

第5章（その他の）保証業務

第1節 四半期レビュー

○学習のポイント

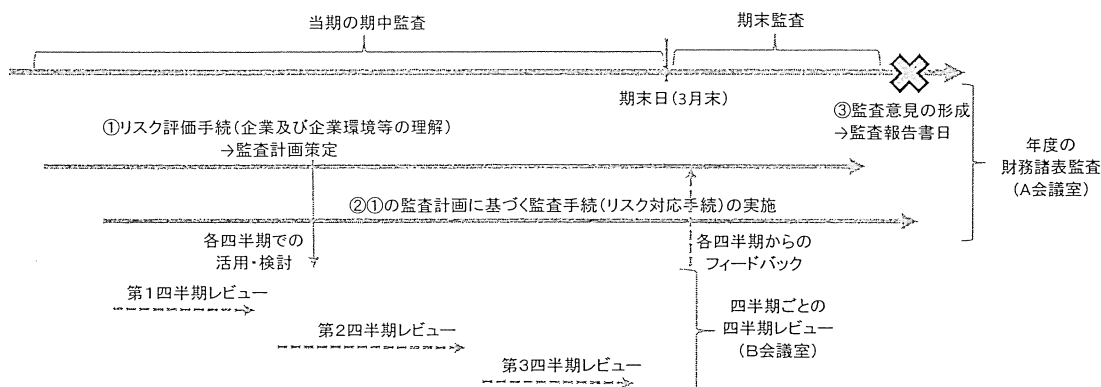
- ・四半期レビューは今後制度上なくなります（いつなくなるかがまだ国会を通過していないので未定）。論文式試験での出題はまずない、と考えていただいて結構です。したがって、短答論点として対処しましょう。
- ・金商法監査を受ける上場会社が適用対象となります（内部統制監査も同じ。）。
- 上場会社は、通常の監査のほか、同一の監査人により四半期レビューや内部統制監査を受けていることから、監査制度のなかでの四半期レビューの位置づけ・意義を押えましょう。
- ・監査との違い（論文問題集5-1-1）が最も大切です。位置づけ・意義・目的/手続/結論（報告書）の違いを整理しましょう！

補足

○監査制度における四半期レビューの位置づけ・意義（監査人の視点に立ったもの）

- ・年度の財務諸表監査で検討が必要となる重要な取引を適時に把握することができる（分析的手続等で把握）。
 - ・年度の財務諸表監査に反映が必要となる企業及び企業環境の新たな情報を得ることができる（質問等で把握）。
- つまり、年度監査を効果的かつ効率的に進めるうえで四半期レビューを実施している側面があります。
- そのため、同一の監査人（業務執行社員も同じ。監査チームと同じ。）によって行われる必要があります。

《年度と四半期の関係性イメージ》テキスト183頁参照



※ 四半期レビュー(B会議室)のなかで重要な取引等に気づいた場合、年度監査メンバー(A会議室)にその旨連絡し、年度監査として監査手続を実施し、手続の内容や実施した結果も含めて、年度の監査調書とする建付けです。

