

## S t e p 3

### 内部統制の有効性の評価基準を定める

- 3. 1 内部統制上の不備
- 3. 2 キーコントロールの選定方針
- 3. 3 サンプルング方針
- 3. 4 専門家の業務の利用

## Step 3：内部統制の有効性の評価基準を定める

### (1) Step 3の目的

Step 3においては、内部統制の有効性の評価基準を定めることを目的としている。

### (2) Step 3の必要性

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。

このため、

### (3) Step 3の構成

#### 3. 1 内部統制上の不備

3. 1. 1 内部統制上の不備に関する判断指針

3. 1. 2 重要な欠陥の判断指針

3. 1. 3 重要な欠陥の金額的重要性算定表

#### 3. 2 キーコントロールの選定方針

#### 3. 3 サンプルング方針

3. 3. 1 サンプルング基本方針

3. 3. 2 サンプル数の決定方針

#### 3. 4 専門家の業務の利用

3. 4. 1 専門家の業務の利用に関する基本方針

3. 4. 2 専門家の業務の利用

### ■ 3. 1 内部統制上の不備 ■

#### (1) 記載内容

内部統制上の不備の考え方について整理を実施する。

#### (2) テンプレート記載項目

### ■■ 3. 1. 1 内部統制上の不備に関する判断指針 ■■

#### テンプレート：内部統制上の不備に関する判断指針

##### I. 内部統制上の不備の分類①

内部統制上の不備は、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、又は運用上の誤りが多い、あるいは内部統制を実施するものが統制内容や目的を正しく理解していない等の運用の不備からなる。

内部統制の整備上の不備と、運用上の不備を定義し、状況による分類を実施する。

##### II. 内部統制上の不備の分類②

内部統制上の不備は、意図された内部統制は機能していたものの、証跡が残っていないなど形式的な不備と、内部統制が存在していない、意図された内部統制が機能していないなど、実質的に内部統制が機能していない場合の不備に区分される。

内部統制の形式的な不備と、実質的な不備を定義し、本質による分類を実施する。

##### III. 内部統制上の不備の判断指針

内部統制上の不備として取り扱うものの判断指針を明示する。内部統制上の不備の判断は、実質的に内部統制が機能していたか否かで判断を行うことが有用である。

上記 I・II による分類に基づいて、何を内部統制上の不備として取り扱うかを決定する。

##### IV. 内部統制上の不備の留意点

内部統制上の不備を判断する場合における留意点を取りまとめる。

内部統制の不備は単独で、又は複数合わさって、一般に公正妥当と認められる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記録、処理及び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ことに留意する。

### ■■ 3. 1. 2 重要な欠陥の判断指針 ■■

## テンプレート：重要な欠陥の判断指針

### **I. 重要な欠陥の定義**

重要な欠陥の定義を定める。例えば、下記のように定義する。

- ① 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高いものをいう旨
- ② 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旨
- ③ 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旨

### **II. 金額的な重要性の判断指針**

金額的な重要性は、連結総資産、連結売上高、連結税引き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。

このため、金額的な重要性の判断指針を有効性の評価基準として定める必要がある。

まず、金額的な重要性算定の基礎に関する方針をまとめる。金額的な重要性は、例えば、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重要性との関連に留意する必要がある。

このため、例えば下記のような事項を記載する。

- ① 金額的な重要性の算定に用いる基礎指標
- ② 基礎指標に対する比率の設定
- ③ 過去実績等を用いて平均して算定する場合には、その旨

次に、金額的な重要性算定の留意点をまとめる。

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。

また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合には、それを勘案して、(連結税引前利益の)例えば5%ではなく、必要に応じて比率の修正を行うことや連結税引前利益において特殊要因等を除外することは、財務諸表監査などにおいてもあることと承知しており、そのような場合には、財務諸表監査における金額的重要性との関連等を踏まえつつ、必要に応じて監査人と協議して、適切に判断されることが適当である。

