

内部統制報告制度セミナー

参 考 資 料

○ 「内部統制報告制度に関する 11 の誤解」等の公表について・	1
内部統制報告制度に関する 11 の誤解・	2
内部統制報告制度の円滑な実施に向けた対応・	6
○ 「内部統制報告制度に関する Q & A」の追加について・	7
内部統制報告制度に関する Q & A・	8
○ 内部統制報告制度相談・照会窓口の設置について・	65

平成 20 年 3 月 11 日
金融庁

「内部統制報告制度に関する 11 の誤解」等の公表について

平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から導入されます内部統制報告制度は、企業等に過度のコスト負担をかけることなく、効率性と有効性のバランスをとりながら整備することを目指しています。

しかしながら、実務の現場では、一部に過度に保守的な対応が行われているとも言われております。金融庁では、そうした指摘も踏まえ「内部統制報告制度に関する 11 の誤解」を公表し、改めて制度の意図を説明することといたしました。

また、併せて、内部統制報告制度の円滑な実施に向けた行政の対応を公表することとしました。

お問い合わせ先

金融庁 Tel 03-3506-6000 (代表)

総務企画局企業開示課 (3680、3656)

(別紙 1) 内部統制報告制度に関する 11 の誤解

(別紙 2) 内部統制報告制度の円滑な実施に向けた対応

内部統制報告制度に関する11の誤解

1. 米国SOX法と同じか

誤解

米国の企業改革法(SOX法)のような制度が導入される。



実際

米国におけるSOX法に対する批判を踏まえて、制度を設計。

(具体例)

○ トップダウン型のリスク・アプローチ

重大な虚偽記載につながるリスクに着眼して、必要な範囲で内部統制を整備・評価(評価する範囲の絞り込みに工夫)。

○ 内部統制の不備の区分の簡素化

内部統制の不備を「重要な欠陥」と「不備」の2つに簡素化(米国では3つに区分)。

※ この他にも、負担軽減のために、以下の配慮

2. 特別な文書化が必要か

誤解

フローチャートの作成など、内部統制のため新たに特別な文書化等を行わなければならない。



実際

企業の作成・使用している記録等を適宜、利用。

(具体例)

○ 内部統制の記録

フローチャート、業務記述書などの作成は必ずしも求めておらず、企業の作成・使用している記録等を利用し、必要に応じて補足を行うことで可。

○ 記録の保存

すべてを文書として保存するのではなく、適切な範囲・方法(磁気媒体など)により保存すれば可。

3. すべての業務に内部統制が必要か

誤解

どんなに小さな業務(プロセス)でも内部統制を整備・評価しなければならない。



実際

全社的な内部統制が最重要であり、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、重要な虚偽記載につながるリスクを勘案し、業務(プロセス)を評価する範囲の絞り込みが可能。

(具体例)

○ 評価対象となる業務の絞り込み

売上等の3分の2に達するまでの事業拠点における3つの勘定科目(売上、売掛金、棚卸資産)に係る業務に絞り込み。

○ 重要性の僅少な業務の除外

さらに、評価対象となった業務のうちに重要性の僅少(ケース・バイ・ケースではあるが、例えば5%)なものがあれば除外可。

4. 中小企業でも大がかりな対応が必要か

誤解

米国では、中小企業に配慮する動きがあるが、日本では、中小企業も大企業と同様の内部統制の仕組みが必要である。



実際

上場会社のみが対象、かつ、企業の規模・特性などの中小企業の実態を踏まえた簡素な仕組みを正面から容認。

(具体例)

- 職務分掌に代わる代替的な統制
マンパワーが不足している場合などには、経営者や他の部署の者が適切にモニタリングを実施することで可。
- 企業外部の専門家の利用
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が可能。

5. 問題があると罰則等の対象になるのか

誤解

内部統制報告書の評価結果に問題がある場合、上場廃止になったり、罰則の対象となる。



実際

内部統制に問題(重要な欠陥)があっても、それだけでは、上場廃止や金融商品取引法違反(罰則)の対象にはならない。

(具体例)

- 「重要な欠陥」は上場廃止事由とはならない(東証・上場制度総合整備プログラム2007)。
- 「重要な欠陥」があっても、それだけでは、金融商品取引法違反とはならず、罰則の対象にもならない(罰則の対象となるのは、内部統制報告書の重要な事項について虚偽の記載をした場合(金融商品取引法197条の2))。

6. 監査人等の指摘には必ず従うべきか

誤解

内部統制の整備・評価は、監査法人やコンサルティング会社の言うとおりに行わなくてはならない。



実際

自社のリスクを最も把握している経営者が、主体的に判断。

(具体例)

- 監査人の適切な指摘
監査人の指摘は、内部統制の構築等に係る作業や決定が、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、適切な範囲で行われる必要。
- 監査人等の開発したマニュアル、システム
監査法人やコンサルティング会社の開発したマニュアル(内部統制ツールなど)、システムを使用しなければならないということはない。

7. 監査コストは倍増するのか

誤解

財務諸表監査に加え、新たに内部統制監査を受けるため、監査コストは倍増する。



実際

内部統制監査は、財務諸表監査と同一の監査人が一体となって効率的・効果的に実施。

(具体例)

- 監査計画の一体的作成
財務諸表監査と内部統制監査の監査計画を一体的に作成。
- 監査証拠の利用
それぞれの監査で得られた監査証拠は相互に利用。

8. 非上場の取引先も内部統制の整備が必要か

誤解

上場会社と取引すると、非上場会社でも、内部統制を整備・評価しなければならない。



実際

上場会社と取引があることをもって、内部統制の整備等を求められることはない。

(具体例)

- 取引先(委託業務の委託先を除く。)
上場会社の仕入先や得意先などの取引先(非上場会社)には、内部統制の整備・評価は求めている(これまでどおりの納品書、請求書等の作成等で可)。
- 上場会社の業務の委託先
委託業務の委託先であっても、重要な業務(プロセス)となっていない場合には、評価の対象とはならない。

9. プロジェクトチーム等がないと問題か

誤解

内部統制報告制度に対応するためのプロジェクトチームがない場合や専門の担当者がいない場合は、問題(重要な欠陥)である。



実際

内部統制報告制度への対応については、既設の部署等を活用で可。必ずしもプロジェクトチームや専門の担当者を置くことは不要。

(具体例)

- 既設の部署の活用
経理部や内部監査部など既設の部署を活用。
- 企業外部の専門家の利用
内部統制の評価作業等の一部を社外の専門家を利用して実施。

10. 適用日までに準備を完了する必要があるのか

誤解

平成20年4月から内部統制報告制度が適用されるので、もう間に合わない。



実際

内部統制はプロセスであり、問題点があれば、その都度、是正していくことが重要。

(具体例)

○ 報告書の提出期限

最も早く報告書を提出する3月決算の会社でも、平成21年3月末の状況を平成21年6月末までに報告。

○ 問題点(重要な欠陥)への対応

期末日までに問題点が是正されていれば内部統制は有効。

そうでなくても、期末日後の是正措置や是正に向けての方針等を報告書に記載することが可能。

11. 期末のシステム変更等は延期が必要か

誤解

内部統制の評価のために、期末に予定していたシステム変更や合併等の再編を延期しなければならない。



実際

予定を変更せず、そのまま実施しても、内部統制は有効。

(具体例)

○ 期間内に十分な評価手続を実施できないとしても、経営者は「やむを得ない事情」によるものとし、評価範囲から除外して、内部統制の評価が可能。

○ この場合、監査人は「無限定適正意見」を表明可能。

内部統制報告制度の円滑な実施に向けた対応

本年4月からの制度の円滑な導入に向け、適正なディスクロージャーを確保するという制度の実効性を確保しつつ、効率的・効果的な制度の実施を図る。

○ 準備状況の的確な把握

- 準備状況のヒアリング
 - 会社・監査人に対し、ヒアリング等を行い、準備段階における疑問点や問題点を把握



○ 基準等の内容の一層の明確化

- 追加Q&Aの公表
 - ヒアリングの結果等を踏まえ、「内部統制報告制度Q&A」を追加公表
- 相談・照会窓口の設置
 - 日本経団連、日本公認会計士協会、金融庁の間で共同の相談・照会窓口を設置し、会社や監査人からの相談・照会に対応
- 制度導入後のレビュー
 - 制度導入後、適時にレビューを行い、その結果を踏まえて、必要に応じ、評価・監査の基準・実施基準の見直しや更なる明確化等を検討（金融・資本市場競争力強化プラン）

○ 指導中心の対応

- 内部統制報告制度の導入にあたっては、過度に保守的な対応にならないよう、制度の円滑な実施を図るという観点から 指導中心の行政対応

平成 20 年 6 月 24 日
金融庁

「内部統制報告制度に関するQ & A」の追加について

金融庁では、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から導入されている内部統制報告制度に関して、平成 19 年 10 月 1 日付で「内部統制報告制度に関するQ & A」を公表しているところです。

その後に寄せられた照会等に対して行った回答例等を整理し、今般、「内部統制報告制度に関するQ & A」に新たな質問・回答を追加しました。

お問い合わせ先

金融庁 Tel 03-3506-6000 (代表)
総務企画局企業開示課 (3680、3656、3672)

(別紙) 内部統制報告制度に関するQ & A (平成 20 年 6 月 24 日)

内部統制報告制度に関する Q & A

<目次>

- (問 1) 【重要な欠陥の判断指針 (金額的重要性)】 内部統制の評価計画の策定や期中での重要な欠陥の判定等のために、重要性の判断基準等を予め定めることが考えられるが、その際の数値基準 (例えば、連結税引前利益について、概ねその 5 % 程度) の適用については、前期決算数値や期末予想数値をベースにしてもよいのか。 1
- (問 2) 【重要な欠陥の判断指針 (連結税引前利益)】 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は、連結税引前利益を用いなくてはならないのか。また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合でも、(連結税引前利益の) 5 % でなければならないのか。 1
- (問 3) 【全社的な内部統制の評価範囲】 「全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について評価する。ただし、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係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。」 (実施基準Ⅱ 2 (2)) とあるが、「僅少である事業拠点」は、具体的には、どのように判断すると考えられるか。例えば、売上高で 95% に入らないような連結子会社は僅少としてはずして良いか。 2
- (問 4) 【企業の事業目的に大きく関わる勘定科目】 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の絞り込みに際して、実施基準では、重要な事業拠点の選定の指標として売上高等を例示し、当該重要な拠点における業務プロセスの識別においては、一般的な事業会社の場合、例えば、重要な拠点の 3 つの勘定科目 (売上、売掛金、棚卸資産) に至る業務プロセスを、原則として評価対象とするとあるが、すべての業種・企業において、この売上高及び売上、売掛金、棚卸資産の 3 勘定を必ず使用しなければならないのか。例えば、銀行等の場合はどうか。 3
- (問 5) 【重要な事業拠点の選定 (関連会社)】 実施基準において、「関連会社については、連結ベースの売上高に関連会社の売上高が含まれておらず、当該関連会社の売上高等をそのまま一定割合の算出に当てはめることはできないことから、別途、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して評価対象を決定する。」 (実施基準Ⅱ 2 (2) ① (注 3)) とあるが、例えば、関連会社の利益に持分割合をかけたものと連結税引前利益とを比較する方法のほか、関連会社の売上高に持分割合を掛け

たものと連結ベースの売上高とを比較する方法を採用することで問題はないか。 . 4

(問6)【重要な勘定科目における業務プロセスの割合の確保】評価範囲の決定に際して、米国では、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った実務が行われたと聞くが、我が国において同様のことを行う必要はないのか。 4

(問7)【責任者の宣誓書】経営者が評価作業を行うに当たり、業務を執行する各部署の責任者から、所管する部署における内部統制が有効であるとする宣誓書を集めることによって、経営者評価の基礎とすることが考えられるが、どのように考えるか。 4

(問8)【経営者評価と財務諸表監査】経営者の評価において、従来監査人が財務諸表監査において行っている部分（実地棚卸、資産評価単価の妥当性の検討など）については、監査人の検証をもって内部統制に係る評価を行ったと考えることができないか。 5

(問9)【フローチャート等の作成】監査人の中には、従来から、財務諸表監査の過程において、監査計画策定のために自らフローチャート等を作成し、内部統制の有効性を評価しているところがある。そのような場合、監査人の中には、内部統制報告制度への対応として、フローチャート等の作成を経営者に求めるとともに、引き続き、監査人としても財務諸表監査のためのフローチャート作成を行い、そのための情報提供等を経営者に求めるものがある。これでは作業が二重になり、無駄が生じることになるのではないか。 5

(問10)【評価対象となる営業拠点の選定方法】実施基準では、「評価対象とする営業拠点等については、計画策定の際に、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導入するなどその効果的な選定方法について検討する」（実施基準Ⅱ3（3）④ロ）こととなっているが、この規定は、文字通りすべての営業拠点を数年間で一巡するように評価対象としなければならないということを意味するのか。数年間で全営業拠点を一巡する方法に代えて、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、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は許容されるのか。 6

