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。

第１問答案用紙＜１＞

（監　査　論）

問題 1

利害の対立：財務諸表の作成者たる上場会社の経営者と財務諸表の利用者たる投資者とは利害が対立しており，経営者は，恣意的な判断により財務諸表を歪めることで投資者の利益を損ない不当に巨額の資金や報酬を得ることができることから，投資者は，財務諸表の信頼性に疑念を抱かざるを得ない。

重要な影響：上場会社の財務諸表は，投資者にとって投資意思決定を行う基礎となる重要な情報であり，その適正表示が損なわれていたときには，不特定多数の投資者が不測の損害を被り，重要な影響を受けることになるため，投資者は，その信頼性が保証されていなければ，財務諸表を信頼して利用できない。

複雑性：上場会社の財務諸表は，企業の経済的実態を忠実に表現するべく，高度に専門化した会計基準に準拠して，複雑な会計処理過程を経て作成されているため，会計に関する専門的な知識や技能を持たない一般の投資者は，財務諸表の適否を自ら確かめることはできない。

遠隔性：上場会社の財務諸表の社会的影響力は大きく，投資者は社会に散在しているため自ら財務諸表の適否を調査するには物理的，時間的又は経済的な制約があり，また，そうした調査は企業機密を保持する観点から法的に制限されているため，投資者は，財務諸表の適否を自ら確かめることはできない。

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。

第１問答案用紙＜２＞

（監　査　論）

問題 2

問 1

監査の目的を明確にすることは，監査の役割を利害関係者に啓蒙して適切な理解を促すことで期待のギャップを縮小することにつながり，また，監査の機能，役割，範囲等が明確に位置付けられることで監査基準の枠組みも自ずと決まることにつながる。そのため，監査基準の冒頭に位置付けられている。

問 2

共通点：いずれの場合も，経営者が採用した会計方針が会計の基準に準拠し，それが継続的に適用されているかどうか，その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうか，財務諸表の表示方法が利用者に理解されるために適切であるかどうかを判断する。

相違点：表示方法の適切性の判断において，適正性の場合は表示のルールへの準拠性の評価と一歩離れての評価を行うが，準拠性の場合は後者を行わない。

問題 3

問 1

監査基準は公認会計士監査のすべてに共通するものであるのに対し，不正リスク対応基準は上場企業等に対する監査に限定して実施すること，及び，不正リスクに対応するために特に監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した方が理解しやすいと考えられたことから，監査基準とは別に設定されている。

問 2

不正リスク対応基準は，上場企業等の不正リスクへの対応に関し監査基準に追加して準拠すべき基準であり，法令により準拠が求められている場合は，監査基準とともに監査の基準を構成し，監査基準と一体となって適用される。

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。

第２問答案用紙＜１＞

（監　査　論）

問題 1

問 1　**関連法令基準等**　［監基報315:A178］

アサーション：評価と期間配分
どのような虚偽表示が生じる可能性があるか：測定される減損損失が不十分であることにより，減損損失が過小計上され，固定資産が過大評価される。

アサーション：表示及び注記
どのような虚偽表示が生じる可能性があるか：減損処理を行った資産の貸借対照表における表示及び減損損失に関する注記事項が不適切となる。

問 2　**関連法令基準等**　［監基報315:11(6)］

注）問われているのは２つであるが，いずれも解答となり得ることから３つ示している。

固有リスク要因：変化
具体的な事象又は状況：市場シェアの変化や競争の激化による収益性の悪化に応じて見積られるべき回収可能価額が変動して虚偽表示の可能性が高まる。

固有リスク要因：主観性
具体的な事象又は状況：将来の収益の見通しについて楽観的であることにより回収可能価額の見積りが中立性を欠いて虚偽表示の可能性が高まる。

固有リスク要因：不確実性
具体的な事象又は状況：回収可能価額の見積りに用いる予想インフレ率や成長率を正確に予測できずに実際と乖離することで虚偽表示の可能性が高まる。

問 3　**関連法令基準等**　［監基報315:11(10)①］

内部統制には固有の限界があるため，虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの双方がとりわけ高いと評価された固有リスクについては，当該リスクに対応する内部統制の有効性に関わらず，特別な検討が必要と考えられる。この点，内部統制を考慮した場合には，統制リスクが加味され，リスクが相対的に低く評価された結果，本来，特別な検討を必要とするリスクであると決定されるべきものが，決定されないおそれがある。そのため，内部統制を考慮しない。

