

過去問

H18 第六問	1
H18 第七問	11
H19 第一問	17
H19 第二問	23
H20 第一問	29
H20 第二問	35
H21 第一問	43
H21 第二問	51
H22 第一問	59
H22 第二問	63
H23 第一問	69
H23 第二問	75
H24 第一問	83
H24 第二問	89
H25 第一問	97
H25 第二問	103
H26 第一問	109
H26 第二問	115

H18 第六問

近年、わが国では、財務諸表監査の信頼性を失墜させる事例が相次いで発生している。監査の社会的信頼性を高めるためには、監査の品質の向上を図ることが重要である。そのためには、監査関係者、すなわち被監査会社にとっては財務報告に関する有効な内部統制を確立することが、また、監査主体である公認会計士・監査法人にとっては職業倫理を確立し、監査業務に対して適切な品質管理を行うことが大切である。これらの論点に係る下記の問に答えなさい。

問題 1 内部統制に関して、以下の問に答えなさい。

問 1 内部統制を構成する要素には、いくつかのものが考えられるが、財務諸表監査の社会的信頼性を高めるうえで、被監査会社が整備すべき内部統制のうち、貴方が最も重要と考える基本的な要素を1つ挙げ、(1)その内容、及び(2)それを選んだ理由について説明しなさい。

問 2 情報技術 (IT) により自動化された内部統制には、予め想定された条件及び定義に従い作成されたプログラムに基づき、画一的に運用されるという特徴があり、また、大量の取引やデータを正確に処理できる等の利点があるといわれている反面、一定のリスクも存在する。監査人である貴方は、このような性質を有する IT による内部統制が、継続して、有効に機能しているかどうかを検討するために、具体的に、どのようなことを確かめる必要があると考えるか、簡潔に述べなさい。

問題 2 「監査に関する品質管理基準」によれば、品質管理のシステムには、システム自体の監視に関する方針及び手続が含まれなければならないとされている。品質管理のシステムの監視において、監査事務所が実施すべき手続について説明しなさい。

問題 3 監査人として求められる職業倫理に関して、以下の事例をもとに、各問に答えなさい。

問 1

【事例 1】

甲監査法人は、2006年7月段階において、上場準備中のA株式会社（以下、A社という。）から、現在の監査人である乙監査法人に代わって、2007年3月期決算の監査を担当してほしいと打診されており、その交代の要請を受諾する意向である。なお、A社の2006年3月期決算に係る乙監査法人の監査報告書では、無限定適正意見が表明されている。

最近のA社の業績は競合他社の増加等から、上場準備の開始当初から比べると下降気味である。また、A社の資本金は4億円、負債総額は約150億円であり、当面はこのまま推移する見込みである。

A社社長は、経営全般の問題について、かねてから甲監査法人の経営指導のもとで業績改善に取り組んでいる。今回の監査人交代の打診は、A社社長が、これまでの経営指導から甲監査法人の力量を評価したものである。甲監査法人は少人数で関与先も少ないながら、A社社長に対して乙監査法人が提供する業務内容には経営指導が少ないことなどを引き合いに、監査業務の獲得に意欲を示してきた経緯がある。

なお、甲監査法人の社員等（親族を含む）とA社（関係会社を含む）の間には、過去から現在にかけて役員または使用人等であったり、株式を保有または債権・債務を有する等の証券取引法に定める特別の利害関係がないことは確認されているものとする。

(1) 後任監査人の甲監査法人がA社と監査契約を締結するに際して、監査人としての「独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観」を呈すると考えられる例を2つ挙げて説明しなさい。

(2) A社の監査人交代に際して（引継ぎ検討時の質疑応答等も含む）、前任監査人の乙監査法人及び後任監査人の甲監査法人において、職業倫理上の留意点をそれぞれ2つずつ述べなさい。

問2 次のような監査局面において、公認会計士 a 氏が取った行動は、監査人としての職業倫理からみて、どのように評価することができるか。こうした行動を「倫理的に」正しいと考える場合には答案用紙の「ア」に、また正しくないと考える場合には「イ」に丸印を付すとともに、それを選択した論拠について説明しなさい。