- (問11)【決算・財務報告プロセスの評価時期】決算・財務報告プロセスについての内部統制の評価はいつ行うことになるのか。当期の決算日以降でなければ行うことができないのではないか。 7
- (問12)【IT統制を管理する単位】IT統制はすべて同一のIT基盤で集中管理する必要があるか。 7
- (問13)【IT統制と手作業による統制】業種、業態や業務プロセス等によっては、ITではなく手作業による統制の方が適している場合もあるのではないかと。 8
- (問14)【ITに係る全般統制の不備の判定】ITに係る全般統制に不備がある場合には、直ちに重要な欠陥となるのか。 8
- (問15)【期末日直前の買収・合併等】実施基準では、「期末日直前に他企業を買収又は合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、財務諸表を作成して取締役会の承認を受けるまでに通常要する期間内に本基準に準拠した評価手続を実施することが困難と認められる事情」を「やむを得ない事情」として、評価範囲の除外とすることが規定されている。ここで、期末日直前としてはどのような期間を容認しているのか。 9
- (問16)【期末日直前のシステム変更】内部統制監査が受けられなくなるため、期末前3か月間はシステムを凍結するなど、内部統制の変更を行ってはならないとの議論があるが、どのように考えるべきか。 9
- (問17)【監査人の開発した内部統制ツールの利用】コンサルティング会社と助言業務契約を締結し、その助言を受けて内部統制ツールを作成したいと考えているが、監査人の開発した内部統制ツールを必ず使用しなければならないのか。 10
- (問18)【経営者の評価手続の検証対象】内部統制監査において、監査人が監査するのは基本的に経営者の評価結果であり、評価の手続についての詳細な検証は求められていないとの理解でよいのか。 10
- (問19)【経営者の評価結果の利用】監査人は、内部統制監査において、経営者の評価結果を何らかの形で利用することができるのか。例えば、経営者が評価において選択したサンプル及び当該サンプルについて経営者が行った評価結果を、監査人が何らかの形で利用することは可能か。 11

(問20)【中小規模企業の特性】中小規模の企業について、意見書前文に「例えば、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、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も含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきことは言うまでもない。」とあるが、具体的にはどういったことが考えられるのか。 12

(問21)【関連会社における評価】評価対象となった持分法適用関連会社については、全社的な内部統制の評価（決算・財務報告プロセスのうち全社的な観点で評価することが適切なものを含む。）を実施すれば事足りると考えてよいか。また、他の支配株主の存在等の理由から協力が得られず、子会社と同様の評価を行うことができない場合には、経営者は、基準・実施基準にいう「やむを得ない事情」に該当するとして、当該部分を除外して、評価結果を表明することはできるのか。この場合、監査人は、無限定適正意見を表明できるか。 12

(問22)【評価の対象となる委託業務の例】財務報告に係る内部統制の評価の対象となる委託業務とは、具体的にはどのようなものか。 13

(問23)【子会社等に委託する業務の評価】連結財務諸表を構成する子会社や関連会社に、重要な業務プロセスを構成する物流業務や経理業務などを委託している場合には、実施基準でいう委託業務として評価するのか（実施基準Ⅱ2（1）②）。 ... 14

(問24)【受託会社による評価結果の報告】当社は、給与計算業務を受託しているが、委託会社から受託業務に係る内部統制の評価結果の報告として、「委託業務に係る統制リスクの評価」（日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第18号）に基づく報告書の発行を求められたが、同報告書の発行は必須なのか。 14

(問25)【取引先企業（委託業務の委託先を除く）の対応】内部統制報告書提出会社は、取引を行っている仕入先や得意先などの取引先企業（重要な業務プロセスを構成している委託業務の委託先を除く。）に対して、内部統制報告制度への対応として、新たに当該取引に関連する内部統制の整備や評価を依頼しなければならないのか。 15

(問26)【連結ベースの売上高等の一定割合】実施基準では、重要な事業拠点の選定にあたり、連結ベースの売上高等の一定の割合（例えば、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こととされているが、これでは選定される重要な事

業拠点が売上高等の変動により毎期安定せず、内部統制の整備・評価の準備が間に合わないことが想定される。このため、一定の割合として、例えば、予め80%まで範囲を拡大しておかねばならないのではないか。 15

(問27)【重要な事業拠点と事業の種類別セグメント情報の関係】監査人から、「重要な事業拠点」と「事業の種類別セグメント情報」のセグメントとの整合性を求められているが、必要ないのではないか。 16

(問28)【僅少な業務プロセスの評価】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について、どんなに小さな業務プロセスでも評価対象としなければならないのか。例えば、それらの売上高を合算しても、連結売上高の5%以下となる業務プロセスについては評価の対象にしないといった方法をとることは問題とならないか。 16

(問29)【内部統制の評価体制】経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員の独立性を確保するためには、同じ部内で評価チームを分ける程度では足りず、必ず別の部署や機関を設置しなければならないのか。 17

(問30)【経営者評価と監査役監査】経営者の評価において、当該会社の監査役が会社法に基づく監査を実施している部分は、経営者が内部統制に係る評価を行ったものと考えて、経営者による評価を省略することができるか。 17

(問31)【子会社に対する全社的な内部統制】全社的な内部統制については、人材や組織的に比較的余裕がある親会社とそれ以外の事業拠点(子会社)では、対応に差が出るのが想定されるが、このような取扱いが可能か。 18

(問32)【3点セットの作成】経営者は、業務プロセスの評価のために、実施基準に例示されている「業務の流れ図」、「業務記述書」及び「リスクと統制の対応」の3つの資料(いわゆる3点セット)を必ず作成しなければならないのか。例えば、既存の業務マニュアルや諸規程類などを活用して「リスクと統制の対応」のみ作成する予定だが、3点セットのすべてを作成しないと重要な欠陥に該当するのか。 19

(問33)【取引の流れを追跡する手続の実施】経営者は、評価対象となった業務プロセスごとに、代表的な取引を1つあるいは複数選んで、取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを追跡する手続をすべての業務プロセスについて実施しなければならないのか。もし、このような手続を実施しない場合には、監査人の

指摘の対象となるのか。	20
(問34)【ローテーションによる運用評価】評価の対象とした業務プロセスについて、一定の複数会計期間ごとにローテーションにより運用状況の評価を行うことは可能か。	20
(問35)【期中における運用評価の実施】業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価において、経営者がサンプリングにより証拠を入手する場合、日常反復継続する取引について、期首から一定期間経過した日までの期間の母集団の中からサンプルを抽出し、内部統制が有効という評価結果を得た場合、その後内部統制が変更されていない限り、当期の運用状況の評価は完了したものとしてよいのか。	21
(問36)【期末日直後の大規模なシステム変更】評価の基準日（期末日）直後に大規模なシステム変更等を予定している場合には、変更前のシステムに係る内部統制についての評価を省略しても差し支えないか。	21
(問37)【期末の棚卸プロセスの評価】評価対象とした業務プロセスとして、棚卸資産についての期末の棚卸プロセスがあるが、期末の棚卸は決算作業の1つであること及びその頻度が年2回程度と少ないことを考慮して、経営者は、決算・財務報告プロセスと同様に、前年度末の運用状況をベースに早期に評価を実施することはできないか。	22
(問38)【IT統制の評価範囲】どのような場合に、ITに係る全般統制やITに係る業務処理統制が評価の対象となるのか。	23
(問39)【中小規模企業におけるIT環境】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は、IT環境について、例えば、①販売されているパッケージ・ソフトウェアをそのまま利用するような比較的簡易なシステムを有している、②システム構成が限定され、重要なシステム変更がない、③ITに係る業務処理統制が少ない、といった状況の下で業務が遂行されていることが考えられるが、内部統制の評価及び監査にあたりどのような対応をとることが考えられるか。	24
(問40)【重要な欠陥の判断（人材不足や書類整備不十分）】米国では、会計処理に関する知識・経験のある人材が不足している場合や会計に関するマニュアルや規程の整備が不十分である場合には、重要な欠陥であると開示した企業があるようだが、我が国でも、そのような場合には、直ちに重要な欠陥として開示するのか。	25

- (問4 1)【重要な欠陥の判断(補完統制)】個々の営業店舗において業務プロセスに係る内部統制の不備(例えば、連結税引前利益の5%を超えるような金額的重要性があるもの)が発見されたが、本部において当該内部統制の不備を補う内部統制を実施している場合には、当該内部統制の不備を重要な欠陥として取り扱わなくても良いか。 25
- (問4 2)【外部の専門家の利用】中小規模の企業においては、経理部門の人材が乏しく、例えば、連結財務諸表の作成などについて、監査人以外の公認会計士など外部の専門家を利用することも考えられるが、このような場合、重要な欠陥に該当するのか。 26
- (問4 3)【重要な欠陥の判断(監査人に対する照会・相談)】監査人に対して、会計処理についての照会・相談を多く行っている企業は、信頼性のある財務報告の作成に必要な能力が不足していると判断され、重要な欠陥に該当するのか。 26
- (問4 4)【識別するリスクの内容】監査人から、経営者が識別した業務プロセスにおけるすべてのリスクを網羅的に把握していないとの指摘を受け、「リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に考慮されているか」という全社的な内部統制の評価項目についても不備があると判断され、業務プロセスの評価範囲を拡大するように指摘を受けた。重要な虚偽記載が発生するリスクとそれを低減する内部統制を適切に識別していれば良いのではないか。 27
- (問4 5)【期末日後の重要な欠陥の是正措置】決算・財務報告プロセスに係る内部統制のように、重要な欠陥を是正した内部統制について実際の運用状況の評価の実施時期が期末日以降であっても、当年度の財務諸表の適正性を担保する内部統制としては有効に機能する場合がある。このような場合、評価時点(期末日)における内部統制は有効であると判断してよいか。 27
- (問4 6)【電子メール等のデータの保存】実施基準では、「ITの利用は、例えば、経営者や組織の重要な構成員等が電子メール等を用いることにより、容易に不正を共謀すること等も可能としかねず、これを防止すべく適切な統制活動が必要となることにも留意する必要がある」(実施基準Ⅱ2(6)②)とされているが、内部統制報告制度の導入に伴い電子メール等のデータはすべて保存しなければならないのか。また、どのくらいの期間の保存が必要か。 28

- (問47)【関連書類への印鑑の押印等】内部統制の整備及び運用の状況に係る記録として、業務の実施者はすべての関連書類に印鑑を押印しなければならないのか。また、当該記録はすべて書面（紙）で保存しなければならないのか。…………… 29
- (問48)【重要な欠陥の意義】基準等では、期末日において「重要な欠陥」が存在する場合には、内部統制報告書に、その内容及びそれが是正されない理由を記載することとされているが、この「重要な欠陥」とはどのような意義を有しているのか。 29
- (問49)【ダイレクト・レポーティングの不採用】米国では、内部統制監査について直接報告業務（ダイレクト・レポーティング）を採用しており、監査人は経営者の内部統制の有効性の評価結果とは関係なく、直接、内部統制の整備及び運用状況を検証すると聞いているが、我が国では、内部統制監査について直接報告業務を採用していないことから、米国とは異なり、経営者自らが内部統制の有効性を評価しなければならないのではないか。…………… 30
- (問50)【監査人の監査の開始時期】監査人は、経営者による内部統制の評価がすべて完了した後でなければ、内部統制監査を実施できないのか。…………… 31
- (問51)【内部統制監査と財務諸表監査の監査意見】監査人は、内部統制監査で重要な欠陥を発見した場合や内部統制監査で十分な監査証拠が得られず意見が表明できない場合には、財務諸表監査の監査意見も表明できないのか。…………… 31
- (問52)【特別な検討を必要とするリスク】監査人が財務諸表監査において重要なリスク（特別な検討を必要とするリスク）を有する勘定科目を認識した場合において、経営者が当該勘定科目に関連する業務プロセスを評価対象としていないときには、評価対象への追加を求める必要があるか。…………… 32
- (問53)【監査役等の業務監査の内容の検討】監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たって、監査役又は監査委員会が実施した業務監査（会計監査を含む。）の内容の妥当性について検討しなければならないのか。…………… 32
- (問54)【中小規模企業における全社的な内部統制の評価】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は、経営者が企業全体の日常業務に広範に関与しており、内部統制の有効性に重要な役割を果たしている場合がある。この場合、監査人は、経営者が実施する全社的な内部統制の評価を検証することにより

十分な監査証拠を得ることが可能ではないか。 33

(問55)【中小規模企業における内部統制の記録】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は、構成員が少数であり、業務プロセスが簡素であるため、規程やフローチャート等の内部統制に関する記録が充実していなくても、内部統制が有効に運用できていると確認できる場合があると考えられるが、この場合、監査人はどのように検証を行うことになるのか。 34

(問56)【中小規模企業における職務分掌に係る代替的な統制】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において、職務分掌が不十分の場合、監査人としては代替的な統制として、どのようなものを考慮することが考えられるか。 34

(問57)【経営者評価におけるサンプルの利用】実施基準では、監査人は経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用することが記載されている(実施基準Ⅲ4(2)①ロa)。これは、統制上の要点として選定した内部統制の運用状況の評価手続において、サンプルの一部しか利用できないことを意図したものなのか。例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、経営者が無作為にサンプルを25件抽出しているような場合に、監査人は当該サンプルの24件までしか利用できず、必ず、監査人が独自に1件以上のサンプルを選択する必要があるということか。 35

