

# J - S O X の 2023 年改正への対応

## — 中小上場企業の経営者評価文書の変更の要否について —

嶋矢 剛

### 1. 本稿の目的

2006 年 6 月に成立した金融商品取引法により、上場会社を対象に財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査が義務づけられ(内部統制報告制度、以下「J - S O X」という)、2008 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されてきた。今般これに関する一連の改正が行われ、2024 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。

この改正の内容や実務対応についてはすでにさまざまな解説がなされており、特に大手会計事務所などによる解説は、内部統制の整備及び運用に熱心な取組をする一部の大企業や一部のグローバル企業等(以下「大規模上場企業」という)にとっては有益であろう<sup>(1)</sup>。

しかし上場会社の中で数の上では多数を占める中小企業(以下「中小上場企業」という)においては、マンパワー等に一定の制約があることから、制度上必要な範囲に絞って対応したい、さらには最低限度を確実にクリアしたいというニーズがあると想定されるが、そのような視点から議論されることはあまりないようである。

すでに J - S O X の改訂内容が公表されてから 1 年以上経っており、中小上場企業の多くでは検討が進み、その結果、「従来の経営者評価文書の修正を要しない」と整理しているところが多いようである。他方で、「土壇場で監査人から何を指摘されるのかが不安である」という声も聞かれる。

そこで本稿では、連結売上高が 100 億円前後の規模感の中小上場企業を想定し、今回の改正点をできる限り細かく検討し、監査人の目線で、「経営者評価文書の変更を要しないケース、条件、前提」に絞って検討したいと考える。

本稿の対象範囲について述べると、内部統制については国内外でいろいろな立場から議論がなされていると承知している<sup>(2)</sup>。しかし本稿で扱うのは J - S O X という制度対応としての内部統制である。

また、J - S O X 対応では監査人による監査への対応も求められる。監査人の判断の尺度には、実施基準等とは別に J - S O X に係る監査の指針もあるため、それも考察の対象にする。

なお、今回の改正では、開示すべき重要な不備が発生した場合の事後の取扱いについて実務上必要な範囲で手当がなされているが、これは本稿のテーマである「経営者評価文書の変更の要否」には直接には関連しないため、議論の対象外とする。

なお、文中意見に係る部分は筆者の私見である。

## 2. 本稿の考察の前提

### 2.1. 用語の定義

以下の通りとする：

- ・財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準：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：実施基準
- ・財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号「財務報告に係る内部統制の監査」：内基報 1 号
- ・監査基準報告書 600「グループ監査における特別な考慮事項」：新監基報 600

また、「経営者評価文書」とは、実際には、全社的な内部統制から業務プロセスに係る統制を評価するために作成する文書一式部であり、チェックリストや R C M（リスク・コントロール・マトリックス）といったものが中心になるが、本稿では、各中小上場企業が従来作成・更新しているものの一式という総体の意味で使用する。

また、「経営者評価文書の変更」とは凡そ以下を指す：

- ・全社的な内部統制の評価項目や、重要な事業拠点の評価範囲や、業務プロセスの評価対象や、統制上の要点（いわゆるキーコントロール）の、修正・変更や新規の事業拠点の追加
- ・各評価項目に係る、整備状況又は運用状況の評価方法の変更

付言すると、J-SOXでは評価対象を原則として毎年評価するため、いわゆる整備状況及び運用状況の評価に係るエビデンスは毎年、新しいものに置き換わるがそれは「変更」に含めない。

### 2.2. 本稿での考察の対象とした基準等<sup>(3)</sup>

考察の対象としたものは以下の①②である。なお①については改正内容を個別に検討するが、②については、基本的に①での改正点に単純に対応した部分は①の繰り返しになるため考察を省略し、①の検討でカバーされない部分を検討する。

- ①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（最終改正 2023 年 4 月 7 日最終）
- ②財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号「財務報告に係る内部統制の監査」（最終改正 2023 年 7 月 28 日）<sup>(4)</sup>

### 2.3. 考察の前提となる中小上場企業の前提

以下の【前提①】から【前提③】の全てを満たす中小上場企業を「通常の中小上場企業」と定義する：

#### 【前提①】

従来より、経営者による評価結果は有効であり、それに対し監査人からも無限定適正意見が表明されている。

#### 【前提②】

従来より、経営者評価文書について、監査人から改善の要請を受けていない。例えば全社的な内部統

制については経営者評価及び監査とも、

- ・評価対象の会社に不足はない。
- ・各々の評価項目が不足していない。かつ当該評価項目は全て有効(不備はない)と評価されている。
- ・重要な事業拠点の選定も妥当と判断されている。

また、例えば業務プロセスの評価については経営者評価及び監査とも、

- ・評価対象としている業務プロセスに不足はない。
- ・リスク評価及びコントロール評価の手法及び評価結果は妥当と評価されている。

#### 【前提③】

当期に組織再編等の重要な環境変化はない。

以上の【前提①】から【前提③】が是であれば、以下で検討する J - S O X の改正後の考え方が従来を踏襲するものである限り、経営者評価文書は従来のままで変更不要で問題ないことになる。

### 2.4. 経営者評価文書の変更を要しない場合のケース分け

考察の結果、導出した改正の趣旨を以下のように分類する。これらに無条件に該当する場合には、当該変更は経営者評価文書の変更を要しないことになる。

#### <変更不要のケース 1 >

内部統制それ自体や基本的要素の概念の拡張ではあるが、経営者評価文書の内容に影響を及ぼさないと考えられるため、通常の中小上場企業に該当するのであれば、変更を要しない。

