

第5章 (その他の)保証業務

第2節 内部統制監査

○学習のポイント

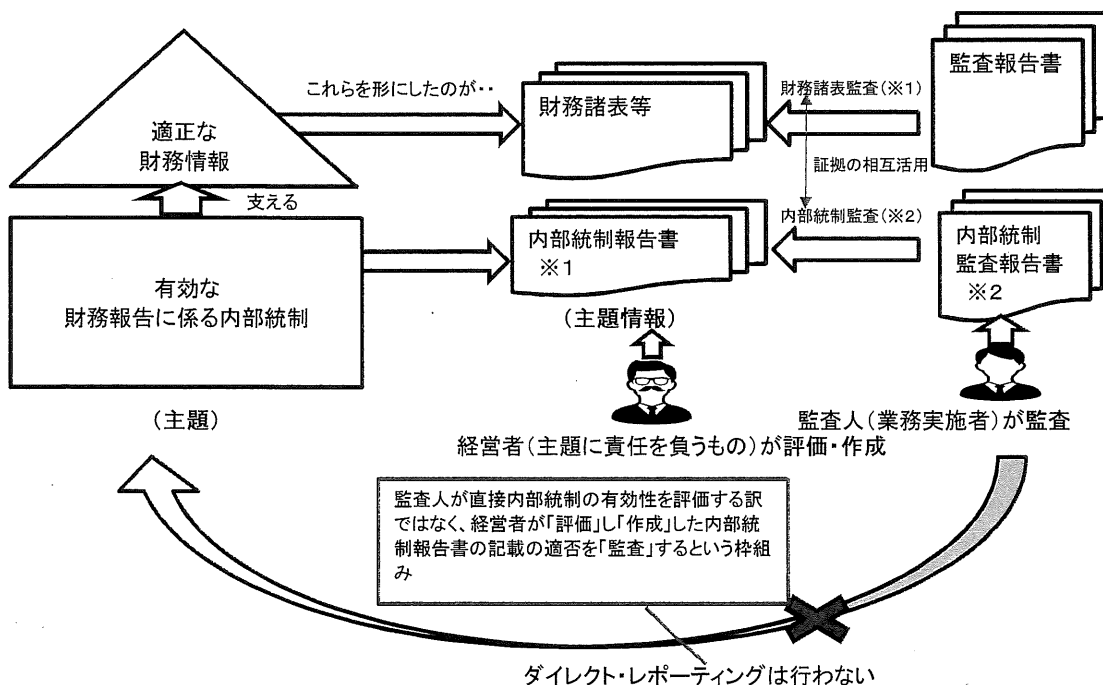
- ・「金商法監査」を受ける「上場会社」が適用対象となります(四半期レビューと同じです。)
上場会社は、通常の財務諸表監査のほか、同一の監査人により内部統制監査や四半期レビューを受けています。
- ・内部統制評価・報告制度における経営者の役割、監査人の役割をしっかりと押さえて暗記しましょう。
(内部統制評価・報告制度でも、「二重責任の原則」が大前提にあります。)
- ・日本の内部統制評価・報告制度の特徴(334・335頁)が重要です。
- ・全体的にコスパがよくない論点です。TACのテキスト、問題集、答練、過去問の範囲で十分合格できます。
- ・また、どの受験生も苦手とする領域です。細かな箇所はあとで肉付けをすることでまず全体像を理解しましょう。
- ・令和2年度まではこの分野を専門とする試験委員がいましたが、退任したのでしばらく論文上の重要性は下がります。
なお、現状の内部統制評価・報告制度を見直しの動きがありますので、今後の動向に注意が必要です。
- ・短答もでて1問です、追及するとコスパが極めて悪いので、深追いしないでください。

まず押えるべきポイント

1. 内部統制評価報告制度の全体像・枠組み(下記【図A】のとおり)
2. 日本の内部統制評価・報告制度の特徴(テキスト334・335頁(特に、以下の3点)、論文問題集5-2-3)
 - ①トップダウン型(連結ベースでの全社的な内部統制の評価結果を踏まえて業務プロセスに係る内部統制を絞り込む)
 - ③ダイレクト・レポーティングの不採用
 - ④内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施(同一の監査チームの同一の業務執行社員による監査報告)
3. 内部統制評価・報告制度の流れ(テキスト313頁の図)
4. 内部統制報告書と内部統制監査報告書の文言(テキスト319頁及び324頁)

