

# J-SOX フラッシュレポート

## 金融庁が「内部統制報告制度に関する Q&A」を公表

(2007 年 10 月 2 日)

2007 年 10 月 2 日、金融庁は、内部統制報告制度に関して寄せられた照会等に対して行った回答等のうち、先例的な価値があると認められるものを整理し、それを「内部統制報告制度に関する Q&A」として公表しました。

以下では、いくつかの Q&A について内容を紹介するとともに、必要に応じて、日本公認会計士協会が公表している、「財務報告に関する内部統制の監査に関する実務上の取扱い（以下、「監査の実務上の取扱い」）」の記載事項を参照しつつ、留意点について説明いたします。

### 1. 金額的な重要性の判断基準（問 1）

経営者が内部統制の評価作業の計画を策定する際に、前期決算数値及び期末予想数値に基づいて、本年度の金額的な重要性の判断基準を決定することができる。その際に、事業年度の経過に伴って、当初の予想と実績に重要な乖離が生じたような場合には、適宜、当初の判断基準の見直しが必要となる。

#### 【留意点】

金額的な重要性の判断基準は、最終的には、評価対象年度の決算数値に基づいて決定されることとなりますが、計画段階においては、前期決算数値及び期末予想数値に基づいて決定することができるということになります。

そのため、当初の予想と実績に重要な乖離が生じた場合には判断基準を見直し、評価計画の修正を行うことが必要となります。

### 2. 重要な欠陥の判断基準としての金額的な重要性の判断基準（問 2）

連結税引前利益が重要性の判断基準のベースとして適切でない場合には、連結税引前利益と他の指標を併せ

て用いることや、他の指標を用いることができる。連結税引前利益の金額が著しく小さくなった場合には、必要に応じて比率の修正を行うことや、特殊要因等を除外した連結税引前利益を計算することができる。

#### 【留意点】

利益率が低いような企業の場合、連結税引前利益を重要性の判断基準のベースとして用いるとその金額が著しく小さくなり、重要性の判断基準として適切でない場合があります。このようなケースでは、適宜当該企業の状況に応じて適切な指標を利用することが考えられます。監査人がどのような指標を用いて財務諸表監査上の金額的な重要性の基準値を決定しているかということは、監査基準委員会報告第 5 号「監査上の重要性」が参考になります。第 6 項では、監査人が、財務諸表監査における監査計画の策定の際、重要性の基準値の決定に当たって、売上高、経常利益、当期純利益、総資産、自己資本に与える影響を考慮することを求めています。

連結税引前利益の金額が著しく小さくなった場合などの対応は、「監査の実務上の取扱い」にも示されており、そこでは、最近数事業年度の平均値を用いることも明示されています。なお、除外される特殊要因としては、特別損益項目、過年度損益修正項目などが考えられます。複雑な計算を行って特殊要因を算出するようなことは、その計算自体の妥当性を示すことが困難ですので、避けるべきです。

### 3. 全社的な内部統制の評価対象としない事業拠点の判断基準（問 3）

全社的な内部統制の評価において、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点の判断基準として、例えば、売上高で全体の 95% に入らないような連結子会社を僅少なものとしてはずすという取扱いは一般的な

ものである。全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスも同様。

**【留意点】**

「監査の実務上の取扱い」では、「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が連結ベースでの財務報告に与える影響も勘案しなければならない。」としておりますので注意が必要です。また、「財務報告に対する影響の重要性が僅少であるかどうかは、金額的側面と質的側面の両面から検討する必要がある」としておりますので、まずは、金額的側面から数値基準で95%に満たない事業拠点を洗い出し、その後で、それらの事業拠点において、質的側面から、過去に重要な不正が発生したことがないかどうか、決算書あるいは連結パッケージに重要な誤りが発生したことがなかったかどうか、などを検証する必要があります。

**4. 重要な勘定科目におけるカバレッジの確保 (問6)**

重要な事業拠点を選定した上で、各「重要な勘定科目」について、当該重要な事業拠点における金額を合算した合計額が、連結ベースの当該科目の金額の一定割合（例えば、概ね2/3）に達しないような場合には、当該一定割合に達するまで、各「重要な勘定科目」ごとに、その他の事業拠点における業務プロセスを評価対象に追加するという、重要な勘定科目に対して一定のカバレッジを確保することを求めるような実務を実施基準では採用していない。

**【留意点】**

機械的に一定のカバレッジを達成する必要はないということであり、「監査の実務上の取扱い」でも示めされているように、重要な事業拠点以外の事業拠点に重要な虚偽記載のリスクが高い業務プロセスがある場合には、「個別に評価対象に追加する業務プロセス」として評価対象に追加する必要があります。米国の実務では勘定科目のカバレッジを監査人が強く求めていたため、我が国においても実務上リスクを考慮することなく勘定科目のカバレッジが要求されるのではないかと懸念がありました。米国においても、複数事業拠点の選定におい

てリスクアプローチが適用され柔軟な取り扱いとなっておりますので、そのような米国の動向を踏まえて、一定のカバレッジを確保する実務を実施基準では採用していないとする立場を明確にしたものと思います。

**5. 複数の営業拠点がある場合の評価対象営業拠点の選定 (問10)**

実施基準では、選定した重要な事業拠点において、当該事業拠点に属するすべての営業拠点について内部統制の有効性を評価するのではなく、リスクに応じて営業拠点を選定して評価することを容認している。その際の営業拠点の選定方法としては、一定期間で全ての営業拠点を一巡する点に留意しつつ、無作為抽出の方法をとることのほかに、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、母集団の同質性等に留意しつつ、評価対象とする営業拠点をサンプリングの手法を用いて選定することも一つの方法としてありうる。

