

## 内部統制報告制度に関する Q & A

### <目次>

- (問 1) 【開示すべき重要な不備の判断指針 (金額的重要性)】 内部統制の評価計画の策定や期中での開示すべき重要な不備の判定等のために、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か。…………… 1
- (問 2) 【削除 (平成 23 年 3 月 31 日)】
- (問 3) 【削除 (平成 23 年 3 月 31 日)】
- (問 4) 【削除 (平成 23 年 3 月 31 日)】
- (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。… 2
- (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か、我が国において同様のことを行う必要はないのか。…………… 2

- (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。…………… 3
- (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。…………… 3
- (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らないのではないか。…………… 4
- (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。…………… 5
- (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と。…………… 5
- (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。…………… 6
- (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。…… 6

- (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、直ちに開示すべき重要な不備となるのか。…………… 7
- (問15)【削除(平成23年3月31日)】
- (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。…………… 7
- (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。…………… 8
- (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か。…………… 9
- (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。…………… 9
- (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組織等の場合に、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。…………… 10
- (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。…………… 11

- (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。…………… 12
- (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)。…… 13
- (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。…………… 13
- (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。…………… 14
- (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か。…………… 14
- (問27)【削除(平成23年3月31日)】
- (問28)【削除(平成23年3月31日)】
- (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。…………… 15
- (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。…………… 16

- (問3 1)【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。…………… 16
- (問3 2)【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開示すべき重要な不備に該当するのか。…………… 17
- (問3 3)【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。…………… 18
- (問3 4)【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。…………… 18
- (問3 5)【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か。…………… 19
- (問3 6)【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。…………… 19
- (問3 7)【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。.....	21
(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。.....	21
(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組織等の場合には、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。.....	22
(問40)【開示すべき重要な不備の判断(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、開示すべき重要な不備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、直ちに開示すべき重要な不備として開示するのか。.....	23
(問41)【開示すべき重要な不備の判断(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の重要性があるもの)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開示すべき重要な不備として取り扱わなくても良いか。.....	23
(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、開示すべき重要な不備に該当するのか。.....	24
(問43)【開示すべき重要な不備の判断(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、開示すべき重要な不備に該当するのか。.....	25
(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。…………… 25

(問45)【期末日後の開示すべき重要な不備の是正措置】決算・財務報告プロセスに係る内部統制のように、開示すべき重要な不備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。…………… 26

(問46)【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I2(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。…………… 27

(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。…………… 27

(問48)【開示すべき重要な不備の意義】基準等では、期末日において「開示すべき重要な不備」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「開示すべき重要な不備」とはどのような意義を有しているのか。…………… 28

(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。…………… 29

(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。……………	30
(問5 1)【内部統制監査と財務諸表監査の監査意見】監査人は、内部統制監査で開示すべき重要な不備を発見した場合や内部統制監査で十分かつ適切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。……………	30
(問5 2)【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。……………	31
(問5 3)【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。……………	31
(問5 4)【削除(平成23年3月31日)】	
(問5 5)【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組織等の場合には、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。……………	32
(問5 6)【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組織等において、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。……………	33
(問5 7)【削除(平成23年3月31日)】	
(問5 8)【発生可能性の低い内部統制の不備】開示すべき重要な不備とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る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つ	

ても、重要な虚偽記載の発生可能性が低いものは開示すべき重要な不備にならないと  
考えてよいか。…………… 34

(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Ⅲ 4  
(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か。また違う場合は開示すべき重要な不備とはどのよう  
な関係にあるのか。…………… 34

(問60)【軽微な不備の報告】実施基準では「監査人は、開示すべき重要な不備以外  
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。…………… 35

(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  
にも開示すべき重要な不備となる。」(実施基準Ⅱ 3 (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開示すべき重要な不備に該当する場合  
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。…………… 36

(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不適切なものが  
あり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要で  
であ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Ⅲ 4 (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。…………… 36

(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か。このとき、評価を実施し

た範囲において、開示すべき重要な不備が判明している場合には、当該開示すべき重要な不備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、当該開示すべき重要な不備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。…………… 37

(問64)【やむを得ない事情がある場合の監査意見】下期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。…………… 38

(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。…………… 39

(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開示すべき重要な不備を発見した場合には、当該開示すべき重要な不備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。…………… 39

(問67)【評価範囲の外から開示すべき重要な不備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)から開示すべき重要な不備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。…………… 40

(問68)【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表監査による指摘)】期末日後の財務諸表監査の過程において、財務諸表に記載する予定の数値等に誤りが発見された場合には、決算・財務報告プロセスに係る内部統制に開示すべき重要な不備があると判断

されることになるのか。…………… 41

(問69)【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表等のドラフト)】有価証券報告書に含まれる財務諸表等のドラフトを監査人に提出したところ、監査人から個々にはそれほど重要ではないが、多数の誤り(虚偽記載)等の指摘を受け、指摘された数が多いことなどから開示すべき重要な不備に該当するのではないかと問われた。会社としては、できるだけ早く決算書や財務諸表のドラフトを監査人に提出してチェックを受けようと考えているのに、ドラフト段階での誤りをもって財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があると指摘されると、会社は、監査人への決算書や財務諸表のドラフトの提出を遅らせ、ひいては決算発表も遅れるということになりかねない。財務諸表等のドラフトをどう考えたらよいのか。…………… 42

(問70)【開示すべき重要な不備の判断(決算短信)】決算短信を公表後、会社の内部統制により決算短信の内容に重要な誤り(虚偽記載)を発見し、有価証券報告書及び内部統制報告書を提出する前に決算短信を訂正した。この場合、決算短信を訂正したことをもって「開示すべき重要な不備」があると判断しなければならないのか。…………… 43

(問71)【有価証券報告書の訂正報告書の提出と内部統制報告書】財務報告に係る内部統制は有効である(開示すべき重要な不備がない)と記載した内部統制報告書を、有価証券報告書と併せて提出した後に、財務諸表に記載した数値に誤りがあったとして有価証券報告書の訂正報告書を提出することになった。この場合、「開示すべき重要な不備」がないと記載した内部統制報告書についても併せて訂正報告書を提出しなければならないのか。…………… 43

(問72)【期末日に存在しない業務プロセスの評価】期中に行われた組織変更や事業譲渡などにより、期末日には存在しなくなった子会社や事業部に係る業務プロセスについては、実施基準に「変更されて期末日に存在しない内部統制については、評価する必要はない」とされていることから、当該業務プロセスに関しては全く評価しないこととしてよいか。…………… 44

(問73)【子会社の売却等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない場合の取扱い】期末日に存在しない業務プロセスに係る内部統制について評価する必要はないとされているが、重要な事業拠点として評価対象としていた子会社を期末日直前に売却し、当該子会社を評価対象から除外した結果、期末日時点において、連結ベースの売上高等の一定割合(概ね2/3)に達しなくなったような場合には、一定

割合に達するまで、評価対象に新たな事業拠点（子会社等）を追加しなければならないのか。…………… 45

（問74）【業績悪化等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない等の場合の取扱い】評価範囲については、監査人とも協議して、前年度の連結ベースの売上高を基本に当期の業績予想も踏まえて決定することとしている。重要な事業拠点として選定されている親会社の業績悪化や期中の大幅な為替変動等の結果、期末日時点において、当初の評価範囲とした事業拠点の売上高等の合計が一定割合（概ね2/3）に達しなくなる場合には、売上高の2/3に達するまで、評価対象に新たな事業拠点（子会社）を加えなければならないのか。また、仮に、このような事情に基づいて、新たに評価対象に加えた事業拠点の内部統制の一部について、十分な評価手続を実施できない場合には、「やむを得ない事情」に該当すると考えて良いか。反対に、連結グループ全体の売上高が減少したことにより、当初の評価範囲とした重要な事業拠点の売上高等の合計が80%になってしまったが、概ね2/3程度になるまで重要な事業拠点の主要な勘定科目に係る業務プロセスを絞り込んでもよいか。…………… 46

（問75）【開示すべき重要な不備の判断（売掛金の残高確認）】監査人が期末日を基準として実施した売掛金の残高確認において、得意先への売掛金の照会（確認状）に対する回答額と帳簿残高に差異があった。監査人から当該事実が開示すべき重要な不備であると指摘を受けたが、直ちに開示すべき重要な不備であると判断しなければならないのか。…………… 47

