

## 内部統制報告制度の改正について

本年3月末において、内部統制報告制度(以下、「J-SOX制度」という)の簡素化を目玉として、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」(以下、「基準」という)及び「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」(以下、「実施基準」という)が改訂されました。また、同時期に、「内部統制報告制度に関するQ&A」(以下、「Q&A」という)が2年ぶりに改訂されるとともに、「内部統制報告制度に関する事例集」(以下、「事例集」という)が新たに公表されました。

そこで、本稿では、J-SOX制度の簡素化について、その制度改訂の真意と主要な改訂論点について解説します。なお、本稿の意見にわたる部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

### 1. J-SOX制度の改訂の概要

「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改訂について(意見書)」(以下、「意見書」という)における主な改訂点等をまとめると、以下のようになります。

(1) 企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保	
(2) 内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直し	① 企業において可能な簡素化・明確化
	全社的な内部統制の評価範囲の明確化
	全社的な内部統制の評価方法の簡素化
	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範囲の更なる絞り込み
	業務プロセスに係る内部統制の評価の簡素化・明確化
	サンプリングの合理化・簡素化
	持分法適用となる関連会社に係る評価・監査の方法の明確化
	② 「重要な欠陥」判断基準等の明確化
	「重要な欠陥」の判断基準の明確化
	M&A等により、新たにグループ会社に加わった会社等に対する内部統制の評価・監査の方法等の明確化
③ 中堅・中小上場企業に対する簡素化・明確化	業務プロセスの評価手続の合理化
	代替手続の容認
	評価手続等に係る記録及び保存の簡素化・明確化
(3) 「重要な欠陥」の用語の見直し	
(4) 効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成	

上記のうち、(1)については、(2)①③の実効性を担保するために明確にしたと考えることができます。また、(3)については、単なる名称の変更です。さらに、(4)については、意見書において「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ける事例であるが、事業規模が小規模でない場合であっても比較的簡素な構造を有している組織等においても参考にできるものとするのが望まれる」と記載されているように、(2)③だけではなく(2)①の参考にもなりえるものと考えられます。従って、今回の改訂点で特に重要と考えられるのは(2)であり、本稿では、その中でも注目度の高い、J-SOX制度の簡素化に関する主な項目につき説明します。

## 2. J-SOX制度の簡素化の背景

### (1) J-SOX制度導入経緯

2000年代半ば以降、新興市場における上場直後の相次ぐ業績下方修正や反社会的勢力との関係の発覚、新興市場を含めた証券市場全体におけるコーポレート・ガバナンスの欠如による不祥事の発生に加え、有価証券報告書における不実内容の発覚により、証券市場自体の信用の失墜といった状況が発生しました。このような状況を踏まえ、各証券取引所における上場審査基準の運用の厳格化、公認会計士・監査法人による監査の精緻化とともに、J-SOX制度が導入されました。つまり、J-SOX制度は、健全な資本市場の回復によって投資家を保護するために導入された制度と言えます。

### (2) J-SOX制度導入後の状況

J-SOX導入後2年間における、3月決算会社の重要な欠陥の発生は以下のような状況でした。

	1年目	2年目
内部統制報告書提出会社数	2,670社	2,600社
「重要な欠陥」があると表明した会社	56社	22社
「重要な欠陥」の割合	2.1%	0.8%

(出所)金融庁資料等より作成

これは、先行して同じく内部統制報告制度を導入した米国において発生した重要な欠陥(Material Weakness)の発生割合(1年目16%、2年目10%)と比べると、非常に少ない結果でした。

### (3) J-SOX制度改訂の動き

導入から2年間が経過しJ-SOX制度導入の意義を認めつつも、重要な欠陥の発生割合が極めて少なかったこともあり、すでに導入した企業、特に中堅・中小企業などからは、その経験を踏まえ制度の簡素化・明確化などが求められるとともに、平成22年6月に閣議決定された「新成長戦略」において、中堅・中小企業に係るJ-SOX制度の見直しが、具体的な実施事項として記載されたところです。

## 3. 今回のJ-SOX制度改訂

### (1) 企業の創意工夫の尊重

前述のように、今回の改訂ポイントのひとつに「企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保」があります。これは、「具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかは、個々の企業等の置かれた環境や事業の特性、規模等によって異なるものであり、一律に示すことは適切ではなく、経営者には、それぞれの企業の状況等に応じて、内部統制の機能と役割が効果的に達成されるよう、自ら適切に創意工夫を行っていくことが期待されている」ので、「各監査人の定めている監査の手続や手法と異なることをもって、経営者に対し、画一的にその手法等を強制することがないように留意する」というものです。