## Step 3 : 内部統制の有効性の評価基準を定める

このため、例えば下記のような事項を記載する。

- ① 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旨
- ② 例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合には、それを勘案して、(連結税引前利益の) 例えば5%ではなく、必要に応じて比率の修正を行うことや連結税引前利益において特殊要因等を除外する旨

### Ⅲ. 質的な重要性の判断指針

質的な重要性は、例えば、上場廃止基準や財務制限状況に関わる記載項目などが投資判断に与える影響の程度や、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が財務報告の信頼性に与える影響の程度で判断する。

なお、質的な重要性がある内部統制上の不備がある場合には、重要な欠陥が存在するとの判断を行うこととなる。

### ■ 3. 2 キーコントロールの選定方針 ■

#### (1) 記載内容

キーコントロールとは、財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点であり、虚偽記載の発生するリスクを低減するために中心的な役割を果たす内部統制をいう。すなわち、重要なリスクに対するコントロールの中で、中心的役割を果たすコントロールといえる。

通常、このキーコントロールが、内部統制の運用評価においてテストされる項目となる。

リスクコントロールマトリックス（以下、「RCM」という。）における、統制活動の記載は、整備状況の評価を考慮し、運用評価の対象とするべきコントロール（以下「キーコントロール」という。）以外のコントロールについても記載している。このため、RCMよりキーコントロールの選定を行う必要がある。

#### (2) テンプレート記載項目

### テンプレート：キーコントロールの選定方針

#### I. キーコントロールの選定基本方針

キーコントロール選定の基本方針を定める。キーコントロールを識別する方法に、画一的な基準はなく、重要な虚偽記載の発生するリスクを十分に低減できるように識別する。客観的な識別基準を確立するのが困難であり主観が入る可能性もあり、例えば以下に掲げる観点から識別方針を定めておくことが望ましい。

- ① 重要なリスクを低減することができると考えられるコントロールを選定
- ② 複数あるコントロールのうち、最も強力と考えられるコントロールを選定
- ③ 複数のリスクを低減することができると考えられるコントロールを選定

#### II. キーコントロールの判断指針

上記 I のキーコントロールの選定基本方針に基づいて、具体的なキーコントロールの判断指針を定める。例えば以下に掲げる事項を記載する。

- ① 重要なリスクを低減することができると考えられるコントロールを選定
  - i 会計数値に直結する統制か否か
  - ii リスクが高い項目に対する統制か否か
- ② 複数あるコントロールのうち、最も強力と考えられるコントロールを選定
  - i 統制活動として強力か否か（この統制がないと誤る可能性が高いか）

### Step 3 : 内部統制の有効性の評価基準を定める

- ii 他部署に報告する前の最終的な統制か否か
- ③ 複数のリスクを低減することができると考えられるコントロールを選定
  - i 複数のリスクをカバーしているか否か

### ■ 3. 3 サンプルング方針 ■

#### (1) 記載内容

内部統制の運用状況の評価に際して、経営者は、原則としてサンプルングにより十分かつ適切な証拠を入手する。

このため、サンプルングの方針について定める必要がある。

#### (2) テンプレート記載項目

### ■■ 3. 3. 1 サンプルング基本方針 ■■

#### テンプレート：サンプルング基本方針

#### I. サンプルング方法

サンプルングの方法には、統計的サンプルングと非統計的サンプルングがある。

統計的サンプルングは、①サンプルの抽出に無作為抽出法を用い、②サンプルの結果に基づく母集団に関する結論を出すに当たって確率論の考え方を用いる方法になる。

上記統計的サンプルングの要件を満たしていないサンプルング手法は、非統計的サンプルングに分類される。

サンプルング方法として、統計的サンプルングないし非統計的サンプルングを用いる旨を記載する。

#### II. サンプルング対象期間

サンプルングの対象として、必要となる内部統制の運用期間についての方針を記載する。一般的には、サンプルング対象として、3カ月以上の内部統制の運用が求められる。

なお、やむを得ない事情等で、上記3カ月の運用期間が取れない場合においては、これより少ない運用期間をサンプルング対象期間とすることができる旨の記載を行っておくことが望ましい。