【事例2】

B株式会社（以下、B社という。）の証券取引法監査を担当する丙監査法人の監査チームに所属する公認会計士である a 氏は、B社には、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる状況があることを把握した。そこで、このことを監査チームの責任者である公認会計士 b 氏に報告したところ、b 氏からは、丙監査法人にとっての将来の事業上のリスクを考えて、B社との監査契約を今限りで解消することにしたい、との考えが示された。

a 氏は、こうした b 氏の考えには納得できないため、丙監査法人の監査業務に係る審査担当者に対して、b 氏の考えを報告し、今後の対応策についての判断を求めることとした。

■解答用紙■

問題 1

問 1 選択した要素 ()

(1)

(2)

問 2

問題 2

問題 3

問 1

(1)

▪

▪

(2) 前任監査人の留意点

▪

▪

後任監査人の留意点

▪

▪

問2 ア、イ（いずれかに丸印を付すこと）

■解答例■

問題 1

- 問 1 (1) 統制環境は、内部統制に関するすべての者の誠実性と倫理観、職務遂行に必要な能力の定義と適切な人材の確保、取締役会や監査役等の経営者に対する監視機能及び内部統制に対する姿勢、経営者の経営理念と基本的経営方針などからなる。
- (2) 財務諸表監査の社会的信頼性を高めるためには、重要な虚偽表示のリスクの評価が決定的に重要になる。そのため、有効な内部統制の基盤であり、重要な虚偽表示のリスクに影響を与える統制環境が、最も重要である。

問 2 監査人は、ITによる内部統制が、継続して、有効に機能しているかどうかを検討するために、適切なプログラムの変更に係る内部統制によってプログラム変更が行われていること、承認されたプログラムが取引処理に使用されていること、又はその他のITに関する全般統制が有効であることを確かめる。また、アプリケーション・パッケージを使用している場合に、改造や手直しが行われていないことを確かめる。

問題 2 監査事務所は、品質管理のシステムに関する日常的監視及び監査業務の定期的な検証を行い、品質管理のシステムの監視に関する方針及び手続が遵守されていることを確かめなければならない。そして、これらにより発見された不備及び改善すべき事項が、品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者、監査実施の責任者等に伝えられ、必要な措置が講じられていることを確かめる必要がある。

問題 3

- 問 1 (1) ・甲監査法人が監査契約締結後もA社に対する指導業務を継続して提供する場合
 ・A社から継続的に受ける監査報酬が、甲監査法人の収入の大部分を占める場合
- (2) 前任監査人の留意点
- ・後任監査人からの適切な質問及び監査調書の閲覧請求に対して、速やかかつ十分に対応する
 - ・監査業務の引継を行う相手が、非監査会社の後任監査人であることを「監査人予定者の指定に関する通知書」で確認する
- 後任監査人の留意点
- ・貸借対照表項目における期首残高の妥当性についての検討を行うために、必要に応じて前任監査人に質問を行うとともに、監査調書の閲覧を求める
 - ・前任監査人の監査手続の実施結果を利用できるか否かを慎重に検討する

問 2 ア

監査責任者であるb氏は、丙監査法人の事業上のリスクの観点から、B社において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる状況があることを理由として、監査契約の解消をしようとしている。

しかし、本来、公認会計士は、監査及び会計に関する職業専門家として、公共の利益に資するため、その専門能力に基づき誠実かつ公正に業務を行い、社会の健全な発展に寄与することを使命としている。したがって、b氏の、自らの組織の危険への対応を重視するという考えを審査担当者へ報告し、今後の対応策の判断を求めるというa氏の対応は、監査人としての職業倫理に適っていると見える。

■公認会計士審査会から公表された出題の趣旨■

問題 1

問 1

(出題の意図)

内部統制は現代の財務諸表監査存立の前提をなす重要概念であり、しかも、国内外の企業不正の続発に伴い、近時、ますますその重要性を高めつつある。こうした背景のもとで、わが国でも、アメリカにおける監査制度改正との関連で、内部統制にかかる監査基準の改正が進められている。本問は、そうした内部統制についての正しい理解が身についているか否かを問う問題であって、内部統制の構成要素に関して、その内容を問うとともに、内部統制全般にかかわりをもつ統制環境について、その重要性が理解できているか、またその意義はどのようなものかについて問う問題である。

(解答のポイント)

