

C I Aフォーラム研究会報告

海外子会社の継続的監査について

研究会No. e 19 (海外監査研究会)

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、一般社団法人日本内部監査協会（I I A－J A P A N）の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し研究成果を発信している。当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No. e 19が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の意見を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

目次

はじめに	59	IV 継続的監査における入手資料候補一覧表	69
I 海外子会社に対する継続的監査の意義	60	V 入手資料・データの活用	70
II 継続的監査結果の活用場面	62	【参考資料】	
III 継続的監査で対象とする資料・データについて	62	海外監査の対象先決定要因	71

はじめに

当研究会は、日本企業の海外進出に伴って、企業の規模を問わず海外監査ニーズが今後も引き続いて拡大していくことに対応するため、「海外事業の監査を既に実施している事業者にも、これから開始・本格化させる事業者にも有用なツール・ノウハウなどを検討、整理する」を主要研究テーマとし、「良いものがないければ、自分たちで作る」をモットーに、2014年4月の発足以来、活動を行ってきている。

この間、国内監査経験はあるが、海外監査

経験のない、または浅い人を念頭に置いた「海外監査チェックポイント集」を中心とした成果物「海外監査の手引き」を作成し、『月刊監査研究』2016年3月号に掲載した。また、同年3月に東洋大学で開催された第11回C I Aフォーラム全体会議、及び同年9月に開催された第50回内部監査推進全国大会でもこの内容を発表する機会をいただいた。

その後も、当研究会は、「初めて海外往査するときの往査先選定」において、考慮すべき要因とそのウエイト付け（参考資料：「海外監査の対象先決定要因」。本成果物の最後に

掲載)を作成するなど、活動を続けており、今回は「継続的監査」に取り組んだ。継続的監査と言うと、まずC A A Tなどのデータを利用したものが頭に浮かぶが、当研究会では、アナログ情報も含めた、まだC A A T導入がされていない事業者にも参考になるような、実務に足の着いた、現実的な成果物を前回と同様に目指して、具体的な候補の一覧表「海外監査：継続的監査における入手資料候補一覧表」を作成した。

本成果物によって、少しでも読者の皆様が所属される事業者の内部統制状況向上に資すれば幸甚です。また、不十分な点の御指摘、改善に関する御意見をいただき、さらに良いものにしていければと考えています。

なお、本研究会は今後も活動を継続していく予定です。「良い出来合いの資料があれば欲しい」ではなく、「自分でオリジナルを作ってやろう」との意欲のあるC I A (公認内部監査人)の皆さんの研究会への参加をお待ちしています。

I 海外子会社に対する継続的監査の意義

1. 継続的監査とは

継続的監査は、さまざまな定義付けがされ

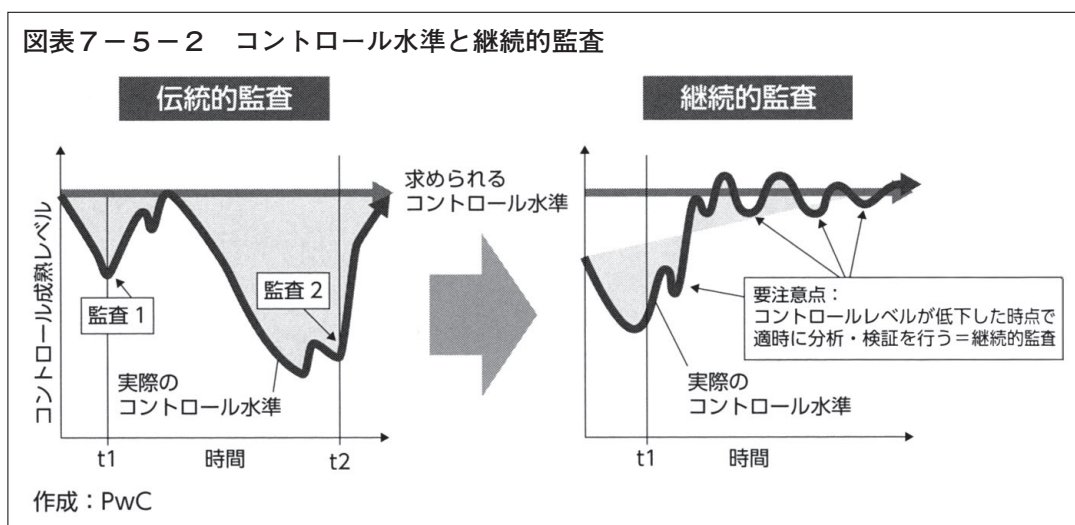
ているが、「一時的に計画され実施される内部監査と対比して、定期的に継続して実施されるもので、リスクの状況を適時に把握することを目的に、オペレーション、モニタリング、評価、リスク低減を実施する内部監査のプロセス」(P w Cあらた有限責任監査法人編『経営監査へのアプローチ企業価値向上のための総合的内部監査10の視点』189~190頁、清文社、2017年より引用・一部筆者編集)という表現が、実務的でわかりやすいと思う。

