

第1問答案用紙<1>
(監査論)

問題 1

問 1

財務諸表監査の目的として表明される意見が、虚偽の表示の皆無についての絶対的な保証ではなく、あくまで重要な虚偽の表示がないことについての合理的な保証が得られていることを前提とすることについては社会的な合意が得られており、合理的な保証は、精査ではなく、試査によっても得ることができる。

現代の大規模企業では、通常、有効な内部統制が構築維持されていることにより、重要な虚偽の表示は防止又は適時に発見・是正され、会計記録の全般的な信頼性が相当程度担保されていると考えられるため、監査人は、精査ではなく、試査によっても合理的な保証を得て意見を表明することができる。

問 2

財務諸表の作成には、経営者による見積りや判断の要素が多く含まれるが、その当否を絶対的な尺度で判定することはできない。また、被監査会社は全ての情報を監査人に提供しない可能性があること、不正は隠蔽を伴うことが多いこと、監査人は法的な強制捜査権を有していないことという監査手続の性質から、仮に精査によっても、必ずしも絶対的な保証が得られるわけではない。

問 3

【物理的証拠】

実施されている棚卸手続の観察から得られる監査証拠の信頼性は、実地棚卸結果を記録し管理するための経営者による指示と手続が適切にデザインされ業務に適用されているかどうかの影響を受ける。そのため、監査人は、経営者による指示と手続の有効性に留意すべきである。

第1問答案用紙<2>
(監査論)

問3

【文書的証拠】

実地棚卸結果と最終的な在庫の記録の閲覧から得られる監査証拠の信頼性は、当該記録の作成と管理に関する内部統制が当該記録の網羅性及び正確性を担保する有効なものであるかどうかの影響を受ける。そのため、監査人は、関連する内部統制の有効性に留意すべきである。

【口頭的証拠】

棚卸資産の管理や棚卸手続に従事する従業員への質問に対する回答から得られる監査証拠の信頼性は、問い合わせる事項に関して当該従業員が十分な知識を有しているかどうかの影響を受ける。そのため、監査人は、質問を行う従業員の問い合わせ先としての適格性に留意すべきである。

問題2

問1

「財務報告に係る内部統制が有効である」とは、内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、開示すべき重要な不備がないこと、すなわち、当該内部統制に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がないことを意味する。

問2

内部統制の不備が期中に発見された場合、それが開示すべき重要な不備に当たるとしても、決算日までに是正されれば、経営者は、内部統制報告書において「財務報告に係る内部統制が有効である」と評価することが認められる。このことが、経営者にとって積極的に内部統制の有効性を確保する動機付けとなることから、内部統制の有効性を確保しようとする制度の目的に適うと言える。

第2問 答案用紙 < 1 >
(監 査 論)

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】

工事損失引当金の評価の妥当性

【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。

第2問 答案用紙 < 2 >

(監 査 論)

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案件の売上が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。

問題 4

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。

【解答への道】

I 合格ライン

例年同様、理論中心1問、実務中心1問の構成とされ、難易度としては、典型的で解答を用意しやすいものから、その場でじっくり考えることが必要なものまで幅広い出題がなされている。特に、第2問については、実力差が得点に反映されたものと思われる。

基本的に空白（解答欄に1行も書かない問題）を作らず、全体の6割程度「しっかり書けた」と思えたのであれば合格ラインに届くと思われる。

<第1問>

問題 1

問 1

一般に、監査が試査による論拠としては、①監査上の制約、②財務諸表監査の目的に関する社会的合意、③有効な内部統制の存在、④統計技術や統計理論の発達が挙げられ、本問では①以外の理由が問われていることから、解答としては、②～④のいずれか二つを示せば良いこととなる。

これらのうち、④については、統計技術や統計理論を用いて行われる試査に限られた議論であることから、模範解答としては、②及び③を示しているが、④を示したとしても、相応の配点はなされるものと思われる。

問 2

解答に当たっては、監査人が得る保証が絶対的なものではなく、合理的なものとならざるを得ない理由として監査の固有の限界について説明した監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」A44項以降の内容が参考となる。

同報告書上、監査の固有の限界としては、①財務報告の性質、②監査手続の性質、③財務報告の適時性及び費用と便益の比較衡量の三つが示されているが、本問は精査による仮定を置いていることから、模範解答は、③以外の要素から構成している。

