

【（一社）監査懇話会監査実務研究会（2022年9月28日）発表資料（HP掲載版）】

監査役の内部監査部門、会計監査人及び財務報告に係る内部統制との関わりについて

（株）ロジネットジャパン
（前）常勤監査役 西川 健

会社の概要

業種：国内総合物流事業、旅行業（ClubGets）、ペットボトル水製造販売事業等
本社所在地：北海道札幌市 設立：1949年 上場：札幌証券取引所 資本金：10億円
グループ企業数 19社のホールディングカンパニーで連結売上：680億円
連結中核3社：札幌通運(株)（本社札幌市）、(株)ロジネットジャパン東日本（本社東京都中央区）、(株)ロジネットジャパン西日本（本社大阪市）
機関設計：取締役会（9名中社外3名）＋監査役会（3名中社外2名）＋会計監査人
会計監査人：1961年～2021年有限責任監査法人トーマツ、2021年～アーク有限責任監査法人 社員数：2297名（うち平均臨時雇用者数517名）株主上位3社：北海道マツダ販売(株)6.203% (株)北洋銀行 4.893% (株)北海道銀行 4.880% 決算期：3月

創業70年で1962昭和37年に札幌証券上場した札幌通運母体の企業グループ19社（3社買収後の組織再編結果）のホールディングカンパニー。LNJとしては18期目。17期の連結売上は680億円、経常利益は35億円。会計区分での管理による事業所は120箇所超で全国展開している総合物流企業。数千社の顧客を擁しており、アマゾン、コストコ、アスクル、ファーストリテイリングなども大口顧客。非同族・独立系（実質的な創業者広西小一郎氏が、亡くなる前年の1990年に全所有株等私財10億円を公益財団に寄付）。

自己紹介

国土交通省に34年間勤務後、個人的な縁で2014年に当社に入社。以後、特別顧問、(株)ロジネットジャパン西日本社長1年の後、2018年6月から(株)ロジネットジャパン常勤監査役（100%出資子会社・孫会社8社監査役兼務）、2022年6月任期満了で退任し、現在は同社特別顧問。

出身は大阪府北摂地域、中高は京都のミッション系私立の洛星、大学から東京。1979年運輸省入省後、自動車、海運、物流、空港経営、鉄道、国鉄改革関係、観光、環境、安全、海上労働、土地政策、税制、国際交渉、危機管理、IT等の分野の仕事をした。東京以外の勤務地は、仙台、LA、パリ、大阪、札幌で、LAはUCLAビジネススクール留学(会計・財務専攻)、パリは国際機関OECD（経済協力開発機構）勤務。その他の経歴として、査読論文・著作、関西大学客員教授、運輸政策研究所招聘研究員、(株)デンソーアイティラボラトリ顧問、(一社)日本創造経営協会特別顧問(現任)など。

【お問い合わせ先：nishikawatakeshi@gmail.com 又は QZD14015@nifty.ne.jp】

1. 監査役の4年間の振り返り（総括）

- ・ 他社の監査役の方々との情報交換等を通じて、監査役の仕事の仕方は、会社ごと、さらには社内での立ち位置によって異なることを認識。私の場合は、前任者と前任者が、生え抜きの元副社長と元専務で経理・情報システム畑の方であり、会社の内情に詳しく、全てご自分で監査できたため、会計監査人及び内部監査部門とは少し距離があった。私としては、この方々と同様のことができなかったのも、自ずと異なるアプローチをとった。
- ・ 国交省から出向した関西国際空港（株）・独立行政法人LJNO（日本政府観光局）及び当社子会社に在職していた間に経営管理の仕事はしたものの、自ら会計処理を行ったことが無かったが、監査役になってからは、会社のすべての帳票等を閲覧し、さらに財務報告に係る内部統制報告制度のための業務プロセス記述書を整備したことで、会社の経理の仕組みがよく理解できた。また、監査法人と頻繁に協議したことから会計処理・開示及び監査の実務についての理解が深まった。
- ・ 4年間を通して取り組んだ大きな課題は、組織としてのリスクマネジメント力の向上と、財務報告に係る内部統制報告制度の抜本的改革だった。
- ・ 現場の往査を頻繁に行ったことから、現場の実情が経営判断に反映されるように進言したが、これは監査役の重要な役割の一つであると認識。
- ・ 監査役には、代表取締役以下執行部と会計監査人とのコミュニケーション橋渡し役・行司役として両サイドへ意見具申して改善を図る役割が期待されると思料。
- ・ 公認会計士は企業会計の保守主義（安全性）の原則に則って、会計指導・監査を行うので、基本的に安全サイドに立つ傾向があるが、特にイレギュラーな事態においては安全サイドに立ちすぎて経営の効率性と対立することがある。このようなときに、監査役には、会計監査人に対して事態の状況の本質を説明するなどして「効率的な監査」を行うよう助言・説得する役割があると思料。
- ・ 監査役は会計の専門家でなくとも、最小限の会計理論を知っていれば、後は、監査役であれば当然に備えている論理的思考力と会社業務についての知識があれば、監査法人の公認会計士と対等に議論できる。監査役がどうしても理解できない程度の説明しかできない公認会計士は、専門家としての能力に疑問。
- ・ 執行の結果だけ監査するスタンスでは、執行側に手戻りを求めることになる場合もあるので、監査役として又は個人として有する知見に基づき、執行側が検討中の段階において助言を行うなど、いわば「予防的監査」・「執行に寄り添う監査」にも努めた。

毎月開催される経営会議で、執行側で取り組んでいる課題・事項等が説明されるので、会議後に担当取締役・執行役員・部長・課長に詳細を聴取した。その段階で、有益な助言があれば、担当取締役以下にメールを送るなどした。また、執行側の人たちとは、日常的に電話や面談でコミュニケーションをとっていたので、その結果必要があれば同様のことをしていた。これにより、仮に事前に助言していなかったなら、事後の指摘で手戻りになっただろうと考えられることが幾度もあった。但し、代表取締役がこだわって頑なに固執している事案で、担当取締役との協議さらには代表取締役との直接協議でも修正できず、監査役会・取締役会で発言しなければならないことも幾度かあったが、内部統制の観点に立った

私の指摘が経営判断に優位したことがあった（代表取締役には不満が残ったかも。）。

- ・ ISO 認証を積極的に取得している会社などと違って、通常業務の手順書の整備や見えない組織知・経験知の文書化の取り組みができていないところがあったので、監査活動の一環として社内に蓄積されたノウハウなどの文書化を進めた（後述の、リスクアプローチの導入、財務報告に係る内部統制の業務プロセス記述書の整備等）。
- ・ 財務報告に係る内部統制報告制度が形骸化していたことを問題として、その抜本的改革を完遂したが、肝となるのは次のことである。