（問76）【期末日後に実施される統制手続】売上プロセスにおける最も重要な統制手続として、期末日の売掛金残高を対象に実施する管理手続を位置づけているが、期末日現在の売掛金残高を対象とした管理手続の運用評価は、期末日までに完了せず期末日後にもかなりの期間実施される。このため、監査人から、当該統制手続は期末日時点で存在しているものと確認できないのではないかと指摘され、新たな統制手続を構築し、当該手続を評価対象とするように言われた。しかし、従来から同様の管理手続を行っており、それを確認することで十分と判断してもよいのではないかと。…………… 48

（問77）【開示すべき重要な不備の判断指標】利益が毎年大きく変動するので、開示すべき重要な不備を判断する指標として、連結税引前利益ではなく、連結総売上高等の指標を使用することとしていたが、業績の変動により、社内から連結総売上高等の指標も適切でないとの指摘が出ている。当初、決めていた開示すべき重要な不備を判断する指標を変更することは可能か。また、当該指標を毎年変更するような取扱いは認められるのか。…………… 49

(問78)【システム変更に係る内部統制の評価方法】システム変更に関する内部統制の評価において、変更依頼どおりにシステムが変更されたかを検証することは可能であるが、監査人から、逆に変更されたプログラムを任意抽出し、それがどのような手続で依頼・承認されたものであるか確認することが必要であると言われた。こうした逆方向の確認は、多大な労力がかかる場合がある。こうした確認は、必ず実施する必要があるのか。…………… 49

(問79)【決算日が相違する子会社の内部統制の評価】内部統制府令5条3項では、事業年度の末日が連結決算日と異なる連結子会社については、連結子会社の事業年度の末日後連結決算日までの間に当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合を除き、連結子会社の事業年度の末日における内部統制の評価を基礎として行うことができることとされているが、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」とは、どのように判断すればよいのか。

例えば、連結子会社の事業年度に係る財務諸表を基礎として会社の連結財務諸表を作成している場合において、連結子会社の事業年度の末日後に当期の連結財務諸表には影響を及ぼさないような事象が発生した場合(連結子会社が新たな事業を開始した場合や翌事業年度に係る新たな会計システムを導入した場合など)であっても、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」に該当し、当該変更のあった内部統制について、連結決算日における評価対象としなければならないのか。…………… 50

(問80)【最高財務責任者の決定】内部統制報告書に記載する最高財務責任者は、具体的には、どのような者が考えられるのか。いわゆるCFOがいる場合には、必ずその者が最高財務責任者になるのか。また、最高財務責任者を定めるにあたって、取締役会の決議等何らかの手続は必要となるのか。…………… 51

(問81)【内部統制報告書提出の取締役会の承認】実施基準において、取締役会が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備及び運用を監督、監視、検証していないことが全社的な内部統制の不備の例示として記載されている。このため、内部統制報告書を提出するに際しては、取締役会の承認等を経ることが必要になるのか。…………… 52

(問82)【統合された監査報告書の写しの添付】内部統制監査報告書は、財務諸表等の監査報告書と合わせて作成することになっているが、この統合した監査報告書は、有価証券報告書にのみ添付すればよいのか。内部統制報告書は有価証券報告書と別の

開示書類として（E D I N E Tを通じて）提出するので、当該監査報告書の写しを任意に内部統制報告書にも添付してはいけないのか。.....	53
（問 8 3）【付記事項に記載すべき後発事象】内部統制報告書の付記事項に記載すべき「財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象」とは、何を意味しているのか。具体的にはどのようなことを記載すればよいのか。.....	53
（問 8 4）【特記事項の監査】内部統制報告書において、「特記事項」は必ず記載しなければならないのか。また、特記事項に記載した場合には、監査人の内部統制監査の対象となるのか。.....	54
（問 8 5）【財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等】財務報告の定義に含まれる「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」の範囲はどのようなものか。.....	55
（問 8 6）【在外関連会社の評価】持分法適用となる在外関連会社について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合には、当該制度を適宜活用することが可能か。また、所在地国に内部統制報告制度がない場合であっても、歴史的、地理的な沿革等から我が国以外の第三国の適切な内部統制報告制度が利用できることが考えられ、そのような場合には、これを適宜活用することが可能か。 持分法適用となる在外関連会社が他の会社の子会社であって、当該関連会社の親会社について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合にも、当該制度を適宜活用することが可能か。.....	56
（問 1 0 1）【内部統制報告書の記載内容（総論）】内部統制報告書の様式は内部統制府令に示されており、記載上の注意などから各記載事項における概ねの記載内容は分かるが、どの程度まで詳細に記載すべきか分からない。内部統制報告書の表紙及び以下の記載事項について具体的にはどのように記載することが考えられるのか。 （１） 財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項 （２） 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項 （３） 評価結果に関する事項 （４） 付記事項 （５） 特記事項 .....	57
（問 1 0 2）【内部統制報告書の記載内容（表紙）】内部統制報告書の表紙は、具体的にどのように記載するのか。.....	58

- (問103)【内部統制報告書の記載内容(基本的枠組み)】1【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。…………… 59
- (問104)【内部統制報告書の記載内容(評価の範囲、基準日及び評価手続)】2【評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。…………… 60
- (問104-1)【評価範囲の実績値の記載】内部統制報告書に、重要な事業拠点の選定指標と一定割合を記載することになるが、一定割合の実績値を記載する必要があるか。…………… 62
- (問104-2)【評価対象に追加した重要性の大きい業務プロセス】内部統制報告書の評価範囲で、個別に評価対象に追加した業務プロセスについては、個々の業務プロセス名を記載する必要があるか。…………… 62
- (問104-3)【やむを得ない事情による評価範囲の制約】やむを得ない事情により、財務報告に係る内部統制の一部の範囲について十分な評価手続が実施できなかった。この場合、内部統制報告書にはどのように記載するのか。…………… 63
- (問105)【内部統制報告書の記載内容(評価結果)】3【評価結果に関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。特に、開示すべき重要な不備がある場合には、どのように記載することになるのか。…………… 63
- (問106)【内部統制報告書の記載内容(付記事項)】4【付記事項】は、どのように記載することが考えられるか。…………… 67
- (問107)【内部統制報告書の記載内容(特記事項)】5【特記事項】は、どのように記載することが考えられるか。…………… 68

## **1. 評価の意義**

(問1)【開示すべき重要な不備の判断指針(金額的重要性)】	1
(問2)【削除(平成23年3月31日)】	
(問48)【開示すべき重要な不備の意義】	28

## **2. 評価範囲**

(問3)【削除(平成23年3月31日)】	
(問4)【削除(平成23年3月31日)】	
(問5)【重要な事業拠点の選定(関連会社)】	2
(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】	2
(問21)【関連会社における評価】	11
(問22)【評価の対象となる委託業務の例】	12
(問23)【子会社等に委託する業務の評価】	13
(問24)【受託会社による評価結果の報告】	13
(問25)【取引先企業(委託業務の委託先を除く)の対応】	14
(問26)【連結ベースの売上高等の一定割合】	14
(問27)【削除(平成23年3月31日)】	
(問28)【削除(平成23年3月31日)】	
(問72)【期末日に存在しない業務プロセスの評価】	44
(問73)【子会社の売却等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない場合の取扱い】	45
(問74)【業績悪化等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない等の場合の取扱い】	46
(問85)【財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等】	55

## **3. 評価体制**

(問8)【経営者評価と財務諸表監査】	3
(問29)【内部統制の評価体制】	15
(問30)【経営者評価と監査役監査】	16

## **4. 評価方法**

(問7)【責任者の宣誓書】	3
(問10)【評価対象となる営業拠点の選定方法】	5
(問11)【決算・財務報告プロセスの評価時期】	5
(問12)【IT統制を管理する単位】	6
(問13)【IT統制と手作業による統制】	6