引続いての同書からの引用(一部筆者編集)になるが、継続的監査の一番のメリットは、「求められる水準に比べて、実際のコントロールレベルが著しく低下してしまうと、回復に相当の労力と時間を必要とするが、少し下回った時点で把握し、適時に対応すれば、継続的に求められる水準を維持できる」という点にあると思う。

これを視覚化したのが下表(前掲書、190頁より図表No.も含めて引用)で、大変わかりやすいと思う。

2. 海外子会社への展開

継続的監査は、本来、国内か海外かを意識したものではないが、海外子会社に実際に赴いて監査することは、国内子会社に比べて多大なリソース(人的・経済的・時間的)が必要であり、そのため海外監査は監査数、往査



日数が限定されがちで、数年に一度の頻度でさえ、全ての海外子会社の往査を行うことは困難な事業者が多い。したがって、海外子会社こそが、継続的監査を行う対象として検討するにふさわしい、換言すれば「限られたリソースの中で、海外監査における現地往査のウエイトを削減しながら、内部統制レベルを確保する手段として、継続的監査は有効であると評価できる。

3. 現実的な継続的監査実施のために

ところで、このような継続的監査のニーズは今に始まったものではない。しかし、従来は導入コスト技術面のハードルの高さにより困難だったため、「ないものねだり」に近く、それほど大きな議論にならなかったのだと思う。

しかし、ビッグデータ、あるいはAIを含めた近時のさまざまなITの進化により、継続的監査は「ないものねだり」ではなく、コストに見合う成果を出せる（少なくとも可能性はある）仕組みになって来たと言える。

とは言え、現実的には、各事業者は通常、既に何らかの導入済みのシステムを持っており、一から新システムを全面導入するのは難しいことであろう。また、そうでなくても、最近の議論はシステムに相当重点が置かれすぎているのではないかという問題意識を、当研究会は持っている。

本成果物は、システムデータとともに、システムに乗りにくいデータ・情報も含めて広く俯瞰して候補を選択し、どう活用するかを検討したものである。換言すれば、多くの文献は、検討手順を「戦略の構築→データ選択」としている（例えば、ある監査法人資料では、リスク管理領域の決定→リスク指標の設定→リスク測定方法の検討→利用データ・分析方法・ツール→……、の構成となっている）が、取りたいデータは何でも取れることを前

提にしているように感じられる。むしろ、現実には、コスト制約も含めて、入手できるデータは無限ではないばかりか、むしろ限定的であり、入手できるデータを出発点にして、それらからどの分野で継続的監査が可能かと言う視点も必要だと思う。

4. 継続的モニタリングについて

継続的監査と似た概念に「継続的モニタリング」がある。同義のように扱っている文献もあれば、継続的モニタリングは第2のディフェンスライン、継続的監査は第3のディフェンスライン（監査部門）と実施主体で分類しているものもある。この立場では、監査部門は、第2のディフェンスラインが適正に継続的モニタリングを実施していることをアシュアする（但し、全項目を対象とする必要はない）部署と位置付けられている。

本成果物は、後者の定義に従うこととする。

5. 往査との関係について

継続的監査を行えば、往査は不要になるとの考えもありうる。しかし、継続的監査を「可能なら往査するのに越したことはないが、リソースの制約の中で内部統制レベルを維持するための手段」とするならば、やはり数年（一般的には3年が望ましいとされている）に一度、定期的に現地往査を行うのが基本で、継続的監査はそれを補完するものと位置付けるべきと考える。

6. ビッグデータ分析による不正等の事象調査について

出退勤や入退出の時刻データ、交際費・出張費・交通費などの経費データ、取引データなど大量のビッグデータを分析して、不正やコンプライアンス違反等が疑われるデータがあれば、都度、アラートが日本の親会社に届くようにすることが多くの文献などで紹介されている。これについては、システムの利活

用を得意とされる監査法人などに委ね、本成果物では直接の対象としない。

II 継続的監査結果の活用場面

年度計画策定時の監査対象先選定、監査対象先決定後の監査計画策定時（監査要点検討時）の二場面が考えられるが、いずれでも使えようとする。

一義的には、年度計画策定時に内部統制レベルの下がってきた組織を選択して、年度計画を立てるという使い方になるが、個々の監査における監査計画策定時にも、内部統制レベルの低い分野に重点を置くなどの活用は可能である。

但し、年度計画策定に使うには、策定時点で全データがそろっている必要があるが、実務的にはハードルが高いのではないだろうか。事前の情報取得に関するルール整理と確実な運用に留意すべきと思う。

なお、前述の通り、本成果物では直接の対象としないが、不正等のアラートについては、通常、これらとは別に、都度対応として活用することになる。

III 継続的監査で対象とする資料・データについて

1. 何（どの資料）を入手するのか

当研究会は、前回の成果物「海外監査の手引き」で作成したチェックポイント集での分類（全般、販売、生産、在庫、購買・仕入れ、経費・旅費、労務、IT、現物管理、資産管理、情報管理、経理財務の12区分）に沿って、考えられる資料・データを挙げ、それらを一つ一つ取り上げて継続的監査の指標としてふさわしいかを分析・検討した。資料数は200以上（但し、同一資料が異なる分類で重複してあげられた場合は重複カウント）にもなったが、別表の通り28個を選択した。

