

J-SOX フラッシュレポート

内部統制報告制度のガイドラインが最終化

— 米国 SOX 法 404 条と日本の内部統制報告制度の要請の違い —

金融庁企業会計審議会は、2007年2月15日に、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに実施基準の設定についての意見書を最終決定しました。これは2006年6月に成立した金融商品取引法に盛り込まれた経営者による内部統制報告書の作成と提出の要請に関する実務の基準と実施ステップのガイドラインとなるものです。意見書の内容については、プロティビティジャパンの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)」で詳しく解説されています。今回公表された意見書の内容は、この公開草案から大きく変わっていません。

内部統制報告の要請により、日本の全上場企業は、2008年4月以降に開始する事業年度より、連結ベースで内部統制報告書の作成と提出が義務付けられました。米国の「サーベンスオクスレー法(米国SOX法)404条」の要請と同様、経営者は自社の内部統制を評価し、報告書を作成し、外部監査人の監査を受けることになります。米国でのSOX法対応の混乱や過剰な負担を日本の内部統制報告制度で避けるために、実施基準は、たとえば下記のような目安や、判断のための数値基準例を示しています。

- 業務プロセスの評価は、例えば連結売上高の3分の2を目安にした事業拠点を対象とする。
- 業務プロセスの評価範囲は、決算・財務報告に係る業務プロセスと企業の事業目的に大きく関わる主要な業務プロセス(一般的な事業会社では売上高、売掛金、棚卸資産に至る業務プロセス)に焦点を当てる。
- 内部統制評価の過程で発見された不備の影響が、例えば連結税引前利益の5%を上回るような場合は「重要な欠陥」とされる。

しかし、逆に実施基準は、下記のような部分は米国のSOX法404条の対応よりも広い対応を要請しています。

- 評価対象とされる「財務報告」は、財務諸表およびその注記事項にとどまらず、財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用して記載すべき事項も含む。
- 事業拠点の評価範囲の決定には、持分法適用会社も含める。
- 決算財務報告プロセスを含む全社的な内部統制の評価については、原則、すべての事業拠点について全社的な観点で評価する。

今後は、今回の基準・実施基準を反映した金融商品取引法の政省令の制定、基準・実施基準に対するQ&A作成の検討、などが予定されています。

先行した米国のSOX法では、この数年の経験と反省を踏まえて、経営者による評価のガイドラインの発行や監査基準の見直しなどが検討されています。本フラッシュレポートは、そのような動きも含めて、米国SOX法と日本の内部統制報告の要請の比較をまとめたものです。2008年4月以降に開始する事業年度より連結ベースで内部統制報告書の作成と外部監査の実施という、短い準備期間と、内部統制評価の知識と経験をもった人材の不足に対する懸念も企業側からは出ています。日本企業およびその主要子会社が、初めて内部統制報告の仕組みを連結ベースで構築していくには、米国SOX法における実務と経験から学ぶとともに、企業会計審議会が発行した意見書の趣旨を理解して効率的に対応することが必要となるでしょう。

米国SOX法／日本の内部統制報告制度 比較対照表 (2007年2月20日現在)