(問14) 【ITに係る全般統制の不備の判定】	7
(問15) 【削除(平成23年3月31日)】	
(問16) 【期末前のシステム変更】	7
(問17) 【監査人の開発した内部統制ツールの利用】	8
(問31) 【子会社に対する全社的な内部統制】	16
(問33) 【取引の流れを追跡する手続の実施】	18
(問34) 【ローテーションによる運用評価】	18
(問35) 【期中における運用評価の実施】	19
(問36) 【期末日直後の大規模なシステム変更】	19
(問37) 【期末の棚卸プロセスの評価】	21
(問38) 【IT統制の評価範囲】	21
(問40) 【開示すべき重要な不備の判断(人材不足や書類整備不十分)】	23
(問41) 【開示すべき重要な不備の判断(補完統制)】	23
(問43) 【開示すべき重要な不備の判断(監査人に対する照会・相談)】	25
(問44) 【識別するリスクの内容】	25
(問45) 【期末日後の開示すべき重要な不備の是正措置】	26
(問58) 【発生可能性の低い内部統制の不備】	34
(問61) 【複数の勘定科目における不備】	36
(問68) 【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表監査による指摘)】	41
(問69) 【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表等のドラフト)】	42
(問70) 【開示すべき重要な不備の判断(決算短信)】	43
(問75) 【開示すべき重要な不備の判断(売掛金の残高確認)】	47
(問76) 【期末日後に実施される統制手続】	48
(問77) 【開示すべき重要な不備の判断指標】	49
(問78) 【システム変更に係る内部統制の評価方法】	49
(問79) 【決算日が相違する子会社の内部統制の評価】	50
(問86) 【在外関連会社の評価】	56
<b>5. 記録・保存</b>	
(問9) 【フローチャート等の作成】	4
(問32) 【3点セットの作成】	17
(問46) 【電子メール等のデータの保存】	27
(問47) 【関連書類への印鑑の押印等】	27
<b>6. 内部統制監査の目的</b>	
(問49) 【ダイレクト・レポーティングの不採用】	29

(問50) 【監査人の監査の開始時期】	30
<b>7. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</b>	
(問51) 【内部統制監査と財務諸表監査の監査意見】	30
(問52) 【特別な検討を必要とするリスク】	31
<b>8. 内部統制監査の実施</b>	
(問18) 【経営者の評価手続の検証対象】	9
(問19) 【経営者の評価結果の利用】	9
(問53) 【監査役等の業務監査の内容の検討】	31
(問57) 【削除（平成23年3月31日）】	
(問59) 【影響が発生する可能性と発生確率の関係】	34
(問60) 【軽微な不備の報告】	35
(問66) 【監査役等の監査報告の後に発見した不備】	39
<b>9. 監査人の報告</b>	
(問62) 【経営者の評価手続の検証内容】	36
(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】	37
(問64) 【やむを得ない事情がある場合の監査意見】	38
(問65) 【監査役等に対する報告の方法や時期】	39
(問67) 【評価範囲の外から開示すべき重要な不備が発見された場合の取扱い】	40
<b>10. 中小規模企業</b>	
(問20) 【中小規模企業の特性】	10
(問39) 【中小規模企業におけるIT環境】	22
(問42) 【外部の専門家の利用】	24
(問54) 【削除（平成23年3月31日）】	
(問55) 【中小規模企業における内部統制の記録】	32
(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】	33
<b>11. 内部統制報告書の作成・提出</b>	
(問71) 【有価証券報告書の訂正報告書の提出と内部統制報告書】	43
(問80) 【最高財務責任者の決定】	51
(問81) 【内部統制報告書提出の取締役会の承認】	52
(問82) 【統合された監査報告書の写しの添付】	53
(問83) 【付記事項に記載すべき後発事象】	53

(問 8 4) 【特記事項の監査】 .....	54
<b>1 2. 内部統制報告書の記載内容</b>	
(問 1 0 1) 【内部統制報告書の記載内容 (総論)】 .....	57
(問 1 0 2) 【内部統制報告書の記載内容 (表紙)】 .....	58
(問 1 0 3) 【内部統制報告書の記載内容 (基本的枠組み)】 .....	59
(問 1 0 4) 【内部統制報告書の記載内容 (評価の範囲、基準日及び評価手続)】 ...	60
(問 1 0 4 - 1) 【評価範囲の実績値の記載】 .....	62
(問 1 0 4 - 2) 【評価対象に追加した重要性の大きい業務プロセス】 .....	62
(問 1 0 4 - 3) 【やむを得ない事情による評価範囲の制約】 .....	63
(問 1 0 5) 【内部統制報告書の記載内容 (評価結果)】 .....	63
(問 1 0 6) 【内部統制報告書の記載内容 (付記事項)】 .....	67
(問 1 0 7) 【内部統制報告書の記載内容 (特記事項)】 .....	68

(凡例)	
・ 基準 .....	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 (平成 19 年 2 月 15 日 企業会計審議会)
・ 実施基準 .....	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 (平成 19 年 2 月 15 日 企業会計審議会)
・ 内部統制府令 .....	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 (平成 19 年内閣府令第 62 号)
・ 内部統制府令ガイドライン .....	「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」の取扱いに関する留意事項について

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)【開示すべき重要な不備の判断指針(金額的重要性)】

内部統制の評価計画の策定や期中での開示すべき重要な不備の判定等のために、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順をとるかについては、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)【削除(平成23年3月31日)】

(問3)【削除(平成23年3月31日)】

(問4)【削除(平成23年3月31日)】

(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Ⅱ2(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口)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の意味なのか。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。

- 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」は求めている。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。

(答)

- 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。
- 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、直ちに開示すべき重要な不備となるのか。

(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開示すべき重要な不備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)【削除(平成23年3月31日)】

(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の監査人が結論づけることは適切でない。

2. 下期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) 下期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) 下期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、下期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で、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ときには、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、統制上の要点として選定した内部統制ごとに、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全部又は一部として選択し、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、経営者の評価に対する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組織等の場合に、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組織等の場合には、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。

(注)平成23年3月30日の基準・実施基準の改訂により、中小規模企業について、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」だけでなく、企業よりも小さい単位、例えば、事業部等の「組織」についても同様であると考えられることから、「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組織等」と規定している(以下同じ)。

2. 「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組織等」のうち比較的簡素な組織構造を有している組織等には、例えば、以下のような特徴を有している。

- ① 事業の種類が少なく、各事業において生産又は販売する製品も少ない。
- ② 業務プロセス及び財務報告プロセスが複雑でない。
- ③ 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。
- ④ 経営者が日常の業務活動において広範な関与を行っている。

⑤ 経営者が広範な統制責任を持っているフラットな組織である。  
なお、これらは、組織等の実態に応じて適切に判断する必要がある。

3. 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組織等の場合には、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、各組織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 2 1）【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。

（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、当該関連会社に係る管理プロセスの確認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きもあり得ることに留意する必要があるが、当該評価が行えないなど、特段の事情がある場合には、当該関連会社に対する投資損益の把握などの管理プロセスの確認等の適切な方法により評価を行うことができる。
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で、当該関連会社に対する投資損益の把握など

の管理プロセスの確認等の適切な方法による評価もできないときに「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の評価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 2 5) 【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 2 6) 【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、企業により事業又は業務の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良好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Ⅱ 2（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）【削除（平成23年3月31日）】

（問28）【削除（平成23年3月31日）】

（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、対応に差が出るのが想定されるが、このような取扱いは可能か。

(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Ⅱ 2（2））。

（問 3 2）【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開示すべき重要な不備に該当するのか。

（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Ⅱ 3（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Ⅱ 3（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、直ちに開示すべき重要な不備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、每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。当該一定の複数会計期間については、当該業務プロセスの重要性等を勘案し、適切に判断することが必要である（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としてよいか。

（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Ⅱ3（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Ⅱ3（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Ⅱ3（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、開示すべき重要な不備があった場合に、当該開示すべき重要な不備を是正するために、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開示すべき重要な不備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開示すべき重要な不備が改善されていくことが期待される。

（なお、開示すべき重要な不備の開示は、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行われることにより、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組織等の場合には、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組織等の場合には、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. こうした組織等における 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Ⅲ 4 (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Ⅱ 3 (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Ⅰ 2 (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組織等」に該当する場合がある。

(問40)【開示すべき重要な不備の判断(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、開示すべき重要な不備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、直ちに開示すべき重要な不備として開示するのか。

(答)

1. 開示すべき重要な不備については、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、直ちに開示すべき重要な不備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)【開示すべき重要な不備の判断(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開示すべき重要な不備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開示すべき重要な不備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、開示すべき重要な不備に該当するのか。

(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、開示すべき重要な不備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) 【開示すべき重要な不備の判断 (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、開示すべき重要な不備に該当するのか。

(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開示すべき重要な不備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）【期末日後の開示すべき重要な不備の是正措置】

決算・財務報告プロセスに係る内部統制のように、開示すべき重要な不備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。

（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、開示すべき重要な不備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、開示すべき重要な不備があれば、その都度是正していくことが重要である。なお、開示すべき重要な不備が発見された場合でも、期末日までには是正されていれば、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、期末日までには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46)【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。

(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その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Ⅱ3(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Ⅱ 3（7）②）。

（問 48）【開示すべき重要な不備の意義】

基準等では、期末日において「開示すべき重要な不備」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「開示すべき重要な不備」とはどのような意義を有しているのか。

