

金融商品取引法研究会
研究記録第 91 号

財務報告に係る内部統制基準・ 実施基準の改訂と今後の課題

公益財団法人 日本証券経済研究所
金融商品取引法研究会

財務報告に係る内部統制基準・実施基準の改訂と 今後の課題

(令和7年4月8日開催)

報告者 小 出 篤
(早稲田大学法学部教授)

目 次

[はじめに].....	2
(財務報告に係る内部統制).....	2
(「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」「同実施基準」 の位置づけ)	4
(内部統制基準・実施基準の構造).....	5
(内部統制基準改訂の背景).....	6
[内部統制基準・実施基準の構造].....	8
I. 内部統制の基本的枠組み.....	8
1. 内部統制の定義.....	8
2. 内部統制の基本的要素.....	14
3. 内部統制の限界.....	25
4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任.....	26
II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告.....	27
1. 経営者による内部統制の評価範囲の決定.....	27
2. ITを利用した内部統制の評価.....	29
3. 財務報告に係る内部統制の報告.....	29
III. 財務報告に係る内部統制の監査.....	29
1. 内部統制監査と財務諸表監査の関係.....	29
2. 内部統制監査の実施.....	30
3. 内部統制監査報告書.....	30
[訂正内部統制報告書についての内部統制府令改正].....	31
[今後の課題].....	32
討 議.....	35
報告者レジュメ.....	56

金融商品取引法研究会出席者(令和7年4月8日)

報告者	小出篤	早稲田大学法学部教授
会長	神作裕之	学習院大学法学部教授
委員	飯田秀総	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃	大崎貞和	野村総合研究所未来創発センター主席研究員
〃	尾崎悠一	東京都立大学大学院法学政治学研究科教授
〃	河村賢治	立教大学法学部教授
〃	武井一浩	西村あさひ法律事務所パートナー弁護士
〃	中東正文	名古屋大学大学院法学研究科教授
〃	松井智予	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃	松尾健一	京都大学法学研究科教授
〃	萬澤陽子	筑波大学ビジネスサイエンス系准教授
〃	宮下央	TMI総合法律事務所弁護士
〃	行岡睦彦	東京大学大学院法学政治学研究科准教授
オブザーバー	坂本岳士	野村証券法務部長
〃	大門健	大和証券グループ本社経営企画部法務課長
〃	横田明彦	SMB C日興証券法務部長
〃	安藤崇明	みずほ証券法務部長
〃	松本昌男	日本証券業協会常務執行役自主規制本部長
〃	森本健一	日本証券業協会政策本部共同本部長
〃	坪倉明生	日本証券業協会自主規制企画部長
〃	塚崎由寛	日本取引所グループ総務部法務グループ課長
研究所	森本学	日本証券経済研究所理事長
〃	高木隆	日本証券経済研究所常務理事
〃(幹事)	永田裕貴	日本証券業協会規律本部規律審査部課長
〃(幹事)	高逸薫	日本証券経済研究所研究員

(敬称略)

財務報告に係る内部統制基準・実施基準の改訂と今後の課題

○神作会長 おはようございます。それでは、定刻になりましたので、ただいまから金融商品取引法研究会第12回会合を始めさせていただきます。

初めに、人事異動に伴うオブザーバーの変更がございましたので、ご紹介させていただきます。SMBC日興証券の横田様が、本日よりご参加くださっております。横田様、どうぞよろしく願いいたします。

○横田オブザーバー よろしく願いいたします。

○神作会長 また、先般から皆様にお知らせさせていただいておりましたところ、新たな学術ジャーナル『JSRI 金融商品取引法研究』の創刊号が、4月1日に発刊されました。皆様の席上に1部ずつ配付させていただいております。後ほど事務局から『JSRI 金融商品取引法研究』の編集の方針等についてご説明をいただきたいと考えております。

それでは早速、研究会に入らせていただきます。本日は、事前にご案内しておりますとおり、早稲田大学の小出篤先生から「財務報告に係る内部統制基準・実施基準の改訂と今後の課題」というテーマでご報告をいただきます。その後、ご報告をめぐってご自由に討論を行っていただければと考えております。

それでは、早速でございますけれども、小出先生、ご報告をお願いいたします。

[早稲田大学法学部 小出篤教授の報告]

○小出報告者 早稲田大学の小出でございます。本日は報告の機会をいただきありがとうございます。

毎度、私の報告はおわびから始まるのですが、資料の送付が本当に直前になりまして申しわけございません。なおかつ、大部の資料の割には中身のな

い報告になってしまうこともあらかじめおわび申し上げます。

まず、お手元の資料ですが、パワーポイントの形の私のレジュメと、別に2つの資料をつけております。いずれも金融庁から公表されている資料で、1つは本日のテーマである財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準、きょうは「内部統制基準」と呼びますけれども、この内部統制基準とその実施基準の改訂について企業会計審議会から出された意見書並びに改訂後の内部統制基準及び実施基準を印刷したもので、別紙1と書いてあるものです。もう一つは、同時に金融庁から出されている別紙3と書いてある「新旧対照表」です。別紙1と書いてあるほうに載っている内部統制基準は既に改正も全て織り込んだものなので、改正前とどう違うのかを見る意味で新旧対照表もお配りしております。

本日の私の報告は、簡単に申し上げますと、この別紙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の改訂について」と別紙3「新旧対照表」の内容をただご紹介するだけになります。ただ、実際に見てみて、今回の内部統制基準等の改訂の中身を見てみると、内部統制に係る実務及び理論が進化していることを改めて感じました。こういったことを見ることによって、一応法律をやっている者として、会社法、金商法における内部統制のあり方についても、何らかの示唆が得られるのではないかと思ったという感想がきょうの報告の結論となります。

では、早速、始めさせていただきますと思います。

〔はじめに〕

(財務報告に係る内部統制)

「財務報告に係る内部統制」のあたりは、先生方は既にご承知であろうことを繰り返すだけですが、一応、前提として、いわゆる財務報告に係る内部統制が一体どういうものなのかをまとめております。

金融商品取引法24条の4の4が「内部統制報告書」の提出義務を課して

います。内部統制報告書は、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要なものとして内閣府令で定める体制について、これを評価した報告書です。

この内部統制報告書については、公認会計士または監査法人の監査証明を受ける必要があります。この監査証明は内部統制監査報告書によることとされており、ただし、最後にちょっとだけ申し上げますが、平成 26 年改正におきまして、いわゆる新規上場企業についてはコスト削減という観点から、この内部統制報告書の提出義務はありますが、その監査証明については 3 年間免除という規定がございます。

我が国の内部統制報告書は、先生方ご承知のとおり、アメリカにおけるいわゆる SOX 法を参考にして取り入れられたものですが、米国においては、この内部統制報告制度はコストがかかり過ぎるという批判がありまして、我が国がこれを取り入れるに際して幾つかの修正というか、我が国独自の特徴を設けております。

いろいろありますが、3 つほど挙げています。きょうの中身とかかわりますが、①はトップダウン型アプローチと呼ばれるもので、内部統制体制について、どういう形で評価をするのか、どういう点に着目して評価をするのかということに関して、まずは経営者が全社的な評価を行った後に、重大な虚偽のリスクに着目して必要な範囲で内部統制に関する評価を行うというアプローチをとっております。つまり、全てをくまなく評価するわけではなく、経営者のほうで重点的に評価する部分をまずは決めていく、こういうアプローチをとっているわけです。

②は、内部統制の報告書の監査については、先ほど申し上げたとおり公認会計士または監査法人が担うことになっており、実態としては財務諸表監査を担う監査人が行うことが想定されております。そうすると、結局、監査人は、内部統制と財務諸表を一体的に監査することになりまして、これによって異なる人間がそれぞれについて監査を行うコストが削減できることが想定されております。

それから、③ダイレクトリポーティングの不採用ということで、米国において監査人は内部統制の有効性について、監査人みずからが評価するという体制をとっておりますが、これは監査人からすると、仮にですが、企業の内部統制の有効性がないにもかかわらず、有効性があると評価してしまうと、それが虚偽であるということになり、監査人が責任を負わされる可能性があるということを非常に恐れておまして、我が国に導入される際にはそういった形はとらない、すなわち経営者が内部統制評価を行う、その評価を監査人が監査するという、やや迂遠な形をとっていることが特徴でございます。

(「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」「同実施基準」の位置づけ)

本日のテーマである「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（内部統制基準）」と、「同実施基準」の位置づけについても確認しておきたいと思えます。

内部統制報告書は、内部統制府令及び「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準」に従って作成されるべきことが内部統制府令1条1項に定められております。

それから、内部統制監査報告書についても、内部統制府令及び「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準及び慣行」に従って実施されるべきことが同条4項に書かれております。

これら「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」、きょうのテーマの内部統制基準というものは、上記の「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準」ないしは「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準」に該当するということが同条5項に規定されております。

したがいまして、本日のテーマの内部統制基準・実施基準に従って、現実の内部統制報告書、内部統制監査報告書はつくられるという位置づけになります。

(内部統制基準・実施基準の構造)

これはただの内部統制基準および実施基準の目次ですが、「内部統制基準・実施基準の構造」についてご紹介しております。実施基準は内部統制基準の各項目に応じた実施基準なので、内部統制基準の方が基本になりますが、大きく3つのパートによってでき上がっております。

I「内部統制の基本的枠組み」ということで、実際に内部統制の評価を行う前提となる内部統制そのものの概念的な枠組みが示されております。内部統制基準は、「財務報告に係る」内部統制の基準ではありますが、この基本的枠組みにおいては、財務報告に係る内部統制に限らず、広く内部統制一般についての概念的な枠組みが示されていることが特徴です。この枠組みを前提として、II「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」、III「財務報告に係る内部統制の監査」の基準が示されております。

この基本的枠組みの具体的な中身については次のような構造になっております。

まず1「内部統制の定義」が定められております。内部統制とは、「4つの目的」が達成されていることの合理的保証を得るために業務に組み込まれ、組織内の全ての者（経営者だけではない）によって遂行されるプロセスであり、それぞれの目的ごとに「6つの基本的要素」によって構成されると定義されています。この4つの目的、6つの基本的要素の内容については、今回の改訂にも関係していますので、後ほど触れさせていただきますが、内部統制には4つの目的がある、それぞれの目的のために6つの基本的要素が存在するという事です。これを、キューブ型というか、 $4 \times 6 = 24$ 個の項目を立方体上に表示してキュービックなどと呼ぶこともありますが、こういった整理が行われております。

次に、内部統制の6つの基本的要素についての説明があるのが2「内部統制の基本的要素」です。3は「内部統制の限界」、すなわち内部統制が機能しなくなる状況についての説明がなされております。4において、内部統制に関係を有する会社内外の諸機関の役割と責任について書かれております。

最後、5は、実は今回の基準の改訂で新設されたのですが、「内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」ということで、内部統制と組織のガバナンス及び全社的リスク管理との関係性についての一般的な記述がなされております。この改訂については後ほど詳しく触れたいと思います。

(内部統制基準改訂の背景)

以上のような構造になっている内部統制基準の改訂について個別に見ていきますが、まずは改訂の背景について簡単に申し上げたいと思います。

内部統制報告制度は、ご承知のとおり2006年の金商法改正で導入され、2008年より施行されております。もう既に15年以上の実務が積み重なっております。この内部統制報告制度に大きな欠陥があるというような事象が何かあって今回の改訂があったというわけでは必ずしもございません。議論の過程においても、2008年以降、内部統制というものはそれなりに機能してきているという評価がなされていたようであります。

一方で、この内部統制報告制度が導入されて以降も会計不正事例は起きています。かつ、既に15年もたってくると、実務においても、その運用において形骸化が見られるという指摘がなされております。したがって、15年以上たったということを経機に、近年の会計不正事例あるいは形骸化に対する対応をとるべきではないかということが、1つの背景としてございます。

この点について、世界的な動きも影響しております。内部統制基準が参照している米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の内部統制統合フレームワークが2013年に改訂されております。さらに2017年には、COSOが出している全社的リスクマネジメント統合フレームワークの改訂も行われております。すなわち、日本がモデルにした米国においては、既に内部統制の基準において、例えば非財務報告やIT活用といった新しい動きが取り込まれているほか、ガバナンスあるいはERM（全社的リスク管理）との連携を強調する動きなど、一定の進化が見られております。

しかし、我が国においては、2008年以降、内部統制基準は基本的には変わっ

ておらず、これらの動きが必ずしも取り入れられていない。実は、内部統制基準ではなく、既にコーポレートガバナンスコードのほうには一定のこういった動きが取り入れられております。コーポレートガバナンスコードは会社のガバナンスあるいはリスク管理についてのコードですが、そちらについてはガバナンス・リスク管理の側から内部統制との関係について、新しい枠組みが一部反映されていますが、内部統制基準においては2008年以降、大きな変更がありませんでした。

したがって、こういった世界的な動きや実務の動きにキャッチアップするべく、今回、企業会計審議会内部統制部会において、この内部統制基準の改訂が審議され、2023年に公表されたということが経緯になります。この改訂にあわせて、必要な内部統制府令の改正などの手当も行われました。ただし、今回の改訂は、もちろん改訂に伴った内部統制府令などの技術的な改正は行われておりますけれども、内部統制の枠組みそのものを大きく変えるような見直し、これは金商法自体の改正あるいは場合によっては会社法などの改正も要求されますので、こういったことは行われませんでした。そもそも企業会計審議会という場が法改正を想定している場ではないということもあるかと思えます。後ほど申しますように、やや異例かもしれませんが、今回の意見書においてはそうした内部統制の枠組みそのものの根本的な見直しについても今後の課題として挙げられていますが、その具体的な検討は行われませんでした。

その意味では、今回の内部統制基準の改訂は、従来の枠組みに従った上での、ある意味では技術的な変更にとどまるのかもしれませんが、ただ、この技術的な変更が、先ほど申しましたとおり、世界的なというか、実務における新しい内部統制の動きを反映しておりますので、内部統制の今後のあり方に対しても一定の示唆を与えるのではないかと考えております。

[内部統制基準・実施基準の構造]

(I 内部統制の基本的枠組み・1. 内部統制の定義－「報告の信頼性」)

早速、変更の中身についてご説明申し上げたいと思います。以下は、ほぼ内部統制の意見書の流れに沿いまして、どの部分が変わったのか、もちろん細かい語句の変更等については省きますが、基本的には網羅的に改訂内容とその趣旨をご説明し、そして若干のコメントという形で進めていきたいと思っています。

まず1つ目の改訂点ですが、先ほど申し上げた内部統制の4つの目的についてです。内部統制の4つの目的は、従来、「①業務の有効性及び効率性」、「②財務報告の信頼性」、「③法令等の遵守」、「④資産の保全」というものが定められておりました。

しかし、このうち②の「財務報告の信頼性」が、今回の改訂で「報告の信頼性」と改訂されました。その上で、「報告の信頼性」とは「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」とされました。すなわち、内部統制の基本的な枠組みにおいて、内部統制の目的として、財務報告の信頼性確保のみならず、非財務情報の報告、あるいは内部報告、内部報告というのは管理会計のような内部で用いられる報告ですが、こうしたものを含む、およそ組織内・組織外に対する全ての報告の信頼性確保が含まれるということが明記されたわけです。

ただし、「報告の信頼性」には、当然ながらこれまでと同様に財務報告の信頼性が含まれるということも強調されております。その財務報告の信頼性の定義は、旧基準における「財務報告の信頼性」と同じもの、すなわち「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」がそのまま用いられております。

では、こちらの改訂の趣旨は一体どういうことなのか。

ご承知のとおり、非財務情報が利用者にとっての重要性を増している状況がございます。企業の価値に占める無形資産の割合の急激な増加がある、あ

るいは ESG 投資と呼ばれる ESG ファクターを用いた投資の増加があるという意味で、非財務情報の重要性が増している。それに比例して、その情報の信頼性の確保に対する要求も高まっているということです。その中で、非財務情報の開示基準の設定や、非財務情報に対する外部保証といったものと並ぶ非財務情報の信頼性確保手段として、非財務情報の信頼性を確保するための内部統制も重要なのではないかという指摘がなされるようになってきています。

この点については、2013 年の COSO 改訂においても、内部統制の目的が、内部での報告、外部への報告、財務の報告、非財務の報告、全てに対して及ぶのだということが既に明言されておりまして、これにキャッチアップしたということが言えるのかもしれませんが。

さらに、サステナビリティ報告等の非財務情報については、既に開示の試みが進展しております。ご承知のとおり 2023 年開示府令改正により有価証券報告書への「サステナビリティに関する考え方及び取組」の記載欄の新設がなされました。あわせて、SSBJ（サステナビリティ基準委員会）においてはサステナビリティ開示基準の策定作業が進んでおります。また、サステナビリティ開示基準に従った開示及び保証を義務化するという検討も行われていると聞いております。

したがって、これらの非財務情報の開示が進展する中で、そういったものに対する内部統制の要求も当然出てくると言えるわけです。ただし、今回の内部統制基準の改訂は、こういった非財務情報の開示についての枠組みを設けたものではございません。金商法を改正しない限りは、現行の内部統制報告制度は、あくまでも外部に対する財務報告の信頼性確保が目的である。したがって、後ほど述べます具体的な内部統制基準における評価・報告・監査の基準（Ⅱ・Ⅲ）については「財務報告に係る内部統制」という名前のまま変わっておりません。すなわち、サステナビリティ開示等の非財務情報の内部統制について、具体的な基準を設けたわけではないということであります。これはあくまで内部統制の一般的な枠組みとして、非財務情報や内部報告も

内部統制の対象たりうるということを確認したにすぎないということになります。

検討というよりコメントですが、内部統制基準は、今申し上げたとおり、あくまでも財務報告の信頼性を確保するための基準であり、非財務報告についての内部統制の基準等は示されておられません。もちろん、抽象的には、業務執行全般に対する内部統制の一環として非財務情報の信頼性確保のための内部統制は想定し得るわけですが、それは現行法においては少なくとも金商法の内部統制報告制度の対象外であるということになります。

では、具体的なその基準が示されていないのに、非財務情報も内部統制の枠組みに入っているとすれば、非財務情報についての内部統制をどのようにやっていくべきなのかということです。この点については、諸外国等では既に一定の検討が進んでおります。例えば COSO 補足ガイダンスとして、2023 年に COSO-ICSR（サステナビリティ報告に係る内部統制（ICSR）の実現）というものが公表されています。これは、COSO の 2013 年フレームワークがサステナビリティ情報にも適用できるということをごく個別の項目ごとに検討した文書です。非財務情報についての内部統制の実務は、このように財務報告に関する内部統制の枠組みを前提として進展しているという状況がありますが、今回、我が国の改訂内部統制基準は、こうした動きを基準として導入したというわけではないということは注意が必要だと思います。