(問58)【発生可能性の低い内部統制の不備】重要な欠陥とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制の不備であり(基準Ⅱ1(4))、内部統制の不備のうち、一定の金額を上回る虚偽記載、又は質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高いものとされている(実施基準Ⅱ1②ロ)。したがって、内部統制の不備について、金額的重要性又は質的重要性の要件に該当する場合であっても、重要な虚偽記載の発生可能性が低いものは重要な欠陥にならないと考えてよいのか。 36

(問59)【影響が発生する可能性と発生確率の関係】実施基準では、監査人は、「(業務プロセスに係る内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか検討し、)検討された影響が実際に発生する可能性を検討する。その際には、発生確率をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出すことも考えられる」(実施基準Ⅲ4(2)④ロ)という記載があるが、この場合の「影響が実際に発生する可能性」と「発生確率」は同義と捉えてよいのか。また違う場合は重要な欠陥とはどのような関係にあるのか。 36

(問60)【軽微な不備の報告】実施基準では「監査人は、重要な欠陥以外の不備を積極的に発見することを要求されてはいないが、監査の過程において、財務報告に係る内部統制のその他の不備を発見した場合には、適切な管理責任者に適時に報告しなければならない。」(実施基準Ⅲ4(3)①)とされているが、監査人は、軽微な不備も含め、監査の過程で発見した不備を全て会社に報告しなければならないか。 37

(問61)【複数の勘定科目における不備】実施基準において、「集計した不備の影響が勘定科目ごとに見れば財務諸表レベルの重要な虚偽記載に該当しない場合でも、複数の勘定科目に係る影響を合わせると重要な虚偽記載に該当する場合がある。この場合にも重要な欠陥となる。」(実施基準Ⅱ3(4)②ハ)との記載があるが、この複数の勘定科目に係る影響を合わせると重要な欠陥に該当する場合とは、具体的にはどのような場合が想定されているのか。例えば、評価範囲に含まれない福利厚生費に係る不備の影響も合算しなければならないのか。 38

(問62)【経営者の評価手続の検証内容】基準では、「監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して著しく不適切なものがあり、内部統制報告書が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない」(基準Ⅲ4(4))とされているが、これに関連して、監査人は、経営者の評価手続についてどのような検証を行う必要があるのか。 38

(問63)【経営者が評価結果を表明しない場合の監査上の取扱い】経営者は、必要な評価範囲の内部統制の評価手続を完了できず、その影響が重要である場合には、評価結果を表明できないと考えるが、そのような理解でよいのか。このとき、評価を実施した範囲において、重要な欠陥が判明している場合には、当該重要な欠陥の内容等を内部統制報告書に記載すべきか。なお、この場合には、監査人は、重要な監査手続を実施できないため、監査報告書において意見を表明しない旨を記載することになるのか。また、当該重要な欠陥については監査報告書において追記情報の記載をすることになるのか。 39

(問64)【やむを得ない事情がある場合の監査意見】期末日直前の合併等の組織再編や大規模なシステム変更等のやむを得ない事情により経営者の評価手続の一部が実施できなかった場合でも、評価を実施できないことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすほどではないと判断したときには、経営者は、当該部分を評価範囲から除外して評価結果を表明できるとされているが、監査人は、どのような判断により、無限

定適正意見を表明することができるのか。 40

(問65)【監査役等に対する報告の方法や時期】監査人は、内部統制監査の結果について、監査役又は監査委員会に報告することとされている(基準Ⅲ3(5))が、監査人による報告の方法や時期についてはどのように考えればよいか。例えば、監査人は、監査役等宛の内部統制監査報告書を作成することになるのか。 41

(問66)【監査役等の監査報告の後に発見した不備】会社法に基づく監査役又は監査委員会の監査報告(会社法第381条第1項、第404条第2項第1号)の後に、監査人が内部統制監査により重要な欠陥を発見した場合には、当該重要な欠陥について監査役又は監査委員会に報告する必要があるのか。 41

(問67)【評価範囲の外から重要な欠陥が発見された場合の取扱い】経営者は、基準及び実施基準に準拠して決定した評価範囲について評価を実施したが、内部統制報告書を提出した後に、結果的に、当該評価範囲の外(例えば、その売上高が連結ベースの売上高の概ね3分の2程度に入らない連結子会社)から重要な欠陥に相当する事実が見つかった場合には、内部統制報告書に記載した評価結果を訂正しなければならないのか。また、この場合、監査人が内部統制監査報告書において無限定適正意見を表明していたときには、監査意見も訂正しなければならないのか。 42

1. 評価の意義	
（問１）【重要な欠陥の判断指針（金額的重要性）】	1
（問２）【重要な欠陥の判断指針（連結税引前利益）】	1
（問４８）【重要な欠陥の意義】	29
2. 評価範囲	
（問３）【全社的な内部統制の評価範囲】	2
（問４）【企業の事業目的に大きく関わる勘定科目】	3
（問５）【重要な事業拠点の選定（関連会社）】	4
（問６）【重要な勘定科目における業務プロセスの割合の確保】	4
（問２１）【関連会社における評価】	12
（問２２）【評価の対象となる委託業務の例】	13
（問２３）【子会社等に委託する業務の評価】	14
（問２４）【受託会社による評価結果の報告】	14
（問２５）【取引先企業（委託業務の委託先を除く）の対応】	15
（問２６）【連結ベースの売上高等の一定割合】	15
（問２７）【重要な事業拠点と事業の種類別セグメント情報の関係】	16
（問２８）【僅少な業務プロセスの評価】	16
3. 評価体制	
（問８）【経営者評価と財務諸表監査】	5
（問２９）【内部統制の評価体制】	17
（問３０）【経営者評価と監査役監査】	17
4. 評価方法	
（問７）【責任者の宣誓書】	4
（問１０）【評価対象となる営業拠点の選定方法】	6
（問１１）【決算・財務報告プロセスの評価時期】	7
（問１２）【ＩＴ統制を管理する単位】	7
（問１３）【ＩＴ統制と手作業による統制】	8
（問１４）【ＩＴに係る全般統制の不備の判定】	8
（問１５）【期末日直前の買収・合併等】	9
（問１６）【期末日前のシステム変更】	9
（問１７）【監査人の開発した内部統制ツールの利用】	10
（問３１）【子会社に対する全社的な内部統制】	18
（問３３）【取引の流れを追跡する手続の実施】	20

(問 3 4)【ローテーションによる運用評価】	20
(問 3 5)【期中における運用評価の実施】	21
(問 3 6)【期末日直後の大規模なシステム変更】	21
(問 3 7)【期末の棚卸プロセスの評価】	22
(問 3 8)【IT統制の評価範囲】	23
(問 4 0)【重要な欠陥の判断（人材不足や書類整備不十分）】	25
(問 4 1)【重要な欠陥の判断（補完統制）】	25
(問 4 3)【重要な欠陥の判断（監査人に対する照会・相談）】	26
(問 4 4)【識別するリスクの内容】	27
(問 4 5)【期末日後の重要な欠陥の是正措置】	27
(問 5 8)【発生可能性の低い内部統制の不備】	36
(問 6 1)【複数の勘定科目における不備】	38

5. 記録・保存

(問 9)【フローチャート等の作成】	5
(問 3 2)【3点セットの作成】	19
(問 4 6)【電子メール等のデータの保存】	28
(問 4 7)【関連書類への印鑑の押印等】	29

6. 内部統制監査の目的

(問 4 9)【ダイレクト・レポーティングの不採用】	30
(問 5 0)【監査人の監査の開始時期】	31

7. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

(問 5 1)【内部統制監査と財務諸表監査の監査意見】	31
(問 5 2)【特別な検討を必要とするリスク】	32

8. 内部統制監査の実施

(問 1 8)【経営者の評価手続の検証対象】	10
(問 1 9)【経営者の評価結果の利用】	11
(問 5 3)【監査役等の業務監査の内容の検討】	32
(問 5 7)【経営者評価におけるサンプルの利用】	35
(問 5 9)【影響が発生する可能性と発生確率の関係】	36
(問 6 0)【軽微な不備の報告】	37
(問 6 6)【監査役等の監査報告の後に発見した不備】	41

9. 監査人の報告

(問62)【経営者の評価手続の検証内容】	38
(問63)【経営者が評価結果を表明しない場合の監査上の取扱い】	39
(問64)【やむを得ない事情がある場合の監査意見】	40
(問65)【監査役等に対する報告の方法や時期】	41
(問67)【評価範囲の外から重要な欠陥が発見された場合の取扱い】	42

10. 中小規模企業

(問20)【中小規模企業の特徴】	12
(問39)【中小規模企業におけるIT環境】	24
(問42)【外部の専門家の利用】	26
(問54)【中小規模企業における全社的な内部統制の評価】	33
(問55)【中小規模企業における内部統制の記録】	34
(問56)【中小規模企業における職務分掌に係る代替的な統制】	34

以下は、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たものである。なお、これらの回答等は、現時点における見解を示すものであり、異なる前提条件が存在する場合、関係法令及び基準等が変更される場合などには、考え方が異なることもあることに留意が必要である。

（問１）【重要な欠陥の判断指針（金額的重要性）】

内部統制の評価計画の策定や期中での重要な欠陥の判定等のために、重要性の判断基準等を予め定めることが考えられるが、その際の数値基準（例えば、連結税引前利益について、概ねその５％程度）の適用については、前期決算数値や期末予想数値をベースにしてもよいのか。

（答）

1. 内部統制の評価等に当たって、具体的にどのような手続をとるかにについては、各企業において判断されることが適当であり、重要性の判断基準等を必ず予め設定しておかなければならないといったことではないが、経営者が、毎年度の評価作業を計画する際などに、必要に応じて監査人と協議して、これらを設定しておくことは考えられる。
2. その際、前期決算数値や期末予想数値に基づいて、本年度の判断基準を決定し、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を行うといった対応は、財務諸表監査に係る実務においても一般的であり、内部統制の評価においても採用可能であると考えられる。

（問２）【重要な欠陥の判断指針（連結税引前利益）】

重要な欠陥の判断基準としての金額的重要性の判断基準は、連結税引前利益を用いなくてはならないのか。また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合でも、（連結税引前利益の）５％でなければならないのか。

（答）

1. 実施基準でいう連結税引前利益はあくまでも例示であり、最終的には、財務諸表監査における金額的重要性との関連等を踏まえつつ、必要に応じて監

査人と協議して、適切に判断されることとなる。

2. 仮に、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とを併せて用いることや、連結税引前利益に代えて他の指標を用いることを妨げるものではない。
3. また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合には、それを勘案して、(連結税引前利益の)例えば5%ではなく、必要に応じて比率の修正を行うことや連結税引前利益において特殊要因等を除外することは、財務諸表監査などにおいてもあることと承知しており、そのような場合には、財務諸表監査における金額的重要性との関連等を踏まえつつ、必要に応じて監査人と協議して、適切に判断されることが適当である。

(問3)【全社的な内部統制の評価範囲】

「全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について評価する。ただし、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係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。」(実施基準Ⅱ 2 (2)) とあるが、「僅少である事業拠点」は、具体的には、どのように判断すると考えられるか。例えば、売上高で95%に入らないような連結子会社は僅少としてはずして良いか。

(答)

財務報告に対する当該事業拠点の影響の重要性を勘案して、経営者において、必要に応じて監査人と協議して、判断されるべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切でないと考えるが、例えば、売上高で全体の95%に入らないような連結子会社は僅少なものとしてはずすといった取扱いは一般的なものであると承知している。なお、決算・財務報告プロセスのうち全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについても同様の取扱いが考えられる。

（問４）【企業の事業目的に大きく関わる勘定科目】

業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の絞り込みに際して、実施基準では、重要な事業拠点の選定の指標として売上高等を例示し、当該重要な拠点における業務プロセスの識別においては、一般的な事業会社の場合、例えば、重要な拠点の３つの勘定科目（売上、売掛金、棚卸資産）に至る業務プロセスを、原則として評価対象とするとあるが、すべての業種・企業において、この売上高及び売上、売掛金、棚卸資産の３勘定を必ず使用しなければならないのか。例えば、銀行等の場合はどうか。

（答）

1. 実施基準は、基本的に、内部統制報告制度の対象となるすべての上場企業に共通の指針となるべく作成されたものであり、個別の業種や企業を念頭に置いたものではない。「売上高」という指標及び「売上、売掛金、棚卸資産」の３勘定についても、あくまで、すべての上場企業を念頭に置いた例示である。
2. 個別の業種や企業の置かれた環境や事業の特性等によって、これらの指標等とあわせて、あるいはこれらの指標等に代えて、異なる指標等を用いることが適切な場合もあると考えられ、そのような場合には、経営者において、必要に応じて監査人と協議して、適切に対応されるべきである。
3. なお、銀行等の場合には、個々の業容等に応じ判断されるべきことであるが、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等においては、例えば、「売上高」の代わりに「経常収益」といった指標を用いて重要な拠点を選定し、「売上、売掛金、棚卸資産」の代わりに「預金、貸出金、有価証券」の３勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とするといった対応が一般的であると承知している。