2. 資料・データ選択において考慮した事由

継続的監査は一回で終わるものではないので、運用に無理のないSustainableな仕組みが求められる。

いくら有用なデータであっても、ポイントとなるのは、①入手の容易性、②現実的に分析負荷が大きくないこと、③低コスト（現在の運用からのスイッチコストも含めて）で運用できることであり、これらのフィルターを設けて検討した。例えば、①について言えば、そもそも存在する（あるいは容易に作成できる）情報であり、かつ定期的に入手できる（作成される）ものでないと使用できない。また②について言えば、入手できたとしても監査人が分析できるキャパシティを超えていれば、使えないことになる。

無論、いくらかは工夫の余地がある。例えば、経年推移情報などは、原局が持っている場合は良いが、なければ生データを入手して、監査部門で累積保管して作成することも考えられる。これらも踏まえて、入手の容易性、過量でないかを判断した。

3. 本成果物の具体的な活用（資料・データの選択）方法

本成果物は、前項記載の通り、一般的な事業者を想定して①入手容易性、②分析負荷、③低コストのフィルターを掛けてセレクトしているので、事業者によっては困難なものも含まれていると思う。また、「過量」に該当するかは、対象組織数や統括部署が既に管理している状況により判断が大きく異なる。

これについては、個々の事業者の実情に照らし、入手容易性、過量でないかを判断し、また把握している対象組織別の内部統制状況を考慮して、弱いと認識している分野を優先するなどの工夫をして、選択いただきたい。

例えば、容易に入手できる事業者が多い資料でも、できない事業者にとっては、対象外

■海外監査：継続的監査における入手資料候補一覧表

区分	想定されるリスク (又は目的)	入手資料・データ	資料の形態	入手頻度	確認の手続き	備考・注意点等
1						
全般①	経営陣・管理者による不正行為・法令違反	内部通報件数	PDFでも可	四半期	監査対象組織毎に件数の推移を確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	組織間の件数比較は、内部通報の仕組みが全組織で標準化され、入手ルールの運用が確立していないと難しい。
全般②	経営層のガバナンス意識の欠如 会計・経理処理などの手続上の内部統制不備	外部監査報告書 (会計監査など、外部監査・調査のうち、重要なもの)	PDFでも可	年次	報告書より指摘数の推移を確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	・できれば、指摘が深刻なリスクの指摘が、軽微な指摘かリスク度毎に分類しながら、推移を見るのがよい。 ・監査・調査の報告内容は、国、委託先等でバラツキがある場合もあるので、単純な組織間での件数比較は、意味がないこともある。
全般③	リスクプロファイルの変化 社内プロセスの変更	稟議決裁一覧	PDFでも可	四半期	子会社全体のリスクやプロセスに関する稟議をセレクトして内容を確認する。	決裁金額を参考にする方法もある。
全般④		組織表(又は要員配置図)	PDFでも可	変更の都度 (但し、失念防止の趣旨から、年次でも入手するのが望ましい)	・要員配置、組織の変更状況、更にはキーマンの退職等により、内部統制状況への影響を確認する。 ・変更内容が、経営計画や目標と整合しているかも確認する。	
全般⑤		重要規則類一覧表	PDFでも可	年次	新規、改定、廃止された規則の内容から、組織内プロセスひいては内部統制状況への影響を確認する(通常は、監査部門で入手データを前年度と比較して、差分を取る)。	
販売①	業績の急変による収支悪化	販売の予実比較管理資料	エクセルデータ (対象組織、商品群や販売先が多いとCAATでないと分析困難な場合もある)ので、対象を限定するなどの工夫を要すること)	年次又は四半期	期初計画策定時に立案した、業種別や商品群別、販売先別などの予算と実績の乖離状況を確認する(入手データを監査部門がエクセル分析を行う可能性もある)。	・予実に大きな差異が発生する場合は、予定外の市場や環境に変化が生じていることが想定されることから、その原因を究明し早期に対応を行う必要がある。 ・頻度について、原則年次とし、必要な会社のみ四半期などに上げる方法もある。 ・往査時には、差異分析が実施されていることを確認する。