我が国の課題としては、こういった非財務情報を金商法の内部統制報告制度の対象とするべきなのかということが今後の問題としてはあり得るように思います。繰り返しですが、内部統制の一般的な枠組みの対象たり得ることは明記されたのですが、金商法の内部統制報告制度の中にそれを位置づけるべきなのかどうかという問題点でございます。

この点については 2 つの議論、賛否両論があります。まず、賛成論というか積極論としては、非財務情報というものが投資家の意思決定において重要性を有している以上、財務情報と同じく非財務情報についても内部統制報告制度の対象として信頼性確保の体制について開示する必要がある。そういう

積極論が一方である反面、金商法の内部統制報告制度は、民事責任・刑事責任を伴うような、いわゆるハードローというか、かたいものでございまして、非財務情報をこれの対象とすることについてはやや懸念があるという慎重論も見られているところです。

これ以降は私の意見ですが、「非財務情報」と一言で言ってもいろいろな情報があると思っております。最近注目を浴びている、いわゆるサステナビリティ情報と、昔からあった財務情報を補完するような非財務情報、例えば事業のリスクなどですが、これは分けて考えるべきなのではないかと思うわけです。

同じ非財務情報であっても、例えば事業のリスクなど財務情報を補完するような情報については、例えば売りに影響を与えるような不祥事の発生など、開示すべき内容は「投資家にとって重要な情報」という意味では、ある意味で明確であります。それを開示しないことは開示義務違反を構成するということも明確なわけです。しかし、それにもかかわらず、現実の問題としてこういった不祥事について、現場あるいは経営者が隠蔽を行う、そして社内で情報の共有がなされないことによって適切な開示が行われなかったということが起こっているわけですから。このことは、結果的に、投資家の企業価値の評価にとって重要な情報が開示されていないという問題点を生んでいるわけですから。

そう考えると、こういった非財務情報を補完するような、いわゆる伝統的なものと言うと言い方が悪いかもしれませんが、非財務情報については、財務情報と基本的には同一に考えてよいのではないかと。財務情報と同様に内部統制報告制度の対象とすることは十分にあり得るのではないかと。こういった不祥事等について、現場での隠蔽、あるいは経営者による隠蔽、あるいは社内の情報の共有が行われなかったことを防ぐ体制を構築し、その有効性の評価についての報告を行うことによって、投資家の投資判断の材料とすることはあり得るのではないかと思います。

一方、近年、注目を浴びているサステナビリティ開示については、上記の

非財務情報とは異なり、若干特殊な性質があるように思われます。まず第1の相違点としては、そもそも利用者として誰を想定するか、その利用者にとってどのような意味でその情報に重要性があるかについて、必ずしも十分な共通見解があるわけではないということであります。

ご承知のとおり、いわゆるダブル・マテリアリティ、シングル・マテリアリティの議論がございまして、シングル・マテリアリティの議論のように、企業価値に影響を与えるという意味でのサステナビリティ要素を開示すべきだという考え方がある反面、ヨーロッパなどで示されているダブル・マテリアリティの考え方、企業価値に影響を与える情報のみならず、企業の活動が社会に対して与えるインパクトについても、その開示を行うべきであるという考え方があるわけです。

このどちらがとられるのかについては、我が国においてはシングル・マテリアリティに近い考え方が多いかと思えます。一方で、シングル・マテリアリティという考え方も、最近のIFRSなどではダイナミック・マテリアリティとも言っています。結局、企業が社会に対してインパクトを与える要素というのは、それが翻って企業に対しても影響を与えるという意味で企業価値に影響を与える要素ともなりうるわけで、シングル・マテリアリティとダブル・マテリアリティは最終的には同じことになるのだという見解も示されています。

ダイナミックと言いますと、そもそも情報の利用者も動的である、重要性のあり方も動的であるということですので、こういった情報の開示について内部統制報告制度の対象とするといっても、それは一体どういう内部統制について評価・報告すればよいのか、その範囲が必ずしも明確ではないように思われます。

また、サステナビリティ開示においては、いわゆる財務情報、あるいは先ほど申しました財務情報を補完するような情報とは異なり、既に起きた過去の情報を開示するわけではなく、将来情報の開示が求められます。そうなりますと、開示すべき内容についてはますます明確ではなくなります。ある情

報を開示しなかったことが果たして不開示や虚偽開示に当たるのかということ自体が、そもそも明確ではない。そうすると、内部統制というものが、本来的には情報開示の信頼性確保が目的だとすると、内部統制の評価範囲の設定も困難ですし、それについて民事・刑事責任を伴うような厳格な内部報告制度の対象とすることには問題があるという指摘は納得できるようにも思われます。

レジュメには書かなかったのですが、そのほかにも、サステナビリティ開示については、ご承知のとおり、例えばバリューチェーン開示と呼ばれるように、その企業だけでなく、企業の取引先等のサステナビリティ情報などについての開示も求められるという動きもございます。そうなってくると、内部統制報告の対象として、バリューチェーン先の内部統制まで評価・報告する必要があるのかという実務上の問題があるように思います。

それから、サステナビリティ開示を内部統制報告制度の対象とする場合、先ほどの監査との一体監査、この場合では非財務情報の監査との一体監査という考え方で考えると、サステナビリティ開示については、結局、その保証の担い手がサステナビリティ開示の内部統制報告についても監査するという考え方になりそうに思われます。

しかし、この点についても、そもそもサステナビリティ開示の保証のあり方についてはさまざまな議論があり、会計監査人がそれにふさわしい立場なのかどうか、会計監査人以外に、Profession-Agnostic なんていいますが、こういったサステナビリティ開示の専門の業者というか専門の保証の担い手を想定するべきではないかという考え方がなされている中、そういった新しい保証の担い手に対して、内部統制報告の監査の担い手まで任せるべきなのかどうかという点についても、まだまだ慎重な検討が必要であるように思われます。

さらに、サステナビリティ開示については、いわゆる合理的保証と限定的保証という考え方があり、特に、現在のサステナビリティ開示については、いわゆる限定的保証ということで、監査人が入手した情報や手続の限りにお

いて重大な虚偽表示があるとは認められなかったという保証を求めることになっております。一方、経営者によるサステナビリティの開示についての内部統制報告の監査を行うということは、経営者自身による評価を監査人が検証することを意味するわけですが、それは結局、監査人は経営者が評価を行った全ての点について検証するということになり、こちらでは合理的保証と同じことが求められるという不整合が生ずるのではないかという問題もあるように思います。

これらいろいろな点を考えますと、サステナビリティ開示について金商法の内部統制報告制度を対象とするという考え方については、将来的にはわかりませんが、こういったさまざまな問題が解決するまでは時期尚早ではないかというのが私の今の見解となります。ただ、サステナビリティ開示以外の財務情報を補完する非財務情報に関しては、内部統制報告制度の対象とすることは十分にあり得ると私としては考えております。

(I 内部統制の基本的枠組み・ 2. 内部統制の基本的要素－「リスクの評価」)

I 「内部統制の基本的枠組み」の「リスクの評価」に関する問題です。

ここでの改訂内容は、「内部統制の基本的枠組み」の「リスクの評価」に関する実施基準の中に、不正に関するリスクについての記述を導入したことです。不正に関するリスクについての具体的な考慮要素ということで、不正の動機やプレッシャー、あるいは不正の機会、不正に対する姿勢 (attitude) と正当化について考慮することが重要であるという項目が含まれました。同時に、リスクは日々変化するものなので、適時に見直すことが重要であるということも改訂として含まれました。

この改訂の趣旨ですが、こちらは 2013 年の COSO 原則 8 の反映を行ったものだと言われております。すなわち、COSO 原則 8 は、目的達成のためのリスクの評価に当たって不正 (fraud) の可能性を検討することとしておりまして、着眼点として同様に、①さまざまなタイプの不正を考慮、②インセンティブとプレッシャーを評価、③不適切な行為の機会を評価、④不適切な

行為を行う経営者の姿勢や正当化について評価するといった考慮要素を挙げております。この表現から見ても、2013年のCOSO原則8を取り入れたものだと思えることが妥当であるように思われます。

その実際的な意味ですが、これまで内部統制というものは往々にして「誤謬」というか、誤りに対するリスクを想定していました。すなわち、意図的ではなく誤りが生じてしまうということが主に想定されていたけれども、意図的な「不正」のリスクが重要であるということが、今回取り入れられたということがこの改訂の1つの意義かと思われます。

こういった不正のリスクを発見するためには、組織全体において、例えば職務分掌のあり方、一定の者に権限が集中していないか、一定の者の担当業務が長期化していないかあるいは属人化していないか、内部通報制度の有効性等について検証が求められる。単なる誤謬のリスクを超えて、さまざまなリスクの評価要因が新たに示されているところが非常に重要なポイントかと思えます。

ここの枠組みの話は財務報告に限らず内部統制一般の話なので、例えば財務報告に関する問題ではありませんけれども、最近銀行の貸金庫業務における行員の不正といった問題がありました。あのような不正が起きた理由として、ある行員が長期にわたって事実上一人で貸金庫の鍵を管理していたという要素があったと言われていています。このように、不正が生ずる要因についてさまざまな要因が認識されるようになってきており、そうした実務の進展を反映した改訂と言えるのではないかと思います。

あわせて、リスクの評価・対応は決してワンショットのものではない。一旦、リスクの評価・対応を行ったら、もう見直さなくてもよいというわけではないということも確認されております。

今、多くの内部統制報告において行われていることは、一旦は真面目に体制を構築して評価するわけですが、一旦有効であると評価されると、それをずっと毎年続けて、それを有効だ、有効だと言い続けて終わっている。これがいわゆる形骸化なのだという問題でございます。後ほど申し上げますが、

内部統制の評価が有効であった会社が、実際にはそれがだんだん陳腐化していき、その結果として不正な会計を行ったという事例が頻発しているわけです。

その結果、訂正内部統制報告書によって、実は内部統制は有効ではありませんでしたという開示の訂正がなされることが非常にふえているということが指摘されております。これはまさに、初めに内部統制報告をしたときは真面目にやったのだと思いますが、そのワンショットでのリスク評価対応の後、見直しがなされていない状況があったということです。こうした問題が、この改訂の背景にあるようです。

若干のコメントですが、こちらについても内部統制の基本的枠組みについての記述なので、こういった不正のリスクの評価が内部統制の対象として明記されたということは財務報告に限らず広く業務の適法性・適正性に関する内部統制のあり方に対しても影響を及ぼし得るように思います。すなわち、不正のリスクに対応する実務的なポイントが示されましたので、それを前提として、例えば会社法上の内部統制構築義務の解釈にも影響を与える可能性があるように思っております。

ご承知のとおり、会社法の内部統制構築義務の解釈においては、不正リスクに関する実務の進展があったからといって、後知恵によって義務違反を認めるべきではないと思われます。また、直接的に内部統制基準違反が会社法上の義務違反となるわけでもないということも一般的に言われていることかと思えます。

しかし、今後の話に関して言うと、例えば有名な最高裁判例ですが、従業員主導の会計不正について取締役が会社法上の内部統制システム構築義務違反があるかが争われた判例においては、これは結論的には取締役の義務違反を認めなかったわけですが、その考慮要素として、①通常想定される不正行為を防止し得る程度の管理体制を整えていたと言えること、②過去に同様の手法があったなど不正行為の発見を予見し得る特別の事情もなかったこと、③巧妙な手法でありリスク管理体制が機能していなかったとも言えなかった

こと、といった要素などを挙げて、結論的には取締役の内部統制構築義務違反を否定したわけです。

しかし、今回の内部統制基準の改訂によって、内部統制一般の枠組みにおいて「不正のリスク」についてのさまざまな着眼点が示された。そうすると、この着眼点が既に示された以上、今後はそのような不正が通常想定できなかったとか、過去にはそのような不正はなかったというような言いわけが効くような範囲というのが現実としては狭まっていく可能性があるのではないかと思います。

すなわち、改訂後のこの内部統制の一般的枠組みに従うのであれば、想定されるべき不正のシナリオは、例えば動機やプレッシャー、あるいは不正の機会、経営者の姿勢や正当化のあり方といったさまざまな要素を踏まえて検討する必要があります。そうすると、たとえば先ほどの平成 21 年の最高裁判例の事例は、その当時からも言われていましたが、果たしてこれが本当に想定できないような不正であったのかということについては、仮にこの事例の当時に今回の改訂後の内部統制基準があったとするならば、現実には経営者としては想定していなかったのかもしれませんが、想定できなかったという言いわけは効きにくくなるほうに働くような改訂であるようにも思われます。

(I 内部統制の基本的枠組み・ 2. 内部統制の基本的要素－情報と伝達)

「情報と伝達」です。これはあまり大きな改訂ではありませんので、簡単に触れておきます。

内部統制の基本的枠組みの中には会社内部において情報が適切に伝達されることが含まれております。ここについて、特に IT システムを使って内部統制を行っていることを想定して改訂が行われました。特に、現在の実務においては、内部統制についても IT システムを使っていますが、特に自動化された IT システムでは、システムが自動的に情報を処理し、そこからアウトプットされた情報が経営者の判断につながるわけです。したがって、情報

の信頼性が重要となり、システムにインプットされる情報の正確性や、ITシステム自体が有効に機能しているのかどうかについての検証が必要になります。

この改訂の趣旨ですが、これも実は2013年のCOSO原則と同じ方向性ということですが、実務の方からは、ITシステムを入れると、経営者というものは往々にして、ITシステムは正しく機能するものだから、ITシステムは統制の対象外なのだという先入観があることがしばしば見られると指摘されています。しかし、そうではないのであって、システムの機能そのものも統制の対象となり得るのだということが明確化されたことにこの改訂の意味があるということです。

(I 内部統制の基本的枠組み・2. 内部統制の基本的要素－IT への対応)

次もITです。「ITへの対応」という項目が内部統制の基本的要素にはもともと含まれております。このITへの対応に2つの項目が追加されました。

1つは、ITシステムについて、現在の企業においては、例えばクラウドなどを利用しているなど、ITシステムの開発・運用・保守を、社内ではなく外部委託しているケースがあります。そうすると、先ほど申しましたようにITシステムの統制を行うためには、結局、その外部委託先の統制を行わなければならないということが1つ明記されました。もう一つは、特にクラウドやリモートアクセスなどを使っている場合については、いわゆるセキュリティの確保が重要である。この2点が追加されました。

これまでの「ITへの対応」については、主に内部でITリソースを保有していることを前提とした仕組みが構築されておりましたが、先ほど申しましたとおり、外部クラウドの利用が進んでいることを踏まえた改訂となります。

サイバーセキュリティに関しては、実際にサイバー攻撃を受けたために法定開示が適時に行えなかった事例も存在します。したがって、それも踏まえて財務報告の信頼性におけるサイバーセキュリティの重要性が指摘されました。

特に外部委託先に対する具体的な統制のあり方ですが、例えばクラウドサービスを利用している先に、クラウドサービスのベンダーに対する直接的な統制を利用企業の監査人などが行うということは、現実的には不可能であることが多いと思います。そうすると、できることは、委託元の企業において、委託業務についての内部統制、つまり、適切な委託を行っていることを確保する内部統制体制によって対応せざるを得ないと思われれます。そして、「財務報告内部統制監査基準報告書（内基報）」1号177項におきまして、委託元における「委託業務に係る内部統制」についての考慮要素が示されています。

具体的には、委託先の業務が委託元にどのような影響があるのかについて理解した上で、その委託元・委託先、それぞれがどのような内部統制を実施しているかを可能な限り把握する。そして、特に委託先の内部統制については、委託先の監査人が行った内部統制監査報告書などを入手することが想定されております。

ただ、そもそも委託先の内部統制監査報告書が正しいという保証がなかなかない中で、その内部統制監査報告書を見るということで本当によいのかという問題点の指摘もされているところであります。このあたりは内部統制に限った話ではありませんが、およそ業務の委託（アウトソース）が進んでいる中で、社外に出した業務をどのようにコントロールするかという難しい問題の一つの表れだと思えます。

（「I 内部統制の基本的枠組み」への「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」の追加）

次の改訂は、本日のテーマにおいて重要なポイントの一つだと思っています。

内部統制の基本的な枠組みの中に、「内部統制」と「ガバナンス」と「全組織的なリスク管理」の三つの連携について指摘されたことがポイントです。内部統制基準の基本的枠組みの新たな項目として、「内部統制とガバナンス

及び全組織的なリスク管理」を追加して、具体的には、「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」とした上で、「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、そしてこれらの連携関係は常に見直される、こういうことが追加されたわけでございます。

実施基準においては、特に内部統制、ガバナンス、全組織的なリスク管理の三位一体の体制整備の考え方の例として、いわゆる「3線モデル」(“Three Lines Model”)という概念が提示されました。3線モデルは、19ページの図を見ていただいたほうがわかりやすいかと思いますが、もともと内部監査人協会（IIA）が提示したモデルです。

まず、内部統制にかかわる者を第1線、第2線、第3線という3つに分けます。

第1線は、マネジメントの統括のもと、業務部門内で日常的なモニタリングを通じてリスク管理を行う。すなわち現場ですが、まずは不正が行われなような内部統制を各現場において行うことが求められている。

第2線は、その現場を支援する役割ということで、いわゆるリスク管理部門などによって、第1線の各部門横断的にリスク管理を行う、あるいはリスクに関する専門知識、支援、あるいは第1線におけるリスク管理のモニタリングの提供などを行う。そして、この第1線の事業部門、第2線の本社部門は、いずれも内部統制を構築・運用する義務を負う経営者、マネジメントの統括下にあることが想定されております。

そして、第3線として、いわゆる独立の内部監査部門が想定されております。内部監査部門は、マネジメントの下で行われている第1線、第2線の内部統制について、独立的な立場から評価・監査を行うことが想定されております。ただ、この第3線の内部監査部門は、監査役とか監査委員ではなく内部

監査部門、従業員なので、基本的にはマネジメント、経営者の統括下にある。しかしながら、この内部監査部門が独立した立場からマネジメントの配下にある内部統制の監査を行っても、これを第3線がマネジメントのみに対して報告すると、マネジメントはこれを握り潰す可能性があります。

したがって、第3線の内部監査が有効に活用されるためには、内部監査部門はマネジメントに対してももちろん報告はするのですが、同時に、この報告を、マネジメントの上に立つ統治機関、これは要するに執行と監督の分離のもと、執行を担うマネジメントの上に立つ監督機関に対しても、内部監査部門は報告を行う、いわゆるデュアルレポーティングラインが、3線モデルの1つの肝であります。

統治機関は、内部監査部門から受けた情報をベースに適切にマネジメントに対しての監督を行うことが期待されています。これによって、マネジメントによる内部統制の無効化を防ぐこともできる。このようなことが想定されているわけです。

このモデルの中では、もちろんマネジメントの配下にある第1線、第2線、第3線と合わせて、統治機関の役割が非常に重視されていると言えます。すなわち、監督機関と内部統制、つまりガバナンスシステムと内部統制との関連性を非常に意識したモデルであると言えるように思われます。