最も重要であると考えられる要素は統制環境である。監査人は内部統制の整備及び運用状況等を検証する際、その構成要素について考慮を払う必要があるが、複数存在する内部統制の構成要素のうち、もっとも包括的かつ基本的なものが統制環境であることを理解していなければならない。つまり、内部統制の構成要素間の関係において、統制環境が他の要素を凌駕する位置づけにあるとの理解がなされていないと本問の正解は導けない。

問 2

(出題の意図)

内部統制に関連する情報システムには、手作業の領域とITに依拠した自動化された領域の両方が存在することが多く、それらの特徴が監査人のリスク評価やリスク対応手続に影響を与えることとなる。本問は、監査人が内部統制の理解や評価を行う際に考慮すべき、手作業及びITが有する内部統制に関する利点やリスクの理解に基づいて、自動化された内部統制の運用テストの基本的な検討項目を問うものである。監査基準委員会報告第29号「企業とその環境の理解および重要な虚偽表示リスクの評価」及び第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」が参考となる。

(解答のポイント)

ITによる内部統制の性質から、システム又はプログラムの信頼性の問題、適切な権限を有する者以外のアクセス、権限外の変更、変更の失敗などのリスクが考えられる。本問は、これらのリスクを想定できるかどうかポイントであり、これらを考慮した場合に、内部統制の有効性に関しては、システム又はプログラムの正当性、正確性、変更の有無等が重要な検討項目となることは、容易に想定できる。その結果、監査人が確かめるべきこととしては、承認されたプログラムが取引処理に使用されていること、プログラムが変更されていないこと、プログラムの変更が適切な内部統制下で行われていること、ITに関する全般統制が有効であること、監査対象期間において未承認のアクセスが発生していないこと等があげられる。

問題 2

(出題の意図)

監査に関する品質管理システムは、方針および手続にかかる規程が整備されているだけでは十分とはいえず、それらの方針及び手続が遵守されなければならない。そこで、品質管理システムにおいて定められた方針及び手続が遵守されているかを確かめる監視の方針及び手続が求められていること、ならびにそれに基づいて実施されるべき手続が理解されているかどうかを問うこととした。「監査に関する品質管理基準」の規定等に基づいて作問した。

(解答のポイント)

監査事務所は、監査の品質管理システムに関する監視と検証にかかわる方針及び手続を定め、これに基づく監視及び検証の結果に応じて必要な措置が講じられていることを確かめなければならない。また、監査業務にかかわる問題点に関する情報に対処する仕組みの構築とその遵守の確認が求められている。これらの手続が的確に理解されていることが必要である。

問題 3

問 1

(出題の意図)

本問は、監査人としての公平普遍性、独立性、職業的懐疑心及び守秘義務等の諸概念について、監査人の交代を題材に事例の形で問うものである。解答に際しては、前任及び後任監査人の双方の立場に係る職業倫理の理解が必要であり、監査基準及び監査に関する品質管理基準の内容のほか、必要な範囲で日本公認会計士協会の倫理規則(第14条)の関連知識が求められる。

(解答のポイント)

- (1) 監査証明業務とマネジメントコンサルティングサービス(非監査証明業務)を同時提供する際の問題、監査事務所からみた関与先の規模や収入割合の問題等が解答のポイントとなる。
- (2) 監査業務の引継に際しては、関与先との守秘義務の解除を前提に、前任監査人及び後任監査人は相互に十分な引継が求められること、監査人の品位を失墜する方法で監査業務を受嘱してはならないこと等の職業倫理が解答のポイントとなる。

問 2

(出題の意図)

単純な監査事例を基に、監査現場での公認会計士が取るべき最も倫理的な対応とは何かについて、説得力をもって説明できるかどうかを問う「考える問題」としての出題である。したがって、解答については、どのような状況を念頭に置くのかにより、解答も異なりうることから、受験生に対して、本当の意味での「自分の頭で考える力」を問うところに主眼がある。

■ 解 説 ■

問題 1

問 1 内部統制の構成要素に関する問題である。

監査基準委員会報告書第 29 号「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」によると、内部統制の構成要素として 5 つの要素が挙げられおり、この 5 つに関しては思い浮かべることができたであろう。しかし、そこからの選択で迷われた方も多くいたと思われる。

