

# 監 査 論

## 講 評 (第 1 問・第 2 問)

今回の論文式本試験の出題形式は、例年通り、第 1 問が理論問題、第 2 問が事例問題であった。第 1 問の問題 1 では「経営者確認書を入手することの意義」、「監査サンプリングと特定項目抽出による試査の相違点」、「監査要点を設定する理由」が出題されたが、通常の講義や論文グレードアップ答練で全て取り扱っている論点であったため、ここでの出来が合否に大きく影響したと考えられる。このような問題を取りこぼすことの無いようにして頂きたい。第 1 問の問題 2 では「重要な虚偽表示リスクの評価が暫定的となる理由」が問われたが、暫定的という言葉からリスク評価が更新されることを思い浮かべられれば、ある程度解答できたのではないかと思われる。さらに、第 1 問の問題 3 ではグループ監査に関する論点が出題されたが、論文プレ答練を思い出しながら、監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」を参照すれば、こちらも解答を記載することは十分可能であった。

一方、第 2 問では、問題文の【資料】の情報量が少ないため詳細が読み取れず、具体的な解答を作成することが困難な問題が多かった。このような問題では、財務会計論の知識を駆使しながらその場で考えて記述することが重要であり、関連する内容を少しでも記述することができれば、配点の対象となる可能性が高い一方で、完璧に解答することは難しいため、受験生間で得点差はあまり生じなかったと推測される。

以上より、第 1 問は可能な限り得点できるように慎重に解答を作成し、一方で、第 2 問では、白紙を避け、分かる部分を端的に記述し、効率的に解答することがポイントであったと考えられる。

論文式本試験では、単なる暗記ではなく、内容を理解して学習してきた受験生が得点できる良問が継続的に出題されている。特に、今年の問題は難しすぎず易しすぎないという点で、しっかりと学習を継続してきた受験生が報われる出題内容であったと思われる。

論文グレードアップ講座の講義、論文プレ答練及び論文グレードアップ答練をしっかりと身に付けることができれば、本試験で高得点を取ることが十分可能だとの思いを改めて強くした。是非提供された内容を信じて安心して学習を続けて頂きたい。

# 第 1 問 答案用紙<1>

## (監 査 論)

### 問題 1

#### 問 1

二重責任の原則とは、財務諸表作成責任は経営者にあり、意見表明責任を監査人が負うという責任分担原則であり、財務諸表監査の前提として守られなければならない原則である。監査人が経営者から経営者確認書を入手することには、監査の最終局面において、経営者に財務諸表作成責任を果たしたと判断している旨の陳述を求めることで、こうした両者の責任分担関係について経営者に正式な確認を求めるという意義がある。

#### 問 2

##### <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：監査人は、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で、母集団の特性を表す代表的なサンプルを抽出しなければならない。

②特定項目抽出による試査：企業の理解や重要な虚偽表示リスク、母集団の特性などを考慮したうえで、監査人の判断により、高額の項目又は他の特性を示す項目□一定金額以上の全ての項目、情報を入手するための項目といった一定の特性を持つ項目を抽出する。

##### <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：監査サンプリングにおいて、監査人は、母集団から抽出したサンプルの特性に関する監査証拠を入手して評価することで、当該母集団に関する結論を形成する。詳細テストでは、母集団全体の虚偽表示額を推定しなければならず、運用評価手続では、サンプルの逸脱率を母集団全体に対する推定逸脱率とみなすことができる。

②特定項目抽出による試査：特定項目抽出による試査によって抽出した項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたる一定の特性を推定することはできない。したがって、特定項目抽出による試査では、非抽出項目に対して必要に応じて他の監査手続を適用し、両者の結果を総合的に勘案して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

財務諸表の適正性は大局的・抽象的な命題であり、直接立証することは困難である。そこで、監査人は、適正性命題を分解し、直接立証可能な小さな命題である監査要点を設定し、各監査要点を立証し、これらを積み上げ、総括的に吟味することにより最終的な立証目標である適正性命題を間接的に立証することになる。以上より、監査人は、財務諸表の適正性に関する意見を表明するために、監査要点を設定しなければならない。

