

Press Release

平成19年 7月18日
日本公認会計士協会

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」（公開草案）について

日本公認会計士協会（監査・保証実務委員会）では、平成19年2月15日付けで企業会計審議会から公表された「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設定について（意見書）」や平成19年5月17日付けで金融庁から公表された「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令案」を踏まえ、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検討してきたが、このたび、一応の結論が得られたので、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」（公開草案）として公表し、広く意見を求めることとした。

本公開草案の概要は、別添の「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」（公開草案）の概要について」を参照されたい。

本公開草案に対する意見の募集について

本公開草案についてご意見がございましたら、平成19年8月13日（月）までに、下記に、電子メール又はFAX（できるだけ電子メールでお寄せくださいますようお願いいたします。）によりお寄せください。

お寄せいただいたご意見につきましては、個別には回答をしないこと、また、氏名又は名称を含めて公開する可能性があることを、予めご了承ください。

記

担当事務局：日本公認会計士協会 調査第一課
電子メール：chousal@jicpa.or.jp
F A X：03-5226-3355
問合せ先：03-3515-1128

以 上

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」（公開草案）の概要について

本公開草案の概要は、以下のとおりである。本資料は、公開草案の概要説明資料であることから、より正確に理解いただくためには公開草案本文をお読みいただきたい。

1. 財務諸表監査と内部統制監査の一体化（5～7頁）

内部統制監査は、財務諸表監査と同一の業務執行社員の指示・監督下で監査チームが構成され、監査計画の立案、監査証拠の入手、意見表明までの監査に係る一連のすべての過程において財務諸表監査と一体となって実施される。

内部統制監査を実施した場合に、財務諸表監査に最も影響を及ぼすと考えられる事項は、監査計画の策定からリスク評価手続及びリスク対応手続の実施の時期とその範囲に関する事項である。

現行の財務諸表監査では監査人による企業の内部統制の有効性の検討は、主として実証手続の立案との関係で実施されており、運用評価手続の実施の範囲や時期については、監査人の判断により決定されていたが、今般導入される内部統制監査では、経営者が内部統制の有効性の評価範囲を決定し、監査人は当該評価範囲の妥当性について検討することになる。このため、財務諸表監査と内部統制監査を一体として効果的かつ効率的に実施するには、監査人は実施する内部統制の評価の検討の時期等に十分留意する必要があることを示した。

また、経営者が内部統制の評価の範囲を決定した後に、経営者と監査人は、必要に応じて協議を行うことが適切であるとされている。本監査上の取扱いでは、この協議の実施時期は、前述の一体的な監査を効果的かつ効率的に実施するとの観点から、監査計画の策定より前、具体的には監査対象期間の相当初期の時点か、又は監査対象期間が開始する日以前が考えられることを示した。

2. 内部統制監査の結果が財務諸表監査へ及ぼす影響（11～12頁）

本監査上の取扱いでは、次のとおり内部統制監査の結果が財務諸表監査へ及ぼす影響について示した。

内部統制監査の結果が財務諸表監査に影響を及ぼす可能性のある事項としては、例えば、全社的な内部統制の評価結果を受け業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を拡大する必要が生じた場合や、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適切に識別していない場合が考えられる。このような場合には、当初の監査計画を見直すことにより財務諸表監査を実施するが、見直し後の監査計画により、監査手続を実施し財務諸表に重要な虚偽の表示がないと判断する合理的な基礎が得られれば、財務諸表監査の意見は無限定適正意見を表明することが可能となる。見直し後の監査計画によっても、重要な監査手続を実施できなかったときは、財務諸表監査の意見表

明への影響の重要度によって、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか意見不表明となる。

3. 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の検討（19～25頁）

監査人は、経営者が重要な事業拠点をどのように選定しているかを検討する際には、以下のような点に留意する。

- (1) 経営者が企業集団の経営管理の実態に応じて事業拠点を識別しているかどうか。
- (2) 経営者が採用した重要な事業拠点の選定指標が企業集団における各事業拠点の事業活動の規模を表す指標として妥当であるかどうか。

この際、選定指標としては、売上高（内部取引消去後）が適切であると考えられるが、売上高による指標に追加的又は代替的に連結総資産等の指標が用いられる場合もあるので、事業活動等の状況に応じて適切な指標により判断することが必要である。