#### III. 統計的サンプルング方針

統計的なサンプルングの方針について定める。統計的なサンプルング方針としては、例えば以下の内容等を記載する。

##### ① 統計的サンプルングの前提条件

統計的サンプルングは、ある程度の大きさの母集団を前提として実施される。このため、統計的サンプルングを用いることができる場合について、方針を記載する。なお、概ね母

集団が5,000件以上の場合に統計的サンプリングを用いることができるものとされている。

② 信頼度

信頼度とは、「100%-サンプリングリスク」で算定される、サンプルが母集団の特性を正確に反映している精度を表している。

ここで、サンプリングリスクとは、サンプルの抽出行為に起因するリスクであり、抽出したサンプルが母集団の特性を正確に反映しないために、評価者が母集団について誤った結論を形成するリスクという。

このサンプリングリスクを低くするほど、つまり、信頼度の精度を高くするほど、サンプル数は増加する関係にある。

一般的には、サンプリングリスク10%以下、すなわち信頼度90%以上で設定がされる。

③ 許容誤謬率

許容誤謬率とは、評価者が受け入れることのできる内部統制からの逸脱率をいう。すなわち、評価者が受け入れることのできる最大の逸脱率をいい、内部統制評価によって推定された内部統制の誤謬率が許容誤謬率を下回っていると判断される場合には、母集団に関する特性(内部統制の有効性)が確かめられたと考えることができる。

なお、この許容誤謬率を低くするほど、サンプル件数は増加する関係にある。

一般的には、許容誤謬率は9%以下に設定がなされる。

④ 予想誤謬率

予想誤謬率とは、評価者が母集団の中に存在すると予想する所定の内部統制からの逸脱率をいう。予想誤謬率は、抽出するサンプル数に直接的な影響を与え、予想誤謬率が高くなるほど、サンプル数は増加する関係にある。

一般的には、内部統制の整備状況の評価の結果、内部統制が有効に機能している前提で運用評価が実施されるため、0%に設定がなされる。

#### IV. 非統計的サンプリング方針

非統計的なサンプリングの方針について定める。統計的なサンプリングの要件を満たさないものは、非統計的サンプリングとしてサンプリングを実施することとなる。

非統計的サンプリングは、下記のいずれかの方法ないし、下記のサンプリング方法の組合せにより実施する。

① 無作為抽出によるサンプリング

i ランダムサンプリング

- ii 等間隔サンプリング
- ② 日付によるサンプリング
- ③ 紙媒体のサンプリング

### ■■ 3. 3. 2 サンプル数の決定方針 ■■

#### テンプレート：サンプル数の決定方針

##### I. 前提条件

サンプル数決定にあたっての前提条件を記載する。一般的にサンプル数は、下記にあげる事項に影響される。

- ① 統制の種類
- ② 統制の頻度
- ③ サンプリング方法

##### II. 統制の種類

統制の種類としては、例えば下記に掲げる事項に区分する。

- ① 手作業による統制  
人手によるマニュアル統制をいう。
- ② アプリケーション統制（自動化された統制）  
ITによる自動化された統制をいう。
- ③ ①②の混合型統制

混合型統制に関しては、①手作業による統制、②アプリケーション統制の混合型の統制であり、どちらに依拠する程度が重要かにより、最終的には上記①②のどちらの区分に準ずるものであるかを判断する。

##### III. 統制の頻度

統制の頻度としては、例えば下記に掲げる事項に区分する。当該区分は整備状況評価手続における評価状況及び運用評価手続における母集団の設定の状況より最終的に判断を行う。

- ① 日次で複数回の実施・・・年間 250 回以上
- ② 日次で実施・・・・・・年間 約 200 回～250 回
- ③ 週次で実施・・・・・・年間 約 52 回
- ④ 月次で実施・・・・・・年間 約 12 回
- ⑤ 四半期で実施・・・・・・年間 約 4 回
- ⑥ 年度で実施・・・・・・年間 約 1 回