### 問題 2

監査人は、運用評価手続の実施により、当初の想定と異な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場合や、実証手続の実施により、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など、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する新たな情報を入手することがある。この場合、監査人は、リスクの識別及び評価を修正しなければならない。このように、監査人による重要な虚偽表示リスクの評価は、リスク対応手続の実施結果により修正されることがあるため、監査意見の形成に至るまで暫定的となる。

### 問題 3

#### 問 1

構成単位の監査人は、構成単位に関する直接的な知識及び経験や、現地の法令、商慣行等といった構成単位的环境について知識を有する。そのため、構成単位の監査人を関与させることは、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構成単位でグループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが生じ得る領域を的確に理解する上で役立つ。

#### 問 2

グループ監査における発見リスクには、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に加え、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る。このため、構成単位の監査人の作業への十分かつ適切な関与と、双方向のコミュニケーションが重要視される。

## 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 請求書や納品書に基づき、仕入取引の計上漏れを確かめる。

適用する監査手続② X社に対して仕入取引に係るブランクの確認依頼を実施する。

#### 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 実地棚卸の立会において製品を実査し、製品の状態等を確かめる。

適用する監査手続② 担当者への質問・関連資料の閲覧により製品の滞留状況を確かめる。

### 問題2

#### 問1

固有リスク：輸入商品は、取引条件により商品到着前に在庫計上すべき場合がある等、現物がなくても在庫計上されるため、意図的に操作されやすく、固有リスクは相対的に高い。

貸借対照表との関係：商品在庫の架空計上や過大計上により、実在しない商品在庫が棚卸資産残高に計上される、あるいは、実際よりも過大な金額が棚卸資産残高に計上されるといった重要な虚偽表示リスクと関係する。

損益計算書との関係：商品在庫の架空計上や過大計上により、損益計算書の売上原価は相対的に小さくなるため、その結果として利益が過大計上されるといった重要な虚偽表示リスクと関係する。

#### 問2

内部統制① 在庫管理担当者を短期間でローテーションする。

内部統制② 期末時点の未着在庫について、担当者以外の者が期末日後の入荷を確かめる。

#### 問3

商品在庫の棚卸立会に当たっては、特定の倉庫だけではなく、複数の倉庫の棚卸に同時に立会うこととし、未着の商品については、船荷証券などの輸入取引の根拠書類を閲覧したうえで、期末日後の商品の入荷の事実について、実査や関連書類の閲覧により確かめる。

## 第2問 答案用紙<2> (監査論)

### 問題3

#### 問1

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社の関係など、S社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。

#### 問2

**共通点①** 監査人が責任を負うため、原則、監査報告書に他の監査人の利用を記載しない。

**共通点②** 職業的専門家としての能力と会社からの独立性を確かめる必要がある。

**相違点①** 受託会社監査人は、内部統制に限定して保証報告書を提出するが、子会社の監査人は、監査の全ての段階で関与する可能性がある。

**相違点②** 監査人は、受託会社監査人を利用する場合と異なり、子会社の監査人を利用する場合には、子会社の監査人の作業に十分かつ適切に関与することが求められる。

**相違点③** 監査人と受託会社監査人とのコミュニケーションは、通常、委託会社と受託会社を通じて実施されるが、子会社の監査人とのコミュニケーションは直接実施される。

# 第1問 解説

## 問題1

### 問1

経営者確認書とは、特定の事項を確認するため又は他の監査証拠を裏付けるため、経営者が監査人に提出する書面又は電磁的記録による陳述をいう（監基報 580「経営者確認書」第6項）。

経営者確認書における確認事項は監基報 580「経営者確認書」に次のように規定されている。

9. 監査人は、経営者に対して、監査契約書に記載されたとおり、適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成する責任（適正表示の枠組みの場合、作成し適正に表示する責任）を果たした旨の経営者確認書を提出するように要請しなければならない。

10. 監査人は、経営者に、以下の事項について記載した経営者確認書を提出するように要請しなければならない。

(1) 監査契約書において合意したとおり、経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している又は監査に関連して監査人が依頼した全ての情報及び情報を入手する機会を監査人に提供した旨

(2) 全ての取引が記録され、財務諸表に反映されている旨

12. 他の監査基準報告書においても経営者確認書の入手が要求されている事項がある。監査人は、これらの監査基準報告書で要求されている確認事項に加えて、財務諸表又は財務諸表における特定のアサーションに関連する他の監査証拠を裏付けるため、その他の事項について経営者確認書を入手する必要があると判断した場合、当該確認事項についての経営者確認書を提出するように要請しなければならない。

