

第2章 監査の実施

第3節 内部統制と試査

○学習のポイント

- ・財務諸表監査では意見の表明対象ではないのに、なぜ内部統制について評価するのかがポイントです。
- ・試査は主には短答用の論点ですが、一部論文用論点が含まれています。

1 内部統制総論

(1) 内部統制とは(短答:C、論文:D)

論文問題集 2-3-1参照のこと

内部統制の定義を正確に覚える必要はありません。イメージが重要です

※ 「(紙の)振替伝票の3つのチェックボックス」で内部統制、整備、運用を整理しよう。

※ 具体的には、「承認」、「照合」、「ダブルチェック」、「声掛け」、「マニュアル」、「2人体制」などが該当します。

(2) 内部統制の目的(短答:B、論文:C) → 経営者にとっての目的と理解しましょう。

論文問題集 2-3-1参照のこと、4つの目的は用語として覚えてください。

財務諸表監査及び内部統制監査で主に関係する(つまり、監査人にとって最も重要な)のはこのうち②です。
ただし、経営者自身は利益を正しく計上し、事業を永続的に遂行するために①～④いずれも目的とします。

(3) 内部統制の基本的要素(短答:B、論文:B)

論文問題集 2-3-1参照のこと

6つの基本的要素の定義を厳密に覚える必要はなく、まず用語として覚えれば十分です。

ただし、6つの基本的要素のうち、「統制環境」の定義とそれが最も重要である理由を論述できることが大切です。

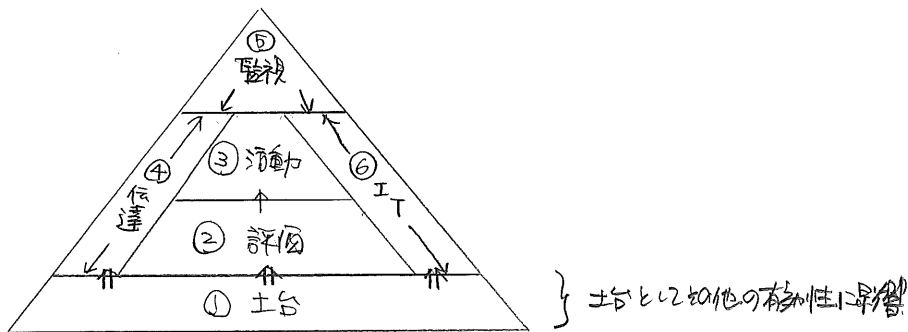
なお、徐々に6つの基本的要素の関係性をご自身の言葉で説明できるようになりましょう。

(説明方法の例示)

- ・統制環境は、その他の基本的要素の基礎となる最も重要な要素であり、経営者の姿勢に依存。
- ・有効な統制活動を行うために、リスク評価と対応があり、リスク評価等の結果の情報が伝達される。
- ・昨今の統制活動はIT(情報技術)とは無縁で存在できず、ITへの対応が重要となる。
- ・これらの有効性の担保のために、監査役や内部監査等によるモニタリングが重要となる。

※ 統制活動が具体的にはさきほどの「承認」、「照合」、「ダブルチェック」、「声掛け」、「マニュアル」、「2人体制」などが該当します。

＜イメージ図＞



(4) 内部統制の目的と基本的要素との関係(短答:B、論文:D)

(1)～(3)をまとめた図です。

(5) 内部統制の限界(短答:B、論文:B)

論文問題集 2-3-2参照のこと

監査の限界と並んで内部統制の限界について問われる可能性は高いです。特に、④が重要です

④を通称「経営者による内部統制の無効化リスク」といいます。

※ ④のリスクについて、監査上必須とされる手続は3つあります(221頁(3)①～③)。

[参考] 内部統制の目的と基本的要素(短答:D、論文:E)

2 内部統制と監査手続

(1) 内部統制の有効性を評価する必要性(短答:A、論文:A)

論文問題集 2-3-3参照のこと

一言でいうと、リスク・アプローチの考えに則って「実証手続を軽減するため」です。

整備評価→内部統制が存在→虚偽表示を防止・発見・是正する可能性→利用するなら→運用評価
→有効→内部統制に依拠→実証手続を軽減、という流れです。

(2) 内部統制の有効性の評価と実証手続(短答:A、論文:A)

論文問題集 2-3-4参照のこと、また【図表2】も参照のこと

整備評価手続、運用評価手続、実証手続の内容、目的を表現できるようになってください。

- ☐ 内部統制の有効性を評価する場合はどのようなときか(論文問題集2-5-1参照)
- ☐ 内部統制の有効性を評価しない場合はどのようなときか(論文問題集2-5-1参照)
- ☐ 内部統制の有効性が実証手続の範囲にどう影響があるか

以上、3点について論述できるようになってください。

※ ウォークスルーは「再実施」とも。78頁の図に従い、流れを監査人が一から最後までトレースすることをいいます。

※ 「整備」とはルールやマニュアルとして存在すること、「運用」とはそれらが守られていることをいいます。

【研究】内部統制の不備に関するコミュニケーション(短答:B、論文:C)

重要な不備を識別した場合、適切な階層の経営者及び監査役等に書面等で報告が必要という点、不備には整備がされていないことも含む点、短答式試験でよく出題されます。

→詳しくは、内部統制監査(309頁)の章で改めて解説します。

《例示》監査手続の例(短答:C、論文:B)⇒別途配布している【図表2】も参照

図を用いて、内部統制の理解を含む「内部統制の整備評価手続」、「内部統制の運用評価手続」、「実証手続」それぞれの内容を説明できるようになろう。

- ・「整備評価手続」により、図のフローチャートの流れや承認等の存在を把握・理解します。
- ・「運用評価手続」により、図のフローチャートにある承認や照合が実際行われていることを確かめます。
- ・「実証手続」により、重要な取引や勘定残高等について重要な虚偽表示がないことを確かめます。

