

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告（案）

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
 - (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価
 - (2) 評価の範囲の決定
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
 - (1) 経営者による内部統制評価
 - (2) 全社的な内部統制の評価
 - (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価
 - (4) 内部統制の有効性の判断
 - (5) 内部統制の重要な欠陥の是正
 - (6) 評価範囲の制約
 - (7) 評価手続等の記録及び保存

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義

経営者は、内部統制を整備及び運用する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、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。

なお、本基準において、次の用語は以下の意味で使われる。

- (1) 「財務報告」とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう。
- (2) 「財務報告に係る内部統制」とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。
- (3) 「財務報告に係る内部統制が有効である」とは、当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に重要な欠陥がないことをいう。
- (4) 「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。

① 財務報告の範囲

イ. 「財務諸表」とは、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号。）第1条に規定する連結財務諸表及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号。）第1条に規定する財務諸表をいう。

ロ. 「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。

a. 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（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」という。）。

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」、「研究開発活動」及び「財政状態及び経営成績の分析」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」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。

なお、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のものであることに留意する。

- b. 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

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。

なお、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する。

② 重要性の判断指針

イ. 内部統制の不備

内部統制の不備は、内部統制が存在しない、又は規定されている内部統制では内部統制の目的を十分に果たすことができない等の整備上の不備と、整備段階で意図したように内部統制が運用されていない、又は内部統制を実施する者が内部統制の実施に必要な権限、能力を有していない等の運用の不備からなる。

内部統制の不備は単独で、又は複数合わさって、一般に認められた企業会計の基準及び財務報告を規制する法令に準拠して取引を開始、記録、処理、報告することを阻害し、結果として重要な欠陥となる可能性がある。

ロ. 重要な欠陥

内部統制の重要な欠陥とは、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あるものをいう。

経営者は、内部統制の不備が重要な欠陥に該当するか判断する際には、金額的な面及び質的な面の双方について検討を行う。

財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うので、

重要な影響の水準も原則として連結財務諸表に対して判断する。

a. 金額的な重要性の判断

金額的な重要性は、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。これらの比率は画一的に適用するのではなく、企業の業種、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。

(注) 例えば、連結税引前利益については、概ねその5%程度とすることが考えられるが、最終的には、財務諸表監査における金額的な重要性との関連に留意する必要がある。

b. 質的な重要性の判断

質的な重要性は、例えば、上場廃止基準や財務制限条項に係る記載事項など投資判断に与える影響の重要性や、関連当事者との取引や大株主の状況に関する記載事項など財務諸表の作成に与える影響の重要性で判断する。

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、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について、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行わなければならない。

また、経営者は、評価に先立って、予め財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存しておかなければならない。

なお、財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとする（企業集団全体に関わり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を以下「全社的な内部統制」という。）。

(注) 外部に委託した業務の内部統制については評価範囲に含める。

① 連結ベースの評価範囲

「財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとする」とは、連結財務諸表を構成する有価証券報告書提出会社及び当該会社の子会社並びに関連会社を、財務報告に係る内部統制の評価範囲の決定手続を行う際の対象とすることをいい、次の点に留意するものとする。

- イ. 連結対象となる子会社等（組合等を含む。）は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。なお、子会社が上場しており、当該子会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、親会社は、当該子会社の財務報告に係る内部統制の有効性の評価に当たって、当該子会社の財務報告に係る内部統制報告書（内部統制報告書が作成途上である場合における当該子会社からの報告等を含む。）を利用することができる。
- ロ. 持分法適用となる関連会社は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。ただし、当該関連会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、又は当該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が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合には、イ. のなお書きに準じて取り扱う。なお、当該関連会社における他の支配株主の存在の有無、当該関連会社への投資持分及び持分法損益の状況、役員（取締役、監査役等）の派遣や兼任の状況などによって、子会社と同様の評価が行えないことが考えられるが、そうした場合には、全社的な内部統制を中心として、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。
- ハ. 在外子会社等についても、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。ただし、当該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。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導入されていることが考えられ、そのような場合には、これを適宜活用することが可能である。

② 委託業務の評価

イ. 委託業務の評価の範囲

委託業務には、例えば、企業が財務諸表の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録又は開示事項の作成等の業務を外部の専門会社に委託している場合が挙げられる。

委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の委託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。

ロ. 委託業務に係る内部統制の評価

経営者は、委託業務に係る内部統制について、当該委託会社が実施している内部統制の整備及び運用状況を把握し、適切に評価しなければならない。その際には、以下の手順のいずれかにより内部統制の有効性を評価することも考えられる。

a. サンプルングによる検証

委託業務結果の報告書と基礎資料との整合性を検証するとともに、委託業務の結果について、一部の項目を企業内で実施して検証する。

例えば、給与計算業務について、委託会社に委託した給与データの対象人数を委託会社から受領した計算データの件数と、企業において比較するとともに、無作為に抽出したその一部について、企業において検算を実施する。

b. 委託会社の評価結果の利用

委託業務にかかる内部統制の整備及び運用状況に関しては、経営者は、委託業務に関連する内部統制の評価結果を記載した報告書等を委託会社から入手して、自らの判断により委託業務の評価の代替手段とすることが考えられる。

その際、経営者は、当該報告書等が十分な証拠を提供しているかどうかを検討しなければならない。

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、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、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 企業活動を構成する事業又は業務
- 財務報告の基礎となる取引又は事象
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、まず、財務諸表の表示及び開示について、金額的及び質的影響の重要性の観点から、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、企業活動を構成する事業又は業務、財務報告の基礎となる取引又は事象、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を検討し、合理的な評価の範囲を決定する。

経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。

なお、全社的な内部統制については、以下の「業務プロセスに係る評価の範囲の決定」において記述する手順により評価の範囲を決定する対象には含まれず、原則として、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。

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。

○ 業務プロセスに係る評価の範囲の決定

業務プロセスのうち、主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスで、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。

(注) 決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が含まれる。

- ・ 総勘定元帳に取引合計を入力する手続
- ・ 連結修正、報告書の結合及び組替など年次財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続
- ・ 年次財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続

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。

上記以外の業務プロセスについては、以下の手順で評価範囲を決定する。

① 重要な事業拠点の選定

企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。例えば、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の一定の割合に達している事業拠点を評価の対象とする。