この構成要素のうち、とくに「統制環境」は、他のすべての構成要素の基礎であり、社風によって影響され、すべての企業構成員の内部統制に対する意識に影響を与え、経営者の内部統制に対する態度や姿勢を反映するものとされている。したがって、監査人が監査を実施するに際して、内部統制を利用することを前提とする限り、内部統制の各要素それぞれが重要であることは当然なのであるが、「最も重要」と問われた場合は、やはり統制環境を挙げるべきであろう。

問 2 監査基準委員会報告書第 30 号「評価したリスクに対応する監査人の手続」第 46 項からの出題である。

I T 特有のリスクやそれに対する監査人の手続についての問題であるが、模範解答にあるような文章を予め準備できていた方は極めて少数であると思われる。ただし、一般的な解答として、I T 特有のリスクを考慮すれば、解答例に近い、それなりの記述はできたのではないだろうか。

問題 2 監査に関する品質管理基準「第九 品質管理のシステムの監視」からの出題である。

品質管理基準の文言を使って解答する問題なので、本来であれば十分な解答が望まれるところではあるが、問題としての難易度は高いと思われる。品質管理基準をしっかりと読み込んでいた方は解答できたであろうが、解答の内容も抽象的であるため、うまく解答を作り上げることは難しかったはずである。

問題 3

問 1 監査人の交代に関する問題である。

まず、(1)の「独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観」に関しては、問題文を丁寧に分析していけば比較的容易に判断できたであろう。しっかりと得点してほしい問題である。

次に、(2)であるが、監査人の交代については、監査基準委員会報告書第 33 号「監査人の交代」が公表されている（厳密には第 33 号自体は試験範囲の対象外）。この論点は、監査の品質管理に関連するものであり、トピックとなっている論点である。解答例は本報告書第 15 項～第 20 項を参考にした作成したが、内容的に大きくずれていなければ、これ以外の解答も当然に認められる。

問 2 監査人の職業倫理に関する問題である。

公認会計士 a 氏の行動が「倫理的に」正しいか否かを問う問題であるため、公認会計士としての職業倫理と関連させて解答すべき問題である。したがって、手続的な面で a 氏の行動に微妙な点はあるとしても、倫理的には正しいと判断するのが妥当であろう。解答に際しては、公認会計士法第 1 条や倫理規則の文言を用いて説明してほしい。

H18 第七問

財務諸表の監査では、監査を効果的かつ効率的に実施し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、リスク・アプローチに基づく監査の実施が求められている。監査の実施に係る下記の問に答えなさい。

問題 1 監査計画に関して、監査基準は、「監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを評価し、発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない。」（第三 実施基準・一 基本原則 1）と規定している。

この規定に関して、以下の問に答えなさい。

問 1 監査人は、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを財務諸表全体レベルと財務諸表項目レベルの2つのレベルで評価する。このうち、財務諸表全体レベルでの評価の結果、監査計画上の対応が必要となった場合に、どのような全般的な対応をしなければならないか。その具体的な対応を4つ指摘しなさい。

問 2 監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、「詳細な監査計画」を作成しなければならない（監査基準委員会報告書第27号）。「詳細な監査計画」に含まれる事項は何か。3種類の事項を指摘しなさい。

問題 2 監査人は、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、経営者が提示する財務諸表項目に対して、監査要点を設定し、これに適合した十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。これに関して、以下の問に答えなさい。

問 1 監査人は、合理的な基礎を得るために、なぜ監査要点を設定し、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないのか。貴方の考えを簡潔に述べなさい。

問 2 入手する監査証拠は、十分性と適切性を備えたものでなければならない。これに関して、以下について簡潔に答えなさい。

① 十分性と適切性の意味を述べなさい。

② 十分性と適切性の決定に影響を与える事項、及びその影響について具体的に述べなさい。

問題 3 売掛金の残高確認手続について、被監査会社から、決算の早期化を理由に、当該手続の確認基準日を期末日から期末日の2ヶ月前の日に繰り上げて欲しいとの申し入れがあった。この申し入れに関して、監査上の検討事項に係る以下の問に答えなさい。