【図A】内部統制評価・報告制度の全体像・枠組み

- ※1の作成基準が企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価に関する基準及び実施基準」
※2の作成基準が企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の監査に関する基準及び実施基準」の他、
日本公認会計士協会「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」です。

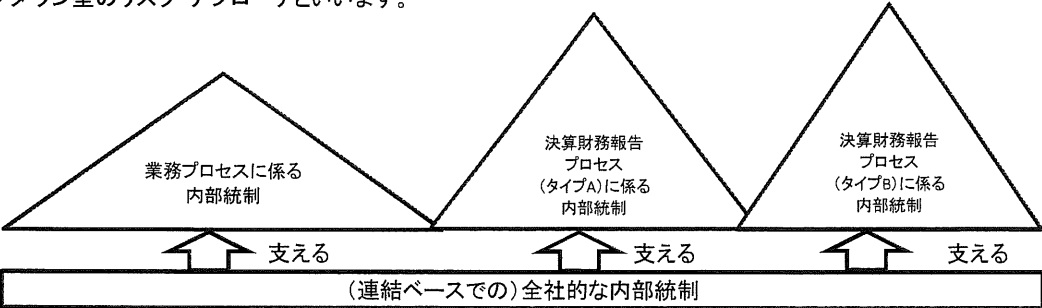


(※1) 財務諸表監査の過程で、内部統制を理解し、もしそれに依拠するのであれば運用評価手続を実施しています。

(※2) 内部統制監査の過程では、企業が評価した内部統制の有効性の評価結果(内部統制報告書)を裏付ける証拠を入手しています。

【図B】内部統制の枠組み

全社的な内部統制は、業務プロセスや決算財務報告プロセスを支えるための仕組みをいいますので、全社的な内部統制が有効→業務プロセスや決算財務報告プロセスの評価範囲を減らせるという関係になります。そこで、まず、全社的な内部統制の有効性を評価し、業務プロセス等の評価範囲を決定する手法のことを、トップダウン型のリスク・アプローチといいます。

