

# インドの財務報告にかかわる内部統制制度

(2016年3月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

チェンナイ事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

#### 報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）チェンナイ事務所が現地法律事務所 Price waterhouse Coopers に作成委託し、2016年3月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求め下さい。

ジェトロおよび Price waterhouse Coopers は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび Price waterhouse Coopers が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）  
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課  
E-mail：[BDA@jetro.go.jp](mailto:BDA@jetro.go.jp)

ジェトロ・チェンナイ事務所  
E-mail：[INC@jetro.go.jp](mailto:INC@jetro.go.jp)

**JETRO**

## 目次

1. 内部統制とは.....	1
2. 各国における企業の不祥事と内部統制制度の確立.....	1
3. インドの会社法改正と財務報告にかかわる内部統制制度.....	2
4. 従来 of インドの内部統制制度と新会社法における内部統制制度.....	2
5. インド勅許会計士協会によるガイダンス.....	5
6. 日本の内部統制制度とインドの内部統制制度の比較.....	12
7. インドに進出する日系企業の課題と今後の対応.....	15

## インドの財務報告にかかわる内部統制制度

### 1. 内部統制とは

内部統制とは、組織がある目的を達成するために、業務に組み込まれ、組織内の者によって遂行される仕組みである。その目的や対象となる者は、組織の種類や国によって定義が異なる。しかし、我が国の企業を対象とする監査基準では「内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の 4 つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセス」（『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』）と定義されている。

### 2. 各国における企業の不祥事と内部統制制度の確立

内部統制は、歴史的に企業による巨額粉飾事件を背景として各国で制度として確立してきた。

例えばコーポレート・ガバナンスが制度上、最も進んでいる米国では、1992年にトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）が公表した「内部統制の統合的枠組み」（COSO 報告書）において、内部統制の考え方は示されていたものの、法律によって上場会社にその整備・運用を義務付けるようになったのは、2001年のエンロン、2002年のワールドコムによる巨額粉飾事件が背景にある。これらの粉飾事件ではいずれの会社も 300～400 億ドルといわれる巨額の負債を抱えて破綻した。これを受け、米国は企業会計・財務諸表の信頼性を向上させることを目的として、2002年7月にサーベンス・オクスリー法(通称 SOX 法)を定め、上場会社を中心に経営者に対して内部統制報告書の作成を義務付けるとともに、その監査人に対して内部統制の監査を義務付けた。

一方日本では、1995年に発覚した大和銀行ニューヨーク支店巨額損失事件の判決で、取締役会の内部統制システムの整備・構築責任が問われ、その後 2002年の商法改正による委員会等設置会社制度の導入により、内部統制システムが意識されるようになった。そして、2005年のカネボウによる粉飾決算事件や 2006年のライブドアによる粉飾決算事件を背景に、2006年6月に成立した金融商品取引法において、上場会社の経営者に対し内部統制報告書の作成を義務付けるとともに、その監査人に対して、経営者が作成した内部統制報告書について意見を表明することを義務付けた。

同様に、インドも 2009年に明らかになったインド IT 業界第 4 位のサティアム・コンピュータ・サービス（以下「サティアム」）による粉飾決算事件が、コーポレート・ガバナンス制度の見直しの契機となったと考えられる。もともとインド企業（特にタタなどの財閥系企業）は創業オーナーおよびその一族（以下「プロモーター」）

が経営を行っているケースが多く、プロモーターを中心に企業集団内で不透明な取引が行われてきた。1991年から始まったマンモハン・シンによる経済改革によって、インド企業の近代化が叫ばれるようになり、1998年のインド工業連盟による企業統治規範の策定や、2001年の上場契約第49条の導入などコーポレート・ガバナンスを強化する取り組みが行われるようになった。しかしながら、2009年1月に、当時のインドIT業界においてTCSやウィプロ、インフォシスに次ぐ大企業であったサティアムの創業者主導による過去数年間の粉飾決算が明らかになったことで、インド企業のコーポレート・ガバナンスに対する法規制が改めて見直されるようになった。