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。

第２問答案用紙＜２＞

（監　査　論）

問題 2

問 1　**関連法令基準等**　［監基報540:21］

まず，減損損失の見積手法の適切性を確かめるため，将来キャッシュ・フローに基づく回収可能価額の計算が固定資産の減損に係る会計基準と整合しているか検証する。また，重要な仮定の適切性を確かめるため，甲社の収益性の悪化が一時的であり，将来の収益性の見通しが楽観的であることについて，半導体市場の動向等と矛盾していないか検証する。さらに，データの適切性を確かめるため，事業計画の承認プロセスや予想インフレ率の根拠資料を検証する。

問 2　**関連法令基準等**　［監基報450:11,13,705:A1］

まず，監査人は，経営者に対して減損損失の過小計上について修正を求めることができるよう，その内容を監査役等に報告し，併せて監査意見に与える影響についても報告する。また，経営者に対して，当該減損損失の過小計上が与える影響が全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて，経営者確認書に記載することを要請する。その上で，監査意見を形成するに際して，当該減損損失の過小計上が財務諸表に及ぼす影響が広範に及ぶかどうかを検討し，意見に関する除外事項を付した限定付適正意見と不適正意見のいずれを表明すべきかを判断する。

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。

【解答への道】

Ⅰ　合　格　ラ　イ　ン

例年の試験と比べると，解答ボリュームに大きな変化はないものの，理論中心の第１問については基礎論点を素直に問う出題が増えており，また，実務中心の第２問については事例の状況が簡素化され，出題の意図も分かりやすい出題が増えている。その結果として，受験生としては比較的解き易い印象を受けたものと思われるが，その分だけ，多くの受験生が得点できている箇所を失点した場合の痛手は大きくなり，特に，第１問の基礎論点の暗記を怠っていた受験生は合格レベルの受験生に大きく差をつけられたことと思われる。さらに，例年と比べると，法令基準等を活用できる要素がかなり少なくなっていることから，基準集頼みの受験対策をしてきた受験生にとっては厳しい試験となったと思われる。

合格者の素点平均は例年よりも高くなると想定されるが，「半分は取れたのではないか」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

入門初回から扱う典型論点であるから，多くの受験生が相応の解答を用意できたと思われる。４つの条件それぞれについて，「上場会社に当てはめ」る要素を織り込むことを十分に意識して，財務諸表監査が求められる理由を説明すればよい。

問題 2

問 1

監査基準に監査の目的を明確にするための基準が新設された平成14年改訂の前文三１に示される以下の内容に則して論述すればよい。

> 従来，監査基準は監査それ自体の目的を明確にしてこなかったために，監査の役割について種々の理解を与え，これがいわゆる「期待のギャップ」を醸成させてきたことは否めない。また，監査の目的を明確にすることにより，監査基準の枠組みも自ずと決まることになる。

なお，蟹江章・井上善弘・栗濱竜一郎「スタンダードテキスト監査論（第６版）」中央経済社 2022年　p. 166 には，「第一　監査の目的」が監査基準の冒頭に規定されている理由の一つとして，準拠性監査が導入されて監査の幅が広がったことが示されており，この点についても配点が想定されている可能性がある。

問 2

論文直前答練第３回で「適正性に関する意見を表明する場合と準拠性に関する意見を表明する場

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。

合とで，監査人が判断すべき事項の共通点及び相違点を説明しなさい。」との出題を行っているため，特に問題なく解答できたと思われる。

監査基準に準拠性に関する意見の表明の形式が導入された平成26年改訂の前文二１及び３に示される以下の内容に則して論述すればよい。

> 適正性に関する意見の表明に当たっては，監査人は，経営者が採用した会計方針が会計の基準に準拠し，それが継続的に適用されているかどうか，その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかに加え，財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかについて判断しなくてはならない。その際，財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかの判断には，財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と，財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一歩離れて行う評価が含まれるが，準拠性に関する意見の表明の場合には，後者の一歩離れての評価は行われないという違いがある。