#### <変更不要のケース 2 >

既存の規定を言い換えたり補足したもの、またはそれを根拠とした従来の実務を明文化したもので、経営者評価文書の内容に影響を及ぼさないと考えられるため、通常の中小上場企業に該当するのであれば、変更を要しない。

#### <変更不要のケース 3 >

当該中小上場企業の内外の経営環境の変化が認められないのであれば、従来リスク及び統制の評価が不変のため、通常の中小上場企業に該当するのであれば、変更を要しない。

### 2.5. 考察の方法

以下では、改正点、改正内容ごとに、【変更内容】、【論点と私見】、【経営者評価文書の変更の要否】のセットで検討していき、<変更不要のケース 1 >から<変更不要のケース 3 >のいずれか、又は本稿の対象外のいずれかに分類整理していく。

## 3. 今回の改正点の検証

なお以下で改正基準及び改正実施基準の改正箇所を示す際には、金融庁ホームページ「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)のページ(<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230407/20230407.html>)にある「別紙1」の印刷ページ数を「別紙1の○ページ」と略記する。

### 3.1. 改正基準及び改正実施基準

#### 1) 報告の信頼性への変更について

##### 【変更内容】

別紙1の9ページで、「財務報告の信頼性」から「報告の信頼性」へ変更された。また10ページに以下の文言が追加された：

「(注) 報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。財務報告の信頼性は、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。」

##### 【論点と私見】

「財務報告」から「報告」に変更されたことで従来の考え方に大きい変更を要するのかが問題となるが、別紙1の3ページに、

##### 「1) 報告の信頼性

サステナビリティ等の非財務情報に係る開示の進展やCOSO報告書の改訂を踏まえ、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」とすることとした。報告の信頼性は、組織内及び組織の外部への報告(非財務情報を含む。)の信頼性を確保することをいうと定義するとともに、「報告の信頼性」には「財務報告の信頼性」が含まれ、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることを強調した。」

と明記されているので、従来の理解で問題ないと考える。

##### 【経営者評価文書の変更の要否】

<変更不要のケース1>に該当すると考える。

#### 2) 監査人との協議

##### 【変更内容】

別紙1の19ページ、76ページ及び109ページに以下の文言が追記された：

##### 「監査人との協議

経営者は、評価範囲の決定前後に、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。なお、評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。」

##### 【論点と私見】

このように改正されると、あたかも「従来の実務上、監査人と協議していないことが少なくなかった」ので、今後は協議をしてください」と読めなくもないが実務上は、大半の中小上場企業は監査人と協議していると推察される。

ならばなぜこの文言が追加されたのかであるが、最近の実務上、評価範囲の外から開示すべき重要な不備が生じる事例が頻発しており、それを抑止させる方策として、監査人が把握しているリスク情報を

経営者評価における評価範囲の決定に積極的に取り込んでほしいという「期待」を反映したものに過ぎないと考える。<sup>6)</sup>

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

3) 評価の範囲、評価時点及び評価手続

**【変更内容】**

別紙 1 の 22 ページに以下の文言が追記された：

「特に、以下の事項について、決定の判断事由を含めて記載することが適切である。

イ. 重要な事業拠点の選定において利用した指標とその一定割合

ロ. 評価対象とする業務プロセスの識別において企業の事業目的に大きく関わるものとして選定した勘定科目

ハ. 個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス」

**【論点と私見】**

改正内容は開示に係るものであり、この内容は、従来の経営者評価文書に通常、記載されているものである。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

4) 内部統制監査と財務諸表監査の関係

**【変更内容】**

別紙 1 の 24 ページ及び 104 ページに以下の文言が追記された：

「財務諸表監査の過程で識別された内部統制の不備には、経営者による内部統制評価の範囲外のものが含まれることがある。監査人は、当該不備について内部統制報告制度における内部統制の評価範囲及び評価に及ぼす影響を十分に考慮しなければならない。また、必要に応じて、経営者と協議しなければならない。」

**【論点と私見】**

上の改正点 2) を補足するものである。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

5) 内部統制監査の実施における、評価範囲の妥当性の検討

**【変更内容】**

別紙 1 の 25 ページ及び 107 ページに以下の文言が追加された：

「この検討に当たっては、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠も必要に応じて、活用することが適切である。」

**【論点と私見】**

上の改正点 2) を補足するものである。監査人が被監査会社へ申し入れる際に根拠資料を提示するのは監査実務上当然であり、それを確認的に明文化しただけと考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 6) 内部統制監査報告書の記載区分

**【変更内容】**

別紙 1 の 27 ページから 28 ページにかけて、以下のように変更されている：

「ただし、内部統制報告書の内部統制の評価結果において、内部統制は有効でない旨を記載している場合は、その旨を監査人の意見に含めて記載することが適切である。」

**【論点と私見】**

経営者評価文書と直接関係のない改正である。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

経営者評価文書とは直接関係ない改正である。

## 7) リスクの評価と対応について

**【変更内容】**

別紙 1 の 41 ページで、以下の文言が追加された：

「リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる。不正に関するリスクの検討においては、様々な不正及び違法行為の結果発生し得る不適切な報告、資産の流用及び汚職について検討が必要である。不正に関するリスクの評価においては、不正に関する、動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化について考慮することが重要である。