企業会計審議会の定める「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」は、あくまで公認会計士が内部統制監査を実施するための基準であって、会社が本来自主的に構築・整備・運用する内部統制の規範としては不適當である。

会社にとって大事なものは、取引の実在性・合理性・妥当性・網羅性などが現場で複数人によりダブルチェックされ、システムにデータ入力されるときに同じくダブルチェックされ、管理者による承認の時に、これらダブルチェックが履行されているか、異常値がないかサンプリングチェックして確認することであり、このプロセスは会計事務だけでなくすべての業務についてあてはまることと言える。

2. 監査役としてのイニシャティブと会計監査人との情報共有・連携

- 三様監査の連携が効果的に機能するよう（いわば「組織的監査」）、常勤監査役は三様監査の要の役割として、会計監査人と内部監査部門とコミュニケーションを密に（飲み会等も）。
- 会計監査人から監査役への報告・情報提供を徹底するよう要請（前任の監査役の時に問題があったため）。
- 監査役は、経営者ディスカッションには立ち会わないが、そこで取り上げられる事項については、まずは監査役に情報を入れるよう要請し、社内での対応に遺漏がないようにした。
- 四半期毎の期首と期中に、経理担当取締役以下経理担当スタッフと常勤監査役が、監査法人のパートナー及び主任と、課題・論点等について協議することとした。これは、監査役2年目の期末決算で、組織再編等があったことから、監査報告提出期日が守れない（決算承認取締役会に間に合わない）可能性が発生したことから改善したこと。なお、その翌期以降は私の提案もあり、決算短信発表取締役会と決算承認取締役会を分離してGW中に余裕を持てるようにした。
- 四半期決算毎に、監査法人のパートナー及び主任に監査役会に出席を求め、監査結果報告を聴取。
- 適宜、会計監査人監査立会いを行ったが、とりわけ内部統制監査には時間をかけた（これが当社の財務報告に係る内部統制報告制度のための自己点検ツールの徹底した見直しと整備に結実した）。
- 監査役として得ている会社のリスク情報を会計監査人と共有。特に、業務監査に係る監査調書は、監査役会に報告し、議事録に添付しているので、監査法人は、議事録閲覧時に監査調書の閲覧もできる。

会社における管理面での弱点などリスクが大きいと考えられる情報を踏まえて、会計監査人が会計財務データや関連書類を監査すると、問題があれば発見しやすくなると考える。また、内部統制の全社統制評価項目は監査役の日常の業務監査結果を参照しなければ評価が難しいと思料。監査役の業務監査があってこそその会計監査人の相当な監査が可能と言えるのではないかと。しかし、トーマツは、当職からの提案にもかかわらず、議事録の本体部分だけの提出を求めるだけで、添付資料を求めることがなかった（果たして、全社統制評価を適切に行っていたと言えるか疑問。）。アーク監査法人は、監査役会議事録及び添付資料（監査役監査調書の報告を含む）を丁寧に閲覧している。

- 内部監査部門との緊密な連携

当社の内部監査規定には、内部監査部門は代表取締役と併せて監査役にも報告することと監査役と協力することが定められている。

内部監査部門の監査報告は常勤監査役にアクセス権がある共有フォルダーに格納。

内部監査部門（部門長は経理畑の部長級の女性、課長と担当者併せて3人）と当職との間では、頻繁に電話等で情報交換。

内部監査部門の監査計画は、社長承認前に常勤監査役と協議。
内部監査部門と連携して業務監査を実施。特に、監査役1年目と2年目は、できる限り内部監査部門の監査日程と調整して往査した。

監査役監査と内部監査との決定的な違いは、内部監査は社長の指揮下で会社の定めたルール of 順守状況のチェックであるが、監査役監査は会社全体のガバナンスのための仕組みの構築・運営を突き詰めて考えるためのサンプリング調査である点と史料。

- ・ 三様監査の連携強化の一環として期首の監査役会において、監査役・会計監査人・内部監査の各々の監査計画について三者間で情報共有を行うこととした。
- ・ 財務報告に係る内部統制報告制度のための自己点検ツール（業務プロセス記述書・フローチャート・自己評価及び改善報告書）を整備したことを契機に、内部監査部門が内部統制監査のサンプリング抽出の一部を担うことにした（当期から）。併せて、アーク監査法人に監査サンプルの採取が期末間に集中しないように、期中の内部統制監査での採取サンプルも活用するように、既定の監査サンプル採取基準も踏まえて、新たなサンプル採取計画を策定するように求めた（当期から実施）。これにより、監査法人の監査業務の効率化が図られ、監査費用の抑制効果も期待できる。

内部統制評価に当たって、監査法人は、内部監査部門が一定数（25件以上）のサンプルのウォークスルーを行ったことに依拠する会社が多いと聞いた。しかし、当社においては、内部統制の形骸化を防ぐため、監査法人には内部監査部門の評価に依拠せず、独自に評価するよう求めた。但し、内部監査部門は監査法人のサポートの役割を担うこととした。

- ・ **内部通報**
全ての内部通報事案は、常勤監査役に報告され、対処方針について意見するか、役員が関係する事案では自ら調査することもある。

内部通報の多くは的外れか個人的思い込みだが、それらの中にも組織の病理の要因が隠されていることもあるので、担当者任せにするのは良くない。監査役として研ぎ澄まされたリスク認識力を持って対処方針を提案することが適切。調査結果を、適宜、監査法人と内部監査部門に情報提供。

なお、年間通報件数は、従業員数の1～2%程度が相場と聞くが、当社では2000人強の従業員数で年間10件程度であった。

3. リスクアプローチによる監査

- 監査法人の「リスクアプローチ」と会社経営における「リスクアプローチ」は異なる。監査法人の監査は、そもそも標本調査手法による監査結果の一定の信頼率を確保する手続きであり、それを効率的に行うためのアプローチである。会社経営におけるリスクアプローチは、役員が善管注意義務違反を問われないように、効率的にリスクを極小化するためのアプローチであり、検定理論での信頼率の考えによることなく、組織管理として全部門・全部署をカバーする内部統制を整備し効率的に運用することが求められる。

- 内部監査そのものも監査役監査の対象

内部監査では、年間監査計画に従い全事業所の帳票・記録類のチェックを行うこととしており、内部監査に同行して自分もやってみたところ、監査の効率性の観点からはメリハリがないと考えた。業容拡大に伴い事業所数が増加しているが内部監査部門の人員は3人のままであるため、リスクアプローチの徹底などにより、効率的かつ有効な監査の実施の必要性を認識。