○開示制度における四半期レビューの位置づけ・意義（投資家・利害関係者の視点に立ったもの）

監査人により保証された信頼性の高い財務情報をより適時に、より多くの頻度で得ることができる。

○開示制度における財務諸表監査と四半期レビューの相違点(353頁も参照)、論文問題集5-1-1参照

論文問題集5-1-1	財務諸表監査	四半期レビュー
実施者	同じ監査チームで同じ監査人(独立性・専門性を兼ね備えた職業会計人) ∴ 四半期レビュー基準には一般基準がない	
対象	・招集通知に含まれる「計算書類」 ・有価証券報告書に含まれる「財務諸表」	・四半期報告書に含まれる「四半期財務諸表」
目的	(財務諸表が)「全ての重要な点において適正に表示している」ことを保証、 財務諸表全体として重要な虚偽表示がないことを(積極的に)保証	(四半期財務諸表が)「適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった」ことを保証、 四半期財務諸表全体として重要な虚偽表示が認められなかったと(消極的に)保証
GAAP	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	我が国において一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準
準拠すべきGASS	我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準のすべて	我が国において一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準 + 監査基準のうち、一般基準 + 品質管理基準
品質管理基準	適用	適用
不正リスク対応基準	大会社等のみ適用	未適用(上場会社であっても) ※どんな場合でも適用されない
実施する手続	限定なし(実査、立会、確認、証憑書類の閲覧等を計画し、実施する)	限定的手続(原則: 質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続のみ)、そのため、実証手続(実査、立会、確認、証憑書類の閲覧等)は実施しない(※)
報告形式(報告書)	積極的形式による意見 「全ての重要な点において適正に表示している」	消極的形式(二重否定方式)による結論 「適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった」
保証水準	監査リスクを合理的に低い水準に抑えた、合理的な保証	不適切な結論を表明するリスクを適度な水準に抑えた、合理的な保証よりも相対的に低い(が意味のある)水準の保証
KAM	記載する	記載しない
その他の記載内容との重要な相違の取扱い	「その他の記載内容」区分として、報告する内容の有無(すなわち、重要な相違の有無)にかかわらず記載する	その他との間で重要な相違がある場合には、監査人の判断で追記情報の一種である「その他の事項」として記載する(したがって、重要な相違がなければ記載を要しない)

※ 四半期レビューのなかで重要な取引等に気づいた場合、年度監査として監査手続を実施し、手続の内容や実施した結果も含めて、年度の監査調書とする建付けです。

1. 四半期レビュー総論

(1) レビューとは(短答:B、論文:B)

上記の表のとおり。

(2) レビューの基準(短答:A、論文:C)

上記の表のとおり。

(3) 四半期レビューと年度監査の関係(短答:B、論文:B)

上記補足のとおり。

(4) 四半期レビューの目的(短答:A、論文:A)

重要。年度の財務諸表監査の目的(28頁)と対比して違いを理解しておきましょう。

前段が直接的な目的、後段が前段の補足分という構造は年度と同じです。

以下、一般基準は四半期レビューにも適用されることから、一般基準はなく、「実施」段階の規定が続きます。

2. 四半期レビューの実施

実施の流れは基本的に年度監査(これまで学習してきたこと)と同じです。

(1) 四半期レビュー計画と四半期レビュー手続(短答:B、論文:C)

1. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解 → 理解しなければならない。

四半期財務諸表の作成に係る内部統制とは

四半期財務諸表を作成するにあたって会社が設けている内部統制のこと。

四半期財務諸表を作成するにあたってのGAAPは年度と異なり、簡便な方法や特有の会計処理が

認められているから、四半期財務諸表の作成に係る内部統制を理解する必要があります。

(例)簡便な方法・・・固定資産の減価償却費の算定方法(定率法の場合に年度償却額を均等割する方法)

(例)特有の処理・・・税金費用(年度の見積実効税率×税引前四半期当期純利益とする方法)

2. 四半期レビュー計画 → 原則年度計画と別に作成しなければならない。

通常四半期レビュー計画は年度監査の監査計画で得た情報をもとに策定します。

そのため、年度監査で新たな情報を得た場合には、四半期レビュー計画に反映する必要がないか検討します。

逆に、四半期レビューで新たな情報を得た場合には、年度の監査計画に反映する必要がないか検討します。

このように年度の財務諸表監査と四半期レビューは密接に関連していることを覚えておきましょう。

なお、(※2)の知識は短答頻出論点です。

3. 四半期レビュー手続 → 質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続を実施

上記の表のとおり、質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続で運用評価手続や実証手続は含みません。

なお、その他の四半期レビュー手続は次の内容を意味しています。

・テキスト337頁(2)の6 四半期財務諸表が会計記録に基づき作成されているかどうか、総勘定元帳等と突合(337頁(※1))

・テキスト338頁(3)の7 虚偽表示が存在している可能性が高い場合の関係書類等の閲覧等

・テキスト338頁(4)の9 重要な不確実性が認められる場合の関係書類等の閲覧等

(2) 質問及び分析的手続の実施(短答:B、論文:C)