#### IV. サンプル数の決定方針

サンプル数の決定方針を、統計的サンプリング・非統計的サンプリングに区分して記載する。

統計的サンプリングの場合には、信頼度・許容誤謬率・予想誤謬率によりサンプル数が決定される（A I C P Aの運用評価手続のための統計的サンプル数表）。

非統計的サンプリングの場合には、手作業による統制・アプリケーション統制に区分し、統制の頻度別にサンプル数を決定する。

アプリケーション統制については、I T全般統制が有効な場合には、通常1件となる。

また、統制の頻度が各区分の間に該当する場合が考えられる。この場合には、上位の統制の頻度によるサンプル数による場合と、上位の統制の頻度におけるサンプル数と母集団の10%を比較し、少ない方をもってサンプル数を決定する場合が考えられる。このため、統制頻度が各区分の間の場合の対応方針を記載する。

### ■ 3. 4 専門家の業務の利用 ■

#### (1) 記載内容

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。

このため、専門家の業務の利用に関する基本方針を定め、専門家の業務の利用に関する取りまとめ項目をまとめる。

なお、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り、評価結果の最終的な責任は経営者が負う。

#### (2) テンプレート記載項目

### ■■ 3. 4. 1 専門家の業務の利用に関する基本方針 ■■

#### テンプレート：専門家の業務の利用に関する基本方針

##### I. 専門家の業務の利用方針

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旨の記載を行う。

##### II. 専門家の業務の利用に関する責任

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り、評価結果の最終的な責任は経営者が負う。このため、その旨記載する。

##### III. 専門家の業務の利用に関する留意事項

専門家の業務の利用に関する留意事項を記載する。例えば以下のような事項があげられる。

- ① 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
- ② 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、サンプル件数等の基本的要件を明確にすること
- ③ 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
- ④ 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

- ⑤ 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

### ■ ■ 3. 4. 2 専門家の業務の利用 ■ ■

#### テンプレート：専門家の業務の利用

##### **I. 専門家に関する基本情報**

専門家に関する基本情報として、財務報告に係る内部統制の評価作業の一部を委託する専門家の概要を記載する。例えば以下の事項があげられる。

- ① 利用する専門家の属している会社名
- ② 専門家の氏名
- ③ 専門家の専門分野の概略

##### **II. 専門家としての必要な知識と経験**

利用する専門家について、専門家としての必要な知識と経験があると判断した根拠を記載する。専門家の保有資格や略歴等を検討し、最終的に必要な知識と経験があるか否かを判断する。

##### **III. 専門家に業務を依頼する具体的内容**

専門家に業務を依頼する具体的な内容について記載する。業務を依頼する際に必要となる記載項目としては、例えば以下の事項があげられる。

- ① 評価範囲に関する事項
- ② 評価手続の具体的内容
- ③ 評価対象期間に関する事項
- ④ サンプル件数に関する事項

##### **IV. 専門家からの報告に盛り込まれる事項**

専門家からの報告に盛り込まれるべき事項について記載する。必要となる記載項目としては、例えば以下の事項があげられる。

- ① 依頼した業務の評価結果
- ② 内部統制の基本的計画・方針と異なる事象を検出した場合には、その内容
- ③ 内部統制上の不備が検出された場合には、不備の内容

##### **V. 進捗状況の定期的な確認**

専門家の業務の実施についての進捗状況の定期的な確認方法を記載する。

##### **VI. 専門家が実施した業務結果の内容確認**

専門家が実施した業務結果の内容を確認した結論を記載する。

## **Ⅶ. 専門家が実施した業務結果の利用の有無**

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の結論を記載する。専門家を利用して評価を実施した場合においても、評価結果の最終的な責任は経営者が負う。このため、専門家が実施した業務結果を経営者評価の結果として利用するか否かについての結論を記載する。