(問5)【重要な事業拠点の選定(関連会社)】

実施基準において、「関連会社については、連結ベースの売上高に関連会社の売上高が含まれておらず、当該関連会社の売上高等をそのまま一定割合の算出に当てはめることはできないことから、別途、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して評価対象を決定する。」(実施基準Ⅱ 2 (2) ①(注3))とあるが、例えば、関連会社の利益に持分割合をかけたものと連結税引前利益とを比較する方法のほか、関連会社の売上高に持分割合を掛けたものと連結ベースの売上高とを比較する方法を採用することで問題はないか。

(答)

実施基準に記載のとおり、評価対象とする関連会社の範囲については、財務報告に対する各関連会社の影響の重要性を勘案して、必要に応じて監査人と協議して、経営者において適切に判断されるべきものとするが、御指摘のような方法も一法としてあり得ると考えられる。

(問6)【重要な勘定科目における業務プロセスの割合の確保】

評価範囲の決定に際して、米国では、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った実務が行われたと聞くが、我が国において同様のことを行う必要はないのか。

(答)

米国においてそのような実務が行われたことは承知しているが、実施基準では、そのような実務は採用しないこととされている。

(問7)【責任者の宣誓書】

経営者が評価作業を行うに当たり、業務を執行する各部署の責任者から、所管する部署における内部統制が有効であるとする宣誓書を集めることによって、経営者評価の基礎とすることが考えられるが、どのように考えるか。

(答)

経営者の評価をどのように行うかは経営者において適切に判断されるべき事柄であり、業務を執行する部署の宣誓書を求めてはいけないということではないが、内部統制報告制度において、そうした宣誓書の作成を義務付けることはしていない。内部統制監査の実務においても、一般に、こうした宣誓書の存在自体が、内部統制の有効性についての有力な判断材料になるものではないと承知している。

(問 8)【経営者評価と財務諸表監査】

経営者の評価において、従来監査人が財務諸表監査において行っている部分(実地棚卸、資産評価単価の妥当性の検討など)については、監査人の検証をもって内部統制に係る評価を行ったと考えることができないか。

(答)

監査人の検証をもって経営者評価自体に代えることは一般論としてできないが、例えば、実地棚卸や資産評価単価の妥当性の検討等に際して、会社の内部監査部門の担当者等が、実地棚卸や資産評価の担当者の監査人に対する説明やそれに対する監査人の指摘事項等を確認し、それを当該部分に係る内部統制の評価手続において利用するといったことはありうると考えられる。

(問 9)【フローチャート等の作成】

監査人の中には、従来から、財務諸表監査の過程において、監査計画策定のために自らフローチャート等を作成し、内部統制の有効性を評価しているところがある。

そのような場合、監査人の中には、内部統制報告制度への対応として、フローチャート等の作成を経営者に求めるとともに、引き続き、監査人としても財務諸表監査のためのフローチャート作成を行い、そのための情報提供等を経営者に求めるものがある。これでは作業が二重になり、無駄が生じることになるのではないか。

(答)

フローチャート等を二重に作成することが、効率的でない結果となりうることは御指摘のとおりであり、その場合には、例えば、以下のいずれかのような対応が考えられる。

(1) 監査人は経営者が作成したフローチャート等内部統制の記録の信頼性を検証した上で、それを財務諸表監査にも利用する。

(2) 経営者が提供する情報等を基に、監査人において、財務諸表監査のためのフローチャート等の作成が可能であるとすれば、経営者においても、当該情報等に基づき内部統制の評価を行うことが可能であると考えられる。この場合、内部統制の評価に必要な業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用に関する適切な記録について作成しているものがあれば、経営者において、それを利用することができる。

(注) 実施基準においては、必ずしもフローチャート等の作成を求めているものではなく、会社の独自の記録等により内部統制の評価を行うことができるのであれば、それで足りるとしている。

(問10)【評価対象となる営業拠点の選定方法】

実施基準では、「評価対象とする営業拠点等については、計画策定の際に、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導入するなどその効果的な選定方法について検討する」(実施基準Ⅱ3(3)④ロ)こととなっているが、この規定は、文字通りすべての営業拠点を数年間で一巡するように評価対象としなければならないということを意味するのか。数年間で全営業拠点を一巡する方法に代えて、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、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は許容されるのか。

(答)

1. 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。
2. その際、実施基準では、営業拠点を選定する方法として、例えば、一定期間ですべ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などを記載しているが、これはあくまで一つの例示であり、具体的な営業拠点の抽出は、各企業の創意工夫により適切に行われるべきものであると考える。

3. 営業拠点を抽出する方法としては、数年間で全営業拠点を一巡する方法に代え、ご指摘のように、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法としてあり得るものと考えられる。

（問１１）【決算・財務報告プロセスの評価時期】

決算・財務報告プロセスについての内部統制の評価はいつ行うことになるのか。当期の決算日以降でなければ行うことができないのではないか。

（答）

1. 実施基準においては、内部統制の評価時期について、弾力的な取扱いが示されており、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、必ずしも当期の期末日以降ではなくとも、適切な時期に評価を行うことで足りるとされている。
2. 特に、決算・財務報告プロセスに係る内部統制については、仮に不備があるとした場合、当該期において適切な決算・財務報告プロセスが確保されるためには、早期に是正されることが適切であり、（期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、）前年度の運用状況や四半期決算の作業等を通じ、むしろ年度の早い時期に評価を実施することが効率的・効果的である。

（問１２）【ＩＴ統制を管理する単位】

ＩＴ統制はすべて同一のＩＴ基盤で集中管理する必要があるか。

（答）

実施基準は、「すべてを同一のＩＴ基盤で集中管理すること」は求めていない。企業内にＩＴ基盤が複数認められれば、個々のＩＴ基盤を評価単位として、ＩＴに係る全般統制の評価を行うこととなる。

（問１３）【ＩＴ統制と手作業による統制】

業種、業態や業務プロセス等によっては、ＩＴではなく手作業による統制の方が適している場合もあるのではないかな。

（答）

1. 業種、業態や業務プロセスによっては手作業による統制の方が適していることがありうることは御指摘のとおりであり、内部統制におけるＩＴの利用の程度は、各企業において適切に判断されるべき事柄である。
2. 実施基準においても、「内部統制にＩＴを利用せず、専ら手作業によって内部統制が運用されている場合には、例えば、手作業による誤謬等を防止するための内部統制を、別途構築する必要等が生じ得ると考えられるが、そのことが直ちに内部統制の不備となるわけではない。」（実施基準Ⅰ２（６）②）として、ＩＴによる対応を必ず求めているものではない。

（問１４）【ＩＴに係る全般統制の不備の判定】

ＩＴに係る全般統制に不備がある場合には、直ちに重要な欠陥となるのか。

（答）

1. 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。
2. 例えば、ＩＴに係る全般統制のうち、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と考えられる。

（問１５）【期末日直前の買収・合併等】

実施基準では、「期末日直前に他企業を買収又は合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、財務諸表を作成して取締役会の承認を受けるまでに通常要する期間内に本基準に準拠した評価手続を実施することが困難と認められる事情」を「やむを得ない事情」として、評価範囲の除外とすることが規定されている。ここで、期末日直前としてはどのような期間を容認しているのか。

（答）

実施基準では、いつをもって「期末日直前」とするかは明示されていない。これは、期間を明示することにより、かえって柔軟な対応がとれなくなることがないように、やむを得ず評価を完了できなかった場合には、除外された範囲や理由が開示されるということを前提に、個別の事情に応じて柔軟に対応できるようにしたものであり、該当する事象が発生したが内部統制報告書作成日までに、やむを得ず評価を完了することができない場合でその合理性が認められるときには、「やむを得ない事情」に該当するものと考えられる。

（問１６）【期末日前のシステム変更】

内部統制監査が受けられなくなるため、期末前３か月間はシステムを凍結するなど、内部統制の変更を行ってはならないとの議論があるが、どのように考えるべきか。

（答）

1. お尋ねの問題は、財務諸表監査とも深い関連を有し、本来、企業と監査人との適切な協議の中で無理のない段取りが選択されていくべきものであり、経営者においても内部統制の評価を的確に行うように留意する必要があるが、企業が業務の改善等の観点からシステム変更等を行うことは当該企業の判断であり、内部統制監査を実施しにくくなることをもって、期末日前の一定の期間においてシステム変更等を行うべきでないと監査人が結論づけることは適切でない。
2. 期末日直前においてシステム変更等があった場合の対応については、実施基準に照らして考えれば、以下の対応が容認されているところであり、これ

を活用し適切な工夫が行われるべきものと考えられる。

- (1) 期末日直前におけるシステム変更等が財務報告に係る内部統制に重要な影響を及ぼすものでないと判断される場合には、何ら問題は生じない。
- (2) 期末日直前におけるシステム変更等が財務報告に係る内部統制に重要な影響を及ぼすものと判断される場合でも、経営者は、財務報告に係る内部統制の重要な変更部分についてのみ追加手続の実施を検討すれば足り、監査人は、経営者が必要な追加手続を実施していることを確認することになる（実施基準Ⅲ 4（2）①ロ b）。
- (3) また、期末日直前の大規模なシステム変更等により、期間内に十分な追加手続を実施できない場合でも、それが基準・実施基準にいう「やむを得ない事情」に該当する場合には、経営者は、当該部分を「やむを得ない事情」によるものとして評価範囲から除外して、評価結果を表明することができる。

その際、監査人は、経営者が十分な追加手続が実施できないことにつき正当な理由が認められると判断した場合には、無限定適正意見を表明することができる。

（問 17）【監査人の開発した内部統制ツールの利用】

コンサルティング会社と助言業務契約を締結し、その助言を受けて内部統制ツールを作成したいと考えているが、監査人の開発した内部統制ツールを必ず使用しなければならないのか。

（答）

実施基準では、企業の作成・使用している記録等を適宜、利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足りるとしており、監査人の内部統制ツールを使用しなければならないということはない。

（問 18）【経営者の評価手続の検証対象】

内部統制監査において、監査人が監査するのは基本的に経営者の評価結果であり、評価の手続についての詳細な検証は求められていないとの理解でよい。

(答)

1. 実施基準では監査人に対して、①経営者が決定した評価範囲の妥当性及び②統制上の要点の識別の妥当性を検証した上で、③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の評価結果の妥当性を検討することを求めている。
2. これらのうち、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が、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、ご指摘のとおり、経営者の評価結果についてである。

(問19)【経営者の評価結果の利用】

監査人は、内部統制監査において、経営者の評価結果を何らかの形で利用することができるのか。例えば、経営者が評価において選択したサンプル及び当該サンプルについて経営者が行った評価結果を、監査人が何らかの形で利用することは可能か。

(答)

1. 実施基準において、監査人は、内部監査人等の作業を自己の検証そのものに代えて利用することはできないが、内部監査人等の能力及び独立性を検討し、当該作業の一部について検証した上で、経営者の評価に対する監査における監査証拠として利用することはできるものとされている。

(注) 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。

2. また、監査人は、経営者が評価を行ったサンプルについても、サンプルが母集団を代表しているかやサンプルが無作為に抽出されているかなどサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの一部として選択し、当該サンプルについて経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業の一部について検

証した上で、監査にあたっての監査証拠として利用することは可能であると
考えられる。

（問２０）【中小規模企業の特性】

中小規模の企業について、意見書前文に「例えば、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、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も含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきことは言うまでもない。」とあるが、具体的にはどういったことが考えられるのか。

（答）

1. 財務報告に係る内部統制は、企業を取り巻く環境、事業の特性、規模等に応じて、整備・運用することが求められ、意見書前文では、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は、その特性等に応じた工夫を行っていくことが考えられることを記述している。
2. 例えば、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は、要員の不足等により、担当者間で相互牽制をはたらかせるための適切な職務分掌の整備が難しい場合が想定される。そのような場合には、例えば、経営者や他の部署の者が適切にモニタリングを実施する等により、リスクを軽減することや、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、各企業の特性等に応じて適切な代替的な内部統制により対応することが考えられる。

（問２１）【関連会社における評価】

評価対象となった持分法適用関連会社については、全社的な内部統制の評価（決算・財務報告プロセスのうち全社的な観点で評価することが適切なものを含む。）を実施すれば事足りると考えてよい。

また、他の支配株主の存在等の理由から協力が得られず、子会社と同様の評価を行うことができない場合には、経営者は、基準・実施基準にいう「やむを得ない事情」に該当するとして、当該部分を除外して、評価結果を表明することはできるのか。この場合、監査人は、無限定適正意見を表明できるか。

(答)

1. 実施基準では、評価対象となった持分法適用関連会社については、全社的な内部統制の評価を中心として、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適切な方法により評価を行う必要があるとしている（実施基準Ⅱ 2（1）①ロ）。また、当該関連会社の規模、業務内容等に鑑み、当該関連会社における虚偽記載のリスクが大きい場合には、当該関連会社における重要性の大きい業務プロセスに係る内部統制の評価が必要となるとときもあり得ることに留意する必要がある。
2. なお、持分法適用関連会社における重要性の大きい業務プロセスについて、他の支配株主の存在等の理由から協力が得られず、子会社と同様の評価を行うことができないような場合が「やむを得ない事情」に該当するかどうかは、当該業務プロセスの重要性の程度と当該関連会社の置かれた事情等に応じて、適切に判断することになる。
3. 監査人は、当該業務プロセスの重要性が高く、かつ、当該関連会社の置かれた事情等により、重要な監査手続を実施できなかった場合には、監査範囲の制約の重要性に応じて、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は意見を表明しないことになる（基準Ⅲ 4（5））。