財務諸表監査制度において、経営者は適正な財務諸表を作成する責任を負い、監査人は財務諸表の適正性について意見表明する責任を負っており、両者は責任を分担する関係にある（二重責任の原則）。

監査人は、監査期間中に、経営者がこの財務諸表作成責任を果たしたことについて監査証拠を入手するが、経営者がその責任を果たしたと判断している旨の陳述を監査の最終局面で入手しなければ十分ではない。ここに、経営者確認書を入手する意義がある。監基報 580「経営者確認書」の次の規定が参考になる。

A7. 監査人は、監査期間中に、経営者が第9項及び第10項に記載した責任を果たしたことについて監査証拠を入手するが、経営者がその責任を果たしたと判断している旨の確認書を入手しなければ十分ではない。これは、監査人は、経営者が、その責任についての認識と理解に関する合意に基づき財務諸表を作成、表示し、監査人に情報を提供したかどうかについて、その他の監査証拠のみから判断することはできないためである。例えば、監査人は、監査契約書において合意した全ての関連する情報を提供したかどうかについて経営者に質問し、それについて確認しなければ、経営者がそのような情報を監査人に提供したと結論付けることはできない。

### 問2

試査は、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に分類される。

監査サンプリングとは、監査人が監査対象となった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、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で、母集団内の100%未満の項目に監査手続を適用することをいう（監基報 530「監査サンプリング」第4項(1)）。監査サンプリングによる試査の場合、監査人は、母集団の特性を表すサンプル（偏向が回避された代表的なサンプル）を抽出する（監基報 530「監査サンプリング」A12

項)。

こうした抽出方法を行うため、監査サンプリングによる試査では、母集団の中から抽出されない母集団の残余部分に関する監査証拠も得られることとなる。監査人は、母集団から抽出したサンプルの特性に関する監査証拠を入手して評価することで、当該母集団全体に関する結論を形成する（監基報 530「監査サンプリング」A4 項）。詳細テストでは、母集団全体の虚偽表示額を推定しなければならず、運用評価手続では、サンプルの逸脱率を母集団全体に対する推定逸脱率とみなすことができる（監基報 530「監査サンプリング」第 13 項、A20 項）。

これに対して、特定項目抽出による試査とは、実証手続の実施に当たり、母集団に含まれる特定項目を抽出し、アサーションに関連する虚偽表示が含まれているかどうかを直接的に立証することを目的とする試査をいう（監基報(序)「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」）。監基報 500「監査証拠」に次のように規定されている。

A54. 監査人は、母集団から特定項目を抽出することを決定することがある。この決定をするに当たって、監査人は、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する。監査人の判断による特定項目の抽出は、ノンサンプリングリスクを伴う。抽出される特定項目には、以下のものを含むことがある。

- ・ 高額の項目又は他の特性を示す項目

監査人は、高額の項目、又は他の特性を示す項目（例えば、疑いのある項目、通例でない項目、特にリスクが高い項目、又は過去に誤謬の発生した項目）を、母集団の中から特定項目として抽出することを決定することがある。

- ・ 一定金額以上の全ての項目

監査人は、取引種類又は勘定残高の合計金額の大きな割合を検討するため、一定金額を超える項目を試査することを決定することがある。

- ・ 情報を入手するための項目

監査人は、企業の特徴又は取引の性質などの情報を入手するために、項目を検討することがある。

特定項目抽出による試査では、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たうえで、母集団から高額の項目又は他の特性を示す項目や一定金額以上の全ての項目、情報を入手するための項目等を監査人の判断により抽出する（監基報 500「監査証拠」A54 項）。

そのため、母集団の残余部分に関する監査証拠を得ることはできず、実施した手続の結果から、母集団全体の特性を推定することはできない（監基報 500「監査証拠」A55 項）。特定項目抽出による試査の場合、抽出されなかった残余部分については必要に応じて他の監査手続を適用し、その結果と、特定項目に対して監査手続を適用した結果を総合的に勘案して母集団に対する結論を形成する。