区分	想定されるリスク (又は目的)	入手資料・データ	資料の形態	入手頻度	確認の手続き	備考・注意点等
2	販売② 計画未達成による 収支悪化	販売年間活動方針	PDFでも可	年次	無理のない年度活動計画が策定され、かつ、その内容が問題点や課題を抽出し、計画達成のための具体的な対策や活動方針、活動内容が検討され、社員に指示されているかを確認する。	
	販売③ 売掛金の未回収	取引先別債権の年 齢管理	エクセルデータ (対象組織や取引 先が多いとCAAT でないと分析困難 な場合もあるが、 備考欄記載の通 り、工夫代はある)	年次	回収への取り組み状況と、滞留債権の状況をj確認する(入手データを監査部門がエクセル分析を行う可能性もある)。	<ul style="list-style-type: none"> ・国、問題のある組織に限定して行う方法もあり、他の項目に比べて限定実施の意義は大きい。また、第2のデフィエンスラインが管理している場合は、その管理状況に限定して監査することも考えられる。 ・往査時には、発生要因の分析、回収と拡大防止に向けた取り組みが行われていることを確認する。なお、重大なクレームが発生しており、支払保留となっている場合もあり、原因究明と対策実施は重要である。 ・件数のみよりリスト入手により、内容まで把握する方が、有効である。 ・往査時には、リストに抜けがないか、要因分析と対応状況(内容、迅速さ)を、特に再発防止策を恒久対策として実施しているかを確認することは重要である。 ・件数のみよりリスト入手により、内容まで把握する方が、有効である。 ・往査時には、リストに抜けがないか、要因分析と対応状況(内容、迅速さ)を、特に再発防止策を恒久対策として実施しているかを確認することは重要である。 ・頻度について、原則年次とし、必要な会社のみ四半期などにも上げる方法もある。 ・往査時には、差異分析が実施されていることを確認する。 ・件数が多いのは、正確なフォロワーの成果ともいえ、一概に悪いとは言えない。 ・件数に代えて、リストで内容情報まで入手しても処理しきれない。 ・往査時には、再発防止策が取られているかを、有効性も含めて評価する
3	販売④ 品質異常等による 取引先の減少によ る収支の悪化、シ ェアの低下	販売クレームリスト	PDFでも可	年次又は四半期	クレームの発生件数の推移、頻度やクレーム内容の重要度を確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	
	生産① 品質問題による損 害賠償リスクおよ び信用失墜リスク	生産クレームリスト	PDFでも可	年次又は四半期	クレームの発生件数の推移、頻度などのマクロ値や内容の重要度から内部統制状況の把握を確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	
	生産② 利益率の低下およ び競争力の低下	生産コストの予実 比較管理資料	エクセルデータ	年次又は四半期	経年推移、および予算と実績の乖離状況を確認する。	
生産③ 操業停止あるいは 損害賠償リスク	生産現場での事故 件数(休業、不 休、 物損等別)	エクセルデータ	年次又は四半期	件数の経年推移を確認する。		

4	在庫①	過剰な在庫残高の兆候の把握	貸借対照表の棚卸資産残高[高(棚卸期間毎)及びその補助簿(部門毎の在庫金額明細)]	エクセルデータ	四半期(可能なら月次が望ましい)	部門別の①売上原価、製品在庫、製品在庫日数と②在庫残高金額推移(製品、仕掛品、原料、貯蔵品、合計)を入手し、算出した在庫回転期間と併せて、下記の確認を行う。なお、このためには過去2年間のデータ保管が必要になる。 <確認手続> ・できるだけ月別データを入手し、直近3ヶ月間を確認。 ・在庫増加が顕著な場合、前年同期を確認。 ・過剰在庫の兆候がある場合、下段の手続へ。	予算や前年度の在庫残高金額等より、在庫残高金額や製品在庫日数等に上限値を設定し、過剰な在庫残高の兆候を識別する。
在庫②	評価下げ、在庫処分が適時に実施されないリスク	不移動品/滞留品リスト[Aging付]	エクセルデータ	半期毎 or 月次	Agingの情報から長期在庫の内訳(場所、品名、数量等)を把握し、過去の対応コメントとの照合を行い、放置されているものがないか確認を行う。 ・新たな外部倉庫がないか確認する。 ・外部倉庫の保管数量の推移を確認する。 ・長期保管品や不良品等の数量を確認する。	・隠蔽目的で長期保管品、不良品等を外部倉庫に大量保管されることもある。特に、新たな外部倉庫との契約には要注意。 ・往査時には、在庫証明を取っていることを確認する。	
在庫③	不良品等が隠蔽目的で外部倉庫に大量に保管されるリスク	外部委託倉庫の在庫リスト	エクセルデータ	四半期(可能なら月次が望ましい)	経年推移分析をし、異常な変動等がないかを確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	・往査時には、金額や目的の妥当性、贈賄などのコンプライアンスリスク等も確認する(相手方、人数などの情報の把握が前提となる)。なお、コンプライアンスリスクの視点では、業務委託費、調査費など、コンサル等の第三者に支払われる勘定科目の調査も必要である。 ・雑費など、故意に異なる勘定科目を使用されると捕捉できない限界がある。 ・特に大きな変化が認められる場合、内部統制上の問題(過大な業務目標、非効率な手続、外部環境の大きな変化等)が発生している可能性が高いので原因を追究する。 ・親会社人事部等が管理していれば、それを入手するのが良いが、賃金体系が異なる等の理由でその確率は低いと思われる。	
6	経費、旅費	高リスク勘定科目実績(交代など、私的利用リスクの高い勘定科目の部門別サマリーデータ)	エクセルデータ	年次	人員数、退職者数、欠員数、採用者数の各数字及びその推移を確認。	経年推移分析をし、異常な変動等がないかを確認する(通常は、監査部門で入手データをエクセルに入力して分析する)。	
7	労務①	リスクプロファイルの変化 社内プロセスの変更	エクセルデータ	四半期	退職者数、欠員数、採用者数の追加)	人員数、退職者数、欠員数、採用者数の各数字及びその推移を確認。	