A. 要件の構成		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 準拠法	2002年サーベンス・オクスレー法（企業改革法） （2002年7月大統領署名）	金融商品取引法 （2006年6月交付）
2. 監査人の監督	PCAOB（公開会社会計監視委員会） - 活動の監督 - 監査基準の設定	金融庁 - 公認会計士の監督に関する制度設計 公認会計士・監査審査会（CPA AOB） JICPA（日本公認会計士協会）による品質管理レビューのモニタリング - 公認会計士等に対する懲戒処分等の調査審議 金融庁企業会計審議会 監査基準の設定
3. 法令における 財務報告の要件	- 財務報告に関する宣誓（302条、906条） - 内部統制に関する報告書（404条） - 経営者の評価プロセスと内部統制に関する監査報告書 (改訂草案) - 内部統制に関する監査報告書	- 開示の正確性に関する経営者の確認書（24条の4の2） - 内部統制に関する経営者の報告書（24条の4の4） - 内部統制の経営者報告書に関する監査報告書（193条の2）
4. 経営者向けガイダンス （施行済み・公開草案・予定を含む）	サーベンス・オクスレー法 米国証券取引委員会（SEC）ルール (改訂草案) SECによる解釈指針（2006年12月に草案が公表）	- 財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の制定について（意見書）（2007年2月に金融庁により公表）
5. 監査人向けガイダンス （施行済み・公開草案・予定を含む）	監査基準第2号 （2004年3月PCAOB発行） (改訂草案) 監査基準第5号修正案 （2006年12月にPCAOBにより改正案提出）	- 財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の制定について（意見書）（2007年2月に金融庁により公表）
6. 関連諸規則と ガイドライン	証券取引所（ニューヨーク、ナスダックその他）の発行する 上場規則	金融商品取引法を受けた政省令（未公表）
7. 適用年月日	会社規模により適用時期が異なる （経営者報告書の適用開始時期） 時価総額 \$75M 以上： 2004年11月15日以降終了する事業年度 時価総額 \$75M 以上で上場の外国企業： 2006年7月15日以降終了する事業年度 それ以外の会社： 2007年12月15日以降終了する事業年度	2008年4月1日以後に開始する事業年度

B. 規制対象となる組織と情報		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 規制対象組織	米国の証券取引所に上場しているすべての上場企業	有価証券報告書提出会社で、日本の証券取引所に上場しているすべての上場企業等
2. 外国企業	遵守が必要（適用開始時期の延期）	遵守が必要
3. 小規模会社	適用開始時期の延期	小規模会社のための特別条項はない
4. 規制対象となる統制の種類	開示統制および手続き（302条） 財務報告に係る内部統制（404条）	開示統制（24条の4の2） 財務報告に係る内部統制（24条の4の4）
5. 規則対象となる情報の種類	（302条） 年次及び四半期報告書における重要な開示情報 （404条） 10K、10KSB、10Q、10QSB、20F、40Fに添付される財務諸表および注記	（24条の4の2） - 有価証券報告書の記載内容 （24条の4の4） - 有価証券報告書の「経理の状況」の（連結）財務諸表及び関連する注記事項 - 財務諸表の信頼性に重大な影響を及ぼす開示事項
6. 財務諸表の定義	連結財務諸表のみ	金融商品取引法を受けた政省令（未公表）

C. 内部統制の整備		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 内部統制のフレームワーク	<ul style="list-style-type: none"> - 義務付けられている特定のフレームワークはない。 - SEC 規則により、COSO が一般に認められたフレームワークのひとつとされている。 - COSOフレームワークは、米国企業に一般的に適用されている。 - 海外企業には、それと同等のその国固有のフレームワークが一般的に適用されている。 	<ul style="list-style-type: none"> - 固有のフレームワーク（内部統制報告制度フレームワーク）が推進されている。 - 内部統制報告制度フレームワークは、COSO フレームワークを基にして開発された。 - 内部統制報告制度フレームワークは COSO の3つの目的に「資産の保全」が追加されており、また COSO の5つの構成要素に「ITへの対応」が追加されている。

D. 内部統制の経営者による評価		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 推奨される全般的アプローチ	<p>トップダウン型のリスクベースアプローチ （監査基準第2号に強く影響されている）</p> <p>（改訂草案） トップダウン型のリスクベースアプローチ</p>	トップダウン型のリスクベースアプローチ