### 3. インドの会社法改正と財務報告にかかわる内部統制制度

インドでは1956年に制定された会社法1956（以下「旧会社法」）について、部分的な改正が行われてきたが、条文が複雑となり、また内容が現在のビジネス環境にそぐわなくなったことから、全面的な改正が以前から指摘されていた。また上記のサティアムの事件もあり、コーポレート・ガバナンスの強化につながる法の整備も求められていた。このような背景から、インドは会社法の全面的な改正を行い、2013年8月に会社法2013（以下「新会社法」）が成立した。旧会社法で700条までであった条文は470条に集約され、また各種手続き・規制の合理化、簡素化が図られた。一方で、コーポレート・ガバナンスの強化を目的として、居住取締役・独立取締役・女性取締役の導入、コーポレート・ソーシャル・レスポンシビリティ（CSR）の義務化、取締役報告書などのフレームワーク見直しによる説明責任の明確化、監査人のローテーション制度や内部統制報告制度の導入、関連当事者取引への規制強化が行われた。このコーポレート・ガバナンスの強化の一環として導入されたのが、取締役会や監査人の財務報告にかかわる内部統制（Internal Financial Control、IFC）についての責任である。

### 4. 従来のインドの内部統制制度と新会社法における内部統制制度

従来、内部統制については、インドの財務省より公表された Companies (Auditor's Report) Order, 2003 において、極めて規模の小さい会社を除くすべての会社に対し、棚卸資産が適切に棚卸しされて帳簿に反映されているか、固定資産の実査を行い適切に帳簿に反映しているか、それぞれの会社の業種・規模に適した内部統制の整備、運用がなされているかなどの個別項目について外部監査人の監査報告書の添付資料に記載することになっていた。

これに対し新会社法では、まず財務報告にかかわる内部統制を「会社の方針の遵守、資産の保全、不正および誤謬の予防および検出、会計記録の正確性及び網羅性、信頼性のある財務諸表の適時作成を含む、秩序ある効率的な事業運営を担保するために会社が適用する方針及び手続である」と定義している（新会社法134条5項e）。

そして会社の種類に応じて、図 1 に記載する義務をそれぞれの取締役や監査人といった会社関係者に課している。特に取締役会の報告書に記載される「財務報告にかかわる内部統制の詳細」と、監査報告書に記載される「会社は適切な財務報告にかかわる内部統制の仕組みを持っているか、かつそれは有効に運用されているかどうか」は、会社の規模や種類による免除規定はなく、インドに設立されたすべての会社に求められるものである。

図1 会社法の要請事項と適用対象となる会社

プロセス	チェック項目	適用対象会社
取締役の責任に関する声明 <b>新会社法134条(5)(e)</b>	取締役は財務報告に係る内部統制は適切かつ有効に運用されていることを確かめる(FY2014-2015から)	上場企業
取締役会の報告書 <b>新会社法施行規則8(5)</b>	財務報告に係る内部統制の適切性について詳細に取締役会にて報告する(FY2014-2015から)	全ての会社
独立取締役に対する規則 <b>新会社法149条(7)、付則IV</b>	財務情報の誠実性および財務報告に係る内部統制が強固かつ不正もしくは誤謬を事前事後的に防御可能であることを自ら証明する(FY2014-2015から)	全ての独立取締役会社
監査委員会の権限 <b>新会社法177条</b>	財務報告に係る内部統制の評価をする(FY2014-2015から)	全ての監査委員会設置会社
監査報告書 <b>新会社法143条(3)(i)</b>	会社は適切な財務報告に係る内部統制の仕組みを持っているか、かつそれは有効に運用されているかどうかについて監査報告書を発行する(FY2015-2016から)	全ての会社

