年3月 (予算)
売上高	40,000	37,000	35,000	25,000	24,500
経常利益又は経常損失(△)	3,800	△1,700	△3,350	△4,540	600
当期純利益又は当期純損失(△)	2,669	△3,500	△4,100	△7,500	4,100
純資産額	22,750	19,160	15,020	7,410	11,400
総資産額	41,080	38,070	35,700	33,000	35,000
営業活動によるキャッシュ・フロー	3,210	△4,810	△8,100	△9,300	800

(注1) 2020年3月期中に、不採算部門の撤退や余剰人員の整理等の事業構造改革を実施している。

(注2) 2021年3月期の予算数値は、X社の経営企画部にて策定中のものである。

何は？

【資料 2】2021年 3 月期の資金計画

(単位：百万円)

	'20/4	'20/5	'20/6	'20/7	'20/8	'20/9	'20/10	'20/11	'20/12	'21/1	'21/2	'21/3
前月繰越	2,500	2,500	2,540	2,520	2,550	5,080	9,600	1,120	1,190	1,210	1,360	1,540
経常収支												
(収入)												
売掛金入金	1,800	1,850	1,850	1,850	1,850	1,900	1,900	2,000	2,000	2,200	2,300	2,400
(支出)												
買掛金支払	900	910	920	920	920	960	960	980	980	1,080	1,150	1,190
人件費支払	600	600	650	600	600	600	600	620	670	620	620	620
経費等支払	300	300	300	300	300	320	320	330	330	350	350	350
財務収支												
借入金の返済							8,500					
投資有価証券 売却収入				2,500						はい？		
新規社債発行					4,500							
翌月繰越	2,500	2,540	2,520	2,550	5,080	9,600	1,120	1,190	1,210	1,360	1,540	1,780

(注 1) 設問の単純化のため、消費税は考慮外としている。

(注 2) 売掛金の入金は売上計上月の 1 か月後である。(入金サイト(入金サイト)10月)

問題 1 【資料 1】から識別される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具体例を 4 つ箇条挙示なさい。(各 1 行×4)

問題 2 【資料 2】について、以下の問いに答えなさい。

問 1 【資料 2】から識別される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内容及び当該事象又は状況に対する経営者の対応策について説明しなさい。(7 行)

問 2 **問 1** の対応策について、監査人が確かめる事項を述べなさい。(4 行)

問 3 【資料 2】に関して、①その作成プロセス及び②経常収支について、監査人が注意する事項を示しなさい。(①：1 行、②：5 行)

問題 3 最終的に、監査人は、X社の2020年 3 月期の財務諸表に関する監査報告書において、無限定適正意見を表明するとともに、継続企業の前提に関する事項を記載することとした。これは監査人がどのように判断していることが条件となるか、3 つ挙げなさい。(各 2 行×3)

問題 4 その後、X社の経営陣が2020年12月に事業の継続を断念した場合、監査人はそのことについて責任を負うか説明しなさい。(6 行)

【解答へのアプローチ】

問題 1

【資料 1】は、経営指標の推移を示すものであるから、財務指標の悪化を示すものを指摘すればよい。

問題 2

問 1

【資料 2】は、資金計画を示すものであるから、財政破綻の可能性を示すものに着目し、それを回避するために何が計画されているかを読み取ればよい。

問 2

経営者の対応策が実現可能なものであるかどうかについて、対応策の内容に着目して具体的に示すことがポイントとなる。

問 3

【資料 2】について、疑問点や懸念される点に着目することがポイントとなる。

問題 3

継続企業の前提に関連して、状況に応じてどのような監査報告を行うことになるかの判断過程を思い浮かべ、「無限定適正意見＋独立記載」との決定に至るまでに、どのような判断を経ることになるかを考えることがポイントとなる。

問題 4

継続企業の前提に関わる監査人の基本的な責任の在り方を念頭に置くことがポイントとなる。

【解 答】

A

問題 1

① P236.