監査基準には「質問」や「分析的手続」のみの単独の規定はなく、四半期レビュー基準固有の規定です。

質問の対象者は「経営者、財務及び会計に関する事項に責任を有する者その他適切な者」です

分析的手続の方法→基本的には年度と同じ手法・方法です(69頁の①③のイメージ)。

ただし、推定値をたてて会社の実績値と検証する方法(分析の実証手続)は実施しません

尚、四半期レビューは質問と分析的手続のみで心証を得ることからこれらは的確・きめ細やかに実施する必要があります

これらの手続において何か質問の回答や分析的手続において矛盾や不整合、異常が認められた場合にでも、

基本的に再度質問と分析的手続を繰り返します。ただし、不適切な事項がある可能性が高い場合には次の(3)へ進みます

(3) 適切な追加的な手続(短答:A、論文:C)

「関係書類の閲覧等の追加的な手続」が含まれる点が短答のポイントです

結論への影響とは、除外事項とするかどうかを含め無限定の結論を表明できるかどうかということです。

(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する検討(短答:A、論文:B)

別紙としてテキストに書き込みをしてほしいイメージ図をお渡ししているのでこれを皆さんのテキストに貼付しましょう。

339頁の図でまずは全体像を押えましょう。四半期レビューなので基本的に「質問」で済ませます。

但し、重要な不確実性があると判断した場合、追加的な手続として「関係書類の閲覧等」を実施することがあります。

なお、論文対策問題集5-1-2参照(結論(評価1年、対応策3カ月を覚えておいてください。))

(5) その他四半期レビューの実施上の対応(短答:B、論文:C)

基本的に年度監査と同じで年度監査に準じて対応を行いますが、基本的には「質問」です。

8 四半期財務諸表にも修正後発事象、開示後発事象(後発事象の注記)の概念があるので質問が必要

10 四半期レビュー時にも経営者確認書の入手が必要(経営者確認書の文言は違うが文言以外は年度と同じ)

11 結論への影響→除外事項とするかどうかを含め無限定の結論を表明できるかどうかということ

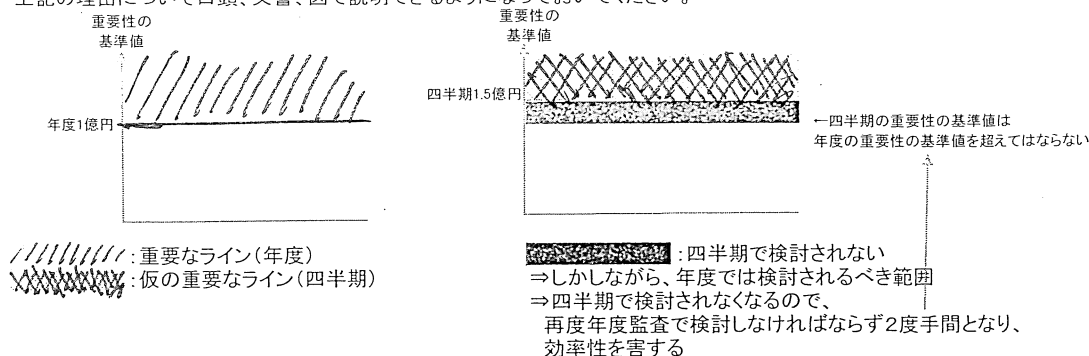
12 四半期レビューでも他の監査人の四半期レビュー等(監査を含むため。)の結果を利用することがある

ただし、年度における監査の作業を実施する構成単位が四半期におけるそれになるとは限らない点、また、

監査の作業を実施する構成単位であっても年度監査と四半期レビューでは手続内容が異なります。

[補論]四半期レビューに係る重要性の基準値(短答:A、論文:B)

結論:四半期レビューに係る重要性の基準値は年度監査に係る重要性の基準値を上限とします。
上記の理由について口頭、文書、図で説明できるようにしておいてください。



3. 四半期レビュー報告

報告の流れは基本的に年度監査(これまで学習してきたこと)と同じです。

(1)四半期レビューの結論の表明対象(短答:B、論文:B)