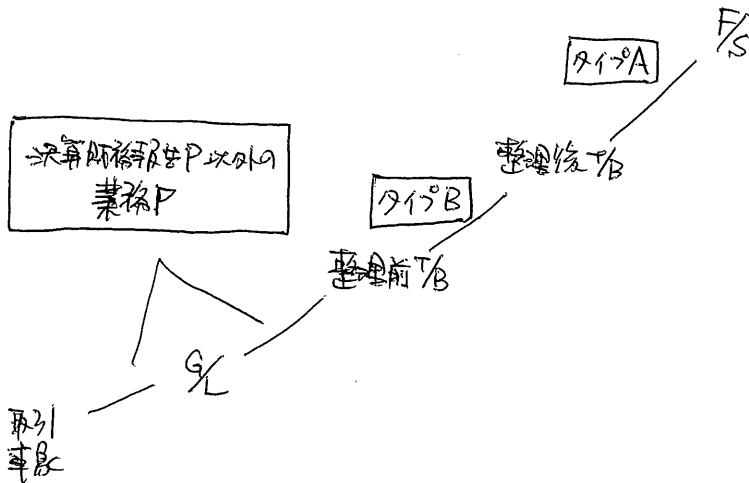


【図C】内部統制評価・報告制度における内部統制のイメージ
別紙【図D】参照。また、それぞれの内部統制のイメージは次のとおり。

項目		具体的な内容	
全社的な内部統制（≒統制環境）		取締役会や監査役会の監視機能、社風や風土、経営方針や経営理念、不正防止や発見に対する意識や仕組みなど	
業務プロセスに係る内部統制・ 右記の個々の業務が適切に誤りなく行われるための承認・照合ダブルチェックなど	全社的な観点で評価する決算財務報告プロセス（タイプA）		決算整理後試算表から財務諸表を作成する手続、連結修正手続、財務諸表等規則に合わせた表示の組替手続など つまり、財務諸表の作成プロセス、連結プロセスのこと
	上記以外の決算財務報告プロセス（タイプB）		決算整理前試算表に、貸倒引当金の評価、資産除去債務の見積計算、税効果の計算、有価証券の評価等の内容を反映し（つまり決算整理後試算表を作成し）、関連当事者に関する注記等を作成する年度決算特有業務
	決算財務報告プロセス以外の業務プロセス	販売P	売上高の計上に至るまでの一連の流れ、売掛金の回収など
		購買P	仕入高の計上に至るまでの一連の流れ、買掛金の支払いなど
		在庫管理P	毎月の棚卸し、たな卸差異の処理など
その他のP		（固定資産）固定資産台帳への登録、（人件費）人事情報の登録、給与計算、給与の支払いなど	

※ 「全社的な観点で評価」というのは、実務的には予め定められたチェック項目をチェックリスト形式で消し込むというイメージです。

(イメージ)