また、全組織的なリスク管理については、3線モデルとはまた別のモデルとして、いわゆる「リスク選好 (risk appetite)」の考え方も例示されています。この risk appetite については、内部統制基準・実施基準においては次のように定義されています。「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」。

具体的には、各企業において、攻めのリスクも含めて、とるべきリスクとはどういうリスクなのか、まずは企業ごとに設定する。これが risk appetite

です。今回の実施基準にはそこまで書かれておりませんが、実務において実際に risk appetite をどのように活用するかというと、設定した risk appetite と、その企業が現に保有しているリスクを比較する。現に保有しているリスクの種類や量が、設定した risk appetite から外れていれば、その削減を行うという形で統制を行う。一方で、リスク選好の範囲内で、まだまだリスクをとれるのであれば、さらなるリスクテイクを行う。このような能動的なリスク管理が可能になるということです。

このようなリスク管理を、経営者だけでなく、各部門、ラインなど、全ての構成員が行うということが、いわゆる risk appetite model に基づく全組織的なリスク管理のあり方となります。今回の内部統制実施基準は、この risk appetite model までを示したものではありませんが、risk appetite という概念は提示しており、このような risk appetite model を内部統制との関係で示唆したという点で、実務の進化を反映したと言えるように思います。

この改訂の趣旨ですが、内部統制というものが「持続的な成長」のためにも必要であるということを明言したことが1つのポイントになるかと思えます。すなわち、内部統制が、負のリスク（マイナスのリスク）、守りのリスク管理であるということだけでなく、プラスのリスク管理も対象となると明言しているということが、まず1つのポイントです。

また、先ほど申しましたとおり、内部統制の機能を確保するためには、統治機関、つまりガバナンスや、全組織的なリスク管理との一体的な運用が重要であるということを示したことも重要です。特に経営者への権限集中、あるいは組織におけるコンプライアンスの欠如といった統制環境における問題が存在していると内部統制は機能しないという問題意識がある。そういうことで、特にガバナンスの仕組みについての重要性が指摘されております。

その上で、「ガバナンス」のあり方については、先行しているコーポレートガバナンスコードの枠組みとの整合性が図られていることも重要なポイントかと思えます。コーポレートガバナンスコードにおいては、実は今回の改訂内部統制基準における「コーポレートガバナンス」の定義、すなわち「組

織が顧客・従業員・地域社会の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ果敢な意思決定を行うための仕組み」という定義は、まさにコーポレートガバナンスコードにおけるガバナンスの定義と同じものを示しているわけです。守りに限らず「攻めのガバナンス」も対象としたコーポレートガバナンスコードにおける近年のガバナンスの考え方を、内部統制においても取り入れたとも言えるかと思います。そして、コーポレートガバナンスコードの原則4-3では、「取締役会は、(中略)内部統制やリスク管理体制を適切に整備すべきである」、つまり取締役会が内部統制において一定の機能を持つということが指摘されている。あるいは、補充原則4-13③においては、既にデュアルレポーティングラインについても言及がなされている。後追いではありませんが、こういったことを内部統制基準においても採用したと言えるように思います。

次に、リスク管理についても、実務においては、先ほど申しました risk appetite model もそうですが、組織の目的達成のための、いわゆる ERM (全社的リスク管理) が既に進行しております。この全社的リスク管理も、組織の目的達成のための管理ですから、負のリスクだけでなく、正のリスク (プラスのリスク) も含めたリスク管理という考え方に基づくものです。このことはコーポレートガバナンスコードの補充原則4-3④にも「内部統制や先を見越した全社的リスク管理体制の整備は、適切なコンプライアンスの確保とリスクテイクの裏付けとなり得る」と指摘されておまして、内部統制とリスク管理体制の連携が、コンプライアンスという守りのみならず、リスクテイクという攻めとの関係でも重要であることが指摘されております。

特に3線モデルについて、若干の検討というかコメントを申し上げたいと思います。

3線モデルは、既に申し上げたとおり、これは明らかに執行と監督の分離を前提としたモデルのように思われます。一方、我が国の会社法は執行と監督の分離をデフォルトルールにはしておりません。もちろん、執行と監督の分離はできますけれども、しかしデフォルトルールはそうではないわけです。

そうすると、執行と監督の分離を前提としていない会社において、この3線モデルのような考え方をどのように導入していくのかということが問題となります。

言い方を変えると、会社法は必ずしも3線モデルのようなガバナンスシステムをとっているわけではないということだと思います。これはもちろん、そもそも会社法を改正していく、すなわち、こういった3線モデルが実務として求められることを前提とするならば、コーポレートガバナンスの仕組みについても3線モデルを前提としたものに改正していくことは十分にあり得るわけですが、そのような議論はあまりないように思われます。すると、例えば監査役型のような執行と監督の分離を前提としていない会社においては、機能的にそれに類した対応を考える必要があるように思います。例えばデュアルレポーティングラインの先として、社外取締役を対象とするような考え方が、1つの考え方としてはあり得るように思われます。

一方で、執行と監督の分離をすることを前提としている監査等委員会設置会社・指名委員会等設置会社においては、3線モデルが会社法においてうまくフィットするかということ、会社法上の内部統制システム構築義務における取締役会あるいは代表取締役もしくは代表執行役の職務・権限は、3線モデルとは必ずしも十分に一致しているわけではないように思います。

例えば、すごく些末なことかもしれませんが、会社法362条4項6号によれば、内部統制システム構築は取締役会の職務なわけです。しかし、3線モデルでは、基本的にはマネジメントが内部統制システムの構築を行う。そして、取締役会は監督という形でそれに貢献するということが想定されているわけです。

この点で、会社法上の内部統制システム構築を取締役会の職務としている会社法の規定を、将来的には3線モデルを前提として見直していき、その場合の取締役会の役割を、内部統制システムの構築について適切に情報を収集した上でそれに対して一定の監督等を行うものとするということを会社法の規定に導入していくということは、今後の課題としてはあり得るように思わ

れます。これは、将来的な会社法上の内部統制と金商法上の内部統制との一体化に向けた課題でもあるように思われます。

なお、現実の問題として、今申し上げたことが理由かどうかわかりませんが、既にデュアルレポーティングラインはコーポレートガバナンスコードにも導入されておりますので、ある程度の数の会社に採用されていますが、しかし内部監査部門の報告の提出先は、現行の実務では、やはりほとんどの会社ではマネジメントであって、取締役会あるいは監査役会に対して提出されているという例は必ずしも多くないという調査結果が出ております。

こうした実態も踏まえ、取締役会が内部監査部門とどのような関係性を持つのか、会社法上整理することも考えられます。もっとも、内部監査部門というのは従業員ですから、会社法には内部監査部門についての規定は置けなにかもしれませんが、取締役会の役割として内部監査部門からの報告を聴取するといった要素を入れていくというように、3線モデルに合致したようなガバナンスシステムのあり方を会社法に取り入れていくことも検討に値するよう思われます。

(I 内部統制の基本的枠組み・3. 内部統制の限界－内部統制の無効化)

24 ページも、今お話しした3線モデルのようなガバナンスシステムとかわる改訂となります。若干戻るのでありますが、内部統制の基本的な枠組みの中の「内部統制の限界」に、「経営者による内部統制の無効化」についてという記述がございます。この内部統制の無効化についての具体的な対策が実施基準において列挙されました。それが、ここに挙がっている①から④、それぞれの項目です。あわせて、内部統制の無効化が、経営者だけでなく、経営者以外の者によって行われることもあり得るということにも言及されております。

改訂の趣旨は、経営者への権限集中など、ガバナンスの問題が、内部統制の無効化の原因となっているという問題意識に基づくものと言えるかと思えます。

そして、この改訂がどういう意味を持つかということですが、ポイントは、内部統制の仕組みにおいて、その整備運用の責任を有する「経営者」に対し、「取締役会」がガバナンスをする。その仕組みの中に監査役や内部監査人も位置づけている。これは上述の①から④で言うと、③とか④です。これらの対策は、結局、取締役会による監督、あるいは監査役によるチェックに、この内部統制の無効化に対する監督の役割を担わせようとしているわけです。先ほどもお話ししたように、これらは内部統制においてガバナンスの位置づけを重視するという方向性と軌を一にしているように思われます。

「経営者以外の者」、従業員や子会社取締役などを含む内部統制の無効化への対応としては、いわゆるグローバル内部通報制度などが想定されます。例えば、海外子会社において内部統制の無効化があったとしても、海外子会社のマネジメントに対してそれを通報しても握り潰されてしまうので、全社的なグローバル内部通報制度を整備することの必要性などが実務からは指摘されております。

(I 内部統制の基本的枠組み・4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任)

こちらと同じことです。これも結局、ガバナンスの位置づけの重視ということになりますが、「内部統制に関係を有する者の役割と責任」ということで、取締役会、監査役会、内部監査人、それぞれの機能について、a. 経営者による内部統制の無効化に取締役会や監査役等は留意する必要があるとか、b. 監査役等は、内部監査人・監査人と連携して能動的に情報を入手する必要があるとか、c. 内部監査人に、いわゆる専門的能力あるいは専門職としての正当な注意を要求する。内部監査人というのは従業員ですが、内部監査人にそのような注意を要求するとか、あるいは d. デュアルレポーティングラインを規定の中に設けるなどの内容を付け加える改訂が行われております。

改訂の趣旨は、いずれも既にご説明したとおり、内部統制とのガバナンスとの連携強化の一環であると評価できるように思われます。内部統制に関係を有する各機関等の機能を、3線モデル、あるいはデュアルレポーティング

ラインといったものと整合するように整理したということです。

(Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告－ 1. 経営者による内部統制の評価範囲の決定)

28 ページ以降は、財務報告に関する内部統制についてですが、具体的な内部統制の評価及び報告に関する改訂点について、若干触れたいと思います。

まず、「経営者による内部統制の評価範囲の決定」についての改訂内容です。こちらは内部統制評価の形骸化を防ぐためのさまざまな取り組みだとまとめられます。

まず①は、実施基準のトップダウンアプローチのもとにおいては、経営者が評価範囲を確定するわけです。そうすると、経営者が評価範囲外とする事業拠点とか業務プロセスも出てくるわけです。しかし、これらについても不断の見直しによって評価範囲に含めることの必要性を考慮する必要があるということが、まず明示されることになりました。そして、特に評価範囲以外の事業拠点や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は、それを内部統制の評価範囲に含めるべきだ。当たり前のかもしれませんが、こういったことが明記されております。

この改訂の背景にあるのは、内部統制報告制度ができた後に起こった会計不正の事例が、多くの場合評価範囲外とされていたところで起きていたという問題意識だと思います。一旦、評価範囲外とすれば、そこは見なくていいというわけではないと示したことが、①のポイントです。

②は、これまで実施基準において、経営者が評価の対象とすべき重要な事業範囲の選定については、定量基準が示されておりました。しかし、その定量基準だけに依拠することは認められないということが示されました。

同様の改訂として、重要な事業拠点の選定のみならず、③評価対象とする業務プロセスの識別についても、評価対象とするべき「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」の例示が以前は本文に書かれておりましたが、これらも注に落とされました。先ほどの重要な事業拠点の選定についての数値基準つ

いても注に落とされています。いずれも削除されたわけではないのですが、注に落とされたということです。

一方で、そういった形式的な基準ではなく、どういうポイントに着目して評価対象を定めるべきなのかについての明示が新たになされました。

改訂の趣旨を先に申し上げたいと思いますが、トップダウン型のリスクアプローチについては、先ほど申しましたとおり、適切なリスクアプローチがされてきていない、すなわち評価範囲外において重要な不備が明らかとなるケースが多かったことが示されております。今回のこの改訂は、これまでの基準に示されていた数値基準や例示の機械的な当てはめが行われているという問題意識に基づきます。したがって、これらのみに依拠すればよいのではないということを示すために、これらの数値基準や例示は基本的に注に落とされ、また、今後、段階的に削除することも検討されております。

この数値指標、あるいは機械的な例示を基準の中に置くことについては賛否両論があります。まず、実務の観点からすると、これらの機械的な数値指標、あるいは対象となるものの例示があるということは、実務にとっては極めて安心できるといいますか、それに依拠することができるという意味ではコスト削減につながるわけではあります。しかしながら、これによって、形式的数値基準に当てはまらないという理由で、本来は重要で開示すべき、評価すべき対象が評価されていないこともあり得るといことが問題点なわけです。

特にダイレトリポーティングが採用されていない我が国においては、監査人がみずからの視点で評価範囲を決定することはできず、経営者が評価範囲を決定することになりますので、経営者のトップダウン型のリスクアプローチは極めて重要な役割を持っています。そこに過不足があるということは望ましいことではありませんので、その意味では、今回の改訂には一定の意義があるし、数値基準等を今後削除していくという方向についても、実務は一時的には混乱するかもしれませんが、この改訂を機に、本当の意味で重要性のある評価範囲を個別の企業ごとに検討していくことが求められるよう

になるのではないかとされます。

(Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告－ 2. ITを利用した内部統制の評価)

これはほぼITの話ですので、省略をさせていただきます。

(Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告－ 3. 財務報告に係る内部統制の報告)

これも先ほどの形式的基準を排除し、内部統制の評価対象あるいは評価範囲について実質的な検討を行うべきであるということと関係する改訂ですが、内部統制報告書において開示すべき中身について、内部統制の評価の範囲をどのような基準で決めたのかをきちんと開示しなさいということが求められることになりました。各企業は形式的基準に従うのではなくて、個々の企業の状況に応じて具体的に内部統制の評価の範囲を検討して開示する必要が出てくるようになると思います。

この改訂を踏まえて、既に内部統制府令における内部統制報告書の様式についても一定の改正が行われております。さらに内部統制報告書は形式的になっているという話については、「内部統制報告制度に関する Q&A」というものがありまして、実はこの Q&A の中に内部統制報告書の記載例があったのです。これをそのままコピーする会社が多かったということも指摘されておりまして、この記載例も全て削除された。すなわち各企業はもはやひな形をそのままコピーすることでは認められなくなったということだと思えます。

(Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査－ 1. 内部統制監査と財務諸表監査の関係)

これは内部統制監査と財務諸表監査との関係についての改訂です。具体的には、監査人が内部統制監査と財務諸表監査を行うのですが、財務諸表監査

の過程で内部統制の不備を識別した場合に、監査人は経営者と必要に応じて協議するべきだということを明記しているわけです。すなわち、監査人は、本来的には内部統制については経営者が評価したもののベースに評価をすればいいのですが、監査人が評価範囲外から不備を見つけてしまった場合については、経営者に対してきちんとフィードバックするべきだという考え方になります。

これは趣旨としては非常に理解できるのですが、こうなると、もはや監査人は経営者の評価範囲とは関係なく、内部統制について評価を実質的に行っているわけですし、その評価を見つけた場合は、監査人の考えについて経営者に対して伝えることが求められるようになったわけです。

そうだとすれば、経営者だけではなくて、広く一般の投資家に対しても監査人自身の評価を開示する、すなわち、ダイレクトレポートを採用することとほぼ変わらないことになってくるので、それがより直截的なのではないかと思われます。あるいはダイレクトレポートへ移行するための1つのステップなのかもしれないとも理解できるように思われます。

(Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査－2. 内部統制監査の実施)

同じく監査に関する話ですが、これについても基本的には先ほどの改正に合わせるような改訂ということになるのかもしれませんが、監査人が財務諸表監査の過程において入手した監査証拠などについても、内部統制の評価については活用すべきであるとか、先ほどお話をした経営者との協議を行うべき場面として、経営者による評価の計画段階あるいは状況の変化等があった場合に、そういった協議を行うべきだということを明示するなど、さまざまな規定の改訂がなされているということです。時間の関係もあるので、ここも省略させていただきます。

(Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査－3. 内部統制監査報告書)

こちらは時間の関係で省略させていただきます。レジュメ 38 ページの記

載をご覧ください。

[訂正内部統制報告書についての内部統制府令改正]

今回の内部統制基準そのものの改訂ではないのですが、内部統制基準の前文に、訂正内部統制報告書の実務に対する問題意識が示されております。具体的に申しますと、開示すべき重要な不備が発見されたものの中に、それらがもともとの内部統制報告書ではなくて、事後的に粉飾会計などが見つかったときに訂正内部統制報告書によって開示される事例が多かったということです。少し見にくいのですが、レジュメ 39 ページに表が挙がっています。表のうちの薄い青色は、訂正内部統制報告書によって、もともと有効だったはずの内部統制報告が有効ではないものとして変更された事例です。一方で濃い黒字は、もともとの内部統制報告書において開示すべき重要な不備があるとされた事例です。この2つを比べると、前者の事後的な訂正の開示によって本来開示すべき重要な不備を開示している例がかなりある。つまり、もともとの内部統制報告書でちゃんと開示できていないということも言えるのかもしれない。これはあまり望ましいことではないのではないかとということです。

といいますのは、訂正内部統制報告書は、実務においてはかなり形式化している。なぜ訂正したのか。どうして訂正する必要があったのか。こういったことについて必ずしも十分に情報提供がされていなかったということが指摘されているわけであります。そこで、これらの訂正の経緯あるいは理由等の開示を求めるために関係法令を改正すべきであるということが報告書では指摘されております。

これを受けて、2023年の内部統制府令改正におきまして、訂正内部統制報告書の記載事項として、特に訂正の理由あるいは訂正の内容等の記載が求められることになりました。また、特に内部統制が有効であるものを有効でないと訂正すべき場合については、訂正の理由の中で、①具体的にどういう不備があったのか。また、②どういう是正措置がなされているのか、そし

て、どういう是正状況があるのか。③そもそもなぜ内部統制評価を訂正したのか。④もともとの内部統制報告書になぜその記載がなかったのか。こういった理由を開示することが求められております。

これはもう既に施行されておりますので、2023年以降の訂正内部統制報告書を幾つか見ましたが、記載は大分充実したように思われます。ただ、それについても金融庁のレビューによりますと、特に一番重要なのは④で、なぜ元の内部統制報告書に対して記載がなかったのかという点については、やはり十分ではない。特に「評価の範囲、基準日、評価手続」が適切であったかどうかという記載が求められているのですけれども、これらが十分に記載されていない例が多かったことが指摘されております。まだ道半ばではあると思いますけれども、形骸化した開示を行ったり、後になって訂正内部統制報告書でこっそり直すというような実務に対する一定の対応がとられたということだと思います。

[今後の課題]

最後に、「今後の課題」です。改訂内部統制基準前文においては、法改正が必要となることから今後の検討課題とされたこととして、非常に重要な指摘がたくさんされております。幾つか列挙しておきます。