(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、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。

また、事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがある。

(注2) 一定割合をどう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、全社的な内部統制の評価が良好であれば、一定割合を例えば、概ね2/3程度とし、これに以下②で記述する、重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことが考えられる。

(注3) 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。

なお、期末日直前の買収・合併、災害等、評価作業を実施することが困難な事情がある重要な事業拠点については、評価対象から除外することができるが、この場合には、内部統制報告書において評価範囲の限定の記載を行う必要があることに留意する。

② 評価対象とする業務プロセスの識別

イ. ①で選定した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（例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産）に至る業務プロセスは、原則として、すべてを評価の対象とする。

ただし、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も僅少である業務プロセスについては、それらを評

価対象としないことができる。その場合には、評価対象としなかった業務プロセス、評価対象としなかった理由について記録しておく必要があることに留意する。

なお、棚卸資産に至る業務プロセスには、販売プロセスの他、在庫管理プロセス、期末の棚卸プロセス、購入プロセス等が関連してくると考えられるが、これらのうち、どこまでを評価対象とするかについては、企業の特性等を踏まえて、虚偽記載の発生するリスクが的確に把握されるよう、適切に判断される必要がある。

ロ. ①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、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については、個別に評価対象に追加する。その際の留意点は以下のとおりである。

a. 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

例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など）や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。

b. 見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス

例えば、引当金や固定資産の減損損失、繰延税金資産（負債）など見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスで、財務報告に及ぼす影響が最終的に大きくなる可能性があるものは、追加的に評価対象に含めることを検討する。

c. 非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

例えば、期末に集中しての取引や過年度の趨勢から見て突出した取引を行っている場合、売上は小さいが期末棚卸資産が非常に大きくなっている場合等非定型・不規則な取引を行っていることなどから虚偽記載の発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセスについては、追加的に評価対象に含めることを検討する。

d. 上記その他の理由により追加的に評価対象に含める場合において、財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象（あるいは、その中の特定の主要な業務プロセス）のみを評価対象に含めれば足りる場合には、その部分だけを評価対象に含めることで足りる。

○ 監査人との協議

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないと判断されることが考えられ、この場合、経営者は、新たな評価範囲について、評価し直す必要が生じるが、その手続の実施は、時間的な制約等から困難になる場合も想定される。したがって、経営者は、評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切である。

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(1) 経営者による内部統制評価

経営者は、有効な内部統制の整備及び運用の責任を負う者として、財務報告に係る内部統制を評価する。経営者は、内部統制の評価に当たって、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の評価を行った上で、その結果を踏まえて、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制（以下「業務プロセスに係る内部統制」という。）を評価しなければならない。

なお、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する。

① 内部統制の評価体制

経営者による評価とは、一義的には、経営者自らが企業の内部統制の評価を行い、評価の結果を表明することを意味する。内部統制の評価の最終的な責任は経営者であり、評価の計画、実施、評価結果の責任は経営者が負うことになる。

ただし、経営者がすべての評価作業を全て実施することは困難であり、経営者の指揮下で経営者を補助して評価を行う責任者を指定するほか、通常、経営者の指揮下で評価を行う部署や機関を設置することが考えられるが、例えば、自らの業務を評価することとならない範囲において、経理部、内部監査部など既設の部署を活用することも考えられる。

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は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に理解し適切な判断力を有することが必要である。

日常の業務を遂行する者又は業務を執行する部署自身による内部統制の自己点検は、そのみでは独立的評価とは認められないが、内部統制の整備及び運用状況の改善には有効であり、独立的評価を有効に機能させることにもつながるものである。自己点検による実施結果に対して独立したモニタリングを適切に実施することにより、内部統制の評価における判断の基礎として自己点検を利用することが考えられる。

② 専門家の業務の利用

経営者は、財務報告に係る内部統制の評価作業の一部を、社外の専門家を利用して実施することができる。

専門家による作業結果を評価の証拠として利用するかどうかについては、あくまで経営者が自らの責任において判断する必要がある。評価結果の最終的な責任は経営者が負う。そのためには、例えば、以下の事項に留意する。

- イ. 専門家が、単に業務の専門的知識のみならず、内部統制の評価について経営者の依頼内容を達成するのに必要な知識と経験を有していること
- ロ. 専門家に業務を依頼するにあたり、評価手続の具体的内容、評価対象期間、評価範囲、標本件数等の基本的要件を明確にすること
- ハ. 評価手続や業務の内容を明確にするため、専門家から経営者に提出される報告に盛り込まれるべき事項を明確にすること
- ニ. 専門家が実施する業務の進捗状況を定期的に検証すること
- ホ. 専門家が実施した業務結果が、依頼した基本的内容を満たしているか確認すること

(2) 全社的な内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の整備及び運用状況、並びに、その状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討する。例えば、全社的な会計方針及び財務方針、組織の構築及び運用等に関する経営判断、経営レベルにおける意思決定のプロセス等がこれに該当する。

① 全社的な内部統制

全社的な内部統制は企業全体に広く影響を及ぼし、企業全体を対象とする内部統制であり、基本的には企業集団全体を対象とする内部統制を意味する。ただし、企業集団内の子会社や事業部等に独特の歴史、慣習、組織構造等が認められ、当該子会社や事業部等を対象とする内部統制を別途評価対象とすることが適切と判断される場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制を評価することもある。その場合、どの子会社や事業部等の単位で内部統制を識別し、評価を実施するかは経営者が財務報告への影響の重要性を勘案して適切に判断する。

○ 全社的な内部統制の評価項目

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るが、各基本的要素ごとに、例えば、参考1（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）のような評価項目が考えられる。ただし、必ずしも参考1の例によらない場合があること及び参考1の例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意する。

② 全社的な内部統制の評価方法

全社的な内部統制を評価するときは、評価対象となる内部統制全体を適切に理解及び分析した上で、関係者への質問や記録の検証などの手続を実施する。

③ 全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制

経営者は、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を評価するが、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、補完する関係にある。経営者は両者のバランスを適切に考慮した上で内部統制の評価を行うことが求められる。

○ 企業の業務の性質等によるバランスの相違

企業の行う業務の性質等により、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制のどちらに重点を置くかが異なることもある。例えば、組織構造が相対的に簡易な場合には、全社的な内部統制の重要性が高くなることがある。

