

監査論 第1回上級答練について

【出題論点】

- 第1問 **問題** 経営者と監査人の責任
 第2問 **問題** リスク・アプローチ監査における内部統制の利用

【平均点と最高点と合格点】

	第一問	第二問	合計
平均素点	26.0点	17.7点	43.7点
最高素点	41点	30点	71点
最高得点率	34.4点	35.4点	69.8点
合格素点	26点	19点	45点
合格得点率	25.0点	26.1点	51.1点

※ 上記合格素点（第一問：26点、第二問：19点、合計点45点）は、現時点における合格点を示している。仮に本問が論文式試験で出題された場合、合格素点は53点程度（第一問：29点、第二問：24点）になると予想される。

【総評】

初めての論文式答練であったため、用語の不適切な使用や理由説明の抜け落ち、本質的な理解の不足等を含め、全体として詰め甘い答案が散見された。**論文式試験では、答案用紙の上に記述されたものが全て**である。問いに対する解答をどれだけ正しく頭の中で描けていたとしても、それが答案用紙に反映されていなければ採点者には伝わらず、得点することはできない。したがって、論文式の答案作成においては、**問いに対する自らの考えを可能な限り「丁寧に記述する」**ことを心掛けてほしい。上手にプレゼンテーションすることが難しいように、自分の考えを論述で伝えることも最初は難しいと感じるであろうが、論文式答練を通して養っていくことができる能力であるので、**答案作成の練習の機会である論文式答練を有効に活用してほしい。**

なお、今回の答練は、初回の答練であるので、**点数に一喜一憂する必要はない。**今回の答練を受講した経験を活かし、次回以降の答練を受けるようにしてほしい。

【各問題の講評】

第1問

問1

丁寧に記述すること

二重責任の原則の定義を示すだけの問題であったため、ほとんどの方がよく記述できていたが、「責任分担原則である」旨の指摘ができていない答案が散見された。今回は、この「責任分担原則である」旨の指摘部分に1点の配点を行っているが、**本試験では、この素点1点分で大きく得点比率が動く。**素点の取りこぼしをしないように、**最後まで丁寧に記述することを肝に銘じてほしい。**

問2

正しい理解ができているかの再確認を

本問は典型論点であったため高得点が望まれたが、二重責任の原則が必要となる理由について致命的な誤解をしている答案が多く見られた。最も多かったのが、「監査人の責任には、財務諸表に対する意見表明のみならず財務諸表の作成も含まれるべきだ」という過度の期待を抱いている利害関係者に対し、あるべき責任関係を明示することで期待ギャップを解消する。」という、期待ギャップの解消の観点から論じたものである。おそらく、テキストや模範解答の「経営者の責任が転嫁され」という文言から、利害関係者が監査人に対して経営者の責任も負ってほしいと「期待」していると考えたのではないと思われる。しかし、「経営者の責任が転嫁され」という文言は、財務諸表監査に関連する経営者と監査人の責任関係を利害関係者が「誤解」した結果、生

ずる問題点である。つまり、「誤解」して生ずる問題点であり、「期待」から生ずる問題点ではないことに注意してほしい。また、監査人に対して「財務諸表の作成もしてほしい！」という利害関係者の期待があるという論理は、大きな監査論上の矛盾をはらんでいる。そもそも財務諸表監査は、経営者と利害対立関係にある利害関係者が、経営者によって作成された財務諸表の信頼性に疑念を抱くところを出発点として生まれた業務のはずである。そうであれば、財務諸表に疑念を抱いているはずの利害関係者が、財務諸表監査を行う監査人に対して「財務諸表の作成もしてほしい！」といった期待を抱くことなどあり得ず、もし利害関係者がそのような期待を抱いているとすれば、監査の社会的信頼性を得るための必要な方策に関する議論が全て無意味なものになってしまう。また、期待ギャップの議論で登場する「過度の期待」というものは、あくまで**財務諸表監査という業務の枠組みのなかで考えられる役割についての過度の期待**をいう。したがって、(あり得ないことではあるが) 仮に利害関係者が監査人に対して「財務諸表の作成もしてほしい！」と思っていたとしても、それを財務諸表監査に対する「過度の期待」として考えることは、基本的にない。

誤解していた受講生は、直ちに正しい理解を得ようテキストで再確認してほしい。

問3

問題文をよく読み、問われている内容を適切に把握すること

「経営者の責任」区分に記載する内容として、**監査証拠の収集に必要な資料をすべて監査人に提供する**責任を記述している答案が散見された。当該責任は、経営者確認書上で記載される陳述であり、**監査報告書には記載されない**ので注意してほしい。また、「経営者の責任」が記載される理由として、「経営者に自らの責任を適切に認識させることにより、経営者の責任が果たされることを確保する。」という内容を記述した答案も散見された。監査報告書はあくまでも利害関係者に向けたものであるため、監査報告書上の各事項の記載趣旨はすべて、①該当する事項に関する利害関係者の理解を促すこと、及び、②監査人の責任を明確にすること、の2点にある。そのため、「経営者の責任」区分は、経営者に自らの責任を適切に果たしたことを確かめるために記載されるわけではない。これもおそらく、経営者確認書の入手目的と混同してしまった結果の答案であろう。

問題文をよく読み、問われている内容を適切に把握することを心掛けてほしい。

問4

結論を明確に記述すること

「意見不表明の監査報告書は必要である」旨については、ほとんどの受講生が正しく記述できていたが、問いで求められているのは、設問の見解についての自分の考えである。そのため、「**設問の見解は妥当ではない。**」という**結論を明確に記述する**必要がある。