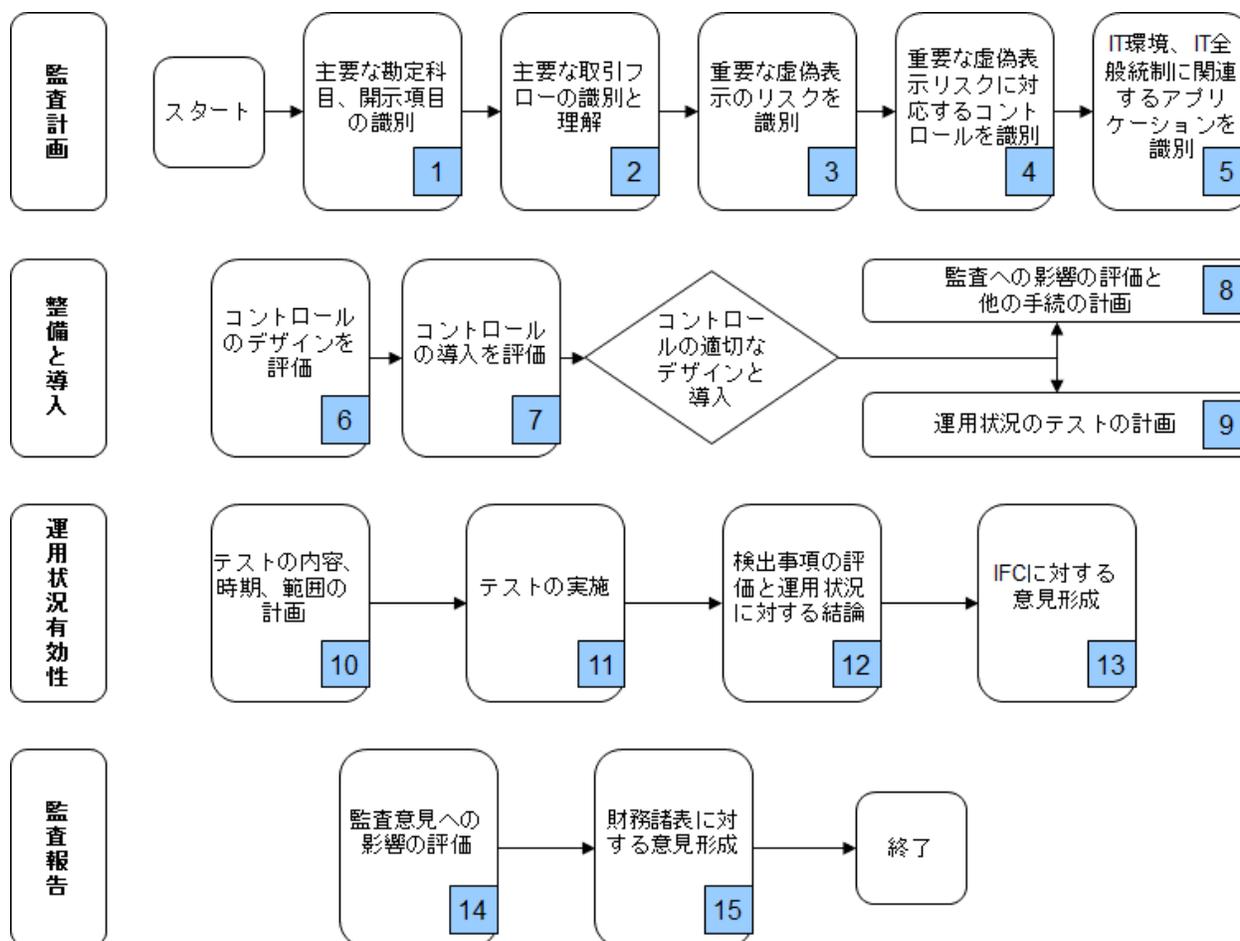
## 5. インド勅許会計士協会によるガイダンス

新会社法では、上記のように内部統制の定義および取締役や監査人の義務については規定があるものの、財務報告にかかわる内部統制を整備・運用するための方針や監査手続きの方針については言及されていない。

そこでインド勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants of India）（以下「ICAI」）は2014年11月に監査人向けとして“財務報告にかかわる内部統制の監査”についての実務上のガイダンスを公表し、その後修正版を2015年9月に公表した。当該ガイダンスはあくまで監査人のための監査手続きのガイダンスではあるが、会社が財務報告にかかわる内部統制を整備・運用する上でも参考になる。

当該ガイダンスでは監査の手続きを大きく①監査計画②整備と導入③運用状況の有効性④監査報告の4段階でとらえている（ガイダンスの **Typical Flow of Audit of Internal Financial Controls over Financial Reporting** より）。以下、各段階における手続きの内容について説明する。

図2 財務報告にかかわる内部統制の監査の流れ（ICAIのガイダンスより）



### ① 監査計画

監査計画において、監査人は監査手続きの全体的な戦略、方針を決めることになる。財務報告にかかわる内部統制の監査においては、まず財務諸表上、主要な勘定科目、開示事項を識別することが出発点になる。これは最終的な成果物である財務諸表における主要な勘定科目、開示事項を明確にすることで、財務報告にかかわる内部統制により財務諸表の適切な作成が担保されていることを、効果的かつ効率的に検証できるようにするためである。次に財務諸表上の勘定科目、開示項目がどのようなプロセスを経て生成されるかを理解し、業務・取引のプロセスの理解に基づいて虚偽表示のリスクがあるポイント、不正または誤謬が生じる可能性が高いポイントを識別する。これらの虚偽表示のリスクのポイントに対して、それを防止または発見する仕組みの統制活動(コントロール)を識別する。このように、主要な勘定科目、開示項目の識別、業務・取引のプロセスの理解、虚偽表示のリスクの識別、および当該リスクに対するコントロールの識別が、監査計画の基本となる。

