

第1問答案用紙<1>

(監査論)

問題 1

問 1

二重責任の原則からは、監査人の責任は財務諸表に対する意見表明に限られ、財務諸表の作成責任は経営者が負う。そのため、経営者確認書を入手することには、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成し適正に表示する責任を果たしたことについて経営者の立場からの正式な確認を求め、もって二重責任の原則に基づく経営者の責任を明確化する意義がある。

問 2

関連法令基準等

[監基報530:4(1),14],[監基報500:A54]

<母集団からサンプル又は特定項目を抽出する方法>

①監査サンプリング：母集団全体に関する結論を導き出すための合理的な基礎を得るために、母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられるような方法により、母集団の特性を表す代表的なサンプルを抽出する。

②特定項目抽出による試査：企業の理解、評価した重要な虚偽表示リスク、及びテストする母集団の特性などを考慮し、高額の項目やリスクの高い項目といった特定項目を監査人の判断により抽出する。

<母集団に対する結論を形成する方法>

①監査サンプリング：母集団から抽出したサンプルは、母集団を代表するため、サンプルに対して監査手続を実施した結果から母集団全体の一定の特性を推定し、母集団に関する結論について合理的な基礎を得たかどうかを判断することにより母集団に対する結論を形成する。

②特定項目抽出による試査：母集団から抽出した特定項目は、母集団を代表しないため、必要に応じて分析的手続等の他の監査手続を実施して母集団の残余部分に関して入手した監査証拠と特定項目に対して監査手続を実施した結果とを総合的に勘案することにより母集団に対する結論を形成する。

第1問 答案用紙 < 2 >

(監 査 論)

問 3

財務諸表は、多種多様な財務諸表項目からなり、その適正性は、大局的・抽象的な命題であるため、監査人は、直接的に立証できない。そのため、監査手続における直接の立証目的を特定化し、これに適合する監査手続を立案し実施するとともに、監査要点に関して立証した事項を積み上げて統合化し、財務諸表の適正性を間接的に立証するために、監査要点を設定しなければならない。

問題 2

関連法令基準等

[監基報315:36, A221]

監査人は、内部統制が有効に運用されていると想定していたのにもかかわらず、運用評価手続の実施により、内部統制が有効に運用されていないという監査証拠を入手することがある。同様に、実証手続を実施した結果、そのリスク評価時に想定したよりも大きな金額又は多数の虚偽表示を発見する場合もある。これらの場合、当初のリスク評価結果に基づき立案したリスク対応手続では重要な虚偽表示を発見するのに有効ではない可能性があり、リスクの識別及び評価の修正を要することがあるため、監査人によるリスク評価は暫定的となる。

問題 3

問 1

関連法令基準等

[監基報600:7, A109]

構成単位の監査人が、構成単位及びその環境について経験が豊富で、深い知識を有している場合、当該監査人を関与させることで、グループ監査人が、事業活動とそれに関連するリスク及びグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが生じ得る領域を理解し、当該リスクを的確に識別及び評価することに役立つ。

問 2

関連法令基準等

[監基報600:8]

グループ監査に係る発見リスクには、構成単位の監査人がグループ財務諸表の重要な虚偽表示の原因となり得る構成単位の財務情報の虚偽表示を発見できないリスクと、グループ監査人が当該虚偽表示を発見できないリスクが含まれ、当該虚偽表示を看過しないために、設問の事項が要求され、重要視される。

第2問 答案用紙 < 1 >
(監 査 論)

問題 1

仕入取引

関連するアサーション：網羅性

適用する監査手続①納品書を閲覧し、検収に基づいた仕入計上を確かめる。

適用する監査手続②X社に対して金額の記入を依頼する確認を実施する。

製品残高

関連するアサーション：評価

適用する監査手続①期末日後の販売状況を把握し、正味売却価額を検証する。

適用する監査手続②年齢調べにより滞留状況を把握し、評価減の要否を確かめる。

問題 2

問 1

固有リスク：輸入商品が小型、高価又は需要が多いものである場合、その資産が流用される機会という不正リスク要因から、固有リスクが高くなる。

貸借対照表との関係：輸入商品の流用の隠蔽のために、流用された輸入商品が実在しているかのように装われ、棚卸資産が架空計上されるという重要な虚偽表示リスクと関係する。

