

監査論

講評 (第1問・第2問)

出題形式は、従来通り、第1問が理論問題、第2問が事例形式の問題であった。

第1問は、「財務諸表監査の必要性」、「監査の目的」、「不正リスク対応基準」からの出題であり、大部分が監査論で最初に学習する財務諸表監査総論の内容と、監査基準の改訂前文や不正リスク対応基準の設定前文の内容から出題されている。どの問題も非常に基本的な内容からの出題であったため、通常講義をしっかりと受講され、論文プレ答練や論文グレードアップ答練を十分に復習された受験生にとっては、解答し易かったかもしれない。ただし、このような問題は、思ったほど正確に解答できていないことも多く、それ故、受験生間での差が付き易い。このため、このような基本的な問題ほど、じっくり丁寧に解答することが求められる。

第2問は、事例が与えられた上で、「特別な検討を必要とするリスク」及び「特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続」に関する問題が出題された。この第2問は、事例の量も少なく、一見すると、例年の第2問よりも解答し易そうに思えるが、問題1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ない理由」や、問題2問1「減損損失の測定に対する監査手続」、問2「重要な虚偽表示が存在する場合の意見形成プロセス」については、監基報を参照できるものの、試験会場で考えてまとめる必要があったため、時間内に正確な解答を記述するのは難しかったと思われる。しかしながら、このような事例問題は、それほど受験生間での差がつかないことが多いので、完全な解答ができなくても全く気にする必要はない。とにかく諦めずに、書けることだけ書くことがポイントである。

毎年のことではあるが、監査論の論文式本試験は、しっかりと内容を理解して学習している受験生が得点できるような良問が継続的に出題されている。このため、受験生の皆さまは、近年の本試験の問題を解けるようになることを目標に準備を続けて頂きたい。加えて、改めて通常講義や答練の重要性が浮き彫りとなった。是非基本を大切に、提供された教材を信じ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

利害の対立：上場会社の利害関係者は、公表される財務諸表に基づき意思決定を行うため、適正な利益情報を望んでいる。一方経営者は、財務諸表の主観的・恣意的性格を利用し、その内容を歪めてしまうおそれがある。ここに、両者には利害の対立が発生するおそれがあるため、専門能力を有し独立した立場にある監査人による財務諸表監査が求められる。

重要な影響：財務諸表に重要な虚偽の表示が含まれていた場合、各利害関係者は意思決定を誤り、損害を被る可能性がある。上場会社の場合、利害関係者は多数存在し、その被る損害も多額となる可能性があり、利害関係者に与える影響は重大である。このため、財務諸表の信頼性の程度を保証し、利害関係者を保護するために財務諸表監査が求められる。

複雑性：大規模な組織を有する上場会社の活動内容は高度に複雑化しているため、企業活動の結果を反映した財務諸表の信頼性を各利害関係者が個別に検証することは困難である。なぜなら、全ての利害関係者が高度な専門能力を身につけることは不可能だからである。よって、専門能力を有し独立した立場にある監査人による財務諸表監査が求められる。

遠隔性：上場会社の場合、地理的制約を超えて誰でも株主や取引相手となりうる。このように拡散した利害関係者が、企業の財務諸表の信頼性を直接確かめることは物理的に困難である。また、企業機密保持の観点からこのような調査は法的にも制限されている。よって、専門能力を有し独立した立場にある監査人による財務諸表監査が求められる。

第 1 問 答案用紙<2>

(監査論)

問題 2

問 1

監査基準が監査それ自体の目的を明確にしない場合、監査の役割について利害関係者の誤解を招き、これがいわゆる「期待のギャップ」を醸成させてしまうことにつながるおそれがある。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。このため、監査基準の冒頭に「第一 監査の目的」が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継続的に適用されているかどうか、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の評価に加え、財務諸表の表示が利用者に理解されるために適切かどうかの判断において、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を行う。

相違点：財務諸表の表示方法の適切性を判断する際、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步離れて行う評価は、適正性に関する意見表明でのみ行う。

問題 3

問 1

監査基準は、公認会計士監査の全てに共通するものであるが、監査における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、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、監査基準とは別に設定されている。

問 2

監査における不正リスク対応基準は、法令により準拠が求められる場合、監査基準とともに、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準と一体となって適用されるという関係にある。

第2問 答案用紙<1> (監査論)

問題1

問1

アサーション：評価

どのような虚偽表示が生じる可能性があるか：回収可能価額が過大に見積もられることにより、製造設備に関連する減損損失の過小計上及び製造設備の過大計上の可能性がある。

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：減損損失に関して要求される注記が財務諸表に適切に記載されない可能性がある。