（答）

1. 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る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、内部統制に開示すべき重要な不備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「開示すべき重要な不備」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、「開示すべき重要な不備」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開示すべき重要な不備が是

正されていない場合であっても、開示すべき重要な不備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、内部統制監査で開示すべき重要な不備を発見した場合や内部統制監査で十分かつ適切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、内部統制監査で開示すべき重要な不備を発見した場合や内部統制監査で十分かつ適切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かつ適切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、財務報告に対する影響の程度等に応じ、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対応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Ⅲ4(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、内部統制の整備及び運用に関するモニタリングを実施するため、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54)【削除（平成23年3月31日）】

(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組織等の場合には、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。特に、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、様々な記録の形式・方法をとらう。例えば、当該会社の経営者からの社内への通達等、当該会社の作成している経営者から組織の内外の者に対する質問書、各業務の業務内容を前任者から後任者に伝達するための文書等、販売担当者が受注の際に作成した文書等、ソフトウェアのマニュアル、伝票や領収書などの原資料、受注入力後販売管理システムから出力される出荷指図書などの業務指示書等を適宜、利用し、必要に応じて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Ⅲ 4（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Ⅲ 4（2）①ロ a）。

（問 5 6）【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組織等において、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)【削除(平成23年3月31日)】

(問58)【発生可能性の低い内部統制の不備】

開示すべき重要な不備とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る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開示すべき重要な不備にならないと考えてよいか。

(答)

1. 開示すべき重要な不備の判断指針は、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慎重に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開示すべき重要な不備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か。また違う場合は開示すべき重要な不備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、開示すべき重要な不備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、開示すべき重要な不備の判定から除外することができるとしている(実施基準Ⅲ4(2)④口)。

(問60)【軽微な不備の報告】

実施基準では「監査人は、開示すべき重要な不備以外の不備を積極的に発見することを要求されていないが、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。

(答)

1. ご指摘のとおり、監査人は開示すべき重要な不備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、経営者においても開示すべき重要な不備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。この場合にも開示すべき重要な不備となる。」(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開示すべき重要な不備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開示すべき重要な不備に該当するかどうかは、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、開示すべき重要な不備の判断に際して、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不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であ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 6 3) 【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か。

このとき、評価を実施した範囲において、開示すべき重要な不備が判明している場合には、当該開示すべき重要な不備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、当該開示すべき重要な不備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Ⅱ 4（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、開示すべき重要な不備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、「開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由」（基準Ⅱ 4（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Ⅲ 4（5））。この場合、監査人は、強調又は説明することが適当であると判断した事項として、当該開示すべき重要な不備の内容を追記情報として記載することも考えられる。

（問 6 4）【やむを得ない事情がある場合の監査意見】

下期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、下期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することが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が何らかの確認作業（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。

（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Ⅲ3（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、決定することが適切と考えられる。

（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開示すべき重要な不備を発見した場合には、当該開示すべき重要な不備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された内部統制の開示すべき重要な不備については、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開示すべき重要な不備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 67）【評価範囲の外から開示すべき重要な不備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）から開示すべき重要な不備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、評価範囲の外から開示すべき重要な不備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、開示すべき重要な不備の判断指針（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、不備が開示すべき重要な不備に該当するか判断する際に用いられるものであり、個別に評価対象に追加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Ⅱ1②)。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開示すべき重要な不備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、当該開示すべき重要な不備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。

(問68)【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表監査による指摘)】

期末日後の財務諸表監査の過程において、財務諸表に記載する予定の数値等に誤りが発見された場合には、決算・財務報告プロセスに係る内部統制に開示すべき重要な不備があると判断されることになるのか。

(答)

1. 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性の高い財務報告に係る内部統制の不備をいうこととされている。したがって、財務諸表監査によって財務諸表に記載する予定の数値等の誤りを指摘されたことが直ちに開示すべき重要な不備に該当するものではなく、誤り(虚偽記載)を生じさせた内部統制上の不備の金額的・質的重要性を勘案して開示すべき重要な不備に該当するかどうかを判断することとなる。
2. なお、その際には、監査人から指摘された誤りが会社の内部統制によって防止・発見できなかったのかどうかという観点から検討する必要があるものと考えられる。

(問69) 【開示すべき重要な不備の判断(財務諸表等のドラフト)】

有価証券報告書に含まれる財務諸表等のドラフトを監査人に提出したところ、監査人から個々にはそれほど重要ではないが、多数の誤り(虚偽記載)等の指摘を受け、指摘された数が多いことなどから開示すべき重要な不備に該当するのではないかと言われた。会社としては、できるだけ早く決算書や財務諸表のドラフトを監査人に提出してチェックを受けようと考えているのに、ドラフト段階での誤りをもって財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があると指摘されると、会社は、監査人への決算書や財務諸表のドラフトの提出を遅らせ、ひいては決算発表も遅れるということになりかねない。財務諸表等のドラフトをどう考えたらよいの

(答)

1. 財務諸表等のドラフトに限らず、指摘された誤りが多いことをもって開示すべき重要な不備に該当するものではなく、誤り(虚偽記載)を生じさせた内部統制上の不備の金額的・質的重要性を勘案して開示すべき重要な不備に該当するかどうかを判断することとなる(問68参照)。
2. したがって、財務諸表等のドラフトについても、監査人から指摘された誤り等が、会社の内部統制によって防止・発見できなかったのかどうかという観点から検討する必要があるものと考えられる。
3. なお、財務諸表等のドラフトについては、会社がどのような位置づけで監査人に提出したかによっても開示すべき重要な不備の判断は異なるものと考えられる。すなわち、監査を受ける前提としてのドラフトなのか、監査人との協議を目的とするドラフトなのかによって異なることが考えられる。開示において高度な専門的判断を伴う場合に、後者のような協議を行うことは、従来の財務諸表監査の過程でも行われている実務であると考えられ、この場合、協議の過程で、重要な虚偽記載が発見されることがあっても、内部統制の開示すべき重要な不備と判断する必要はないものと考えられる。

(問70)【開示すべき重要な不備の判断(決算短信)】

決算短信を公表後、会社の内部統制により決算短信の内容に重要な誤り(虚偽記載)を発見し、有価証券報告書及び内部統制報告書を提出する前に決算短信を訂正した。この場合、決算短信を訂正したことをもって「開示すべき重要な不備」があると判断しなければならないのか。

(答)

1. 内部統制報告制度の対象とする内部統制は、(連結)財務諸表を中心とした財務報告が法令等に従って適正に作成されるための体制である。
2. したがって、決算短信が訂正されたことをもって直ちに開示すべき重要な不備があることにはならず、決算短信公表後に、会社の内部統制が有効に機能したことによって発見された虚偽記載を訂正し、有価証券報告書が適正に開示されるのであれば、「開示すべき重要な不備」には該当しないものと考えられる。

(問71)【有価証券報告書の訂正報告書の提出と内部統制報告書】

財務報告に係る内部統制は有効である(開示すべき重要な不備がない)と記載した内部統制報告書を、有価証券報告書と併せて提出した後に、財務諸表に記載した数値に誤りがあったとして有価証券報告書の訂正報告書を提出することになった。この場合、「開示すべき重要な不備」がないと記載した内部統制報告書についても併せて訂正報告書を提出しなければならない

(答)

1. 内部統制報告制度の対象とする内部統制は、(連結)財務諸表を中心とした財務報告が法令等に従って適正に作成されるための体制である。
2. したがって、有価証券報告書の訂正報告書が提出されたことをもって、直ちに連動して財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備がないと記載した内部統制報告書について訂正報告書を提出しなければならないということにはならない。ただし、有価証券報告書の訂正報告書を提出する原因となった誤りを検討し、当該誤りが内部統制の評価範囲内からの財務報告に重要な影響を及ぼすような内部統制の不備から生じたものであると判断される場

合には、当該内部統制報告書についての訂正報告書の提出が必要になるものと考えられる。

3. なお、適切に決定された評価範囲の外から開示すべき重要な不備に相当する事実が発見された場合には、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（問 67 参照）。

（問 7 2）【期末日に存在しない業務プロセスの評価】

期中に行われた組織変更や事業譲渡などにより、期末日には存在しなくなった子会社や事業部に係る業務プロセスについては、実施基準に「変更されて期末日に存在しない内部統制については、評価する必要はない」とされていることから、当該業務プロセスに関しては全く評価しないこととしてよいか。