## (2) 上場会社と非上場会社との違い

非上場会社が株式上場をするためには、上場を希望する証券取引所の上場審査基準を満たす必要があります。通常、上場審査基準は各証券取引所において定められており、数値基準などで示された「形式基準」と、当該会社が株式上場に相応しい会社であるか否かを審査する「実質基準」から構成されています。



「形式基準」とは、例えば、株主数、売上高、利益などの主に数値基準であり、証券取引所によって異なります。これに対して、「実質基準」とは、株式上場を申請する会社が上場会社として相応しいか否かについて、企業の継続性及び収益性、企業経営の健全性、コーポレート・ガバナンス及び内部管理体制の整備状況などの非数値基準であり、証券取引所ごとに大きな差がないものです。いわば、上場会社としての基礎体力が備わっていることを審査するものです。実質基準においては、財務報告に係る内部統制という言葉を使ってはいませんが、J-SOX制度導入前から各企業の状況に即した内部統制(財務報告以外の目的も含めた全て)の構築を要求していたのです。全ての上場会社は、この厳しい「実質基準」をクリアした上で上場を果たしているのです。

## (3) 上場会社によるJ-SOX制度改訂の要望

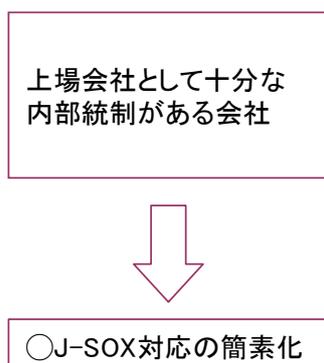
上記のような厳しい基準をクリアしている上場会社は、上場時にはJ-SOX制度で要求されている内部統制を備えているといえるでしょう。そのため、J-SOX制度導入時の上場会社のあいだでは、もともと自社で構築した効果的かつ効率的な内部統制があるにも係らず、監査人から一方的に一律にあるべき姿を示されてしまっただけでは、競争力を削ぐことになるので、受け入れ難いという意見がありました。J-SOX制度が導入されて2年間が経過し、重要な欠陥の発生状況が極めて少ないこともあり、企業側から、「もっと自社が創意工夫の上に構築した内部統制を尊重して欲しい」という要請が強くなってきたと考えられます。

## (4) J-SOX制度改訂の真意

基準・実施基準のその前文である「意見書」において、「主な改訂点等とその考え方」として「現行の実施基準では、経営者の決定した評価範囲が適切でないと監査人が判断した場合に、監査人は評価対象の見直しなど追加的な作業を必ず求めるとの理解が一般になされていた。監査人は、財務報告に対する影響の程度等に応じ、追加的な対応を求めるものであり、監査人は経営者に対し、追加的な対応を常に求めるものではないということを明確化した。」という記載があります。この記載から、「会社が決定したことはそのまま認められることになった」と読む人も多いのではないのでしょうか。しかし、その一方で、実施基準においては「監査人の実施する手続」として「経営者の行った重要な事業拠点の選定の過程や結果が適切でないと判断した場合には、経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、重要な事業拠点の選定の見直しなどの追加的な対応を求める。」という記載があります。つまり、会社が自社の内部統制レベルに応じて評価範囲を決定していない場合には、監査人は改訂前と同様の追加的な対応を求めることになるのです。

また、今回公表された事例集の中には、中堅・中小上場企業などにおける効率的なJ-SOX制度の運用事例として、「当社は、事業規模が小規模で、比較的簡素な組織構造を有しており、連結子会社を数社有している。親会社の経理部に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有した社員がいないことに対応するため、会計参与を置いている。(中略)当社は、子会社の連結手続や決算時の処理、及び有価証券報告書の作成などの管理・監督について会計参与を活用し、会計参与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した。」という記述があります。会社が上場するまでに厳しい「実質基準」をクリアしていることを知らない人であれば、上記の例について違和感がないかも知れません。効率的な内部統制の事例集で紹介されているので、上場会社であっても経理部の陣容は、この程度であってもいいのではないかと考えてしまう人がいるかも知れません。一方、「実質基準」の厳しさを身を持って経験した人であれば、「親会社の経理部に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有した社員がいない」状況というのは、かなり非常事態であると想定するでしょう。つまり、この例は、何らかの理由で経理部の陣容が急に手薄になってしまった上場会社が、その状況を一時的に切り抜けるために考えた方策として捉えるべきと考えるでしょう。