（問 2 2）【評価の対象となる委託業務の例】

財務報告に係る内部統制の評価の対象となる委託業務とは、具体的にはどのようなものか。

(答)

1. 外部に委託した業務についても、それが財務報告の信頼性に影響を及ぼすものであれば、評価範囲に含めるかどうか検討することになる。
2. 例えば、取引の記帳、会計帳簿の作成等に係るコンピューター処理を共同事務センターに委託する場合や年金資産の運用管理を信託銀行に委託する場合など、財務諸表や開示事項の作成の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録等に関するものは、財務報告の信頼性に影響を及ぼす委託業務に含まれ（実施基準Ⅱ 2（1）②イ）、これらのうち、財務報告に対する影響が重要であるものが、内部統制の評価の対象になる。

（問 2 3）【子会社等に委託する業務の評価】

連結財務諸表を構成する子会社や関連会社に、重要な業務プロセスを構成する物流業務や経理業務などを委託している場合には、実施基準でいう委託業務として評価するのか（実施基準Ⅱ 2（1）②）。

（答）

1. 財務報告に係る内部統制の評価において、内部統制報告書提出会社の連結財務諸表を構成する当該会社の子会社や関連会社は、評価の範囲に含まれる（実施基準Ⅱ 2（1））。
2. したがって、連結財務諸表を構成する子会社や関連会社に業務を委託する場合は、実施基準でいう外部に委託した業務（委託業務）ではなく、企業集団内部における本来の業務として、財務報告に係る内部統制の評価の範囲に含まれることになる。

（問 2 4）【受託会社による評価結果の報告】

当社は、給与計算業務を受託しているが、委託会社から受託業務に係る内部統制の評価結果の報告として、「委託業務に係る統制リスクの評価」（日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第 18 号）に基づく報告書の発行を求められたが、同報告書の発行は必須なのか。

（答）

1. 実施基準においては、外部に委託した業務が委託者の重要な業務プロセスの一部を構成する場合に限り、委託者が受託会社の実施している内部統制の整備及び運用状況进行评估することを求めている（実施基準Ⅱ 2（1）②イ）。
2. 受託会社における内部統制の評価については、委託者が自ら実施する方法、又は受託会社が実施した評価結果を利用する方法のいずれでも可能である（実施基準Ⅱ 2（1）②ロ）。
3. なお、受託会社が実施した評価結果を利用する場合、委託者は、受託会社との協議に基づき、受託会社からその評価の結果を何らかの形で報告を求めることになるが、この報告の内容や様式は業務等の状況に応じて適切に判断すべきであり、必ず「委託業務に係る統制リスクの評価」（監査基準委員会報告書

第 18 号) に基づく報告書が必要になるわけではない。

(問 25) 【取引先企業（委託業務の委託先を除く）の対応】

内部統制報告書提出会社は、取引を行っている仕入先や得意先などの取引先企業（重要な業務プロセスを構成している委託業務の委託先を除く。）に対して、内部統制報告制度への対応として、新たに当該取引に関連する内部統制の整備や評価を依頼しなければならないのか。

(答)

1. 財務報告に係る内部統制の評価においては、内部統制報告書提出会社の連結財務諸表を構成する当該会社並びに当該会社の子会社及び関連会社が、評価の範囲となる（実施基準Ⅱ 2（1））。
2. したがって、内部統制報告書提出会社の企業集団外の取引先企業は、（重要な業務プロセスを構成している委託業務の委託先に該当する場合を除き、）内部統制の評価の範囲に含まれない。
3. 実施基準等においては、内部統制報告書提出会社が、取引先企業（重要な業務プロセスを構成している委託業務の委託先を除く。）に対し、これまでの納品書、請求書等の証憑類の提出・保存等に加えて、取引に関連する内部統制の整備及び評価を依頼するなど、本制度の導入に伴う新たな対応をとることは求めている。

(問 26) 【連結ベースの売上高等の一定割合】

実施基準では、重要な事業拠点の選定にあたり、連結ベースの売上高等の一定の割合（例えば、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こととされているが、これでは選定される重要な事業拠点が売上高等の変動により每期安定せず、内部統制の整備・評価の準備が間に合わないことが想定される。このため、一定の割合として、例えば、予め 80% まで範囲を拡大しておかねばならなくなるのではないのか。

(答)

1. 一定の割合をどのように考えるかについては、企業により事業特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられるが、実施基準では、

全社的な内部統制が有効であることを前提として、概ね2/3を例示している（実施基準Ⅱ2（2）①（注2））。この場合の一定の割合は、必ず2/3という数値を超えなければならないということではなく、概ね2/3程度ということになる。

2. したがって、事業拠点における売上高などの変動等の要素も考慮する必要があるとは考えられるものの、一定の割合については、概ね2/3程度となればよく、ご指摘のように、予め80%まで範囲を拡大しておくといった対応は不要であると考えられる。

（問27）【重要な事業拠点と事業の種類別セグメント情報の関係】

監査人から、「重要な事業拠点」と「事業の種類別セグメント情報」のセグメントとの整合性を求められているが、必要ないのではないか。

（答）

1. 実施基準では、事業拠点は、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがあることとされている（実施基準Ⅱ2（2）①（注1））。
2. したがって、事業拠点を事業の種類別セグメントを利用して識別することも考えられるが、重要な事業拠点と事業の種類別セグメントの整合性が必ず求められるというのではなく、経営者は、企業の経営管理の実態に応じて事業拠点を識別すればよいことになる。

（問28）【僅少な業務プロセスの評価】

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について、どんなに小さな業務プロセスでも評価対象としなければならないのか。例えば、それらの売上高を合算しても、連結売上高の5%以下となる業務プロセスについては評価の対象にしないといった方法をとることは問題とならないか。

（答）

1. 実施基準では、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は原則としてすべて評価対象とすることになって

いるが、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が僅少なものは評価対象としないことができる（実施基準Ⅱ 2（2）②イ）。

2. 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の評価範囲については、経営者が重要な虚偽記載の発生するリスクを勘案して、企業ごとに適切に判断すべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切ではないと考えるが、例えば、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の一つである売上について、売上に至る業務プロセスの金額を合算しても、連結売上高の概ね5%程度以下となる業務プロセスを、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が僅少なものとして評価の対象からははずすといった取扱いがありうるものと考えられる。

（問29）【内部統制の評価体制】

経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員の独立性を確保するためには、同じ部内で評価チームを分ける程度では足りず、必ず別の部署や機関を設置しなければならないのか。

（答）

1. 実施基準では、自ら業務を評価することとならない範囲において、経理部や内部監査部など既設の部署を活用して評価を行うことが可能であるとしている（実施基準Ⅱ 3（1）①）。
2. したがって、内部統制評価のために必ず別の部署や機関を設置しなければならない訳ではなく、評価を実施する者が評価の対象となる業務から独立し、客観性を保っていれば、例えば、同じ部内の別のチームが経営者を補助して評価を実施することは可能であるものと考えられる。

（問30）【経営者評価と監査役監査】

経営者の評価において、当該会社の監査役が会社法に基づく監査を実施している部分は、経営者が内部統制に係る評価を行ったものと考えて、経営者による評価を省略することができるか。

(答)

1. 監査役は取締役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している(基準Ⅰ4(3))。したがって、業務執行者である経営者(取締役)は、監査役が会社法に基づく監査を実施していることをもって、経営者による評価を省略することはできない。
2. なお、監査役による独立的評価の結果については、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要であり、経営者は監査役から報告された問題点に対して、そのリスクを分類、分析、評価して、適切な対応を選択していく必要があると考えられる(実施基準Ⅰ2(5)③)。

(問31)【子会社に対する全社的な内部統制】

全社的な内部統制については、人材や組織的に比較的余裕がある親会社とそれ以外の事業拠点(子会社)では、対応に差が出ることが想定されるが、このような取扱いが可能か。

(答)

1. 全社的な内部統制は、親会社を中心に連結ベースで整備及び運用するものであり、原則として、企業集団全体を対象として評価の対象とすることが考えられる。
2. ただし、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々であり、企業ごとに適した内部統制を整備及び運用することが求められていることから(実施基準Ⅱ3(2)①)、全社的な内部統制について、子会社に対して親会社と差異のある取扱いを行うことも可能であると考えられる。
3. なお、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点(子会社等)は、全社的な内部統制について評価対象としないことも認められている(実施基準Ⅱ2(2))。

(問32)【3点セットの作成】

経営者は、業務プロセスの評価のために、実施基準に例示されている「業務の流れ図」、「業務記述書」及び「リスクと統制の対応」の3つの資料（いわゆる3点セット）を必ず作成しなければならないのか。例えば、既存の業務マニュアルや諸規程類などを活用して「リスクと統制の対応」のみ作成する予定だが、3点セットのすべてを作成しないと重要な欠陥に該当するのか。

(答)

1. 実施基準では、①評価対象となる業務プロセスの把握・整理、②当該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のために、経営者は、必要に応じ、図や表を活用して整理・記録することが有用であるとしている（実施基準Ⅱ3(3)①・②）。
2. なお、実施基準では、図や表の例として、参考2（業務の流れ図（例）、業務記述書（例））及び参考3（リスクと統制の対応（例））が挙げられているが、これは、必要に応じて作成するとした場合の参考例として掲載したものであり、また、企業において別途、作成しているものがあれば、それを利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足り、必ずしもこの様式による必要はないことに留意するとしているところである（実施基準Ⅱ3(3)①(注)・②(注)）。
3. したがって、経営者は、実施基準に参考例として掲載されている参考資料と同様のものをいわゆる3点セットとして作成しなければならないということではなく、3点セットを作成しない場合であっても、直ちに重要な欠陥に該当するものではないと考えられる。ご指摘のように、例えば、参考2（業務の流れ図（例）、業務記述書（例））のような図や表に代えて、既存の業務マニュアルや諸規程類などを利用し、必要に応じ、参考3（リスクと統制の対応（例））のような図や表を作成して、整理・記録することも一法としてあり得ると考えられる。

(問33)【取引の流れを追跡する手続の実施】

経営者は、評価対象となった業務プロセスごとに、代表的な取引を1つあるいは複数選んで、取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを追跡する手続をすべての業務プロセスについて実施しなければならないのか。もし、このような手続を実施しない場合には、監査人の指摘の対象となるのか。

(答)

1. 評価対象となった業務プロセスごとに、代表的な取引を1つあるいは複数選んで、取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを追跡する手続は、監査人が内部統制の整備状況に関する理解を確実なものとする上で、有用な手続ではあるとされているが(実施基準Ⅲ4(2)①イb)、経営者が必ず実施しなければならない手続とはされていない。
2. また、監査人は、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についての妥当性の検証は求められておらず、上記の手続を経営者が実施しないことが直ちに監査人の指摘の対象となることはない。

(問34)【ローテーションによる運用評価】

評価の対象とした業務プロセスについて、一定の複数会計期間ごとにローテーションにより運用状況の評価を行うことは可能か。

(答)

1. 統制上の要点として識別された内部統制の運用状況の評価は、原則として、毎期実施する必要がある。
2. ただし、全社的な内部統制の評価結果が有効である場合には、評価範囲に含まれる業務プロセスに係る内部統制の評価について、財務報告の信頼性に与える影響の重要性を勘案し、重要な変更がないことを確認した上で、一定の複数会計期間ごとに運用状況の評価の対象とすることは可能である(実施基準Ⅱ3(2)③)。
3. なお、業務プロセスのローテーションによる運用状況の評価は、例えば、

ある会計期間において、企業の事業目的に関わる勘定科目（例えば、売上）に至る業務プロセスのすべてを評価しなくてよいことを意味するものではないことに留意する必要がある。

（問３５）【期中における運用評価の実施】

業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価において、経営者がサンプリングにより証拠を入手する場合、日常反復継続する取引について、期首から一定期間経過した日までの期間の母集団の中からサンプルを抽出し、内部統制が有効という評価結果を得た場合、その後内部統制が変更されていない限り、当期の運用状況の評価は完了したものとしてよい。

（答）

1. 実施基準では、内部統制の評価時期については、弾力的な取扱いが示されており、適切な時期に評価を行うことで足り（実施基準Ⅱ 3（3）④ハ）、内部統制の評価方法（サンプル件数、サンプルの対象期間等）についても、企業の置かれた状況に応じて、弾力的な対応を取ることが可能とされている（実施基準Ⅱ 3（3）④ニ）。
2. したがって、経営者は、企業の置かれた状況に応じて、自らの判断において、適切な時期に、適切な評価方法により評価を行うことができる。
3. また、期中に運用状況の評価を実施した場合、その後、担当者への質問等により、評価対象とした内部統制の整備状況に重要な変更がないことが確認されたときには、新たに追加的な運用状況の評価は要しないものと考えられる。