これに加えて、近年の業務の IT 化に伴い、会社の IT 環境および IT による統制の基礎となる IT 全般統制を理解することも、IT に依拠した会社の業務に対する監査計画を立てる上で重要となる。

以上が ICAI のガイダンスにおける監査計画の基本的な考え方であり、監査人が監査手続きを始める前にまず検討すべきものであるが、同時にこの考え方は経営者にとっても財務報告にかかわる内部統制を考える上で重要となる考え方である。すなわち、経営者も上記のように主要な勘定科目、開示事項の識別、業務・取引のプロセスの理解、虚偽表示のリスクの識別、および当該リスクに対するコントロールの識別が、自社の内部統制を整備する出発点となる。

内部統制の構築にあたっては経営者の積極的な関与が重要であり、内部統制を推進するチームの選任、部門横断的な会議の活用など、全社で財務報告にかかわる内部統制の考え方や仕組みを理解する体制を整えることが、内部統制の早期整備につながると考えられる。

## ② 整備と導入

整備と導入の段階では、上記監査計画の段階で識別した虚偽表示のリスクに対するコントロールについて、さらに深く検証していくことになる。例えばある虚偽表示のリスクに対して、単一のコントロールがリスクを軽減しているのか、それとも複数のコントロールによってリスクが軽減されているのか、また当該コントロールは虚偽表示のリスクを事前に防止するものか、事後的に発見するものなのか等を確認していく。これをガイダンスでは内部統制の整備と呼んでおり、内部統制の整備状況を理解・評価していくことが、この段階の出発点となる。

監査人は、会社の内部統制の整備状況を理解した上で、整備されたコントロールが虚偽表示のリスクを十分に軽減しているかを評価する。整備状況の評価を通じて、財務報告にかかわる内部統制に不備が発見された場合は、その事実を経営者に伝えるとともに、早期に改善策を検討していくことが重要となる。さらに、他の領域への影響や次の運用状況の有効性の検証への影響についても考慮する必要がある。

一方、経営者としては、内部統制の整備状況を文書化することが必要となり、一般的に 3 点セットとよばれる業務記述書・フローチャート・リスクコントロールマトリックスを作成することが考えられる。

3 点セットについては「図 3 内部統制にかかわる 3 点セットのイメージ」を参照。

## ③ 運用状況の有効性

②で確認された内部統制の整備状況に基づき、各コントロールが適切に運用されているか、運用状況の有効性について検証することが次の段階となる。当該検証にあたっては、テストの内容、テストを実施する時期、テスト範囲を決定することが出発点となる。例えば、テストの内容としては、上長の承認が適切になされているかの確認、アクセス権限者以外がアクセスした場合に当該アクセスが適切に拒絶されるかの確認、取引が決裁権限に従い、適切な権限者によって承認されていることの確認などが挙げられる。またテストの実施時期については、年間

にわたって満遍なくサンプルを抽出すること、テストの結果、エラーが発見された場合、その後の改善テストを行う期間が十分残されているかなどが重要な考慮事項となる。またテスト範囲については、多数の拠点を有している場合には複数の拠点から偏りなくサンプルを抽出する必要がある。

そして計画されたテストの内容、実施時期、範囲に基づき、監査人は具体的なテストを実施していくことになる。テストの過程でエラーが発見された場合は、当該エラーが及ぼす他のテスト対象への影響や、最終的に財務報告にかかわる内部統制が適切に運用されているかという結論への影響を考慮することが重要となる。このようなテストと発見されたエラーの検討の積み上げが、最終的に監査人の内部統制の運用状況の有効性の評価につながる事となる。

なお、経営者も取締役会報告書で財務報告にかかわる内部統制が適切に運用されていることを表明するためには、監査人同様、運用状況の有効性を検証するためにテストを実施する必要がある。従って、ガイダンスに示されているテストの内容、実施時期、テスト範囲の考え方は、経営者のテスト計画を立てる上でも参考となるだろう。

#### ④ 監査報告

内部統制の整備状況の評価、各コントロールの運用状況の有効性の検証結果に基づいて、監査人による内部統制の整備・運用状況の評価結果を取りまとめて、財務報告にかかわる内部統制に関する監査意見を表明することがこの段階で求められることである。