このように、J-SOX制度の適用対象は上場会社であることを理解したうえで、基準・実施基準を読み込まなければ、会社は制度への対応を誤ることになることに留意すべきです。今回の改訂は、全ての上場会社のJ-SOX対応の簡素化を目的とした改訂ではなく、上場会社としての十分な内部統制を構築している会社にとって自由度を高めたものと理解するべきです。



なお、自社は今までのJ-SOX監査において継続して重要な欠陥がないので、上場会社として十分な内部統制を構築できていると判断する会社があるかもしれません。しかし、内部統制レベルは「重要な欠陥がある」「重要な欠陥がない」というように二者択一という簡単なものではなく、ましてはやチェックリストなどで確認できるようなものではないと思われます。J-SOX監査において重要な欠陥がなかったということは、財務報告に係る内部統制について、上場会社として必要最低限のレベルにあるというだけと考えるべきです。

#### 4. 主要な改訂論点

これまではJ-SOX制度の改訂の真意について説明しましたが、ここからは上記の「(2)①企業において可能となる簡素化・明確化」のうち、主なものについて説明します。

##### (1) 全社的な内部統制の評価方法の簡素化

全社的な内部統制の評価項目のうち、以下の要件を満たすものについては、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することが可能となりました。つまり、一定の要件を満たす項目については、一定の複数会計期間内に一度の頻度で、運用状況の評価を実施することができます。

- ・財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目ではない。
- ・前年度の評価結果が有効である。
- ・前年度の整備状況に重要な変更がない項目である。

##### 【論点1】複数会計期間とはどれくらいなのか？

企業がその取り巻く外部・内部の経営環境を詳細に分析し、その経営環境の変化に対応するために各種の行動計画を策定するのは、一般的に3～5年ごとと考えられます。つまり、企業は概ね3～5年ごとに経営環境が大きく変化することを前提としておりと考えられます。このような企業実務と昨今の急速な経営環境の変化を鑑みると、「一定の複数会計期間内に一度の頻度」でいう「一定の複数会計期間内」とは、一般的には長くとも3年が適切と考えられます。

なお、全ての「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目ではない」ものを、×1期、×4期、×7期・・・というように3年ごとに実施する方法以外に、評価作業の平準化等の観点から、評価項目ごとに運用評価年度を決定する方法も考えられます。

##### 【論点2】財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目ではないものとはどのようなものか？

多くの企業では、実施基準に挙げる42項目を、自社が評価しやすいように各項目を細分化し、その細分化された項目ごとに評価していると思います。これらのうち、どれが財務報告の信頼性に特に影響を及ぼす評価項目であるのかは、各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一概には言えませんが、少なくとも「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目」として、毎年評価すべき項目を絞ることは可能だと考えられます。なお、実施基準においては、「統制環境は、他の基本的要素の前提となるとともに、他の基本的要素に影響を与える最も重要な基本的要素である。」との記載があり、統制環境には、財務報告の信頼性に特に重要な影響を与える評価項目が含まれていると考えられます。

なお、一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施できるのは、運用状況の評価であり、全社的な内部統制の整備状況の評価は、毎年実施する必要があることに留意が必要です。

##### (2) 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範囲の更なる絞り込み

全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の概ね2/3程度をカバーする拠点を重要な事業拠点として、当該事業拠点における事業目的に大きく関わる勘定科目（一般的に、売上高・売掛金・棚卸資産）に至る業務プロセスを評価範囲に含める必要がありましたが、以下の要件を満たす事業拠点については、当年度の評価対象から除くことによって、売上高等の概ね2/3を相当程度下回ることが許容されることになりました。

- ・前年度の評価範囲に入っていた重要な事業拠点である。
- ・前年度の評価結果が有効である事業拠点である。
- ・整備状況に重要な変更がない事業拠点である。
- ・グループ内での中核会社でないなど特に重要な事業拠点でない。

【論点3】企業が選択した指標の割合が、概ね2/3を相当程度下回るとは、具体的にはどの程度までか？

平成23年5月24日に公表された「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」(日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第82号)の改訂の公開草案における参考例では、売上高の53%を占める事業拠点を、「特に重要な事業拠点」としています。また、この参考例の脚注において「結果として、本年度の評価対象となる重要な事業拠点の連結売上高に占める割合は50%程度と、「概ね2/3」を相当程度下回っている。」という記載があります。これは日本公認会計士協会が公表しているものですが、この記載を踏まえれば、「概ね2/3を相当程度下回る」判断基準としては、50%が目安になるのではないのでしょうか。

なお、「Q&A」の間104-1に今回新たに追加されたように、企業を選択した指標の割合が結果として「概ね2/3」を相当程度下回る場合には、経営者は内部統制報告書において、「評価範囲の決定方法及び根拠等について記載することになる」ことに留意が必要です。