まず①は、サステナビリティ開示というものを内部統制報告書制度に取り込むべきか。これは先ほど既に検討いたしましたので、省略をいたします。

次に②は、ダイレクトレポートを採用するべきであるという提案であります。この点についても既に申し上げましたとおり、実質的には財務諸表監査と内部統制監査を一体監査で行っている。かつ、内部統制基準や実施基準においても、監査人が財務諸表監査における情報なども内部統制監査で活用することが求められている。あるいは、場合によっては評価範囲外のことについても情報を集めることが求められている。これらのことを前提とするならば、監査人は結局ダイレクトレポートをやっているのと同じである。そうだとすれば、それを採用しないことのほうがむしろ不自然だという

ことは昔から指摘されてきたわけです。そのように考えていきますと、我が国においてダイレクトレポーティングを採用したとしても、これまでの実務から大きく監査人の負担が上がるとは言えないのではないかという指摘もなされているところでもあります。

次に③は、内部統制報告書に「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」を導入するべきではないかという提案です。これは特に監査人が内部統制の監査を行うといういわゆるダイレクトレポーティングを採用した場合には、同時に採用されるべき事項であるように思われます。

次に④です。訂正内部統制報告書に関しては、実は現時点では監査が求められておりません。ただ、先ほど申しましたとおり、訂正内部統制報告書において実質的な内部統制の不備を開示している例が多いことを踏まえ、そこに監査を入れる必要があるのではないかという指摘がなされております。

それから⑤は「内部統制報告書に関する課徴金・罰則の強化」です。課徴金がないとか、罰則が甘いことに問題があるのではないかという指摘もなされております。ただ、この点については、内部統制報告書に限らず、有価証券報告書など、一般の財務報告等も含めたさまざまな開示規制違反へのサンクションとのバランスも想定する必要があるようには思います。

ただ、課徴金については、内部統制報告書にはないのですけれども、ほかの開示書類についてはあるものも多いですから、ここについては検討の余地はあるかとも思います。一方で、内部統制報告書のそもそものあり方というのが、内部統制報告書に不備があったということは、結局もともとの有価証券報告書に不備があったということも多いと思いますので、有価証券報告書の虚偽記載への課徴金や罰則に加えて内部統制報告書の不備についても課徴金や罰則を課すべきかどうかという点については、二重の罰則ではないかという問題点もあり得ると思います。

次に⑥です。これもよく指摘されている話ですが、「会社法の内部統制との調整（統合）」をいよいよやるべきではないかという点であります。既に

指摘したとおりですが、会社法と金商法とでは内部統制制度は相互に調整されたものになっていません。会社法においては、取締役会が内部統制を構築し、それを事業報告で開示し、監査役がこれを監査いたします。しかし、金商法では、経営者が内部統制を構築運用し、内部統制報告書でこれを開示し、監査人がこの報告書を監査する。取締役会は、今回示された3線モデルによれば、それを経営者による内部統制プロセスを監督するという機能が与えられているわけであります。これはやはり不整合であることが想定されます。

そうだとしますと、これをいよいよ相互調整すべきではないかということになるわけですが、これは、今まに行われている会社法開示と金商法開示の一体開示の議論と合わせて検討することが想定されるのではないかと思います。

2つ目のポイントは省略させていただきます。

そのほか、⑦「確認書における内部統制に関する記載の充実」、あるいは有価証券報告書だけではなくて、⑧「臨時報告書に関する内部統制報告書の必要性」という指摘もなされているということだけ申し上げておきたいと思います。

最後の項目は、もう時間がありませんが、「改訂内部統制基準では触れられていない論点」です。昔から思っているのですが、金商法では新規上場後3年間は内部統制報告書への監査が不要だされているのですけれども、そもそも新規上場の会社ほど内部統制の不備の可能性が高いわけです。そうしますと、内部統制報告への監査はむしろこういう会社ほど重要ではないかとも思われます。そもそもそうした会社でも内部統制報告書自体の提出義務はありますので、監査というかチェックを受けないということですと、むしろ逆に経営者が虚偽の内部統制報告書を出したというリスクを負うことにもなりまして、これは本当に新規上場企業の負担軽減になっているのかどうかという観点からも、問題があるように思います。そもそも一体的監査のもとで内部統制監査にそれほどのコストがかかるのかという点も踏まえて、この点についても今後検討する余地があるように思います。

すみません、結局改訂内容を羅列しただけですけれども、最後に一言だけ申し上げたいと思います。

今回の内部統制基準の改訂は、大きく内部統制報告制度の枠組みを変えるものではないという意味では、技術的な改訂にとどまることは既に申し上げたとおりではありますけれども、内部統制に関する最近の実務の進化や新たな視点を適切に取り入れているように思います。会社法あるいは金商法の内部統制報告制度やガバナンスの制度設計等において、今後それらの要素をいかに取り入れていくのかを検討していく必要があるというのが私のまとめになります。

大変時間を超過して申しわけありませんでした。以上でございます。ありがとうございました。

[討議]

○**神作会長** 小出先生、大変貴重なご報告をありがとうございました。それでは、ただいまの小出先生のご報告に関しまして、どなたからでもご自由にご質問やご意見をお出しただければと思います。いかがでしょうか。

○**大崎委員** 大崎でございます。小出先生、大変詳しいご報告をありがとうございました。

1点質問したいのですが、訂正内部統制報告書の問題は私も以前から極めて重要だと思っているのですが、ちゃんと調査したわけではないのですけれども、何となく印象としては、有価証券報告書等の虚偽記載が明らかになったので、事後的に訂正することが多かったように思うのです。

実際に摘発されている件数は訂正報告書の数よりは少ないようなので、一対一対応ではないと思うのですけれども、そういう中で、評価手続はともかくとして、評価の範囲とか、基準日とか、そういう問題に焦点を合わせることで状況が是正されるのだろうかというのはやや疑問にも思うのですが、その辺のご意見があれば、いただければと思います。

○**小出報告者** ありがとうございます。先生の問題意識というのは、有報の

虚偽開示がない限りは、結局、内部統制報告の訂正の契機もそもそも存在していないということでしょうか。

○大崎委員 何となくそういうような気がしています。私は本来、内部統制報告書は、仮に虚偽記載がなくても、内部統制に問題があるので、今後、虚偽の記載をやってしまうかもしれないという警告を当事者に送るという機能があるような気がします。ですから、本当は内部統制が有効でなくても有価証券報告書は適正であり得るという前提で考えたいのに、ウォーニングとして機能していないのだとすると、そもそも制度として意味がないのではないかという問題意識を持っております。

○小出報告者 今のご指摘の問題は、一部の企業なのか多くの企業なのかわかりませんが、少なくともそういった有価証券報告書における虚偽記載が生じてしまった後に、訂正内部統制報告書を出している会社というのは、残念ながら、内部統制報告の制度が形骸化しているという問題点が如実に出ているのではないかと思います。

すなわち、リスクなどの変化があったとしても、一旦構築したものについて見直しをしていないことになる。だからこそ、虚偽記載が出てきている。開示が初めて契機となって、それについて後づけで訂正を行っているという問題だと思われま。

今のご指摘の話について言うと、実は訂正内部統制報告書自体の制度の改正というよりは、私の説明があちこち飛んでわかりにくいのですけれども、例えば不断にリスクを見直すべきであるということなどを今回の改訂は強調しているわけです。まさに先生のご指摘のとおり、訂正内部統制報告書で初めてまともに見直しをしているというようなあり方に対しての問題意識はかなり強くあるように思われます。そのあたり、例えば形式的な基準のみで評価範囲を定めるべきではないとか、評価範囲をリスクの変更に応じて不断的に見直すべきであるとか、そういったような項目によって対応しているということなのかなと理解しております。

○宮下委員 小出先生、大変詳細なご報告ありがとうございます。私自身

ふだんそんなにダイレクトに取り扱っている分野ではないので、大変勉強になりました。

ご報告の中で1点、10ページぐらいだと思いますが、「非財務情報を金商法の内部統制報告制度の対象とするべきか」という検討ポイント、論点に関して、小出先生のお考えとして、いわゆるサステナビリティ情報と、財務情報を補完するような非財務情報を分けて考えるべきではないかというご提案があります。財務報告を補完するような非財務情報の例として、事業等のリスクを挙げていただいていたかと思います。

例えばサプライチェーンで人権侵害のリスクがあったり、気候変動等の対応に関してのリスクとか、これらの情報はサステナビリティ情報になると思うのですが、一方で、リスクファクターのところで触れられるということも一般的にあり得る項目なのかなと思っています。そうすると、ある情報がサステナビリティ情報なのか、財務情報を補完する非財務情報なのかというのは、一義的にはそんなに明確ではないところもあると思います。

先生のご報告の中でご紹介いただいたようなダイナミック・マテリアリティのような考え方からすると、究極的には全部、財務情報を補完し得るような非財務情報になるのではないかという感じがしたのですけれども、サステナビリティ情報と、そうではない財務情報を補完する非財務情報をどのような形で切り分けるかということに関して、何かイメージされているものがあればお伺いしたいと思いました。また、その切り分けが必要だとした場合、制度として考えたときに、誰がどのような形でそこを判断するとご想定されているかということに関して、何かお考えがあればお伺いできればと思います。

○小出報告者 宮下先生、どうもありがとうございます。大変重要なお指摘だと思います。

実は私自身もこのレジюмеを書いているときに、財務情報を補完するという書き方は、まさにシングル・マテリアリティの考え方からすれば、全てが財務情報を補完する非財務情報のはずなので、あまり適切な表現ではなかつ

たかなと思いながら書いていたわけです。

そもそも結局サステナビリティ情報と、例えば事業等のリスクなどを含めた情報についての大きな違いというのは、利用者として想定されているものが明確かどうかという点がまず1つあるようには思います。ただ、シングル・マテリアリティであれば、いずれも投資家が利用者であるということになるのかもしれないので、その意味では先生のご指摘のとおりかと思えます。

また、そこにも書いてあるとおり、いわゆる事業等のリスクというものは、今、具体的にどのようなリスクが存在しているのかを開示するということになります。サステナビリティの開示においては、「将来情報」と書いてありますが、将来においてサステナビリティ要素がどのような影響を与えていくのかという方針とか、そういった開示が求められているかと思えます。

やや抽象的かもしれませんが、私がもともと想定してきたのは、「財務情報を補完する」という言い方もよくないのかもしれませんが、非財務情報の中でも、特に最近よく見られるような企業不祥事ですね。企業不祥事などについては、企業不祥事が発生することによって、売り上げなどに対して影響があり、企業価値について投資家に対して影響を与えることがある。そのときに、やはりそれを適切に開示する内部統制体制というものは投資家にとっては重要ではないかと思ったわけです。すみません、あまりまとまっていませんが、確かにどこまでを内部統制体制の対象とするのかというのは、切り分けという意味では、なかなか難しいところがあるのかもしれないです。

○宮下委員 あるいは制度として、一定の割り切りのような話かもしれないのですけれども、この項目は対象にするとか、この項目は対象にしないと、例えば有価証券報告書の開示項目に対応させて、便宜的に切り分けてしまうみたいなことがあったりするのかとか、そのようなことを考えながらお伺いいたしました。

○小出報告者 確かにおっしゃるとおりです。特に我が国のあり方において、基本的にサステナビリティ開示も、財務情報に対して影響を与えるという意味では重要である。その意味では、内部統制報告制度の対象としたほうがい

いのかもしれないですかね。

一方で、切り分けができないからこそ、非財務情報一般について内部統制報告の対象とすべきではないというのが、多分慎重論の方の考え方なのかなと思いますので、おっしゃるとおり切り分けるポイントをどのように置くのかという抽象的な基準すら明らかではない中で、内部統制報告制度の対象の範囲を画するのは難しいのかもしれない。

申しわけございません、きちんと考えておりませんで、ご指摘を踏まえて少し検討してみたいと思います。ありがとうございます。

○宮下委員 問題意識として大変よく理解できました。ありがとうございます。

○中東委員 小出先生、大変興味深いご報告ありがとうございました。

宮下先生と同じ感触を持ったものですから、同じ話で申しわけないのですが、基本的な考え方としては、私も小出先生のお考えがいいなと思います。それを実際どうやって切り分けていくかという話で、先ほど宮下先生もおっしゃったように、マテリアリティの議論でも言えるのは、区分けが難しいところがあるのだろうなと思います。

同じ意味なのですが、21 ページでお書きいただいた「内部統制は『持続的な成長』のためにも必要である（リスクだけではなく機会も対象となる）」ということで、リスク、損失を被るものと事業の機会と両方見ないといけないのではないかと。先ほどのサステナビリティ情報との関係でも、基本的には機会とリスクと両方見ようという話を SSBJ でも同様に行っていると思いますので、そういう意味でも、切り分けがなかなか難しいのかなと思いました。

感想みたいで申しわけないのですが、単純にリスク回避ということだけでは終わらずに、機会をどうとるかということも、非財務情報としてなかなか区分けしづらいのかなということです。

○小出報告者 ありがとうございます。確かに内部統制は組織の持続的な成長のためのものでもあり、守りだけではなくて、企業価値を向上させるような形で内部統制体制を構築していく必要があるというのは、その通りだと思います。

います。

もともと金商法の内部統制基準においては、4つの目的の中の1つに「業務の有効性」などが入っていましたから、そのことを踏まえると、確かにサステナビリティ開示の要素は、特にシングル・マテリアリティの考え方ではまさに企業の持続的な成長にとって重要性があるとして検討されていることは先生のご指摘のとおりだと思います。そのように考えていくと、サステナビリティ開示と事業のリスク等のような企業価値に影響を与える情報との切り分けがなかなかできないということもご指摘のとおりかと思います。

サステナビリティ開示に関して申し上げますと、このレジюмеに書き忘れた点で、先ほど申し上げたことの繰り返しですが、事業のリスクのような情報とは異なりまして、例えばバリューチェーン開示の問題とか、あるいはサステナビリティ開示の保証の問題とか、特に技術的に内部統制の対象とすることが困難となるような事情も別途あるのかなと思います。

そう考えていくと、私が報告で申し上げたこととは結論がやや変わってくるのかもしれませんが、先生方のご指摘を踏まえてもう一度考えると、将来的にはサステナビリティ開示が真の意味でシングル・マテリアリティ、あるいはダイナミック・マテリアリティとして投資家にとって重要な情報であると一般的な投資家が受けとめるようになり、そのことを前提とした実務が進行していくということを想定するならば、将来的にはサステナビリティ開示についても、やはり内部統制報告の対象とするべきだと思われま

す。ただし、今申し上げたように、どちらかというとな技術的な問題で、結局何についての内部統制を開示すべきなのかが、現時点では必ずしもまだ十分明確ではない。あるいはどこまで開示すべきなのかについても明確ではない。バリューチェーン先の内部統制をどうやって誰が評価・監査するのも必ずしもまだ枠組みがはっきりしていない中では、サステナビリティ開示を内部統制報告の対象とすることは時期尚早であるという言い方はできるのかもしれませんが、しかし、最終的には対象にするというところに収斂していくということは十分にあり得るように思いました。

一方で、事業のリスク等の開示については、現時点においても、もう既に内部統制報告の対象とすることができるようにも思いますし、繰り返しですけれども、今の多くの非財務情報は、あくまで財務情報に対して影響を与える情報というのがそれを開示すべき根拠になっているわけですから、そこについて内部統制報告の対象としないということは、むしろバランスがとれないと言えるのかなと思います。

ですので、宮下先生、中東先生のご指摘を踏まえると、私の見解は、現時点でできるところとしては、非財務情報に関する開示について内部統制報告の対象とする。そして将来的にはサステナビリティ開示の実務が進行した後に、それについての内部統制報告についても検討していくべきである、このような結論になるのかなと伺って思いました。

○中東委員 先生のお考えが大変よくわかりました。どうもありがとうございました。

○神作会長 中東先生、ありがとうございました。

それでは、進ませさせていただきます。ほかにご質問、ご意見がございましたら、ご遠慮なくお願いいたします。

○飯田委員 会社法の話になるかもしれないのですが、13ページの平成21年7月9日の裁判の話引用されたあたりのところですね。今回の改訂が、会社法上の義務違反の評価に当たって、変化を与えるのではないかというご指摘だと思うのですが、そのロジックを伺えればと思います。「『不正』の可能性について多くの着眼点を指摘している」というあたりがポイントなのかなと思ったのですが、そういうご趣旨なのかということです。

他方で、会社法の世界だと、もともと別に財務報告に限らず、内部統制のことを考えてきたと思いますから、今回の改訂自体が、物の見方というか、不正とは何かとか、その辺のことについて、大きく変えるとも思えないようにも思いましたので、その辺を伺えればと思います。

○小出報告者 ありがとうございます。まず、私のこの会社法に対して影響を与えるかもという話については、まさに飯田先生のご指摘いただいたよう

な非常にシンプルなロジックです。つまり、今の会社法上の内部統制構築義務違反の判断基準というものが、そのときの基準においてですが、基本的には不正行為をどこまで想定した上で、どういう管理体制をとっていたのかという点を中心に検討しているということだったと思います。

その上で、今回の改訂については、リスクの評価についての改訂があったところは、内部統制の基本的枠組みという部分です。そもそも内部統制基準そのものは、本来は、財務報告に対する内部統制の基準を示すことですが、その前提として、およそ一般的な内部統制についての枠組みを示していて、リスクの評価の改訂はそこについての改訂です。ここでは、内部統制の4つの目的、「業務の有効性及び効率性」、「報告の信頼性」、「法令等の遵守」、「資産の保全」、それぞれについて、リスクの評価・対応などの基本的要素が関係してくるというような構成をとっております。

その中で、今の内部統制の実務、例えば COSO 原則などにおいては、企業内で不正が発生することについて、内部統制のシステムの中で、その可能性をきちんと考慮して、それへの対応の体制を構築する必要があるとされています。つまり、意図的ではない誤謬というか、そういうもののみを見つければいいというわけではなくて、意図的な不正が行われることを想定すべきだということです。

今回の改訂は、そうした考え方を内部統制基準に明記して、具体的な着眼点を示したことになります。もちろん抽象的な記載ですから、実際どこまで違うのかと言われると、確かにあまり変わらないのかもしれませんが、ただ、判例では「過去に同様の手法があったなど不正行為の発見を予見しうる特別の事情もなかった」ということを、例えば義務違反を否定する1つの要素として挙げているわけです。これが、過去にそういう不正がなく、今回初めてだったから仕方がないので内部統制構築義務違反ではない、そういうことまで意図しているのかわかりませんが、少なくとも今回の改訂後は、これまで同様の不正があったかというだけではなく、改訂で明らかとなった様々な要素、たとえば「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」と

か、「動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化」のようないろいろな要素を考慮した上で、不正行為を防止するための対策をとる必要があるということには言っているように思われます。

なので、枠組み自体が変更されるというわけではなくて、枠組みの解釈において、今回の改訂のようなものがあると、過去には考慮されていなかった要素も考慮する必要が出てくることになって、これまで義務違反はなかったとされたものであっても、今後は義務違反があるとされる余地があり得るのではないかという趣旨で申し上げたということになります。