### 問 3

財務諸表監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。そのため、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適正性命題を立証することが、監査人の目標となる。しかし、適正性命題は大局的・抽象的であるため、監査人が直接立証することは困難である。そこで、監査人は、適正性命題を直接立証できる監査要点に分解し、各監査要点を立証し、これらを積み上げ、総括的に

吟味（総合的な観点から評価）することにより、最終的な立証目標である適正性命題を間接的に立証することになる。

## 問題 2

監査人は、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎を得るために、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する（監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 10 項、第 12 項）。すなわち、当初の重要な虚偽表示リスクの評価は、通常、リスク対応手続よりも先に行われる。

ただし、監査人は、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、リスクの識別及び評価を修正しなければならない（監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 36 項）。この点、監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び監基報 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」に次のように説明されている。

### 監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

A221. 監査人は、監査期間中に、当初のリスク評価の基礎となった情報と大きく異なる新しい又はその他の情報に気付くことがある。

例

監査人は、企業のリスク評価において、内部統制が有効に運用されていると想定していたにもかかわらず、運用評価手続の実施により、監査期間中の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、監査人は、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。こうした状況においては、当初のリスク評価結果は企業の実態を適切に反映しておらず、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る。（以下省略）

### 監基報 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

A59. 財務諸表監査は、累積的かつ反復的なプロセスである。そのため、監査人は、立案した監査手続を実施するに従い、入手した監査証拠により他の立案した監査手続の種類、時期及び範囲を変更することがある。

また、監査人は、リスク評価の基礎となった情報と著しく異なる情報に気付くこともある。例えば、以下のような場合である。

- ・実証手続によって虚偽表示を発見した場合、その程度によっては、リスク評価に係る判断を変更することがある。また、内部統制の重要な不備を示すこともある。
- ・会計記録の矛盾、証拠の矛盾又は紛失に気付くことがある。
- ・財務諸表の全般的な結論を形成するための分析的手続によって、それまで認識していなかった重要な虚偽表示リスクに気付く場合がある。

これらの場合には、監査人は、再評価した重要な虚偽表示リスク及び重要な取引種類、勘定残高又は注記事項と関連するアサーションへの影響に基づき、立案した監査手続の再検討が必要となることがある。（以下省略）

すなわち、監査人による重要な虚偽表示リスクの評価は、リスク対応手続の実施結果により修正されることがあるため、監査意見の形成に至るまで暫定的な性質を有している。



### 問題 3

#### 問 1

グループ監査とは、グループ財務諸表の監査をいう（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 14 項(7)）。グループ財務諸表とは、複数の企業又は事業単位の財務情報を含む、以下の連結プロセスを通じて作成された財務諸表をいう（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 14 項(11)）。

- ① 連結又は持分法による会計処理
- ② 親会社を有しないが共通の支配下にある、又は共通の経営者の下にある企業又は事業単位の財務情報に係る結合財務諸表の表示
- ③ 企業又は事業単位（例えば、支店又は部門）に関する財務情報の集計

構成単位とは、グループ監査における監査手続の計画及び実施を目的として、グループ監査人により決定される企業、事業単位、機能若しくは事業活動又はそれらの組合せをいい、構成単位の監査人とは、グループ監査の目的で構成単位に関連する監査の作業を実施する監査人をいう（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 14 項(2)(3)）。

グループ監査人は、グループ監査において、構成単位の監査人に情報を提供させ、又は監査の作業を実施させることがある。構成単位の監査人は、グループ監査人よりも構成単位及びその環境（現地の法令、商慣行、言語、文化等）についての経験が豊富で、深い知識を有している場合がある。そのため、構成単位の監査人を関与させることによって、グループ監査人は、事業活動とそれに関連するリスク及び企業又は事業単位でグループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが生じ得る領域を理解することができ、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を適切に行うことができる（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 7 項、A109 項）。

#### 問 2

グループ監査でも個別財務諸表の監査でも、監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクから構成される（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 8 項）。発見リスクとは、虚偽表示が存在し、その虚偽表示が個別に又は他の虚偽表示と集計して重要になり得る場合に、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が監査手続を実施してもなお発見できないリスクをいう（監基報 200「財務諸表監査における総括的な目的」第 12 項(15)）。ただし、グループ監査では、グループ監査人が全ての作業を行うとは限らず、構成単位の監査人も関与することが多いので、グループ監査における発見リスクには、① 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、② グループ監査人が当該虚偽表示を発見できないリスクの両方が含まれることになる（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 8 項）。