（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（基準Ⅱ 3(1)）ことから、変更されて期末日に存在しない内部統制については、評価する必要がない（実施基準Ⅱ 3(3)④ハ）とされている。
2. したがって、期中に行われた組織変更や事業譲渡などにより期末日に存在しなくなった子会社や事業部に係る業務プロセスそのものについては、原則として評価する必要はないものと考えられる。
3. ただし、当該子会社等の計上した損益や譲渡等に伴う損益等が連結財務諸表に重要な影響を与える場合には、連結財務諸表を作成する親会社の決算・財務報告プロセスにおいて、期末日には存在しない当該子会社等に係る損益等を適切に把握するための内部統制を評価することが必要になるものと考えられる。

(問73)【子会社の売却等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない場合の取扱い】

期末日に存在しない業務プロセスに係る内部統制について評価する必要はないとされているが、重要な事業拠点として評価対象としていた子会社を期末日直前に売却し、当該子会社を評価対象から除外した結果、期末日時点において、連結ベースの売上高等の一定割合（概ね2/3）に達しなくなったような場合には、一定割合に達するまで、評価対象に新たな事業拠点（子会社等）を追加しなければならないのか。

(答)

1. 経営者は、評価範囲を決定する計画段階で、評価対象年度に予定している子会社の売却等についても、一定程度考慮して評価範囲を決定することが適当であると考えられる。

当該事情も考慮して適切に評価範囲を決定している場合には、評価対象としていた当該子会社の売却等までの期間については、期末日に存在する他の重要な事業拠点と同様に内部統制の整備等を行っていたものとも考えられる。このため、全社的な内部統制が有効であることを前提として、計画段階で予定していなかった当該子会社の売却等に対応して、期末日時点で一定割合（概ね2/3）を必ず超えていなければならないということにはならないものと考えられる。

なお、この場合、当該子会社等の計上した損益や譲渡等に伴う損益等は、連結財務諸表を作成する親会社の決算・財務報告プロセスにおいて適切に把握されることとなる。

2. したがって、重要な事業拠点に該当するとして評価範囲にしていた子会社を期末日直前に売却等し、評価範囲から除外した結果、期末日時点において、連結ベースでの売上高等の一定割合（例えば、概ね2/3）に達しなくなった場合であっても、当該事情も考慮して予め評価範囲を決定していたと認められる場合には、除外した子会社の代わりに、評価対象に新たな事業拠点（子会社）を追加するなど改めて当期の評価範囲を見直す必要はないものと考えられる。

(問74)【業績悪化等により重要な事業拠点の選定指標が一定の割合に達しない等の場合の取扱い】

評価範囲については、監査人とも協議して、前年度の連結ベースの売上高を基本に当期の業績予想も踏まえて決定することとしている。重要な事業拠点として選定されている親会社の業績悪化や期中の大幅な為替変動等の結果、期末日時点において、当初の評価範囲とした事業拠点の売上高等の合計が一定割合（概ね2/3）に達しなくなる場合には、売上高の2/3に達するまで、評価対象に新たな事業拠点（子会社）を加えなければならないのか。

また、仮に、このような事情に基づいて、新たに評価対象に加えた事業拠点の内部統制の一部について、十分な評価手続を実施できない場合には、「やむを得ない事情」に該当すると考えて良いか。

反対に、連結グループ全体の売上高が減少したことにより、当初の評価範囲とした重要な事業拠点の売上高等の合計が80%になってしまったが、概ね2/3程度になるまで重要な事業拠点の主要な勘定科目に係る業務プロセスを絞り込んでもよいか。

(答)

1. 経営者は、評価範囲を決定する計画段階で、前年度の売上高なども参考に当期の業績予想も一定程度考慮して評価範囲を決定することが適当であると考えられる。計画段階でそうした事情も考慮して適切に評価範囲を決定しているのであれば、全社的な内部統制が有効であることを前提として、一定割合を著しく下回らない限りにおいて、選定している重要な事業拠点をもって適切な評価範囲であると判断することが可能であり、当期の内部統制の評価範囲を見直す必要はないと考えられる。
2. その上で、仮に、一定割合を著しく下回るとして新たに評価対象に加えた事業拠点（子会社）があり、その一部について十分な評価手続を実施できない場合、そのことをもって直ちに「やむを得ない事情」には該当しない場合があるが、その際にも、評価範囲の制約としてその内容を記載することとなる。
3. 実施基準において、売上高等の一定割合（概ね2/3）は重要な事業拠点の選定に係る指標であり、重要な事業拠点における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は原則としてすべてを評価の対象とす

るとされていることから、当該業務プロセスを絞り込むことは適切でない。

なお、当初の評価範囲とした事業拠点の売上高等の合計額が一定割合（概ね2／3）を超過することとなった場合、重要な事業拠点自体を一定割合まで除外することも考えられる。その際には、既に当初の評価範囲に基づいて内部統制の整備等を実施しているものと考えられること、及び当初の評価範囲の決定に際しては売上高等の指標以外の要素も勘案して決定している場合もあることから、当該超過の事実により、評価範囲の見直しをするときには、慎重に検討を行う必要がある。

（問75）【開示すべき重要な不備の判断（売掛金の残高確認）】

監査人が期末日を基準として実施した売掛金の残高確認において、得意先への売掛金の照会（確認状）に対する回答額と帳簿残高に差異があった。監査人から当該事実は開示すべき重要な不備であると指摘を受けたが、直ちに開示すべき重要な不備であると判断しなければならないのか。

（答）

1. 監査人の行った残高確認において、回答額と帳簿残高に差異があった場合、会社が既にその原因を解明の上、差異の調整を実施し、適切な残高に修正している場合には、会社の内部統制は有効に機能していると判断できるものと考えられる。
2. 一方、監査人が行った照会（確認状）による差異について、会社が当該差異の原因を明らかにできない場合や適切に差異の調整を行い残高の修正を行わないような場合には、内部統制上の不備によるものとして、開示すべき重要な不備となり得る場合があると考えられる。

(問76)【期末日後に実施される統制手続】

売上プロセスにおける最も重要な統制手続として、期末日の売掛金残高を対象に実施する管理手続を位置づけているが、期末日現在の売掛金残高を対象とした管理手続の運用評価は、期末日までに完了せず期末日後にもかなりの期間実施される。このため、監査人から、当該統制手続は期末日時点で存在しているものと確認できないのではないかと指摘され、新たな統制手続を構築し、当該手続を評価対象とするように言われた。しかし、従来から同様の管理手続を行っており、それを確認することで十分と判断してもよいのではないか。

(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の適切な時期に評価を実施すれば足りるとされている（実施基準Ⅱ 3(3)④ハ）。
2. また、監査人による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、実施することが可能であると考えられる（問50参照）。
3. ご指摘の売掛金残高に係る管理手続が最も重要な統制手続と位置づけているのであれば、より適切な内部統制を構築し評価することが必要になるものと考えられるが、売掛金の管理手続は、同様の手続が前年度や月次あるいは四半期にも行われていると考えられ、監査人は経営者の暫定的な評価について、その妥当性の検証を行っておくことも考えられる。したがって、必ずしも従来の統制手続を変更し、新たな統制手続を構築し直さなければならないということではないと考えられる。

(問77)【開示すべき重要な不備の判断指標】

利益が毎年大きく変動するので、開示すべき重要な不備を判断する指標として、連結税引前利益ではなく、連結総売上高等の指標を使用することとしていたが、業績の変動により、社内から連結総売上高等の指標も適切でないとの指摘が出ている。当初、決めていた開示すべき重要な不備を判断する指標を変更することは可能か。また、当該指標を毎年変更するような取扱いは認められるのか。

(答)

1. 実施基準において、開示すべき重要な不備の金額的重要性の判断指標として、連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などに対する比率で判断するとされており、これらの比率は画一的に適用するのではなく、会社の業種、規模、特性など、会社の状況に応じて適切に用いる必要がある。連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などは、評価対象年度の実績値のみならず、それぞれの過去の一定期間における実績値の平均を含むことに留意する（実施基準Ⅱ 1②ロ）。
2. したがって、企業の状況に応じて指標等を変更することは可能ではあるが、恣意的に変更することは適切でなく、特に、予め定めていた指標を年度途中で変更する場合には、監査人と十分協議し、変更にあたっての合理的な理由が必要であると考えられる。

(問78)【システム変更に係る内部統制の評価方法】

システム変更に関する内部統制の評価において、変更依頼どおりにシステムが変更されたかを検証することは可能であるが、監査人から、逆に変更されたプログラムを任意抽出し、それがどのような手続で依頼・承認されたものであるか確認することが必要であると言われた。こうした逆方向の確認は、多大な労力がかかる場合がある。こうした確認は、必ず実施する必要があるのか。