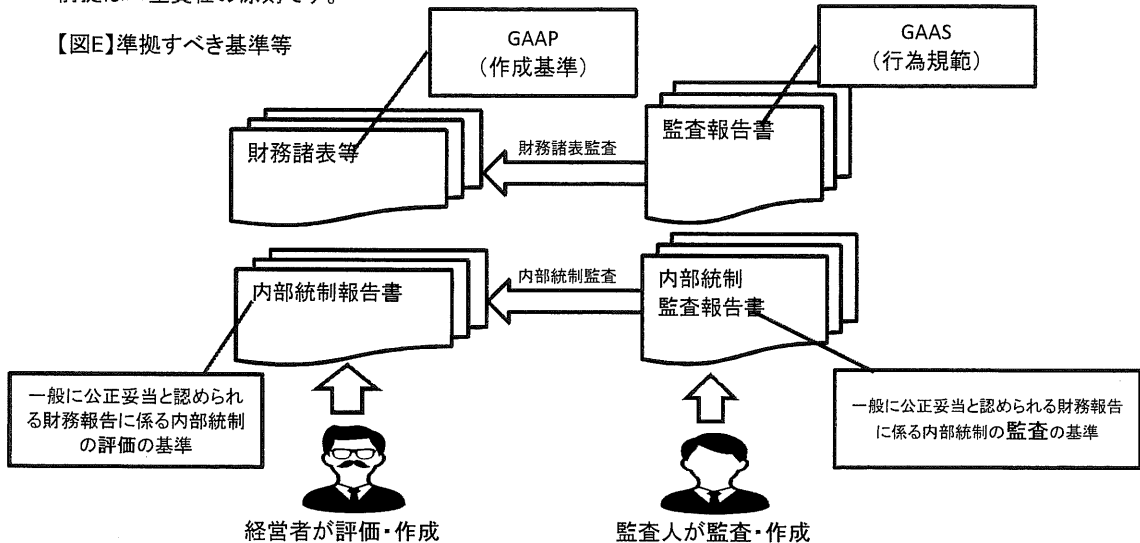


1 内部統制監査総論

(1) 内部統制報告制度の意義(短答:A、論文:C)
末尾の3行が短答試験上大切です。

(2) 内部統制報告制度における責任の区別(短答:B、論文:B)
重要な論点です。論文問題集5-2-1参照。
前提は二重責任の原則です。

【図E】準拠すべき基準等

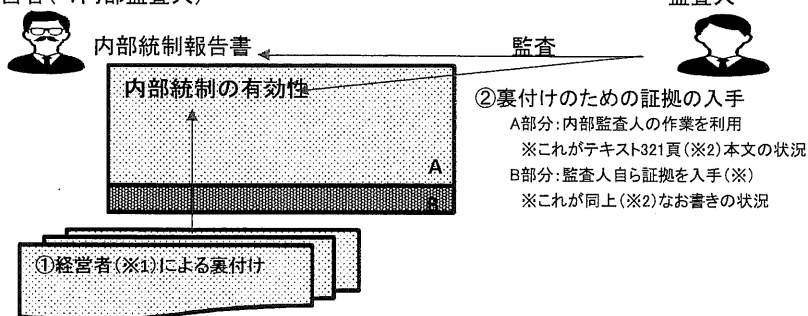


(3) 内部統制監査の目的(短答:A、論文:B)
重要です。財務諸表監査の目的(テキスト22頁)と対比しましょう。論文問題集5-2-1参照。
この目的基準からダイレクト・レポーティングは不採用としたことが読み取れます。
なお、アメリカはダイレクト・レポーティングを採用しています。
※311頁の図に左から「主題」、「規準」、「主題情報」、「結論」と記載しておいてください。

(4) 内部統制監査と財務諸表監査の関係(短答:A、論文:B)
両者は年間通じて同じ監査人・監査チームによって一体的に行われるという点の意味が大事です。
内部統制監査の過程で、企業が評価した内部統制の有効性の評価結果(内部統制報告書)を裏付ける証拠を入手し、その証拠を財務諸表監査の運用評価手続の監査証拠として利用するという関係です。
なお、内部統制監査ではよく内部監査人の作業の結果(154・155頁)を利用します。

経営者(≡内部監査人)

監査人



(※1) 実際の実務上は内部監査人が内部統制の評価、裏付けのための証拠を入手している。

(※2) この証拠を財務諸表監査の内部統制の整備状況及び運用状況の証拠に充てる。

(5) トップダウン型のリスクアプローチ(短答:A、論文:B)
上記【図B】を参照にしてください。トップダウンの反対の用語は、ボトムアップ(積上げ方式)です。

313頁の図(短答:A、論文:B)

重要です。この図で、経営者の評価、監査人の監査、二重責任の原則をイメージしましょう。

[参考]内部統制の整備及び運用(短答:D、論文:E)

参考までに、(※2)の①②③を実務上「内部統制の3点セット」といいます。②を一般的にRCMといいます。

[参考]企業の創意工夫を生かした監査人の対応の確保(短答:C、論文:D)

内部統制監査でも事前の指導的機能の発揮や、批判的機能としての指摘は禁止されないという点が大事です。

ここからは、「経営者」による内部統制の評価、「経営者」による内部統制報告書の作成の論点となります。

2 財務報告に係る内部統制の評価及び報告(主語が、いずれも経営者です。)

(1)評価の範囲の決定(短答:B、論文:C)

経営者もトップダウンで評価範囲を決定しているという点が重要です。内容自体は無視してokです。

[参考]評価対象とするプロセス(短答:A、論文:B)

【図C】及び【図D】参照。論文式試験で具体的な決定方法や流れが出題される可能性があります。

(2)内部統制の評価(短答:A、論文:C)

①→②という順で評価することをトップダウン型といいます。

また、内部統制の基本的要素が機能していること≡「内部統制が有効」と定義します。

※ 統制上の要点≡内部統制のなかで特に重要な行為等を意味し、キーコントロールといいます。

(3)内部統制の有効性の判断と「開示すべき重要な不備」の是正(短答:A、論文:B)

内部統制の不備≡開示すべき重要な不備という関係です。

開示すべき重要な不備と、内部統制の有効性の関係性は次のとおりです。

期末日時点で開示すべき重要な不備がある→内部統制報告書上「内部統制は有効ではない」

期末日時点で開示すべき重要な不備がない→内部統制報告書上「内部統制は有効である」

よって期中で開示すべき重要な不備があっても期末日までには是正→内部統制報告書上「内部統制は有効である」

なお、開示すべき重要な不備の定義にあたり、短答・論文とも重要な点は次のとおりです。

①現在発見された不備だけではなく、今後起こりうる不備の発生可能性を踏まえること。

②不備が財務諸表に与える金額的影響だけではなく、質的影響を踏まえること。

(4)財務報告に係る内部統制の報告＝経営者が作成する内部統制報告書(短答:B、論文:C)