120箇所超の事業所のリスクアセスメントを30項目点検で行う。本社（財務部門、現業管理部門）、内部監査部門、監査役共同で評価。

優先監査対象事業所の選定と、重点チェック事項の特定に反映する。

- リスクマネジメント及びコンプライアンスのPDCA（毎月180項目のリスクチェックシート《当社独自のノウハウとして社外秘扱い》で事業所自己点検実施、内部監査、監査役監査でチェック）

事業所におけるリスクチェックリストの作成に当たっては、法令や取引関係に係るルール of 遵守事項、既往の注意喚起等の通達類の指摘、内部監査・監査役監査で指摘した事項等およそ想定されるリスクを網羅するように収集して、内部監査部門にて整理してリスト化した。事項ごとのチェック回答は、○△×の3段階にして、完ぺきとは言えないが概ねできており改善の余地があるのは△とすること。これで、回答者もよく考えて正直に回答する。

毎月初旬に、各事業所において、各部署の担当者が自分の担当関係事項の回答を記入して、管理者が全体を取りまとめ、回答結果コピーを、各部署の掲示板に掲示した上で、内部監査部門に送付（監査役共有）する。監査役及び内部監査部門においてリスクマネジメント・コンプライアンス状況を把握し、優先付けして監査する。内部監査部門及び監査役の監査の際に、チェックリストの回答状況を見ながら、管理者から具体的な実情をヒアリングし、適宜指導助言を行う。ヒアリングの結果、事項の記述を手直した方が良いと考えれば、内部監査部門で修正する。

毎月提出することは定着した（全部署からの提出が揃うまでは1年ほどかかった。）。社内でこのリスクチェックリストの意義が評価されて、リストに記載されていないリスクが顕在化したら、新たに事項を追加することも行われている（スタート時点では事項は170弱だった。）。また、JSOXの整備は大幅に改めたので、従前の財務報告に係る内部統制関係のチェック事項の記述は新たな方式を踏まえて書き換えた。

各部署の管理者からは、このリスクチェックシートは自分が注意しておかなければいけないことを一覧できるので助かると好評。私が、この仕組み提案したのは、本社からの逐一の指示を受けて対応するのでなく、現場に自主的なリスク管理を植え付けないとリスクマネジメントが徹底しないと考えたから。

- ・ 組織の病理の分析（隠れたリスクの分析）

現場往査で事業所長等の面談、現場視察、記録文書・証票・書類監査では組織の病理の分析（隠れたリスクの分析）まで至るのは難しい。このため必要があると認めたときには、往査先従業員（臨時雇用者も含めて）に対して「監査役簡易調査シート」《当社独自のノウハウとして社外秘扱い》で組織の状況を分析できる簡単な10項目の質問への回答を○△×で求める（記名回答）。問題意識を反映する真面目な回答で、かつ事業所長の評価でも問題が無い人と個別面談することにより組織の問題（隠れたリスク）を把握することが可能。必要な場合は役員に改善を提案。なお、この調査シートには内部通報を慫慂する記述もある。「監査役簡易調査シート」を使った現場での調査実施方法と回答結果の解釈の仕方など記載した取扱要領はあらかじめ管理者に提供しておく。

なお、この手法の採用については、代表取締役の了承を得ており、毎年度の監査役監査計画にも、位置づけてある。

- ・ その他のリスクアプローチの監査— 事故再発防止

物流業なので、交通事故・労災・商品毀損事故があるが、これらの事故の責任所在明確化と処分・損害賠償請求を検討する会議がある。私が監査役になってから、この会議の在り方を改善し、自らオブザーバーとして出席し、原因究明を徹底するために議論を尽くし、責任所在確定に問題が無いようにするとともに、再発防止策にも重点を置いて措置するよう求めていた。私の指摘は、社内で共有化されるとともに、監査調書に記録したことからアーク監査法人にも共有化された。

4. トーマツの問題

- ・ 以下では、一方的にトーマツに非が有ったと主張する意図はない。当社執行側にも問題があったので、私は監査役として行司役として橋渡しをしていたが、それでもなおトーマツに問題があったと認識したことを記述した。
- ・ 監査役1年目にトーマツが監査報酬値上げ（3500万円→4000万円）を要請してきたときにトーマツに対して指導。

代表取締役社長は、2015年にあった第三者員会事案（買収失敗会社支援のための業務がセグメント会計として不適切とする内部通報を受けたもの）でのトーマツの対応に大きな問題があった（前任監査役への通知義務懈怠、セグメント会計についての指導欠如、四半期決算提出期限直前の7期分修正要求等）ことから、不信感を持っていた中で、会社の業績が上向いてきたことをとらえて監査報酬の値上げを持ち出したことに不快感を抱いた。

トーマツが監査報酬を3500万円から4000万円に引き上げることを要求してきたときに、当初提示された見積もりには単価も示されていなかったため、当職から、監査役協会の監査実務要領に示されるような積算根拠を示すことを求めた上で、第三者委員会事案の時のトーマツの不適切な対応の非を認めさせ再発防止を確約させて、要請通りの値上げで納めた。

- ・ トーマツが過去に誤った会計処理の指導を子会社に行っていたことから、経理処理が適切に行われない事案（自社コンテナの返送に係る取引計上を循環取引を防ぐためのリース会計に準じて2分割したため、システム上の支払いと請求の自動チェックが無効化され多額の違算が生じた事案）が認識された際に、私から指導の誤りを指摘して認めさせた。

資産除去債務の計上方法・計上タイミングについても、中途半端な説明が行われたときに詰めさせたこともある。

公認会計士が指導を行おうとする時には、根拠（計算書類規則、財務諸表規則、企業会計審議会意見書、JICPAの基準・報告等）を明示して詳しい説明を求めることが必須。あやふやな思い込みで指導しようとすることもあることに注意。このようなことがあれば、監査役は監査調書に記録を残すこと。また、監査役会での協議の場で、このようなことがあれば指摘の上、議事録に残すこと。

監査役は会計の専門家でなくとも、最小限の会計理論を知っていれば、後は、監査役であれば当然に備えている論理的思考力と会社業務についての知識があれば、監査法人の公認会計士と対等に議論できる。監査役がどうしても理解できない程度の説明しかできない公認会計士は、専門家としての能力に疑問。

- ・ 監査役2年目に期末監査報告書が、決算取締役会に間に合わない可能性が顕在化した時に、トーマツと執行部とのコミュニケーションと緊密な連携ができていないことを指摘して改善策を講じさせた。

代表取締役が一方的にトーマツの失策を責めたが、私は、会社の管理担当役員以下の方にも組織的な対応が十分できていなかったことを認識していたので、双方に改善策をとることを求めることとした。管理担当役員以下と常勤