(答)

1. システム変更に関するITに係る全般統制の評価については、システム変更が行われた当該システムの重要性や内容等により、評価や監査の手法は異

なるものと考えられるが、基本的には、変更依頼どおりにシステムが変更されたかについて承認及び導入前の試験が適切に行われているかどうかを確認することになると考えられる（実施基準Ⅲ 4(2)②ロ a）。この場合に、変更依頼又は変更されたプログラム等からサンプリングし、それがどのような手続で依頼・承認されたものであるかを確認する方法が考えられるが、必ず双方が求められるのではなく、状況に応じて適切な手続を実施する必要がある。

2. 実施基準においては、システム変更等があった場合、ITに係る業務処理統制の整備状況については、システム設計書等を閲覧することにより、企業の意図した会計処理が行われるシステムが作成されていることを確認することとされている。また、運用状況については、例えば、評価対象となった統制上の要点ごとに、サンプリングを行い、当該取引に係るシステムへの入力情報とシステムからの出力情報を比較し、予想していた出力情報が得られているかを、例えば、入力データに基づいて、検算を行うこと等により確認するとされている（実施基準Ⅲ 4(2)②ハ）。

（問 79）【決算日が相違する子会社の内部統制の評価】

内部統制府令 5 条 3 項では、事業年度の末日が連結決算日と異なる連結子会社については、連結子会社の事業年度の末日後連結決算日までの間に当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合を除き、連結子会社の事業年度の末日における内部統制の評価を基礎として行うことができることとされているが、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」とは、どのように判断すればよいのか。

例えば、連結子会社の事業年度に係る財務諸表を基礎として会社の連結財務諸表を作成している場合において、連結子会社の事業年度の末日後に当期の連結財務諸表には影響を及ぼさないような事象が発生した場合（連結子会社が新たな事業を開始した場合や翌事業年度に係る新たな会計システムを導入した場合など）であっても、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」に該当し、当該変更のあった内部統制について、連結決算日における評価対象としなければならないのか。

(答)

1. 内部統制府令5条3項は、事業年度の末日が連結決算日と異なる連結子会社について、連結子会社の事業年度に係る財務諸表を基礎として会社の連結財務諸表が作成されている場合には、連結子会社の事業年度の末日における財務報告に係る内部統制の評価を基礎として行うことができる旨を定めているものであり、連結財務諸表を作成する際の連結子会社の事業年度の取扱いと同様にしているものである。
2. したがって、連結子会社の事業年度に係る財務諸表を基礎として会社の連結財務諸表が作成されている場合において、連結子会社の事業年度の末日後に当期の連結財務諸表には影響を及ぼさないことが確実であると考えられる事象が発生した場合には、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」には該当せず、連結子会社の事業年度の末日における内部統制の評価を基礎として行うことができると考えられる。
3. なお、内部統制府令ガイドライン5-1では、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」の例として、合併等による組織、決算方法及び取扱品目の大幅な変更が例示されているが、連結子会社の事業年度の末日後に発生した事象については、個々の企業等の置かれた環境や事業の特性、規模等によってその重要性は異なることから、当該事象の当期の財務報告に係る内部統制に与える影響の重要性を勘案して、「当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合」に該当するかどうかを適切に判断することになると考えられる。

(問80)【最高財務責任者の決定】

内部統制報告書に記載する最高財務責任者は、具体的には、どのような者が考えられるのか。いわゆるCFOがいる場合には、必ずその者が最高財務責任者になるのか。また、最高財務責任者を定めるにあたって、取締役会の決議等何らかの手続は必要となるのか。

(答)

1. 内部統制報告書に役職氏名を記載する最高財務責任者とは、「会社が、会社内部における役職のいかんにかかわらず、財務報告に関し代表者に準ずる責任を有する者を定めている場合における当該者をいい、単に財務担当してい

る者は、含まない」とされている。

2. したがって、会社に、既にいわゆるCFOと呼ばれる者がいる場合であっても、会社が会社の組織や職制などを勘案し、別の者が内部統制報告制度に関して、代表者に準じる責任を有する者として適切であると定めている場合には、当該者が「最高財務責任者」となると考えられる。
3. なお、最高財務責任者は会社が任意に定めればよく、法令上取締役会等の決議を必要としているものではなく、最高財務責任者についての届出や登記等も求められていない。

(問81)【内部統制報告書提出の取締役会の承認】

実施基準において、取締役会が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備及び運用を監督、監視、検証していないことが全社的な内部統制の不備の例示として記載されている。このため、内部統制報告書を提出するに際しては、取締役会の承認等を経ておくことが必要になるのか。

(答)

1. 実施基準においては、財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例として、「取締役会及び監査役会又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。」を統制環境に記載している。
2. 内部統制報告書は、経営者（代表者及び最高財務責任者）が当該会社の財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況を評価した結果を記載して提出するものである。したがって、経営者が適切な内部統制報告書を提出するよう取締役会等が監督・監視することは全社的な内部統制としても重要であると考えられる。
3. ただし、取締役会等による当該監督・監視の方法等は会社により様々であり、内部統制報告書の提出に際しての取締役会の承認が必ずしも必要なものではないと考えられる。

(問82)【統合された監査報告書の写しの添付】

内部統制監査報告書は、財務諸表等の監査報告書と合わせて作成することになっているが、この統合した監査報告書は、有価証券報告書にのみ添付すればよいのか。内部統制報告書は有価証券報告書と別の開示書類として(EDINETを通じて)提出するので、当該監査報告書の写しを任意に内部統制報告書にも添付してはいけないのか。

(答)

1. 内部統制府令ガイドライン 7-3 において、「統合された監査報告書及び内部統制監査報告書は、有価証券報告書の連結財務諸表(連結財務諸表を作成していない場合にあつては、財務諸表)のみに添付することとし、内部統制報告書には添付しないことに留意する。」とされている。
2. また、作成者の負担や開示会社間での添付のバラツキを避ける観点、監査人は当該統合された監査報告書について有価証券報告書のみに添付されることを念頭に作成しているものであると考えられること等を勘案すると、当該統合された監査報告書の写しについても、内部統制報告書に添付しないことが適当である。

(問83)【付記事項に記載すべき後発事象】

内部統制報告書の付記事項に記載すべき「財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象」とは、何を意味しているのか。具体的にはどのようなことを記載すればよいのか。

(答)

1. 内部統制報告書の付記事項に記載すべき「財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象」は、「事業年度の末日後、内部統制報告書の提出日までに、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす事象が発生した場合には、当該事象を記載すること」とされている(内部統制府令第一号様式(記載上の注意)(9)a、第二号様式(記載上の注意)(10)a)。
2. 後発事象には、①当該事業年度の内部統制の有効性の評価に重要な影響を

及ぼす事象、②次年度以降の内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす事象の双方が考えられるが、①の当該事業年度の内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす事象については、当初の評価の見直しが必要になるものと考えられることから、付記事項に記載すべき後発事象としては、②の次年度以降の内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす事象を記載することとなる。

3. 具体的には、事業年度の末日後、内部統制報告書提出日までに行われた会社の合併や買収、事業の譲渡や譲受、大幅な組織変更、基幹システムの全面更改などのうち、次年度以降の企業集団に係る財務報告のリスクに重要な変更をもたらすことで、内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼすものが発生した場合には当該事象の内容を記載することが考えられる。

（問 8 4）【特記事項の監査】

内部統制報告書において、「特記事項」は必ず記載しなければならないのか。また、特記事項に記載した場合には、監査人の内部統制監査の対象となるのか。

（答）

1. 内部統制報告書の特記事項には、「財務報告に係る内部統制の評価について特記すべき事項がある場合には、その旨及び内容を記載すること」（内部統制府令第一号様式（記載上の注意）(10)、第二号様式（記載上の注意）(11)）とされている。
2. したがって、会社が、内部統制の評価について、特記すべき事項がないと判断した場合には記載する必要がないものと考えられる。なお、内部統制監査は、内部統制報告書の表示を対象に行われることから、特記事項も内部統制監査の対象となるものと考えられる。

(問 8 5) 【財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等】

財務報告の定義に含まれる「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」の範囲はどのようなものか。

(答)

1. 「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」とは、有価証券報告書等における財務諸表以外の開示事項等で次に掲げるものをいう（実施基準Ⅱ 1 ①口）。