なお、精査によっても母集団に関する結論の形成を誤る可能性があることに着目し、ノンサンプリングリスクが生じる原因（監査基準委員会報告書530「監査サンプリング」A1項参照）を示しても解答には該当し得るものとして相応の配点がなされて然るべきと考えられる。

問 3

棚卸資産の実在性と状態についての監査証拠という具体例を前提として、監査証拠の形態別に、その信頼性を判断する際の留意事項と理由が問われていることから、実地棚卸の立会において入手される監査証拠を形態別に想定し、各々について、その信頼性（証明力）の影響要因を示していくことになる。解答に当たっては、必須ではないが監査基準委員会報告書501「特定項目の監査証拠」の内容も部分的には参考とすることができる。

本問は、問題文の解釈（出題意図の読み取り）に苦慮した受験生も少なくなかったと思われ、なかには監査証拠の形態に応じた証明力の強弱に着目した方や、入手される監査証拠の形態別に、必ずしも十分な信頼性を有していない状況を想定し、追加的に実施すべき手続を示した方もいたかもしれない。出題者の想定どおりの解答でないとしても、問題文から合理的に導かれ得る内容である限り、相応の配点がなされることを期待したい。

問題 2

問 1

内部統制の基準Ⅱ 1 (3), (4)を参考にし、「財務報告に係る内部統制が有効である」ということについて、開示すべき重要な不備がないことを示していただければよい。

問 2

解答に当たっては、本問の問題文にあるように「内部統制の不備が期中に発見された場合の対応を考え」、**問題 2** 冒頭の問題文に示されている「内部統制についての有効性を確保しようとする」という「制度の目的に適合と言える」という結論を導くことができるような論拠を模索することになる。「内部統制の不備が期中に発見された場合の対応」が不備への是正措置を指すことは容易に想定できるであろう。それにより特定時点で行われる内部統制の評価がどのようになるか、そのようになることが「内部統制についての有効性を確保しようとする」こととどのように関係してくるかを考えれば、概ね模範解答と同様の論拠に辿り着くことができたであろう。

<第2問>

問題 1

問題文に与えられている企業及び企業環境に係る記述から、重要な虚偽表示リスクに関連する事象又は状況を拾い上げればよい。

問題 2

「工事損失引当金」に着想することは、3月末時点では発生原価合計が受注金額を超過していないの意味で、やや難度の高さはあったかもしれないが、論文式全国公開模試第1回において、「不具合による想定外の追加費用の発生」という事例設定を含むリスク識別について出題しているため、理由も含めて無難に指摘したいところである。とるべき対応については、4月以降の原価に着目して、それを検討するための手続を1つでも指摘できれば及第点だろう。

問題 3

留意すべき事項については、少なくとも「納入時期が早まっていること」、「確認の見合せの依頼を受けたこと」の異常さには気が付きたいところである。

とるべき対応については、不正リスク対応基準及び監査基準委員会報告書240が「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」の例として、「特定の相手先に対する確認の見合せ」を示してい

ることから、これらに則って、疑義の有無の判断、及び当該疑義があると判断した場合の不正の態様に直接対応する手続を、事例の状況を踏まえつつ具体的に書くことが望ましいだろう。ただし、解答方法やその内容に一定程度の幅があるものと考えられるため、配点上は、必ずしも不正リスク対応基準に則った流れでの解答でなくとも、B案件の売上の前倒し計上という不正に対応する手続として合理的なものを示していれば、相応の配点がなされるものと想定される。

問題 4

問 1

与えられた事例の状況から、D案件に係る原価がC案件に付け替えられている可能性に気付けたかどうかポイントとなる。解答行数はやや長めに与えられているため、原価の付け替えを示唆するような事例の状況を丁寧に拾うことが求められていると推察される。

問 2

問 1 で不正の疑いがあるという点を指摘できていれば、監査基準委員会報告書 240 「財務諸表監査における不正」の要求事項（40項）を参考にしつつ、解答することは容易だったと思われる。

Ⅱ 答練との対応関係

<第1問>

論文基礎答練 第1回 第2問

論文直前答練 第3回 第2問

<第2問>

論文基礎答練 第2回 第1問

論文応用答練 第1回 第2問

論文直前答練 第1回 第2問

論文式全国公開模試 第1回 第2問

論文式全国公開模試 第2回 第2問