> 準拠性に関する意見には，財務諸表には重要な虚偽の表示がないことの合理的な保証を得たとの監査人の判断が含まれている。この判断に当たり，監査人は，経営者が採用した会計方針が，会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうか，財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかについて形式的に確認するだけではなく，当該会計方針の選択及び適用方法が適切であるかどうかについて，会計事象や取引の実態に照らして判断しなければならないことにも留意が必要である。

なお，模範解答では共通点として財務諸表の表示方法の適切性を示し，相違点としてその内容の相違を示しているが，共通点として表示のルールへの準拠性のみを示し，相違点として一歩離れての評価の有無のみを示しても相応の評価が与えられるものと考えられる。

問題 3

問 1

不正リスク対応基準の設定前文二３⑵第１段落に示される以下の内容を論述すればよい。

> 監査基準は，財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め，公認会計士監査のすべてに共通するものである。これに対し，本基準は，前述のように，上場企業等に対する監査に限定して実施すること，不正リスクに対応するために特に監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した方が理解しやすいと考えられることから，現行の監査基準，監査に関する品質管理基準(以下「品質管理基準」という。)からは独立した基準とすることとした。

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。

なお，不正リスク対応基準が設定された背景（示唆する状況等がある場合の対応を明確化する必要性など，同設定前文二１に示される内容）を論述した方もいるかもしれないが，この内容を意図した出題であれば，問題文は単に「監査における不正リスク対応基準が設定されている理由」とすれば足り，「監査基準とは別に」とする必要はないため，本問では，不正リスク対応基準が監査基準から独立した基準として設定されている理由が問われているものと解するべきである。

問 2

同設定前文二３⑵第２段落に示される以下の内容を論述すればよい。

> なお，本基準は，上場企業等の不正リスクへの対応に関し監査基準及び品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり，法令により準拠が求められている場合は，監査基準及び品質管理基準とともに，一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し，監査基準及び品質管理基準と一体となって適用されるものである。

＜第２問＞

問題 1

問 1

まずは減損に関係する虚偽表示を想定すればよい。減損は，固定資産の評価の問題であるとともに，損失認識の適時性の問題であることから，少なくともアサーションとして評価と期間配分は想起したいところである。また，想定される虚偽表示は「減損損失の過小計上」及び「固定資産の過大評価」となるが，これらは同一の事象についての借方と貸方の問題であるため，模範解答は一つにまとめている。

また，固定資産の減損については，財務諸表の計上額を合理的に見積ることに加えて，所定の方法・内容による表示及び注記を行うことが求められるため，これらが不適切となる可能性を指摘すればよい。

問 2

固有リスク要因の種類には，複雑性，主観性，変化，不確実性，経営者の変更又はその他の不正リスク要因が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさがあり（監基報315:11⑹），また，特に会計上の見積りについては，不確実性，複雑性，主観性に焦点が当てられている（監基報540:15）が，本問では，これらいずれでも正答は可能と思われる。

模範解答は，問題文の【資料】中の３つ目が変化，４つ目が主観性，５つ目が不確実性に該当すると考え，そのうち２つを解答すればよいものとして作成している。

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。

問 3

特別な検討を必要とするリスクの決定に際して，被監査会社の内部統制を考慮した場合に生じる可能性のある問題を念頭に論述していくことになる。

問題 2

問 1

経営者の見積りの合理性を検証する際にポイントとなるのは，見積手法，重要な仮定及びデータの３点である。そのため，これらの適否を確かめることを目的とし，「【資料】に基づいて」それぞれに紐付けて解答していくこととなる。

問 2

「監査意見を形成するまでに必要なプロセス」との問題文は，幅広く問う趣旨からの出題と推察されるが，論文直前答練第１回において「監査人は，発見した重要な虚偽表示の修正について経営者が同意しない場合，いかなる対応をとることが考えられるか説明しなさい。」との出題を行っているため，多くの受講生は解答に困ることはなかったであろう。

解答に当たっては，虚偽表示の影響が重要と判断されていること，及び，経営者が虚偽表示の修正に応じなかったことに着目して関連規定を想起して答案構成を行うことになる。

なお，模範解答は，上記の答練の解答に則しているが，この内容のほか，「経営者が修正しない理由を把握した上で，全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを評価」（監基報450：８）することを示しても一定の評価が与えられると考えられる。

Ⅱ　答練との対応関係

＜第１問＞

論文直前答練　第３回　第１問

＜第２問＞

論文直前答練　第２回　第１問

論文直前答練　第１回　第２問