四半期レビューでも四半期レビュー報告書発行前に審査を受嘱しなければならない点は同じです。

(2)四半期レビュー報告書の記載区分(短答:B、論文:C)

記載内容と順番も年度の監査報告書と構成は同じ。GCに関する事項や追記情報との区別も同じです。
なお、四半期レビュー報告書にはKAMは記載しません。また、「その他の記載内容」区分ありません。
もし、重要な相違があれば343頁(※1)の対応が求められることになります。

(3)四半期レビュー報告書の記載事項(短答:B、論文:C)

年度の監査報告書と異なる点(特に347頁のゴシックの箇所)を知っておいてください。

(4)除外事項と四半期レビュー報告(短答:A、論文:A)

年度と同じ結論の形式は無限定の結論+4種類の除外事項付結論の計5パターンがあり得ます。

①結論に関する除外(〇〇×パターン)

基本的に年度の監査報告書と記載のタッチは同じですが、年度の監査報告書と異なる点を押えてください。

②四半期レビュー範囲の制約(××?パターン)

基本的に年度の監査報告書と記載のタッチは同じですが、年度の監査報告書と異なる点を押えてください。

なお、結論を表明しない場合に「結論の根拠の区分」という用語がなじまない為、別に区分を設けて」という表現となっています。

[補論]「可能であれば」と記載する事項(短答:A、論文:B)

結論に関する除外がある場合影響の算出を最終的に行うのは「企業」であることから、企業に配慮して「可能であれば」とされます。
一方、四半期レビューの制約がある場合に四半期レビュー手続を実施できないことの影響は監査人自身が把握できることから、上記のような「可能であれば」という用語が使用されることはありません。

(5)追記情報(短答:B、論文:B)

基本的に年度の監査報告書と同じですが、四半期レビュー基準が監査基準と異なりまだ改正されていないので、以下のとおり、微妙な違いがあります。

相違内容	四半期(349頁)	年度(228頁、325頁)
会計方針の変更の「正当な理由」という枕詞	あり	なし
13.(4)の重要な相違の取扱い	追記情報の一つ	その他の記載内容という別区分

[補論]四半期レビューにおける「その他の記載内容」の取扱い(短答:C、論文:C)

テキストのとおりですが、年度監査との違いや可能であれば契約解除も念頭に置かれることを覚えておきましょう。

(6)その他四半期レビュー報告上の対応(短答:B、論文:B)

基本的に年度の監査報告書と取扱いは同じです。

[補論]除外事項付結論を表明する場合の文例(短答:C、論文:B)

無限定の結論(344頁)とどう異なるかどうかを少しずつ短答問題集等を通じて把握してください。

[補論]四半期レビュー固有の表現の整理(短答:C、論文:B)

年度と比較して相違点を押さえることが大切です。

[補論]中間監査(短答:B、論文:C)

短答のみ論点です。捨ててもよいです。中間「監査」とされていることから、年度監査と監査のアプローチは同じですが、最終的な意見が「適正意見」ではなく「有用意見」とされる点が最大の違いです。
もし短答用の論点と思って特長だけ押さえた方は、授業でお伝えした箇所だけ押さえてください。