○**飯田委員** わかりました。そうすると、スライド13の「①通常想定される不正行為を防止しうる程度の管理体制を整えていたといえること」というところの水準が少し高まるのではないかということでしょうか。逆に言うと、「②過去に同様の手法があったなど不正行為の発見を予見しうる特別の事情もなかった」とあります。これは必ずしも初回だからいいですという意味ではなくて、もともと①のところで評価されていたと思いますので、そこを少し伺えればなと思った次第です。

要するに、この基準が先生のおっしゃる方向で機能することは確かだと思っておりますけれども、この基準の以前からその影響等を受けて、実務が先に進展していたのかなと思ひまして、今回の基準ができたから、よりそういう方向に進んだというよりは、大きな流れの中で今回の改訂がつけ加わったということかなと思った次第です。

○**小出報告者** 飯田先生のおっしゃるとおりです。といいますのは、もともとこれは2013年 COSO 原則の反映ですから、もう既に2013年段階で、基準には入ってなくても、実務的には日本にも紹介されていたわけですから。その意味では、今回の改訂があったから、それを契機に突然変わるわけではないことはもちろんであります。今回この基準が日本の中に入ったから判例の基準が変わるといふ言い方は確かに私も少し言い過ぎだったかなと思ひますが、実務的にも、会社法上の内部統制構築義務との関係でも有益な評価の着眼点となり得るといふぐらいのことなのかなということはおっしゃるとおりか

と思います。大変ありがとうございます。

○松井（智）委員 有益なご報告をどうもありがとうございます。

私も内部統制監査によって不正をどのように発見できるのかということに関心がございます。先ほど大崎先生がおっしゃったように、訂正内部統制報告書が出される場合というのは不正が発見された後であり、かつ、それは結局のところ経営者が第三者委員会をつくって、意思決定の過程でどのような問題点があったのかをチェックし、どういう改善策を打ったのかを報告するだけという形になっているのは問題だとは思いますが、よくあると思いますか、品質認証等不正などにおいては、経営陣がかなり無理な約束をしてしまっていて、これを実際に実施しようとした結果、現場がこれを隠して開発等を進めてしまうようなことがある。まず、上層部・経営陣がリスクのとり方を間違っているという出発点があるのではないかと思います。

この場合に、ダイレクトレポーティングをとると、これが発見できるのかということですが、経営陣が自分で行った不正がどこに無理をかけているのかということがわかっていると、そこにあまり内部統制監査を行いたくないという意向が働くのはそうかなと思います。そのため、ダイレクトレポーティングであっても、経営陣自身があらかじめリスクが高い部門についてわかっていると、結局、隠蔽というか非協力的になるということが起きるのではないかと思います。

そういったタイプの間違いについては、先ほどの内部統制監査の無効化の話ですけれども、ダイレクトレポーティングにおいて重点化すべき事項について例示等を行えば、監査部門の自律性が高まって有効に発見できるようになるのだろうかということが問題になるかなと思っております。

かつ、そういうリスクがある場合に、経営陣のリスクのとり方自体に、会計に関する監査を行っている監査人が意見をしていくことは、かなり難しい状況なのではないかという気がします。他方で、これが意見できないと、実際の不正の改善ということにはなかなか至らないのかなと思っております。監査人の内部統制監査をどんどん強力に実効的にしていくと、最終的にそう

いった点にも踏み込まなければいけないのではないかという気がするのですが、内部統制監査の方向性の行き着く先についてご意見をいただければと思います。

○小出報告者 大変ありがとうございます。今ご指摘のあった点について申し上げますと、確かにダイレクトレポーティングという話では直接的な十分な対応にはならないだろうと思います。ただ、今回いわゆる内部統制の無効化という話として考えるならば、今回の1つの肝は、これまでとは異なり、会社内の機関の機能を重視したガバナンスの仕組みに対して重点を置いているというところが特徴的なのかなという気がしております。

先ほど申し上げた3線モデルの話とか、デュアルレポーティングラインの話とか、その辺の話というのは、結局、監査人みずからではなく、例えば独立内部統制部門というところが、日々、1線、2線の監査をしている中で、そこで発見した内部統制の不備について、もちろん経営者に対しても報告をするけれども、あわせてこの場合は監査役あるいは取締役会といった監督機関に対して報告を行っていく。こうした仕組みが補完的な機能を果たすところはあるのかなと思います

ダイレクトレポーティングという話は、監査役が監査役自体の評価範囲の基準をもって評価するという意味では、それによってこれまでよりも充実した評価になるのかはわかりません。これまでとあまり変わらないかもしれません。しかし、経営者が評価していない項目や拠点とかプロセスについても監査人が自ら評価を行うことによって充実した内部統制評価になるという意味では、若干変わる部分もあるのかもしれません。ただ、経営者による隠蔽のおそれがあるという問題について、監査人の監査の資源の中で十分対応できるかどうかについては、確かに十分な対応とはならないのかなという感じがいたします。ですので、ダイレクトレポーティングをやる上でも、そこをうまく補佐するという意味での第3線といいますか、内部監査部門の機能というものを強調しているというあたりは、そういう趣旨なのかなと理解しているところです。

○**松井（智）委員** ありがとうございます。基本的に3線ディフェンスとかというのは、会社のガバナンスの中でも大分定着している実務ではないかと思えます。これを実際に実践するのは業務執行部門および内部監査部門であると思っているのですけれども、会計監査人がこれを発見したときに、会計監査人から監査役等にコミュニケーションするのは、こうすることによって何が動くということが法律的にあまり書かれておらず実務によって担保されている状況ではないかと考えたので、少し述べさせていただきました。

○**小出報告者** 松井先生、ご指摘の趣旨がわかりました。会計監査人は確かに3線モデルの中には入っていないというか、外部の監査人という位置づけで入っているにすぎないです。ですので、もちろんそことの連携も想定はしているのでしょうけれども、直接的な3線モデルの中に組み込まれている要素ではないのかなと思えます。

その意味では、先生のご指摘のとおり、会計監査人ではなくて監査人による内部統制によって、例えば訂正内部統制報告制度で出るような不備への対応となり得るのかという問題については、もしかすると、そこまでの効果がないかもしれない。外部の会計監査人による評価とか、先ほどお話をした3線モデルみたいなものによってのガバナンスによる評価とか、いろいろなものを組み合わせて情報交換を行って内部統制を行っていくことが今後の課題なのかなという感じはいたします。問題意識をいただきましてありがとうございます。

○**河村委員** 河村でございます。小出先生、誠にありがとうございました。大変勉強になりました。

私から2点ほど質問させていただければと思います。

1点目は、先ほど議論になったところと関連するのですが、サステナビリティ情報と非財務情報の関係に関して、多種多様なサステナビリティに関連する情報がある中で、企業価値、ひいては投資者の投資判断に影響を及ぼすような非財務情報と言えるのであれば、情報開示していくという話がある。

それを踏まえた上で、その場合の内部統制の話ですが、場合によっては、

宮下先生からも具体例としてお話がありましたけれども、サプライチェーンにおける人権問題であったり、あるいは気候変動に関連して、Scope 3の情報であったり、そういうサプライチェーン上から提供される情報の信頼性確保が重要になってくる場合がある。

その場合に、内部統制でそのあたりの情報の信頼性をどのように確保していくのかということについて、先生のお考えがあれば少しお聞きしたいなと思った次第です。サプライチェーンというものを会社法の中でどのように考えていくのかという話につながってくる問題かもしれませんが、その点がまず1点目です。

○小出報告者 では、まず1点目から。ありがとうございます。まさにご指摘のとおりでして、現実にはバリューチェーンというか、サプライチェーンというか、バリューチェーン先についての情報の開示が求められる。あるいはScope 3のように、取引先に限らず、川下全てに対しての開示が求められるという状況のもとで、それらの情報の信頼性を確保するための体制を構築する上では、当然その先、バリューチェーン先といったものに対しての統制が重要になってくるわけですが、それを行うことは現実的にはかなり難しいだろうと思います。これはそもそもサステナビリティ開示において、そこから適切に情報を集めることができるのかということ、あるいはそれに対する保証ができるのかということでも議論されているように、バリューチェーン開示そのものについてそもそも困難がある中、内部統制ができるとは当然想定できないことはおっしゃるとおりかなと思います。

若干ヒントになり得るかもしれないのは、先ほどITのところでお話をしましたけれども、内部統制基準の中では委託先に対する内部統制についての項目がもともと設けられております。それで、監基報402号「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」という公認会計士協会からの報告も出ているところであります。

そこで想定されていることは、あくまで内部統制というのは、当該組織の中の統制が前提なので、その組織が例えばバリューチェーン先あるいは委託

先と取引に入る上でどういう内部統制体制をとっていたのかというところはもちろん監査しなければならない。ただ、その委託先あるいはバリューチェーン先の内部統制については、例えば統制先の内部統制報告書や監査報告書などで行うことが前提で、直接的な評価・報告を求めることは多分想定していないのではないかと思います。

そう考えていくと、そもそもバリューチェーン開示がある中で、内部統制報告の意味があるのかというか、統制といいながらも、結局、統制になっていないのではないのかという問題はあり得るかとは思いますが。ただ、実務上はある程度その委託先に対する対応というところで検討されている問題点のかなと理解しております。

○河村委員 ありがとうございます。大変参考になりました。

もう1点ですが、資料23ページの真ん中あたりに「内部監査部門との関係を会社法上位置づけることなども検討に値する」と書いておられて、例えば具体的にどういうイメージを持っておられるのかなとお聞きしたかったというのがあります。その前の22ページで、コードの中でデュアルレポーティングラインが書かれていることがご紹介されています。例えばこういうものを会社法施行規則の中に入れていくとか、そういうことをお考えになっておられるのかを少しお尋ねしたかったというのが2点目になります。よろしくお願いたします。

○小出報告者 ありがとうございます。この点につきましては、そもそも内部監査人というものは、先ほども申しましたとおり、会社内の経営者の直属下にある者なので、その意味では、会社法上の機関ではないということが想定されていますので、内部監査部門について会社法の中に規定を置くことはなかなか困難であろうと思います。

ただし、会社法上の内部統制構築義務を現行では取締役会が負うことになっておりますけれども、これを将来的に内部統制構築義務とするのか、内部統制に対する監督義務とするのかという問題もありますが、仮に内部統制の3線モデルに従うとするならば、取締役会の内部統制に関する職務として、

経営者への監督と合わせて、内部統制に関する適切な情報の収集というような項目として入れていくことが考えられます。それは例えば会社法施行規則などにおいて、3線モデルの表現を使うとするならば、内部統制に対する独立的な評価についての情報を収集するといった職務を課すという形をとることで、裏から規定することは可能ではないかと想像したということになります。

○**河村委員** 日本内部監査協会に法令等改正対応委員会があって、私もそこでいろいろ意見書などを書く際のメンバーの1人になっているのですが、まさにそのあたり、会社法の中にどう落とし込んでいくのかというところも議論したりしておりましたので、大変参考になりました。誠にありがとうございました。

○**神作会長** ほかにいかがでしょうか。

もしよろしければ、今の河村先生のご質問の延長で、会社法上の内部統制についての規律と金商法上の内部統制に関する規律の将来像についてなのですが、有価証券報告書と会社法上の計算書類の一体化とあわせて議論していくべきだというご意見だったと思います。必要があればその点も含めて、小出先生としては今後、会社法上の開示・内部統制と金商法上の開示・内部統制をどのように統合していくべきか、調整の方向やプロセスについてお考えのところがありましたら、ぜひビジョンというか、青写真を示していただけると大変ありがたいと思います。

○**小出報告者** 十何年議論されていて結論の出ていない問題ですので、私ごときにビジョンが示せるわけではないのですが、私の印象として思うのは、会社法における内部統制構築の基本的な仕組みは、例えば企業集団の内部統制になったとか、そういう改正はありましたけれども、会社法に取締役会の職務として内部統制構築義務が入って以来、基本的な役割分担のあり方はほとんど変更されていないのではないかという認識を持っているわけです。

そこで想定されているのは、私の理解が正しいかわかりませんが、結局取

締役が本来的には業務執行全体に対して、相互の監督義務を負うという伝統的な考え方のもとで、現実的には個別の業務執行まで監督することはできない。したがって、内部統制を取締役会において構築し、それに依拠していれば信頼の権利が働くというようなのが、もともと会社法の中での出発点だったと思うのですけれども、その考え方からすると、伝統的な日本の取締役会が監督と執行の両方を担う役割であったということが出発点にあって、そこから脱却していないのではないかという考え方を持っているのです。

一方で、金商法のほうでは、今回の改訂基準もそうですし、COSO もそうですけれども、やはり執行と監督の分離を前提に、ガバナンスの仕組みを内部統制の1つの重要な機能として位置づけたところにポイントがある。

会社法も、他方で執行と監督の分離のように、ガバナンスに関してはいろいろ改正があった。にもかかわらず、内部統制構築のところの役割分担については改正がなかったというところについて、あるいは改正の余地があり得るのではないかな。

3線モデルに合わせる方がいいかどうかというのは、そこまでは私も確たる見解を持ち合わせませんけれども、仮に3線モデルの枠組みというものを実務で取り入れるとして、今の会社法の中で果たして整合的に機能できるのかどうかというのがよくわからない。

例えば特に言えば、指名委員会等設置会社においては、そもそも内部統制構築義務は取締役会にあり、ほかの機関に委ねることはできない職務として入っていると思うのですけれども、3線モデルの中で、監督機関である取締役会ではなく、執行機関というところで内部統制を構築し、それについて執行機関の下にある1線・2線・3線が機能し、それらの全体に対して取締役会がガバナンスをしていくというような枠組みが、果たして整合的に組めるのかどうかというあたりはよくわからず、今回の改訂で示された考え方を、会社法の中で実行すること自体がそもそも可能なのかどうかについて、若干問題点があるように思っています。

なので、そういう執行と監督の分離を踏まえた形で、内部統制構築のメカ

ニズムのあり方を見直すことが、もともと私が報告で申し上げた方向性です。具体的にどんな改正をすればよいかとまでは申し上げられないのですが、その検討が必要なのではないかというのが、今回改訂を見ていて思ったことです。

○**神作会長** 根本的な問題点をご指摘いただき、大変ありがとうございます。ありがとうございました。

ほかにいかがでしょうか。大変貴重なご報告をいただきましたので、実務の方も含めて、あとお一人ぐらいぜひご質問、ご発言いただければと思います。実務的にも非常に重要で興味深いご報告だったと思います。

○**森本理事長** 内部統制報告についての現在位置を共有して、またコメントをいただいて、大変ありがとうございます。

私が役所に居たときに、先ほどの上場後3年以内は監査が要らないというのをまさにやったのですが、内部統制報告制度は、かなり早い段階から、制度を所管する立場としても、どれだけギリギリやるべきなのだろうかというのはかなり悩んでおりました。

また、財務報告の信頼性ですが、最近の事例を見ましても、特におとしぐらいに、かなりひどい虚偽開示や不適切な監査などの事例が出ました。今そういう現実があって、理屈の上ではかなり正しい、あるべき姿を示して、それをみんなでやろうということが、コストとベネフィットの関係でどれだけ適切なのかという悩みが、当時もありましたし、多分今でもあります。上場後3年間は監査免除というのは、たしかアメリカのまねをしたもので、理屈はともかくコストとベネフィットということで1つの回答としてやったということです。

ご質問は、財務報告の信頼性というのは一体どこの部分を言っているのか。といいますのは、虚偽開示するような会社を後で見ますと、こういう立派な基準とか示しても、全くそういうのが効かないようなところが少数あります。そういうものが出ることが、まさに公開市場における財務報告の信頼性を損なっているのですけれども、一方で、こういうものを示すことで、95%以上

を占める割と真面目にやっているところの財務報告のレベルも上がるのでしょうか。ですから、財務報告の信頼性は一体どこをターゲットにしているのかというのが1つです。

それから、まさに内部統制報告制度はかなり早い時期から、本当に効かせてほしいところに効かないのではないかという悩みもあって、先ほどの不正のリスクとか形骸化が懸念される。そういう批判に対するものをまた取り入れているところがあるわけです。しかし、そういうのを取り入れることで、それが有効に機能するのか。つまり、形骸化をちゃんと評価してチェックしますといっても、二重に形骸化しませんかという気もするのですね。ですから、こういう不正のリスクとか形骸化しないようにしましょうということをこの基準に取り込むことを評価できるのか。

3つ目は、内部統制報告制度というのはコーポレートガバナンスコードなどに比べると古い制度です。もともと日本でも会計不正とか企業不祥事を防ぐために明らかに導入されたものです。それに対して、コーポレートガバナンスコードは、日本では成長戦略で、攻めのガバナンスみたいなことです。今回も内部統制報告制度には「攻めのガバナンス」という言葉が急に入ったのですが、これはやや木に竹を接いでいませんか。内部統制報告制度全体が攻めのガバナンスを実現するようになっているのですか。その関係についてはどうなのでしょう。

いろいろ申しまして、すみません。

○小出報告者 大変ありがとうございます。大変重要なご指摘をいろいろいただいたと思います。

まず、コストとベネフィットのバランスはどうかということについては、もともとアメリカでもずっと議論があったところでもありますし、日本ではそれを踏まえて、そもそも導入時からなるべくコストをかけないようにしようという形で、それが意味で形骸化をもたらしたのかもしれないと思うのですけれども、逆に言えば初めから形骸化することを想定したような規定になっていたということが1つあるのかもしれないと思います。

しかも、これもおっしゃったとおりで、ちゃんとやっている会社は、内部統制報告制度なんてなくてもちゃんと正確な情報を開示する。結局ちゃんとやらない会社は、この制度があってもちゃんとやらないわけで、この内部統制報告制度にどれほどのメリットがあるのかについてはご指摘のとおりよくわからないかなと思います。

私が最後に新規上場企業のことを書いたのは、ある意味でそこなのかもしれなくて、そういうコスト・ベネフィットのことを考えるのだったら、実は新規上場企業ほど非常に正確な情報開示を実現する内部統制体制について不備などところがありうるので、いわば教育的な効果として、こういった内部統制体制について、きちんと監査人からも監査を受ける、つまり教えを請うた上で、協議をしながら検討していくことが望ましいのではないかということが言えるはずです。恐らくもともとは新規上場企業・ベンチャー企業を育てようという目的で、負担をかけないために監査を求めないということだったと思うのですが、本当にそのような目的に資しているのかなというのは、今、お話を伺って思いました。

もう1点だけ。まさに攻めのガバナンスということを急に言い出したという点についてです。今回、内部統制、ガバナンス、全組織的なリスク管理の三位一体みたいなことを急に言い出したところですが、ここについては内部統制の専門の先生方のご論考などを見ていると、内部統制というのは決して経営者にとってのコスト要因ではない。また、決してリスクテイクをとめるものではなくて、経営者の果敢なリスクテイクを促進するための内部統制なのだということをしきりに強調しているわけです。