（問３６）【期末日直後の大規模なシステム変更】

評価の基準日（期末日）直後に大規模なシステム変更等を予定している場合には、変更前のシステムに係る内部統制についての評価を省略しても差し支えないか。

（答）

1. 経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行うものとされている（基準Ⅱ 3（1））。

2. 期末日に存在する変更前の内部統制については評価の対象となるため、評価の基準日（期末日）直後に大規模なシステム変更等を予定している場合であっても、評価を省略することはできない。ただし、変更前のシステムに係る業務処理統制については、全般統制が有効であることを前提に、期末日以前の評価した時点から重要な変更がされていないことを確認した上で、過去の評価結果を利用することができることから、より効率的な実務対応が可能であると考えられる。

（注1） 適用初年度における内部統制の評価にあたっては、「期末日以前の評価した時点」として、適用前の事業年度を含めた準備段階における内部統制の確認の状況を踏まえて、総合的に勘案して判断することが可能である。

（注2） 仮に、適用初年度において、重要な欠陥があった場合に、当該重要な欠陥を是正するために、大規模なシステム変更等を行うときには、期末日までに当該システム変更が完了しないことも考えられる。この場合、適用初年度の期末日において重要な欠陥が是正されずに存在することになるが、当該システム変更を行うことにより、翌年度以降において当該重要な欠陥が改善されていくことが期待される。

（なお、重要な欠陥の開示は、直ちに当該企業の有価証券報告書に記載された財務報告が適正でないことを意味するわけではない。むしろ、財務報告に係る内部統制について「今後改善を要する重要な課題」があることを開示することに意義があるものである。したがって、本件では、システム変更が着実に進められることにより、内部統制が改善されるという前向きな捉え方がなされることが望まれる（問48参照）。）。

（問37）【期末の棚卸プロセスの評価】

評価対象とした業務プロセスとして、棚卸資産についての期末の棚卸プロセスがあるが、期末の棚卸は決算作業の1つであること及びその頻度が年2回程度と少ないことを考慮して、経営者は、決算・財務報告プロセスと同様に、前年度末の運用状況をベースに早期に評価を実施することはできないか。

（答）

1. 決算・財務報告プロセスに係る内部統制の運用状況の評価については、（期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、）前年度の運用状況や四半期作業を通じて、早期に

実施されることが効率的・効果的であるとしている（問11参照）。

2. 期末の棚卸についても、経営者は、決算・財務報告プロセスと同様に、前年度の運用状況をベースに、期中に実施する棚卸作業を通じて早期に運用状況の評価を実施することが効率的・効果的であると考えられる。

（問38）【IT統制の評価範囲】

どのような場合に、ITに係る全般統制やITに係る業務処理統制が評価の対象となるのか。

（答）

1. 実施基準においては、ITの評価は、財務報告に係る内部統制に関連するシステムが対象となることを明示している（実施基準Ⅰ2（6）・Ⅱ3（3）⑤イ）。したがって、財務報告に係るITの評価では、企業の利用するすべてのシステムが評価対象となるのではなく、財務報告に係る内部統制に関連するシステムが評価対象となる。
2. このため、財務報告に係る内部統制に関連するシステムの対象範囲を明確にするために、評価対象とする業務プロセスにおける取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を確認する際に、財務諸表の重要な勘定科目がどのような業務プロセス及びシステムと関連しているか、システムの機能の概要、どの部署で利用されているか等について整理することが考えられる（実施基準Ⅱ3（3）⑤ロa）。
3. その上で、重要な虚偽記載が発生するリスクを低減するためのITに係る業務処理統制と当該業務処理統制に関連するITに係る全般統制を、それぞれ評価の対象として識別することとなる。

(問39)【中小規模企業におけるIT環境】

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は、IT環境について、例えば、①販売されているパッケージ・ソフトウェアをそのまま利用するような比較的簡易なシステムを有している、②システム構成が限定され、重要なシステム変更がない、③ITに係る業務処理統制が少ない、といった状況の下で業務が遂行されていることが考えられるが、内部統制の評価及び監査にあたりどのような対応をとることが考えられるか。

(答)

1. 一般に、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は、比較的複雑でないIT環境のもとで業務を行っていることが考えられる。
 2. こうした企業等におけるIT環境については、次のような対応をとることが考えられる。
 - (1) 例えば、販売されているパッケージ・ソフトウェアをそのまま利用するような比較的簡易なシステムを有している場合には、個々のITに係る業務処理統制よりも、ITに係る全般統制に重点を置く必要がある(実施基準Ⅲ4(2)②ロ)。
 - (2) 重要なシステム変更がない場合には、ITに係る全般統制が有効であることを確認した上で、ITに係る業務処理統制については、每期評価を実施せず、過年度の評価結果を利用できるものと考えられる(実施基準Ⅱ3(3)⑤ニC)。
 - (3) ITに係る業務処理統制が少ない場合には、別途手作業によって内部統制が運用されていることが考えられるが、そのことが直ちに内部統制の不備となるわけではなく(実施基準Ⅰ2(6)②)、内部統制の評価及び監査にあたっては、手作業による内部統制の有効性を確認することにより、十分な証拠を得ることは可能である。
- (注) 事業規模が小規模でない企業であっても、比較的簡素な組織構造を有している場合には、「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」に該当する場合がある。

(問40)【重要な欠陥の判断(人材不足や書類整備不十分)】

米国では、会計処理に関する知識・経験のある人材が不足している場合や会計に関するマニュアルや規程の整備が不十分である場合には、重要な欠陥であると開示した企業があるようだが、我が国でも、そのような場合には、直ちに重要な欠陥として開示するのか。

(答)

1. 重要な欠陥については、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、すべての企業にとって一律のものではなく、当該企業の財務報告に与える影響により判断すべきである。
2. したがって、会計処理に関する知識・経験のある人材が不足している場合や会計に関するマニュアルや規程の整備が不十分である場合であっても、直ちに重要な欠陥に該当するものではなく、関連する業務プロセスに係る内部統制にどのような影響を及ぼすかを含め、重要な虚偽記載をもたらす可能性を検討する必要がある。

(問41)【重要な欠陥の判断(補完統制)】

個々の営業店舗において業務プロセスに係る内部統制の不備(例えば、連結税引前利益の5%を超えるような金額的重要性があるもの)が発見されたが、本部において当該内部統制の不備を補う内部統制を実施している場合には、当該内部統制の不備を重要な欠陥として取り扱わなくても良いか。

(答)

1. 業務プロセスに係る内部統制の不備を検討する場合には、個々の内部統制がいかに相互関係して虚偽記載が発生するリスクを低減しているかを検討する必要がある。実施基準では、ある内部統制の不備を補う内部統制(補完統制)の有無と、それが勘定科目等に虚偽記載が発生する可能性と金額的影響をどの程度軽減しているかを検討することとされている(実施基準Ⅱ3(4)②ハ)。
2. 企業の置かれた状況等により異なるため一概に言うことは適切ではないが、本部において、営業店舗における内部統制の不備を補うような同一の統制目標を達成する補完統制が整備・運用され、関連する業務プロセスにおける虚偽記載が発生するリスクを低減していると判断できる場合には、当該営業店舗にお

ける内部統制の不備は重要な欠陥に該当しないと判断できると考えられる。

（問４２）【外部の専門家の利用】

中小規模の企業においては、経理部門の人材が乏しく、例えば、連結財務諸表の作成などについて、監査人以外の公認会計士など外部の専門家を利用することも考えられるが、このような場合、重要な欠陥に該当するのか。

（答）

1. 実施基準においては、全社的な内部統制に関する評価項目の例として「経営者は、信頼性のある財務報告の作成を支えるのに必要な能力を識別し、所要の能力を有する人材を確保・配置している」ことが挙げられている（実施基準Ⅱ（参考１））。
2. この場合、信頼性ある財務報告の作成を支えるのに必要な能力を評価する際には、外部の専門家の能力を含めて評価することが可能である。したがって、経理の人材が乏しく、外部の専門家を利用することをもって、直ちに全社的な内部統制の不備に該当するわけではなく、重要な欠陥にあたるものではない。
3. ただし、企業において、専門家が実施した業務結果について、依頼した基本的内容を満たしているかを確認することが求められることに留意する必要がある。

（問４３）【重要な欠陥の判断（監査人に対する照会・相談）】

監査人に対して、会計処理についての照会・相談を多く行っている企業は、信頼性のある財務報告の作成に必要な能力が不足していると判断され、重要な欠陥に該当するのか。

（答）

企業が監査人に対して会計処理についての照会・相談を行うことは、これまでの財務諸表監査の実務でも行われてきたことと承知しており、財務諸表等の作成はあくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下に、複雑な取引が発生した場合の会計処理について監査人に対して照会・相談を行うことは必ずしも重要な欠陥に該当するものではない。

（問４４）【識別するリスクの内容】

監査人から、経営者が識別した業務プロセスにおけるすべてのリスクを網羅的に把握していないとの指摘を受け、「リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に考慮されているか」という全社的な内部統制の評価項目についても不備があると判断され、業務プロセスの評価範囲を拡大するように指摘を受けた。重要な虚偽記載が発生するリスクとそれを低減する内部統制を適切に識別していれば良いのではないか。

（答）

1. 業務プロセスにおいて、すべてのリスクを網羅的に把握してこれを低減するための統制を識別することまでは求められておらず、リスクのうち重要な虚偽記載が発生するリスクとこれを低減するための統制を把握することで足りる。
2. したがって、リスクのうち重要な虚偽記載が発生するリスクを識別していれば、「リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に考慮されているか」という全社的な内部統制の評価項目についても、有効と判断することができると考えられる。

（注）実施基準では、内部統制の記録として、例えば、重要な虚偽記載が発生する可能性のあるリスクとこれを低減するための内部統制の内容を記録・保存することが考えられるとしている（実施基準Ⅱ 3（7）①二）。

（問４５）【期末日後の重要な欠陥の是正措置】

決算・財務報告プロセスに係る内部統制のように、重要な欠陥を是正した内部統制について実際の運用状況の評価の実施時期が期末日以降であっても、当年度の財務諸表の適正性を担保する内部統制としては有効に機能する場合がある。このような場合、評価時点（期末日）における内部統制は有効であると判断してよい。

（答）

1. 実施基準では、経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として実

施することとされているが、運用状況の評価の実施時期は、期末日後であっても問題はなく、評価時点（期末日）における内部統制の有効性を判断するために適切な時期に評価を実施すれば足りることとされている（実施基準Ⅱ 3（3）④ハ）。

2. したがって、重要な欠陥を是正した内部統制の実際の運用状況の評価の実施時期が期末日以降であっても、当年度の財務報告の信頼性を確保する内部統制として運用の有効性を確認できた場合には、評価時点（期末日）において内部統制は有効であると判断することができる。

（注）内部統制は組織内のすべての者が業務の中で遂行する一連の動的なプロセスであり、重要な欠陥があれば、その都度是正していくことが重要である。なお、重要な欠陥が発見された場合でも、期末日までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。また、期末日までに是正できなかった場合でも、期末日後に実施した是正措置や是正に向けての方針等を内部統制報告書に記載することができる（内部統制府令ガイドライン 4-5）。

（問 4 6）【電子メール等のデータの保存】

実施基準では、「ITの利用は、例えば、経営者や組織の重要な構成員等が電子メール等を用いることにより、容易に不正を共謀すること等も可能としかねず、これを防止すべく適切な統制活動が必要となることにも留意する必要がある」（実施基準Ⅰ 2（6）②）とされているが、内部統制報告制度の導入に伴い電子メール等のデータはすべて保存しなければならないのか。また、どのくらいの期間の保存が必要か。

（答）

1. 実施基準では、全社的な内部統制の評価項目の例示として、「ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスクが考慮されているか」という項目が挙げられているが、これは電子メール等のデータを一律に記録・保存することを求めているものではない。
2. 経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価手続及びその評価結果並びに発見した不備及び是正措置に関して作成した記録を保存することが求められており（実施基準Ⅱ 3（7））、電子メール等のデータについても財務報

告に係る内部統制の有効性の評価手続等に関して作成した記録のみを保存することで足りる。また、保存期間については、特に重要なもの（例えば、企業内のすべての者、特に財務報告の作成に関連する者に対する信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示、重要な電子取引に関するデータ）については、例えば、有価証券報告書及びその添付書類の縦覧期間（5年）を勘案して、それと同程度の期間保存することも考えられるが、いずれにせよ、その重要性に応じ適切に判断することになる。

（問47）【関連書類への印鑑の押印等】

内部統制の整備及び運用の状況に係る記録として、業務の実施者はすべての関連書類に印鑑を押印しなければならないのか。また、当該記録はすべて書面（紙）で保存しなければならないのか。

（答）

1. 内部統制の整備及び運用状況に係る記録（実施基準Ⅱ3（7）①ホ）については、経営者による評価や監査人による監査が実施できる記録が保存されていればよく、必ずしも、業務の実施者がすべての関連書類に印鑑を押印することは求められてはいない。経営者による評価や監査人による監査においては、業務の実施者がすべての関連書類に印鑑を押印しているという形式が重要なのではなく、内部統制が有効に整備及び運用されていることを確認できることが重要であると考えられる。
2. また、記録の保存の方法は、必要に応じて適時に可視化できればよく、書面（紙）のほか、磁気媒体やフィルムなどに保存しておくことも可能であり、後日、経営者による評価や監査人による監査が可能となるよう、適切に保存しておくことで足りる（実施基準Ⅱ3（7）②）。