まずは、4つの区分があること、主に③の内容を中心に暗記しましょう。

その後、余裕が出てくれば①②④の個数とその内容を少しずつ主に短答用に把握していきましょう。

ここからは、「監査人」による内部統制報告書の監査、「監査人」による内部統制監査報告書の作成の論点となります。

3 財務報告に係る内部統制の監査の実施(主語が、いずれも監査人です。)

(1)監査計画の策定(短答:A、論文:C)

内部統制監査の監査計画を策定する必要があります。

また、四半期レビュー計画と異なり、財務諸表監査の計画に含めて策定することが義務付けられます(※2参照)。

(2)評価範囲の妥当性の検討(短答:A、論文:C)

【図D】参照。経営者が適切に評価範囲を設定しているかどうかを監査することになります。

(3)内部統制の評価の検討(短答:A、論文:C)

経営者と同じく、①全社的な内部統制の評価の検討→②業務プロセスに係る内部統制の評価の検討という流れです。いずれも、

(イ)経営者や、内部統制の評価に責任を有する者(例:内部監査室長)等への質問、や、

(ロ)内部統制の整備及び運用状況に関する企業の記録や、その裏付け証拠の閲覧という手続を実施します。

なお、(ロ)の記録や証拠の閲覧において、通常「内部監査人の作業の利用」(テキスト154頁)を行います。

(→内部監査人が内部監査した記録を、監査人の内部統制監査で監査証拠として「利用」するという関係性です。)

(※2)が短答式試験で頻出の論点になります、(※2)の経営者を内部監査人と置き換えて理解してください。

(4)内部統制の開示すべき重要な不備等の報告と是正(短答:A、論文:C)

内部統制の不備のなかでも金額的あるいは質的に重要な不備を特に「内部統制の開示すべき重要な不備」といいます。財務諸表監査の「重要な虚偽表示」に相当するものですので、経営者に報告して是正を求めることになります。

4 財務報告に係る内部統制の監査報告(主語が、いずれも監査人です。)

前提:内部統制の有効性を「評価」するのはあくまでも「経営者」であることに十分注意してください。

経営者の評価結果である内部統制報告書の記載の当否を、監査人が監査し内部統制監査報告書により報告します。

冒頭(短答:A、論文:B)

【図E】参照。

(1)内部統制監査報告書の記載区分(短答:A、論文:B)

財務諸表監査の監査結果と併せて報告されます(結合型(一体型)監査報告書と呼ばれます。)

256～257頁の文例(短答:C、論文:C)

余裕ができたときに、(2)の記載内容と並行して読んでいただければ結構です。

監査意見の2段落目の冒頭1行目の記載内容がダイレクト・レポーティングを採用していない根拠であり、重要です。

(2)内部統制監査報告書の記載事項(短答:A、論文:C)

文例と併せて少しずつ読み進めてください。財務諸表の監査報告書と同じく4区分となります。

それぞれの記載趣旨は、監査報告書と同じく、①利害関係者の理解促進、②監査人の責任を明確(限定)です。

なお、①監査人の意見のなかに、内部統制報告書における経営者の評価結果を記載することが重要です。

仮に、「××現在の財務報告に係る内部統制は有効ではないと表示した内部統制報告書」の記載が正しければ、つまり、監査人としても有効ではないという証拠を得たのであればその内部統制報告書自体正しいので、「財務報告に係る内部統制の評価結果について、全ての重要な点において適正に表示」となります。

また、327頁の(※2)を次のとおり補足しておいてください。

(※2)前頁の基準なお書きにあるように、開示すべき重要な不備が内部統制報告書に適切に記載されている場合、「内部統制報告書に対して無限定適正意見を表明する。この場合、」当該記載を強調して利用者の注意を喚起するため、追記情報を記載する(後述p329「(4)①」参照。)。なお、この書きぶりのとおり必ず追記します。

以上の内容が論文問題集5-2-2に対応しています。

(3)除外事項と内部統制監査報告

①意見に関する除外(短答:A、論文:C)(○○×パターン)書きぶりは財務諸表監査の場合と同じです。

財務諸表監査

→経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切

内部統制監査

→経営者が決定した評価範囲、評価手続及び評価結果(として内部統制報告書に記載した内容)に関して不適切

②監査範囲の制約(短答:A、論文:C)(××?パターン)書きぶりは財務諸表監査の場合と同じです。

財務諸表監査→重要な監査手続を実施できなかった

内部統制監査→重要な監査手続を実施できなかったこと等

(4)追記情報(短答:A、論文:C)