区分	想定されるリスク (又は目的)	入手資料・データ	資料の形態	入手頻度	確認の手続き	備考・注意点等
7 労務②		残業時間[できれば 部門別、個人別]	エクセルデータ (対象数が多いと CAATでない場合も考 析困難な場合も考 えられる)	四半期	個人毎および部署ごとの集計値の推移を 確認。	特に大きな変化が認められる場合、内部 統制上の問題(過大な業務目標、非効率 な手続、外部環境の大きな変化等)が 発生している可能性が高いので原因を追 究する。
8 IT①	業務プロセス変更 の事前把握、投資 状況の把握	システム導入・投資 計画	PDFでも可	年次	・中長期的視点でシステム導入の計画が 策定されていることを確認し、業務上、 あるいは内部統制状況に変更・影響を もたらすシステム変更はないかを確認す る。 ・単年度の額がそう大きくなくとも、継続 的に投資が必要とされている案件につい ても、確認が必要。	・計画書に、現行システムに対する変更 影響の考察が行われているか、全社中 期計画に沿った内容かを確認する。ま た、ITシステムは業務プロセスに対し て多大な影響を与える場合があり、業務 環境(人事含む)に対する配慮も必要で ある。 ・往査時には、既に導入済みのオンプレミ スなど自社で構築しているシステムにつ いては、可用性、業務適合性を定期的 に把握し、現在の業務プロセスに対し て適切かどうかを確認することも必要にな りうる(この見直しが行われていない場 合、システムの運用管理体制自体が適 切ではない可能性や、効率的な業務運 営となっていないなどの恐れがある)。 ・また、業者との癒着がないか等、購買 が適切に行われていることの確認も必要 である(ITは他と比べて、安易かつ長期 の委託になりがちなこと)に注意)
IT②	IT統制不備の予兆 把握	・セキュリティイン シデントリスト ・障害報告リスト	PDFでも可	年次又は四半期	・セキュリティインシデントおよび障害の件 数の推移(できれば発生原因別)、発生 内容と影響度(これらの資料では、イン シデントまたは障害の大きさ、影響度等 を分析している)、頻度などから内部統 制状況を確認する。 (注) セキュリティインシデントは主に情報 セキュリティの漏洩(書類の紛失、ハッ キングによるデータ漏洩等)を取り扱 い、障害報告はシステム障害、ネットワ ーク障害等を取り扱う。いずれも発生 原因の背後に、ITシステムの老朽化や セキュリティを含む保全対策が不十分 なことが原因でないかが懸念される。	往査では、下記の点を確認する。 ・発生原因に対応した恒久対策が、投資 計画と連携して適切に設定されている か。 ・重要なインシデントに対する、初動体制 (CSIRT=Computer Security Incident Response Team)が確実に稼働している こと。 ・情報漏えい、システム障害の多くは、外 部からのメール、持ち込まれたUSBメモ リ等によるウィルス感染、DDOS攻撃な どによりITシステムが影響を受けたもの であり、ネットワーク、サーバ、Webサイ ト等の脆弱性が考えられるが、これらに 対して十分な対策が取られていること。

10	<p>資産管理①</p> <p>会社の状況を把握する。決算を粉飾するリスク</p>	<p>試算表</p>	<p>エクセルデータ</p>	<p>年次</p>	<p>試算表を入手し、5年のレンジで増減などの傾向を確認する（入手データを監査部門でエクセルに入力、分析する）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・趨勢分析（前年度との差分） ・回転期間分析 棚卸資産回転期間（棚卸資産残高/月次売上原価） ・利益率分析 総資産利益率（純利益/総資産の平均値）
	<p>資産管理②</p> <p>・全社的な方針と一致しない投資するリスク</p>	<p>設備投資計画</p>	<p>PDFでも可</p>	<p>年次</p>	<p>設備投資計画に関する資料（資金計画、利益計画）が作成されているかを確認する。また、併せて予算管理規則、体制も確認する。</p>
	<p>資産管理③</p> <p>償却方法や引当基準の解釈変更等による利益操作</p>	<p>償却額の予実比較管理資料</p>	<p>エクセルデータ</p>	<p>年次</p>	<p>償却額の予算と実績が乖離していないことを確認し、乖離があればその理由も確認する。</p>
12	<p>経理財務①</p> <p>経営方針、経営計画の把握</p>	<p>経営計画（年次・中長期）</p>	<p>PDFでも可</p>	<p>年次</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・親会社の経営方針、経営計画等との比較において齟齬が無いか、また過度な利益計画や市況動向を無視した計画となっていないか等について確認する。
	<p>経理財務②</p> <p>経営管理情報の早期把握</p>	<p>試算表</p>	<p>エクセルデータ</p>	<p>月次、四半期、年次のうち任意</p>	<p>一定時点における勘定科目の異常な残高や増減、あるいは一定期間における異常な取引高の有無について、分析的手続により概括的に把握する。</p> <p><具体例></p> <ul style="list-style-type: none"> ・売掛金の増加に伴う引当金の設定状況、棚卸資産の増加に伴う借入金増加状況や支払利息の発生状況等 ・対前年同月比、対前期比における増減分析 ・各種経営指標（売上高営業利益率・経常利益率、棚卸資産回転率、負債比率、損益分岐点分析等）を用いた分析