第2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

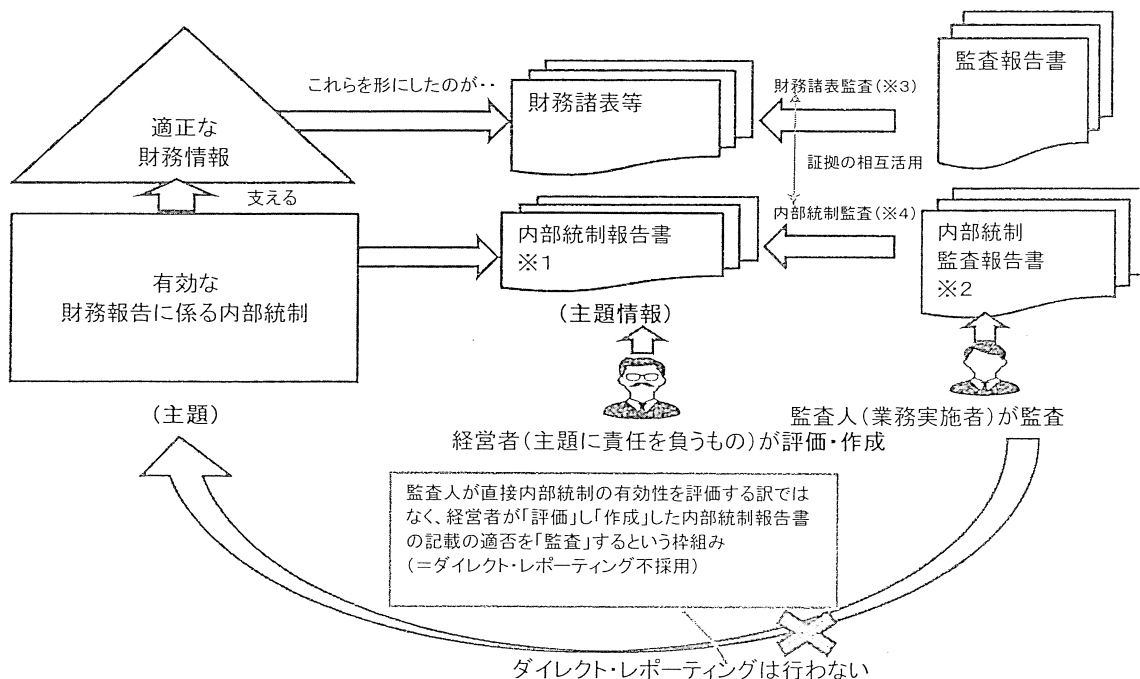
- ・「金商法監査」を受ける「上場会社」が適用対象となります(四半期レビューと同じです。)
上場会社は、通常の財務諸表監査のほか、同一の監査人により内部統制監査や四半期レビューを受けています。
- ・内部統制評価・報告制度における経営者の役割、監査人の役割をしっかりと押さえて暗記しましょう。
(内部統制評価・報告制度でも、「二重責任の原則」が大前提にあります。)
- ・日本の内部統制評価・報告制度の特徴(385・386頁)が重要です。
- ・全体的にコスパがよくない論点です。TACのテキスト、問題集、答練、過去問の範囲で十分合格できます。
また、どの受験生も苦手とする領域です。細かな箇所はあとで肉付けをするとしてまず全体像を理解しましょう。
- ・内部統制基準が改正され、今後適用される予定です。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385・386頁(特に、以下の3点))
 - 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361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368頁及び374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。



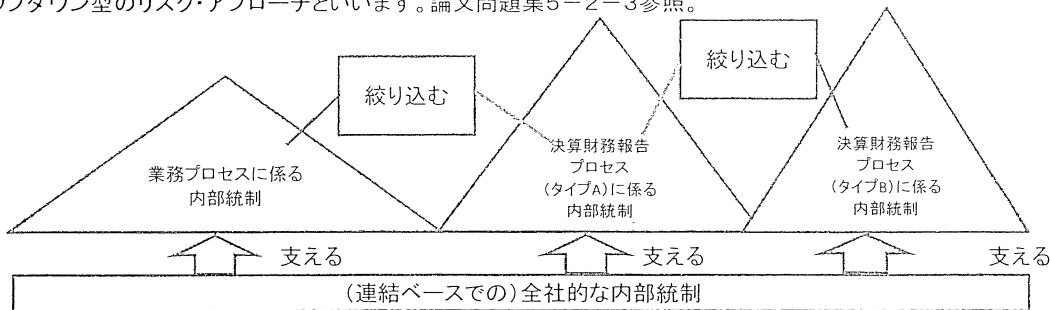
(※3)財務諸表監査の過程で、内部統制を理解し、もしそれに依拠するのであれば運用評価手続を実施しています。

(※4)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。

⇒つまり、監査の目的は違いますが、同じ証拠を相互に相互利用しているという関係になります。

【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絞り込む手法のことを、トップダウン型のリスク・アプローチといいます。論文問題集5-2-3参照。