追記情報とされていますが、①と④は該当があれば必ず追記します。②と③は重要な場合に追記します。

[参考]経営者による評価手続の制限と内部統制監査報告書上の対応(短答:B、論文:C)

やむを得ない事情と認められれば「無限定適正意見」+追記、認められなければ「監査範囲の制約」となります。

[参考]内部統制監査報告書の文例(短答:C、論文:D)

いまは1～2度読むだけでいいです。答練及び過去問で出題されたものを押さえてください。

【研究】公認会計士等による検証の水準とコスト負担の考慮(短答B:、論文:B)

日本の内部統制評価・報告制度について、海外との対比でまとめたものです。

まず押えるべきポイントに記載したとおりですが、以下のポイントが大切です(論文問題集5-2-3)。

①トップダウン型(連結ベースでの全社的な内部統制の評価を踏まえて業務プロセスに係る内部統制を評価)

③ダイレクト・レポーティングの不採用

④内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施(同一の監査法人の同一の監査チームによる実施)

また、財務諸表監査と同じく、監査役等との連携、他の監査人の利用、内部監査人の作業の利用の規定があります。

【図表D】内部統制報告制度上の評価範囲

売上高を基本に、企業環境や事業特性によって異なる又は追加的な指標(売上高等、複数可)を用いて、連結ベースの一定割合に達している事業拠点を選定する。
全社的な内部統制の評価が良好であれば概ね連結売上高の2/3程度を一定割合とする。
なお、関連会社については、連結売上高に関連会社の売上高が含まれていないので、別途各関連会社が財務諸表に対する影響の重要性を勘案して評価対象を決定する。

内部統制		重要な事業拠点 (本社、子会社、支社、支店、事業部等)	重要な事業拠点ではないが 僅少でもない事業拠点	財務報告への影響の 重要性が僅少な事業拠点
①全社的な内部統制		全社的な観点で評価 ※		(原則:すべての事業拠点を評価するが) 重要性を勘案して評価対象と しないことができる
業務 プロセス に係る 内部 統制	①'決算・財務報告に係る業務プロセス (全社的な観点の評価が適切なタイプA)	全社的な観点で評価 ※ (全社的な内部統制に準ずる)		(原則:すべての事業拠点を評価するが) 重要性を勘案して評価対象と しないことができる
	それ以外の 業務プロセス // 業務プロセスレ ベルの観点の 評価が適切 なもの	原則、すべてを評価対象 但し、次の業務プロセスは、理由 を記載して、対象外とすることがで きる ①重要な事業又は業務との関連性 が低い ②財務報告に対する影響の重要性 が僅少		
	②企業の事業目 的に大きく関わる 勘定科目に至る 業務プロセス (主要3科目) ③上記以外の 勘定科目に至る 業務プロセス (タイプB含む。)	財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセス については、個別に評価対象に追加する。 例) ・リスクが大きい取引を行っている事業又は業務プロセス (例)デリバティブ、複雑な金融商品 ・決算業務のうち、見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目 に係る業務プロセス(タイプBの決算・財務報告プロセス) (例)繰延税金資産、減損 ・非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高い 業務プロセス (例)組織再編 上記では特定の取引又は事象、あるいはその中の特定の主要業務プロ セスのみを評価対象に含めることで足りる		

<評価対象事業拠点>

※ 有価証券報告書提出会社、連結対象子会社(組合等含む)、
持分法適用関連会社

一般的な事業会社の場合、原則として、売上高、売掛金及び棚卸資産を指す。
なお、棚卸資産に至る業務プロセスの評価対象は販売プロセスの他、在庫管理プロセス、期末棚卸
プロセス、購入プロセス等関連するプロセスについて、企業の特性等を踏まえて虚偽記載リスクの発
生を把握できる範囲になるよう適切に判断する。