一方、社内の規程や方針、手続に準拠して行う業務の割合が高い企業においては、業務プロセスに係る内部統制が相対的に重要となることが考えられる。例えば、多店舗に展開する小売販売業務においては、業務の手続を定型化する必要があり、販売規程、現金取扱規程、従業員教育規程、例外事項対応規程、接客規程などの多くの業務プロセスに係る内部統制の手引きが作成されることになる。

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制の評価の範囲、方法等を決定する。例えば、全社的な内部統制の評価結果が有効でない場合には、当該内部統制の影響を受ける業務プロセスに係る内部統制の評価について、評価範囲の拡大や評価手続を追加するなどの措置が必要となる。一方、全社的な内部統制の評価結果が、特に有効であると判断できる場合については、業務プロセスに係る内部統制の評価に際して、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続を取り、又は重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、一定の複数会計期間ごとに評価の対象とすることが考えられる。

なお、例えば、上記①に記載のとおり、企業集団内の子会社や事業部等の特性等にかんがみ、その重要性を勘案して、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制の評価が行われた場合には、その評価結果を踏まえて、当該子会社や事業部等に係る業務プロセスにつき、評価の範囲、方法等を調整することがありうることに留意する。

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある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（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる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内部統制を統制上の要点として識別する。次に、統制上の要点となる内部統制が虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価する。経営者は、各々の統制上の要点の整備及び運用の状況を評価することによって、当該業務プロセスに係る内部統制の有効性に関する評価の基礎とする。

① 評価対象となる業務プロセスの把握・整理

経営者は、評価対象となる業務プロセスにおける取引の開始、承認、記録、処理、報告を含め、取引の流れを把握し、取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を理解する。把握された業務プロセスの概要については、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。

(注) 図や表の例としては、参考2（業務の流れ図（例）、業務記述書（例））が挙げられる。ただし、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。

② 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

イ. 経営者は、評価対象となる業務プロセスにおいて、不正又は誤謬により、虚偽記載が発生するリスクを識別する。

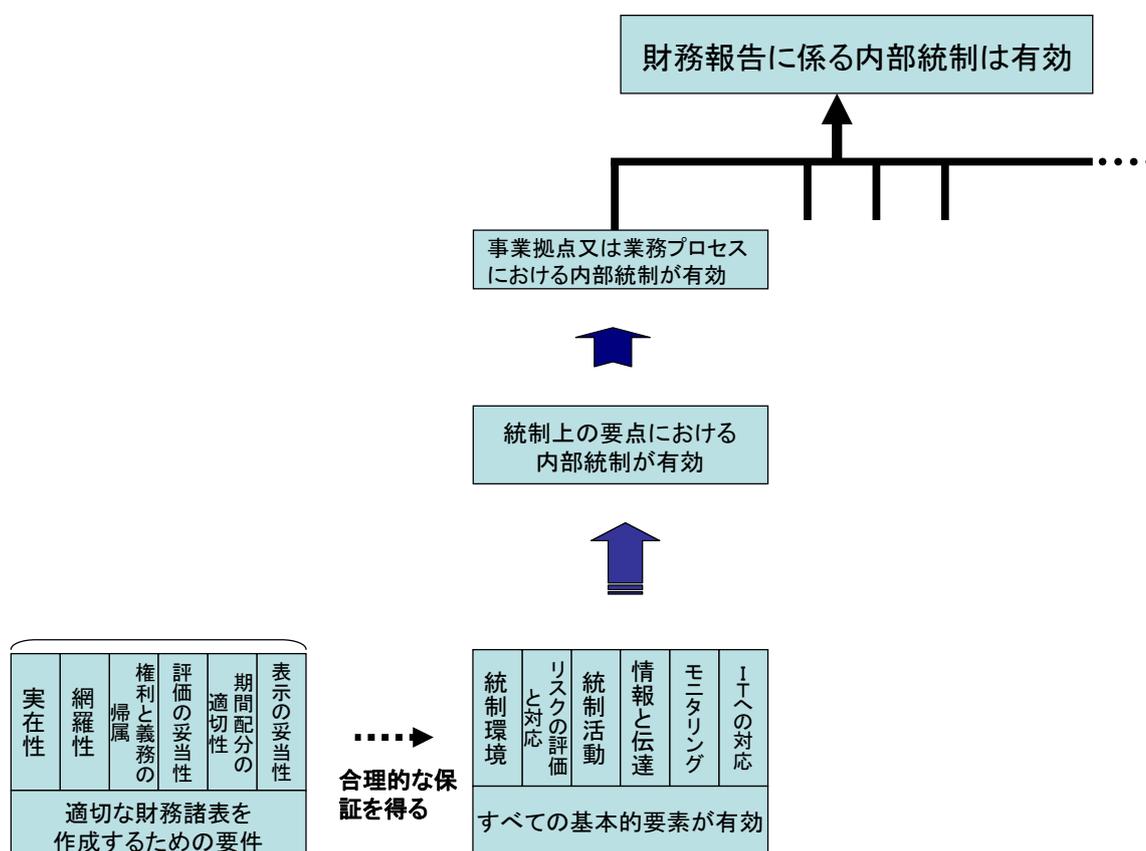
このリスクを識別するに当たっては、当該不正又は誤謬が発生した場合に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件のうち、どの要件に影響を及ぼすかについて理解しておくことが重要となる。

- a. 実在性－資産及び負債が実際に存在し、取引や会計事象が実際に発生していること
- b. 網羅性－計上すべき資産、負債、取引や会計事象をすべて記録していること
- c. 権利と義務の帰属－計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が企業に帰属していること
- d. 評価の妥当性－資産及び負債を適切な価額で計上していること
- e. 期間配分の適切性－取引や会計事象を適切な金額で記録し、収益及び費用を適切な期間に配分していること
- f. 表示の妥当性－取引や会計事象を適切に表示していること

ロ. 虚偽記載が発生するリスクを低減するための統制上の要点を識別する。

経営者は、虚偽記載が発生するリスクを低減するための内部統制を識別する。その際、特に取引の開始、承認、記録、処理、報告に関する内部統制を対象に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保するために、どのような内部統制が必要かという観点から識別する。