(1) 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開示事項

(2) 関係会社の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項

とされているが、これらは、有価証券報告書の「経理の状況」に記載される開示事項に限定されないことに留意が必要である。

2. 1の(1)の事項としては、例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の項目、「事業の状況」の「業績等の概要」、「生産、受注及び販売の状況」、「事業等のリスク」、「研究開発活動」及び「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」の項目、「設備の状況」の項目、「提出会社の状況」の「株式等の状況」、「自己株式の取得等の状況」、「配当政策」及び「コーポレート・ガバナンスの状況等」の項目、「経理の状況」の「主要な資産及び負債の内容」及び「その他」の項目、「保証会社情報」の「保証の対象となっている社債」の項目並びに「指数等の情報」の項目のうち、財務諸表の表示等を用いた記載が挙げられる（実施基準Ⅱ 1 ①口 a）。

この点に係る経営者の評価は、財務諸表に記載された内容が適切に要約、抜粋、分解又は利用される体制が整備及び運用されているかについて行うものであることに留意する。

3. 1の(2)の事項としては、例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「事業の内容」及び「関係会社の状況」の項目、「提出会社の状況」の「大株主の状況」の項目における関係会社、関連当事者、大株主等の記載事項が挙げられる（実施基準Ⅱ 1 ①口 b）。

この点に係る経営者の評価は、これらの事項が財務諸表作成における重要な判断に及ぼす影響の大きさを勘案して行われるものであり、必ずしも上記

開示項目における記載内容の全てを対象とするものではないことに留意が必要である。

例えば、「大株主の状況」の項目については、「大株主の状況」に記載しているすべての情報に係る内部統制を評価範囲とするのではなく、株式の保有割合が 50%や 20%といった比率を超えるかどうかといった関係会社の判定や関連当事者の判定に重要な影響を及ぼす部分に係る内部統制を評価範囲に含めることになると考えられる。

(問 86) 【在外関連会社の評価】

持分法適用となる在外関連会社について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合には、当該制度を適宜活用することが可能か。また、所在地国に内部統制報告制度がない場合であっても、歴史的、地理的な沿革等から我が国以外の第三国の適切な内部統制報告制度が利用できることが考えられ、そのような場合には、これを適宜活用することが可能か。

持分法適用となる在外関連会社が他の会社の子会社であって、当該関連会社の親会社について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合にも、当該制度を適宜活用することが可能か。

(答)

1. 連結対象となる在外子会社並びに持分法適用となる在外子会社及び在外関連会社（以下、「在外子会社等」という。）は評価範囲を決定する際の対象に含まれる。
2. 在外子会社等について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合には、当該制度を適宜活用することが可能である（実施基準Ⅱ 2（1）①ハ）。
3. また、所在地国に内部統制報告制度がない場合であっても、歴史的、地理的な沿革等から我が国以外の第三国の適切な内部統制報告制度を利用することが考えられ、そのような場合には、これを適宜利用することが可能である（同上）。
4. 持分法適用となる在外関連会社が他の会社の子会社であって、当該関連会社の親会社について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合にも、当該関連会社が当該内部統制報告制度の評価範囲に含まれている場合には、

当該制度を適宜活用することが可能であると考えられる。

(問101)【内部統制報告書の記載内容（総論）】

内部統制報告書の様式は内部統制府令に示されており、記載上の注意などから各記載事項における概ねの記載内容は分かるが、どの程度まで詳細に記載すべきか分からない。内部統制報告書の表紙及び以下の記載事項について具体的にはどのように記載することが考えられるのか。

- (1) 財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項
- (2) 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項
- (3) 評価結果に関する事項
- (4) 付記事項
- (5) 特記事項

(答)

経営者は、企業等を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて内部統制を整備・運用する役割と責任を有しており、財務報告に係る内部統制については、その有効性を自ら評価し、その結果を外部に向けて報告することが求められる。

したがって、作成される内部統制報告書についても、内部統制府令の第一号様式又は第二号様式、第三号様式の記載内容については、各企業の実情等に応じて記載することが適当である。

このため、内国法人について、(問102)以下の各問に示すような内部統制報告書の記載内容の例については、あくまでも参考であることに留意する必要がある。

- (問102) 内部統制報告書の記載内容（表紙）
- (問103) 内部統制報告書の記載内容（基本的枠組み）
- (問104) 内部統制報告書の記載内容（評価の範囲、基準日及び評価手続）
- (問105) 内部統制報告書の記載内容（評価結果）
- (問106) 内部統制報告書の記載内容（付記事項）
- (問107) 内部統制報告書の記載内容（特記事項）

(問102)【内部統制報告書の記載内容(表紙)】

内部統制報告書の表紙は、具体的にどのように記載するのか。

(答)

内国法人の場合、第一号様式に従い、例えば、以下のような記載が考えられる。

第一号様式

【表紙】

【提出書類】

内部統制報告書

【根拠条文】

金融商品取引法第24条の4の4第1項

【提出先】

関東財務局長

【提出日】

平成2×年6月26日

【会社名】

a a a 株式会社

【英訳名】

a a a Co., Ltd

【代表者の役職氏名】

代表取締役社長 ×× ××

【最高財務責任者の役職氏名】

取締役副社長 ×× ××

【本店の所在の場所】

千代田区霞ヶ関××丁目××番地

【縦覧に供する場所】

株式会社東京証券取引所

(東京都中央区日本橋兜町2番1号)

なお、関連して、以下の問を参照されたい。

- ・(問80) 最高財務責任者の決定
- ・(問81) 内部統制報告書提出の取締役会の承認
- ・(問82) 統合された監査報告書の写しの添付

(問103)【内部統制報告書の記載内容(基本的枠組み)】

1【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。

(答)

内国法人の場合、例えば、以下のような記載が考えられる。ただし、記載内容については、各企業の実情等に応じて記載することが適当であり、記載内容の例については、あくまでも参考であることに留意する必要がある。

1【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】

代表取締役社長××××及び取締役副社長××××は、当社の財務報告に係る内部統制の整備及び運用に責任を有しており、企業会計審議会の公表した「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)」に示されている内部統制の基本的枠組みに準拠して財務報告に係る内部統制を整備及び運用している。

なお、内部統制は、内部統制の各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。このため、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

(参考)

○ 内部統制府令第一号様式記載上の注意(6)

- a 代表者及び最高財務責任者(会社が最高財務責任者を定めている場合に限る。)が、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の責任を有している旨
- b 財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した基準の名称

(注)(内部統制府令ガイドライン4—2)

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する基準」その他の準拠した基準の具体的な名称を記載する。

- c 財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある旨

(問104)【内部統制報告書の記載内容（評価の範囲、基準日及び評価手続）】

2【評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。

(答)

内国法人の場合、例えば、以下のような記載が考えられる。ただし、記載内容については、各企業の実情等に応じて記載することが適当であり、記載内容の例については、あくまでも参考であることに留意する必要がある。

## 2【評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項】

財務報告に係る内部統制の評価は、当事業年度の末日である平成2×年3月31日を基準日として行われており、評価に当たっては、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠した。

本評価においては、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制（全社的な内部統制）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、評価対象とする業務プロセスを選定している。当該業務プロセスの評価においては、選定された業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点を識別し、当該統制上の要点について整備及び運用状況を評価することによって、内部統制の有効性に関する評価を行った。

財務報告に係る内部統制の評価の範囲は、会社並びに連結子会社及び持分法適用会社について、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲を決定した。財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性は、金額的及び質的影響の重要性を考慮して決定しており、会社及び連結子会社×社を対象として行った全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定した。なお、連結子会社×社及び持分法適用関連会社×社については、金額的及び質的重要性の観点から僅少であると判断し、全社的な内部統制の評価範囲に含めていない。

業務プロセスに係る内部統制の評価範囲については、各事業拠点の前連結会計年度の売上高（連結会社間取引消去後）の金額が高い拠点から合算していき、前連結会計年度の連結売上高の概ね2/3に達している5事業拠点を「重要な事業拠点」とした。選定した重要な事業拠点においては、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として売上高、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスを評価の対象とした。さらに、選定した重要な事業拠点にかかわらず、それ以外の事業拠点をも含めた範囲について、重要な虚偽記載の発生可能性が高く、見積りや予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスやリスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセスを財務報告への影響を勘案して重要性の大きい業務プロセスとして評価対象に追加している。

(参考)

○ 内部統制府令第一号様式記載上の注意(7)

- a 財務報告に係る内部統制の評価が行われた基準日
- b 財務報告に係る内部統制の評価に当たり、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠した旨
- c 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

(注) (内部統制府令ガイドライン4—3)