監査役の会社側とは四半期ごとの期首に論点を協議し、期中に追加論点があるか協議し、期末に結果見込みを踏まえて協議することとした。また、トーマツには監査を第四四半期に集中させず第一から第三四半期に監査を分散するように監査方法の改善を図らせた。

- ・ KAM の記述（2021 年 3 月期年度から）について、2020 年 3 月期年度第 3 四半期にトライアルを行うこと（本部審査部門の承認も条件として）とし、コンサルタント業務費 200 万円で契約した。結果的に、トーマツは KAM の一般的な考えを示すだけで具体的な案を作成することができなかった。

トーマツ側は、2019 年 11 月に、素案（本部とは未調整）を提示してきたが、私から以下の指摘をした。

- ・ 主要な検討事項として、具体的指摘がなく一般的な架空売り上げの可能性や内部統制の無効化の記述をするのはおかしい。こういう記述をするなら監査基準すべてを記述することになるのではないか？
- ・ また、KAM として記載するかどうかの判断基準としての「重要性」について説明不十分で客観視に欠いており信頼性を欠くのではないか。

私からの指摘を受けて、トーマツの担当会計士と、同月内に再度協議を行った。KAM として記載するかどうかの判断基準の「重要性」は、「公認会計士協会監査基準委員会 監査の計画及び実施における重要性（監査基準委員会報告書 320）」によるもので、原則は「税引き前利益の 5 %」が基準であるが、それ以外に、会社の財務諸表の構成要素、利用者の注目傾向、会社のライフサイクルの特性、会社の属する産業や経済環境、会社の所有構造と資金調達の方法、選択した指標の安定性等、個別に検討する要素もあるとの説明がトーマツからなされた。これに対して、私から、それらの個別検討要素を当社に当てはめての、「重要性」とは何か具体的な基準を示してもらわないと、来期に議論が収斂しない恐れがあると懸念を伝えた。

- ・ IFRS 収益認識基準の適用（2022 年 3 月期年度から）の問題について、2021 年 3 月期年度第 3 四半期に方針を明確に決定することとし、コンサルタント業務費 200 万円で契約した。結果的に、トーマツは予定期間内に結論を出せなかった。

トラック輸送業界の実務は、出荷時点での収益認識だが、配達完了時点の収益認識に変更することにはいくつかの支障（システム変更の必要性、売上費用の計上時期のずれ等）があるため、新基準適用前に解決策が必要になる恐れがあった。

米国財務会計基準審議会（FASB）における収益認識に関する包括的な会計基準の開発の過程において、トラック輸送の実態に合致しない理論的整理が業界の反対を押し切って行われたこと、日本の企業会計基準第 29 号及び企業会計基準適用指針第 30 号の策定においてもトラック輸送の実態を調べることもなくそれに合致しない理論的整理が行われた。これらを踏まえて、私から解決案をトーマツに提示したが、正式回答が得られなかったため、（公財）財務基準会計機構の常務理事（大学後輩）とトーマツに対して、「日本の会計基準策定手続き

のずさんさ」というタイトルで日経新聞に投稿すると迫ったところ、日を置かず、トーマツから現行実務に支障を生じない適用方（私の提案に近似するもの）の提示がなされた。

- 上記の KAM と収益認識基準のプロセスで判明したことは、トーマツの本部は現場の会計士に、KAM、収益認識基準についての具体的な指針を示さず、現場の会計士任せにしていたことであった。
- 2021 年 3 月期の KAM の協議において、有価証券報告書の読み手に誤解を与えることにより当社へのネガティブな影響が生じる懸念がある表現（L N J 単体について、関係会社株式の評価に関して減損の可能性を示唆する表現）を提案することがあったので、私からボイラプレートそのものの表現ではないかと厳しく指摘して監査役会議事録に記載した。
- 監査チームの筆頭と担当が同時に交代したが引継ぎ等において看過できない不備があった。（金商法監査報告を誤り差し替えの訂正開示。2015 年の第三者委員会事案の顛末についての認識不足。収益認識基準、財務報告に係る内部統制についての私と監査チームとの協議結果合意についての引継ぎ無し。）
- 財務報告に係る内部統制について正しい指導を行わなかったばかりか過剰な統制行為を求めていた（詳細後述）。

<総括>

- ・ 現会計監査人による継続監査期間が 60 年と長期化している弊害の懸念。
- ・ 以前と違って 10 年ほど前から、札幌事務所と本部審査部門とのコミュニケーションが円滑に行われない状況が多くなり、タイムリーな指導をいただけなくなった。
- ・ 結果的に会計上の問題の指摘をするだけで、事前に懸念される会計上のリスク予防についての指導をいただけない。
- ・ 要するに、監査報告書作成に足りる会計監査業務は適切に履行しているものと認められるが、クライアントに寄り添って期中に適切な会計指導・助言を行うことによりクライアント会社の会計リスクを低減する付加価値のある業務提供は不十分である。
- ・ これらの点は他の大手監査法人も程度の差はあれ同様であると複数の他社監査役等から聞いた。とりわけ、元大手監査法人の公認会計士を経て会社の監査役等をされている複数の方々にも同意されたことは大手監査法人の抱える病理を示すのではないか。また、監査役協会中部支部・関西支部等で監査法人を大手から変更した会社の監査役等からは担当チームが本部から離れていることで問題があったとの指摘も聞いた。さらに、公認会計士制度行政の経験のある金融庁 OB から、大手監査法人は米国本部のコントロール下で自立性がないとも聞いた。
- ・ 監査法人は、監査の品質管理については、金融庁、JICPA の外部チェックを受けることにより一定程度担保されている。他方、監査法人の会社執行部門に対する指導・助言等のサービス水準については、監査役と監査法人との日ごろの協議において、緊張感のある議論をするとともに、クライアントである会社側のニーズをしつかりと伝えていくことにより向上を図ることが大事。監査役がこの役割を果たしているにもかかわらず、満足できる水準のサービスを受けられない場合は、担当者を変えることを求めるか、監査法人を変えるしかない。この時、執行側と認識を共有し合意することが当然の前提。
- ・ トーマツの代表に、トーマツの監査では効率性についての考慮が足りないと苦言を呈したこともあり、また、トーマツからアンケートを求められた時に、担当の会計士はよくやっているが、本部において現場とのコミュニケーションができておらず、また効率性の考慮ができていないと明記したものを提出し、担当のパートナー会計士にコピーを提供したところ、自分たちの言いたいことを指摘していただいたと礼を言われた。なお、後述する通り、トーマツを再任しなかったが、パートナーからは、私が指摘した問題点について真摯に反省する弁があり、私にはいくつものトラブルを収めたことについての謝辞があった。なお、トーマツに不再任の通知を行った後に、トーマツの筆頭パートナーからコンサルティングサービス利用の営業行為があったが、これまでトーマツに委託した複数のコンサルティング業務(本報告で言及した以外に人事制度関係も)では、価値がある成果が提供されたことがない。