区分	想定されるリスク (又は目的)	入手資料・データ	資料の形態	入手頻度	確認の手続き	備考・注意点等
12 経理財務③		決算書類	PDFでも可	年次	・B/S、P/Lを始めとした財務情報以外にも、会計方針等の注記情報や現地監査人の監査意見等の定性的情報についても確認する。	
経理財務④	会計上の諸数値の生成プロセスに係るリスク	システム連携図	PDFでも可	年次	・新しいシステムが開発、あるいは更改される都度、それが会計システムへ直接的に連携するか、しないか、連携するとすれば、具体的にどの勘定数値の生成に影響を与えるのか等について把握する。	・システム連携図の記載だけでは、当該システムの開発、または更改による会計システムへの影響の程度が不明な場合は、例えば、ユーザーマニュアル等についても追加的に入手しておくことが効果的である。
経理財務⑤	各国の移転価格税制に基づく二重課税リスク	移転価格ポリシーに係るドキュメンテーション	PDFでも可	移転価格ポリシーに変更がある都度 (年次の文書化更新時のタイムミングでも、入手していただくことが望ましい)	・海外関係会社所在地の税務当局に対し、移転価格の妥当性について合理的な説明が可能となるような文書が整備されているかについて、関連するドキュメンテーションを閲覧して確認する。	・親会社と海外関係会社間の取引(国外関連取引)は、棚卸資産取引に限定することなく、役員提供取引や有形・無形固定資産の使用料取引、資金の貸付(借入)に係る利息の授受も対象に、二重課税リスクを認識しておく必要がある。 ・日本の親会社が作成している法人税申告書別表一七(四)や移転価格税制上、作成が求められているローカルファイル等を事前に税務部門より入手しておくことで、親会社を中心とした企業グループ内の国外関連取引について、網羅的に把握することが出来る。

となるし、逆も言える。また、監査部門の体制と比べて対象組織が少ない事業者は、多少手を広げても大丈夫という結論になるかもしれない。平たく言えば、「我が社の実情から判断して、この一覧表の中からADHKNの5つを選んでやってみよう」というような使われ方を想定しており、「継続的監査における入手資料候補一覧表」はそれを考えるヒント、きっかけとするために作成されたぐらいに考えていただくのが、ちょうど良いのではないか。V章では、CIAフォーラム研究会メンバーによる具体的な提案事例を掲載しているので、参考にさせていただきたい。

IV 継続的監査における入手資料候補一覧表

1. 全体構成

Ⅲ1で前述した通り、「継続的監査における入手資料候補一覧表」は、前回作成した成果物「海外監査の手引き」のメインであるチェックポイント集を土台にしており、それに沿った体系としている。したがって、前回成果物とリンクしやすくなっているので、併せて活用いただきたい。なお、区分欄について、No.5（購買仕入れ）、No.9（現物管理）、No.11（情報管理）が空番になっているが、現地往査で確認すべき項目が大半であるなどの理由により、該当するものがなかったためである。

横軸は、想定されるリスク、入手資料、入手方法、頻度、確認手順、備考・注意点等の構成としている。第一ソートキーが「区分」であることを前提に、検索のしやすさを重視して「想定されるリスク」をその次に置いた。

以下、各項目の内容を説明する。

2. 入手方法

「PDFでも可」と「エクセル」の二者択一を基本とし、一般的に、監査対象組織がエク

セル管理していると思われ、またエクセル利用により監査部門の分析負荷を軽減できるものを後者にしている。しかしながら、現にエクセル管理していない事業者にとっては実際に管理しているツールで入手して、監査部門でエクセルに落とさざるを得ない。そして、それは分析負荷の点で、継続的監査の対象とするには相当大きなネガティブ要因となることは否定できず、他を選択するのが現実解となる。

一方、「PDFでも可」としたのもでも、入手後、監査部門でのエクセル分析が必要なものもある。「多少の負荷は厭わず」の方針で判断したが、対象組織がエクセル管理していれば、エクセルで入手すべきなのは当然である。

また、親会社の管理部署や海外統括会社などが情報を持っている場合は、そこから入手する方が個々の対象組織から個別に入手するよりも、はるかに効率的なので、実態を確認し、利用できるものがあれば利用するのが良い。