それは翻って言うと、内部統制のもともとの機能であった守りのガバナンスという観点においては、今申し上げたような話、つまり、やるところはちゃんとやるし、やらないところはどうぞちゃんとやらないということを踏まえると、もしかしたら、それだけでは内部統制報告制度の存在意義が認められにくくなってきている部分があるのかもしれない。

そうやって考えていくと、内部統制、ガバナンス、全組織的なリスク管理

が追加されたことは、一見、簡単な改訂のように見えますけれども、実は内部統制というものの根本的なあり方を転換させるような大きな改訂点だったのかもしれないと思います。それについて私はきょう割と前向きに評価してしまいましたけれども、果たしてそれがそもそもの内部統制報告制度との関係で、もともとの目的と合致しているのかどうかという理事長のご指摘というのは、改めて考える必要があるのかなと思いました。

つまり、その問題意識であれば、もうコーポレートガバナンスコードでいいのではないかということですよ。ですので、それと合わせて内部統制のほうでも、同じような仕組みを求めることが、本当に必要性があるのかというご指摘かと承りました。ありがとうございます。

○**神作会長** どうもありがとうございました。

議論の尽きないところではございますけれども、時間を少し超過しておりますので、本日はこのあたりで終了させていただきたいと思います。小出先生には大変貴重なご報告を誠にありがとうございました。

次回の研究会についてですが、議事次第にございますように、7月18日(金)14時から萬澤陽子先生にご報告を行っていただく予定でございます。萬澤先生、ご準備どうぞよろしくお願いいたします。

また、最後に、新学術ジャーナル『JSRI 金融商品取引法研究』についてご報告を高木常務理事からよろしくお願いいたします。

○**高木常務理事** 神作会長よりご紹介いただきました『JSRI 金融商品取引法研究』につきましては、皆様のご協力のもと、4月1日に第1号を発行したところでございます。

本誌は、当面、年2回程度の刊行を予定しております。掲載内容は、金融商品取引法研究会の研究成果である委員の皆様の論文を中心に、各種記事や書評を収録しております。第2号からは、投稿論文の受付を開始し、判例評釈なども加えることで、紙面の一層の充実を図ってまいります。

また、創刊に当たり、編集委員会を設置いたしました。編集委員長には神作先生にご就任いただき、飯田先生、大崎先生、小出先生、松尾先生の4名

の先生方に編集委員をお引き受けいただいております。

投稿論文につきましては、査読を行い、掲載の可否を決定いたします。査読は、原則といたしまして、本研究会の委員の皆様を持ち回りでご担当いただくことを考えておりまして、所定の査読料をお支払いする形といたします。お手数をおかけすることになりますが、何とぞご理解、ご協力のほどよろしくお願い申し上げます。

編集や査読の方針・手続を定めました「編集規程」、「査読規程」、「執筆要項」につきましては、皆様のお席に配布させていただいております。お時間のあるときにご確認いただければ幸いです。これらの規程は、当研究所のホームページに開設いたしました『JSRI 金融商品取引法研究』専用ページにも掲載しており、広く周知を図っております。

本誌が当該分野の学術研究の発展と実務の向上に寄与できますよう努めてまいり所存でございます。今後とも本研究会の皆様にはご協力とご指導を賜りますようよろしくお願い申し上げます。

○**神作会長** ご説明ありがとうございました。日本で本誌のような金融商品取引法の分野における専門的な学術誌は、恐らく初めてなのではないかと思えます。ぜひ先生方におかれましては、ご協力をお願い申し上げます。

それでは、以上をもちまして本日の研究会を終了いたします。本日は大変ありがとうございました。特にご報告いただいた小出先生には厚く御礼を申し上げます。どうもお疲れさまでした。

財務報告に係る内部統制基準・ 実施基準の改訂と今後の課題

小出 篤（早稲田大学）

1

財務報告に係る内部統制

- 金商法による「内部統制報告書」(当該会社の属する企業集団及び当該会社系に財務計に算内閣府令で定めるところ)の提出義務(金商法24条の4)
- 内部統制報告書は3公認会計士または監査法人の監査証明を受ける必要がある(金商法93条の2第2項) → 内部統制監査報告書による
* ただし、資本金100億円以上または負債1000億円以上の場合を除き、新規上場から3年間は監査証明を受ける必要はない(平成26年改正)
- 特徴
① トップダウン型アプローチ(経営者が全社的な評価を行った後、財務報告に統制部による評価) → 監査人は自ら内部統制の有効性を評価する
② 内部統制の強化
③ 監査人の役割

2

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」「同実施基準」の位置づけ

- 内部統制報告書は財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために作成される（内部統制府令1条1項）
- 内部統制監査報告書は内部統制府令および「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準及び慣行」に準じて作成される（内部統制府令4条）
- 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（「内部統制基準」）は「一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準」に該当する（内部統制府令5条）

3

内部統制基準・実施基準の構造

I. 内部統制の基本的枠組み

* 基準の前提となる内部統制の概念的な枠組み

1. 内部統制の定義 → 「4つの目的」が達成されていることの合理的保証を得るために業務に組み込まれ、組織内の全ての者（経営者だけではない）によって遂行されるプロセスであり、それぞれの目的ごとに「6つの基本的要素」によって構成される

2. 内部統制の基本的要素

3. 内部統制の限界

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理（今回の改訂で新設）

4

内部統制基準・実施基準の構造

- II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告
1. 財務報告に係る内部統制の有効性を評価し、外部に報告する義務を有していること
 2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
 3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
 4. 財務報告に係る内部統制の報告→内部統制報告書の作成基準
- III. 財務報告に係る内部統制の監査
1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的
 2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
 3. 内部統制監査の実施→内部統制監査の方法等についての基準
 4. 監査人の報告→内部統制監査報告書の作成基準
- *内部統制基準の各基準ごとに具体的な説明等が実施基準において示されている

5

内部統制基準改訂の背景

- 内部統制報告制度は2006年金融法改正で導入され、2008年より施行されてきたが、15年以上の実務が積み重なった一方、不正事例は近年増加傾向にあるという評価が一般的である。また、内部統制報告制度は運用において形骸化が見られる。
- 米国COSO（トレッドウェイ委員会支援組織委員会）の内部統制統合フレームワークが2013年に改訂（2013COSO）されるとともに、2017年には全社的リスクマネジメント統合フレームワークの改訂も行われ、非財務報告やIT活用といった新しい動きが取り込まれたほか、ガバナンスや全社的リスク管理（ERM）との連携を強調する動きなどが見られる。→日本では一部が反映されているが、内部統制基準については見直しがなされていない。
- 企業会計審議会内部統制部会において審議され、2023年に改訂が公表（あわせて内部統制府令改正など必要な手当も行われた）

6

I 内部統制の基本的枠組み・I. 内部統制の定義－「報告の信頼性」

*内部統制の4つの目的：①業務の有効性及び効率性、②報告の信頼性、③法令等の遵守、④資産の保全

[改訂内容] (新旧対照表1～2頁・10頁)

- 内部統制の「4つの目的」のうち、「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」と改訂された。「報告の信頼性」とは「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」とされ、内部統制の目的が財務報告の信頼性確保から非財務情報・内部報告を含む報告全般の信頼性確保に拡張された
- 「報告の信頼性」に財務報告の信頼性が含まれることを明記し、その定義（「財務諸表及び財務諸表に重なる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」）を示した（旧基準における「財務報告の信頼性」の定義と同じもの）

7

[改訂の趣旨]

- 非財務情報が利用者にとっての重要性を増し（cf. 企業の市場価値に占める無形資産の割合の急激な増加、ESGファクターを用いた投資の増加）、その情報の信頼性の確保に対する要求が高まっている中で、開示基準の設定や開示に対する外部保証と並ぶ信頼性確保手段として、かかる情報の信頼性を確保するための内部統制の必要性が高まっている
- 2013COSO改訂（内部・外部・財務・非財務の報告すべてに内部統制の目的を拡張）へのキャッチアップ
- 情報利用者にとっての非財務情報のウエイトの高まり
- 組織内での各管理者の意思決定のための内部報告（管理会計）の重要性の認識
- サステナビリティ報告等の非財務情報の開示の進展
cf. 2023年開示府令改正による有価証券報告書への「サステナビリティに関する考え方や取組」の記載欄の新設、サステナビリティ基準委員会(SSBJ)によるサステナビリティ開示基準の作成、サステナビリティ開示基準に従った開示・保証の義務化の検討（2027年3月期より段階的）
- ただし、金商法を改正しない限り、内部統制報告制度はあくまでも外部への財務報告の信頼性確保が目的であり、内部統制基準における評価・報告・監査の基準（Ⅱ・Ⅲ）は「財務報告に係る内部統制」に関するものまま変わっていない

8

[検討]

- 内部統制基準は、あくまでも財務報告の信頼性を確保するための内部統制の構築・評価の監査業務の内部統制の基準であり、非財務報告の内部統制の構築・評価の監査業務の内部統制の基準ではない。内部統制の構築・評価の監査業務の内部統制の基準は、あくまでも財務報告の信頼性を確保するための内部統制の構築・評価の監査業務の内部統制の基準であり、非財務報告の内部統制の構築・評価の監査業務の内部統制の基準ではない。
- 非財務情報についての内部統制の方法・基準のあり方については、たとえばCOSO補足ガイダンス「サステナビリティ報告に係る内部統制(ICSR)の実現：COSOの内部統制統合的フレームワークによる信頼と自信の確立」(COSO-ICSR)が2023年に公表されるなど、実務においては検討が進んでいる。サステナビリティ情報の利用者が増加し、情報の正確性の必要とされている中、基準設定、外部保証、内部統制の必要性が生じているが、それらの確立した枠組みがない。その中で、2013COSOが内部統制の枠組みを提示していること、2013COSOをサステナビリティ報告の内部統制に当てはめる場合のガイダンスを示す

- では非財務情報を金商法の内部統制報告制度の対象とするべきか？
-非財務情報が投資家の意思決定において重要性を有している以上、財務情報と同じく内部統制報告制度の対象としてその信頼性を確保するための体制について開示するべき、という積極論と、非財務情報を民事・刑事責任を伴う内部報告制度の対象とすることへの懸念に基づく慎重論の両論がある
- 「非財務情報」といっても、いわゆるサステナビリティ情報と、財務情報を補完する非財務情報(事業のリスクなど)とは分けて考えるべきではない
- 財務情報を補完する非財務情報には「投資家にとって重要な情報」という意味で、財務情報と同等の重要性を有する非財務情報(事業のリスクなど)は、財務情報と同様に内部統制報告制度の対象とするべきである。一方、サステナビリティ情報(環境・社会・ガバナンス)は、財務情報とは異なる性質を有し、財務情報とは異なる開示の枠組みが必要である。
- 一方で、サステナビリティ情報(環境・社会・ガバナンス)は、財務情報とは異なる性質を有し、財務情報とは異なる開示の枠組みが必要である。一方、サステナビリティ情報(環境・社会・ガバナンス)は、財務情報とは異なる性質を有し、財務情報とは異なる開示の枠組みが必要である。

I 内部統制の基本的枠組み・2. 内部統制の基本的要素－「リスクの評価」

*内部統制の6つの基本的要素：(1)統制環境、(2)リスクの評価と対応、(3)統制活動、(4)情報と伝達、(5)モニタリング（監視活動）、(6)IT（情報技術）への対応

[改訂内容]（新旧対照表11～12頁）

- 「(2)リスクの評価と対応 ①リスクの評価」に関する実施基準に、以下の文章を挿入
 「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、不正に起因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する不正に関するリスクの評価においては、不正に起因する不正行為の発生を防止する機会、姿勢と正当化について考慮すること、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。」

11

[改訂の趣旨]

- 2013COSO原則8の反映
 →目的達成のためのリスクの評価にあたって不正(fraud)の可能性を検討するものとし、着眼点として①さまざまなタイプの不正を考慮すること、②インセンティブとプレッシャーを評価すること、③不適切な行為の機会を評価すること、④不適切な行為を行う経営者の姿勢(attitude)や正当化について評価すること、を挙げる
- 「誤謬」のリスクのみならず意図的な「不正」のリスクを発見し評価・対応することが内部統制の構成要素として強調された→組織全体において、職務分掌のあり方、権限の集中や担当業務の長期化・属人化、内部通報制度の有効性、等について、検証が求められる
- リスクの評価・対応はワンショットのものではないことの確認（一度行ったリスク評価に基づいた内部統制体制を継続していくことは形骸化につながる。多くの不正が明らかになっている中、それらの手口を含め不断の見直しが必要）

12

I 内部統制の基本的枠組み・2. 内部統制の基本的要素－ITへの対応

[改訂内容] (新旧対照表14～16頁、関連するものとして23頁)

- 「(6)IT (情報技術) への対応」に関する実施基準において以下の2点を追加
 - ITシステムの開発・運用・保守などの業務を外務委託しているケースでは委託業務に係る統制の重要性が増していること
 - クラウドやリモートアクセス等の活用においては、ITシステムに係るセキュリティ確保が重要であること
- なお、「②ITの利用及び統制」におけるITの統制目標から、「有効性及び効率性」が削除されたが、これは「情報と伝達」における情報処理プロセスの有効な機能への言及を踏まえたものか

15

[改訂の趣旨]

- これまでの「ITへの対応」は、主に内部でITリソースを保有していることを前提とした内部統制の仕組みであったが、実務においては外部クラウドの利用などが進んでおり、それらを踏まえた「内部」統制の重要性を指摘
- サイバー攻撃を受け、法定開示が適時に行えなかった事例等も存在
→財務報告の信頼性におけるサイバーセキュリティの重要性

[検討]

- 外部委託先に対する直接的な統制・検証は委託元およびその監査人からは現実的には不可能→委託元における「委託業務に係る内部統制」によって対応
- 具体的には、委託先の提供する業務が委託元の実行にどの程度の影響を及ぼしているかを委託先が監視し、委託元が委託先に関する情報（内報1号177項）

16

「Ⅰ 内部統制の基本的枠組み」への「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」の追加

[改訂内容]新旧対照表4頁、20～21頁

- 内部統制基準には以下を追加

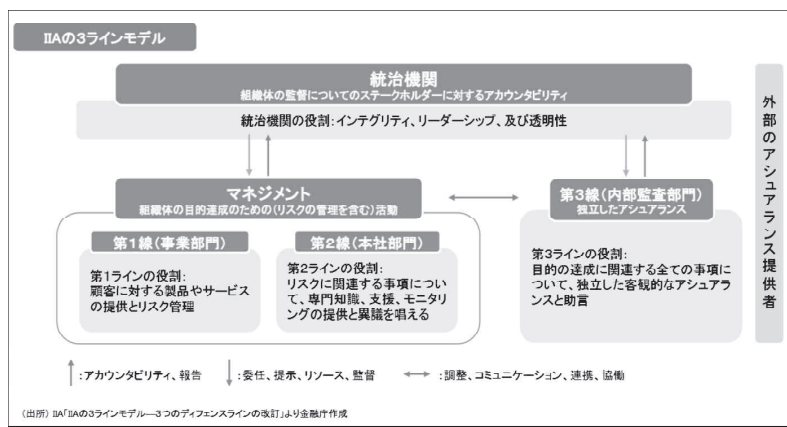
「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理
内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である。ガバナンスとは、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みであり、全組織的なリスク管理とは、適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理することである。内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。」

17

- 実施基準において、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の例として、いわゆる「3線モデル」の概念を例示
→「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」

*「3線モデル」→内部監査人協会(The Institute of Internal Auditors; IIA)が提示する組織のリスク管理・統制活動のモデル。2019年に” Three Lines of Defense”としてDPが公表されていたが、2020年” Three Lines Model”としてアップデート(全社的リスクマネジメントの観点から、価値の保護だけでなく、企業の目的の達成や価値の創造への貢献にも活用できるモデルとして位置づけ直した)

18



金融庁資料より

* これまでの内部統制はマネジメントの下における第1線（現場）での統制が中心であったが、その支援・モニタリングを行う第2線、マネジメントに直属する独立した内部監査部門である第3線が連携して内部統制を担う→執行（マネジメント。代表取締役・代表執行役）に対する監督を担う機関（取締役会など）がその連携において重要な機能を果たす（いわゆるデュアルレポートラインの確保などが経営者による内部統制の無効化への対応策となりうる）

19

• 実施基準において、全組織的なリスク管理のあり方として「リスク選好」(risk appetite)の考え方を例示

→「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。」

*リスク選好の考え方に基づく以下のようなリスク管理モデルも実務（特に金融機関など）においては用いられている（このモデルの例示までは今回の実施基準には含まれなかった）

-各組織においてリスク選好を定義した上で、当該組織が現在保有しているリスクの種類・量がリスク選好から外れていればその削減を行い、リスク選好の範囲内であればさらなるリスクテイクの余地がある、といったように能動的にリスクを管理していく

-こうしたリスク管理を全組織的に行い、経営者だけでなく各部門・ラインなどのすべての構成員が関わっていく

20

[改訂の趣旨]

- 内部統制は「持続的な成長」のためにも必要である（リスクだけでなく機会も対象となる）
- 内部統制・ガバナンス・全組織的なリスク管理の一体的な運用が重要という考え方
- 経営者への権限集中や、組織におけるコンプライアンスの欠如といった統制環境における問題が存在していると内部統制は機能しないという問題意識→経営者や構成員への適切なガバナンスの仕組みが内部統制にとって重要となる

21

- 「ガバナンス」のあり方について、コーポレートガバナンスコードの枠組みとの整合性が図られている
 - 「コーポレートガバナンス」の定義→「攻めのガバナンス」
 - 原則4-3「取締役会は、適時かつ正確な情報開示が行われるよう監督を行うとともに、内部統制やリスク管理体制を適切に整備すべきである。」
 - 補充原則4-13③（デュアルレポーティングラインへの言及）「上場会社は、取締役会及び監査役会の機能発揮に向け、内部監査部門がこれらに対しても適切に直接報告を行う仕組みを構築すること等により、内部監査部門と取締役・監査役との連携を確保すべきである。」
- モニタリングや子会社管理など、全組織的なリスク管理体制の不備も内部統制が機能しない要因となることから、組織の目的達成のためのERM（enterprise risk management;全社的リスク管理）と連携することが内部統制にとって重要となるとの問題意識
cf. コーポレートガバナンスコード補充原則4-3④「内部統制や先を見越した全社的リスク管理体制の整備は、適切なコンプライアンスの確保とリスクテイクの裏付けとなり得るものであり、取締役会はグループ全体を含めたこれらの体制を適切に構築し、内部監査部門を活用しつつ、その運用状況を監督すべきである。」

22

[検討]