監査人は整備状況の評価、運用状況の評価を通じて、内部統制の不備を識別するとともに、当該不備が及ぼす影響の大きさによって、重要な不備か否かを判断し、分類する。監査人は会社の内部統制の整備・運用状況について意見を述べるが、当該不備は同時に、財務諸表にかかわる監査意見を形成する上でも極めて重要な情報となる。また財務諸表にかかわる監査手続きにおいて、内部統制にどれだけ依拠して手続きを行うことができるかも、上記の不備次第であり、この点、内部統制の不備を適切に評価することは、効果的かつ効率的な監査の実施につながる。なお内部統制の不備の具体例については「図4 内部統制の不備の事例（一例）」を参照。

図3 内部統制にかかわる3点セットのイメージ

業務記述書

ABC Technologies Pvt Limited  
Payroll Process Narrative

1 Table of Contents

I. Introduction..... 3

II. Organization Structure..... 3

1. Preparation of Job Descriptions..... 4

2. Requisition and Recruitment Process..... 4

3. Sourcing..... 4

3.1 Sourcing through HR Search Firms..... 5

3.2 Sourcing through Employee Referrals..... 5

3.3 Sourcing through Portals..... 5

3.4 Shortlisting and Selection of Candidates..... 5

3.5 Pre Offer Activities..... 6

4. Issuance of the Offer Letter..... 6

5. On Boarding Process..... 7

6. Creation of Employee Record..... 7

7. Salary Advances..... 8

8. Performance Management and Appraisal..... 8

9. Attendance and Leave Recording..... 8

9.1.1 Leave Recording (HD)..... 8

9.1.2 Leave Recording (Circle)..... 9

9.1.3 Leave Policy..... 9

9.1.4 Consolidation of Leave Tracker..... 9

10. Payroll Processing..... 9

11. Payroll Payments..... 10

12. Employee Separation/Exit Process..... 10

III. Appendix A..... 11

ABC Technologies Pvt Limited  
Payroll Process Narrative

I. Introduction

The HR team is basically responsible for hiring people, creating and maintaining policies around people and engaging the employees. The HR and Payroll team's broad objectives are:

- Following employer-friendly policies and practices to ensure high employee satisfaction
- Streamlining recruitment process to ensure internal and external skillsets to be used in an effective manner.
- Fair and transparent performance management and improvement practices

The HR and Payroll Teams are headed by Mr. Vipin Malhotra (Head-HR) who reports to the CEO of the company. The HR function is broadly categorized into 3 different sub-functions based on the activities performed by the teams.



The above teams are headed by the following personnel:

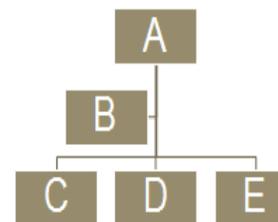
1. Employee Engagement and Recruitment which is headed by Ms. Divya Sibal (Corporate HR Manager) and Vini Mathew (Corporate HR Manager). These activities are categorized on the basis of circles between the two personnel.
2. Payroll, Operations and Statutory Compliance which is headed by Sohan Singh Gossain (Corporate Payroll Manager).

ABC Technologies Pvt Limited  
Payroll Process Narrative

II. Organization Structure

Refer to the HR Organization Chart below for the same. In addition to the Corporate HR, the organization has also employed HR Admin for onboarding and joining formalities for the circle candidates. These HR Admin take care of the following activities:

- Facilitating the on boarding and joining formalities
- Collecting the required documents as mandated by the Firm policies
- Conducting the exit interviews for the employees leaving the organization
- Collating the leaves on a daily basis for the circle candidates and sending the same to the Corporate Payroll Manager