また、リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直すことが重要である。」

**【論点と私見】**

この点に関し、業務プロセスにおけるリスク評価について、従来よりも一層不正リスクを重視するように変更する（いわゆる 3 点セットを書き換える、見直す）ところまで示唆されているのか否かが問題となるが、そこまでは不要と考える。

なぜなら、不正に関するリスク自体は J - S O X 導入時から認識すべきものだったからであり、その理解に変更はないからである。

なお今回、動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化という文言が追加されたが、これらは有名な不正のトライアングルという有名な考え方であり、J - S O X 導入以前から存在していた用語である。つまり不正に関して従来の理解を再確認しただけであると考ええる。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

経営者評価文書の中の R C M に記載されているリスク評価の項目の中に、従来より不正リスクの内容を含むものがせいぜい 1 つ以上入っていれば、＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 8) 情報と伝達について

## 【変更内容】

別紙 1 の 45 ページに以下の文言が追加された：

「大量の情報を扱い、業務が高度に自動化されたシステムに依存している状況においては、情報の信頼性が重要である。信頼性のない情報は、経営者の誤った判断等につながる可能性がある。情報の信頼性を確保するためには、情報の処理プロセスにおいてシステムが有効に機能していることが求められる」

## 【論点と私見】

この文言を基に経営者評価文書でゼロから見直す必要があるか否かが問題となるが不要と考える。なぜならこの内容は J - S O X 当時と変わらないためである。

J - S O X 導入時から例えばスマートフォンが大幅に進化した等の環境変化はもちろん承知するが、それでは自社の業務で使用するシステム、アプリケーションがスマートフォンの進化と同程度に進化しているのか？情報投資やシステム更新に踏み切れない中小上場企業が多い中で、自社もそうであるならば従来通りでよいと考える。

## 【経営者評価文書の変更の要否】

自社を取り巻くシステム環境に変化がない中小場企業であれば、<変更不要のケース 3 > に該当すると考える。

## 9) I T への対応

## 【変更内容】

別紙 1 の 49 ページに以下の文言が追加された：

「また、情報システムの開発・運用・保守など I T に関する業務の全て又は一部を、外部組織に委託するケースもあり、かかる I T の委託業務に係る統制の重要性が増している。さらに、クラウドやリモートアクセス等の様々な技術を活用するに当たっては、サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保が重要である。」

## 【論点と私見】

この点に関し、J - S O X の導入時の多くの中小上場会社では I T に関する規定が不十分なところが少なくなく、せいぜい情報セキュリティ基準をそのまま規程化したものくらいしかなく止むなくこれを全社的な内部統制の I T への対応の整備状況（ルール）の証跡と位置付けたことも少なくなかったようである。

そのような中小上場企業の経営者評価文書は、上の文言の追加に先行して対応済とも言えると考え。

(6)

## 【経営者評価文書の変更の要否】

経営者評価文書の全社的な内部統制の項目の中で、情報セキュリティの規定がいわゆる 42 項目の整備状況の証跡の中に含まれていれば、<変更不要のケース 2 > に該当すると考える。

## 10) IT の統制目標

## 【変更内容】

別紙1の52ページで、改正前にあった「組織目標を達成するためのITの統制目標」として列挙されていたもののうち、「有効性及び効率性：情報が業務に対して効果的、効率的に提供されていること」が削除された。

## 【論点と私見】

そもそもこの文言が自社の経営者評価文書の中に無い中小上場企業が大半なのではないかと考える。なぜなら、「この『有効性及び効率性』は財務報告リスクに関連がない、そもそも統制の中にこの項目が入っていたこと自体が不思議である」というのが従来の実務の感覚であり、実質的にはスルーしていたのが実務対応であったからである。

そのような企業では、従来 of 経営者評価文書に当該文言の記載がなかったことを気にする必要はないと考える。

他方、この文言が経営者評価文書の中に従来からあった中小上場企業にあっては、これを積極的に削除すべきか否かが問題となる。もちろん削除してもよいのであるが、仮に削除する場合の他の箇所への影響も無視できないようであれば、そもそも基準及び実施基準は例示であることに鑑み、敢えてこの文言を残したままとするという選択肢も可能ではないかと考える。

## 【経営者評価文書の変更の要否】

<変更不要のケース2>に該当すると考える。

## 11) 内部統制の限界

## 【変更内容】

別紙1の55ページに以下の文言が追加された：

「適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用、適切な職務の分掌、組織全体を含めた経営者の内部統制の整備及び運用に対する取締役会による監督、監査役等による監査及び内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備及び運用も経営者による内部統制の無視又は無効化への対策となると考えられる。

また、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視又は無効ならしめることもある。」

## 【論点と私見】

J-SOX開始後から平成の後半にかけて、経営者による内部統制の無効化による大規模な会計不正事件が続発したことを意識して規定したものと考える。内容自体は従来からの理解と変わらない。

## 【経営者評価文書の変更の要否】

<変更不要のケース2>に該当すると考える。

## 12) 内部統制に関係を有する者の役割と責任

## 【変更内容】

別紙1の57ページから59ページにかけて、以下の文言が追記された：

「取締役会は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる場合があることに留意する必要がある。」

「監査役等は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる場合があることに留意する必要がある。監査役等は、その役割・責務を実効的に果たすために、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要である。」

「また、内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる。」

さらに、内部監査の有効性を高めるため、経営者は、内部監査人から適時かつ適切に報告を受けることができる体制を確保することが重要である。同時に、内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である。」