- 3線モデルは執行と監督の分離を前提としたモデル
 - 執行と監督の分離を前提としていない会社（監査役型はじめ会社法のデフォルトルール）における運用？→社外取締役の活用？
 - 執行と監督の分離を前提とした監査等委員会設置会社・指名委員会等設置会社においても、会社法上の内部統制システム構築における取締役会・代表取締役および代表執行役の職務・権限の規定の設計に反映させたり、内部監査部門との関係を会社法上位置づけることなども検討に値する（将来的な会社法上の内部統制と金商法の内部統制との一体化に向けた課題でもある）
- cf. 内部監査部門による内部監査報告が取締役会に提出されている例が多くないという調査結果（2016・2017年において10～30%程度）
（兼田①、吉武）

23

I 内部統制の基本的枠組み・3. 内部統制の限界－内部統制の無効化

[改訂内容]新旧対照表17頁

- 「内部統制の限界」の一要素として指摘されている「経営者による内部統制の無効化」について、実施基準においてその対策をより具体的に列挙
 - ①適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用
 - ②適切な職務の分掌
 - ③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
 - ④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
- 経営者以外の者が内部統制を無効化しうることに言及

24

[改訂の趣旨]

- 経営者への権限集中など、ガバナンスの問題が、内部統制報告制度が機能しない事例の原因となっているとの問題意識（堀江）

[検討]

- 内部統制の仕組みにおいて、その整備運用の責任を有する「経営者」（執行機関の代表者（代表取締役・代表執行役など））に対する「取締役会」（監督）によるガバナンスの仕組み（執行と監督の分離を前提としたモデル）を重視し、その中に監査役や内部監査人も位置づけている（特に上記③④）
* 上述の「内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」の追加と同じく、内部統制とガバナンスの連携の強化という問題意識
- 「経営者以外の者」（子会社取締役などを含む）による内部統制の無効化への対応として、グローバル内部通報制度（本社への内部通報の集約）の整備などの必要性も指摘される（荒張）

25

I 内部統制の基本的枠組み・4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

[改訂内容]新旧対照表18～20頁

- 実施基準において、
 - a. 取締役会・監査役等（ガバナンスを担う機関）は、経営者による内部統制の無効化の可能性について留意する必要がある旨を追加
 - b. 監査役等は、内部監査人・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旨を追加
 - c. 内部監査人に熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意を要求
 - d. 内部監査人に、経営者に対する報告体制に加え、取締役会・監査役等（ガバナンス機関）への報告経路を確保し、取締役会・監査役等から必要に応じ指示を受けることが適切である旨を追加

26

[改定の趣旨]

- 内部統制とのガバナンスの連携の強化の一環
- a. →内部統制の無効化に関する改訂を取締役会・監査役会の側から反映したもの
- b. →コーポレートガバナンスコード原則4-13
「取締役・監査役は、その役割・責務を実効的に果たすために、能動的に情報を入手すべきであり、必要に応じ、会社に対して追加の情報提供を求めるべきである。」
- c. →3線モデルにおいては、内部監査人は、会社法上内部統制体制構築義務を負う取締役会を補佐する重要な役割であることから、その専門性等が重要であることを確認する
- d. →3線モデルにおける内部監査人からのデュアルレポーティングラインと、（必要な場合の）監督機関からのフィードバックを取り入れる

27

Ⅱ財務報告に係る内部統制の評価及び報告－ 経営者による内部統制の評価範囲の決定

[改訂内容]

①実施基準において、トップダウンアプローチにおいて長期間評価範囲外としてきた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を考慮すべきことを追加。評価範囲以外の事業拠点・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は、当該拠点・プロセスを少なくともその識別時点を含む会計期間において評価範囲に含めるべきことを明示。（新旧対照表23～25頁）

28

②実施基準において、重要な事業拠点の選定について以下の改訂
(新旧対照表25～27頁)

-売上高順に拠点を積み上げていき連結ベース売上高の「一定割合」に達するまでの拠点を評価対象とする方法の例示を注に落とし、それ以外の考え方(総資産・税引前利益等の一定割合とする考え方)も例示する

-事業拠点の選定の考慮ポイントとして財務報告に対する金額的・質的影響・発生可能性を挙げる

-事業拠点選定の指標として、売上高を原則としつつ、総資産・税引前利益・経常収益(銀行等の場合)を例示

-全社的な内部統制で良好でない項目がある場合、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要性があることを明示(当該拠点において重要性の大きい個別の業務プロセスも評価対象へ追加する必要がある)

29

③実施基準において、評価対象とする業務プロセスの識別について以下の改訂(新旧対照表27～30頁)

-原則として評価対象とするべき「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」として例示されていた売上・売掛金・棚卸勘定(いわゆる三勘定)は注に落とす(棚卸資産に至る業務プロセスを評価対象とするかどうかの考え方も注に落とす)

-「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」の考慮ポイントとして、財務報告に対する金額的・質的影響・発生可能性を挙げる

-評価対象として選定された事業拠点について、財務報告への影響との関係で重要性の大きい業務プロセス(個別に評価対象に追加すべきとされている)の選定の留意点の例示として「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、中核的事業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」を追加

-リスクの発生・変化の要因を例示

30

④内部統制基準において、経営者は評価範囲の決定前後に、範囲を決定した方法と根拠について必要に応じ監査人と協議を行うべきことを明示（ただし、評価範囲の決定は経営者が行うべきものであって、監査人との協議は監査人による指導的機能の一環であることも指摘された）（新旧対照表5頁）

*指導的機能と批判的機能

*あくまでも評価範囲の決定についての指導的機能（内部統制の有効性の判断そのものではない）

-具体的な協議のあり方として、実施基準において、評価の計画段階（ここで評価範囲が決定される）における協議と、状況の変化等があった場合の協議が適切であることが示される（新旧対照表31頁）

31

[改訂の趣旨]

- トップダウン型のリスクアプローチにおいて、適切なリスクアプローチができていない（評価範囲とされた外で開示すべき重要な不備が明らかとなるケースが多い）との問題意識→適切なリスクアプローチを促す改訂
- 一因として、これまでの基準に示された数値指標や例示の機械的な当てはめがなされているのではないかとの指摘→数値指標・例示は基本的に注に落とされ、段階的な削除が検討される

[検討]

- ダイレクトリポーティングが採用されていないわが国では、経営者による評価範囲の決定は重要な問題→数値指標をなくすことは、実務にとっての負担という観点のみならず、適切なリスク評価がなされしていない企業では、評価範囲が不当に狭くなる危険性も生む（堀江）
- 評価範囲の決定が適切であるかについては、開示を通じて規律されることが想定されている（後述）

32

Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告 － IT を利用した内部統制の評価

[改訂内容] (新旧対照表32～35頁)

- ① ITに係る業務処理統制について実施基準に以下を明記
- ITに係る全般統制が有効に機能しているというだけではITに係る業務処理統制が有効に機能しているとは限らない旨
 - 自動化されたITに係る業務処理統制であっても無効化のリスクを完全に防ぐことは困難である旨
 - 電子記録は改ざんの痕跡が残らないために内部統制の無効化の発見が遅れることがある旨
- ② ITを利用した内部統制の評価について、一定の複数会計期間に一度の頻度で実施されることがあるとされている点について、機械的に特定の年数を適用すればよいのではなく、IT環境の変化を踏まえて必要に応じて監査人と協議して判断される必要があることを明記

33

Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告 － 財務報告に係る内部統制の報告

[改訂内容] 新旧対照表5～6頁

- ① 内部統制基準において、内部統制報告書において開示されるべき内部統制の評価の範囲に関する記載に、以下の項目を決定の判断事由を含め記載するべきことを明記
- 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
- ② 内部統制基準において、内部統制報告書において開示されるべき付記事項として、「前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況」を追加

34

[改訂の趣旨]

- 内部統制およびその開示の形骸化という問題点への対応
- 本改訂を踏まえ、内部統制府令において内部統制報告書に評価範囲の決定の根拠を開示すべき旨の改正が行われている（内部統制府令第一号様式「記載上の注意」（7）、第二号様式「記載上の注意」（8））
- 内部統制報告書の形式化への対応としては、「内部統制報告制度に関するQ & A」も改訂され、内部統制報告書の記載例がすべて削除された

35

Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査－内部統制監査と財務諸表監査の関係

[改訂内容]新旧対照表7頁

- 内部統制基準において、監査人が財務諸表の過程で経営者による内部統制の評価範囲外から内部統制の不備を識別した場合、監査人は当該不備が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、必要に応じて経営者と協議すべきことを明記

[改訂の趣旨]

- 経営者による適切なリスクアプローチを促進するために監査人に一定の機能を期待

[検討]

- ダイレクトレポートを採用することがより直截なのではないか

36

Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査－内部統制監査の実施

[改訂内容]新旧対照表7～8頁、37～38頁

- 内部統制基準において、経営者による内部統制の評価の範囲の妥当性を監査人が判断する場合、財務諸表監査の実施過程において入手した監査証拠も必要に応じて活用すべきことを明示
- 実施基準において、経営者による内部統制の評価の範囲に関する経営者と監査人の協議を行うべき場面として経営者による評価の計画段階および状況の変化等があった場合を明示する。ただし、監査人は独立性の確保が求められ、評価範囲の決定は経営者が行うものであることから、あくまで監査人による指導的機能の一環であることを明記。

37

Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査－内部統制監査報告書

[改訂内容]新旧対照表9頁

- 内部統制基準において、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が記載されている場合は、その旨を内部統制監査報告書における監査人の意見に含めて記載すべきことを明記

Cf. 2023年内部統制府令改正において内部統制監査報告書の記載事項に含まれた（内部統制府令6条7項）

38

今後の課題

- 改訂内部統制基準前文において示された課題→立法の必要性があることから今後の検討課題とされた

① サステナビリティ開示等の非財務情報を内部統制報告制度に取り込むべきか

② ダイレクトレポーティングの採用

→財務諸表監査と内部統制監査を同一の適正監査人による監査を実施する過程で、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に行うことが必要である。また、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に行うことは、監査人の負担が増える可能性がある。また、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に行うことは、監査人の負担が増える可能性がある。また、財務諸表監査と内部統制監査を一体的に行うことは、監査人の負担が増える可能性がある。

41

③ 内部統制監査報告書へのKAM（監査上の主要な検討事項）の導入

→内部統制の形式化への対応策となり得るとともに、監査人と経営者との内部統制についての対話へもつながりうる。とりわけ、ダイレクトレポーティングを採用した場合には同時に採用されるべき事項に思われる。

④ 訂正内部統制報告書における監査の必要性

→事後的な訂正の場合、経営者による評価の正当性について検証がなされていない。また、現在の制度においては、訂正内部統制報告書に監査意見の表明が求められないため、元の内部統制報告書に監査人が適正意見を表明した理由についても開示されない

⑤ 内部統制報告書に関する課徴金・罰則の強化

→他の開示規制違反に対するサンクションとのバランス（罰則は横並び、課徴金は他の開示には存在する）

42

⑥会社法の内部統制との調整（統合）

-会社法と金商法とでは内部統制制度は相互に調整されたものになっていない（会社法では取締役会が内部統制を構築し、事業報告で開示し、監査役が監査する。金商法では経営者が内部統制を構築運用し、内部統制報告書で開示し、監査人が（経営者の評価を）監査する）：会社法開示と金商法開示の一体開示の議論とあわせて検討することが想定される

-サステナビリティ開示に関する内部統制のあり方を会社法の内部統制構築義務に落とし込むべきか？ 会社法362条4項6号との関係（柿崎）

⑦確認書における内部統制に関する記載の充実

⑧臨時報告書に関する内部統制報告書の必要性

43

*改訂内部統制基準では触れられていない論点

- 新規上場後3年間は内部統制報告書への監査が不要との規定（金商法193条の2第2項4号）は妥当か？
 - ①新規上場企業ほど内部統制の不備の可能性が高いのではないか→監査がないことで逆に経営者のリスクにつながりうるのではないか
 - ②いずれにせよ財務諸表監査は行わなければならない、一体的監査の元ではそれほどのコスト増にはならないのではないか

44

参考文献

- 日本内部統制研究学会課題別研究会「内部統制報告制度導入後10年
が経過した実務上の課題と展望」内部統制13号43頁(2021)および同
報告書を元にした統一論題討論会(同20頁)
- 堀江正之「内部統制基準の改訂と監査人の対応」会計・監査ジャー
ナル816号114頁(2023)
- 荒張健「内部統制基準改訂で見直す不正リスク対応」企業会計75巻7
号43頁(2023)
- 堀江正之「内部統制基準改訂の意義」企業会計75巻6号24頁(2023)
- 山中彰子「内部統制基準改訂が企業に及ぼす影響」企業会計76巻6号
32頁(2023)

45

参考文献

- 中谷喜彦「日本での導入の課題は？SOX法におけるダイレク
ト・レポーティングの現状」企業会計75巻6号38頁(2023)
- 柿崎環「内部統制基準の見直しと残された課題」月刊監査役
750号26頁(2023)
- 高橋均「会社法と金商法の工作における内部統制規制の課題と
今後の方向性」内部統制15号27頁(2023)
- 山口利昭「金融商品取引法における内部統制報告制度の課題と
提言」内部統制15号35頁(2023)

46

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）

令和 5 年 4 月 7 日
企業会計審議会

企業会計審議会委員名簿

(令和5年4月7日現在)

	氏 名	現 職
会 長	徳 賀 芳 弘	京都先端科学大学副学長 京都大学名誉教授
委 員	井 口 讓 二	ニッセイアセットマネジメント(株)執行役員 運用本部 副本部長 チーフ・コーポレートガバナンス・オフィサー
	引 頭 麻 実	東京ガス(株)社外取締役 味の素(株)社外取締役
	小 倉 加 奈 子	公認会計士
	金 子 裕 子	公認会計士
	佐 々 木 啓 吾	住友化学(株)常務執行役員
	田 代 桂 子	(株)大和証券グループ本社 取締役兼執行役副社長
	林 隆 敏	関西学院大学商学部教授
	挽 文 子	一橋大学大学院経営管理研究科教授
	堀 江 正 之	日本大学商学部教授
	松 岡 直 美	ソニーグループ(株)執行役員
	弥 永 真 生	明治大学大学院会計専門職研究科教授
	米 山 正 樹	東京大学大学院経済学研究科教授

〔50音順、敬称略〕

企業会計審議会 内部統制部会委員等名簿

(令和5年4月7日現在)

	氏 名	現 職
部 会 長	堀 江 正 之	日本大学商学部教授
委 員	引 頭 麻 実	東京ガス(株) 社外取締役 味の素(株) 社外取締役
	金 子 裕 子	公認会計士
	佐々木 啓吾	住友化学(株) 常務執行役員
	弥 永 真 生	明治大学大学院会計専門職研究科教授
臨 時 委 員	小 畑 良 晴	(一社)日本経済団体連合会 経済基盤本部長
	柿 崎 環	明治大学法学部教授
	熊 谷 五 郎	みずほ証券(株) グローバル戦略部産官学連携室上級研究員
	後 藤 敏 文	(公社)日本監査役協会 専務理事
	堺 咲 子	内部監査人協会国際本部北米外地域筆頭理事
	高 畑 伸	(株)あおぞら銀行 プロフェッショナルフェロー
	成 田 礼 子	公認会計士
	藤 本 貴 子	日本公認会計士協会副会長
	町 田 祥 弘	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授
	松 本 祥 尚	関西大学会計専門職大学院教授
	山 口 利 昭	弁護士、大東建託(株) 社外取締役
	吉 野 太 郎	(株)エスエーティ 常勤監査役
幹 事	渡 辺 諭	法務省民事局参事官

[50音順、敬称略]

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）

目 次

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）

P 1－133

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

P 7－ 30

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

P31－133

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

令和 5（2023）年 4 月 7 日
企 業 会 計 審 議 会

一 経 緯

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（以下「内部統制報告制度」という。）が平成 20（2008）年 4 月 1 日以後開始する事業年度に適用されて以来、15 年余りが経過した。この内部統制報告制度は、財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられる。

一方で、経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例や内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか等の内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘されている。

また、国際的な内部統制の枠組みについて、平成 25（2013）年 5 月、米国の C O S O（トレッドウェイ委員会支援組織委員会）の内部統制の基本的枠組みに関する報告書（以下「C O S O 報告書」という。）が、経済社会の構造変化やリスクの複雑化に伴う内部統制上の課題に対処するために改訂された。具体的には、内部統制の目的の一つである「財務報告」の「報告」（非財務報告と内部報告を含む。）への拡張、不正に関するリスクへの対応の強調、内部統制とガバナンスや全組織的なリスク管理との関連性の明確化等を行っている。我が国でも、コーポレートガバナンス・コード等において、これらの課題に一定の対応は行われているものの、内部統制報告制度ではこれらの点に関する改訂は行われてこなかった。

このような内部統制報告制度を巡る状況を踏まえ、令和 3（2021）年 11 月、「会計監査の在り方に関する懇談会（令和 3 事務年度）論点整理」において、高品質な会計監査を実施するための環境整備の観点から、内部統制報告制度の在り方に関して、内部統制の整備・運用状況について分析を行い、国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえながら、必要に応じて、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めることが必要であるとされた。

こうしたことから、当審議会は、令和 4（2022）年 10 月から内部統制部会において、内部統制の実効性向上を図る観点から審議・検討を行った。

令和4（2022）年12月、内部統制部会において公開草案を公表し、広く各界の意見を求めた。当審議会では、寄せられた意見を参考としつつ、公開草案の一部を修正して、これを「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）」として公表することとした。

なお、内部統制部会の審議においては、以下の問題提起があった。

- サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討すべきではないか。
- ダイレクト・レポート（直接報告業務）を採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないか。
- 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないか。
- 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないか。
- 経営者の責任の明確化や経営者による内部統制無効化への対応等のため、課徴金や罰則規定の見直しをすべきではないか。
- 会社法に内部統制の構築義務を規定する等、会社法と調整していくべきであり、将来的に会社法と金融商品取引法の内部統制を統合し、内部統制の4つの目的をカバーして総合判断できるようにすべきではないか。
- 会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書において、内部統制に関する記載の充実を図ることを検討すべきではないか。
- 定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。

これらについては、法改正を含む更なる検討が必要な事項であることから、中長期的な課題とすることとした。

二 主な改訂点とその考え方

(1) 内部統制の基本的枠組み

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。

② 内部統制の基本的要素

「リスクの評価と対応」においては、COSO報告書の改訂を踏まえ、リスクを評価するに際し不正に関するリスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項を明示した。また、「情報と伝達」については、大量の情報を扱う状況等において、情報の信頼性の確保におけるシステムが有効に機能することの重要性を記載した。さらに、「ITへの対応」では、ITの委託業務に係る統制の重要性が増していること、サイバーリスクの高まり等を踏まえた情報システムに係るセキュリティの確保が重要であることを記載した。

