

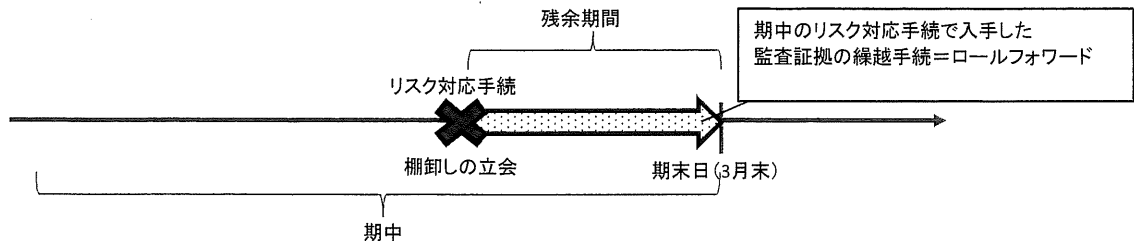
[参考]期中で入手した監査証拠の利用(のための手続)(短答:B、論文:C)

実務的には「ロールフォワード手続」といい、監査証拠の証明力を期末までに繰越する意味があります。

運用評価手続や実証手続を実施した時期から期末日までの期間のことを「残余期間」といいます。

①運用評価手続、②実証手続に分けてロールフォワード手続として実施する事項を知っておきましょう。

ちなみに、②については必ず残余期間についても実証手続を含めないといけないことが短答式試験頻出です。



[参考]過年度の情報・監査証拠の利用(短答:C、論文:D)

基本的に監査は毎年同じ監査人が継続して行うものです(継続監査といいます。)

したがって、過去の情報が当期の監査証拠になりえます。しかしながら、

過去の情報や過去の期の監査証拠が当期において有効な情報・監査証拠とならないことがあります。

→なぜなら、企業及び企業内外の経営環境は刻々と変化するものであるからです。

→そのため、過去の情報を当期に活用できるか(適合性と信頼性)を判断する必要があります。

②a)運用評価手続のインターバル(実施しない空白期間)についての補足

・以下の5つの内部統制プロセスに依拠することを予定している場合

× ダメなケース((※2)で記載していること)

	N-2期	N-1期	N期
販売	◎	-	-
購買	◎	-	-
給与計算	◎	-	-
固定資産	◎	-	-
出納	◎	-	-

◎:運用評価手続を実施、-:未実施

○ 認められるケース

	N-2期	N-1期	N期	備考
販売	◎	◎	◎	毎年実施
購買	◎	-	◎	2年に一度実施
給与計算	-	◎	-	2年に一度実施
固定資産	◎	-	-	3年に一度実施
出納	-	◎	-	3年に一度実施

◎:運用評価手続を実施、-:未実施

3 特別な検討を必要とするリスク

これまで明確に定義はありませんでしたが、令和2年度改正で定義されました(短答、論文とも要注意論点)。

(1) 特別な検討を必要とするリスクとは(短答:A、論文:A)

①発生可能性と潜在的な影響の度合いを加味して、最も高いと評価された「固有リスク」、実態は固有リスクです。したがって、企業の内部統制を考慮する前に決定されるものです。なお、一つとは限りません。また、監査人の評価にかかわらず監基報上必ず特検リスクとされるものが2つあります(要暗記(※2))。

(2) 特別な検討を必要とするリスクの決定(短答:A、論文:A)

監査基準の冒頭2行及び例示を覚えてください。

固有リスクとして評価することから、内部統制の影響(≡統制リスク)を考慮してはならないとされています。しかしながら、特検リスクであると判断したあとに、内部統制を理解し、CRの評価に進みます。

[例示]特別な検討を必要とするリスクを生じさせる事項の例(短答:D、論文:B)

最近では論文式試験の事例問題の前提となることが多いです。会計上の見積り項目をイメージしましょう。

例えば、固定資産の減損会計、税効果(繰延税金資産)、資産除去債務など

(3) 特別な検討を必要とするリスクに対応する監査人の手続(短答:A、論文:A)

論文問題集 2-5-2 参照のこと

監査基準については正確にその規定内容を理解、暗記しておく必要があります。

①整備評価手続

特別な検討を必要とするリスクがある場合には、内部統制に依拠するかどうかにかかわらず、必ず内部統制を理解する手続(整備評価手続)を実施する必要があります。

①運用評価手続

特別な検討を必要とするリスクに関連した取引にかかる内部統制に依拠する場合には、必ず「毎年」運用評価手続を実施する必要があり、過年度の監査証拠の利用は認められません(115頁(※1)参照)。

②実証手続

特別な検討を必要とするリスクに関連した取引は「重要」であることから、必ず実証手続を実施し、かつ、運用評価手続を実施しない場合には(証明力が相対的に低い)分析の実証手続のみの実施は認められません。