グループ監査の発見リスクの性質を考慮すると、グループ監査人は、構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与し、構成単位の監査人との間で双方向のコミュニケーションを行うことが必要である。監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」の次の規定が参考になる。

8. 監査リスクは、重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの二つから構成される。グループ監査における発見リスクには、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に加えて、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る。したがって、本報告書は、グループ監査責任者又は該当する場合にグループ監査人が、構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与することを要求し、また、グループ監査人と構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションの重要性を強調している。さらに、本報告書は、グループ監査人が構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査

関の内容、時期及び範囲を決定するに当たり考慮する事項を記載している。

## 第2問 解説

### 問題1

一般論として、企業は、利益を過少計上するよりも利益を過大計上する可能性が高いと考えられる。利益の過大計上は、資産・収益の過大計上や負債・費用の過少計上を通じて行われることが多いので、資産・収益については実在性の検証、負債・費用については網羅性の検証が重視される。また、評価損や減損損失を計上する可能性がある資産については、それらの損失計上を回避する可能性が考えられるので、評価（の妥当性）の検証が重視される。

したがって、本問の仕入取引の関連するアサーションとしては、網羅性が挙げられる。仕入取引の網羅性を立証する手続としては、請求書・納品書などの仕入取引に関する証憑に基づき、仕入取引について計上漏れがないかを確かめることが考えられる。また、仕入取引の網羅性を重点的に検証するには、X社に対してブランクの確認依頼を実施する（※）ことが考えられる。

#### ※ブランクの確認依頼

確認とは、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体により、監査人が確認の相手先である第三者（確認回答者）から文書による回答を直接入手する監査手続をいう（監基報 505「確認」第5項(1)）。

確認には、積極的確認と消極的確認の2種類がある。積極的確認とは、確認回答者が、確認依頼の情報に同意するか、又は不同意かを示したり、依頼された情報を提供することにより、監査人に直接回答する方法をいい、消極的確認とは、確認回答者が確認依頼で提供された情報に同意しない場合にのみ、監査人に直接回答する方法をいう（監基報 505「確認」第5項(2)(3)）。消極的確認は、単独の実証手続として利用できる条件が限られており、通常は積極的確認を実施する。

積極的確認の場合、送付する確認状に、被監査会社で認識している金額を記載しておき、先方に同意か否かの回答を求める方法によることが多いが、被監査会社で認識している金額を記載しない状態（ブランクの状態）で確認状を送付し、先方に金額や情報の記入を求める方法もある。このブランクの確認依頼を行うと、被監査会社で計上漏れとなっている取引や残高があっても、それについて先方が正しく回答する可能性が高まるため、網羅性を重視して検証したい場合に適している。ただし、ブランクの確認依頼は、先方に多くの作業が要求されるため、回答率が低くなることがある（監基報 505「確認」A5項）。

一方、本問の製品残高の関連するアサーションとしては、評価（の妥当性）や実在性が挙げられる。製品残高の評価（の妥当性）を検証する手続としては、実地棚卸の立会において製品を実査し、製品の状態等を確かめたり、担当者への質問や関連資料（製品が計上されてからの期間がわかる資料や期末日後の販売状況がわかる資料など）を閲覧して製品の滞留状況を確認したりすることで、評価損の計上要否を検討することが考えられる。