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(財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点をいう。)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に留意する。

d 財務報告に係る内部統制の評価の範囲

財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法等を簡潔に記載すること。なお、やむを得ない事情により、財務報告に係る内部統制の一部の範囲について十分な評価手続が実施できなかった場合には、その範囲及びその理由を記載すること。

(注) (内部統制府令ガイドライン4—4)

- 1 財務報告に係る内部統制の評価範囲としては、会社並びに連結子会社及び持分法適用会社について、財務報告の信頼性に及ぼす重要性の観点から必要な範囲を財務報告に係る内部統制の評価範囲とした旨を記載する。
- 2 当該評価範囲を決定した手順、方法等としては、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、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定した旨などを記載するものとする。なお、連結財務諸表における売上高その他の指標の一定割合を基準として重要な事業拠点を選定する際の当該指標及び一定割合、当該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などについても併せて記載することに留意する。

(問104-1) 【評価範囲の実績値の記載】

内部統制報告書に、重要な事業拠点の選定指標と一定割合を記載することになるが、一定割合の実績値を記載する必要があるか。

(答)

例えば、企業が重要な事業拠点を選定する際の一定割合として、「概ね2/3」というように選定の方針を記載しているのであれば、実績値は不要であり、方針とした一定割合を記載することで足りるものと考えられる。

(注) なお、売上高等の概ね2/3を相当程度下回る場合（実施基準Ⅱ2(2)①(注2)）における評価範囲の決定方法及び根拠等についても記載することになるものと考えられる。

(問104-2) 【評価対象に追加した重要性の大きい業務プロセス】

内部統制報告書の評価範囲で、個別に評価対象に追加した業務プロセスについては、個々の業務プロセス名を記載する必要があるか。

(答)

個別に評価対象に追加した業務プロセスの選定方針を記載すれば足り、必ずしも個々の業務プロセスの名称までは記載する必要はないものと考えられる。

(問104-3)【やむを得ない事情による評価範囲の制約】

やむを得ない事情により、財務報告に係る内部統制の一部の範囲について十分な評価手続が実施できなかった。この場合、内部統制報告書にはどのように記載するのか。

(答)

例えば、以下のような記載が考えられる。

なお、連結子会社である××株式会社は、評価範囲に含めていない。同社は、平成2×年3月1日付けで現金を対価として株式を100%取得し、子会社となったものであり、株式の取得が会社の事業年度末日直前に行われたため、やむを得ない事情により財務報告に係る内部統制の一部の範囲について、十分な評価手続が実施できなかった場合に該当すると判断したためである。

(問105)【内部統制報告書の記載内容(評価結果)】

3【評価結果に関する事項】は、具体的には、どのように記載することが考えられるか。特に、開示すべき重要な不備がある場合には、どのように記載することになるのか。

(答)

内国法人の場合、(1)内部統制は有効である場合、(2)開示すべき重要な不備があり、内部統制が有効でない場合(当該開示すべき重要な不備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を記載している例)について、例えば、以下のような記載が考えられる。ただし、記載内容については、各企業の実情等に応じて記載することが適当であり、記載内容の例については、あくまでも参考であることに留意する必要がある。

(参考) 内部統制府令第一号様式記載上の注意(8)

財務報告に係る内部統制の評価は、次に掲げる区分に応じ記載するものとする。

- a 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- b 評価手続の一部が実施できなかったが、財務報告に係る内部統制は有効である旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由
- c 開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが事業年度の末日までに是正されなかった理由

(注) (内部統制府令ガイドライン4—5)

開示すべき重要な不備の内容及びそれが事業年度の末日までに是正されなかった理由を記載している場合において、当該開示すべき重要な不備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ときは、その内容を併せて記載することができる。

- d 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

(1) 内部統制が有効である場合

① やむを得ない事情による評価範囲の制約等がない場合

3 【評価結果に関する事項】

上記の評価の結果、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効であると判断した。

② やむを得ない事情に評価範囲の制約がある場合

3 【評価結果に関する事項】

上記の評価の結果、連結子会社である××株式会社は、平成2×年3月1日付けで現金を対価として株式を100%取得し、子会社となったものであり、株式の取得が会社の事業年度末日直前に行われたため、やむを得ない事情により財務報告に係る内部統制の一部の範囲について、十分な評価手続が実施できなかったが、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効であると判断した。

- (2) 開示すべき重要な不備があり、内部統制が有効でない場合  
(当該開示すべき重要な不備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を記載している例)

① 内部統制の評価を実施した場合

3 【評価結果に関する事項】

下記に記載した財務報告に係る内部統制の不備は、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高く、開示すべき重要な不備に該当すると判断した。したがって、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効でないと判断した。

記

当社は、××事業部において、顧客との間に物品及びサービスの複合契約を個別に締結しているが、適正な収益計上に必要な契約内容の検討及び承認手続の運用が不十分であったため、当期の売上高及び前受収益について重要な修正を行うことになった。

事業年度の末日までには是正されなかった理由は、××事業部を始めとする連結グループ全体について、上記複合契約に係る当社のビジネス及び経理並びに財務の知識・経験を有した者を当該検討及び承認手続に従事させることができなかつたためである。

一方、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の重要性は認識しており、これらの人員の制約はあるものの、環境を整備し、外部専門家等の活用も含め、翌事業年度においては、適切な内部統制を整備・運用する方針である。

## ② 内部統制を整備せず評価を実施しなかった場合

### 3 【評価結果に関する事項】

当社は財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施していないため、全社的な内部統制に不備が存在する。当該内部統制の不備は財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高く、開示すべき重要な不備に該当すると判断した。したがって、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効でないと判断した。

財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施していない手続は、連結子会社における財務報告に係る内部統制における一連のプロセスである。

財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施しなかった理由は、連結グループ全体において、間接部門を中心に人員を削減しており、連結子会社において経理及び財務の知識・経験を有した者をリスクの評価に従事させることが困難であったためである。

一方、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の重要性は認識しており、これらの人員の制約はあるものの、環境を整備し、今後×年間で評価を完了させる方針である。なお、×か年計画の概要は次のとおりである（一部海外連結子会社に関しては、それぞれ計画が1事業年度遅れることが見込まれるが、最終的な評価完了予定年度は平成2×年度である。）。

（×か年計画）

・・・・・・・・・・・・・・・・

(問106)【内部統制報告書の記載内容(付記事項)】

4【付記事項】は、どのように記載することが考えられるか。

(答)

1. 該当する事項がない場合には、「該当事項なし」と記載することとなる。
2. (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象がある場合、(2) 事業年度の末日後に開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置がある場合について、内国法人の場合、例えば、以下のような記載が考えられる。ただし、記載内容については、各企業の実情等に応じて記載することが適当であり、記載内容の例については、あくまでも参考であることに留意する必要がある。

(参考) 内部統制府令第一号様式記載上の注意(9)

a 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象

事業年度の末日後、内部統制報告書の提出日までに、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす事象が発生した場合には、当該事象を記載すること。

(注) (問83)【付記事項に記載すべき後発事象】参照

b 事業年度の末日後に開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置がある場合には、その内容

事業年度の末日において、開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制が有効でないと判断した場合において、事業年度の末日後内部統制報告書の提出日までに、記載した開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置がある場合には、その内容を記載すること。

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象がある場合

4【付記事項】

事業年度の末日後、アジア地域における販売強化策の一環として、×社を買収し、連結子会社とした。この買収は、翌期以降の当社の財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす可能性がある。

(2) 事業年度の末日後に開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置がある場合

4 【付記事項】

評価結果に関する事項に記載された開示すべき重要な不備を是正するために、事業年度の末日後、リース事業部に営業担当取締役直轄のプロジェクトチームを設置した。同プロジェクトチーム主導で、リース事業部において契約内容の検討及び承認手続に係る新たな業務フローを整備及び運用し、内部統制報告書提出日までに当該是正後の内部統制の整備及び運用状況の評価を行った。評価の結果、内部統制報告書提出日において、リース事業部における適正な収益計上に必要な契約内容の検討及び承認手続に係る内部統制は有効であると判断した。

(問107) 【内部統制報告書の記載内容 (特記事項)】

5 【特記事項】は、どのように記載することが考えられるか。

(答)

1. 該当する事項がない場合には、「該当事項なし」と記載することとなる。
2. 特記事項としては、例えば、内部統制報告書に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため、特に必要と認められると企業が判断した事項等を記載することが考えられる。

(参考) 内部統制府令第一号様式記載上の注意(10)

財務報告に係る内部統制の評価について特記すべき事項がある場合には、その旨及び内容を記載すること。

(注) (問84) 【特記事項の監査】参照

以上