なお、逆に運用評価手続と組み合わせる場合には詳細テストを実施しないことは可能です。

【研究】リスク・アプローチの強化～監査基準の令和2年改訂(短答:A、論文:A)

改訂内容はその趣旨を含めて、理解・暗記が必要です。

4 会計上の見積りの監査(会計上の見積りの「合理性」の判断)【図表3】参照

論文式試験突破にあたって最重要項目の一つです。

まず財務諸表における会計上の見積り項目を具体的にイメージすることが大切です。

資産除去債務、固定資産(のれん含む。)の減損会計等に当てはめながら考えるようにしてください。

そのうえで、まず、企業サイド(財務諸表作成者)がどのように見積りを行うのか(の) *チェックリスト*

(補足)

監査人の会計上の見積りの監査の最終目的は、以下のとおりと覚えてください。

「経営者が、財務諸表作成時点で入手可能な情報に基づいて最善の見積りを行ったか、その合理性を確認すること。」

(1) 会計上の見積りとは[監基報540:2](短答:A、論文:A)

資産除去債務の計算問題を思い出して、資産除去債務の事例に当てはめてテキストを読みましょう。

＜資産除去債務(ARO)の場合＞

○仮定=いつ当該資産を撤去するか、いくら撤去費用が発生するか

○データ(≡計算式に対するインプットデータ(入力値))=撤去費用の金額、無リスク割引率

○見積手法(≡計算式)=将来の撤去費用/(1+N)ⁿ

また、会計上の見積りでは「見積りの不確実性」、「複雑性」、「主観性」が固有リスク要因になる点要暗記です。

(2) (監査計画立案のための)リスク評価手続とこれに関連する活動(短答:A、論文:A)

リスク評価手続として①のa)b)を理解し、②のバックテストを実施し、③専門家の利用の可否を判断します。

①【図表2】のとおり、3つの項目を理解します。

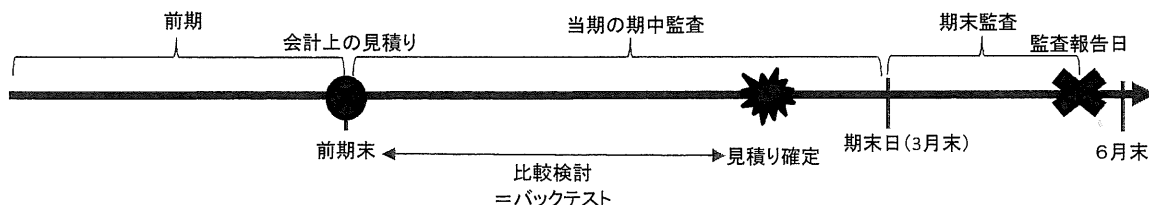
② 実務的に「バックテスト(実績との差異分析)」と呼ばれる手続であり、非常に重要視されているものです。

(目的)過去の振り返りを通じて、企業の見積りプロセスに不備がないかを確認するというものです。

もし多額な差異が生じた場合、もしかすると企業の見積りプロセスに問題がある可能性があるため、

その場合には当年度の重要な虚偽表示リスクは高いと判断することがあります。

判断ポイントは「財務諸表作成時点で入手可能な情報に基づいて」最善の見積りを行ったかどうかです(※4参照)。



③ 当該見積りに専門家の利用が必要かどうかを判断します(専門家については152頁で学習します。)

実務では、弁護士や年金数理人を利用するケースがあります。

(3) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価(短答:A、論文:A)

会計上の見積りは、「特別な検討を必要とするリスク」となることが多いです(不確実性が高いから。)