**【留意点】**

「監査の実務上の取扱い」では、「個々の営業拠点の特性に応じていくつかのグループに分け、各グループから運用状況のテスト対象拠点を抽出し、」とあります。ここでは、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で選定するという考え方までは示されていませんので、監査人に対して、重要性が僅少であるとして予め除外した営業拠点について、適切な説明（金額的な重要性が低い、過去に不正などが発生したことがないなど）をし、合意を得ておく必要があると思います。

なお、この考え方は、全社的な内部統制が有効に運用されていると評価される場合において認められる取扱いになりますので、その点は注意が必要です。

**6. IT全般統制に不備がある場合 (問14)**

実施基準では、ITに係る全般統制は、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクに直接に繋がるものでは必ずしもないため、全般統制に不備が発見されたとしても直ちに重要な欠陥と評価されるものではないと

されている。

例えば、IT全般統制のうち、プログラムの変更に適切な承認を得る仕組みがないなどプログラムの変更管理業務に不備がある場合でも、事後的に業務処理統制に係る実際のプログラムに変更がないことを確認できたような場合には、稼働中の情報処理システムに係る業務処理統制とは関連性が薄いため、当該システムの内部統制は有効に機能していると位置づけることができる。

#### 【留意点】

「監査の実務上の取扱い」では、「ITに係る全般統制における不備は、それ自体が財務報告の重要な虚偽記載が発生するリスクに必ずしも直接に繋がるものではないため、業務処理統制が現に有効に機能していることが検証できているのであれば、直ちに重要な欠陥と評価されるものではないことに留意する。」との記述があり、同様の考え方を示していると思われます。

また、例示として、事後的に業務処理統制に係る実際のプログラムに変更がないことを確認できたような場合には、当該システムの内部統制は有効に機能していると位置づけることができるとあり、これは、業務処理統制が対象期間に渡って有効に機能していると位置づけるためには、業務処理統制がある時点で有効に機能していることを前提として、情報システムのプログラムの変更履歴等によりプログラムに変更がないことを確認することの必要が示されています。なお、前述のプログラムの変更履歴による確認が困難な場合には、業務処理統制の評価の際のサンプル数を増やすことも有効であると考えられます。

## 7. 内部統制監査（問18）

監査人は、経営者の評価の手続についての詳細な検証をすることなく、経営者の内部統制の評価結果に関しての意見を表明することができるのかどうか。実施基準では監査人に対して、経営者が決定した評価範囲、統制上の要点の識別及び内部統制の整備状況及び運用状況の有効性に関する評価結果の妥当性を検討することを求めている。監査人が行う、統制上の要点の識別の妥

当性の検証は、評価手続の検証に属するものと考えられる。実施基準では、それ以上に、内部統制の整備状況及び運用状況の有効性に関する経営者評価の検討において、監査人が経営者の評価結果を利用する場合を除き、経営者が具体的にどのような評価方法を行ったか（例えば、運用テストの具体的内容等）についての検証は求められておらず、監査人が監査するのは、経営者の評価結果についてである。

#### 【留意点】

監査人は、自ら評価を実施するか、あるいはその代わりに経営者の評価を利用するというやり方があることを理解しておく必要があります。監査人が決定するアプローチは、経営者の評価結果を検証するための監査人の手続の内容と範囲に影響を与えることになります。それゆえ、ここで注意を要するのは、「監査人が経営者の評価結果を利用する場合を除き」という表現です。経営者の評価方法が適切ではないと判断された場合、監査人は経営者の評価結果を利用しないことを選択することになり、自ら運用テストを実施し、監査証拠を入手して、経営者の評価結果の妥当性を判断することになるかと思えます。あるいは、経営者の評価プロセスの妥当性にかかわらず、重要性が高くリスクが高いと監査人が考えているプロセスについては、最初から経営者の評価結果を利用せず、自らテスト等を実施するという事を考えることもあるかもしれません。

## 8. 内部監査人等（問19）

内部監査人等の「等」には、内部監査人だけでなく、評価対象とは別の部署に所属しモニタリング等を実施する者や社外の専門家など経営者に代わって内部統制の評価を行う内部監査人以外の一定の者も含まれると考えられる。

#### 【留意点】

実施基準の中で「内部監査人等」という用語が用いられていましたが、「等」にどのような者が含まれるのかということが示されています。「監査の実務上の取扱い」

では、「部署」について例示として、内部統制評価プロジェクトチームや経理部を示しています。その他に、関係会社管理部やコンプライアンス部なども含まれるものと思われる。また、評価対象とは別の部署によるいわゆるクロスファンクションによる評価も容認しているのではないかと考えられますが、適切な客観性と能力をもって実施される必要があります。

## 9. 職務分掌に代わる代替的な統制（問20）

事業規模が小規模で比較的簡素な組織構造を有してい

る企業等の場合における、職務分掌に代わる代替的な統制として、経営者や他の部署の者による適切なモニタリングの実施等によるリスクの軽減や、モニタリング作業の一部を社外の専門家を利用して実施すること、などを例示している。

### 【留意点】

経営者や他の部署の者によるモニタリングは、適切な客観性と能力をもって実施されていなければならないこと、それによって、リスクが軽減されていなければならないこと、というまでもありません。