- ・ 売上高の著しい減少
- ・ 継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス
- ・ 重要な経常損失及び当期純損失の計上
- ・ 重要なマイナスの営業キャッシュ・フローの計上

問題 2

B

問 1

X社の資金は、期首残高 2,500 百万円に対して、'20 年10月に借入金 8,500 百万円の返済を予定しており、通常の営業サイクルから稼得する資金では返済が不可能な状況にあるため、財政破綻の可能性がある。

そこで経営者は、対応策として、'20 年 8 月に投資有価証券売却収入により 2,500 百万円、及び'20 年 9 月に新規社債発行により 4,500 百万円、合計 7,000 百万円の資金を捻出することで、'20 年10月の借入金返済 8,500 百万円の支払いに充当することを予定している。

返済予定
↓
返済済み

A 問 2

まず、投資有価証券の売却については、時価と比較した売却額の合理性、売却先の信用力、担保権設定等の資産処分の制限の有無、売却契約の有無等、その実行可能性を確かめる。

また、社債の発行については、引受先の内諾の有無、引受先の信用力、担保余力等、その実行可能性を確かめる。

関連法令基準等 [監基報570:15(2), A16] cf. DA 6-24

B 問 3

① 経理部長の提示した資金計画について、取締役会等の正式な承認の有無に注意する。

② まず、売掛金入金額の月次推移が'21年3月末まで増加傾向にあることと、販売計画との整合性・実現可能性に注意する。また、買掛金支払については売上高の増加との整合性、人件費支払については事業構造改革に伴う人員の減少等を踏まえた人員予定表との整合性、経費等支払についてはその明細表の過去の実績と比較等を通じた計画の合理性に注意する。

問題 3

- ・ 継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるというX社の経営者の評価が妥当であると監査人が判断していること
- ・ 経営者の対応策によっ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いうX社の経営者の評価が妥当であると監査人が判断していること
- ・ 継続企業の前提に関する事項がX社の財務諸表において適切に注記され開示されていると監査人が判断していること

関連法令基準等 [監基報570:21] cf. DA 7-18-1

問題 4

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おいても、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することにはなく、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応することにある。そのため、X社の経営陣が事業の継続を断念した場合であっても、監査人はそのことについて責任を負わない。

cf. DA 2-13-3, 7-18-2

監基報3.2.3.2

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、X 1 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、次の問いに答えなさい。

【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監査報告書に記載する理由を述べなさい。（5 行）

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。

【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

財務諸表上の記載を監査報告書に重ねて記載する意図を念頭に、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。当該注記がどのようなことを意味するものであるかに着目することもポイントとなる。

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。

cf. DA6-23, 2-13-3

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。

cf. DA5-7

高まる可能性

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。

結果

監570.15(2).16

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。

cf. DA6-24

意向

関連法令基準等

[監基報570:15(2), A16]

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。

必要

関連法令基準等

[監基報570:21, A27]

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。

cf. ① B35(※4) など

重要な後発事象が90%を
解消したと見
る重要な後発事象として

X株式会社（以下「X社」という。）の金融商品取引法監査を担当する監査法人の監査人Aは、20X2年3月期の財務諸表監査の実施に当たって、子会社であるY株式会社（以下「Y社」という。）の株式評価について検討している。次の【Y社株式に関する情報】を踏まえて、以下の **問題 1** 及び **問題 2** に答えなさい。

【Y社株式に関する情報】

- ・ Y社は、創業5年目のベンチャー企業（非上場）である。
- ・ X社は、Y社株式を2年前に1,800百万円で100%取得してY社を子会社としている。
- ・ 前年度末のY社の純資産は、Y社株式の取得価額の50%である900百万円を下回っているが、X社は、Y社の超過収益力を加味してY社株式の実質価額を評価しており、前年度まで評価損は計上していない。
- ・ Y社は創業以来営業赤字が続いているが、X社の経営者は、Y社株式取得時のY社の事業計画からは遅延しているものの赤字幅は年々減少していることから、Y社の超過収益力は毀損していないと判断している。
- ・ 監査人Aは、Y社株式の評価を特別な検討を必要とするリスクとして識別しており、監査上の主要な検討事項として決定するかどうかを検討している。