経営者は、個々の重要な勘定科目に関係する個々の統制上の要点について、内部統制が適切に機能し、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった要件を確保する合理的な保証を提供しているかを判断することを通じて、財務報告に係る内部統制についての基本的要素が有効に機能しているかを判断する。



なお、業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況の評価については、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。

(注) 図や表の例としては、参考3（リスクと統制の対応（例））が挙げられる。
ただし、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。

③ 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価

経営者は、上記②によって識別した個々の重要な勘定科目に関係する個々の統制上の
要点が適切に整備され、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間
配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保す
る合理的な保証を提供できているかについて、関連文書の閲覧、従業員等への質問、
観察等を通じて判断する。この際、内部統制が規定の方針に従って運用された場合に、
財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクを十分に低減できるものとなっ
ているかにより、当該内部統制の有効性を評価する。

その際には、例えば、以下のような事項に留意する。

- 内部統制は、不正又は 誤謬を防止又は適時に発見できるよう適切に実施されて
いるか。
- 適切な職務の分掌が導入されているか。
- 担当者は、内部統制の実施に必要な知識及び経験を有しているか。
- 内部統制に関する情報が、適切に伝達され、分析・利用されているか。
- 内部統制によって発見された例外事項に適時に対処する手続が設定されている
か。

④ 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性の評価

イ. 運用状況の評価の内容

経営者は、業務プロセスに係る内部統制が適切に運用されているかを判断するた
め、業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価を実施する。

経営者は、関連文書の閲覧、当該内部統制に係る適切な担当者への質問、業務
の観察、内部統制の実施記録の検証、各現場における内部統制の運用状況に関する自
己点検の状況の検討等により、業務プロセスに係る内部統制の運用状況を確認する。

ロ. 運用状況の評価の実施方法

運用状況の評価の実施に際して、経営者は、原則としてサンプリングにより十分かつ適切な証拠を入手する。全社的な内部統制の評価結果が良好である場合や、業務プロセスの内部統制に関して、同一の方針に基づく標準的な手続が企業内部の複数の事業拠点で広範に導入されていると判断される場合には、サンプリングの範囲を縮小することができる。

例えば、複数の営業拠点や店舗を展開している場合において、統一的な規程により業務が実施されている、業務の意思決定に必要な情報と伝達が良好である、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が実施されている等、全社的な内部統制が良好に運用されていると評価される場合には、全ての営業拠点について運用状況の評価を実施するのではなく、個々の事業拠点の特性に応じていくつかのグループに分け、各グループの一部の営業拠点に運用状況の評価を実施して、その結果により全体の内部統制の運用状況を推定し、評価することができる。

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。

ハ. 運用状況の評価の実施時期

評価時点（期末日）における内部統制の有効性を判断するには、適切な時期に運用状況の評価を実施することが必要となる。

運用状況の評価を期中に実施した場合、期末日までに内部統制に関する重要な変更があったときには、例えば、以下の追加手続の実施を検討する。

- a. 重要な変更の内容の把握・整理
- b. 変更に伴う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を含む変更後の内部統制の整備状況の有効性の評価
- c. 変更後の内部統制の運用状況の有効性の評価

なお、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、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よう、仮に不備があるとすれば早期に是正が図られるべきであり、また、財務諸表監査における内部統制の評価プロセスとも重なりあう部分が多いと考えられることから、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、前年度の運用状況をベースに、早期に実施されることが効率的・効果的である。

二. 評価の実施方法の決定に関する留意事項

運用状況の評価の実施方法（サンプル件数、サンプルの対象期間等）を決定する際に考慮すべき事項は、以下のとおりである。

a. 内部統制の形態・特徴等

経営者は、内部統制の重要性、複雑さ、担当者が行う判断の性質、内部統制の実施者の能力等を考慮して運用状況の評価の実施方法（サンプル件数、サンプルの対象期間等）を決定する必要がある。

また、ITを利用した内部統制は一貫した処理を反復継続するため、その整備状況が有効であると評価された場合には、ITに係る全般統制の有効性を前提に、人手による内部統制よりも、例えばサンプル数を減らし、サンプルの対象期間を短くするなど、一般に運用状況の評価作業を減らすことができる。

b. 決算・財務報告プロセス

上記2.（2）で記載したとおり、決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、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は、全社的な内部統制に準じて、全社的な観点で評価が行われることとなるが、それ以外の決算・財務報告プロセスについては、それ自体を固有の業務プロセスとして評価することとなる。

その際には、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して非常に重要な業務プロセスであることに加え、その実施頻度が日常的な取引に関連する業務プロセスなどに比して低いことから評価できる実例の数は少ないものとなる。したがって、決算・財務報告プロセスに係る内部統制に対しては、一般に、他の内部統制よりも慎重に運用状況の評価を行う必要がある。

⑤ ITを利用した内部統制の評価

イ. ITを利用した内部統制の評価

情報システムにITが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。

また、ITの統制は、全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。

ロ. 評価範囲の決定

a. 業務プロセスとシステムの範囲

財務報告に係るITの評価では、まず、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必要がある。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。

その際には、各業務プロセスにおいて用い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の整理に加えて、システム間のデータの流れ等を、必要に応じ図や表を活用して把握・整理し、また各業務プロセスで使用されているシステムの一覧を作成することが有用である。

(注) 前述の参考2(業務の流れ図(例))においては、右列にシステムに関する流れの欄を設け、この点につき記載できるようになっている。

b. IT基盤の把握

各業務プロセスにおけるシステムの把握に加えて、それを支援するIT基盤の概要を把握する。例えば、以下のような項目について把握する。

- ・ ITに關与する組織の構成
- ・ ITに關する規程、手順書等
- ・ ハードウェアの構成
- ・ 基本ソフトウェアの構成
- ・ ネットワークの構成
- ・ 外部委託の状況

ハ. 評価単位の識別

ITに係る全般統制は、IT基盤の概要をもとに評価単位を識別し、評価を行う。例えば、自社開発の販売、購買、物流のシステムについては、システム部が管理し、会計システムについては、経理部が市販のパッケージ・ソフトウェアを導入・管理している場合、評価単位を「システム部」と「経理部」の2つとして識別する。