関連するアサーションとして実在性を挙げた場合は、実施棚卸の立会において製品を実査し、その実在性を確かめることなどを記述できればよい。

監査手続については様々な解答が考えられるため、アサーションと整合する内容の監査手続を記述できれば配点対象となる可能性が高い。

## 問題 2

### 問 1

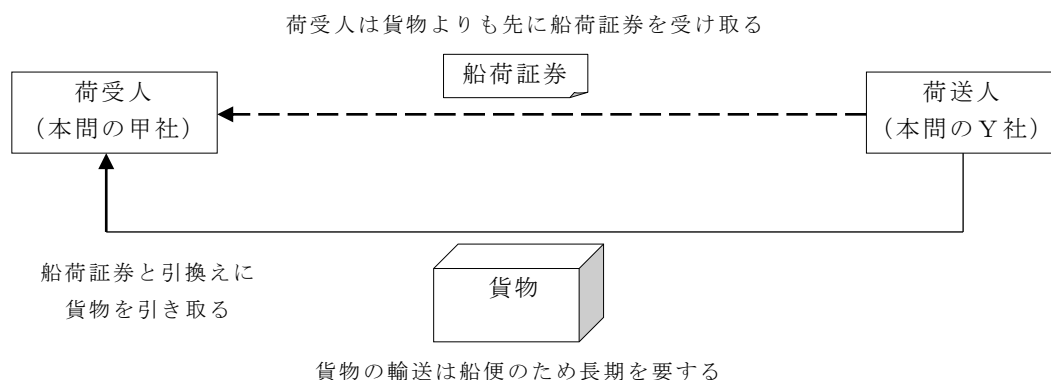
本問では、輸入商品について、どのような場合に重要な虚偽表示リスクの原因となる可能性があるかが問われているものの、問題文の【資料】からその詳細は読み取れず、具体的な解答を作成することは難しい。解答例では、現物が到着していなくても在庫計上されることがあるという輸入取引の性質(※)に着目し、在庫の操作が行いやすい点を指摘した。この場合、商品在庫(棚卸資産)について架空計上や過大計上が想定され、結果として、売上原価が過少計上されるので利益の過大計上となることが考えられる。

本問は様々な解答が考えられるため、輸入取引を前提とした記述ができれば柔軟に配点される可能性がある。

#### ※輸入取引と船荷証券

海上運送においては、多くの場合、船荷証券(B/L; Bill of Lading)が利用される。

船荷証券は、船会社が荷送人から貨物を受け取ったときに発行される。船荷証券は、船会社が貨物を受け取ったことを証明する貨物受取証としての役割や、船会社と荷送人との間の運送契約書としての役割を持つだけでなく、貨物の引渡請求権を表象する有価証券としての役割も持っている(したがって、裏書することで他者に譲渡することも可能である)。船荷証券は、輸入港で貨物を引き取る際に必要な貨物引取証の役割も果たす。



荷受人は、船荷証券を受け取った時点で、商品と同等の資産を取得したのものとして、未着品を計上する会計処理を行う。すなわち、現物が手元に到着していなくても在庫を計上することになる。

### 問 2

本問の不正の具体的な内容は不明であるものの、不正が生じた要因は「一人の担当者が、長年にわたって」輸入在庫を管理していたことにある。

こうした不正を防ぐ内部統制としては、一人が長期にわたって同一の業務を行うことがないよう、担当者を短期間でローテーションすることが考えられる。また、期末日時点で未着の商品在庫について、別の担当者が期末日後の入荷を確かめるなど、担当者間での牽制を働かせることが考えられる。

### 問 3

商品在庫に関して不正が行われているため、監査人は、商品在庫の棚卸立会にあたり、特定の倉庫だけではなく、複数の倉庫の棚卸に同時に立会うべきである。また、未着の商品については、船荷証券などの輸入取引の根拠書類を閲覧したうえで、期末日後の商品の入荷の事実について、実査や関連書類の閲覧により確かめるべきである。

また、輸入在庫の増減等について分析的手続を実施すること等を記述しても配点される可能性がある。

### 問題 3

#### 問 1

企業は、その事業活動の一部を外部に委託することがある。受託会社の提供する業務とそれらに対する内部統制が、委託会社の財務諸表の作成に関連する情報システムの一部を構成している場合には、当該業務は、委託会社の財務諸表監査に関連する。本問では、甲社が、特定の勘定残高に係る決算・財務報告の業務の一部をS社に委託していることから、受託会社であるS社の提供する業務とそれらに対する内部統制が、委託会社である甲社の財務諸表の作成に関連する情報システムの一部を構成しているといえ、当該業務は、甲社の財務諸表監査に関連することになる（監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第2項、第3項）。

このような場合、委託会社監査人（本問の甲社監査人）は、委託会社（本問の甲社）の財務諸表監査にあたり、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るため、受託会社（本問のS社）の提供する業務の種類と重要性、及びそれらが委託会社の内部統制システムに与える影響について理解し、当該リスクに対応する監査手続を立案し実施する必要がある（監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第6項）。

委託会社監査人が、受託会社の提供する業務及び内部統制を理解する際の具体的な内容は、監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」に次のように規定されている。