問 1 売掛金の確認基準日を期末日から期末日の2ヶ月前の日に変更することができる条件又は状況を監査リスクの観点から述べなさい。

問 2 監査人は、売掛金の残高確認手続に追加して、通常、売掛金の期末残高の重要性に鑑み、「特別な検討を必要とするリスク」があると判断する場合には、そのリスクに個別に対応する実証手続を実施しなければならない。

「特別な検討を必要とするリスク」について考慮すべき代表的な3種類の事項又は取引を述べなさい。また、売掛金に係る「特別な検討を必要とするリスク」の具体例について、当該3種類の事項又は取引ごとに1つずつ挙げなさい。

■ 解答用紙 ■

問題 1

問 1

•
•
•
•

問 2

•
•
•

問題 2

問 1

問 2

① 十分性とは、

適切性とは、

②

問題 3

問 1

問 2

事例又は取引	具体例(1つずつ)
	<hr/> <hr/>
	<hr/> <hr/>
	<hr/> <hr/>

■解答例■

問題1

問1

- ・補助者の増員
- ・専門家の配置
- ・適切な監督の実施
- ・適切な監査時間の確保

問2

- ・重要な虚偽表示のリスクを十分に評価するために計画したリスク評価手続、その実施の時期及び範囲
- ・計画したリスク対応手続、その実施の時期及び範囲
- ・一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠するために要求されるその他の監査手続

問題2

問1

財務諸表監査の目的は、財務諸表が企業の状態を適正に表示しているかどうかという命題（適正性命題）を立証することにより達成されるものである。

しかし、監査人が適正性命題を直接立証することは困難である。そこで、監査人は、直接立証できる小さな命題（監査要点）に分解し、この監査要点に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することによって立証し、それらを統合していくことにより、適正性命題を間接的に立証するのである。

問2

- ① 十分性とは、監査証拠の量の問題である。すなわち、監査証拠に量的な面で過不足があってはならないことを意味する。
- 適切性とは、監査証拠の質の問題である。すなわち、監査証拠は監査要点に適合し、証明力を有する必要があることを意味する。
- ② 必要な監査証拠の量は、虚偽表示のリスクの程度によって影響を受け、また、その監査証拠の質によって影響を受ける。つまり、リスクの程度が高いほどより多くの監査証拠が要求され、質が高いほど、少ない監査証拠で済む。
- このように、監査証拠の十分性と適切性は、相互に関連する。

問題3

問1

監査リスクの観点からは、一般に、許容可能な発見リスクの水準を高くしてもよい場合にこのような変更をすることができる。

問2

事例又は取引	具体例(1つずつ)
会計上の見積りや収益認識等の判断に関する事項	貸倒引当金の設定に関する判断に解釈の違いが存在し、かつ監査人とも意見を異にする場合
不正の疑いのある取引	回収金着服による架空債権の存在する可能性が高い場合
特異な取引	関連当事者間での資産の売買取引が通常でない価格で行われている取引

■公認会計士審査会から公表された出題の趣旨■

問題 1 リスク・アプローチのもとでは、重要な虚偽表示のリスクを適切に評価し、その評価結果に応じて発見リスクの水準を設定し、実施する監査手続、その実施の時期及び範囲を決定する。このため、監査計画は、以前とは比較にならないほど重要なものとなっている。本問は、かかる監査計画の重要性に鑑み、その基本的な思考と構成内容についての理解を求めるものである。

問 1 は、財務諸表全体レベルにおいて重要な虚偽表示のリスクが認められた場合について、監査計画上の対応についての理解を問うものである。重要な虚偽表示のリスクが認められた場合、そのリスクの程度に応じて全般的な対応を監査計画に反映させ、監査リスクを一定の合理的な水準に抑えるための対応が求められるが、かかる対応を具体的に理解しているかどうかが解答のポイントである。

問 2 は、監査人が監査リスクを合理的に低い水準に抑え、十分かつ適切な監査証拠を入手するために策定する「詳細な監査計画」に含まれる3種類の項目について監査基準委員会報告書を踏まえた上で理解しているかどうかを解答のポイントとなる。

問題 2 本問は、監査人が意見形成のための合理的な基礎を得ることについて、考慮すべき重要な基礎概念である、監査要点の設定および十分かつ適切な監査証拠の入手の意義を問うとともに、これらが意見形成のための合理的な基礎を入手することとどのように関連するかについての理解を問うものである。