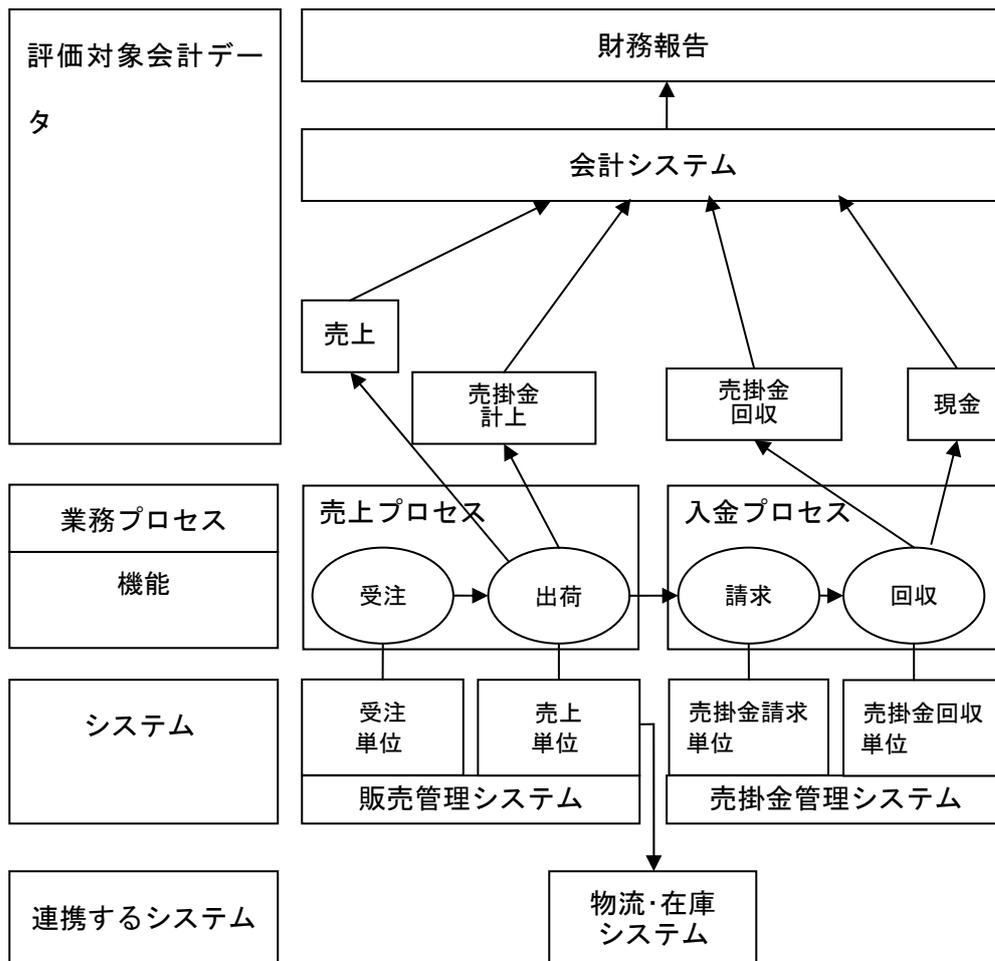
一方、ITに係る業務処理統制の評価は、基本的には個々のシステム毎に行う必要があり、経営者は、必要に応じフローチャート等を利用して、各システムにお

る業務処理統制を識別する。

(注) 前述の参考2（業務の流れ図（例））においては、右列にシステムに関する流れの欄を設けており、例えば、これに対する注記の中で、あるいは業務記述書（例）を別途、作成する場合にはその中で、業務処理統制の内容について記述することが考えられる。

下図は、販売取引における売上と入金の業務プロセス及び会計データとの関連を、一つの例として図式化したものである。企業の各業務プロセスは機能ごとに細分化され、その機能に基づいてシステム化される場合が多い。例えば、売上プロセスは、受注や出荷等の機能に分類され、必要に応じてシステム化される。

経営者は、財務諸表の勘定科目と取引、業務プロセス及びシステムとの関係を理解し、主要な取引等について、どの会計データがどのシステムに依存しているのかを把握する必要がある。



二. ITを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価

a. ITに係る全般統制の評価

経営者は、ITに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているか評価する。

- ・ ITの開発、保守
- ・ システムの運用・管理
- ・ 内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保
- ・ 外部委託に関する契約の管理

内部統制の有効性の評価のうち、内部統制の運用状況の有効性の評価に当たっては、経営者は、業務処理統制の運用状況の評価とあわせて、関連する全般統制の運用状況の評価を実施するが、業務処理統制の運用状況の評価の実施範囲を拡大することにより、全般統制の運用状況の評価を実施せずに、内部統制の運用状況の有効性に関して十分な心証が得られる場合もある。

b. ITに係る業務処理統制の評価

経営者は、識別したITに係る業務処理統制が、適切に業務プロセスに組み込まれ、運用されているかを評価する。具体的には、例えば、次のような点について、業務処理統制が有効に整備及び運用されているかを評価する。

- ・ 入力情報の完全性、正確性、正当性等が確保されているか。
- ・ エラーデータの修正と再処理の機能が確保されているか。
- ・ マスタ・データの正確性が確保されているか。
- ・ システムの利用に関する認証・操作範囲の限定など適切なアクセス管理がなされているか。

c. 前年度の評価結果を利用できる場合

ITを利用した内部統制の評価は、ITを利用していない内部統制と同様に原則として毎期実施する必要がある。しかし、ITを利用して自動化された内部統制に関しては、一度内部統制が設定されると、変更やエラーが発生しない限り一貫して機能するという性質がある。したがって、経営者は、自動化された内部統制が前年度に内部統制の不備が発見されずに有効に運用されていると評価された場合、評価された時点から内部統制が変更されてないこと、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連する全般統制の整備及び運用の状況を確認及び評価した結果、全般統制が有効に機能していると判断できる場合には、その結

果を記録することで、前年度に実施した内部統制の評価結果を継続して利用することができる。

(4) 内部統制の有効性の判断

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、統制上の要点等に係る不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該内部統制に重要な欠陥があると判断しなければならない。

① 全社的な内部統制の有効性の判断

イ. 不備の評価

全社的な内部統制の不備は、業務プロセスに係る内部統制にも直接又は間接に広範な影響を及ぼし、最終的な財務報告の内容に広範な影響を及ぼすことになる。

したがって、全社的な内部統制に不備がある場合には、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必要がある。