5. 会計監査人変更の手順

前記の通り、トーマツには多々問題があったため、2019 年秋口ころから、監査法人の変更を検討することについて代表取締役と合意。

特に、3 月期決算の会社が四大法人以外の準大手・中堅監査法人を選任しようとする、いわゆる「監査難民」になる恐れもあるので、トーマツには感づかれないように慎重に進めた。

2019 年秋に、複数の準大手・中堅の監査法人に受嘱意向確認した。3 月決算会社の監査業務受嘱は準大手・中堅であると厳しいとするところが多いことは認識していたが、前述の通り大手監査法人には、トーマツと同様の問題があると聞いていたためである。

2020 年 6 月定時株主総会での監査法人交代は延期したが、トーマツの問題が改善することもなくむしろ悪化していたので、2020 年夏に、2021 年 6 月定時株主総会に議案を提出することについて、代表取締役と合意。

監査役会と取締役会において、件名外議案として監査法人変更の検討方針について説明（議事録不記載）。

前年にアプローチした監査法人などに受嘱意向の確認をして、アーク監査法人と準大手監査法人の 2 者を候補監査法人として、2020 年 9 月中旬に両社に同時に面談（私と管理部門担当役員で対応）及び質問文書を提示した。

提示した質問文書では、以下の当社にとっての「会計監査人選定の主な視点」についてそれぞれの項目につき詳細な回答を審査部門承認を得ることを条件として求めた。

- ① グローバルな監査法人との提携のために、クライアントに対して不要なコスト負担を求めているか。
《注》四大法人の監査報酬の約 2 割がこれに相当すると聞く。ちなみに、トーマツの監査報酬は 4500 万円であったが、アークは 3700 万円となった。
- ② 現場と本部審査部門とのコミュニケーションが十分とれる体制か。
- ③ 経理部門が札幌、事業会社が札幌、東京、大阪、福岡という当社の体制に、十分な監査実務体制がとれるか。
- ④ 「減損会計における資産グルーピング」「収益認識基準」等の会計処理及び財務報告に係る内部統制について、当社の状況や意向に理解を示したうえで、基準や指針の根拠を明確にしつつ説明を丁寧に行うか。
- ⑤ 当社の経理部門担当者とのコミュニケーションが密に行われるか。

併せて、監査計画案と監査報酬見込み額の提示も求めた。このため、守秘義務契約を締結して当社の情報を開示した。

アーク監査法人からは、一ヵ月後の 2020 年 10 月に正式回答が提出され、内容面でも満足できるものであった。他方、準大手監査法人からの回答は 11 月末になった。内容面ではアーク監査法人に優るものではなかった。

以上の検討結果を、11 月に、「役員懇談会」の会議名にして、取締役会・監査役会の正式議事録に残さない形で、取締役・監査役全員に報告し、アーク監査法人との監査

契約を結ぶ方向の合意形成をした。これを受けて、12月に、アーク監査法人理事長と3人の監査役及び2人の社外取締役と面談し、その結果、改めてアーク監査法人との契約に向けて進めることを確認した。さらに、2021年1月にアーク監査法人理事長に当社札幌本社をご訪問いただき社長面談を実施、再度「役員懇談会」において進捗を確認。

3月26日の取締役会で、代表取締役社長から、監査役会に対して、「会計監査人の異動に関する決議を求める件」を決議した。理由は以下の通り。

会計監査人を交代する理由

- ・ 現会計監査人による継続監査期間が60年と長期化している。
- ・ 近年の監査報酬の推移に照らしてみると、当社の事業規模に適した監査体制と監査報酬及び監査費用の相当性について見直しが必要である。

上記現状から、現会計監査人の状況と他の会計監査人からの提案とを比較検討した結果、総合的に勘案して、会計監査人をアーク有限責任監査法人とすることが当社の事業規模から妥当であると判断したため。

4月9日にトーマツ札幌事務所に社長が出向いて上記理由により再任しない通知を行った。

通知受領の直後にトーマツのパートナーから私に電話があり、お世話になっていたにもかかわらず、力足らずで申し訳ないと詫言が申し述べられた。また、特に最近の一年間、私から指摘された諸々の問題については至らなかったことを申し訳ないと謝罪の言葉も言われた。

私からは、会社としての正式見解は、社長が持参した文書と伝達したことに尽きるが、本質的な問題は、大手監査法人に共通することと考えるが、クライアントの状況を十分に踏まえてより質の高い内部統制及び会計処理が行われ、結果として監査で不備が見出されないようにする指導の面が弱いことと、本部審査部が強く現場との意思疎通が円滑に行われていないことにあると指摘した。また、当職から指摘してきた問題については、個別論として軽視するのではなく、監査法人の組織的な問題として改善を図ることを期待していると付言した。

4月15日の監査役会で、「現会計監査人を再任しないこととし、新たな会計監査人を選任する議案の内容の決定に関する事」の議案として、これまでの検討結果等を踏まえて、監査役会として改めて以下の事項について審議した。

- 現会計監査人有限責任監査法人トーマツを再任しないことの妥当性
- 新たな会計監査人としてアーク有限責任監査法人を選任することの妥当性
 - ・ 欠格事由が無いことの確認
 - ・ 当社との利害関係が無いことの確認
 - ・ 監査法人の独立性の確認
 - ・ 監査実施の際の品質管理・審査の体制の確認
 - ・ 職業倫理の確認
 - ・ 専門能力の確認

- ・当社からの報酬に過度に依存していないことの確認
- ・非監査証明業務の委嘱が監査業務の独立性を阻害しないこと
- ・当該年度の監査体制、職務を行う社員の経歴 等

監査調書に、トーマツの問題、会計監査人変更に向けた検討内容と手順の全てについて詳細に記録し、監査役会議事録に添付した。

5月10日の取締役会で定時株主総会議案決定。会計監査人の異動に関する適時開示は下の通り。

会計監査人の異動に関するお知らせ

当社は、令和3年5月10日開催の監査役会において、下記のとおり、金融商品取引法第193条の2第1項及び第2項の監査証明を行う会計監査人の異動を行うことについて決議し、同日開催の取締役会において、令和3年6月25日開催予定の第16期定時株主総会に「会計監査人選任の件」について付議することを決議いたしましたので、お知らせいたします。

記

1. 異動予定年月日

令和3年6月25日（第16期定時株主総会開催予定日）

2. 就退任する会計監査人の概要

（1）就任する会計監査人の概要

① 名称	アーク有限責任監査法人
② 所在地	東京都新宿区西新宿1-23-3 廣和ビル6階
③ 業務執行社員の氏名	X X X X、X X X X
④ 日本公認会計士協会の上場 会社監査事務所登録制度に おける登録状況	登録されております。