問 1 では、意見形成のための合理的な基礎が、監査要点に適合する監査手続の実施を通じて、十分かつ適切な監査証拠を入手することによって得られるという点についての論理的な関係を明確に理解しているかどうかを解答のポイントである。

問 2 では、十分かつ適切な監査証拠の意味についての理解度を問うために、①では充分性が量的観点、適切性が質的観点であるとともに、適切性が監査要点への適合性と監査要点を証明する強度であること、および②では、充分性と適切性の決定には重要な虚偽表示のリスクの程度が影響を与え、それによって、監査人が入手すべき監査証拠の量と質が変化すること、以上が指摘できるかどうかを解答のポイントである。

問題 3 本問は、現在の監査のフレームワークが監査の実施にあたりどのように適用されているかについて、売掛金を対象にその理解を問うものである。売掛金の確認を取り上げて、確認基準日の決定プロセスを監査リスクの観点から説明できるか否かを問うとともに、平成 17 年の監査基準の主要な改訂事項の一つである「特別な検討を必要とするリスク」について、その代表的な3種類の取引タイプ等とその売掛金に係る具体例を問うものである。

問 1 リスク・アプローチの考え方に基づく確認手続の実施時期の決定について、発見リスクの水準が決定的な要因となっていることを明確に指摘していることが解答のポイントである。

問 2 平成 17 年の監査基準の改訂の主な改正点の一つであり、また、最近の粉飾決算の事例においても「特別な検討を必要とするリスク」として対応すべきであると思われるものがあるので、「特別な検討を必要とするリスク」について、その代表的な取引の種類（取引形態等）を三つ挙げることで、かつ、取引の種類に応じたそれぞれの売掛金に係る具体例を指摘することができるかどうかを解答のポイントである。

■ 解 説 ■

問題 1

問 1 平成 17 年改訂前文、及び監査基準委員会報告書第 30 号「評価したリスクに対応する監査人の手続」第 4 項からの出題である。改訂前文には 3 つ挙げられているため、4 つのうち 3 つに関しては確実に得点してほしい。

問 2 監査基準委員会報告書第 27 号「監査計画」第 16 項からの出題である。確かに、第 27 号では、詳細な監査計画に含まれる事項として、3 種類の事項を規定しているが、ここまでしっかり事前に準備し、かつ正確に解答できた受験生はかなり少ないであろう。したがって、もし解答できなかったとしても大勢に影響はないと思われる。

問題 2

問 1 監査論の最も基礎的な問題である。ほとんどの受験生が確実に得点してくる問題であり、論点を外さず、丁寧に解答していただきたい。他の設問で難しい問題が出題されてしまうと、最終的に受験者の間で差がつくのはこのような基礎的な問題の出来如何による。こういう意味で、やはり基礎的な問題の重要性が高いといえよう。

問 2 監査基準委員会報告書第 31 号「監査証拠」第 7 項からの出題である。報告書上は、充分性についての記述が極めて簡潔なものとなっているが、それを補うような形で解答することが望ましい。本問は①②共に確実に得点してほしい。

問題 3

問 1 監査委員会報告第 72 号「期末日前の実証手続の実施に関する実務指針」からの出題である。確認基準日を早めることにより、期末日に存在する誤謬を監査人が発見できないリスクを増大させる可能性が高まるのであるから、変更の条件もそこから導き出せるはずである。本問も確実に得点してほしい問題である。

問 2 特別な検討を必要とするリスクに関しての問題である。平成 17 年改訂前文に 3 種類の事項又は取引が挙げられており、完答が望まれる。一方、その具体例に関してはその場で考えなければならないが、3 つ挙げることができたのであればそれほど難しくはない。論点を外さず解答できたのであれば得点が期待できるであろう。

H19 第一問

財務諸表監査が社会的に信頼されるためには、財務諸表に含まれる重要な虚偽表示を看過することがないように、効果的な監査業務を実施することが求められる。そのために、監査人には、職業的専門家としての高度な倫理観に支えられた監査業務の適切な遂行と、それを担保するための適切な監査体制の整備等を通じた監査に関する品質管理が求められる。このような視点に立脚して、以下の問題に答えなさい。

