

J-SOX フラッシュレポート

金融庁企業会計審議会内部統制部会が実施基準の公開草案を公表

(2006年11月21日時点の情報)

2005年12月8日に公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案(以下、「基準案」という。)」を補足するために、2006年11月21日、金融庁は「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準(公開草案)(以下、実施基準案という)」を公表しました。(基準案の内容については、添付資料1をご参照下さい。) 基準案の概要は、プロティビティジャパンのJ-SOX ニュースレター第1号で解説されています。

実施基準案は、以下の三部構成です。

- I. 内部統制の基本的枠組み
- II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告
- III. 財務報告に係る内部統制の監査

各々の内容は、以下で更に解説されています。

実施基準案に対しては、2006年12月20日まで意見を求めることとされており、2007年1月中には最終化されるものと思われ

ます。

内部統制の基本的枠組み

内部統制の基本的枠組みは、以下について記載しています。

1. 内部統制の定義(目的)
2. 内部統制の基本的要素
3. 内部統制の限界
4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任
5. 財務報告に係る内部統制の構築

1から4については、2005年12月8日に公表された基準案の項目と同様で、実施基準案では、基準案の項目に沿って解説がされています。「5. 財務報告に係る内部統制の構築」については、実施基準案で初めて取り上げられた項目です。

「5. 財務報告に係る内部統制の構築」は「(1) 財務報告に係る内部統制構築の要点」、「(2) 財務報告に係る内部統制構築のプロセス」からなっています。「(1) 財務報告に係る内部統制構築の要点」は、内部統制の基本的な枠組みを踏まえて、特に財務報告に係る具体的な内部統制の構築に関して重要となる点が列挙されています。「(2) 財務報告に係る内部統制構築のプロセス」では、

内部統制の評価及び報告に先立つ準備作業として求められる一般的な手順が例示されています。具体的には、①基本的計画及び方針の決定、②内部統制の整備状況の把握、③把握された不備への対応及び是正、となっています。

IT関連事項は、内部統制の基本的な枠組みの重要な部分です。基準案において、内部統制の基本的要素はCOSOの5つの要素から6つに拡大され、その6つ目として「ITへの対応」が示されました。「ITへの対応」は、以下で構成されるものと定義されています。

- 「IT環境への対応」では、組織を取り巻くIT環境の具体例が示され、これらを把握して適切な対応をとることが求められています。
- 「ITの利用及び統制」には「ITの利用」と「ITの統制」が含まれ、更に詳しい解説がなされています。「ITの利用」では、他の5つの基本要素の内部統制構築においてITを利用することによって、有効性や効率性をどのように向上させることができるかを、事例を踏まえて記述されています。また、「ITの統制」では、「有効性及び効率性、準拠性、信頼性、可用性、機密性」といったITの統制目標が例示されており、これらの統制目標の中でも財務報告の信頼性を確保するための統制目標について、「ITに係る全般統制」と「ITに係る業務処理統制」を構築することが求められています。「ITに係る全般統制」は、業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための統制活動と定義され、「ITに係る業務処理統制」は、業務を管理するシステムにおいて承認された業務がすべて正確に処理・記録されることを確保するために業務プロセスに組み込まれた統制活動と定義されています。

財務報告に係る内部統制の評価及び報告

基準案では経営者が作成する内部統制報告書についての記載がありましたが、実施基準案ではその部分の記載はなくなってい

ます。以下、この章において特に留意すべき点について説明いたします。

1. 財務報告の範囲

基準案では、財務報告を「財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告」と定義していますが、実施基準案では「財務諸表」と「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」についての定義がされています。

「財務諸表」の定義には、連結財務諸表と個別財務諸表の両方及びその注記を含んでいます。

「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」は、有価証券報告書における財務諸表以外の開示事項等で、「財務諸表の表示等を用いた記載」や「その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項」のことで定義されています。有価証券報告書の経理の状況以外の部分に関しても財務報告に含まれるということになります。

2. 重要な欠陥の判断基準

内部統制の不備が重要な欠陥に該当するかどうかを判断する際には、金額的及び質的な面の双方について検討を行うこととなりますが、金額的な重要性の判断基準として連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などに対する比率で判断とされています。連結税引前利益については、概ねその5%程度とすることが考えられるとして、具体的な数字が明示されていますが、財務諸表監査における金額的重要性との関連に留意する必要があるとしています。

3. 評価対象となる会社

実施基準案には、以下のように記載されています。

- 連結対象となる子会社（在外子会社を含む）が評価範囲を決定する際の対象に含まれる。
- 持分法適用となる関連会社についても評価範囲を決定する際の対象に含まれる。
 - － 評価対象を決定するに当たっては、各関連会社が有する財務諸表に対する影響の重要性を勘案する。
 - － 評価対象に該当したとしても、子会社と同様の評価が困難となる場合もあるので、全社的な内部統制を中心とした、当該関連会社への質問書の送付、聞き

取りあるいは当該関連会社で作成している報告等の閲覧等による必要がある。

4. 評価範囲の決定

実施基準案では、全社的な内部統制と決算・財務報告に係る業務プロセス（一部を除く）については、すべての事業拠点について全社的な観点で評価しますが、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点については、全社的な内部統制と決算・財務報告に係る業務プロセスを評価対象としないことができるとされています。

