

CIA試験参考問題の研究

第3回

PART II 内部監査の実施

サンプリング手法

CIAフォーラム関西研究会No.8

1. 問題のポイント

問題80 最初のエラーが発見された場合に、追加のサンプリングを必要としないサンプリング手法は、次のどれか。

- a. 層別サンプリング
- b. 属性サンプリング
- c. ストップ・オア・ゴー（逐次抜取）サンプリング
- d. 発見サンプリング

【正解】 d

【解説】 サンプリング手法は、統計理論に基づく「統計的サンプリング」と経験的判断に基づく「非統計的サンプリング」に分けることができる。

経験とカンに基づくサンプリングも、実際の監査では重要であるが、ここでは統計的サンプリングに論を絞ることにしたい。

監査手続としてよく使用される統計的サンプリング技法に、内部統制テストで用いられる属性サンプリングと、実証テストで用いられる変数サンプリングや金額単位サンプリングがある。

属性サンプリングとはYES/NOで判断できる2つの属性の発生確率を推定するために用いる。例えば内部統制手続で、『部門長はすべての売上传票を承認する』という手続がある場合、それが実際にされているか確かめるために、伝票を見る行為などがこれに当

たる。

変数サンプリングや金額単位サンプリングは、サンプル結果に基づいて対象となる科目の金額の数値を推定するために用いる。例えば期末の売掛金残高について、一部の得意先に確認状を発送して回答を得、その結果把握された要修正額から、売掛金全体の要修正額を推計する等である。

問題文にある層別サンプリング（選択肢：a.）は、母集団を性質により分類してサンプル対象とする事で、変数サンプリングの一変形である。したがって上記の売掛金の例のように、サンプルについてすべてを実施した結果の把握が必要なため、誤答となる。

残りの3つは、広い意味での属性サンプリングに含まれる。

最も基本的な属性サンプリング（固定サンプル数による属性サンプリング、選択肢：b.）は、サンプルの結果により母集団のエラー率を推定するために用いる。エラーの件数を把握するのが目的なので、1件で中止はしない。

ストップ・オア・ゴー・サンプリング（連続性属性サンプリング、選択肢：c）は、予想逸脱率を合理的に推定できないときに利用する手法である。最初のステップでエラーが出ない場合テストを終了するが、エラーが出た場合追加テストを行うので、1件で中止はしない。

発見サンプリングは、目標となるエラー水準を固定して行うサンプリングである。目標エラー割合は0%かそれに近く設定されるため1件のエラー発見時に目標未達が確定するので、テストは停止される。

よって、これ（選択肢：d）が問題の正解となる。

発見サンプリングは、サンプルにおける1つの例外が監査上重要な意味を持つ可能性が高い場合に適用される。例えば従業員による不正の発見のためのサンプルテストなどがそ

れに当たる。

2. 内部統制評価とサンプリング手法

属性サンプリングは、2008年4月以降開始事業年度より導入されている財務報告に係る内部統制の評価でもよく用いられる手法である。

内部統制評価でのサンプリングの手続の流れは、大まかには以下ようになる。

【母集団の決定】

サンプルの対象となるものを決定する。なお統計的サンプリングであるためには、母集団が、5,000件以上等十分に「大きい」ことが前提になっている。

【エラーの定義】

次にエラーを定義する。エラーは所定のとおりコントロールが運用されていないこと（逸脱という）であり、先の例では売上傳票が承認されていない、というのがこれに当たる。

【信頼水準、予想逸脱率、許容逸脱率の決定】

サンプリングでは、100%の遵守は“証明”できないため、一定の前提をおいて手続を決定することになる。

信頼水準はサンプリングリスクを許容する程度といえる。予想逸脱率は発見するエラーの予想発生率である。許容逸脱率は、内部統制テストにおいて発見したエラーを許容できる率の上限を意味する。

【サンプル数の決定】

上記の条件を表1に当てはめてサンプル数を決定する（出典：アメリカ公認会計士協会（AICPA）、“Audit Sampling Guide”）。

＜表1＞信頼水準90%の場合の必要サンプル数と許容される逸脱件数

予想逸脱率	許容逸脱率			
	5%	9%	10%	15%
0.00%	45(0)	25(0)	22(0)	15(0)
0.25	77(1)	42(1)	38(1)	25(1)