問題 1 監査人Aは、リスク評価手続として、前年度においてY社株式の評価の前提とした事業計画と当年度の実績との差異分析を実施した。このことに関して、次の **問 1** 及び **問 2** に答えなさい。

問 1 上記の差異分析が重要な虚偽表示リスクの識別に役立つ理由を説明しなさい。
(6行)

問 2 上記の差異分析の結果、当年度の実績が悪化しており、事業計画と乖離していることが明らかになったとしても、必ずしも前年度の財務諸表を訂正する必要はない。その理由を説明しなさい。(7行)

2024 論文出題 07-9
出題可範囲内

問題 2 下線部に関して、次の 問 1 ～ 問 3 に答えなさい。

問 1 監査人は、監査上の主要な検討事項をどのように決定するか述べなさい。（4 行）

問 2 監査人 A は、X 社の監査役から、「監査上の主要な検討事項は、特別な検討を必要とするリスクの中から決定されるのか」との質問を受けた。あなたが監査人 A であるとした場合に、どのように回答するか述べなさい。（8 行）

問 3 監査人 A は、Y 社株式の評価を監査上の主要な検討事項として決定し、以下の監査報告書の草案（一部抜粋）を作成したが、審査担当者から、監査上の対応の記載内容を変更するよう指摘を受けた。

そこで、審査担当者から指摘を受けた理由を説明した上で、当該指摘を踏まえた監査上の対応の記載の具体例について、監査上の主要な検討事項の内容及び理由に着目して 3 つ挙げなさい（ただし、問題 1 の差異分析を除く。）。（理由：7 行、具体例：各 2 行×3）

監査上の主要な検討事項の内容及び理由

注記事項（有価証券関係）に記載のとおり、X 社の当事業年度の貸借対照表に計上されている関係会社株式 3,000 百万円には、非上場の子会社である Y 社に対する投資 1,800 百万円が含まれており、関係会社株式全体の 60.0% を占めている。

X 社は、当該子会社株式の評価に際し、超過収益力を実質価額の算定に加味しているため、超過収益力の減少に基づく実質価額の著しい低下の有無が株式評価の重要な要素となる。超過収益力に影響を与える子会社の事業計画は重要な見積りが必要であり、特に、3 ヶ年の将来キャッシュ・フロー及び 4 年目以降の売上高成長率並びに加重平均資本コストの見積りについては、将来の市場環境や経済の予測により影響を受ける。

上記より、当監査法人は、当該子会社株式の評価を監査上の主要な検討事項に該当するものと判断した。

監査上の対応

当監査法人は、主として以下の手続を実施した。

- ・ 会社の将来キャッシュ・フローの見積り方法に関連する内部統制の整備・運用状況を評価した。
- ・ 経営者が見積りに使用した重要な仮定及びデータが適切かどうかについて、批判的に検討した。

【解答へのアプローチ】

問題 1

問 1

本問の差異分析は、会計上の見積りに係るリスク評価手続として実施することが要求されている。解答上は、該当する要求事項に係る適用指針が参考となる。

問 2

理由については、会計上の見積りの性質に着目すれば自ずと明らかであるが、具体事例に基づく問題であることから、解答としては、事例の状況において前年度の財務諸表の訂正が不要となるための条件を事例の要素を織り込みつつ具体的に示すことがポイントとなる。

問題 2

問 1

監査実務指針に則って解答行数にあわせて示せばよい。

問 2

監査上の主要な検討事項の決定プロセスのなかで、特別な検討を必要とするリスクがどのように位置付けられるかに着目することがポイントとなる。関連する監査実務指針の要求事項も解答の参考となる。

問 3

理由については、監査上の主要な検討事項に期待される効果を念頭に、その記載内容はどのようなものであることが求められるかを考えること、記載の具体例については、監査上の対応、すなわちY社株式の評価に係る監査手続を考えることがポイントとなる。解答に当たっては、問題文中の「監査上の主要な検討事項の内容及び理由」を足がかりにすることもできる。