【論点4】整備状況に重要な変更がないことをどのように確認するのか？

業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価は、個々の統制毎に、関連文書の閲覧、従業員等への質問、観察等を通じて判断します。しかし、一定の要件を満たす場合には「評価範囲に含める必要はない＝内部統制を評価する必要はない」ので、「整備状況に重要な変更がない事業拠点」を判断する際には、当然ながら、個々の統制の整備状況の評価を実施する必要はありません。

金融庁が公表している「基準・実施基準改訂案(公開草案)に対する主なコメントの概要とそれに対する考え方」(以下、「考え方」という)によると、「当該拠点の内部統制の整備状況に重要な変更がないこと」とあるが、内部統制の整備状況に「重要な変更がない」と判断される場合の判断の指針又はその事例を明示すべきではないか。」というコメントに対して、「当該企業の置かれた環境や特性等が異なることから、一律に判断指針等を示すことは困難であるが、重要なシステムの変更や重要な業務プロセスの変更等は該当するものと考えられる。」としています。

そこで、例えば、評価範囲たる業務プロセスに関連する組織図やIT概略図を閲覧することによって、当該業務プロセスに関連した組織やシステムに大きな変更がないことを確認すること等が考えられます。

【論点5】特に重要な事業拠点とはどのような拠点か？

「考え方」によると、「当該企業の置かれた環境や特性等により、重要な事業拠点の選定の仕方が異なることから、「特に重要な事業拠点」についても一律に示すことは困難であるが、例えば、グループ内で事業拠点を本社、支社、子会社といったように選定している場合の「本社」はここでいう「中核会社」に該当するものと考えられる。」としています。もともと重要な事業拠点を選定することは、企業集団における各事業

拠点の事業活動の規模の割合が高い事業拠点を評価対象にすることを意図していると考えられることから、特に重要な事業拠点とは、事業活動規模の割合が特に高い事業拠点と考えられます。

なお、「前年度の評価結果が有効である事業拠点である」ことが、評価範囲の絞り込みの要件のひとつとなっています。「考え方」には、「特に重要な事業拠点以外の重要な事業拠点については、2年に一回は運用状況の評価対象とすることが要求されているとの理解でよいか」とのコメントに対して、「ご意見の通りと考える」との記載があります。「前年度の評価結果が有効である」とは、少なくとも「前年度は評価を実施している」ので、特に重要な事業拠点以外の重要な事業拠点については、2年に一度の頻度で評価対象となります。まとめると、以下のようになります。

	2011/3期	2012/3期	2013/3期	2014/3期
親会社	A事業拠点	A事業拠点	A事業拠点	A事業拠点
	B事業拠点	B事業拠点	B事業拠点	B事業拠点
α子会社	C事業拠点	C事業拠点	C事業拠点	C事業拠点
	D事業拠点	D事業拠点	D事業拠点	D事業拠点
β子会社	E事業拠点	E事業拠点	E事業拠点	E事業拠点
γ子会社	F事業拠点	F事業拠点	F事業拠点	F事業拠点

↑  
売上高の3分の2  
↓

毎年評価対象	・・・中核事業であり、「特に重要な拠点」に該当するので毎年評価
2年に1回評価対象	・・・一定の条件を満たすので、2年に1回評価対象となる

### (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価の簡素化・明確化

業務プロセスに係る内部統制のうち、以下の要件を満たすものについては、前年度の整備・運用状況の評価結果を継続して利用することが可能となりました。つまり、一定の要件を満たす業務プロセスに係る内部統制については、一定の複数会計期間内に一度の頻度で、整備・運用状況の評価を実施することができます。