ロ. 有効性の判断

全社的な内部統制が有効であると判断するには、全社的な内部統制が財務報告に係る虚偽の記載及び開示が発生するリスクを低減するため、以下の条件を満たしていることが重要となる。

- ・ 全社的な内部統制が、一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること。
- ・ 全社的な内部統制が、業務プロセスに係る内部統制の有効な整備及び運用を支援し、企業における内部統制全般を適切に構成している状態にあること。

ハ. 全社的な内部統制に不備がある場合

全社的な内部統制に不備がある場合、内部統制の有効性に重要な影響を及ぼす可能性が高い。内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備として、例えば、以下のものが挙げられる。

- a. 経営者が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。
- b. 取締役会又は監査役若しくは監査委員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。
- c. 財務報告に係る内部統制の有効性を評価する責任部署が明確でない。
- d. ITのアクセス制限に係る内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている。
- e. 業務プロセスに関する取引の流れ、虚偽記載のリスクの識別、リスクに対する

内部統制に関する記録など、内部統制の整備状況に関する記録を欠いており、取締役会又は監査役若しくは監査委員会が、財務報告に係る内部統制の有効性を監督、監視、検証することができない。

- f. 経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された全社的な内部統制の不備が合理的な期間内に改善されない。

全社的な内部統制に不備がある場合でも、業務プロセスに係る内部統制が単独で有効に機能することもあり得る。ただし、全社的な内部統制に不備があるという状況は、基本的な内部統制の整備に不備があることを意味しており、全体としての内部統制が有効に機能する可能性は限定されると考えられる。

② 業務プロセスに係る内部統制の有効性の判断

イ. 内部統制の整備上の有効性の評価

内部統制が有効に整備されているか評価する場合には、内部統制が財務諸表の勘定科目、注記及び開示項目に虚偽記載が発生するリスクを合理的なレベルまで低減するものとなっているか確認する。

ロ. 内部統制の運用上の有効性の評価

経営者は、内部統制が所期の通り実際に有効に運用されているかを評価する。その場合、それぞれの虚偽記載のリスクに対して内部統制が意図した通りに運用されていることを確認しなければならない。

ハ. 虚偽記載が発生する場合の影響度と発生可能性の評価

内部統制の不備が重要な欠陥に該当するか否かを評価するために、内部統制の不備により勘定科目等に虚偽記載が発生する場合の影響金額を推定する。内部統制の不備による影響金額を推定するときには、虚偽記載の発生可能性も併せて検討する必要がある。

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、重要な欠陥に該当していないかを評価する。すなわち、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て、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。例えば、売掛金勘定の残高は、販売業務プロセスでの信用販売と入金業務プロセスの代金回収の影響を受けるが、この両方の業務プロセスに不備がある場合は、それぞれの不備がもたらす影響を合わせて、売掛金勘定の残高に及ぼす影響を評価しなければならない。

また、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。

さらに、勘定科目等に虚偽記載が発生する可能性と影響度を検討するときには、個々の内部統制を切り離して検討するのではなく、個々の内部統制がいかに相互に連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。そのために、ある内部統制の不備を補う内部統制（補完統制）の有無と、仮に補完統制がある場合には、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低減しているかを検討する。

内部統制の不備による影響金額の算定方法については、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4.（2）④ 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討 に詳細を記載しており、これは評価に当たっても参考になると考えられる。

③ ITに係る内部統制の有効性の判断

イ. ITに係る全般統制に不備がある場合

ITに係る全般統制の不備がある場合には、代替的又は補完的な他の内部統制により、財務報告の信頼性という目的が達成されているかを検討する。

ITに係る全般統制の不備は、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ないため、直ちに重要な欠陥と評価されるものではない。しかし、ITに係る全般統制に不備があった場合には、たとえITに係る業務処理統制が有効に機能するように整備されていたとしても、その有効な運用を継続的に維持することができない可能性があり、虚偽記載が発生するリスクが高まることとなる。

ロ. ITに係る業務処理統制に不備がある場合

ITに係る業務処理統制に不備がある場合には、業務プロセスに係る内部統制に不備がある場合と同様に、その影響度と発生可能性の評価を行う。

ITに係る業務処理統制のうち、人とITが一体となって機能する統制活動に不備がある場合に、経営者は、その不備の内容が、人に関する部分から生じているものなのか、それともITに関する部分から生じているものなのかを識別する必要がある。ITに関する部分から生じている場合には、同じ種類の誤りが繰り返されている可能性があることに留意する。

④ 不備の報告

財務報告に係る内部統制の評価の過程で識別した内部統制の不備及び重要な欠陥は、その内容及び財務報告全体に及ぼす影響金額、その対応策、その他有用と思われる情報とともに、識別した者の上位の管理者等適切な者にすみやかに報告し是正を求めるとともに、重要な欠陥（及び、必要に応じて内部統制の不備）は、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及び会計監査人に報告する必要がある。なお、重要な欠陥が期末日に存在する場合には、内部統制報告書に、重要な欠陥の内容及びそれが是正されない理由を記載しなければならない。

（５）内部統制の重要な欠陥の是正

経営者による評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備及び重要な欠陥は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。

重要な欠陥が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（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。

（注） 期末日後に実施した是正措置については、報告書に付記事項として記載する。

① 重要な欠陥等の是正手続

内部統制の計画を作成するときには、内部統制の不備及び重要な欠陥を発見した場合に、これを是正することを想定して、最終的な評価の時点（期末日）まで一定の期間を確保しておくことが適切である。

② 期末日後に実施した是正措置に関する評価手続

内部統制の評価時点は期末日であり、期末日後に実施した是正措置は、期末日における財務報告に係る内部統制の評価には影響しない。

ただし、経営者は、内部統制報告書の提出日までに実施した是正措置がある場合は、その内容を内部統制報告書に付記事項として記載できる。

なお、提出日までに有効な内部統制を整備し、その運用の有効性を確認している場合には、是正措置を完了した旨を、実施した是正措置の内容とともに記載する。

（６）評価範囲の制約

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するに当たって、やむを得ない事情により、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がある。その場合には、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

（注） やむを得ない事情により十分な評価手続が実施できなかった場合としては、例えば、期末日直前における他企業の買収等により、当該企業に係る内部統制の有効性について