（2）退任する会計監査人の概要

① 名称	有限責任監査法人トーマツ
② 所在地	東京都千代田区丸の内3丁目2番3号 丸の内二重橋ビルディング
③ 業務執行社員の氏名	X X X X、X X X X

3. 2（1）に記載するものを会計監査人の候補者とした理由

監査役会がアーク有限責任監査法人を会計監査人の候補とした理由は、同監査

法人の監査体制・監査実績と監査報酬が、当社の事業内容及び事業規模に見合ったものであり、同法人と当社には利害関係が無く、また会計監査人に求められる専門能力、独立性、職業倫理、品質管理体制等を具備していることを確認し総合的に検討した結果、効率的・効果的かつ質の高い監査業務の運営及び指導を期待できることから、当社の会計監査人として適任であると判断したためであります。

4. 退任する会計監査人の就任年

1961 年

5. 退任する会計監査人が直近 3 年間に作成した監査報告書等における意見等

該当事項はありません。

6. 異動の決定または異動に至った理由及び経緯

当社の会計監査人である有限責任監査法人トーマツは、令和 3 年 6 月 25 日開催予定の第 16 期定時株主総会終結の時をもって任期満了となります。監査役会は、現会計監査人による継続監査期間が 60 年と長期化していることなどを契機として、当社の事業規模に見合った監査体制と監査報酬及び監査費用の相当性について検討してまいりました。その結果、上記 3. の理由により、アーク有限責任監査法人を新たな会計監査人として選任するものであります。

7. 6. の理由及び経緯に対する意見

(1) 退任する会計監査人

特段の意見はない旨の回答を得ております。

(2) 監査役会の意見

妥当であると判断しております

6. 財務報告に係る内部統制報告制度の改善策と整備について

当社において内部統制を実施するため、2008 年にトーマツの有料コンサルティングサービスを受けて、いわゆる 3 点セット（業務プロセス記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクス RCM）が整備された。以後、この 3 点セットに基づき、当社における毎会計年度上・下期に自己点検結果がトーマツに提出されてきた。

私が監査役に就任して、現場往査を実施する中で、当社の内部統制の形骸化状況（現場においては 3 点セットを参照されておらず、自己点検も形式的に押印処理されている等）を確認したため、経営会議等の場で問題提起したが、代表取締役、社外取締役（元大手商社副社長 CFO）、監査役前任者（当社経理畑出身の元副社長）らから、トーマツがこれまで適正意見を出しているのだから問題が無いのではないかと、形式的な押印でも責任の所在を明確にするため必要ではないかとの反論もあった。

社内の反対に対しては実情を説明して説得した上で、トーマツと協議を行い、2 度に亘り改善策の提言を行った（2019 年 9 月 30 日付け及び 2020 年 3 月 18 日付け）。

私の提言の基本は、

- ① 内部統制は普段の業務手順に無理なく組み込まれていること
- ② 日々管理と正確な月次見込みをつくることが基本であること
- ③ 取引の実在性・合理性・妥当性・網羅性を複数人で確認すること（＊）
- ④ システム入力前に複数人でのダブルチェックを徹底すること（＊）
- ⑤ 事業所長は会計処理稟議承認の時にレビューするとともに、ダブルチェックが機能しているかサンプリングチェックすること（機能不全と認めれば遡って全件照合すること）
- ⑥ 全件照合（全ての実績データと関係証票類を一件一件ごとに突き合わせる照合）するものと、全般的にレビュー（全ての実績データと関係証票類を一件一件ごとに突き合わせるのではなく、日々管理や月次実績見込・実績管理等の過程で得られた資料データ等を基に、資料を閲覧・点検すること）し異常値が無いことを確認すればよいものとを区分した業務プロセスと統制行為を明確にすること
- ⑦ 自己点検評価において業務プロセスに問題が発見されれば、改善報告書を提出させ期限を設定して改善させること 等

（＊）複数人は同一場所にいる必要はない。業務プロセス全体においてダブルチェックされれば良い。

財務報告に係る内部統制報告制度の関連文書を管理する内部監査部門では、これらの提言を業務プロセス記述書及びフローチャートに反映させた。

なお、RCM の監査専門概念と用語（「アサーションとして実在性・網羅性・正確性・期間帰属・評価の妥当性・表示の妥当性」、「統制タイプとして防止的・発見的・手作業・自動」、「不正としての防止的・発見的」、「整備状況の定量評価としてリスクの低減効果・職務分掌・詳細度・統制のタイミング・誤り是正方法の明確化」等）及びその他の関連情報は、現場を混乱させるネガティブな効

果があるので撤廃し、自己点検表は想定リスクとキーコントロール（内部統制行為）だけを簡略かつ明確に定めるものとした。

この1年半以上の改善取り組みにもかかわらず、現場往査を実施すると、依然として、内部統制が定着しているものとは認められなかった。これは、業務プロセス記述書の文章表現がこなれておらず、また、実態を十分に反映した記述となっていなかった（コンサルを入れて業務プロセス記述の改善も行ったが不十分だった。）ことから、現場担当者にとって内部統制の拠り所とする事ができなかったためであった。

当社は3社を買収したグループであるため、輸送・倉庫等の同分類の業務であっても、各社の業務システムがクライアント業務の特性に合っていることなどの事情で従前どおり利用されているため、業務分類とシステムとの組み合わせで複数の業務プロセス記述が必要であるが、現場業務とのすり合わせが徹底していなかった。これはそもそも内部統制報告制度実施に向けて2008年に作成された当初の業務プロセス記述は、買収した会社の業務プロセスもグループ母体の札幌通運の方式に統一していくことを前提として作成されたものであったことにもよる。

ところが、2020年11月になって、私から数々の厳しい指摘をトーマツに行ったことを監査役会議事録にも記録したことから、トーマツ側は、再任されないおそれがあるとの危機感を持つに至り、トーマツがそれまで私からの提出要請を拒んでいたトーマツの内部統制監査記録の文書（トーマツが内部統制監査を実施した際に現場担当者から業務プロセスを聴取した記録文書）を提供した。この文書の記述は、実際の業務プロセスを詳しくかつ読みやすく記録していたので、私と監査室の課長とで、この文書を基に、新たな業務プロセス記述書を整理し、各業務プロセスにおける想定リスクとキーコントロール（内部統制行為）を明確に定める内部統制自己点検ツール（業務プロセス記述書、フローチャート、評価及び改善報告書の3シート）を作成した。