（問48）【重要な欠陥の意義】

基準等では、期末日において「重要な欠陥」が存在する場合には、内部統制報告書に、その内容及びそれが是正されない理由を記載することとされているが、この「重要な欠陥」とはどのような意義を有しているのか。

（答）

1. 「重要な欠陥」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制

の不備をいうこととされている（基準Ⅱ 1（4））。したがって、内部統制に重要な欠陥が存在する場合には、それが財務報告に重要な影響を及ぼす可能性があるということであり、直ちに当該企業の有価証券報告書に記載された財務報告が適正でないことを意味するわけではないことに留意する必要がある。

2. 期末日において「重要な欠陥」が存在する場合には、経営者は内部統制報告書において、その内容及びそれが是正されない理由を記載することとされている（基準Ⅱ 4（5）③）が、これは、投資者等に対して、有価証券報告書に記載された財務報告の内容を利用する際に留意すべき事項として、財務報告に係る内部統制について「今後改善を要する重要な課題」があることを開示することに意義がある。

3. したがって、経営者は、「重要な欠陥」を開示することによって、そのことを企業が抱える様々な経営上の課題の1つとして認識し、自社内の内部統制が有効となるように改善していくことが重要である。こうした考え方から、経営者は、内部統制報告書提出日までに重要な欠陥が是正されていない場合であっても、重要な欠陥の是正に向けての方針、当該方針を実行するために検討している計画等がある場合には、その内容を併せて記載することができることとされている（内部統制府令ガイドライン 4-5）。なお、監査人は、当該方針や計画等の実在性のみを検討することとなる。

（問49）【ダイレクト・レポーティングの不採用】

米国では、内部統制監査について直接報告業務（ダイレクト・レポーティング）を採用しており、監査人は経営者の内部統制の有効性の評価結果とは関係なく、直接、内部統制の整備及び運用状況を検証すると聞いているが、我が国では、内部統制監査について直接報告業務を採用していないことから、米国とは異なり、経営者自らが内部統制の有効性を評価しなければならないのではないか。

（答）

1. 内部統制監査について直接報告業務（ダイレクト・レポーティング）を採用している米国においても、経営者は報告書により内部統制の有効性の評価を行うことが求められていると承知している。

2. なお、我が国においては、内部統制監査について直接報告業務を採用して

いないことから、通常、評価範囲や評価対象となる統制上の要点は経営者と監査人で一致することになり、経営者が評価対象としていない統制上の要点を監査人が独自に追加検証することにはならず、効果的かつ効率的な実務対応が可能になるものと考えられる。

(注) 監査人は、財務諸表監査においては、これまで同様、経営者が評価対象としていない業務プロセスを独自に検証の対象とすることはありうることに留意する必要がある。

(問50)【監査人の監査の開始時期】

監査人は、経営者による内部統制の評価がすべて完了した後でなければ、内部統制監査を実施できないのか。

(答)

1. 実施基準では、監査人に対して、①経営者が決定した評価範囲の妥当性及び②統制上の要点の識別の妥当性を検討した上で、③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の評価結果の妥当性を検討することを求めている(問18参照)。
2. 監査人は、経営者が決定した評価範囲や統制上の要点の識別の妥当性については、通常、経営者がこれらを決定した後でなければ、検証することはできないものと考えられるが、監査の効率的な実施の観点から、経営者がこれらを暫定的に決定した時点において、監査人はその妥当性について予め検証しておくことが考えられる。
3. 一方、内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の検証については、経営者の評価がすべて完了していない場合であっても、監査人は検証することが可能であると考えられる。

(問51)【内部統制監査と財務諸表監査の監査意見】

監査人は、内部統制監査で重要な欠陥を発見した場合や内部統制監査で十分な監査証拠が得られず意見が表明できない場合には、財務諸表監査の監査意見も表明できないのか。

(答)

監査人は、内部統制監査で重要な欠陥を発見した場合や内部統制監査で十分な監査証拠が得られず意見が表明できない場合であっても、これまで同様、実証手続により、財務諸表が適正に表示されていることにつき十分な監査証拠を入手することができれば、財務諸表監査において無限定適正意見を表明することができる。

(問52)【特別な検討を必要とするリスク】

監査人が財務諸表監査において重要なリスク(特別な検討を必要とするリスク)を有する勘定科目を認識した場合において、経営者が当該勘定科目に関連する業務プロセスを評価対象としていないときには、評価対象への追加を求める必要があるか。

(答)

1. 実施基準において、監査人は、リスクが大きい取引を行っている事業又は業務の識別が適切でないなど、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、経営者に対し評価対象とした業務プロセスの見直しなど追加的な作業を求めることとされている(実施基準Ⅲ3(2)②ロ)。
2. 経営者が重要なリスクを有する勘定科目に関連する業務プロセスを評価対象としていない場合には、監査人は、経営者の評価範囲の決定方法及びその根拠等について、経営者と再度協議を行うことが適切であると考えられる。

(問53)【監査役等の業務監査の内容の検討】

監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たって、監査役又は監査委員会が実施した業務監査(会計監査を含む。)の内容の妥当性について検討しなければならないのか。

(答)

1. 実施基準において、監査人は、監査役又は監査委員会の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮するとされている(実施基準Ⅰ4(3))。
2. また、監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たっ

ては、監査役又は監査委員会における監視機能について、例えば、以下の点に留意して確認することが重要であるとされている（実施基準Ⅲ 4（1）②）。

- （1）監査役又は監査委員会の責任が記載された規定が存在しているか。
- （2）監査役又は監査委員会の開催実績の記録や議事録等が存在しているか。
- （3）監査役又は監査委員会の構成員は、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか。
- （4）監査役又は監査委員会は、内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。

3. しかしながら、監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たって、監査役又は監査委員会が行った業務監査（会計監査を含む。）の内容の妥当性自体を検討することまでは求められていない。

（問5 4）【中小規模企業における全社的な内部統制の評価】

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は、経営者が企業全体の日常業務に広範に関与しており、内部統制の有効性に重要な役割を果たしている場合がある。この場合、監査人は、経営者が実施する全社的な内部統制の評価を検証することにより十分な監査証拠を得ることが可能ではないか。

（答）

- 1. 実施基準では、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制は相互に影響し合い、補完する関係にあり、組織構造が相対的に簡素な企業等の場合には、業務プロセスに係る内部統制よりも、全社的な内部統制の重要性が高くなることがあるとしている（実施基準Ⅱ 3（2）③）。
- 2. 例えば、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においては、経営者が、企業全体の日常業務に広範に関与し、適切なモニタリングを実施するなど業務プロセスに係る内部統制の有効性に重要な役割を果たしている場合がある。この際、監査人は、そうした状況を確認した上で、経営者の実施する全社的な内部統制を検証することにより、業務プロセスに係る内部統制の有効性について、十分な監査証拠を入手することが可能になる場合

があると考えられる。

(問55)【中小規模企業における内部統制の記録】

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は、構成員が少数であり、業務プロセスが簡素であるため、規程やフローチャート等の内部統制に関する記録が充実していなくても、内部統制が有効に運用できていると確認できる場合があると考えられるが、この場合、監査人はどのように検証を行うことになるのか。

(答)

1. 実施基準では、内部統制に関する記録の形式、方法等については、一律に規定されるものではなく、企業の作成・使用している記録等を適宜、利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足りることに留意するとしている(実施基準Ⅱ3(7))。
2. 監査人は、内部統制の整備状況については、記録の閲覧や質問等では理解することが困難である場合には、必要に応じ、業務プロセスの現場に赴いて観察することにより、当該業務プロセスにおいて実施されている手続の適否等を確認することが考えられる(実施基準Ⅲ4(2)①イa)。
3. また、内部統制の運用状況についても、記録の閲覧や質問等では検証が困難な場合には、業務の観察や、必要に応じて適切な管理者又は担当者に再度手続を実施させることによって検証することが考えられる(実施基準Ⅲ4(2)①ロa)。

(問56)【中小規模企業における職務分掌に係る代替的な統制】

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において、職務分掌が不十分の場合、監査人としては代替的な統制として、どのようなものを考慮することが考えられるか。

(答)

1. 職務分掌は、それ自体が目的ではなく、あくまで重要な虚偽記載につながるリスクを低減するための手段である。監査人は、職務分掌が不十分な企業等において内部統制監査を実施するにあたり、代替的な統制が重要な虚偽記載に

つながるリスクを低減しているかを考慮することが考えられる。

2. 職務分掌の代替的な統制としては、例えば、以下のようなものが考えられる。

(1) 経営者や他の部署の者が、取引報告書等により取引内容を定期的かつ適時に閲覧している。

(2) 経営者や他の部署の者が、担当者が実施した勘定残高調整表等の確認など担当者の業務を確認している。

(3) 経営者や他の部署の者が、定期的に資産の実地検査や勘定残高の外部確認などを実施している。

(問57)【経営者評価におけるサンプルの利用】

実施基準では、監査人は経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用することが記載されている(実施基準Ⅲ4(2)①ロ a)。これは、統制上の要点として選定した内部統制の運用状況の評価手続において、サンプルの一部しか利用できないことを意図したものなのか。例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、経営者が無作為にサンプルを25件抽出しているような場合に、監査人は当該サンプルの24件までしか利用できず、必ず、監査人が独自に1件以上のサンプルを選択する必要があるということか。

(答)

1. 実施基準では、効率的な監査の実施の観点から、監査人は、経営者が適切な方法で選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用することができることとしている。

2. これは、統制上の要点として選定した内部統制ごとに、経営者が選択したサンプルの一部しか監査証拠として利用できないとして制限することを意図したものではない。

3. したがって、監査人は、経営者が評価において選択したサンプルを利用する場合において、経営者が評価において選択したサンプル以外に、必ず、別の

サンプルを抽出しなければならないということはない。

（問５８）【発生可能性の低い内部統制の不備】

重要な欠陥とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制の不備であり（基準Ⅱ１（４））、内部統制の不備のうち、一定の金額を上回る虚偽記載、又は質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高いものとされている（実施基準Ⅱ１②ロ）。したがって、内部統制の不備について、金額的重要性又は質的重要性の要件に該当する場合であっても、重要な虚偽記載の発生可能性が低いものは重要な欠陥にならないと考えてよい。

（答）

1. 重要な欠陥の判断指針は、基本的には、財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性と影響の大きさ（金額的重要性又は質的重要性）のそれぞれから判断することとされている（実施基準Ⅱ１②）。
2. 全社的な内部統制の不備については、業務プロセスに係る内部統制にどのような影響を及ぼすかも含め、財務報告に重要な虚偽記載をもたらす可能性について検討することとされている（実施基準Ⅱ３（４）①イ）。また、業務プロセスに係る内部統制の不備についても、①不備の影響が及ぶ勘定科目等の範囲を検討した上で、②影響が実際に発生する可能性の検討を行うこととされている（実施基準Ⅱ３（４）②ハ）。
3. したがって、内部統制の不備の評価にあたっては、金額的重要性又は質的重要性の要件に該当する場合であっても、重要な虚偽記載の発生可能性が低いものは重要な欠陥にならないものと考えられる。

（問５９）【影響が発生する可能性と発生確率の関係】

実施基準では、監査人は、「（業務プロセスに係る内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか検討し、）検討された影響が実際に発生する可能性を検討する。その際には、発生確率をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出すことも考えられる」（実施基準Ⅲ４（２）④ロ）という記載があるが、この場合の「影響が実際に発生する可能性」と「発生確率」は同義と捉えてよい。また違う場合は重要な欠陥とはどのような関係にあるのか。

(答)

1. 実施基準では、「影響が実際に発生する可能性」を検討する際の1つの方法として、「発生確率」をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出す方法を例示している。
2. ただし、「発生確率」は「影響が実際に発生する可能性」を考慮する際の判断要素の1つではあるが、必ずしもそれに限定されるものではないと考えられる。例えば、「発生確率」が高い場合であっても、検出された例外事項の大きさ・頻度、原因、他の内部統制との代替可能性に留意して、リスクの程度を把握した結果、「影響が実際に発生する可能性」が低いと判断されるときには、重要な欠陥に該当しないと考えられる。

(注) 実施基準では、不備の影響の発生可能性が無視できる程度に低いと判断される場合には、重要な欠陥の判定から除外することができるとしている(実施基準Ⅲ 4 (2) ④ロ)。

(問60)【軽微な不備の報告】

実施基準では「監査人は、重要な欠陥以外の不備を積極的に発見することを要求されてはいないが、監査の過程において、財務報告に係る内部統制のその他の不備を発見した場合には、適切な管理責任者に適時に報告しなければならない。」(実施基準Ⅲ 4 (3) ①)とされているが、監査人は、軽微な不備も含め、監査の過程で発見した不備を全て会社に報告しなければならないか。

(答)