損益計算書との関係：輸入商品の流用の隠蔽のために、期末商品棚卸高が過大計上されることで売上原価が過小計上されることに加えて、輸入商品の流用による損失が計上されないという重要な虚偽表示リスクと関係する。

問 2

内部統制①輸入商品の受入・払出の継続記録と実地棚卸結果との照合

内部統制②在庫管理等の担当者を複数人による相互牽制や定期的な配置転換

問 3

輸入商品の保管場所について、予告なしに事業所を往査し、現物の実査又は棚卸の立会を行う他、輸入商品の回転率の業界平均との比較、輸入商品の減耗等の棚卸差異についての原因別の分析を行う。

第2問 答案用紙 < 2 >

(監 査 論)

問題 3

問 1

関連法令基準等

[監基報402:8]

甲社監査人は、S社が提供する業務の内容と甲社にとっての当該業務の重要性、S社が処理する取引又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性、S社の活動と甲社の活動との相互関連の度合い、S社が引き受ける活動に関する契約条項を含む、甲社とS社の関係を理解しておかなければならない。

問 2

共通点①他の監査人の職業的専門家としての能力と独立性を検討する。

共通点②意見に単独で責任を負い、原則として監査報告書で利用に言及しない。

相違点①受託会社監査人の利用は、内部統制の評価に限られるのに対し、子会社の監査人の利用は、リスク評価及び実証手続を含む監査の全局面に及ぶ。

相違点②受託会社監査人は監査チームメンバーに該当しないが、子会社の監査人は監査チームメンバーであり、監査人が指揮、監督及び査閲の責任を負う。

相違点③受託会社監査人は、意見の表明に必要な作業を自ら決定するが、子会社の監査人の作業は、必要な保証が得られるように監査人が決定する。

【解答への道】

I 合格ライン

理論中心の第1問については、解答行数が少し増えているものの、概ね基本的な論点であり、法令基準等を解答の参考にできる問題が例年より多く含まれている。実務中心の第2問については、解答行数は従前同様であるが、前年度と比べて問題文から十分に意図を汲み取ることが難しいものとなっており、また、短答式試験でもほとんど出題されない領域を題材とした出題も含まれている。そのため、結果的には、第2問でどこまであがけたか以前に、第1問で参照すべきは参照して確実に解答できたかで合否が分かれることとなったと思われる。

特に、第2問が難化したことにより、合格者の素点平均は前年よりも低くなると想定されるが、「第2問はかなり自信ないけど、第1問は割りと書けた」と思える程度の出来であれば合否を争うに十分な得点水準と思われる。

<第1問>

問題 1

問 1

問題文において「二重責任の原則の観点から」とされていることから、経営者確認書の入手により経営者の作成責任が明確となることを導けばよい。

問 2

特定項目抽出による試査において母集団に対する結論を形成する方法を除けば、監査基準報告書を参考に解答を用意することができる。特定項目抽出による試査において母集団に対する結論を形成する方法については、国際監査基準の明瞭性プロジェクトに伴う2010年の改正前の監査実務指針に示されていた以下の規定の内容が解答として想定されているものと思われる。

特定項目抽出による試査においては、監査人は、母集団の中から特定項目として抽出されない項目に対しては、特定項目に対して実施する監査手続を実施しない。ただし、抽出されない項目に重要性がある場合には、それらの項目に重要な誤謬が含まれている可能性が無視できるほど低いと考えられる場合を除いて、分析的手続等の他の監査手続を実施し、その結果と特定項目抽出による試査の結果を総合的に勘案して母集団全体についての結論を形成する必要がある。

上記の内容を除けば、論文基礎答練第1回で「監査サンプリングによる試査と特定項目抽出による試査とでは、抽出する項目と母集団に関する推定について、どのように相違するか、説明しなさい。」との出題を行っているので、解答の要素は一通り揃えることができたと思われる。

問 3

財務諸表の適正性を直接立証できないことを起点とし、監査要点を設定することの意義を示しながら結論を導けばよい。

論文基礎答練第1回で「監査人が意見形成の基礎を得るために、経営者が提示する財務諸表項目に対して監査要点を設定することが必要となる理由を説明しなさい。」との同様の出題を行っているので相応の解答を用意できていることが求められる。