III. Objective of the document

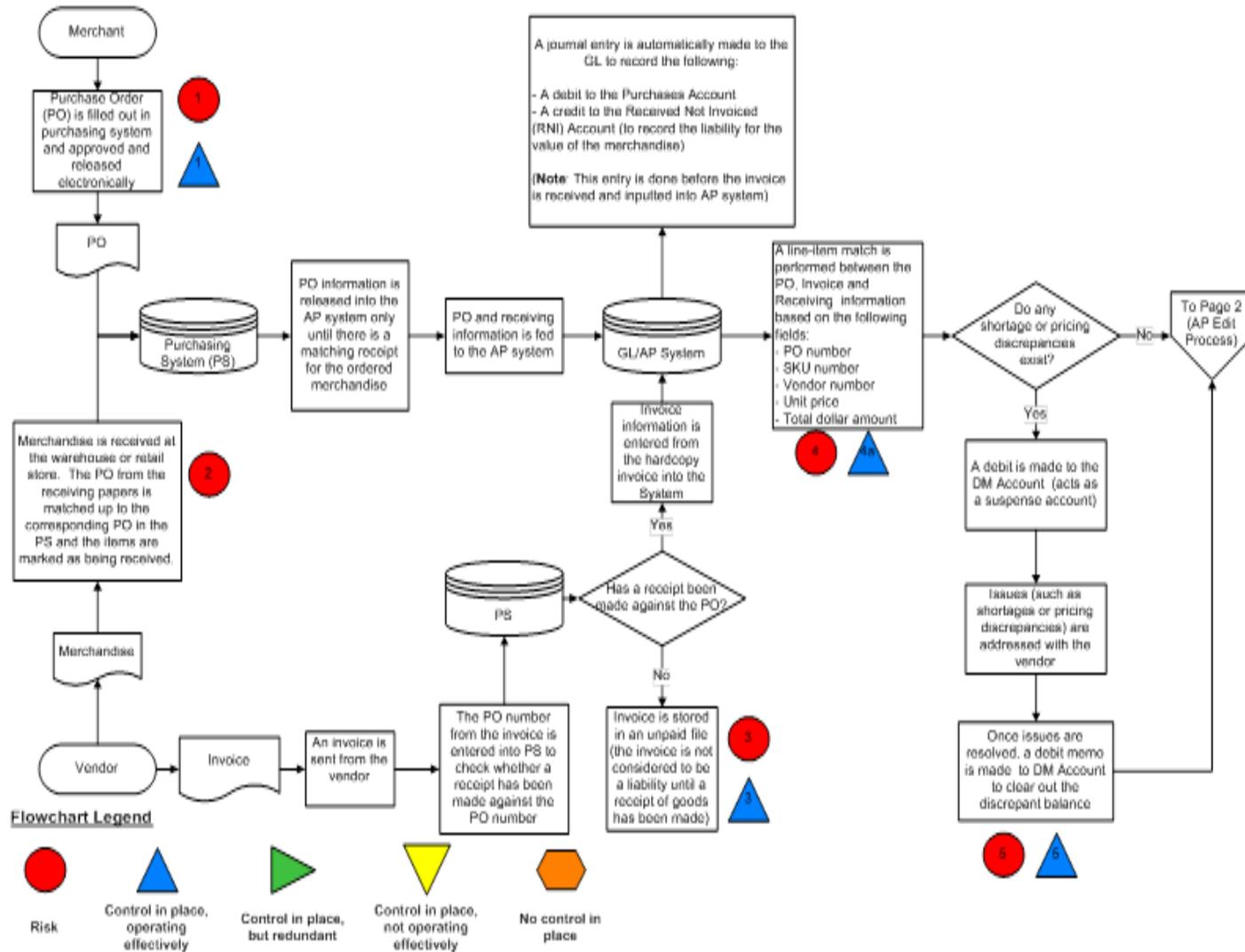
The objective of the document is to summarize the Payroll and HR process as operated by Tower Vision India Private Limited and to identify the key controls in the process. The document covers the process description, activities and controls (both automated and manual) in the following sub-processes.

IV. Applications supporting Payroll and HR Process

Payroll and HR Process is dependent on the following applications

Sub Process	Application	Application Owner
1. Recruitment	99999	99999
2. HR Declaration	99999	99999
3. XFS	99999	99999
4. Appraisal Process	99999	99999
5. Salary Processing	99999	99999
6. Master Data	99999	99999

フローチャート



リスクコントロールマトリックス

S. No.	Sub Process	Risk	Control Title	Control Description	Control is Automated or Manual	Preventive / Detective	Control Type	Frequency
RR-M-1	Masters	Customer creation is not duly approved	Customers are authorised and valid.	Customers are created in the masters based upon the approved customer request forms. The forms are approved by the Regional Sales Manager.	Manual	Preventative	Transaction Level	As and When
RR-A-2	Masters	Duplicate Customers can be created in the system	Duplicate customers are not created in the system	The customers ID once allotted in the XYZ application cannot be used again.	Automated	Preventative	Transaction Level	As and When
RR-A-3	Masters	Duplicate Items can be created in the system	Items created in the system are unique.	Item codes allotted to the items in the masters cannot be allotted again to a new items being created in the masters.	Automated	Preventative	Transaction Level	As and When
RR-M-4	Masters	Sales Price set up in Price masters are not approved	Prices in the masters are authorised.	Prices in the system are updated based upon the approvals from Head Sales and Marketing.	Manual	Preventative	Transaction Level	As and When
RR-A-5	Masters	Access to update Prices and Discounts in the system is not restricted	Access to update Prices and Discounts in the system is vested with authorised persons.	Access to update the prices and discounts in the system is restricted to the ERP core functional team, which is done based upon the mail communication from Sales team.	Automated	Preventative	Transaction Level	As and When