8 監査基準報告書 315 第 18 項に従って委託会社を理解する場合、委託会社監査人は、委託会社がその事業運営において、以下を含め、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。

- (1) 受託会社が提供する業務の内容と委託会社にとっての当該業務の重要性（委託会社の内部統制に与える影響を含む。）
  - (2) 受託会社が処理する取引、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
  - (3) 受託会社の活動と委託会社の活動との相互関連の度合い
  - (4) 受託会社が引き受ける活動に関する契約条項を含む、委託会社と受託会社の関係
10. 委託会社監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために、受託会社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが委託会社の内部統制システムに与える影響に関して、十分な理解を得たかどうかを判断しなければならない。

解答例は第8項を参照して作成したが、解答行数が短いことも考慮すれば、第10項を参照し下記のように簡潔に記述してもよい。

【別解】甲社監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために、受託会社であるS社が提供する業務の内容と重要性、及びそれらが甲社の内部統制システムに与える影響に関して、十分に理解しなければならない。

## 問 2

受託会社は、「受託会社のシステムに関する記述書及び内部統制のデザインに関する報告書」(監基報 402 において「タイプ 1 の報告書」と呼称)、又は、「受託会社のシステムに関する記述書並びに内部統制のデザイン及び運用状況に関する報告書」(監基報 402 において「タイプ 2 の報告書」と呼称)の発行を、受託会社監査人に依頼することがある。これらの報告書が利用可能か否かは、一般的に、受託会社と委託会社間の契約に、受託会社による当該報告書の提供に関する条項が含まれているかどうかにも依存する(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第 7 項(8)(9)、A14 項、A15 項)。本問の保証報告書は、タイプ 2 の報告書に相当する。

タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書はいずれも、委託会社監査人が、受託会社の提供する業務に関連する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための十分な理解を得るに当たり、役立つことがある。また、タイプ 2 の報告書は、受託会社の内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠として利用できることがある。なお、タイプ 1 の報告書は、内部統制の運用状況について報告するものではないため、内部統制の運用状況の有効性に関しては証拠を提供しない(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第 11 項(1)、第 15 項(1)、A20 項)。

監査人が受託会社監査人の業務を利用する場合でも、子会社の監査人を利用する場合と同様に、監査人自身の責任が軽減されるものではなく、監査人は表明する監査意見について単独で責任を負う。したがって、原則として、監査報告書においてその利用について言及しないこととされている(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第 20 項、監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 53 項)。

また、監査人が受託会社監査人の保証報告書を監査証拠として利用する場合には、受託会社監査人の職業的専門家としての能力と受託会社からの独立性を確かめる必要がある(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第 12 項(1))。子会社の監査人を利用する場合も、子会社の監査人が適性及び適切な能力を有しているかどうか、独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守しているかどうかを確かめる必要があり(監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 26 項(1)、第 25 項(2))、この点も共通する。

ただし、両者は次の点では相違する。

まず、受託会社監査人の保証報告書は、内部統制のデザインや運用状況に関するものであり、委託会社監査人がこの保証報告書を監査証拠として利用するのは、それに関する局面に限定される(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」第 11 項(1)、第 15 項(1))。これに対し、グループ監査において子会社の監査人を関与させる場合は、監査の全ての段階に関与させることができる(監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」A132 項)。

また、受託会社監査人は、委託会社の財務諸表監査において監査手続を実施する者ではない(監査チームのメンバーではない)ため(監基報 220「監査業務における品質管理」第 12 項(4))、委託会社監査人が受託会社監査人の作業自体に直接関与することはない。これに対し、グループ監査においては、子会社の監査人は監査チームのメンバーであり、グループ監査人は、子会社の監査人の作業に十分かつ適切に関与することが求められる(監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 8 項、第 23 項等)。

さらに、委託会社監査人と受託会社監査人の間には直接的な関係がないことが多く、両者の間のコミュニケーションは、通常、委託会社と受託会社を通じて実施される(監基報 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」A9 項)。これに対し、子会社の監査人は監査チームのメンバーであり、グループ監査人と子会社の監査人とのコミュニケーションは直接実施される(監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 8 項、第 45 項等)。

相違点については様々な視点で記述できるので、解答例通りでなくても両者の違いを端的に指摘できれば配点される可能性が高い。