問題 2

重要な虚偽表示リスクの評価は、リスク評価手続から得られた情報に基づく評価を行った時点で確定するものではなく、監査意見の形成に至るまで、状況に応じて適宜修正する必要がある暫定的な性質を有するものであることを説明付けることとなるが、問題文で「リスク対応手続との関係から」説明することが求められているため、リスク対応手続の内容を踏まえて説明する必要がある。リスク対応手続は、運用評価手続と実証手続から構成されることから、それぞれについて当初のリスク評価を修正すべき状況を示しながら論述していくことがポイントとなる。解答に当たっては法令基準等が参考となる。

問題 3

問 1

少なくとも重要な虚偽表示リスクの的確な識別及び評価に繋がることを役立ちとして示すことに気付きたい。

構成単位の監査人の特徴及び関与させることにより、グループ監査人のどのような理解が深まるかについて、該当する法令基準等を参照することができたかどうか得点の差となると思われる。

問 2

グループ監査に係る発見リスクについて示されている規定を参照することができたかどうか解答作成上の重要ポイントとなる。

<第2問>

問題 1

本問の解答に当たっては、製造委託した製品を仕入れている事実をどのように折り込むべきか、悩みを覚えるところではあるが、仕入取引と製品残高のそれぞれについて、一般的に想定されるリスクとそれに対応した監査手続を示せば相応の評価が与えられるものと思われる。もっとも監査手続を含めて完答することは多くの受験生にとって困難であったと考えられる。

問題 2

問 1

この解答速報の著作権はTAC(株)のものであり、無断転載・転用を禁じます。

「在庫管理者等をして一人の担当者が、長年にわたって、…輸入商品を利用した不正を行ってきた」という問題文から、「輸入商品」を意識しすぎると、外貨建取引や為替予約等、仕入計上時期といった輸入の会計処理に係る不正に着目することになる。しかし、「在庫管理者等」という不正を行う主体に着目すれば、輸入仕入か国内仕入かを問わず、棚卸資産の私的な流用、すなわち在庫の横流し（窃盗）という典型的な不正が想起されるはずである。

特に輸入商品が「小型、高価又は需要が多い」場合には、この商品を盗み、他に転売して私腹を肥やすという典型的な従業員不正が想起されることになる。この点は、監査基準報告書 240 「財務諸表監査における不正」《付録1 不正リスク要因の例示》《2. 資産の流用による虚偽表示に関する要因》のうち、《(2) 機会》に示されている「棚卸資産が小型、高価又は需要が多いものである」が参考になる（ただし、法令基準等に監基報の付録は含まれない。）。

問 2

輸入商品の受入・払出記録を行わない場合、棚卸減耗が適時に把握できず、その流用にも気付かないことが危惧される。また、一人の在庫担当者が長年にわたって輸入商品の管理を行っている場合には、輸入商品の横流しという不正が適時に発見されないことが危惧される。

こうした問題意識があれば、模範解答で示した内部統制の例を記述することが可能となる。

問 3

輸入商品の流用という不正が行われている場合には、棚卸減耗が異常に発生していることが想定される。この場合、輸入商品の保管現場では販売以外の目的で輸入商品が外部に持ち出されていることが想定され、また、財務データでは売上高と比較して売上原価や棚卸資産の比率に異常を来していることが想定される。解答に当たっては、こうした異常が識別できるような監査手続を模索する必要があるが、監査手続の例としては、同報告書の《付録2 不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示》が参考になる（ただし、法令基準等に監基報の付録は含まれない。）。

問題 3

問 1

監査基準報告書の該当規定を引用して解答することが想定されているものと思われる。

ただし、通常の学習で扱われない報告書であることから、限られた時間の中で、該当の報告書から該当規定を洗い出すのは難しかったと思われる。

問 2

前掲のとおり、通常の学習で扱われない監査基準報告書に係る議論であるため、共通点二つ、相違点三つを全て確実に挙げることは難しかったと思われる。共通点として意見に対する責任又は監査報告書での言及、相違点として監査チームメンバーに当たるか否か（当該監査人の立ち位置）を挙げることができれば十分であろう。

Ⅱ 答練との対応関係

<第1問>

論文直前答練 第3回 第1問 **問題 2** **問 1**

論文基礎答練 第1回 第2問 **問題 2** **問 4**

論文基礎答練 第1回 第2問 **問題 1** **問 1**