表1は信頼水準90%、予想逸脱率0%の場合

で、サンプル全体のエラーの割合が10%を下回る（許容逸脱率9%）ということを経済的に証明しようとするためには、25件のサンプルをテストし、エラーが0件であることが必要ということを示している。

【サンプル抽出書類の決定】

サンプリングをする対象としては、伝票綴り等が採用されることが多い。

ただし、この場合計上された取引に関する伝票がすべて綴じ込まれていることが必要であるが、実務上それを確認することが困難な場合もある。

その場合、会計データからサンプルを抽出し関連文書を抽出して確認することも考えられる。しかし、この方法は計上額の網羅性に関しては有効ではないため、網羅性に関連するコントロール目標については採用できない。

【サンプル抽出方法の決定】

サンプルが母集団全体を代表するサンプルであるためには、ランダムに抽出することが必要である。

乱数等を用いることが理想であるが、少なくとも金額基準で抽出したり、特定の取引に偏ったサンプルを抽出したりしないことは最低条件となる。

【サンプル結果の評価】

サンプルテストの結果エラーが識別されたかを確認する。

エラーは先の定義に従って判断するが、現

＜表2＞信頼水準90%の場合の逸脱率

サンプル数	発見した逸脱件数				
	0	1	2	3	4
25	8.8	14.7	19.9	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16.0	19.0
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1

（注：*は計算上逸脱率が20.0超となる場合。一般に逸脱率が20%を超えると、その内部統制全体が有効に機能していないと考えるため、監査上逸脱率は算定しない）

実の監査では承認印があることのみで判断してよいか、承認のタイミングは、承認時の検討項目等、監査人としての専門的判断が重要となる。

実施の結果は、表2に当てはめて評価する。表中の数値は最大逸脱率を示している（出典：A I C P A、“Audit Sampling Guide”）。

この表は、25件のサンプルの結果1件エラー

が発見された場合、サンプル抽出時に決めた前提条件の下で、全体でのエラーは最大で14.7%であることを意味している。

サンプルにたまたまエラーの無い取引が多く抽出された可能性が統計上考慮されるため、可能性のある最大逸脱率はサンプル中のエラーの割合（この場合1/25）より遥かに大きくなる。

＜CIAフォーラム関西研究会No.8メンバー＞（敬称略・氏名50音順）

池井 正洋	川崎重工業(株)	藤尾 善則（座長）	グローリー(株)
榎本 成一	あずさ監査法人	前田 昌男	古野電気(株)
奥村 裕司	監査法人トーマツ	舩田 忠士	東洋興業(株)
亀川 節	(株)三菱東京UFJ銀行	水田 孝憲	大阪ガス(株)
空手 宏樹	帝人(株)	南 里美	監査法人トーマツ
高橋 敏哉	(株)三菱東京UFJ銀行	八木 克巳	グローリー(株)
久木 治男	大阪ガス(株)		

監査ニュース

◇COSO「Guidance on Monitoring Internal Control Systems（内部統制システムのモニタリングに関するガイダンス）」確定版発行される

COSOの「Guidance on Monitoring Internal Control Systems（内部統制システムのモニタリングに関するガイダンス）」全4部が、2月4日（米国時間）に発行された。「Introduction」のみCOSOのホームページ <http://www.coso.org/> で閲覧できる。

同ガイダンスは、昨年6月に公開草案が公表され、集まった意見をとりまとめ、このたび確定版として発表されたものである。詳細は、上記COSOのホームページをご参照ください。

◇公開草案「『我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）』（案）」公表される

金融庁より、2月4日付けで「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」が、公開草案として公表された。意見の締切りは4月6日までとなっている。

本公開草案は、1月28日に開催された、企業会計審議会第15回企画調整部会において検討されたものである。広く意見をとりまとめた後、中間報告として公表される予定とのことである。

日本の会計基準を国際会計基準（IFRS）と同等であるとみなす動きがある一方、海外ではIFRSの適用を進める動きもあり、今後、日本の会計基準を適用していくか、IFRSを強制適用するかなど、我が国の対応が注目される。

公開草案及び意見の送付方法など詳細は、金融庁ホームページ <http://www.fsa.go.jp/> をご参照ください。