問2

固有リスク要因：主観性

具体的な事象又は状況：回収可能価額の見積りの基礎となる収益性の見通しが、経営者の主観により過度に楽観的であることが、虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼしている。

固有リスク要因：不確実性

具体的な事象又は状況：将来キャッシュ・フローの見積りにおけるインフレ率や成長率の予測が不確実であることが、虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼしている。

問3

特別な検討を必要とするリスクとは、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価した場合のリスクをいい、あくまでも固有リスクの重要度に着目して決定される。仮にその決定に際して内部統制を考慮すれば、虚偽表示が内部統制によって防止・発見される可能性も考慮に入れることになり、本来特別な検討を必要とするリスクとすべきものが当該リスクとして決定されないおそれがある。以上より、その決定に際しては内部統制を考慮しない。

第2問 答案用紙<2> (監査論)

問題2

問1

監査人は、経営者がどのように減損損失の測定を行ったかを検討するため、経営者が当該見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの選択及び適用に関連する重要な虚偽表示リスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。具体的には、将来キャッシュ・フローの見積りや、経営者が使用したインフレ率・成長率等の仮定及びデータが合理的かどうかを検討するため、事業計画や根拠資料の閲覧、経営者への質問を行う。また、経営者による回収可能価額算定の正確性を検討するため、再計算を行う。

問2

財務諸表に未修正の重要な虚偽表示があるため、監査人は除外事項付意見を表明することが見込まれる。そのため、監査役等が経営者に重要な虚偽表示の修正を求めることができるよう、未修正の重要な虚偽表示であることを明示したうえで、その内容と監査意見に与える影響を監査役等に報告する。また、経営者に、未修正の虚偽表示の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。それでも虚偽表示が修正されない場合は、意見表明のための審査を経て、当該重要な虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響の広範性に応じ、意見に関する除外事項を付した限定付適正意見もしくは不適正意見を表明する。

第1問 解説

問題1

財務諸表監査が必要となる根拠は、次の4つの要因から説明される（下記4つの要因は、アメリカ会計学会（AAA）が公表した基礎的監査概念意見書（ASOBAC）に基づくものである）。

① 利害の対立

企業の利害関係者は、企業の財務諸表に基づき自らの意思決定を行うため、適正な利益計算の結果としての利益情報を望んでいる。ところが、経営者は、財務諸表の主観的・恣意的性格を利用し、その内容を歪めてしまうおそれがある。ここに、両者には利害の対立が発生するおそれがある。

このため、各利害関係者は経営者の作成した財務諸表の信頼性を確かめた後でなければ、経済的意思決定を行うことができない。そこで、信頼性の程度を確かめるために、企業や各利害関係者からは独立した職業的専門家たる監査人が財務諸表を監査して、その信頼性を保証することが必要となる。

② 影響の重大性

企業の公表する財務諸表に基づき、各利害関係者は経済的意思決定を行う。しかし、財務諸表に重要な虚偽の表示が含まれていた場合、各利害関係者は意思決定を誤り、損害を被ることになる。企業の規模が大きければ大きいほど利害関係者の数は増し、その被る損失も多額なものとなり、経済社会に大きな影響を与えることになる。このように、利害関係者に与える影響が重大であるため、財務諸表には信頼性が求められる。

③ 情報の複雑性

現代の企業は大規模な組織を有しており、その活動内容も高度に複雑化している。このような企業活動の結果を反映した財務諸表の信頼性を、各利害関係者が個別に検証することは困難と言わざるを得ない。なぜなら、全ての利害関係者が高度な専門能力を身につけることは不可能に近いからである。したがって、監査人のような専門能力を有しかつ独立した立場にある者が、財務諸表の信頼性を保証する必要がある。

④ 遠隔性

株式が上場されている場合、地理的制約を超えてどこにいても株主になりうる。また、国内外問わず誰でも企業の取引相手となりうる。

このように拡散した利害関係者が一緒になって、企業の財務諸表の信頼性を直接確かめることは物理的に困難であり、また、企業機密保持の観点からこのような調査は法的にも制限されている。このため、監査人のような職業的専門家はその信頼性を保証する必要性が生じる。