[参考]二重目的テスト(短答:C、論文:D)

例えば、振替伝票綴りについて通査しながら承認印を確認し(運用評価手続)、同時に振替伝票の裏面に添付されている請求書金額と仕訳金額との一致を突合(実証手続)することです。

※ 通査は、上から下まで(全体を)連続して確かめる手続をいいます。

3 試査

(1) 試査とは(短答:B、論文:C)

論文問題集 2-3-5参照のこと

試査が母集団から一部の項目を抽出すること、精査が母集団から全ての項目を抽出することです。
さらには、試査には監査サンプリングと特定項目抽出による試査の2種類があります(82頁参照)。

(2) 試査採用の論拠(短答:B、論文:B)

試査が許容される理由は典型的な論点ですが、たまに論文で出題されますので油断禁物です。

①の文頭については、(論文問題集に合わせて)テキストを次のとおり書き換えておいてください。

(現在) 監査手続を精査によりつづも、財務諸表を適時開示するためには(被監査会社に・・・)

(修正後) 精査の場合(被監査会社に・・・)

①が「試査が必要」という論拠、②～④が「試査が許容」される論拠であり、①～④で内容が異なります。

[参考]精査が用いられる場合(短答:C、論文:C)

監基報の存在、規定が3つあることを知っておけばok!

(3) 試査の分類(短答:B、論文:B)

両者は項目の一部を抽出する「試査」とであるという共通点がありますが、以下の相違点があります。

分類	使用時	抽出方法	抽出サンプル	母集団推定
監査サンプリング※1	運用評価手続 or 実証手続(詳細テスト)	監査人が判断せず無作為に抽出	母集団の特性を反映	できる→する
特定項目抽出による試査	主に、実証手続(詳細テスト) ※2	監査人の判断で作為的に抽出	母集団の特性を未反映	できない→しない

※1 監査サンプリングにおける母集団推定の方法(あとの(5)も参照)

○運用評価手続においてサンプリングして得た監査手続の結果は、サンプリングしたサンプルについて内部統制は運用されているか否か(ゼロか一か)

→運用評価手続の結果は、内部統制が遵守されているか、その結果、内部統制が有効か否か(二者択一)

→抽出したサンプルのなかでの逸脱率(非遵守率)を、母集団全体の逸脱率(=推定逸脱率(%))とみなす、電話調査や選挙の出口調査をイメージ!

(推定するが、みならず、改めて母集団全体ではどうかといった計算することはない。)

○実証手続(詳細テスト)においてサンプリングして得た監査手続の結果は、サンプリングしたサンプルに虚偽表示があるか否か

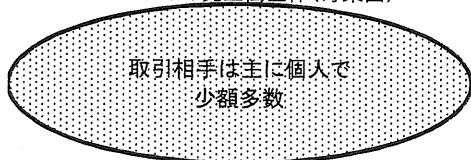
→実証手続(詳細テスト)の結果は、虚偽表示が含まれていたか否か

→発見した虚偽表示はあくまで抽出したサンプルのなかの虚偽表示であるため、母集団全体の虚偽表示額(円)を推定する

※2 主に、実証手続(詳細テスト)で使用しますが、運用評価手続に特定項目抽出を使うこともあります(テキスト※1参照)。

《監査サンプリング》

Amazonの売上高全体(母集団)



《特定項目抽出による試査》

東京建物の売上高全体(母集団)



※ 推定のイメージ

母集団全体が数十万取引から構成される1,000億円だったとする。

この母集団からサンプル25件1億円分を無作為に抽出し、

証憑突合等の実証手続を実施したところ、5万円の虚偽表示を発見。

母集団全体の金額に占める検証したサンプル金額総額の割合で推定した場合、

母集団全体の推定虚偽表示額は、5万円×1000億円/1億円となる。

◻ : 相対的に少額な個人への分譲販売 → 監査サンプリング

◼ : 高額な海外ホテル事業者への一棟販売 → 特定項目抽出

※ 両者は特性が異なるため別々にアプローチ

※ 別々にアプローチし小集団ごとに結論を得て合算

以降は、監査サンプリングのシーン(監基報530)を学習します。

(4) サンプリングリスクとノンサンプリングリスク(短答:B、論文:C)

分類	存在するリスク	リスク軽減方法
サンプリングリスク	監査サンプリング時に存在	サンプル数の増加、適切なサンプリング手法の選択
ノンサンプリングリスク	あらゆる場面・局面で存在	正当な注意、職業的懐疑心の発揮

(5) 運用評価手続及び詳細テストにおける監査サンプリングの利用(短答:C、論文:D)

上記(3)※1参照

(6) 監査サンプリングの手順(短答:C、論文:E)

運用評価手続の場合、①→②→③→⑤、実証手続の場合、①→②→③→④→⑤となります。

【研究】サンプル数の影響要因(短答:B、論文:D)

主に短答用論点です。

[参考]監査サンプリングの種類(短答:C、論文:E)

主に短答用論点です。

[参考]例外的事象(短答:C、論文:C)

運用評価手続、実証手続において例外的事象の取扱いを知っておけば十分です。

運用評価手続・・・除外、実証手続・・・いったん除外して推定し推定額に加算

【まとめ】母集団に関する結論の形成(短答:B、論文:C)