#### 【論点と私見】

内部統制に関係を有する者の役割と責任を明確にただけであり、その内容も従来の理解と変わらない。

#### 【経営者評価文書の変更の要否】

<変更不要のケース 2>に該当すると考える。

### 1 3) 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

#### 【変更内容】

別紙 1 の 60 ページに以下が追加された（なお前段の文言は同 17 ページに追加されている）：

「内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である。ガバナンスとは、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みであり、全組織的なリスク管理とは、適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理することである。内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。

内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である。ガバナンスとは、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みであり、全組織的なリスク管理とは、適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理することである。内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。

内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方には、例えば、3線モデルが挙げられる。3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による

独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督・監視と適切に連携させることが重要である。

また、全組織的なリスク管理に関し、損失の低減のみならず、適切な資本・資源配分や収益最大化を含むリスク選好の考え方を取り入れることも考えられる。なお、リスク選好とは、組織のビジネスモデルの個別性を踏まえた上で、事業計画達成のために進んで受け入れるリスクの種類と総量をいう。」

**【論点と私見】**

ガバナンスや全組織的なリスク管理を自社の組織に取り込んだ企業に対してはそれを経営者評価文書に取り込むことを勧奨する内容であり、大規模上場企業を想定した内容と考える。

当該ガバナンスや全組織的なリスク管理を自社に取り込むか否かは経営判断であり、現状で取り込んでいない中小上場企業にあっても、J-SOXではその評価したリスクを既存の統制・コントロールで低減できていると評価及び監査できれば足りると考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース1＞に該当すると考える。

14) 委託業務の評価の範囲

**【変更内容】**

別紙1の70ページに以下の文言が追記された：

「(委託業務には、例えば、企業が財務諸表の作成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企業集団の外部の専門会社に委託している場合や) 情報システムの開発・運用・保守などITに関する業務を外部の専門会社に委託する場合は挙げられる。」

**【論点と私見】**

業務プロセスの評価において、以上の内容はJ-SOX導入時から実務で当然に対応されていたところである。大手監査法人のIT専門家の実務では、これを委託管理という独立した業務プロセスとして括りだすアプローチではなく、業務プロセス中の一部を構成するものとして位置づけ、「外注先による業務・成果物が不十分であるという財務報告リスクを認識し、当該リスクが、自社へ受け入れる際にその品質を検証しているという統制(=コントロール)によって低減されている」と文書化するアプローチが採用されてきたところである。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース2＞に該当すると考える。

15) 業務プロセスに係る評価の範囲の決定について

**【変更内容】**

別紙1の71ページに以下の文言が追記された：

「(筆者注：業務プロセスの評価の範囲の) この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。」

また72ページにおいて、上の続きと、〔業務プロセスに係る評価の範囲の決定〕の中の2箇所以下

の文言が追記された：

「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」

**【論点と私見】**

改正前の基準及び実施基準では、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された」場合の対応については明示がなく、今回それが明示された。しかし、リスクを評価するという基本的な主旨に鑑みると、一度当該不備が発生した箇所は再発しないよう内部統制を改善するので、それを評価するために次年度以降に評価範囲に含めるのは当然であるが、それを敢えて明文化したものと考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

1 6) 重要な事業拠点の選定

**【変更内容】**

別紙 1 の 73 ページの「①重要な事業拠点の選定」の本文に改正前に記載のあった「(例えば) 本社を含む各事業拠点におけるこれらの指標の金額の高い拠点から合算していき、連結ベース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ことが考えられる。」の文言をその下の(注 1)の中の最後に移動させるという構成の変更がなされた。

またその(注 1)の文中に以下の文言が追記された：

「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」

**【論点と私見】**

「① 重要な事業拠点の選定」の本文と(注 1)の文章を一体としたところでの内容は、改正前でも改正後でも変わっていない。それでも敢えて構成を変更したのは、改正前の本文の文言だと売上高の指標を採用することが強調されるようなニュアンスだったのを嫌った程度と考えられる。

なお、「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」の文中の「その発生可能性」の目的語が曖昧であるが、他の箇所と同様に、端的にはリスクの発生可能性、より具体的には、従来より対象としている「財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性」を指すものとする。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

1 7) 「一定割合」について

**【変更内容】**

別紙 1 の 73 ページの(注 2)の前段が以下のように修正された：

「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に

含める必要がある。」

**【論点と私見】**

J-SOX 導入から 10 年以上経過した現在、全社的な内部統制に不備が残っている企業は、実務感に照らせば想定されない。想定されるのはせいぜい、「前期に評価範囲外から開示すべき重要な不備が生じた直後で、その不備の改善中の企業」くらいと考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

1 8) 評価対象とする業務プロセスの識別

**【変更内容】**

別紙 1 の 74 ページにおいて、従来よりあった、売上、売掛金及び棚卸資産の 3 勘定に係る内容を、(注 1) の中へ移動させた。

**【論点と私見】**

改正前の文言だと、「3 勘定をメインするというのが原則、それだけやれば OK」と受け取られないニュアンスだったのを「3 勘定をメインにすることが基本」程度にトーンダウンさせた程度の文言の修正にすぎないと考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

1 9) 個別に評価対象に追加する。業務プロセスの選定の際の留意点

**【変更内容】**

まず、別紙 1 の 75 ページの、「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」の例示として、以下の文言が追記された：

「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事业でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点）の下での事業又は業務」