問題 2

問 1

監査基準は、冒頭で監査の目的を示している。「第一 監査の目的」1の規定は、平成14年監査基準改訂によって設けられたものである。

第一 監査の目的

1 財務諸表の監査の目的は、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。

財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

監査基準が冒頭で監査の目的を示した理由は、期待ギャップ（社会の人々が監査人に期待する役割と、監査人が実際に行う業務との間の乖離）を縮小し、財務諸表監査の信頼性を確保するためである。また、監査の目的を明確にすることで、監査基準の枠組みを明らかにするためでもある。この点、平成14年監査基準「監査基準の改訂について」三 1で次のように説明されている。

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。このような趣旨から、改訂基準において監査の目的を明らかにすることとしたが、その内容については、以下の点に留意して理解することが必要である。（以下省略）

財務諸表監査は、制度そのものが社会から信頼して受容されることによって成り立っている。大きな期待ギャップが生じていると、監査制度は社会からの信頼を失って、存続することが困難となってしまうため、期待ギャップはできるだけ速やかに解消ないし縮小する必要がある。

期待ギャップを解消する方法は2つに分類される。1つは、監査人の実際に行っている業務を拡充することによって、社会の人々の期待に応えることである。例えば、平成14年監査基準改訂により導入された継続企業の前提への対処や、平成30年監査基準改訂により導入された監査上の主要な検討事項の記載などが、これにあたる。もう1つは、社会の人々への啓蒙によって監査に対する理解を促し、監査に対する誤った理解に基づく過剰な期待を抑えることである。例えば、平成14年監査基準改訂により監査の目的を明らかにしたことがこれにあたる。

問 2

平成26年監査基準改訂によって、従来の適正性監査に加え新たに準拠性監査が導入されたため、「第一 監査の目的」に次の規定が追加された。

第一 監査の目的

2 財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等には、当該財務諸表が会計の基準に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある。

平成26年改訂以前の監査基準は、幅広い利用者に共通するニーズを満たすように作成された財務諸表（一般目的の財務諸表）に対して監査人が監査を行う場合を想定して規定されていた。監査人は、一般目的の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作成されているに加え、経営者が採用した会計方針の選択やその適用方法、財務諸表全体としての表示

が適正表示を担保しているかという適正性に関する意見を表明していた。この点、監査基準「第四 報告基準」一 2は、監査人が財務諸表の適正性を判断する際の評価事項について次のように規定している。

2 監査人は、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適正に表示されているかどうかの判断に当たっては、経営者が採用した会計方針が、企業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のみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない。

一方で、近年では、特定の利用者のニーズを満たすように特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表（特別目的の財務諸表）に対しても、監査という形で信頼性の担保を求めたいという要請が高まってきた。ただし、特別目的の財務諸表は、利用目的が限定されているなど、一般目的の財務諸表と異なっていることから、必ずしも適正性に関する意見を表明することがなじまない場合が多い。また、一般目的の財務諸表であっても、適用される法令によっては適正性に関する意見がなじまない場合もあると考えられる。こうした場合には、適正性に関する意見ではなく、財務諸表が、その作成にあたって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見（準拠性に関する意見）を表明することが適切である。そこで、平成26年監査基準改訂によって、準拠性に関する意見表明の形式が導入された。

準拠性に関する意見であっても、リスク・アプローチに基づく監査を実施し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えたうえで、監査対象の財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかの合理的な保証を得て表明されるものであり、適正性に関する意見と準拠性に関する意見の保証水準に違いはない。また、適正性に関する意見も準拠性に関する意見も、監査人が監査意見の表明を行うにあたって、経営者が採用した会計方針が会計の基準に準拠し継続的に適用されているか、経営者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、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について判断しなければならない点も同じである。両者の違いは、財務諸表における表示が適切であるかどうかの判断にあたり、準拠性に関する意見の場合は、財務諸表が表示のルールに準拠して必要な開示が行われているかどうかの評価のみを行うのに対して、適正性に関する意見の場合は、表示のルールへの準拠性の評価に加え、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解できるか否かの視点に立って、全体としての財務諸表が適切に表示されているか否かを俯瞰的に評価することが求められている点にある。この点、平成26年「監査基準の改訂について」二 1において次のように示されている。

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步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、後者の一步離れての評価は行われたいという違いがある。

問題 3

問 1・問 2

平成 14 年監査基準改訂によって、不正等に対する監査人の対応が規定されていたが、その後も不正事例が相次いだことを受けて、平成 25 年監査基準改訂に際し、「監査における不正リスク対応基準」（以下、「不正リスク対応基準」という）が新設された。「不正リスク対応基準」の設定理由については、「監査における不正リスク対応基準の設定について」二 1 に次のように記載されている。