D. 内部統制の経営者による評価		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
2. 推奨される評価手順	<p>プロティビティのアプローチ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 評価対象とする会社とビジネスプロセスを選択する 2. 組織レベルのコントロールの評価 3. 業務プロセスレベルのコントロールの評価 <ol style="list-style-type: none"> (a) 選択したビジネスプロセスを理解する (b) 選択した各プロセスにおける、財務報告に関連するリスクとコントロールを特定する (c) コントロールの整備状況の有効性を評価する (d) コントロールの運用状況の有効性を評価する 4. 経営者評価の総合結果を報告書にまとめる <p>(改訂草案)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 財務報告の信頼性に係るリスクと、経営者がこれらのリスクの特定のために設定している関連するコントロールを特定する 2. 経営者は、コントロールの整備状況の有効性を評価する 3. コントロールの運用状況の有効性を評価する 4. 経営者評価の総合結果を報告書にまとめる 5. 合理的なレベルで文書化する 	<p>基準における考え方</p> <p>- 財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し、合理的に評価の範囲を決定する。</p> <p>実施基準における考え方</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 全社的な内部統制の評価 2. 決算・財務報告に係る業務プロセスの評価 3. 決算・財務報告以外の業務プロセスの評価 <ol style="list-style-type: none"> (a) 重要な事業拠点の選定 (b) 評価対象とする業務プロセスの識別 (c) 評価対象とした業務プロセスの評価 <ol style="list-style-type: none"> i) 評価対象となる業務プロセスの概要を把握する ii) 選択した各プロセスにおける、財務報告に関連するリスクとコントロールを特定する iii) コントロールの整備状況の有効性を評価する iv) コントロールの運用状況の有効性を評価する (d) 経営者評価の総合結果を報告書にまとめる
3. 組織レベルの統制	<p>フレームワークを使用</p> <p>(改訂草案)</p> <p>組織レベルの統制は以下を含む</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 統制環境に関するコントロール 2. 経営者によるコントロールの無視に対するコントロール 3. 会社のリスク評価プロセス 4. 本社で実施されるコントロール 5. 業績をモニタリングするコントロール 6. 他のコントロールをモニタリングするコントロール 7. 期末の財務報告プロセスに係るコントロール 8. 重要な事業上のコントロールとリスク管理の実施に関する方針 	<p>基準で明示された6つの要素</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 統制環境 2. リスクの評価と対応 3. 統制活動 4. 情報と伝達 5. モニタリング 6. ITへの対応 <p>42項目の質問書が例示</p> <p>質問項目は小規模会社向け COSO ガイダンスのマトリクスと類似している。</p>
4. 決算・財務報告プロセスの評価	<p>選択した会社のみ</p>	<p>全社的な観点で評価するものとそうでないものに分けられ、全社的な観点で評価するものは、原則として全ての事業拠点で評価が必要。</p>
5. 決算・財務報告以外のプロセスの評価 (a) 勘定科目の選定	<p>重要性に基づく定量的アプローチ</p> <p>重要性のファクターを考慮し勘定科目を追加する。</p> <p>(改訂草案)</p> <p>重要な虚偽記載の合理的な発生可能性に注目したリスクベースアプローチ</p>	<p>基準</p> <p>- 金額的及び質的影響の重要性の観点から決定する。</p> <p>実施基準</p> <p>- 企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金、棚卸資産と例示されている。）</p>
(b) 事業拠点の選択	<p>組織の大部分をカバーすることが必要。 (一般的に、財務諸表の65-80%を占める)</p> <p>(改訂草案)</p> <p>リスクに基づいて選択</p>	<p>売上を基準として3分の2をカバーしていることが例示されている。 また、重要性が高い業務プロセスを追加する。</p>

