

# J-SOX フラッシュレポート

日本公認会計士協会が「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」(公開草案)を公表  
(2007年7月18日)

日本公認会計士協会は、2007年7月18日に、監査人が実施する「財務報告に係る内部統制の監査」における監査手続、留意すべき事項及び監査報告書の文例等について、監査人の実務上の取扱いをより明確にするために、監査・保証実務委員会報告「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」(以下「監査に関する実務上の取扱い」という) (公開草案) を公表しました。本フラッシュレポートでは、以下の5つの主な論点に絞って、論点の所在、「監査に関する実務上の取扱い」での考え方、実務における留意点をまとめています。

1. 財務諸表監査と内部統制監査の関係
2. 評価範囲の妥当性の検討
3. 全社的な内部統制の評価の検討方法
4. 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討方法
5. 内部監査人等の作業の利用

## 1. 財務諸表監査と内部統制監査の関係

### ● 論点の所在

経営者による内部統制の整備状況と運用状況の評価が行われない領域に関して、財務諸表監査では、監査人はどのように対応するのか？

### ● 「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

内部統制監査導入後は、監査人は、経営者が実施した内部統制の整備状況と運用状況の評価の妥当性について検討することになりますので、財務諸表監査においては、内部統制監査における監査結果に依拠することが想定されます。そのため、経営者による内部統制の整備状況と運用状況の評価が行われない領域については、監査人は従来同様、財務諸表監査において、内部統制の理解(整備状況の検討)と内部統制の運用状況の検討をすることになるとされています。

### ● 実務における留意点

経営者は、内部統制の整備及び運用状況の評価を行わ

ない領域についても、経営管理上必要な分野については、当然に内部統制を整備・運用する責任を有しています。財務諸表監査においては、経営者が内部統制を適切に整備運用していることを前提に監査計画を立案し、必要と判断した範囲について内部統制の評価を行います。従って、内部統制監査の対象とはならなかった領域であっても、監査人が財務諸表監査に必要と判断した領域であれば、従来同様、監査人の監査手続実施のための対応を行うことが必要です。

## 2. 評価範囲の妥当性の検討

### (1) 全社的な内部統制の評価範囲

#### ● 論点の所在

財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点を除き、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することとされているが、「重要性が僅少」についての判断基準はどのようなものか？

#### ● 「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

重要性の判定に際して、金額的側面と質的側面の両面から検討する必要があるとされています。数値基準として、連結売上高、連結総資産、連結税引前当期損益などに占める割合等が例示されています。なお、数値基準を用いる場合には、個々の事業拠点の与える影響だけでなく、除外した事業拠点の合計の影響を勘案することを求めています。

#### ● 実務における留意点

質的側面についての具体例は記載されていませんが、質的側面から評価対象として選定するかどうかを検討する要因として、例えば、重要性の大きい業務プロセスが個別に評価対象に追加されたような事業拠点や、財務諸表監査において過年度に内部統制上の不備が指摘されたような事業拠点などが考えられます。

## (2) 業務プロセスの評価範囲

### ① 企業の事業目的に大きく関わる勘定科目

#### ● 論点の所在

一般的な事業会社における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の例示として、売上、売掛金、棚卸資産が明示されているが、その他該当するものがないかどうかをどのような観点から考えるべきか？

#### ● 「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

財務諸表を利用する一般投資家等の利害関係者が、企業の主たる事業の経営成績・財政状態等を判断するために重要と判断して着目する勘定科目を「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」として定義しています。

#### ● 実務における留意点

売上、売掛金、棚卸資産以外に、一般投資家等の利害関係者が、企業及び企業の属する業界を分析する際に利用あるいは注視している勘定科目や当該勘定科目を用いて計算している数値などがある場合には、そのような勘定科目は、「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」に該当するかどうかの検討をする必要があると思われます。

### ② 個別に評価対象に追加される重要性の大きい業務プロセス

#### ● 論点の所在

重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、個別に評価対象に追加される重要性の大きい業務プロセスに関して、財務諸表監査との関連で留意すべきことはないか？

#### ● 「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスは、その性格から、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられるとされています。

#### ● 実務における留意点

特別な検討を必要とするリスク（重要な虚偽表示リスクのうち、特別な監査上の検討を必要とするリスク）は、財務諸表監査における重点監査項目と考えられます。以下のような勘定科目は、財務諸表監査において重点監査項目とされている可能性が高いと考えられます。