現行の監査基準では、「監査人は、職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映し、これに基づき監査を実施しなければならない」とされている。しかしながら、不正は他者を欺く行為を伴う意図的な行為であるために、監査人にとって、不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、誤謬による重要な虚偽の表示を発見できない可能性よりも高くなる。また、経営者により不正が行われる場合には、内部統制が無効化される場合が多いので、監査人が経営者不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、従業員不正による場合よりも高い。

近時相次いでいる不正による不適切な事例に対しては、現行の監査基準では、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等があるような場合に、どのように対応すべきかが必ずしも明確でなく、実務にばらつきが生じているという指摘や、そうした状況等がある時に、上記のような不正の特徴から、監査手続をより慎重に行うべきであるとの指摘がある。

こうしたことから、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続を明確化するとともに、一定の場合には監査手続をより慎重に実施することを求めるとの観点から、監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）を設けることとした。

「不正リスク対応基準」は、企業の不正による重要な虚偽表示のリスクにより有効に対応することにより、我が国資本市場の透明性、公正性を確保することが最終的な目的となっているところから、すべての監査において実施されるのではなく、主として、財務諸表及び監査報告について広範な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金 5 億円未満又は売上高 10 億円未満かつ負債総額 200 億円未満の企業は除く。）に対する監査において実施される（「監査における不正リスク対応基準の設定について」二 3（1））。

不正リスク対応基準の位置付けについては、「監査における不正リスク対応基準の設定について」二 3（2）に次のように説明されている。

（2）不正リスク対応基準の位置付け

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。

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。また、本基準の実施に当たっては、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成する日本公認会計士協会の作成する実務の指針と一体となって適用していくことが必要である。

第2問 解説

問題 1

問 1

本問では、半導体製品の製造設備に関連して減損損失の認識が必要であるという点については、甲社及び監査人の見解が一致しているが、回収可能価額の見積りについては、両者の見解が異なっている。

回収可能価額が過大に見積もられる場合には、製造設備に関連する減損損失が過小計上となる（すなわち製造設備が過大計上となる）可能性がある。アサーションとしては、評価（の妥当性）が相当する。

また、重要な減損損失を認識した場合には、減損損失を認識した資産、減損損失の認識に至った経緯、減損損失の金額、資産のグルーピングの方法、回収可能価額の算定方法等の事項について注記が必要となる（「固定資産の減損に係る会計基準」四 3）。減損損失が過小計上された場合には、当該注記も適切に行われえない可能性がある。アサーションとしては、表示及び注記（の妥当性）が相当する。

問 2

固有リスクの評価については、監査基準 第三 実施基準 二 4で次のように規定されている。

4 監査人は、財務諸表項目に関連した重要な虚偽表示のリスクの評価に当たっては、固有リスク及び統制リスクを分けて評価しなければならない。固有リスクについては、重要な虚偽の表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価しなければならない。（以下省略）

固有リスクは、重要な虚偽表示がもたらされる要因（固有リスク要因）を勘案して評価される。固有リスク要因とは、関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴をいう。固有リスク要因は定性的又は定量的な要因であり、複雑性、主観性、変化、不確実性、経営者の偏向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を含んでいる（監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 11 項(6)）。

本問の【資料】より、製造設備の回収可能価額の見積りの基礎となる将来の収益性が見通しが過度に楽観的で、経営者の主観に大きく左右されており、こうした「主観性」が固有リスク要因であると考えることができる。なお、この状況は、経営者が中立性を保っていないと捉えることもできるので、固有リスク要因として「経営者の偏向」を指摘しても配点対象となる可能性が高い。

一方、回収可能価額の見積りにあたっては、インフレ率や成長率などの仮定を設けて算定が行われているが、これらを正確に予測することは困難であり、こうした「不確実性」も固有リスク要因と考えることができる。

また、【資料】より、数年おきの技術革新により市場シェアが大きく変化していること、今年度より市場競争が激化していることも読み取れる。こうした「変化」を固有リスク要因として指摘しても配点対象となる可能性がある。

「変化」を挙げる場合の解答例：頻繁な技術革新や市場競争の激化により、ビジネスモデルや市場等に短期間で大きな変化が生じている状況が、虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼしている。

問 3

平成 17 年監査基準改訂以降、会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等は、監査の実施の過程において特別な検討を行う必要があることから、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の表示をもたらしていないかを確認する実証手続の実施などが求められてきた。この点、特別な検討を必要とするリスクの識別に一貫性がないとの指摘があったため、令和 2 年監査基準改訂により、特別な検討を必要とするリスクの定義が明確化された。監査基準 第三 実施基準 二 5 に次のように規定されている。