問題1 繰延税金資産の回収可能性の評価や、退職給付債務計算における予測数値の利用に代表されるように、現在の財務諸表には従来にも増して見積りの要素が多く含まれている。その結果、監査人は監査業務の実施に際して、多くの難しい問題に直面するようになってきていると考えられる。このような難しさを克服するため、監査人はいかなる対応を講ずる必要があるか。監査の計画と実施の段階、監査意見表明の段階、及び、求められる監査体制に分けて具体的に説明しなさい。

問題2 ある監査チームは、食品を製造販売する上場会社（決算日は3月末日）の監査を担当している。以下の【状況】において、監査人が職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を実施するためには、どのような点に留意すべきか、具体的に述べなさい。

なお、解答の作成に際しては、重要と考える語句を解答文の中から4つ選び、以下の【例】に示したように、当該語句を四角の枠で囲みなさい。ただし、同一語句を複数回用いた場合には、最初に用いた箇所についてのみ枠で囲むものとする。

【例】… **監査調査** は…、… **一般に公正妥当と認められる企業会計の基準** を…

【状況】 会社は、数年前から業績不振に陥っており、1月上旬に、創業者であるオーナー社長が急逝したため、営業担当取締役であった長男が社長に就任した。これに伴い、専務取締役及び常務取締役等の役職者のほとんどが入れ替わり、新社長の元部下で占められるところとなった。

1月下旬に開催された取締役会においては、従来からの主力製品の集中的な販売によって一気に業績回復を図るべく、大々的なキャンペーンの実施が決定された。これを機に、役職者に対しては業績連動型の報酬制度が導入され、また、従業員に対しては厳しい販売ノルマが課せられることとなった。取締役会において、こうした方針に疑義を呈したのは社外監査役のみであった。

なお、この製品は、かつて販路の拡大を行ったものの、返品やクレームが相次いだこともあり、今では、先代の創業社長の頃より長年にわたり懇意にしていた得意先（問屋）への信用販売がほとんどを占めている。

■ 解答用紙 ■

問題 1

監査の計画と実施の段階では、

監査意見表明の段階では、

求められる監査体制としては、

問題 2

A large rectangular area with horizontal dashed lines, intended for writing an answer.

■解答例■

問題1 監査の計画と実施の段階では、監査人は、監査を効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を策定・作成するとともに、適切なリスク評価手続及びリスク対応手続を実施する必要がある。

会計上の見積りに関しては、特別な検討を必要とするリスクとして、それが財務諸表における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確認するための実証手続の実施、及び、必要に応じて内部統制の整備状況の調査や運用状況の評価を実施することが求められる。また、会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

監査意見表明の段階では、監査人は、監査意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。また、監査報告書の発行前に、監査調書の査閲や監査実施者間の討議を通じて、十分かつ適切な監査証拠が入手されていることを確かめなければならない。また、監査上の判断の相違が生じている場合、その監査上の判断の相違を解決しなければならない。

求められる監査体制としては、監査事務所レベル及び監査の実施者レベルという2つのレベルが挙げられる。

監査事務所は監査業務の質を合理的に確保するために、品質管理のシステムを適切に整備し、運用しなければならない。また、その実効性の確認をしなければならない。また、監査実施の責任者は、監査事務所が設けた品質管理のシステムに準拠して、監査業務を行わなければならない。

問題2 まず、被監査会社では、役職者のほとんどが入れ替わり、新社長の元部下で占められていることから、監査人は **内部統制** の有効性に留意しなければならない。本来、取締役会は、経営者の監視を通じて、財務報告の信頼性、事業経営の有効性及び効率性及び事業経営に係る法令遵守等について合理的な保証を提供する内部統制が構築され維持されていることを確保する責任を有するものであるが、その責任が十分に果たせない状況にある可能性があるためである。

次に、大々的なキャンペーンの実施に伴って、役職者に対しては業績連動型の報酬制度が導入され、従業員に対しては厳しい販売ノルマが設定された。そのため、監査人は **経営者不正** 及び **従業員不正** の発生可能性という点に留意が必要となる。業績連動型の報酬制度は、会社の業績が個人財産に影響を及ぼすことになるため、不正な財務報告を行う動機につながるおそれがあり、また、厳しい販売ノルマの設定は、従業員がその圧力に耐えられず、押し込み販売を行ったり、架空売上が計上する可能性があり、やはり不正な財務報告につながるおそれがあると考えられるためである。