【解 答】

問題 1

A 問 1 (内部統制のこと)

設問の差異分析からは、過年度におけるY社株式の評価に係るプロセスの有効性に関する情報を入手し、関連する内部統制の有効性について監査証拠を入手できる。また、Y社株式の評価に関連する経営者の仮定及び判断を適及的に検討することで、会計上の見積りの複雑性及び不確実性に関する情報や経営者の偏向を受ける可能性がある又は偏向の兆候を示す情報を入手できる。そのため、重要な虚偽表示リスクの識別に役立つ。

関連法令基準等

[監基報540:13, A55]

計・QA 5-12

A 問 2

会計上の見積りは、財務諸表作成時において利用可能な情報に基づいて、経営者の判断によって行われるものであり、その後の状況の変化の影響を受けることになる。そのため、Y社の事業計画が財務諸表作成時点において利用可能な情報に基づくものであり、Y社株式の実質価額について最善の見積りが行われ、評価損を計上しないとの判断が適切であったのであれば、たとえ当年度の実績が事業計画と乖離していることが明らかになったとしても、前年度の財務諸表を訂正する必要はない。

計・QA 5-13

問題 2 (出題可能範囲は1と14、(附)1・2は基本の下のBになる?)

B 問 1

監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から特に注意を払った事項を決定した上で、その中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定する。

関連法令基準等

[監基報701:8, 9]

計・QA 7-15

B 問 2

特別な検討を必要とするリスクは、監査人が特に注意を払った事項であることが多いが、監査人は、それ以外の重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域や経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域、財務諸表又は監査に重要な影響を与える当年度に発生した事象又は取引について、監査人が特に注意を払った事項に該当すると判断することがある。監査上の主要な事項は、これらの中から、当該監査における相対的な重要性を考慮して決定されることになる。そのため、監査上の主要な検討事項は、特別な検討を必要とするリスクの中から決定されるわけではない。

必ず!!

関連法令基準等

[監基報701:8, 9, A28]

計・QA 7-15

C **問 3**

【理 由】

監査上の主要な検討事項は、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ために、監査人が実施した監査の内容に関する情報が利用者に適切に伝わるよう、当該監査に固有の情報を記載することが重要であるとされている。そのため、監査上の対応の記載は、Y社株式の評価に直接関連した具体的な記載であることが求められるが、設問の草案は、会計上の見積りに関する一般的な監査手続の記載にとどまることから、審査担当者から指摘を受けたと考えられる。

【具体例】（以下、解答例）

- ・ 3ヶ年の将来キャッシュ・フローを含め、使用されたY社の事業計画と、社内承認済の事業計画の整合性を確認する。
- ・ 評価の専門家を関与させ、超過収益力の算定方法及び加重平均資本コストを評価する。
- ・ 超過収益力に影響を与える経営者が使用した売上高成長率について、経営者が収集したデータや現在の市場環境等の利用可能な外部データとの整合性を評価する。
- ・ 売上高成長率及び加重平均資本コストについて、監査人独自の感応度分析を実施し、経営者の仮定を評価する。
- ・ 超過収益力を加味したY社株式の実質価額と取得価額とを比較し、実質価額の著しい下落の有無を検討する。

No. 16 : 内部統制監査

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。

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。

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）。

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。

cf. 0A8-10

B

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。

cf. 0A8-12

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。

→ 必要(→ 問題2A)

内部統制の有効性の評価に必要

「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。

B **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)

B **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)

C **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)

C **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。

【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」ものであるか分か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】

B 問題 1 (1) P34

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：①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、②精神的独立性が害されているのではないかと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、③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。 ④ ⑦ p35

B 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。 ④ ⑦ p37. 40

C 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、これにより自ら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。 ⑦ p383/21 ①

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。 ⑦ p382

C 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IT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。

関連法令基準等

[品基報1:25(1), A15]

監 620.6.8