【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
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、開示ルールである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、子会社の決算をチェックする仕組みなど

※「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。

【図表D】内部統制制度上の評価範囲
テキスト366頁[補論]の補足

拠点

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

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。

①全社的な内部統制

①決算・財務報告に係る業務プロセス
(全社的観点の評価が適切なタイプA)

全社的な観点で評価 ※
※ 事前に定められたチェックリストを消し込み形で実施の有無を評価する手法

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
(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
//
ヘルの観点の
評価が適切
なもの

②③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)

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

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)デリバティブ取引、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

④上記以外の
勘定科目に至る
業務プロセス
(タイプB含む。)

業務プロセスに係る内部統制

＜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。

1 内部統制監査総論

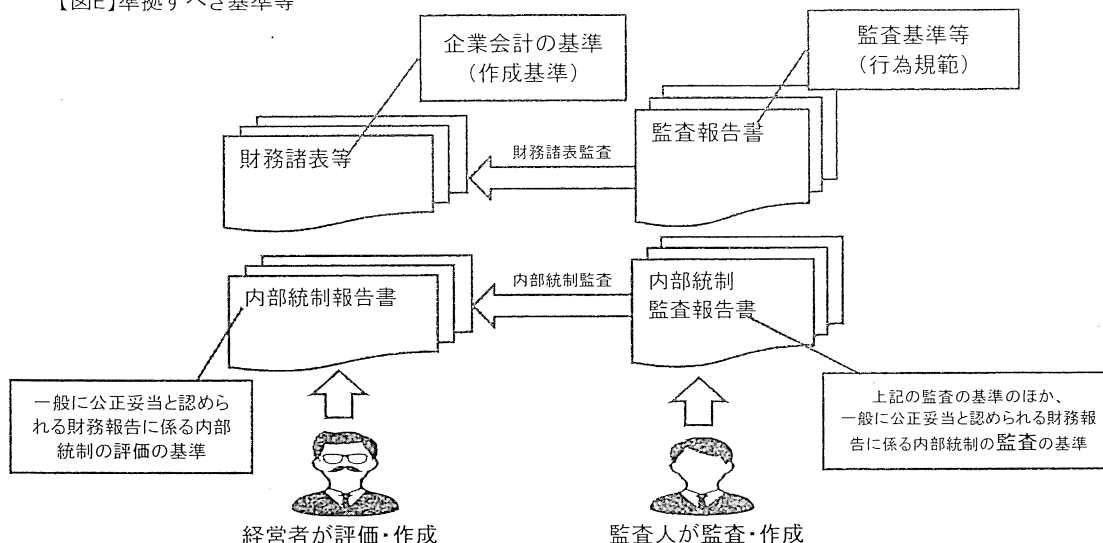
(1) 内部統制報告制度の意義(短答:B、論文:B)

末尾の4行が試験上大切です。なお、論文問題集5-2-1参照。

(2) 内部統制報告制度における責任の区別(短答:C、論文:C)

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:A)

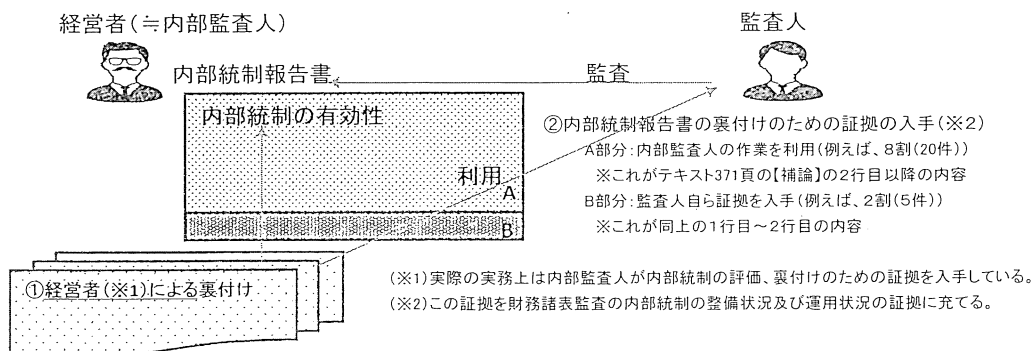
重要です。財務諸表監査の目的(テキスト26頁)と対比しましょう。論文問題集5-2-2参照。