て十分な評価手続を実施できなかった場合等が考えられる。

○評価範囲の制約が認められる場合

「やむを得ない事情」とは、例えば、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いう。

評価範囲の除外に関しては、その範囲及びその理由を内部統制報告書に記載することが必要であり、また、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場合には、内部統制の評価結果は表明できないこととなることに留意する。

(7) 評価手続等の記録及び保存

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、記録し保存しなければならない。

① 内部統制の記録

内部統制に係る記録の範囲、形式及び方法は一律に規定できないが、例えば、以下のような事項を記録し保存することが考えられる。

- イ. 財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続
- ロ. 全社的な内部統制の評価にあたって、経営者が採用する評価項目ごとの整備及び運用の状況
- ハ. 重要な勘定科目や開示項目に関連する業務プロセスの概要（各業務プロセスにおけるシステムに関する流れやITに関する業務処理統制の概要、使用されているシステムの一覧などを含む。）
- ニ. 各業務プロセスにおいて重要な虚偽表示が発生するリスクとそれを低減する内部統制の内容（実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性との関係を含む。また、ITを利用した内部統制の内容を含む。）
- ホ. 上記ニ. に係る内部統制の整備及び運用の状況
- ヘ. 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
 - ・ 評価計画に関する記録
 - ・ 評価範囲の決定に関する記録（評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を含む）。
 - ・ 実施した内部統制の評価の手順及び評価結果、是正措置等に係る記録

なお、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。

② 記録の保存

財務報告に係る内部統制について作成した記録の保存の範囲・方法・期間は、諸法令との関係を考慮して、企業において適切に判断されることとなるが、金融商品取引法上は、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、適切な範囲及び方法（磁気媒体、紙又はフィルム等）により保存することが考えられる。

記録・保存に当たっては、後日、第三者による検証が可能となるよう、関連する証拠書類をあわせて保存する必要がある。

(参考1)

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^(注)

統制環境

- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告を重視し、財務報告に係る内部統制の役割を含め、財務報告の基本方針を明確に示しているか。
- ・ 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。
- ・ 経営者は、適切な会計処理の原則を選択し、会計上の見積り等を決定する際の客観的な実施過程を保持しているか。
- ・ 取締役会及び監査役又は監査委員会は、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。
- ・ 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。
- ・ 経営者は、問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行があると認められる事実が存在する場合に、適切な改善を図っているか。
- ・ 経営者は、企業内の個々の職能（生産、販売、情報、会計等）及び活動単位に対して、適切な役割分担を定めているか。
- ・ 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・配置しているか。
- ・ 信頼性のある財務報告の作成に必要なとされる能力の内容は、定期的に見直され、常に適切なものとなっているか。
- ・ 責任の割当てと権限の委任がすべての従業員に対して明確になされているか。
- ・ 従業員等に対する権限と責任の委任は、無制限ではなく、適切な範囲に限定されているか。
- ・ 経営者は、従業員等に職務の遂行に必要な手段や訓練等を提供し、従業員等の能力を引き出すことを支援しているか。
- ・ 従業員等の勤務評価は、公平で適切なものとなっているか。

リスクの評価と対応

- ・ 信頼性のある財務報告の作成のため、適切な階層の経営者、管理者を関与させる有効なリスク評価の仕組みが存在しているか。
- ・ 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。

(注) 全社的な内部統制に係る評価項目の例を示したものであり、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や特性等によって異なることから、必ずしもこの例によらない場合があること及びこの例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意する。

- ・ 経営者は、組織の変更やITの開発など、信頼性のある財務報告の作成に重要な影響を及ぼす可能性のある変化が発生する都度、リスクを再評価する仕組みを設定し、適切な対応を図っているか。
- ・ 経営者は、不正に関するリスクを検討する際に、単に不正に関する表面的な事実だけでなく、不正を犯させるに至る動機、原因、背景等を踏まえ、適切にリスクを評価し、対応しているか。

統制活動

- ・ 信頼性のある財務報告の作成に対するリスクに対処して、これを十分に軽減する統制活動を確保するための方針と手続を定めているか。
- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告の作成に関し、職務の分掌を明確化し、権限や職責を担当者に適切に分担させているか。
- ・ 統制活動に係る責任と説明義務を、リスクが存在する業務単位又は業務プロセスの管理者に適切に帰属させているか。
- ・ 全社的な職務規定や、個々の業務手順を適切に作成しているか。
- ・ 統制活動は業務全体にわたって誠実に実施されているか。
- ・ 統制活動を実施することにより検出された誤謬等は適切に調査され、必要な対応が取られているか。
- ・ 統制活動は、その実行状況を踏まえて、その妥当性が定期的に検証され、必要な改善が行われているか。

情報と伝達

- ・ 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が、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適切に伝達される体制が整備されているか。
- ・ 会計及び財務に関する情報が、関連する業務プロセスから適切に情報システムに伝達され、適切に利用可能となるような体制が整備されているか。
- ・ 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。
- ・ 経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。
- ・ 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。
- ・ 内部統制に関する企業外部からの情報を適切に利用し、経営者、取締役会、監

査役又は監査委員会に適切に伝達する仕組みとなっているか。

モニタリング

- ・ 日常的モニタリングが、企業の業務活動に適切に組み込まれているか。
- ・ 経営者は、独立的評価の範囲と頻度を、リスクの重要性、内部統制の重要性及び日常的モニタリングの有効性に応じて適切に調整しているか。
- ・ モニタリングの実施責任者には、業務遂行を行うに足る十分な知識や能力を有する者が指名されているか。
- ・ 経営者は、モニタリングの結果を適時に受領し、適切な検討を行っているか。
- ・ 企業の内外から伝達された内部統制に関する重要な情報は適切に検討され、必要な是正措置が取られているか。
- ・ モニタリングによって得られた内部統制の不備に関する情報は、当該実施過程に係る上位の管理者並びに当該実施過程及び関連する内部統制を管理し是正措置を実施すべき地位にある者に適切に報告されているか。
- ・ 内部統制に係る重要な欠陥等に関する情報は、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会に適切に伝達されているか。