導いた結論と、その理由説明を漏れなく的確に行うこと

結論を導いた理由の説明がややズレてしまっている答案が散見された。本問で提示された見解は、「意見不表明は監査人の責任を果たしたことにならないため認めるべきでない」というものであるが、当該見解を否定できるポイントは大きく分けると以下の2つがある。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 意見不表明だからといって、監査人の責任を果たしたことにならないわけではない点 ② 意見不表明の監査報告書そのものが必要である点 |
|--|

模範解答では、②の説明のみに基づいて本問の見解を否定しているが、本問の見解のうちの「意見不表明は監査人の責任を果たしたことにならない」という部分を否定するために、①の説明を合わせて記述してもかまわない。したがって、その部分については、記述内容の出来次第に応じて適宜配点している。しかし、②の説明を行わずに①の説明のみで構成された答案については、不十分であると言わざるを得ない。なぜなら、「意見不表明の監査報告書は必要である」という結論を導く以上、②の「意見不表明の監査報告書そのものが必要である」ことの根拠も提示しなければ、導いた結論の十分な理由説明とは言えないからである。

このように答案を作成する上では、**自らが導いた結論のための理由説明が十分に行われているかどうかをしっかりと確認**してほしい。

問5

監査人と経営者の協力関係について再確認を

監査人側の協力責任として、守秘義務の遵守を記述している答案が散見された。たしかに守秘義務の遵守は、被監査会社の利益保護のため、さらには円滑な監査環境を構築するための義務である。しかし本問は、問題文にもあるとおり、問1で記述した監査人と経営者のそれぞれの責任を果たすための協力責任について問われている。監査人の守秘義務の遵守は、経営者が財務諸表の作成責任を果たすことができるようにするための協力責任ではないため、本問に対する解答としては不適切である。

第2問

問2

各問で記述内容が重複しないように注意すること

問4で記述すべき内容を本問で記述している答案が非常に多く見られた。各問で記述内容が重複してしまうミスは受験生にありがちであるが、このようなミスは、全ての小問の問題文を通読してから各問の答案作成にとりかかることである程度防ぐことができる。この通読の過程で、各問で記述する必要がある内容についてある程度の見当をつける作業を必ず行ってほしい。

内部統制が整備されていない場合であっても、精査が求められるわけではない

内部統制が整備されていない場合には、監査人は、精査を実施する必要があると記述している答案が散見された。しかし、内部統制が整備されていない場合であっても、母集団の大部分を検証できた場合には、試査により十分かつ適切な監査証拠を入手できたことと判断することもある（例えば、母集団の9割を検証した結果、残りの部分には重要な虚偽表示が存在しないという結論に至ることもある。ここで、母集団の9割を検証した場合であっても、母集団のすべてを検証したわけではないので、この場合も試査に該当する）。よって、内部統制が整備されていない場合であっても、精査を実施しなければならないわけではないことを確かめておいてほしい。

問4

曖昧な知識で作成された答案は得点が伸びない

内部統制が有効である場合と有効でない場合の、それぞれにおける発見リスク設定までの流れについては概ねよく記述できていた。しかし、発見リスクを高く設定する場合と低く設定する場合で、それぞれどのような実証手続を実施するかの指摘が誤っている答案が散見された。特に多かった答案が、発見リスクを高く設定する場合は分析的実証手続の実施のみにとどめ、発見リスクを低く設定する場合は必ず詳細テストを実施する（あるいは詳細テストのみを実施する）というもの。おそらくこれは、分析的実証手続と詳細テストの位置づけについて十分な理解ができていないことや、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の論点と混同してしまったことなどが原因であろうと思われる。通常の重要な虚偽表示リスクであれば、たとえ発見リスクを高く設定する場合でも部分的に詳細テストを実施することはあるし、逆に発見リスクを低く設定する場合でも分析的実証手続を実施することはある。つまり、監査人の判断が多分に含まれるリスク・アプローチに基づく監査においては、分析的実証手続のみを実施する、詳細テストのみを実施する（あるいは必ず詳細テストを実施する）という規定（論点）は少ないことを再度確かめておいてほしい。このように、曖昧な知識に基づいて不適切な記述をしてしまうと本試験で大きく減点されかねないので注意してほしい。

リスクは高いか低いかであり、大きい小さいかではない

重要な虚偽表示リスク（固有リスク、統制リスクを含む）及び発見リスクは、高い/低いと評価/決定されるので、大きい/小さいと記述しないように気を付けてほしい。

【全体的留意事項】

- ① できるだけ丁寧に字を書くようにすること。試験委員に与える印象が悪く、採点対象外になる場合も考えられる。
- ② 誤字脱字に気をつけること。
- ③ 一文に様々な内容が記述されていて、読解に苦しむ答案があったので、一文一内容を心がけること。

【採点における留意事項】

採点にあたり、様々な記号や線が書かれていると思うが、それぞれは以下のような意味で使用しているので、各自、確認してほしい。

?	その付近に書かれている文章が非論理的で、何を言っているのか監査論の観点からわからない。
△	表現が弱い、もしくは若干の誤りがある。
⊕⊖	文字が「○」で囲われているのは、字が間違っていることを示している。
~~~~~ (波線)	波線が引かれている文章について何を言っているのか監査論の観点からわからない、または、書いている内容が誤っている。
⊕	採点の対象とならない余計な記述が多い場合。余事記載である。
_____ (直線)	採点において重要な言葉が入っている、もしくは表現がよい。