図4 内部統制の不備の事例（一例）

内部統制の整備状況の不備	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 内部統制の構成要素の不適切な文書化</li> <li>• 重要な勘定科目もしくはプロセスにおける職務分掌の欠如もしくは不適切な職務分掌</li> <li>• IT全般統制の不適切な整備状況</li> <li>• 経営者への内部統制に係る不備の報告プロセスの欠如</li> </ul>
内部統制の運用評価の不備	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 二重承認プロセスが運用されていない</li> <li>• 経営者による不正</li> <li>• IT統制の運用がされていない</li> <li>• 重要な勘定科目の照合が実施されていない</li> </ul>
重大な不備	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 会計原則の選択と適用に係る内部統制の不備</li> <li>• 不正防止プログラムおよび統制の不備</li> <li>• マニュアル作業/非通常の作業に係る統制の不備</li> <li>• 期末決算財務報告プロセスの不備</li> </ul>
重要な欠陥	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 内部統制および財務報告に係る非有効な監督</li> <li>• 大規模もしくは高度に複雑な組織の会社における非効果的な内部監査もしくはリスク評価機能</li> <li>• 経営上層部による不正の事実</li> </ul>

## 6. 日本の内部統制制度とインドの内部統制制度の比較

以上、インドの財務報告にかかわる内部統制の監査の手続きについて、ICAIのガイダンスに基づいて述べてきた。ここで、日本のJ-SOXに関与されたことのある方であれば、インドの財務報告にかかわる内部統制とその監査手続きが日本のJ-SOXに類似していると感じられた方は多いのではないかと。いずれの制度も各国で起きた巨額の粉飾事件を背景に、その再発防止のためコーポレート・ガバナンスの強化を目的として導入されており、コーポレート・ガバナンスの先進国である米国のCOSO報告書にあるCOSOフレームワークやSOX法をモデルにつくられた制度であるため、似ているのは当然かもしれない。一方で、日本とインドの両制度には少なからず相違点もある。そこで、改めて両者の類似点と相違点を整理してみたい。日本の内部統制制度とインドの内部統制制度の比較は「図5 日本の内部統制制度とインドの内部統制制度の相違点、類似点」のとおりである。

もっとも大きな違いは対象となる会社の範囲である。日本のJ-SOXでは金融商品取引法上、内部統制の監査が求められている会社は上場会社に限定されている。これは上場会社はその株式の売買を広く一般に公開している以上、仮に財務諸表に虚偽の表示があった場合、当該虚偽の表示によって損害を被る人が多数にのぼることが想定されることから、上場会社には財務報告にかかわる内部統制の監査を義務付けているのである。この考え方は米国も同様で、上記でも述べたようにSOX法で上場会社の経営者に対して内部統制報告書の作成を義務付けるとと

もに、その監査人に対して内部統制の監査を義務付けている。一方インドは、インドの会社法に基づき設立されたすべての会社に対して、財務報告にかかわる内部統制の監査を求めている。日本や米国と同じように、株主への影響のみを考えれば、非上場会社にまで当該監査を義務付ける必要はないかもしれない。しかしながら、インド政府としては、インドの会社は上場であれ非上場であれ、コーポレート・ガバナンスのレベルが低く、特にプロモーター族がいるような会社は、株式がプロモーターの手にあることをいいことに、健全な会社運営がなされていないリスクがあることから、すべてのインドの会社のコーポレート・ガバナンスのレベルを上げるという趣旨で、すべての会社に対し義務付けていると考えられる。これは対象となる財務諸表にも表れており、J-SOX が基本的に連結財務諸表を対象としているのに対し、インドの内部統制では各社単体の財務諸表も対象としている。すなわち、法人格ごとに内部統制の監査を実施することを求めているのである。