不確実性の影響の程度とは、要するに、見積りが確定額とぶれる可能性やブレ幅のことをいいます。

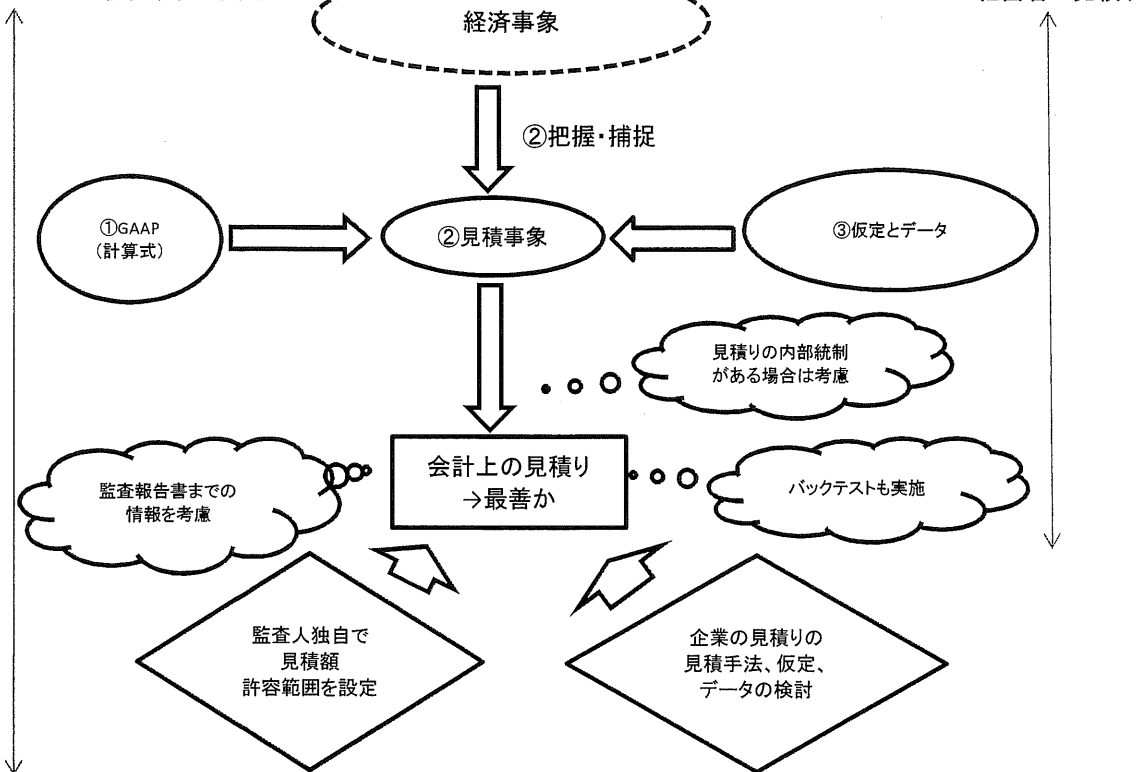
今後管理会計や経営学で学習する「ボラティリティ」とイコールであると理解しましょう。

なお、見積りの不確実性が高いものが必ず＝特検リスク、とは限らないのでこの点短答対策で注意です。

これまでの(2)(3)が会計上の見積りに関するリスク評価手続、以下の(4)がリスク対応手続です。

《監査人の見積りの検討イメージ》

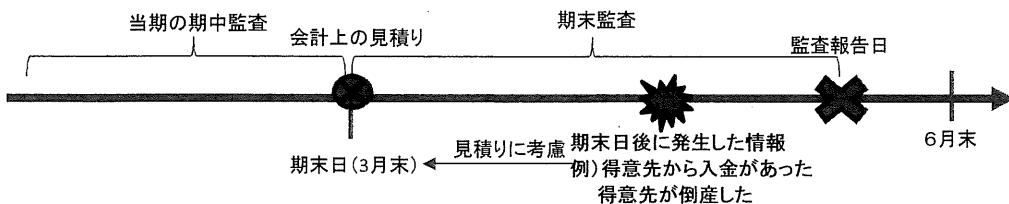
監査人の検討範囲・手法



(4) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(短答:A、論文:A)→実際に行った見積りの合理性の検討です
合理性の検討のためにいずれか一つは必ず実施しなければならない、というのが短答対策上のポイントです。

①～③の個々の内容をイメージすることが論文対策上のポイントです。

・①は修正後発事象のことを意味しますが、詳しくはテキスト211頁a)で学習します。



・②は企業が実際に行った会計上の見積りの見積手法、用いた仮定やデータが適切かを検討することです。

・③は企業が実際に行った会計上の見積りを検討するために監査人自身が見積りを行ってみるというものです。

[例示] 会計上の見積りに関する監査人の検討事項(短答:A、論文:A)

これまでのテキストの該当箇所のイメージを掴むために必ず該当箇所に当てはめて読み込みましょう。

また、見積りに関する注記事例について、テキストに貼付しておきましょう。

[参考] 経営者の偏向が存在する兆候(短答:B、論文:B)

経営者の偏向とは、見積りの結果、会計上の見積りに何らかの偏り(中立性欠如・バイアス)が疑われる状況をいいます
そのため、実務では、会計上の見積り項目を個々に検討するだけではなく、総合的にまとめて検討します(※3参照)。

(例)・監査人が行った見積りの許容範囲よりも、経営者の見積りの方がいずれも見積額(費用額)が小さい。

・見積りの結果、いずれの見積計算結果が戻入側に触れ、利益を計上している、など。

(5) 実施した監査手続に基づく総括的評価値(短答:A、論文:B)

①のa)はリスク対応手続の前提となるリスク評価が適切であったかを最終的に振り返るというものです。

①の評価の結果、企業の会計上の見積りが合理的か、(合理的ではなく)虚偽表示かを判断します。