1. ご指摘のとおり、監査人は重要な欠陥以外の不備を積極的に発見することは要求されていないが、監査の過程において不備を発見した場合には、適切な管理責任者に適時に報告することが必要である。
2. しかしながら、経営者においても重要な欠陥の集計の対象とならないような影響が非常に僅少な不備まで監査人が報告の対象とすることは合理的でなく、例えば、必要に応じて、経営者と監査人で協議の上、一定の基準値を定め、この基準値を下回るような影響が僅少な不備については、報告の対象としないといったことも考えられる。

(問61) 【複数の勘定科目における不備】

実施基準において、「集計した不備の影響が勘定科目ごとに見れば財務諸表レベルの重要な虚偽記載に該当しない場合でも、複数の勘定科目に係る影響を合わせると重要な虚偽記載に該当する場合がある。この場合にも重要な欠陥となる。」(実施基準Ⅱ3(4)②ハ)との記載があるが、この複数の勘定科目に係る影響を合わせると重要な欠陥に該当する場合とは、具体的にはどのような場合が想定されているのか。例えば、評価範囲に含まれない福利厚生費に係る不備の影響も合算しなければならないのか。

(答)

1. 実施基準では、内部統制の不備が複数存在する場合には、それらの内部統制の不備が単独で、又は複数合わさって重要な欠陥に該当するか否かは、同じ勘定科目に関係する不備をすべて合わせ、当該不備のもたらす影響が財務報告の重要な事項の虚偽記載に該当する可能性があるか否かによって判断するとされており、評価対象となった各勘定科目(例えば、売上、売掛金、棚卸資産など)ベースで判断することとなる。
2. 評価対象となる勘定科目の範囲は、企業により様々であるが、例えば、1つの勘定科目が業種等の特性によって、2つの勘定科目に分割されていると考えられるような場合には、重要な欠陥の判断に際して、実質的に1つの勘定科目として評価することが適当であり、そうした場合には、複数の勘定科目に係る影響を合わせて重要な虚偽記載に該当するかを判断することになるものと考えられる。

(問62) 【経営者の評価手続の検証内容】

基準では、「監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して著しく不適切なものがあり、内部統制報告書が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない」(基準Ⅲ4(4))とされているが、これに関連して、監査人は、経営者の評価手続についてどのような検証を行う必要があるのか。

(答)

1. 基準等においては、監査人に対して、経営者が実施した評価手続の検証に

属するものとして、経営者が統制上の要点を適切に選定しているかについて検証することを求めているが、それ以上に、経営者が具体的にどのような評価方法を行ったかについての検証は、監査人が経営者の評価結果を利用する場合を除き、求められていない（問18参照）。

2. また、内部統制報告書における「評価手続」の記載には、会社の行った手続のうち、評価範囲内における統制上の要点の選定など財務報告に係る内部統制の評価結果に重要な影響を及ぼす手続の概要を簡潔に記載することとされており（内部統制府令ガイドライン4-3）、監査人は、上記の経営者の評価手続に対する検証結果を踏まえて、当該記載が適正に表示されているかどうかについて意見を表明する必要がある。

（問63）【経営者が評価結果を表明しない場合の監査上の取扱い】

経営者は、必要な評価範囲の内部統制の評価手続を完了できず、その影響が重要である場合には、評価結果を表明できないと考えるが、そのような理解でよいのか。

このとき、評価を実施した範囲において、重要な欠陥が判明している場合には、当該重要な欠陥の内容等を内部統制報告書に記載すべきか。

なお、この場合には、監査人は、重要な監査手続を実施できないため、監査報告書において意見を表明しない旨を記載することになるのか。また、当該重要な欠陥については監査報告書において追記情報の記載をすることになるのか。

（答）

1. 経営者は、重要な評価手続が実施できず、全体として、評価結果を表明するに足る証拠が得られない場合には、内部統制報告書において、「重要な評価手続が実施できなかったため、財務報告に係る内部統制の評価結果を表明できない旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由」（基準Ⅱ4（5）④）を記載する。
2. しかしながら、経営者が評価を実施した範囲において、重要な欠陥を識別している場合には、財務報告に係る内部統制が有効でないことは明らかであることから、内部統制報告書において、実施できなかった評価手続及びその理由を記載した上で、「重要な欠陥があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨及びその重要な欠陥の内容及びそれが事業年度末日までに是正されなかつ

た理由」(基準Ⅱ4(5)③)を記載することになる。

3. なお、監査人が重要な監査手続を実施できない場合には、その影響に応じて、監査範囲に関する除外事項を付して限定付適正意見を表明するか又は意見表明をしないこととなる(基準Ⅲ4(5))。この場合、監査人は、説明又は強調することが適当であると判断した事項として、当該重要な欠陥の内容を追記情報として記載することもある。

(問64)【やむを得ない事情がある場合の監査意見】

期末日直前の合併等の組織再編や大規模なシステム変更等のやむを得ない事情により経営者の評価手続の一部が実施できなかった場合でも、評価を実施できないことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすほどではないと判断したときには、経営者は、当該部分を評価範囲から除外して評価結果を表明できるとされているが、監査人は、どのような判断により、無限定適正意見を表明することができるのか。

(答)

1. 監査人が経営者の評価手続の一部が実施できなかったことに正当な理由が認められるとして無限定適正意見を表明する場合には、次の点に留意しなければならない。

- (1) 経営者による評価が、やむを得ない事情を除き、全体として適切に実施されていること。
- (2) やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないこと。

2. 例えば、期末日直前の合併等の組織再編や大規模なシステム変更等のやむを得ない事情により、経営者が基準等に準拠した十分な評価手続を実施できない場合でも、監査人は、次の事項を考慮することにより、評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないと判断して、無限定適正意見を表明できると考えられる。

- (1) 全社的な内部統制の評価結果が有効であること。
- (2) 合併等の組織再編や大規模なシステム変更等のやむを得ない事情に関連

する財務報告の数値について会社は何らかの確認作業（合併承継財産の引継の確認作業やシステム移行の確認作業など）を実施していること。

3. なお、監査人は、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合には、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由を追記情報として記載することとなる。

（問 6 5）【監査役等に対する報告の方法や時期】

監査人は、内部統制監査の結果について、監査役又は監査委員会に報告することとされている（基準Ⅲ 3（5））が、監査人による報告の方法や時期についてはどのように考えればよいか。例えば、監査人は、監査役等宛の内部統制監査報告書を作成することになるのか。

（答）

1. 基準等においては、監査人は、内部統制監査の結果について、監査役又は監査委員会に報告しなければならないこととされている（基準Ⅲ 3（5））。
2. ただし、基準等では、監査人の報告の方法や時期について記載しておらず、ご指摘のような監査役等宛の内部統制監査報告書を作成することは求めている。
3. したがって、監査人による報告の方法や時期については、被監査会社の状況に応じて、監査人と監査役等との合意により、決定することが適当と考えられる。

（問 6 6）【監査役等の監査報告の後に発見した不備】

会社法に基づく監査役又は監査委員会の監査報告（会社法第 381 条第 1 項、第 404 条第 2 項第 1 号）の後に、監査人が内部統制監査により重要な欠陥を発見した場合には、当該重要な欠陥について監査役又は監査委員会に報告する必要があるのか。

（答）

1. 基準において、監査人は、内部統制監査の過程で発見した内部統制の重要な欠陥については、会社法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役

又は監査委員会に報告することが必要になると考えられるとされている（基準Ⅲ 3（5）（注））。

2. 監査人は、通常、会社法監査終了時点において大部分の内部統制監査の手続は終了していることが想定されるが、会社法監査に関連しない部分（例えば、有価証券報告書の作成に係る決算・財務報告プロセスの評価の検討）については、内部統制監査の手続が終了していないことが考えられる。したがって、監査人の内部統制監査報告書の日付までの間に実施する監査手続により、監査役又は監査委員会に報告すべき内容が変更又は追加される可能性があると考えられる。
3. したがって、監査人は、監査役又は監査委員会の監査報告の後であっても、内部統制監査の過程で重要な欠陥を発見した場合には、監査役又は監査委員会に報告することが必要であると考えられる。

（問 6 7）【評価範囲の外から重要な欠陥が発見された場合の取扱い】

経営者は、基準及び実施基準に準拠して決定した評価範囲について評価を実施したが、内部統制報告書を提出した後に、結果的に、当該評価範囲の外（例えば、その売上高が連結ベースの売上高の概ね3分の2程度に入らない連結子会社）から重要な欠陥に相当する事実が見つかった場合には、内部統制報告書に記載した評価結果を訂正しなければならないのか。また、この場合、監査人が内部統制監査報告書において無限定適正意見を表明していたときには、監査意見も訂正しなければならないのか。

（答）

1. 経営者が、基準及び実施基準に準拠して決定した評価範囲について評価を実施している場合においては、内部統制報告書を提出した後に、結果的に、評価範囲の外から重要な欠陥に相当する事実が見つかったとしても、内部統制報告書に記載した評価結果を訂正する必要はないと考えられる。

（注）実施基準では、重要な欠陥の判断指針（例えば、金額的重要性として、連結税引前利益の概ね5%程度）は、不備が重要な欠陥に該当するか判断する際に用いられるものであり、評価対象とする業務プロセスを決定する際に用いる指針として示したものではないことに留意する必要があるとしている（実施基準Ⅱ 1 ②）。したがって、例えば、連結ベースの売上高等の概ね3分の2程度に入らない連結子会社の売上高等が重要な欠陥の判断指針で

ある連結税引前利益の概ね5%程度を超えたことをもって、直ちに当該連結子会社の業務プロセスを評価対象に追加することは求めている。

2. また、この場合において、監査人は、内部統制監査報告書において無限定適正意見を表明していたとしても、監査人の監査意見を訂正する必要はないと考えられる。

3. なお、当該重要な欠陥に相当する事実が見つかった事業年度においては、評価範囲の決定に際して、当該事象に十分留意する必要があるものと考えられる。

以 上

平成 20 年 4 月 16 日

金 融 庁

日本公認会計士協会

財団法人日本経済団体連合会

内部統制報告制度相談・照会窓口の設置について

平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されております内部統制報告制度に関しますご相談・ご照会等に対応するため、金融庁、日本公認会計士協会、(社)日本経済団体連合会の3団体では、共同で「内部統制報告制度相談・照会窓口」を設置することといたしました。

内部統制報告制度に関し、ご相談・ご照会のある方は、以下の点にご注意いただき、電話、FAX、電子メール、郵送によりご相談・ご照会ください。

1. ご相談・ご照会先

上記3団体のうち、いずれかの団体にご相談・ご照会いただくようお願いします。
具体的なご相談・ご照会の方法については、別紙を参照してください。

2. お寄せいただいたご相談・ご照会の取扱い

基本的には、ご相談・ご照会をいただいた団体において、できるだけ速やかに回答させていただきますが、ご相談・ご照会の内容によりましては、ご相談・ご照会をいただいた個社名や個人名を伏せさせていただいた上で、他団体と協議の上、回答させていただくことがあります。この場合、少々お時間をいただくことがありますので、予めご了承ください。

また、内部統制の整備・運用は、各企業の業種・規模・特性等に応じて適切に行われるべきものでありますことから、ご相談・ご照会の内容(注)にもよりませんが、ご回答が内部統制報告制度に関する法令・基準等についての解釈や考え方のみをお示しすることになる場合もあることにご留意ください。

なお、お寄せいただいたご相談・ご照会のうち、広く関係者の実務の参考になると思われるもの等については、3団体において情報を共有するとともに、必要に応じて「内部統制報告制度に関するQ&A」(金融庁)などに反映させていただくことといたします。

(注) 個別企業に関わるご相談・ご照会のうち、当該企業の業種・規模・特性など当該企業の個別の詳細な状況を理解・承知等していなければ、適切な回答が困難であると思われる相談など

(別紙)

ご相談・ご照会の提出先は、以下のとおりです。

○ 金融庁

[電話での受付]

・電話番号 03-3506-6000 (金融庁代表番号)にダイヤルいただき、「内部統制報告制度相談・照会窓口」または次のいずれかの内線番号を指定してください。

内線番号 3680、3656、3672

[FAXでの受付]

・上記電話番号に、事前にご一報いただいた上で、

FAX番号 03-3591-0243に送信してください。

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

[電子メールでの受付]

・メールアドレス internal-control@fsa.go.jp

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

[郵送での受付]

・〒100-8967 東京都千代田区霞が関3-2-1 中央合同庁舎7号館
金融庁 内部統制報告制度相談・照会窓口

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

○ 日本公認会計士協会

[電話での受付]

・電話番号 03-3515-1131(直通)

[FAXでの受付]

・FAX番号 03-5226-3356に送信してください。

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

[電子メールでの受付]

・メールアドレス rinsodan@jicpa.or.jp

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

[郵送での受付]

〒102-8264

東京都千代田区九段南4-4-1

日本公認会計士協会 業務本部 倫理・相談グループ

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

○ (社)日本経済団体連合会

[FAXでの受付]

・FAX番号 03-5255-6235に送信してください。

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。

[電子メールでの受付]

・メールアドレス itrnl_ctrl@keidanren.or.jp

・お寄せいただきましたご相談・ご照会につきましては、原則として電話で回答いたします。