監査のアプローチについても J-SOX とインドの内部統制で相違がみられる。J-SOX において監査人に求められるのは、経営者の内部統制の評価結果を監査することである。これは監査手続きにも現れており、例えば運用状況の有効性の評価のテストにあたっては、まずは経営者が行ったテストが適切に行われているか確認し、その上で監査人独自のサンプルを追加的にとってテストを実施することになる。一方、インドの内部統制については、経営者の内部統制の評価結果とは別に、監査人自ら内部統制の監査を行う。従って、上記の運用状況の有効性の評価テストであれば、経営者が行ったテストとは全く独立した形で、監査人によってテストサンプルが決められ、当該サンプルに対してテストが行われる。インドの内部統制監査のアプローチはいわゆるダイレクト・レポーティングというものであり、米国の SOX 法のアプローチをそのまま取り入れている。一方、日本ではダイレクト・レポーティングは採用されなかったため、上記のようなアプローチとなっている。

一方、両制度とも米国の COSO 報告書における COSO フレームワークや SOX 法をベースに制度を構築していることから、内部統制の構成要素や内部統制の目的の考え方、内部統制の評価における整備状況と運用状況という分け方、文書化において要求される 3 点セット（業務記述書・フローチャート・リスクコントロールマトリックス）といった制度の枠組みは類似している。

従って、対象となる会社の範囲や監査のアプローチがダイレクト・レポーティングか否かといった違いはあるものの、制度の枠組みは極めて似ていることから、日本の J-SOX に触れたことがある人であれば、比較的スムーズに手続きを整理することができるだろう。また日本において J-SOX の対象となっているが、インド子会社が重要な子会社になっていない等の理由により、J-SOX の対象に含まれていない場合は、J-SOX の対象となっている他のグループ会社で整理された内部統制に関する上記の 3 点セットなどの文書を確認することで、インドの内部統制への対応を比較的スムーズに行うことができると思われる。なお、日本の J-SOX において他の海外子会社で対象となっている内部統制は全社統制や決算・財務報告にかかわるプロセスなど、特定のプロセスだけである場合があるのに対し、インドの内部統制制度では基本的に販売、購買、在庫管理、固定資産管理、資金管理、経費管理、人件費管理などのプロセスおよび決算・財務報告プロセスについて、重要な勘定科目、開示事項に紐づくものはすべて整備・運用状況の評価することを求められている点、留意する必要がある。

図5 日本の内部統制制度とインドの内部統制制度の相違点、類似点

	日本の内部統制制度	相違点	インドの内部統制制度
適用対象	上場企業のみ		全ての会社
定義	財務報告に係る内部統制		財務報告に係る内部統制+事業運営プロセス (インド上場企業のみ)
対象となる財務報告	連結財務諸表		連結財務諸表および 各社単体の財務諸表
評価対象勘定科目 の決定	売上高、売掛金、棚卸資産以外は必須ではない		各社毎の財務諸表に基づいてリスク評価をする 必要がある
監査アプローチ	経営者の内部統制の評価結果を監査		会社の内部統制を監査
<b>類似点</b>			
フレームワーク	COSOフレームワークに基づき策定されている		
対象範囲	財務諸表および開示情報		
キーとなる要請事項	全社統制, プロセスごとのリスク認識および内部統制の整備運用・評価, 文書化		

## 7. インドに進出する日系企業の課題と今後の対応

以上、インドにおける財務報告にかかわる内部統制制度導入の背景から、ICAIのガイダンスにおける当該内部統制に対する監査の手続きの概要、日本のJ-SOXとの相違点について述べてきた。繰り返しになるが、インドの財務報告にかかわる内部統制の監査制度の対象は、インドの会社法に基づき設立されたすべての会社であり、従って日系企業のインド子会社も監査の対象となる。

日系企業のインド子会社については、J-SOXにおいて当該子会社が評価対象となっている場合と評価対象となっていない場合、さらに親会社がJ-SOXの対象となっている場合となっていない場合では、本制度に対するインド子会社における負荷は大きく異なると思われる。最終的に当該監査の監査意見を表明するのは会社の監査人である以上、まずは早い段階から監査人と監査計画、特に監査範囲や監査時期について議論することが効果的かつ効率的な監査につながると思われる。

一方で、この制度の導入を契機としてコーポレート・ガバナンス強化に役立てるということも考えられる。健全なコーポレート・ガバナンス構築のため、長期的には、経営者および会社の従業員のコーポレート・ガバナンスに対する意識を高め、企業活動に反映させることがゴールとなる。そのためには内部統制について経理部や内部監査室任せとするのではなく、経営者が積極的に内部統制の整備・運用評価に関与していくとともに、経営者のリーダーシップのもと営業、購買、人事といった部門を含めて全社の各部門が内部統制の各プロセスに責任をもって取り組んでいくことが重要と思われる。

以上