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、アメリカはダイレクト・レポートを採用しています。

(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(172・173頁)を利用します。



なお、論文問題集5-2-2参照

(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。

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。

[補論]内部統制の整備及び運用(短答:C、論文:C)

参考までに、(※1)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。

[補論]企業の創意工夫を生かした監査人の対応の確保(短答:A、論文:C)

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。

[補論]内部統制の目的と基本的要素(短答:C、論文:C)

読書感覚で読んでおいてください。特に重要性はありません。

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:C、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。

[補論]財務報告に係る内部統制の評価範囲の決定(短答:B、論文:B)

別紙【図D】参照。改正予定の論点ですが、重要です。論文式試験の事例問題で出題の可能性があります。

論文問題集5-2-3、5-2-4参照。

(2)内部統制の評価(短答:C、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既に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:B)

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。

なお、④について改正が予定されています。

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:B、論文:B)

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)。

同じ「監査」業務であり、同一の監査証拠を共通利用するためです。

(2)評価範囲の妥当性の検討(短答:C、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:C、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172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」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。

[補論]運用状況の検討の実施方法(短答:A、論文:C)

短答式試験頻出論点です。上記の1 内部統制監査総論(4)の図を参考にしてください。

(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:B)

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」です。

経営者の評価結果である内部統制報告書の記載の適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。

(1) 内部統制監査報告書の記載区分(短答:B、論文:C)

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。)

記載区分、意見を表明しない場合があること、追記情報を意見と区別すべきことは他の章の内容と同じです。

374～375頁の文例

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:C、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は正しいと言えるので「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。

(3) 除外事項と内部統制監査報告(短答:B、論文:B)

①意見に関する除外(〇〇×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(××?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:A)

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。

論文問題集5-2-7参照。

[補論]開示すべき重要な不備と経営者及び監査人の対応(短答:A、論文:A)

これまでの内容のまとめです。非常に重要な内容ですので、場合をしっかりと分けて内容を理解・暗記してください。

論文問題集5-2-5、5-2-6参照。

[補論]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:A、論文:B)

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。

論文問題集5-2-6参照。

[補論]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:C、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。

上記に記載したとおりですが、以下のポイントが大切です。

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、なお、論文問題集5-2-8参照

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。

(3) 適切な追加的手続の実施 【短A 論C】

四半期レビュー基準・第二 実施基準

7 追加的な手続

監査人は、^①四半期財務諸表について、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討しなければならない。

四半期レビューは質問及び分析的手続等を基本とするが、それらを実施した結果、四半期財務諸表について、重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高い場合には、監査人は、四半期レビューの結論を表明するための十分な基礎を得るため、追加的な質問や関係書類の閲覧等の適切な追加的手続を実施して、当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討することが求められる^(*)。

(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する検討 【短A 論B】

四半期レビュー基準・第二 実施基準

9 継続企業の前提

監査人は、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更について質問しなければならない。

また、監査人は、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったものの、当四半期会計期間において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を認めた場合には、経営者に対し、経営者による評価及び対応策を含め継続企業の前提に関する開示の可否について質問しなければならない。

これらの質問の結果、監査人は、^②継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められると判断した場合には、継続企業の前提に関する事項について、四半期財務諸表において、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して、検討しなければならない。