トーマツは当社から提出される自主点検結果は監査資料としては扱わないで、長年にわたり内部統制監査を実施する際に、現場担当者を聴取して監査調書を作成するために独自に業務プロセス記録をしていた。トーマツは2008年に当社からコンサル料を得て内部統制文書を作成したが、これは難解かつ煩雑で実際に使えないものであり形骸化していると認識していたものの、会社には当初の文書により自己点検を実施していると形だけ整えた報告を求めることを続けていた（私が問題を指摘して2度の提言を行った後においてもこの状況を継続した。）。他方で、自分たちは監査法人内部の審査に耐えられる監査調書を作成していた。このようなトーマツの監査業務の進め方は、顧客である当社への背信行為とのそしりを免れないのではないかと。

ちなみに、2011年には企業会計審議会が、「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）」を決定し、また、金融庁及び公認会計士協会から当初導入した内部統制の形骸化についての反省とともに形式にとらわれず実情に即したものとすべきとの見解が示されたが（後述）、その当時に、トーマツから当社に対して改善を指導しようとしたことはなかった。それどころか、私からこの点を指摘され、RCMを必要としないことを認めたのが実態である。

2021年に、監査法人をアーク監査法人に変更し、22年3月期の上期と下期にアークの内部統制監査に私が立ち会い、新たに作成した内部統制自己点検シートをベースにして帳票監査を行いつつ、業務プロセス記述を現場でなじめるように修文・整備した。この時に私が実際に行ったことは、現場の担当者から業務プロセスを詳細にヒアリングして業務プロセス記述と照らし合わせて、実態を反映するように修文（文書データ化は内部監査室が行った）するとともに、必要な統制行為が行われていない点やこれまでは問題が生じていないがリスクがあると考えられる点はキーコントロールポイントを新たに設定し以後必要な内部統制行為を実施するよう指導してその内容を記述した。（※業務プロセス記述には財務報告にかかわらないこと、例えば下請法規制などに関する記述をしても構わない。）なお、原案はトーマツの内部文書をベースにしていたが実態と大きく違っていたので大幅に書き換えた。トーマツは、当社の内部統制が形骸化していたことは認識していたが、遠因は自分たちにあるため、トーマツ内部の審査で当社の内部統制が機能していると説明するために形だけ整った業務プロセス記述書を作成していたと推認される。また、内部統制監査対象とならなかった事業所にも私だけで往査し、同様のことを行い、業務類型と業務システムの組み合わせで25パターンの内部統制自己点検シートを整備した。これにより、売上げの9割以上をカバーできることとなった。今後の課題は、業務プロセス記述のさらなる磨きこみ（内部監査部門と現場との摺り合わせによる）と売上げカバー率を100パーセントとすることである。

内部統制の評価及び監査の基準で、内部統制評価対象は売上げの3分の2程度でよいとするのは、標本調査手法による監査結果の一定の信頼率を確保する手続きにとって必要とする母集団の特定であるが、会社役員の善管注意義務違反阻却にとっては意味のない対象限定である。残りの売上げの3分の1の部署で売上金額的に重要性がないからとして内部統制の整備運用をしなければその部署は不祥事の温床になりかねず組織の腐敗を助長しかねない。

また、新たに整備した仕組みが、今後は形骸化しないようにするため、業務プロセス記述書に、現場の実情と少しでも違うところがあると認めれば、現場と内部監査部門とが協議して適宜修正していくことが、実効性のある内部統制を運用していく上で重要であることを、内部統制担当取締役の通達の2か所に赤字で記載させた。トップダウンの指示だけでなくボトムアップに対して丁寧すり合わせを行うことが組織内の相互信頼と関係者の当事者意識を強めると考える。

なお、業務プロセス記述書を整備したことにより、監査法人の内部統制監査所要時間が、従前のトーマツの時に比べて、3分の1から2分の1になった。また、事務担当者の引き継ぎ資料としても有用なものとなった。

<財務報告に係る内部統制報告制度の改善の総括>

- ・ 企業会計審議会の定める「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」は、あくまで公認会計士が内部統制監査を実施するための基準であって、会社が本来自主的に構築・整備・運用する内部統制の規範としては不適當である。

<<理由>>

会社にとっては、すべての取引の会計計上の適正性が確保されることが大事であって、売り上げの3分の2以上が内部統制でカバーされていればよいものではない。

監査法人にとっては内部統制監査は取引の種別に応じて設定した数の年間のサンプリングを確認する統計的作業であるが、会社にとっては、サンプリングチェックは、内部統制が機能していることを日常の業務の中で確認するための組織管理としての手段である。

会社にとって大事なものは、取引の実在性・合理性・妥当性・網羅性などが現場で複数人によりダブルチェックされ、システムにデータ入力されるときに同じくダブルチェックされ、管理者による承認の時に、これらダブルチェックが履行されているか、異常値がないかサンプリングチェックして確認することであり、このプロセスは会計事務だけでなくすべての業務についてあてはまることと言える。

RCM は、監査において考慮する要素を取引及び業務プロセスに当てはめる手段であり監査法人にとっては必要と考えられる分析とされているが、そもそも、監査法人はRCMアプローチに依拠しているか疑問である（形式的なリスク分析にどれだけの意味があるのか）。会社にとっては、現場を混乱させるツールである（現場には複雑難解な文書は全くなじまない）。

内部統制報告制度を導入して真に役立ったのは、業務プロセスの文書化とキーコントロールポイントの設定である。フローチャートは監査法人がワークスルーするときに必要な帳票の特定が効率的にできるツールである。

因みに、米国で COSO が導入されたときに混乱した要因は、監査法人にはガイドラインが示されたが、会社には示されなかったためとの柿崎環明治大学教授のご指摘があるが、日本に内部統制報告制度を導入した時に、この米国での経験に学ばなかったのか当時の関係者たちの責任は大きいと思う。

- ・ 2011 年において相次いで公表された、企業会計審議会「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）」（添付参考資料①）並びに金融庁及び公認会計士協会の報告書（添付参考資料②）で示された、当初導入した内部統制の形骸化についての反省とともに形式にとらわれず実情に即したものとすべきとの見解に従い、会社としては自社の状況にふさわしい財務報告に係る内部統制制度を構築・整備・運用することが求められる。