そして同 76 ページで、以下の文言が追記された：

「リスクについては、例えば、以下のような状況において、発生又は変化する可能性がある。

- ・規制環境や経営環境の変化による競争力の変化
- ・新規雇用者
- ・情報システムの重要な変更
- ・事業の大幅で急速な拡大
- ・生産プロセス及び情報システムへの新技術の導入
- ・新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始
- ・リストラクチャリング
- ・海外事業の拡大又は買収
- ・新しい会計基準の適用や会計基準の改訂」

**【論点と私見】**

以上の例示の事象が発生すれば、従来の実務であっても評価範囲の拡大又は修正をしている。したがって、従来の内容を補足するものである。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 20) IT を利用した内部統制の評価

**【変更内容】**

別紙 1 の 85 ページで、以下の文言が追加された：

「なお、IT に係る全般統制は、業務処理統制が有効に機能する環境を確保するものであるが、IT に係る全般統制が有効に機能していると評価されたとしても、それだけで IT に係る業務処理統制も有効に機能しているという結論に至らない点について留意することが必要である」

**【論点と私見】**

業務プロセスの IT に係る業務処理統制が有効と評価されるためには、①整備状況の評価結果、及び②運用状況の評価結果、の両方がクリアされる必要がある。

他方、IT に係る全般統制が有効であることは、上の②に関し、IT に係る業務処理統制の中の「自動化部分」の「時点における有効性」を、「期間を通しての有効性」へと引き伸ばすことを許容するものであり、上の①は担保しない。

そのため、IT に係る業務処理統制が有効に機能しているという結論を得るには、IT に係る全般統制が有効であることに加えて、IT に係る業務処理統制の整備状況の評価する、いわゆるウォークスルーを実施していることが必要であるということの意味すると考える。これは J-SOX 導入当時から当然の考え方であるが、それを確認的に記載したものと推察する<sup>(7)</sup>。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 21) IT に係る全般統制の運用状況の評価の頻度について

**【変更内容】**

別紙 1 の 88 ページで、IT に係る全般統制の運用状況の評価の頻度について下を追加した：

「これにより、IT に係る全般統制の運用状況の評価について、一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施されることがある。この取扱いについては、経営者において、IT 環境の変化を踏まえて慎重に判断され、必要に応じて監査人と協議して行われるべきものであり、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことに留意する。」

**【論点と私見】**

従来の理解の確認的な追記に過ぎない。なお大手監査法人による IT 全般統制の評価実務では、「一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施」することは稀であり、通常、毎年評価することを付言しておく。なぜなら「毎年実施しないことの正当な理由を主張しそれを検証する監査調書を作成するよりも、いっそ毎年評価して調書化の方がトータルで手間が少ない」ためである。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 2 2) I T に係る業務処理統制の評価

**【変更内容】**

別紙 1 の 88 ページに以下の記述を追加した：

「I T に係る業務処理統制は、多くは自動化された I T に係る業務処理統制であるが、一部、I T システムに組み込まれていない手作業による I T に係る業務処理統制が存在している場合がある。一般的に、自動化された I T に係る業務処理統制は手作業による I T に係る業務処理統制よりも無効化が難しくなる。しかし、自動化された I T に係る業務処理統制であっても過信せずに、内部統制の無効化のリスクを完全に防ぐことは困難であるという視点を持つことが重要である。また、電子記録について変更の痕跡が残り難い場合には、内部統制の無効化が生じてもその発見が遅れることがある点についても留意することが重要である。」

**【論点と私見】**

従来 I T に係る業務処理統制の理解を確認的に追記した内容である。この点に関し、中小上場企業の経営者評価文書では、業務プロセスの統制上の要点（いわゆるキーコントロール）に、自動化された I T に係る業務処理統制を選定していない（回避している）ことが多く（嶋矢（2020））、そのことについて従来より監査人から改善要求を受けていないのであれば（すなわち本稿でいう「通常の中小上場企業」であれば）、経営者評価文書の変更は不要と考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 2 3) I T に係る業務処理統制の評価の頻度について

**【変更内容】**

別紙 1 の 89 ページに以下の記述を追加した：

「この方法は、経営者において、I T 環境の変化を踏まえて慎重に判断され、必要に応じて監査人と協議して行われるべきものであり、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことに留意する。」

**【論点と私見】**

従来の理解の確認的な追記に過ぎない。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 2 4) 経営者との協議について

**【変更内容】**

別紙 1 の 110 ページに以下の記述を追加した：

「したがって、必要に応じて、以下の経営者との協議を行うことが適切である。

イ. 経営者による評価の計画段階における協議

通常、経営者は、評価計画の作成過程で内部統制の評価範囲を決定する。経営者との協議は、経営者が評価範囲を決定するまでに実施することが適切である。

ロ. 状況の変化等があった場合の協議

経営者との協議は、経営者による評価の計画段階に限定されない。監査人は、経営者による評価の計画段階で把握した事象や状況が変化した場合、あるいは新たな事実を発見した場合には、評価範囲の妥当性を検討し、経営者と協議することが適切である。

**【論点と私見】**

従来理解の確認的な追記に過ぎない。

**【経営者評価文書の変更の可否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

### 3.2. 改正内基報 1 号

#### 1) 改正作業の基本方針について

**【変更内容】**

以下の文言が追記された：

「5-7. 2023 年 7 月改正の本報告書は、2023 年 4 月に企業会計審議会から公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」の公表を受けたものである。