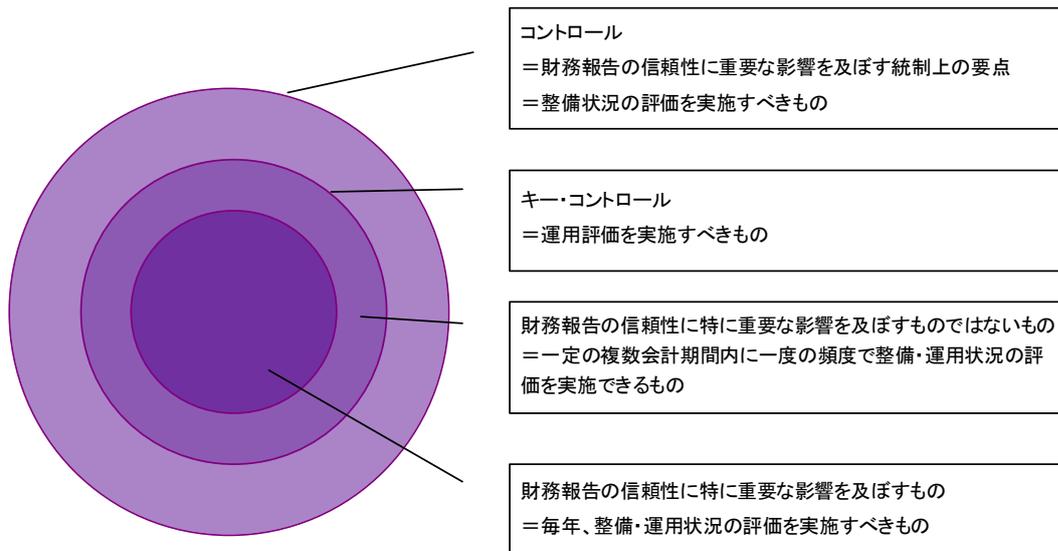
- ・全社的な内部統制の評価結果が有効である。
- ・業務プロセスに係る前年度の整備・運用状況の評価結果が有効。
- ・整備状況に重要な変更がない。
- ・財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものではない。

【論点6】複数会計期間とはどれくらいなのか？

【論点1】と同様に、企業の中期利益計画との関係で、一般的には長くとも3年が適切と考えられます。

【論点7】財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものではないとはどのようなものか？

一定の要件を満たせば、整備状況の評価だけでなく運用状況の評価までを、一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施することができます。そのため、その要件のひとつである「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものではない」という「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすもの」とは、キー・コントロールよりも狭い概念と考えられます。



財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものについては、【論点2】と同様に、各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一概には言えませんが、評価範囲から外すことはできなかったものの、評価範囲に含めたものの中では相対的にリスクが低いものと考えられます。

【論点8】整備状況に重要な変更がないことをどのように確認するのか？

これは、評価範囲からの除くための手続ではなく、整備状況の評価の一環として実施するものであるため、【論点4】よりも手続の深度は深くなると考えられます。そのため、例えば、【論点4】の手続に加え、プロセス・オーナーに対して整備状況の変更の有無を質問したりすることによって、整備状況に重要な変更がないことを確認すること等が考えられます。

【論点9】事業目的に大きく関わる勘定科目（一般的に、売上高・売掛金・棚卸資産）に至る業務プロセスに関して、(2)の評価範囲の絞り込みと(3)の評価手続の簡素化との関係はどのようなになっているのか？

実施基準上、「特に重要な事業拠点」ではない「重要な事業拠点」における売上、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスは、少なくとも2年に一度は評価範囲に含める必要があります（【論点5】参照）。一方、「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす」業務処理統制については、毎年、整備・運用状況の評価を行う必要がありますが、「特に」ではないが「財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす」業務処理統制については、一定の要件のもとで、一定の複数会計期間内に一度の頻度で整備・運用状況の評価を行うことが可能です（【論点6】参照）。この2つの規定は、まず前者によって絞り込まれた統制について後者を適用するのか（A説）、或いは、並列的に適用するものなのか（B説）、が論点になります（下表の「重要な事業拠点」の欄）。

整備・運用状況の評価を行う頻度	特に重要な事業拠点	重要な事業拠点
財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす統制	毎年	毎年・2年に一度？
財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制	3年に一度	2年～6年に一度？

「重要な事業拠点」における「財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす統制」については、A説であれば2年に一度の頻度となりますが、B説であれば毎年となります。ただし、A説を採用した場合であっても、その統制が“事業拠点の重要性に関係なく、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個別に評価すべき統制”（実施基準Ⅱ 2. (2)②ロ。）にも該当するのではあれば毎年評価することになるので、結果としてA説・B説では大きな差がないと言えるのではないのでしょうか。

これに対して、「重要な事業拠点」における「財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制」については、A説・B説では、評価頻度が大きく異なります。この統制の評価頻度については、各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一概には言えませんが、当該統制が関係するリスクの程度に応じて決定すべきであり、機械的に決定するべきではないと考えられます。企業は絶えず経営環境の変化に対応していく生き物なので、昨今の経営環境の変化を踏まえて、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制が最長でも5年以上、全く変化がないことは考えられないと思われれます。

上記論点について記載しましたが、これらについてはあくまで一例であり、企業の置かれた環境や特性等が異なることから一律に全企業に当てはめることは困難と思われれます。そのため、J-SOX制度の効率的な対応を行うためには、監査人との事前協議を行い、企業の内部統制についての監査人の見解を確認し、企業・監査人の目線を合わせておくことが重要になると考えられます。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 齋藤 哲  
text : tetsu saito