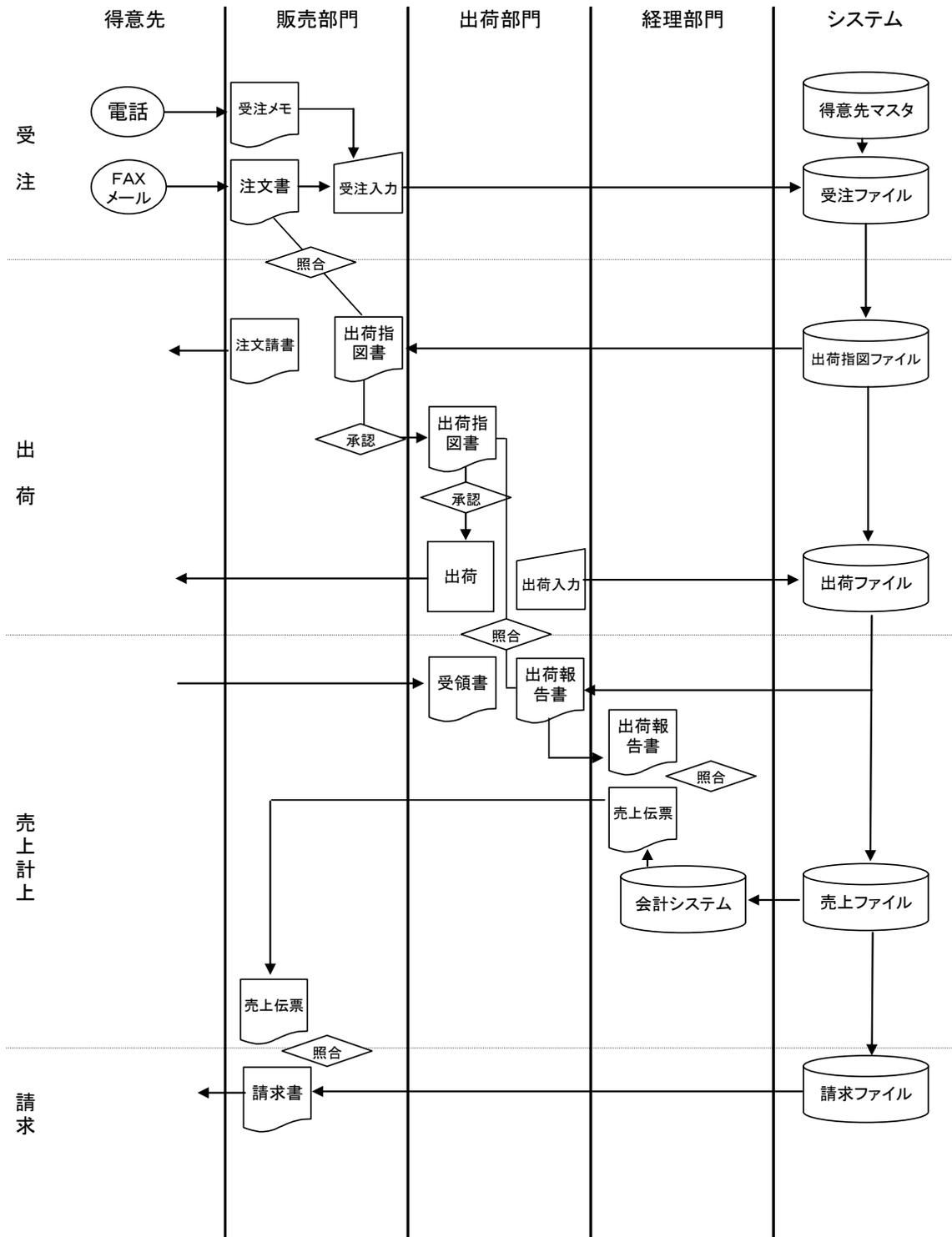
ITへの対応

- ・ 経営者は、ITに関する適切な戦略、計画等を定めているか。
- ・ 経営者は、内部統制を整備する際に、IT環境を適切に理解し、これを踏まえた方針を明確に示しているか。
- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告の作成という目的の達成に対するリスクを低減するため、手作業及びITを用いた統制の利用領域について、適切に判断しているか。
- ・ 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。
- ・ 経営者は、ITに係る全般統制及びITに係る業務処理統制についての方針及び手続を適切に定めているか。

(参考2)

業務の流れ図(例)

事業Aに係る卸売販売プロセス



(注)より詳細な記述を要する場合には、表中に注記を行ったり、次頁の業務記述書(例)を別途、作成することも考えられる。

業務記述書(例)

事業Aに係る卸売販売プロセス

1. 受注

- (1) 電話による注文の場合は、販売担当者が受注メモを作成する。
- (2) 販売管理システムの受注入力、得意先マスタに登録されている得意先の注文のみ入力することができる。
- (3) 受注入力後、販売管理システムから出荷指図書及び注文請書が出力され、受注メモ又は注文書と照合された後、販売責任者の承認が行われる。
- (4) 出荷指図書は受注メモ又は注文書を添付して出荷部門へ回付する。

2. 出荷

- (1) 出荷担当者は、出荷責任者の承認を受けた後、出荷指図書に基づき商品の出荷をする。
 - ・
 - ・
 - ・

3. 売上計上

- (1) 出荷入力された出荷データは、売上データへ変換される。売上データは、会計システムへ転送され、売上傳票が出力される。
 - ・
 - ・
 - ・

4. 請求

- (1) 出力された請求書は販売担当者へ回付され、販売担当者は売上傳票と照合する。
 - ・
 - ・
 - ・

(参考3)

リスクと統制の対応(例)

業務	リスクの内容	統制の内容	要件					評価	評価内容	
			実在性	網羅性	権利と義務の帰属	評価の妥当性	期間配分の適切性			表示の妥当性
受注	受注入力の金額を誤る	注文請書、出荷指図書は、販売部門の入力担当者により注文書と照合される。全ての注文書と出荷指図書は、販売責任者の承認を受けている	○	○					○	-
受注	与信限度額を超過した受注を受ける	受注入力は、得意先マスタに登録されている得意先からの注文のみ入力できる				○			○	-
⋮										
出荷	出荷依頼と異なる商品もしくは数量を発送する	出荷部門の担当者により出荷指図書と商品が一致しているか確認される	○		○				△	不規則的な出荷に担当者が対応できなかった。
出荷	出荷指図書の日程どおりに商品が出荷されない	出荷指図書の日付と出荷報告書の日付が照合される					○		○	-
⋮										
⋮										