決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスについては、以下の手順で評価範囲を決定することになります。

a) 重要な事業拠点の選定

実施基準案では、全社的な内部統制の評価が良好であれば、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の概ね2/3程度に達している事業拠点を評価の対象とする、と例示されています。但し、事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがあります。

b) 評価対象とする業務プロセスの識別

重要な事業拠点における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産）に至る業務プロセスは、原則として、すべてを評価の対象とします。ただし、例えば、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、それらを評価対象としないことができます。（重要な勘定科目の選定という手順はなくなっています。）

重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、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（以下の例を参照）については、個別に評価対象に追加します。

- リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス。
- 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。

- 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ものとして、特に留意すべき業務プロセス。

c) 全社的な内部統制の影響の検討

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評価の範囲、方法等を調整します。

- 全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要。
- 全社的な内部統制の評価結果が、特に有効であると判断できる場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能。

5. 全社的な内部統制の評価

トップダウンアプローチにおいて、全社的な内部統制の評価は重要です。実施基準案には、評価項目と評価方法に付いてのガイダンスが示されています。「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」として、全部で42項目が参考1として挙げられています。個々の項目は2006年7月に公表された米国トレッドウェイ委員会組織委員会(COSO)の新しいガイダンス「財務報告に係る内部統制—小規模公開会社のためのガイダンス」の第3巻にある「原則評価マトリクス」の質問項目と類似した内容となっている項目が多く見受けられます。

全社的な内部統制の評価方法については、評価対象となる内部統制全体を適切に理解及び分析した上で、関係者への質問や記録の検証などの手続を実施することとされています。

6. 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす内部統制を統制上の要点として識別し、次に、統制上の要点となる内部統制が虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価することになります。具体的には以下の手順を踏むことになります。

a) 評価対象となる業務プロセスの把握・整理

このステップでは、業務プロセスの文書化を行うこととなります。参考資料として、「業務の流れ図」、「業務記述書」が挙げられています。

b) 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれ

を低減する統制の識別

具体的には、まず、評価対象となる業務プロセスにおいて、不正又は誤謬により、虚偽記載が発生するリスクを識別します。リスクが特定されると、次に、虚偽記載が発生するリスクを低減するための内部統制を識別します。実施基準案には、参考資料として、「リスクと統制の対応」(いわゆるリスクコントロールマトリクス)が挙げられています。

c) 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価

このステップでは、関連文書の閲覧、従業員等への質問、プロセスや実施されているコントロールの観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価します。

d) 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性の評価

このステップでは、関連文書の閲覧、当該内部統制に関係する適切な担当者への質問、業務の観察、内部統制の実施記録の検証、各現場における内部統制の運用状況に関する自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価します。実施基準案では、運用状況の評価の実施に際して、原則としてサンプリングにより十分かつ適切な証拠を入手することとされていますが、全社的な内部統制の評価結果が良好である場合等には、サンプリングの範囲を縮小できるとされています。

7. 内部統制の有効性の判断

実施基準案には、内部統制の整備状況評価及び運用状況評価の結果に基づき、重要な欠陥が存在するかどうかを決定するための指針が示されています。全社的な内部統制の有効性の判断について、実施基準案では、内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備の例が挙げられています。

- 経営者が財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施していない。
- 取締役会又は監査役若しくは監査委員会が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備及び運用を監督、監視、検証していない。
- 財務報告に係る内部統制の有効性を評価する責任部署が明確でない。
- ITのアクセス制限に係る内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている。

- 業務プロセスに関する取引の流れ、虚偽記載のリスクの識別、リスクに対する内部統制に関する記録など、内部統制の整備状況に関する記録を欠いており、取締役会又は監査役若しくは監査委員会が、財務報告に係る内部統制の有効性を監督、監視、検証することができない。
- 経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された全社的な内部統制の不備が合理的な期間内に改善されない。

業務プロセスに係る内部統制の有効性の判断については、実施基準では、内部統制の不備が重要な欠陥に該当するか否かを評価するために、内部統制の不備により勘定科目等に虚偽記載が発生する場合の影響金額を推定し、その際には、虚偽記載の発生可能性も併せて検討する必要があるとされています。

8. ITを利用した内部統制の評価

実施基準案では、ITを利用した内部統制の評価について、以下の評価手順が示されています。

- a) 業務プロセスとシステムの関係をシステム間のデータフローやシステム一覧等を用いて把握し、
- b) これらのシステムを支援するIT基盤の概要を把握し、
- c) IT基盤の概要を踏まえてITに係る全般統制の評価単位を識別する。

実施基準案では、IT基盤を把握する例として、「ITに関与する組織の構成、ITに関与する規程・手順書等、ハードウェアの構成、基本ソフトウェアの構成、ネットワークの構成、外部委託の状況」が示されています。識別された評価単位に沿って、「ITに係る全般統制」が評価されます。ITに係る全般統制では、「ITの開発・保守、システムの運用・管理、内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保、外部委託に関する契約の管理」といったシステム管理業務における統制の評価が求められます。ITに係る全般統制に不備がある場合は、直ちに重要な欠陥と評価されるものではありませんが、ITに係る業務処理統制への影響を検討することが求められています。