- ・ 監査人が財務諸表監査において、特に時間をかけている

- ・ 毎年のように監査上の問題点として取り上げられる
- ・ 監査差異が発生する、監査講習会で問題とされる
- ・ 監査人の事業所・子会社往査で毎年問題点を指摘される

このような事項に該当する勘定科目がある場合には、関連するプロセスを評価対象とすべきかどうかを検討し、監査人との確認を行う必要があると考えられます。

## 3. 全社的な内部統制の評価の検討方法

#### ● 論点の所在

全社的な内部統制の評価は、期末以前に有効性が評価されることが多いと思われるが、期末時点の有効性の把握をどのようにすればいいのか？

#### ● 「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

経営者が内部統制の変更点を適時・適切に把握するモニタリング手続を整備・運用している場合には、監査人は当該モニタリング手続の有効性を検討するとされています。有効なモニタリング手続が未整備の場合は、監査人は、経営者に整備・運用評価手続を実施した日以降、期末日までの期間の有効性を確かめるためのロールフォワード手続を実施することを求め、当該ロールフォワード手続の内容と実施結果を検討することになります。

#### ● 実務における留意点

監査人がロールフォワード手続を実施するということは、期末時点において、再度内部統制の有効性の評価を実施することになり、評価を実施する監査人にとっても、監査の対応を行う担当者にとっても、相当な作業負担となります。このような事態を避けるためにも、全社的な内部統制の変更点を適時・適切に把握するモニタリング手続を整備し、運用する必要があります。

## 4. 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討方法

#### ● 論点の所在

経営者は、運用状況の評価を期中に実施した場合に、期末日までに内部統制に関する重要な変更があったときには、追加手続の実施を検討することが求められているが、監査人の運用状況の評価のための手続が期中に行われた

場合に、監査人はどのように対応するのか？

●「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

監査人が運用状況の評価のための手続を期中に実施した場合、当該評価結果が期末日現在も継続しているかどうかの検討が必要とされています。監査人は、運用状況の評価のための手続実施後、期末日までの残存期間や運用状況の評価のための手続実施の過程で入手した監査証拠の性質、期末日までの内部統制の変更の有無について考慮し、追加の手続の必要性を検討しなければならないとされています。

●実務における留意点

経営者同様、監査人もアップデートテストを行うことが求められると考えられますが、監査人によるアップデートテストの対象範囲を必要最小限にとどめ、期末日でなければ実施できない評価手続に十分な時間を確保するためにも、以下のような事項を監査人と事前に協議しておく必要があります。

- ・ 期中テストの実施時期
- ・ 期中テストにおける監査証拠の具体的内容
- ・ 内部統制の変更の有無の確認手続の詳細

## 5. 内部監査人等の作業の利用

●論点の所在

監査人は、内部監査人等の作業の品質及び有効性を検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することが考えられるとされているが、どのような場合に、監査人は内部監査人等の作業を経営者の評価に対する監査証拠として利用するのであろうか？

●「監査に関する実務上の取扱い」での考え方

内部監査の利用に関しては、監査基準委員会報告第15号「内部監査の実施状況の理解とその利用」に準拠して、企業の実施している内部監査の状況の評価することが求められています。そのため、内部監査人等の作業の利用に関しては、リスクの高い分野での利用には慎重な対応が求められています。そして、日常的に反復継続して発生する低リスクの定型的取引に係る特定の統制の運用状況の検証などについては、内部監査人等による評価作業において抽出されたサンプルの一部を利用することができるとしています。

●実務における留意点

多くの会社では、内部監査の内容は業務監査が中心であり、財務諸表監査において直接利用できる部分は少ないと考えられます。一部の会社では、残高確認の実施や、支店往査などを、外部監査人と内部監査人が共同で実施している場合もあるでしょう。経営者は、まず、財務諸表監査における監査人の内部監査の利用状況と内部監査の実施内容を調査する必要があります。内部監査の実施内容が財務諸表監査においても利用可能なものであるにもかかわらず、監査人が内部監査を利用していないのであれば、その理由などを確認する必要があります。これらの状況を理解したうえで、内部監査の実施内容を見直し、場合によっては、財務諸表監査や内部統制監査においても監査人が内部監査を利用できるように内部監査体制を整備することも必要になるかもしれません。このような準備を行った上で、内部統制監査における内部監査の利用可能性を監査人と協議すべきでしょう。