- (3) 経営者が企業の事業目的に大きく関わる勘定科目とそれに至る業務プロセスを適切に選定しているかどうか。

監査人は、経営者が本社を含む各事業拠点の売上高等の選定指標の数値の高い事業拠点から合算し、選定指標の一定割合（概ね2／3程度）に達する事業拠点を評価の対象としていることを検討する。その上で、監査人は、選定指標に基づいて決定した重要な事業拠点について、経営者が企業の事業目的に大きく関わる勘定科目とそれに至る業務プロセスを適切に選定しているかどうかを検討する。当該勘定科目について実施基準では、一般的な事業会社の場合は、通常、売上、売掛金、棚卸資産とされている。本監査上の取扱いでは、一般的な事業会社以外の会社における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目についてその考え方を示した。

また、本監査上の取扱いでは、経営者がこのような手続に従い評価対象を適切に識別している限り、選定した重要な事業拠点の企業の事業目的に大きく関わる勘定科目残高のうちに連結財務諸表における当該勘定科目残高に対して、一定の割合（2／3）に達していないものがある場合でも許容されることを具体的な数値を用いて示した。

- (4) 虚偽記載の発生するリスクが高いなど重要性の大きい業務プロセスがある場合には、個別に評価対象に追加しているかどうか。

4. 全社的な内部統制の評価の検討方法（25～32頁）

監査人は、まず全社的な内部統制の評価の検討を行い、その検討結果を踏まえて、全社的な内部統制では重要な虚偽記載を防止・発見できないと判断した業務プロセスに係る内部統制を検討する、いわゆるトップダウン型のリスク・アプローチに基づく内部統制の監査を実施することが求められている。

このため、監査人は、全社的な内部統制の評価（特に、整備状況）の検討を監査プロセスの早い段階で実施することが必要となり、通常、監査計画の一環として実施することになる。なお、全社的な内部統制にはITに係る全社的な内部統制も含まれる。

監査人は、全社的な内部統制について、原則として、すべての事業拠点について経営者の評価を検討する。その際、通常、全社的な内部統制の整備状況は、親会社で検証可能である。また、全社的な内部統制の運用状況については、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が良好に運用されていることを前提に、親会社の本社等で評価の検討を行うことになるが、財務報告に係る重要な虚偽記載の発生するリスクが高いと判断される場合に事業拠点への往査の実施を検討することになるとの考え方を示した。

5. 決算・財務報告プロセス（36～38頁）

決算・財務報告プロセスに係る内部統制は、財務報告の信頼性に関わる重要な業務プロセスの一つである。当該プロセスの特徴は、日常的な取引に関連する業務プロセスに比して業務が限られた時期に実施されるため、監査人の検証の時期等については、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、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なく、前年度の運用状況、四半期決算等の作業を通じ、期中において検証しておくことが効果的かつ効率的であるとの考え方を示した。

決算・財務報告に係る業務プロセスは、原則としてすべての事業拠点において全社的な観点で評価することが適切と考えられるものと財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に追加することが適切なものとされている。

本監査上の取扱いでは、全社的な観点で検討することが適切と考えられる内部統制を例示するとともに、個別に評価対象に追加することが適切とされる内部統制の例とそれに対して実施する手続を示した。また、決算・財務報告プロセスにおいては、表計算ソフトが広く用いられている現状を踏まえて、マクロや計算式の検証等の検討事項を示した。

6. 内部統制の重要な欠陥（41～45頁）

本監査上の取扱いでは、監査人が重要な欠陥に該当するかどうか検討すべき内部統制の不備を例示（過年度の財務諸表の重要な修正、経理・財務部門の専門的能力や人員の不十分など）したのをはじめ、内部統制の不備が複数存在する場合の留意事項や経営者が重要な欠陥等を識別した場合の監査人の対応などを示した。

内部統制の重要な欠陥の判断指針に関して、実施基準では、判断指針のうち金額的重要性として「連結税引前利益の概ね5%程度」を例示している。本監査上の取扱いでは、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や事業年度ごとに著しく変動する場合などは、金額的重要性の判断基準として当該数値を機械的に適用することは適当でないことを示した。また、このような場合には、財務諸表監査における重要性の判断基準と同様に、実態に応じ、比率の修正や最近数事業年度の平均値を用いること等を検討する。

7. 内部統制監査報告書（56～72頁）

内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとされている。本監査上の取扱いでは、以下の内部統制監査報告書の文例を示した。

- (1) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見）一体型
- (2) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見と重要な欠陥に関する追記情報）一体型
- (3) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見とやむを得ない事情による範囲制限に関する追記情報）一体型
- (4) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（不適正意見）一体型
- (5) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（意見不表明）一体型
- (6) 財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（範囲限定の除外事項付き限定付適正意見（やむを得ない事情とは認められない場合））一体型

以 上