「ITに係る業務処理統制」は業務プロセスの中に含まれます。ITに係る業務処理統制については、業務プロセスに組み込まれた個々のITに係る業務処理統制が、「入力情報の完全性・正確性・正当性確保、エラーデータの修正と再処理、マスターデータの正確性確保、アクセス管理」といった観点で有効に整備及び運用されているか評価することが求められています。有効

性の判断において、ITに係る業務処理統制における不備は業務プロセスに係る内部統制と同様に扱われます。しかし、ITに係る業務処理統制の中でもITを利用して自動化された内部統制については、その統制内容に変更がなく、該当する機能に障害や不具合が発生しておらず、関連する全般統制が有効に機能していると判断できれば、前年度の評価結果を継続して利用することが許されています。

財務報告に係る内部統制の監査

基準案では「監査人の報告」として、意見の表明、内部統制監査報告書の記載区分・記載事項についての記載がありましたが、実施基準案ではその部分の記載は含まれていません。

1. 財務諸表監査と内部統制監査の関連

実施基準案では、以下に記載するとおり、財務諸表監査と内部統制監査の統合が強調されています。内部統制監査は、原則として、財務諸表監査と同一の監査人が実施することから、内部統制監査の計画を財務諸表監査の監査計画に含めて策定することとしています。更に、内部統制監査において、会社の内部統制の理解が求められる場合や、内部統制の整備状況や運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する必要がある場合でも、財務諸表監査の実施過程を通じて一定の理解が得られている場合や、そこで一定の監査証拠を入手している場合には、その利用が可能であるとしています。

2. 監査すべき事項

監査人が経営者による財務報告に係る内部統制の評価を監査するにあたり、考慮すべき事項として下記の事項が掲げられています。

a) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、重要な事業拠点の選定及び評価対象とする業務プロセスの識別が適切に実施されているかを監査します。監査人は、重要な事業拠点の選定の評価において、以下のプロセスが経営者の評価範囲に含まれているかどうかを検討します。

- i) 重要な事業拠点における企業の事業目的に関わる業務プロセス
- ii) 財務報告に重要な影響を及ぼすその他の業務プロセス

監査人は、さらに、全社的な内部統制の評価結果を踏まえた評価範囲、方法等の調整が妥当かどうかを評価します。

b) 経営者による全社的な内部統制の評価の検討

監査人は、経営者の評価プロセスの妥当性に焦点をあてます。例えば、監査人は以下の事項を考慮します。

- i) 経営者による全社的な内部統制の評価項目・評価結果が適切か
- ii) 取締役会並びに監査役又は監査委員会の監視機能は有効に働いているか
- iii) 全社的な内部統制の不備に関する経営者の検討が妥当か

c) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

監査人は、幾つかの事項を検討します。まず、監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価方法を検討します。

- 評価対象となった業務プロセスの取引の流れの把握と会計処理の過程の理解。
- 内部統制の適切な管理者及び担当者の権限と能力は十分か。
- 経営者は虚偽記載の発生するリスクをどのように識別したのか。
- 経営者はリスクを低減するための内部統制をどのように識別したのか。
- 内部統制がリスクを十分低減できるものとなっているか。

次に、監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の運用状況の検証方法を、以下の事項を考慮することにより検討します。

- 経営者による評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の運用状況の理解。経営者が実施する検証手続には、内部統制の運用状況の検証及び自己点検の状況の検討が含まれる。
- 統制を実施する担当者や責任者の権限と能力は十分かどうか。
- 経営者による内部統制の変更に係る必要な追加手続の実施状況の確認。

3番目に、監査人は、経営者の評価プロセスにおいてITを利用した内部統制が適切に考慮されたかどうかを検討

します。例えば、監査人は、以下の事項を検討します。

- i) ITを利用した内部統制の把握
- ii) 経営者によるITに係る全般統制およびITに係る業務処理統制の評価対象が適切かの検討
- iii) ITに係る全般統制の評価の検討
- iv) ITに係る業務処理統制の評価の検討

最後に、監査人は、経営者による委託業務に関する内部統制の有効性の評価方法を理解します。

3. 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討

監査人は、幾つかのステップにより検討することとされています。まず、監査人は、業務プロセスから発見され、改善されていない不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかについて検討します。次に、監査人は、影響が実際に発生する可能性を評価します。最後に、監査人は、金額と発生可能性を勘案して、潜在的な影響額を検討し、質的・金額的重要性を判断します。

■ 本フラッシュレポートの内容については、以下にお問い合わせ下さい。

株式会社プロティビティ ジャパン

〒100-0004 東京都千代田区大手町1-1-3

大手センタービル

e-mail : tokyo@protiviti.jp

添付資料 1

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案 (2005年12月8日公表)

目次

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義
2. 内部統制の基本的要素
3. 内部統制の限界
4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
4. 財務報告に係る内部統制の報告

III. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
3. 内部統制監査の実施
4. 監査人の報告