なお、2023 年 1 月の監査基準報告書 600「グループ監査における特別な考慮事項」の改正等を受けた所要の見直しも行っている。」

**【論点と私見】**

まず、内基 1 号の意義について確認する。基準及び実施基準には監査の内容も規定はされているが、その内容は概説的な内容に過ぎない。公認会計士の監査行為の尺度としての指針にはこれとは別に、J-SOX 導入時に監査・保証実務委員会報告第 82 号「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」が公表され、それが数次の改正を経て、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号「財務報告に係る内部統制の監査」となり現在に至っている。

他方、監基報 600 は、公認会計士による（J-SOX に係る監査ではなく）連結財務諸表監査において、連結財務諸表を構成する親会社及び関連会社の各決算書をどの程度監査するのかの指針であり、従来はタイトルが「グループ監査」であったものが、2023 年 1 月 18 日に改正されてタイトルも「グループ監査における特別な考慮事項」に変更されたものである。

このように、両者は、J-SOX 監査と財務諸表監査と分野は異なっているが、その監査意見の対象となる連結財務諸表を構成する重要な事業拠点又は重要なアサーション（又はそれに係る業務プロセス）を選定する点で機能する点で共通する。

そうすると、上の「改正を受けた所要の見直し」意味が、両指針の内容自体を近接させるくらいの見直しになるのか、または内基報 1 号の中で用いられる用語の意味を監基報新 600 での意味と一致させるところまでの見直しにすぎないのかが問題となるが、筆者は後者であると考え。

なぜなら、内基報 1 号はあくまで内部統制監査における指針であり、連結財務諸表監査における指針

であるところの新監基報 600 と中身の整合性をとる必要はないためである。

また、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号「財務報告に係る内部統制の監査」（公開草案）に対するコメントの概要及び対応について」の No.25 のコメントへの対応として「本改正案においては、評価範囲の検討の論点については原則として内部統制基準及び内部統制実施基準の改訂内容を踏まえた対応を行っております。監査基準報告書 600 の改正内容に関しては、財務諸表監査に言及している箇所について対応を行っております。」と記載されていることも筆者の考えに合致している<sup>(8)</sup>。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

2) 37 項

**【変更内容】**

以下の文言が追加された：

「監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用状況の評価の妥当性の検討に当たり、経営者による全社的な内部統制の評価において、不正リスクや経営者による内部統制の無視又は無効化のリスクが適切に考慮されているかどうか、また、リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直しているかどうかに留意する。」

**【論点と私見】**

この追加が全社的統制の評価項目を積極的に見直すところまで必要か否かが問題となるが、そこまでは要請されていないと考える。ポイントは「適時に見直している」＝必要があれば変更する、であり、必要がないという判断が妥当である限り、変更していないことは是認されると考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

3) 126-2 項

**【変更内容】**

改正実施基準で示されている、経営者による内部統制の無効化に関する内容が新設された。

**【論点と私見】**

財務諸表監査では従来からある理解であり、今回新設した趣旨は、内基報 1 号に監査人による判断の尺度として従来からあってしかるべき内容を、今回のタイミングで挿入した程度と考える。

**【経営者評価文書の変更の要否】**

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

4) 75 項、付録 7

**【変更内容】**

75 項には以下の文言が追加された：

「この検討（筆者注：経営者が決定した内部統制の評価範囲を決定した方法及びその根拠の合理性の検討）に当たっては、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠も必要に応じて、活用す

ることが適切である。内部統制評価の実施基準では、経営者は内部統制の評価範囲の決定に当たり、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範囲を決定するとされている（トップダウン型のリスク・アプローチ）。この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならないとされている（内部統制評価の実施基準 2. (2)参照)。」

また、以上の 75 項の後に、75-2 項、75-3 項（筆者注：開示すべき重要な不備識別された場合の事後的な対応）が追加された。

また、重要な事業拠点の選定方法に係る参考例として＜参考例 1＞が削除され、付録 7 の【設例 1】から【設例 5】が新設された。

#### 【論点と私見】

通常の中上場企業であれば、結果的には従来の評価範囲から変更はないと考えられる。

なお監査人の中には、一体監査を前提に、付録 7 を根拠に、業務プロセスの追加を求める監査法人も現れるかもしれないが、それを受け入れるか否か選択権は会社側にある点（一体監査上、それが必要であれば、監査人自らが統制評価をすれば足りる建付けになっている点）に留意する必要がある。

なおこの他に、76 項に、評価範囲の決定について監査人は経営者との協議を通じて指導的機能を発揮することが適切である旨が追記されたが、これも従来の実務上の扱いを明確化した以上の内容はないと判断する。

#### 【経営者評価文書の変更の要否】

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

### 5) 143-2 項（関連、165 項、182 項、183 項）

#### 【変更内容】

以下の 143-2 項が新設された：

「なお、IT に係る業務処理統制は、多くは自動化された IT に係る業務処理統制であるが、一部、IT システムに組み込まれていない手作業による IT に係る業務処理統制が存在している場合がある。一般的に、自動化された IT に係る業務処理統制は手作業による IT に係る業務処理統制よりも無効化が難しくなる。しかし、自動化された IT に係る業務処理統制であっても過信せずに、内部統制の無効化のリスクを完全に防ぐことは困難であるという視点を持つことが重要である。また、電子記録について変更の痕跡が残り難い場合には、内部統制の無効化が生じてもその発見が遅れることがある点についても留意することが重要である。」

#### 【論点と私見】

実施基準の改正内容を単純に踏襲しただけの内容である。(9)

#### 【経営者評価文書の変更の要否】

＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

6) 106-2 項 (関連 107 項)