5 監査人は、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の金額的及び質的影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価した場合には、そのリスクを特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない。特に、監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。

特別な検討を必要とするリスクの定義は、監基報 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」にも次のように規定されている。

11. (10)「特別な検討を必要とするリスク」－識別された以下のような重要な虚偽表示リスクをいう。

① 固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク

すなわち、特別な検討を必要とするリスクに該当するか否かの決定は、固有リスクの重要度に着目して行われるものであり、統制リスク（被監査会社の内部統制）は考慮しない。

問題 2**問 1**

監基報 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」では、特別な検討を必要とするリスクに対するリスク対応手続について、次のように規定されている。

20. 監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、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。監査人は、特別な検討を必要とするリスクに対して実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めなければならない。

監査人は、特別な検討を必要とするリスクであると決定した場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を必ず実施しなければならない。運用評価手続を実施するだけでそのリスクに対応することはできない。また、特別な検討を必要とするリスクに対して運用評価手続を行わずに実証手続のみを実施する場合には、詳細テストを含めなければならない。分析的実証手続だけをもって対応することは認められない。

特別な検討を必要とするリスクは、多くの場合、判断に依存する事項や不正の疑いのある取引、重要な非定型的取引等に係るものであるため、定型的な内部統制では対応できないことが多い。そのため、内部統制の運用評価手続のみを実施するアプローチを採れば、当該リスクに十分に対

応することができず、重要な虚偽表示を看過するおそれがある。したがって、特別な検討を必要とするリスクについては、運用評価手続のみを実施するアプローチを採ることは認められない。すなわち、運用評価手続と実証手続の両方を実施するアプローチか、実証手続のみを実施するアプローチを採用することになる。

また、会計上の見積りに関するリスク対応手続については、監基報 540「会計上の見積りの監査」に次のように規定されている。

17. 監査基準報告書 330 で求められているとおり、監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の根拠を考慮し、当該リスクに対応するリスク対応手続を立案し実施しなければならない。このリスク対応手続には、以下のアプローチのうち、少なくとも一つを含めなければならない。

- (1) 監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手
 - (2) 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討
 - (3) 監査人の見積額又は許容範囲の設定
- (以下省略)

本問の【資料】を踏まえれば、監査人はリスク対応手続として、経営者がどのように減損損失の測定を行ったかを検討すると考えられる。監査人は、経営者が当該見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの選択及び適用に関連する重要な虚偽表示リスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある（監基報 540「会計上の見積りの監査」第 21 項）。具体的には、将来キャッシュ・フローの見積りや、経営者が使用したインフレ率・成長率・割引率等の仮定及びデータが合理的であるかどうかを検討するために、事業計画や根拠資料の閲覧、経営者への質問を行うことや、経営者による回収可能価額算定の正確性を検討するために、再計算を行うことなどが想定できる。

本問は様々な解答パターンが考えられるため、状況に即したリスク対応手続をその目的とともに説明できれば配点対象になる可能性が高い。

問 2

減損損失の金額が過小であり財務諸表に対する影響が重要であるが、経営者は当該虚偽表示の修正を行わないため、監査人は、監査報告書において除外事項付意見を表明することが見込まれる。この場合、監査人は、監査役等に対して報告を行う必要がある。監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」及び監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」に次のように規定されている。

監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

11. 監査人は、未修正の虚偽表示の内容とそれが個別に、又は集計して監査意見に与える影響について、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）に報告しなければならない。未修正の虚偽表示のうち重要な虚偽表示がある場合には、監査人は、監査役等が経営者に重要な虚偽表示の修正を求めることができるように、未修正の重要な虚偽表示であることを明示して報告しなければならない。

監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

29. 監査人は、監査報告書において除外事項付意見の表明が見込まれる場合、その原因となる状況と、除外事項付意見の文言について、監査役等に報告しなければならない。

また、財務諸表に未修正の虚偽表示がある場合、監査人は、経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても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求めなければならない（監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第13項）。

このようなプロセスを経てもなお経営者が修正しないならば、監査人は、意見表明のための審査を経たうえで（監基報 220「監査業務における品質管理」第12項(2)、第36項）、当該重要な虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響の広範性に応じて意見を表明する。財務諸表に及ぼす影響が広範ではないと判断する場合には、意見に関する除外事項を付した限定付適正意見を表明し、財務諸表に及ぼす影響が広範であると判断する場合には、不適正意見を表明することになる（監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第6項、第7項）。