3. 頻度

年次を基本としつつ、可能なら、あるいは事業者の重点項目などの方針、対象組織の内部統制状況によっては頻度を上げた方が良いものは、四半期等と記している。しかしながら、これも負荷による制約があるので、実情に合う頻度を選択いただきたい。

逆に、特定の業種業態などでは、「特にこの項目だけは、頻度を上げて確認する必要がある」というような事情があるかもしれないので、同様に、判断いただきたい。

4. 確認手順と備考・注意点等

「備考・注意点等」には、確認手順を実際に行ううえでの注意点、その発展形の内容、更には往査時の注意点を記している。本成果物は、一定の国内監査経験のある人を想定しているので、初級編の内容は省略している。

これらについては、前回作成したチェックポイント集（「海外監査の手引き」）など、他の文献を参照いただきたい。

V 入手資料・データの活用

1. 本章の趣旨

継続的監査における入手資料候補一覧表は、28項目で構成されているが、負荷の面から、現実的に全項目を継続的監査対象にするのは困難である。そこで、当研究会の各メンバーが所属する事業者が継続的監査を行うとすれば、どれを選択するか、中でもどれを特に重視するかについて判断し、その結果を一覧表にした（選択するものに○、特に重視するものに◎）。「よくある選択パターン」の例として、自社で選択する際の参考にしていただきたい。

2. 結果からわかること

この表からわかることは、下記のように整理できると思う。

- ① 内部通報件数・外部監査報告書や稟議決裁一覧・組織表・重要規則類一覧といった区分「全般」に属するもの、および区分「経理財務」の経営計画・試算表（全般）・決算書類を多くのメンバーが選択した。直近の内部統制状況と内部統制状況を悪化させるリスクのある変更の有無を把握しうる資料として重視されていることを示していると思う。
- ② 区分ITについて、「セキュリティインシデントおよび障害報告のリスト」「システム導入・投資計画」の二つとも、半数程度のメンバーが選択したが、昨今のセキュリティー関連リスク状況を反映したものと思う。

- ③ ①②以外の項目について、選択したのは3名以下だが、1名も選択しなかったのは2項目しかなく、かなり分散していることがわかる。

また、選択したのは1名だが、その人は特に重視する（◎）としている例が3つ（残業時間 [労務②]、試算表（資産） [資産管理①]、移転価格ポリシーに係るドキュメンテーション [経理財務⑤]）もあり、事業者に共通する正解はなく、何が良いかは事業者の事情によることを示していると思う。Ⅲ-3 記載の「継続的監査における入手資料候補一覧表は、考察の際のヒントとして活用」を再確認いただきたい。

- ④ メンバーの選択傾向を強いて分析すると、A・E・Fの3名は、全般・IT・経理財務を重視しており（他の区分を、ほぼ選択していない）、C・Dの2名はこれら3区分に販売の項目と設備投資計画を追加したもので、方向性は同じと言える。

これに対して、B・H・Jの3名は販売生産のクレームリストが共通するなど、比較的、全般・経理財務よりも具体事例重視と言えるのではないかと。

また、Gは、計画と実績の差異把握など、計画あるいは従来からの変化を内部統制状況の変化の予兆と捉え、限られた体制の中で数を絞りこむ方針と思われる。

このように数を絞り込むのも一策である。特に、監査部門の要員が限られている、あるいは子会社数が多いなどの事情のある事業者では、手を広げすぎてはいけない。繰り返しになるが、継続性監査の第一関門は、Sustainable な仕組みを作ることである。

【研究会メンバーが選んだ入手資料・データ】 凡例：◎は特に重視するもの

区分	入手資料・データ	A	B	C	D	E	F	G	H	J
全般①	内部通報件数	○	◎	◎		◎	◎		◎	◎
全般②	外部監査報告書		○	○		○	◎			
全般③	稟議決裁一覧	○	○	○	◎			○		
全般④	組織表			◎	◎	◎	○			
全般⑤	重要規則類一覧	◎		◎	◎					
販売①	販売の予実比較管理資料								○	○
販売②	販売年間活動方針	◎			○			◎		
販売③	取引先別債権の年齢管理			○	○				○	
販売④	販売クレームリスト		○						◎	◎
生産①	生産クレームリスト		○						◎	◎
生産②	生産コストの予実比較管理資料								○	
生産③	生産現場での事故件数		○	○					◎	
在庫①	貸借対照表棚卸資産残高と補助簿								○	○
在庫②	不移動品/滞留品リスト			○	○					◎
在庫③	外部委託倉庫の在庫リスト									
経費旅費	高リスク勘定科目実績		◎						○	
労務①	退職者数、欠員数		◎						○	
労務②	残業時間								◎	
I T①	システム導入・投資計画	○		○	○			○		
I T②	セキュリティインシデントおよび障害報告のリスト		○	○			○		◎	◎
資産管理①	試算表(資産)								◎	
同②	設備投資計画			○	○			○		
同③	償却額の予実比較管理資料									
経理財務①	経営計画		○	◎	◎	◎	◎			○
同②	試算表(全般)			○	◎	○			○	
同③	決算書類	◎		◎	◎	○	◎	◎		○
同④	システム連携図			○						○
同⑤	移転価格ポリシーに係るドキュメンテーション				◎					