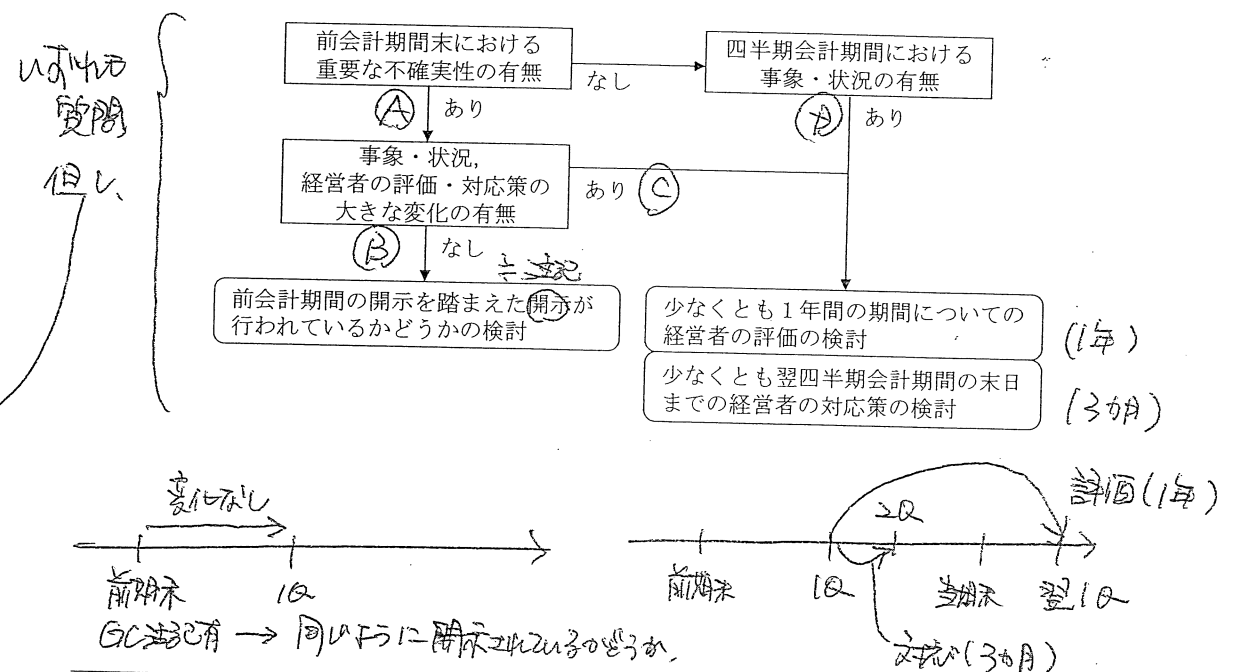
(*1) 例えば、重大な売上取引に関して一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠しているかどうかについて疑義が認められた場合が該当し、この場合、監査人は、財務及び会計に関する事項に責任を有する者、営業、売上、会計担当者等の適切な者に取引内容や取引条件等について質問、売買契約書の閲覧等の追加的な手続を実施し、重要な虚偽表示の有無、及び結論への影響を検討しなければならない。

p244

継続企業の前提は四半期財務諸表の利用者の判断にも大きな影響を与えることから、監査人は、四半期レビューにおいても、経営者等に対する質問等の四半期レビュー手続を通じて、継続企業の前提について検討することが求められる^(*)。

監査人は、^①前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当四半期会計期間末までの当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更を質問により確かめ、^②これらのいずれにおいても大きな変化^(*)がないときは、前会計期間の開示を踏まえた開示が行われているかどうかを検討する。

一方、^③これらのいずれかに大きな変化がある場合、^④又は当四半期会計期間に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を認めた場合（前会計期間の決算日から継続して存在する場合を含む。）^⑤には、当四半期会計期間末から1年間の経営計画の提出までは必ずしも求める必要はないが、当四半期会計期間の決算日の翌日から少なくとも1年間について経営者の行った評価、及び少なくとも当該四半期会計期間の翌四半期会計期間の末日までの経営者の対応策^(*)について検討しなければならない。



(*1) ただし、四半期レビューは、質問と分析的手続を基本とした限定された手続であることから、積極的に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめることは求められていない。

(*2) 大きな変化がある場合には、対応策が計画どおり実施されなかった場合や、追加対応策が必要となった場合も含まれる点に留意する。

(*3) 対応策については、例えば、1年間の経営計画のようなものが必ずしも存在していることが求められていないこと、また、例えば、当該四半期会計期間の末日後1年間に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当てが具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意する。