【変更内容】

106-2 項が新設された。内容は以下のとおりである。

「個別に評価対象に追加する業務プロセスを選定する際の留意事項として、例えば、以下のような状況において、リスクが発生又は変化する可能性があることが例示されていることに留意する（内部統制評価の実施基準 2. (2)②ロ参照）。

- ・規制環境や経営環境の変化による競争力の変化
- ・新規雇用者
- ・情報システムの重要な変更
- ・事業の大幅で急速な拡大
- ・生産プロセス及び情報システムへの新技術の導入
- ・新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始
- ・リストラクチャリング
- ・海外事業の拡大又は買収
- ・新しい会計基準の適用や会計基準の改訂」

【論点と私見】

実施基準の改正内容を単純に踏襲しただけの内容である。

【経営者評価文書の変更の要否】

<変更不要のケース 2 >に該当すると考える。

7) 94 項

【変更内容】

94 項の前段を以下のように変更された：

「内部統制評価の実施基準では、全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要があるとされている（内部統制評価の実施基準 2.(2)①（注 2）参照）。全社的な内部統制に良好でない項目がある場合には、その評価結果を踏まえ、これに関連する事業拠点を重要な事業拠点として選定する方法や、当該良好でない項目の影響を受ける事業拠点の業務プロセスを追加する方法などが考えられる。監査人は、経営者が追加する重要な事業拠点や業務プロセスの選定に当たって、当該良好でない項目が財務報告に及ぼす影響を考慮しているかどうか留意する。」

【論点と私見】

全社的な内部統制のうち良好でない項目がある場合に当該項目に関連する事業拠点の追加方法の例示を追加した内容であるが、そもそも実務上、全社的な内部統制に不備は J-SOX 導入後 5 年前後までにはそれらを消し込んでいる企業がほとんどである。全社的な内部統制のいわゆる 42 項目は、抽象度が高い分、社内活動のうち何かしらかすっているものを帰着させて整備していたことが多く、それに対し監査人が積極的に不備と評価することは稀であった。「前年に開示すべき重要な不備が発生して、それが全社的な内部統制の項目のいずれかにヒットしていてその改善中」というレアな状況でもない限

り、そもそも全社的な内部統制の一部に不備があるという状況自体が稀である。

#### 【経営者評価文書の変更の要否】

全社的な内部統制に不備等がないようであれば、＜変更不要のケース 2＞に該当すると考える。

## 4. 考察の結果の要約

以上の考察の中の【経営者評価文書の変更の要否】は、いくつかの項目について若干の前提をおきつつも、＜変更不要のケース 1＞、＜変更不要のケース 2＞、＜変更不要のケース 3＞、又は該当なしのいずれかに分類整理された。

このことから、本稿での【前提①】から【前提③】を満たす、「通常の中小上場企業」の経営者評価文書に対する今回の J-SOX の改正の影響を要約すると以下のようにまとめることができる：

- ・今回の J-SOX の改正内容は、中小上場企業の経営者評価文書へ及ぼす影響という観点からは、経営者評価及び監査人による監査ともに、基本的に従来の内容を踏襲するものである。
- ・改正の内容の中には新規に採用した用語も散見されるが、本稿でいう通常の中小上場企業にあっては、そのうち自社に該当しないものを自社の経営者評価文書にわざわざ追加して取り込むことは基本的に不要であると考えられる。

## 5. 結び

本稿での「通常の中小上場企業」を満たす企業の中には、本稿での結論と同様に、自社の経営者評価文書を変更しないと整理する会社が少なくないと思料する。それ自体は余分な制度対応をしない点でリーズナブルであるが、その場合に危惧されるのが、嶋矢（2020）で指摘した、「一部の中小上場企業の経営者評価文書のうち業務プロセスに係る文書において、IT への対応が正確に落とし込まれていないという課題」を改善するきっかけもなくなってしまうことである。

この課題を改善するには監査人の内部統制監査のスキルの底辺を向上させる他はない。具体的には、①中小上場会社の内部統制監査を担っている監査人、特に中小規模の監査法人が、監査時間を割いて、経営者評価文書の中にある不正確・不十分な点を洗い出し、その改善に取り組む、②日本公認会計士協会の品質管理レビューで、一体監査の調書のレビューに時間を割いて、その指導を通じて監査人の内部統制監査のスキルの底辺を向上させる、の 2 点が実行されることが必要と考えるが、現状、各当事者にそのような動きは見られない。

中小規模の監査法人にとっては、今後の監査実務において、①拡大される倫理規則への対応、②監査法人のガバナンス・コードの受入対応を中心とした、上場監査事務所としての品質管理への対応、③改正リース基準への対応、④サステナビリティ開示への対応、といった新規対応が予定されている。その中で J-SOX にどれだけの監査時間を割けるのか、懐疑的にならざるを得ない。

このような環境の中で、今回の J-SOX の制度改正に対して、単に監査のルールの変更だけで済ませるのか、それとも運用面での指導的機能を発揮するところまで踏み込んだ本気の対応までするのか、日本公認会計士協会の取り組みが問われているのではないかと考える。

(脚注)

(1) 例えば以下の解説記事がある：

デロイトトーマツグループ「実施基準の改訂を踏まえた内部統制の効率化・高度化」

<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/risk/solutions/or/kaitei-jsox.html>

有限責任 あずさ監査法人「内部統制報告制度（いわゆる J-SOX）の最新実務動向～ 中長期的課題を考慮した検討アプローチ例～」

<https://kpmg.com/jp/ja/home/insights/2024/09/internal-control-reporting-trends-202409.html>