【参考資料】 海外監査の対象先決定要因

2016年10月25日作成

I. 趣旨

事業者が海外の監査対象先を選定するときに、どのような要素を、どのようなウエイトで考慮するのが良いかという視点で整理した。

特に、後者のウエイト付けは、全員一致の結論を一つだけ提示するのではなく、平均値などのいくつかの数値を「幅」で示すことにより、読者の所属会社にとって何が良いかを

柔軟に考えられるようにしている。

II. 概要

考慮する要素を、大きく①リスク評価項目と②監査の容易性に大別しているが、特に最初、初期の監査では②も考慮していただきたいという趣旨である。運用に乗ると、国内監査でも判断要素となる、ローテーション、頻度と①の要素で判断できるというスキームとしている。

なお、①の項目は、業務負荷をかけずに「効率的に取得できる要因か」という視点のフィ

ルターを通して選定している。

Ⅲ. リスク評価項目

項目、その具体的な内容、ウエイトを、一覧表に整理した。

項目と具体的な内容は、全メンバーの議論により決定したが、ウエイト（百分率）は、一義的な結論よりも、各メンバーの判断が見える方が良いとの判断から、分布、平均値、中間値の3つで示している。

なお、「具体的な内容」は例示であり、これらすべてのデータを把握する必要はなく、取得しやすいもので判断すれば良い。

Ⅳ. 監査の容易性

1. 日本語で一定範囲の監査ができること…日本人駐在員数及びその配置状況（ポスト）、日本語を使えるローカル社員及びその配置状況（ポスト）
2. 規程など主要な資料が英語で書かれていること（=書類の英語以外の現地語比率が低いこと）……資料が漢字で書かれている

中華圏も、他の言語よりは内容を把握しやすい。

3. 通訳が不要なこと。また、要の場合では、「信頼できる通訳」を確保できること。
4. 治安が良く、安全なこと。また、テロ・伝染病等の発生懸念度が低いこと。
5. 当該国の法令や商慣習を良く把握できていること。
6. 宿泊施設や交通等のインフラが整備されていること。
7. 出張コストが高くないこと
8. 事業内容が明確で、特殊な業務がないこと
9. 親会社の管轄部署が実績等の状況を把握しており（駐在経験者がいる等も含む）、かつ監査に協力的なこと
10. 課題・要改善事項をあらかじめ、ある程度把握できている、内部監査で指摘できる事項がいくつかある蓋然性が高いこと。

これは、最初の監査での指摘事項ゼロは避けた方が良く、そのためには事前に既に課題があるところを選ぶのも一策という趣

項目	具体的な内容	ウエイト(%)*	備考
会社規模	売上高、総資産、従業員数、管轄会社や拠点の数	<レンジ>5~25 <平均値>17.5 <中間値>20.0	資本金より、総資産が適当とする意見が多。
経営状況	利益率、経営（財務）指標の実績及び変化率、予実[計画実績]の乖離	<レンジ>10~40 <平均値>21.25 <中間値>20.0	利益は、経営状況の項目なので、額よりも率の方が適当とする意見が多。但し、業態による差に注意が必要。
事業内容	業態（販売、製造、研究等）の種類と数、業界特性（業界リスク度、行政接点等） 製品品質の要求レベル、外販比率、販売先の非日系比率、取引要件	<レンジ>10~25 <平均値>15.0 <中間値>15.0	
ガバナンス関連	派遣役員や駐在員の数およびポスト（社長・監査役含む）、管理部門要員数、議決権割合、内部通報制度の有無、マネジメントの交代	<レンジ>15~25 <平均値>22.5 <中間値>25.0	
その他	当地の腐敗指数、不祥事・内部通報・係争の数と質、行政当局や監査での指摘内容、経営層および親会社管轄部署の懸念度、離職率	<レンジ>15~35 <平均値>23.75 <中間値>20.0	

*メンバー8名のため、中間値は4番目と5番目の中間値を取った

旨である。

なお、「リスク評価」と「監査の容易性」を別建てor一元（合計点）のいずれかで判断するのが妥当かについては、別建てとするのが理

論的という意見と、最終判断（決裁）を考えると、合計スコア等で一元的に判断する方が実務的との意見があった。事業者の実情に照らして判断いただければと思います。

＜CIAフォーラム研究会No. e 19（海外監査研究会）メンバー＞

（順不同・敬称略）

田村 正人	大阪ガス株式会社（座長）
友本 まどか	パナソニック株式会社
原田 博史	大日本塗料株式会社
吉川 英之	株式会社ダイセル
松井 達也	川崎重工業株式会社
高畑 英夫	田辺三菱製薬株式会社
油谷 博司	関西学院大学
若杉 晋輔	象印マホービン株式会社（2017年9月より参加）
福長 成夫	株式会社ノーリツ（2017年11月より参加）
石田 武司	N T N株式会社（2017年8月まで参加）

（メンバーの氏名・所属先は、2018年2月現在）