- ・ 自社の状況にふさわしい財務報告に係る内部統制制度を構築・整備・運用しようとする際に、監査法人及び公認会計士に、コンサルタント料を支払ってまでサポートを依頼するのはお勧めしない。なぜなら、彼らは、勘定科目が適切に計上されているか、また適切に開示されているかを監査するプロフェッショナルであっても、会社の業務管理及び会計・経理処理の管理を効率的かつ有効に機能させる組織管理（財務報告に係る内部統制の仕組みは業務に余計な負荷をかけないように組み込まれていなければならないこと）については素人であるからだ（あくまで監査の経験しかない公認会計士を想定してのことでももちろん例外の人はいる。）。
- ・ なお、内部統制の全社統制（IT統制を除いて）の評価事項のほとんどは、日頃から業務監査を行っている常勤監査役には実情が分ることだが、果たして外部の会計監査人がどこまで分っているのか疑問。
- ・ 従って、会社として自主的に内部統制を整備・運用することについては、会社の実情、組織管理、監査実務に詳しく、時間も自分の都合で設定できる監査役が中枢の役割を担って、執行部及び内部監査部門を指導するのが望ましいのではないかと。監査役は、監査法人及び内部監査部門の監査を知っていて、業務面での知識も豊富であることと、内部統制のツールの整備は監査ツールの整備そのものであるもので、監査法人と合意すれば自ら決めることができる。なお、トーマツとアークの公認会計士たちは、本稿に展開した内部統制報告制度についての私の立論に対して、「これまで事の本質が分かっておらず目からうろこが落ちた」と素直に認めた。

（了）

参考資料①

企業会計審議会「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(意見書)」(抜粋)

平成19(2007)年2月15日に設定され、平成23(2011)年3月30日、令和元(2019)年12月6日に改訂されている。

2019年改訂は小幅改定であり、注目する必要があるのは2011年改訂であることから、意見書の記述の中で背景と主な改訂点に係る部分を抜粋する(下線附記)。

一 経緯

(1) 審議の背景

(略)

制度導入後2年が経過し、実際に制度を実施した上場企業等からは、その経験を踏まえ、内部統制の基準・実施基準等の更なる簡素化・明確化等を求める内部統制報告制度に関する要望・意見が金融庁等に寄せられたところである。特に、中堅・中小上場企業からは、資源の制約等がある中で内部統制報告制度への対応を行っているため、内部統制の評価手続に関する基準等について、中堅・中小上場企業の実態に即した簡素化・明確化等を求める要望等が多く寄せられた。

(略)

二 主な改定点等とその考え方

(1) 企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保

金融商品取引法上の内部統制報告制度は、上場企業の財務報告に係る内部統制を強化し、もってディスクロージャーの信頼性を確保することを目的としている。具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかは、個々の企業等が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。

しかしながら、実態としては、監査人に企業独自の内部統制の手法を尊重してもらえない、といった意見が企業側から寄せられたところである。こうしたことから、「監査人は、内部統制の基準・実施基準等の内容や趣旨を踏まえ、経営者による会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重した上で内部統制監査を実施する必要があり、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のないよう留意する」ことを実施基準上、明記し

た。

一方で、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、当該組織等の内部統制の構築や評価における経営資源配分上の制約から、監査人に対して効率的な内部統制対応に係る相談等を行うことがある。こうした際に、独立性の観点から、監査人の立場として経営者からの相談等に応じていない場合が見受けられる。このような相談等に対しては、監査人として適切な指摘を行うなどいわゆる指導的機能の適切な発揮に留意することとした。ただし、これは内部統制の有効性を保つためのものであり、企業に過度の負担を求めるものではない。

また、内部統制監査と財務諸表監査の一層の一体的実施を通じた効率化を図る観点から、監査人は、経営者による内部統制の整備並びに運用状況及び評価の状況を十分理解し、監査上の重要性を勘案しつつ、内部統制監査と財務諸表監査が一体となって効果的かつ効率的に実施する必要があることに留意することとした。

（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 企業において可能となる簡素化・明確化

イ．全社的な内部統制の評価範囲の明確化 （略）

ロ．全社的な内部統制の評価方法の簡素化 （略）

ハ．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

前年度の評価範囲に入っていた重要な事業拠点のうち、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない等の場合、当該事業拠点を本年度の評価対象としないことができることとした。この場合には、結果として、売上高などの概ね３分の２を相当程度下回る場合があり得ることを規定した。

（略）

ニ．業務プロセスに係る内部統制の評価手続の簡素化・明確化 （略）

ホ．サンプリングの合理化・簡素化

経営者が行ったサンプリングのサンプルを監査人が自らのサンプルとして利用できる範囲を拡大するとともに、経営者による評価結果についても利用できることを明確化した。

② 「重要な欠陥」（改訂後は「開示すべき重要な不備」。以下同じ）判断基準等の明確化 （略）

③ 中堅・中小上場企業に対する簡素化・明確化 （略）

（３）「重要な欠陥」の用語の見直し （略）

（４）効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成 （略）

参考資料②

財務報告に係る内部統制の見直しに関連する報告等

（１）企業会計審議会意見書「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」（平成 23 年 3 月 30 日）においては、3 点セット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としている。

（２）「内部統制報告制度に関する Q & A」（金融庁総務企画局、改訂平成 23 年 3 月 31 日）問 44 において、「業務プロセスにおいて、全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」とされている。

（３）「内部統制報告制度に関する事例集～中堅・中小上場企業等における効率的な内部統制報告実務に向けて～」（金融庁総務企画局、平成 23 年 3 月）では、自社の事情に照らして効率的かつ効果的な統制制度を構築している事例が紹介されている。

（４）「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について（監査・保証実務員会研究報告第 3 2 号）」（日本公認会計士協会、平成 3 0 年 4 月 6 日）の「おわりに」において、以下の示唆に富む記述がある。

「内部統制報告制度は、実効性のある内部統制の整備・運用を実現することによって、開示企業に業務の適正化・効率化等を通じた様々な利益をもたらすと同時に、ディスクロージャーの全体の信頼性、ひいては証券市場に対する内外の信認を高め、開示企業を含めたすべての市場参加者に多大な利益をもたらすことを期待して導入されたものであるが、経営者による内部統制の評価及び監査人による監査の基準の策定に当たっては、評価・監査に係るコスト負担が過大なものとならないよう、我が国固有の工夫が施されている。昨今、内部統制の重要な不備に起因する不適正なディスクロージャー事例が、少なからぬ頻度で繰り返し発生している事実を踏まえると、企業の経営者及び監査人の双方が、制度の目的に立ち返って、制度の運用について改善すべき事項がないかどうか振り返ってみる必要があるのではないか。企業の経営者には、財務報告に関する内部統制の整備・運用に関して、内部統制の評価とその結果に基づく必要な改善の実施を通じて、「財務報告の信頼性」という内部統制目的が達成されないリスクを一定の水準以下に抑えるという意味での合理的保証を得ることが求められていることを踏まえた制度運用が求められる。監査人には、制度の目的について改めて正しく理解し、企業の経営者の内部統制評価を尊重しつつ、職業的専門家としての懐疑心を発揮して、効率的かつ有効な一体監査を実施することが求められる。」