(2) 例えば以下の議論がある：

会計・監査ジャーナル No.834「価値創造に貢献する内部監査～戦略に貢献する内部監査への進化と提言（2024 年 7 月）について」、公益財団法人日本内部監査研究所「内部監査の将来について考える研究会」

会計・監査ジャーナル No.834「サステナビリティ報告に係る有効な内部統制の実現に向けて」、橋本尚

(3) なお以下のものは本稿での考察の対象外とした：

(ア) 内部統制の Q & A（最終改正令和 5 年 8 月 31 日）、内部統制報告制度に関する事例集（最終改正令和 5 年 8 月）

【対象外とした理由】今回の改正では、開示すべき重要な不備について拡充されているが、それ以外の部分は、字句の修正・整理や、従来の内容を踏襲した添削が主であり、経営者評価文書の変更の要否に係る論点はないと判断したためである。

(イ) 品質管理レビュー基本方針（2023 年度～2025 年度）（2023 年 6 月 19 日、日本公認会計士協会、品質管理委員会）

[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/0-30-0-1a-20230627.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-30-0-1a-20230627.pdf)

【対象外とした理由】通読して、本稿の目的とする、経営者評価文書の変更の要否に直接間接に関連する論点はないと判断したためである。

(ウ) 2024 年度品質管理レビュー方針

[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/0-30-0-2-20240628.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-30-0-2-20240628.pdf)

【対象外とした理由】「II 監査業務における品質管理」において、本稿の目的とする、経営者評価文書の変更の要否に直接間接に関連する論点はないと判断したためである。

(4) なお、財務報告内部統制監査基準報告書第 1 号「財務報告に係る内部統制の監査」については本稿の執筆時点で次の改正（2024 年 4 月 18 日）が最新改正として公表されているが、その本旨は「2024 年 4 月改正の本報告書は、2022 年 10 月の監査基準報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の改正の公表を受けたものである」とあり（同 5-8）、当該改正部分の内容も本稿の考察目的である経営者評価文書の変更等に影響を与える内容のものではないと判断し、考察の対

象外とした。

(5) しかし実際問題としては、会社自身以上にリスクを把握している監査人は実際には稀であろう。

J-SOXは日本公認会計士協会の品質管理レビューで議論されることが稀である事情もあることから、一部の中小監査法人の中には、J-SOX監査と旧四半期レビューは最低限の客先対応しからない（実質的にJ-SOX監査はスルー）というスタンスのところもあるようである。

またその気があっても最近のトピックである監査人の交代を経て監査契約の経過年数が少ない監査人では、会社以上にリスクを把握していることを期待することは難しいであろう。

(6) もっともそれは「逆に、従来の『ITへの対応』の文書内容があるべき内容からズレていた、不備があった、のではないか？」ともいえるのであるが、それを正しい内容へ改善することと今回の制度改正へ対応することとは次元が異なる話であるので、本稿では立ち入らない。

(7) 同じ内容が以下に規定されている：

実施基準Ⅱ3(3)④=a「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、サンプル件数を減らし、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。」

(8) そしてその具体的な箇所としては、内基報1号の89-2項について、「重要な事業拠点」と「重要な構成単位」の関係に関する記述を全面的に改訂している。具体的には以下のとおりである：

(改訂前)

89-2. 本報告書における「重要な事業拠点」と監査基準報告書 600 第8項(13)①におけるグループに対する個別の財務的重要性を有する重要な構成単位（以下「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」という。）とは、その選定を主体的に行うのが経営者であるか監査人であるかといった相違点があり、その選定方法も異なる場合があるため、両者は必ずしも一致するものではない。

例えば、経営者が連結ベースの売上高のおおむね3分の2を占める事業拠点を「重要な事業拠点」として選定する一方で、監査人はグループ財務諸表の売上高以外の財務指標（これには、グループ財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益等が含まれる。）の15%を超過する構成単位を「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」として識別する場合もあり、両者は必ずしも一致するものではない。ただし、両者は重要な虚偽表示リスクを潜在的に有するという点では共通するため、監査人は一体監査の効果的かつ効率的な実施の観点から、両者の関係には留意が必要となる。例えば、監査人は、経営者がグループ内の中核会社として「特に重要な事業拠点」として選定した事業拠点がある場合には、それを「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」として識別する必要がないかについて検討することが考えられる。

(改訂後)

89-2. 本報告書における「重要な事業拠点」は、リスク・アプローチの観点から評価対象とされた事業拠点である。財務諸表監査ではアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に基づいて、監査の作業を実施する構成単位に対してリスク対応手続を実施する。一方、内部統制監査では経営者が内部統制評価基準に従って重要な事業拠点を選定し、選定した事業拠点における業務プロセスに対して内部統制監査手続を実施することになる。ただし、両者は重要な虚偽表示リスクを

潜在的に有するという点では共通するため、両者の評価対象の決定手法は異なるものの、監査人は一体監査の効果的かつ効率的な実施の観点から、両者の関係には留意が必要となる。

(9) なお嶋矢(2020)でJ-SOXの実務上の課題として指摘しているが、実際の中小上場企業の経営者評価文書におけるキーコントロールの選定上、自動化されたITに係る業務処理統制の選定が回避されているにもかかわらず、これを無条件に適正とする監査実務が、一部の中小規模の監査法人において散見される。

(参考文献)

嶋矢(2020):LEC会計大学院紀要 第17号、「AI監査の時代の前に考える「ITに関する監査」の実務上の課題」、嶋矢剛