D. 内部統制の経営者による評価		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
(c) 非連結対象会社	<p>会社の、持分法の会計処理が適正に報告されていることについての内部統制を評価</p> <p>持分法による被投資会社における統制は、通常、評価の対象外である。</p>	持分法適用会社を含む
(d) ビジネスプロセスの選定	<p>評価対象となった財務要素に影響を与えるすべてのプロセス</p> <p>(改訂草案) 重要な虚偽記載のリスクに対処するコントロールを、リスクベースで特定する。</p>	<p>実施基準における考え方</p> <p>1) 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に至る業務プロセスを評価対象とする。 2) 重要性の大きい業務プロセスを評価対象に加える。 3) 全社的な内部統制の評価結果を考慮する。</p> <p>一般的な事業会社については、売上、売掛金、棚卸資産勘定に至る業務プロセスは、原則として、全てを評価対象とする。 その他、リスクの高いビジネスプロセス、見積もりや予測を伴う重要な勘定科目に至る業務プロセス等は、評価する必要がある。</p>
(e) 委託業務	特定の委託会社を含む	特定の委託会社を含む
(f) IT 統制の評価	<p>特定のガイダンスはない</p> <p>(改訂草案) リスクベースアプローチにより関連するアプリケーションと IT 全般統制を決定する。</p>	<p>以下の両方を評価する</p> <p>(1) IT 全般統制 (2) 業務処理統制</p>
(g) IT 全般統制	<p>特定のガイダンスはない</p> <p>(改訂草案) 以下の点を考慮 (1) プログラム開発 (2) プログラム変更 (3) コンピュータ運用 (4) プログラムとデータへのアクセス</p>	<p>以下の点を考慮</p> <p>(1) システムの開発・保守 (2) システムの運用・管理 (3) 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 (4) 外部委託に関する契約の管理</p>
6. 小規模会社の考慮	<p>記載なし</p> <p>(改訂草案) 一定の条件の小規模会社については、正式な内部統制のテストプロセスをより少なくすることが認められる。</p>	<p>明確に言及されていないが、職務分掌に代わる代替的な統制や企業外部の専門家の利用等の可能性を含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきであると、意見書に明示されている。</p>
7. 前年度結果の利用	<p>依拠できない</p> <p>(改訂草案) リスクによっては依拠が可能</p>	<p>有効に運用され、評価された時点から変更がない場合等、一定の場合には、自動化コントロールの過年度結果は利用可能</p>

E. 内部統制に関する経営者の報告書		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 報告内容	ICFR(財務報告に係る内部統制)のデザインと運用状況の有効性に関する経営者の評価結果	同左(但し、詳細は政省令で制定されるため、現状では未定)
2. 頻度	年次	同左
3. 不備の定義	主として量的なファクターに基づいた以下の3段階： (1) 単なる不備 (2) 重要な不備 (3) 重大な欠陥 (改訂草案) 量的、質的なファクターに基づく3段階。 財務諸表監査の重要性と同じであることが明示された。	量的、質的なファクターに基づいた以下の2段階 (1) 不備 (2) 重要な欠陥 金額的重要性の基準として、連結税引前利益の5%程度とすることが例示されているが、財務諸表監査の金額的重要性との関連に留意する。
4. 証明書提出時期	財務会計年度の最終日 (その時点での証明を表わす)	同左

F. 内部統制の監査		
	米国SOX法	日本の内部統制報告制度
1. 監査対象	経営者のICFR(財務諸表に係る内部統制)評価の有効性の監査 ICFRの監査 (改訂草案) ICFRの監査のみ	経営者のICFR評価の有効性の監査
2. 監査チームの選定	統合監査	同左
3. 時期	会計監査と同時	同左
4. 海外の基準に基づく 監査結果の利用	海外子会社の監査人が海外の基準を使用してICFRを監査した場合、親会社の監査人がどちらの基準を使用しても実質的には同じ結論に到達するなら、親会社の監査人は海外の監査人の成果物を利用できる。	同左
5. 内部監査人等の 作業結果の利用	監査人は、内部監査人の作業結果を、その品質と有効性を評価した上で、彼らの監査をサポートするものとして利用できる。 (改訂草案) 内部監査人以外の者の作業結果も利用できることが明記された。	監査人は、内部監査人等の作業の品質及び有効性を考慮した上で、経営者の評価に対する証拠として利用できる。