さらに、主力製品については、そのほとんどが長年にわたり懇意にしている得意先への信用販売となっていることから、監査人は **売上や売掛金の実在性** という監査要点に特に留意しなければならない。先代から継続して取引のある得意先との関係から、実際に取引が行われていなくても、取引相手との融通により架空売上が計上され、利益操作に利用されるおそれがあるためである。

■公認会計士審査会から公表された出題の趣旨■

問題1 今日の監査業務が抱える難しさのうち、特に平成19年当時の新会計基準の導入により制度化された見積りの判断の介在する情報を前提に、監査人が監査業務の品質を確保するために必要な対策について、具体的な局面に即して説明できるかどうか、広範囲な視点からの思考力を問う。

繰延税金資産の回収可能性、退職給付債務計算における予測数値など、財務諸表には従来にも増して会計上の見積りを要する要素が多く含まれている。このことは、監査対象である財務諸表の情報としての質の変化をもたらしていることから、監査の品質確保という観点から、とくに留意すべき事項となっている。本問は、監査の計画と実施、監査意見の表明、及び監査体制の整備という観点から、監査人としてこの問題にいかに対応すべきかを体系的に論述できる能力があるかどうかを試す問題である。

問題2 監査人が重要な虚偽表示リスクを評価する際に監査上留意すべき点について、特定の状況を踏まえ、自らの問題意識を明確にした上で、整理して論述できるかどうかの能力を問う。

被監査会社の経営環境の急激な変化が生じた場合、監査人は、職業的専門家としての懐疑心を高め、監査の品質確保に十分な注意を払わなければならない。本問は、経営トップの急な交代と経営方針の変更に伴う経営環境の変化が生じた事例を想定し、重要な虚偽表示リスクの評価に際して、どのような点に留意すべきかについて、職業的専門家としての懐疑心という観点から論点を整理しながら、体系的に論述できる能力があるかどうかを試す問題である。

■ 解 説 ■

問題 1 H19年度の監査論の問題の中で一番の難問がこの問題である。

自信を持って解答できた方は少数だと思われるが、これまで監査論で学習してきたことを自分の言葉で記述できれば十分であろう。

本問では、監査の全体像が体系的に理解できていたかどうかポイントとなるが、いかなる対応を講ずる必要があるかについての具体的な説明が求められており、少ない解答スペースでどの程度まで解答するかで悩まれた方が多くいたはずである。しかし、本問は問い方もかなり抽象的であるため、採点も弾力的なものになることが予想される。

解答パターンとしては、①監査の計画と実施の段階、②監査意見表明の段階、③求められる監査体制のそれぞれについて、基本的な考え方を示したうえで具体例を挙げるパターンも考えられるし、あるいは、より実務的な視点から監査人のとるべき対応を具体的に解答するパターンもあるであろう。自分の知識を最大限に活用し、解答を作り出していく必要がある問題である。

問題 2 現場対応型の事例問題である。このような問題では、単に暗記したことを答案に書き出すだけでは得点にはつながらない。丁寧な事例の分析と、問われていることに素直に答える姿勢が重要となる。

本問では、問題文で示されている【状況】自体が、それほど複雑ではないため、指摘すべき問題点については比較的容易に判断できたのではないだろうか。

なお、解答の作成に際して、重要な語句を4つ挙げるのが求められているが、指摘すべき語句については、解答で挙げた4つの他にもいくつか候補が考えられる。例えば、「コーポレート・ガバナンス」、「内部牽制」、「統制環境」、「不正リスク要因」、「利益操作」等であるが、これらの語句を挙げても正解となるであろう。そういった意味では、本問も絶対的に正しい解答があるというわけではなく、さまざまな解答が考えられる問題であったということができる。

具体的にみていくと、指摘すべき問題点として、「役職者のほとんどが入れ替わり、新社長の元部下で占められるところとなった」こと、「役職者に対しては業績連動型の報酬制度が導入」されたこと、「従業員に対しては厳しい販売ノルマが課せられることとなった」こと、「先代の創業社長の頃より長年にわたり懇意にしていた得意先（問屋）への信用販売がほとんど」であること、の4つが挙げられる。なお、業績不振等の理由から継続企業の前提についても検討の余地があるであろう。