③ 経営者による内部統制の無効化

内部統制を無視又は無効ならしめる行為に対する、組織内の全社的又は業務プロセスにおける適切な内部統制の例を示した。また、当該行為が経営者以外の業務プロセスの責任者によってなされる可能性もあることを示した。

④ 内部統制に関係を有する者の役割と責任

監査役等については、内部監査人や監査人等との連携、能動的な情報入手の重要性等を記載した。また、内部監査人については、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、取締役会及び監査役等への報告経路も確保すること等の重要性を記載した。

⑤ 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理は一体的に整備及び運用されることの重要性を明らかにし、これらの体制整備の考え方として、3線モデル等を例示した。

(2) 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

① 経営者による内部統制の評価範囲の決定

経営者が内部統制の評価範囲を決定するに当たって、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調するため、評価範囲の検討における留意点を明確化した。具体的には、評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標について、例示されている「売上高等のおおむね3分の2」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」を機械的に適用すべきでないことを記載した。

また、評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮するとともに、開示すべき重要な不備が識別された場合には、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ことを明確化した。評価対象に追加すべき業務プロセスについては、検討に当たって留意すべき業務プロセスの例示等を追加した。

さらに、評価範囲に関する監査人との協議について、評価範囲の決定は経営者が行うものであるが、監査人による指導的機能の発揮の一環として、当該協議を、内部統制の評価の計画段階及び状況の変化等があった場合において、必要に応じ、実施することが適切であることを明確化した。

なお、上記の「売上高等のおおむね3分の2」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」について、それらを機械的に適用せず、評価範囲の選定に当たって財務報告に対する影響の重要性を適切に勘案することを促すよう、基準及び実施基準における段階的な削除を含む取扱いに関して、今後、当審議会で検討を行うこととしている。

② I Tを利用した内部統制の評価

I Tを利用した内部統制の評価について留意すべき事項を記載した。この評価に関して、一定の頻度で実施することについては、経営者は、I T環境の変化を踏まえて慎重に判断し、必要に応じて監査人と協議して行うべきであり、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことを明確化した。

③ 財務報告に係る内部統制の報告

内部統制報告書において、記載すべき事項を明示した。経営者による内部統制の評価の範囲について、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等の決定の判断事由等について記載することが適切であるとした。また、前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合における当該開示すべき重要な不備に対する是正状況を付記事項に記載すべき項目として追加した。

(3) 財務報告に係る内部統制の監査

監査人は、実効的な内部統制監査を実施するために、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の活用や経営者との適切な協議を行うことが重要である。

監査人は、経営者による内部統制の評価範囲の妥当性を検討するに当たっては、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、活用することを明確化した。また、評価範囲に関する経営者との協議については、内部統制の評価の計画段階、状況の変化等があった場合において、必要に応じて、実施することが適切であるとしつつ、監査人は独立監査人としての独立性の確保を図ることが求められることを明確化した。

また、監査人が財務諸表監査の過程で、経営者による内部統制評価の範囲外から内部統制の不備を識別した場合には、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するとともに、必要に応じて、経営者と協議することが適切であるとした。

三 内部統制報告書の訂正時の対応

近年、開示すべき重要な不備が当初の内部統制報告書においてではなく、後日、内部統制報告書の訂正によって報告される事例や、経営者による内部統制の評価範囲外から当該不備が識別される事例が一定程度見受けられる。また、訂正内部統制報告書においては、現在、当該不備が当初の内部統制報告書において報告されなかった理由、及び当該不備の是正状況等についての記載は求められていない。

こうしたことから、事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、訂正の理由が十分開示されることが重要であり、訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由等の開示を求めるために、関係法令について所要の整備を行うことが適当である。

四 適用時期等

- 1 改訂基準及び改訂実施基準は、令和6（2024）年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用する。なお、改訂基準及び改訂実施基準を適用するに当たり、関係法令等において、基準・実施基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。
- 2 改訂基準及び改訂実施基準を実務に適用するに当たって必要となる内部統制監査の実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

目 次

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義
2. 内部統制の基本的要素
3. 内部統制の限界
4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任
5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
4. 財務報告に係る内部統制の報告

III. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
3. 内部統制監査の実施
4. 監査人の報告

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

I. 内部統制の基本的枠組み

本枠組みは、経営者による財務報告に係る内部統制の評価及び報告の基準と監査人による財務報告に係る内部統制の監査の基準の前提となる内部統制の概念的な枠組みを示すものである。

(注) 本基準において、経営者とは、代表取締役、代表執行役などの執行機関の代表者を念頭に規定している。

1. 内部統制の定義

内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、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、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。

- 業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることをいう。
- 報告の信頼性とは、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。
- 事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。
- 資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

(注) 内部統制の目的はそれぞれに独立しているが、相互に関連している。

内部統制の目的を達成するため、経営者は、内部統制の基本的要素が組み込まれたプロセスを整備し、そのプロセスを適切に運用していく必要がある。それぞれの目的を達成するには、全ての基本的要素が有効に機能していることが必要であり、それぞれの基本的要素は、内部統制の目的の全てに必要なするという関係にある。

内部統制は、社内規程等に示されることにより具体化されて、組織内の全ての者がそれぞれの立場で理解し遂行することになる。また、内部統制の整備及び運用状況は、適切に記録及び保存される必要がある。

なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内の全ての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。

(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。

2. 内部統制の基本的要素

内部統制の基本的要素とは、内部統制の目的を達成するために必要とされる内部統制の構成部分をいい、内部統制の有効性の判断の規準となる。

(1) 統制環境

統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内の全ての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応に影響を及ぼす基盤をいう。

統制環境としては、例えば、次の事項が挙げられる。

- ① 誠実性及び倫理観
- ② 経営者の意向及び姿勢
- ③ 経営方針及び経営戦略
- ④ 取締役会及び監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）の有する機能
- ⑤ 組織構造及び慣行
- ⑥ 権限及び職責
- ⑦ 人的資源に対する方針と管理

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、利益計上など財務報告に対する姿勢がどのようになっているか、また、取締役会及び監査役等が財務報告プロ

セスの合理性や内部統制システムの有効性に関して適切な監視を行っているか、さらに、財務報告プロセスや内部統制システムに関する組織的、人的構成がどのようになっているかが挙げられる。

(2) リスクの評価と対応

リスクの評価と対応とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセスをいう。

① リスクの評価

リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価するプロセスをいう。

リスクの評価に当たっては、組織の内外で発生するリスクを、組織全体の目標に関わる全社的なリスクと組織の職能や活動単位の目標に関わる業務別のリスクに分類し、その性質に応じて、識別されたリスクの大きさ、発生可能性、頻度等を分析し、当該目標への影響を評価する。

② リスクへの対応

リスクへの対応とは、リスクの評価を受けて、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。

リスクへの対応に当たっては、評価されたリスクについて、その回避、低減、移転又は受容等、適切な対応を選択する。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、新製品の開発、新規事業の立ち上げ、主力製品の製造販売等に伴って生ずるリスクは、組織目標の達成を阻害するリスクのうち、基本的には、業務の有効性及び効率性に関連するものではあるが、会計上の見積り及び予測等、結果として、財務報告上の数値に直接的な影響を及ぼす場合が多い。したがって、これらのリスクが財務報告の信頼性に及ぼす影響等を適切に識別、分析及び評価し、必要な対応を選択していくことが重要になる。

(3) 統制活動

統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するため

に定める方針及び手続をいう。

統制活動には、権限及び職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内の全ての者において遂行されることにより機能するものである。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、財務報告の内容に影響を及ぼす可能性のある方針及び手続が、経営者の意向どおりに実行されていることを確保すべく、例えば、明確な職務の分掌、内部牽制、並びに継続記録の維持及び適時の実地検査等の物理的な資産管理の活動等を整備し、これを組織内の各レベルで適切に分析及び監視していくことが重要になる。

(4) 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう。組織内の全ての者が各々の職務の遂行に必要とする情報は、適時かつ適切に、識別、把握、処理及び伝達されなければならない。また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内の全ての者に共有されることが重要である。

一般に、情報の識別、把握、処理及び伝達は、人的及び機械化された情報システムを通して行われる。

① 情報

組織内の全ての者は、組織目標を達成するため及び内部統制の目的を達成するため、適時かつ適切に各々の職務の遂行に必要な情報を識別し、情報の内容及び信頼性を十分に把握し、利用可能な形式に整えて処理することが求められる。

② 伝達

イ. 内部伝達

組織目標を達成するため及び内部統制の目的を達成するため、必要な情報が適時に組織内の適切な者に伝達される必要がある。経営者は、組織内における情報システムを通して、経営方針等を組織内の全ての者に伝達するとともに、重要な情報が、特に、組織の上層部に適時かつ適切に伝達される手段を確保する必要がある。

ロ. 外部伝達

法令による財務情報の開示等を含め、情報は組織の内部だけでなく、組織の外部に対しても適時かつ適切に伝達される必要がある。また、顧客など、組織の外部から重要な情報が提供されることがあるため、組織は外部からの情報を適時かつ適切に識別、把握及び処理するプロセスを整備する必要がある。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、情報について、財務報告の中核をなす会計情報につき、経済活動を適切に、認識、測定し、会計処理するための一連の会計システムを構築することであり、また、伝達について、かかる会計情報を適時かつ適切に、組織内外の関係者に報告するシステムを確保することが挙げられる。

(5) モニタリング

モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。モニタリングにより、内部統制は常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視点から実施される独立的評価がある。両者は個別に又は組み合わせて行われる場合がある。

① 日常的モニタリング

日常的モニタリングは、内部統制の有効性を監視するために、経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれて行われる活動をいう。

② 独立的評価

独立的評価は、日常的モニタリングとは別個に、通常の業務から独立した視点で、定期的又は随時に行われる内部統制の評価であり、経営者、取締役会、監査役等、内部監査等を通じて実施されるものである。

③ 評価プロセス

内部統制を評価することは、それ自体一つのプロセスである。内部統制を評価する者は、組織の活動及び評価の対象となる内部統制の各基本的要素を予め十分に理解する必要がある。

④ 内部統制上の問題についての報告

日常的モニタリング及び独立的評価により明らかになった内部統制上の問題に適切に対処するため、当該問題の程度に応じて組織内の適切な者に情報を報告する仕組みを整備することが必要である。この仕組みには、経営者、取締役会、監査役等に対する報告の手続が含まれる。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、日常的モニタリングとして、各業務部門において帳簿記録と実際の製造・在庫又は販売数量等との照合を行うことや、定期的実施される棚卸手続において在庫の残高の正確性及び網羅性を関連業務担当者が監視することなどが挙げられる。また、独立的評価としては、企業内での監視機関である内部監査部門及び監査役等が、財務報告の一部又は全体の信頼性を検証するために行う会計監査などが挙げられる。

(6) ITへの対応

ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに対し適時かつ適切に対応することをいう。

ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。

ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

① IT環境への対応

IT環境とは、組織が活動する上で必然的に関わる内外のITの利用状況のことであり、社会及び市場におけるITの浸透度、組織が行う取引等におけるITの利用状況、及び組織が選択的に依拠している一連の情報システムの状況等をいう。IT環境に対しては、組織目標を達成するために、組織の管理が及ぶ範囲において予め適切な方針と手続を定め、それを踏まえた適切な対応を行う必要がある。

IT環境への対応は、単に統制環境のみに関連づけられるものではなく、個々の業務プロセスの段階において、内部統制の他の基本的要素と一体となって評価される。

② ITの利用及び統制

ITの利用及び統制とは、組織内において、内部統制の他の基本的要素の有効性を確保するためにITを有効かつ効率的に利用すること、並びに組織内において業務に体系的に組み込まれてさまざまな形で利用されているITに対して、組織目標を達成するために、予め適切な方針及び手続を定め、内部統制の他の基本的要素をより有効に機能させることをいう。

ITの利用及び統制は、内部統制の他の基本的要素と密接不可分の関係を有しており、これらと一体となって評価される。また、ITの利用及び統制は、導入されているITの利便性とともにもその脆弱性及び業務に与える影響の重要性等を十分に勘案した上で、評価されることになる。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、ITを度外視しては考えることのできない今日の企業環境を前提に、財務報告プロセスに重要な影響を及ぼすIT環境への対応及び財務報告プロセス自体に組み込まれたITの利用及び統制を適切に考慮し、財務報告の信頼性を担保するために必要な内部統制の基本的要素を整備することが必要になる。例えば、統制活動について見ると、企業内全体にわたる情報処理システムが財務報告に係るデータを適切に収集し処理するプロセスとなっていることを確保すること、あるいは、各業務領域において利用されるコンピュータ等のデータが適切に収集、処理され、財務報告に反映されるプロセスとなっていることを確保すること等が挙げられる。

3. 内部統制の限界

内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

- (1) 内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。
- (2) 内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。
- (3) 内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視又は無効ならしめることがある。

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

(1) 経営者

経営者は、組織の全ての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。

経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。

経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。

(2) 取締役会

取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。

取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。

取締役会は、「全社的な内部統制」の重要な一部であるとともに、「業務プロセスに係る内部統制」における統制環境の一部である。

(3) 監査役等

監査役等は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。

(4) 内部監査人

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている。

(注) 本基準において、内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいう。

(5) 組織内のその他の者

内部統制は、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスであることから、上記以外の組織内のその他の者も、自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備及び運用に一定の役割を担っている。

5. 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。

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義

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。

なお、本基準において、次の用語は以下の意味で使われる。

- (1) 「財務報告」とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう。
- (2) 「財務報告に係る内部統制」とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。
- (3) 「財務報告に係る内部統制が有効である」とは、当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に開示すべき重要な不備がないことをいう。
- (4) 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備をいう。

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲について、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行わなければならない。

また、経営者は、評価に先立って、予め財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存しておかなければならない。

なお、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ものとする。

(注) 外部に委託した業務の内部統制については評価範囲に含める。

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、財務報告に対する金額的及び質

的影響の重要性を考慮し、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 企業活動を構成する事業又は業務
- 財務報告の基礎となる取引又は事象
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、財務諸表の表示及び開示について、金額的及び質的影響の重要性の観点から、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、企業活動を構成する事業又は業務、財務報告の基礎となる取引又は事象、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を検討し、合理的な評価の範囲を決定する。

(注) 「財務諸表の表示及び開示」については、例えば、財務諸表における勘定科目ごとに、金額的影響の重要性の観点から一定金額を設定し、評価の範囲を検討するとともに、質的影響の重要性の観点から、財務諸表に対する影響の程度を勘案し、評価の範囲に必ず含めなければならない勘定科目を決定することが考えられる。なお、いずれかの重要性に該当する場合には、内部統制の評価の範囲に含める。

さらに、これに加えて、「企業活動を構成する事業又は業務」以下の事項に関しては、「財務諸表の表示及び開示」について検討した評価の範囲との関連性と財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を勘案し、合理的な評価の範囲を決定することとなる。

(3) 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。

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(1) 経営者による内部統制評価

経営者は、有効な内部統制の整備及び運用の責任を負う者として、財務報告に係る内部統制を評価する。経営者は、内部統制の評価に当たって、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制（以下「全社的な内部統制」という。）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制（以下「業務プロセスに係る内部統制」という。）を評価しなければならない。

なお、経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行うものとする。

（注）企業において具体的にどのような内部統制を整備及び運用するかは、個々の企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々である。経営者は、内部統制の枠組み及び評価の基準を踏まえて、それぞれの企業の状況等に応じて自ら適切に内部統制を整備及び運用するものとする。

（２） 全社的な内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の整備及び運用状況、並びに、その状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討する。例えば、全社的な会計方針及び財務方針、組織の構築及び運用等に関する経営判断、経営レベルにおける意思決定のプロセス等がこれに該当する。

（３） 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

（４） 内部統制の有効性の判断

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、統制上の要点等に係る不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該内部統制に開示すべき重要な不備があると判断しなければならない。

(5) 内部統制の開示すべき重要な不備の是正

経営者による評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。

開示すべき重要な不備が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。

（注） 期末日後に実施した是正措置については、報告書に付記事項として記載できる。

(6) 評価範囲の制約

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するに当たって、やむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できない場合がある。その場合には、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

（注） やむを得ない事情により十分な評価手続が実施できなかった場合としては、例えば、下期における他企業の買収等により、当該企業に係る内部統制の有効性について十分な評価手続を実施できなかった場合等が考えられる。

(7) 評価手続等の記録及び保存

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価手続及びその評価結果、並びに発見した不備及びその是正措置に関して、記録し保存しなければならない。

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(1) 経営者による内部統制の報告

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に関する報告書（以下「内部統制報告書」という。）を作成するものとする。

(2) 内部統制報告書の記載項目

内部統制報告書には、次の事項を記載する。

- ① 整備及び運用に関する事項
- ② 評価の範囲、評価時点及び評価手続
- ③ 評価結果
- ④ 付記事項

(3) 整備及び運用に関する事項

- ① 財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名
- ② 経営者が、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の責任を有している旨
- ③ 財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組み
- ④ 内部統制の固有の限界

(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続

- ① 財務報告に係る内部統制の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む。）
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
- ② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点
- ③ 財務報告に係る内部統制の評価に当たって、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た旨
- ④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

(5) 評価結果

財務報告に係る内部統制の評価結果の表明には、以下の方法がある。

- ① 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- ② 評価手続の一部が実施できなかったが、財務報告に係る内部統制は有効である

旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由

- ③ 開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由
- ④ 重要な評価手続が実施できなかったため、財務報告に係る内部統制の評価結果を表明できない旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由

(6) 付記事項

- ① 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象
- ② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等
- ③ 前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査（以下「内部統制監査」という。）の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、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、内部統制の有効性の評価結果を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

なお、内部統制報告書に対する意見は、内部統制の評価に関する監査報告書（以下「内部統制監査報告書」という。）により表明する。

内部統制報告書が適正である旨の監査人の意見は、内部統制報告書には、重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

合理的な保証とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手したことを意味している。

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。

（注）ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。

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。

一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。

監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。

3. 内部統制監査の実施

(1) 監査計画の策定

監査人は、企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価の状況を十分に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。

監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合には、内部統制の改善を評価する手続を実施するなど、適時に監査計画を修正しなければならない。

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。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。

特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかつたとして、評価手続を実施できなかつた範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。

(3) 全社的な内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、取締役会、監査役等、内部監査等、経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況について十分に考慮しなければならない。

(4) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、経営者による全社的な内部統制の評価の状況を勘案し、業務プロセスを十分に理解した上で、経営者が統制上の要点を適切に選定しているかを評価しなければならない。

監査人は、経営者が評価した個々の統制上の要点について、内部統制の基本的要素が適切に機能しているかを判断するため、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性等の監査要点に適合した監査証拠を入手しなければならない。

なお、業務プロセスにおける内部統制の基本的要素が機能しているかどうかを判断するに当たっては、内部統制の整備及び運用状況（ITへの対応を含む。）についても十分に検討しなければならない。

（５） 内部統制の開示すべき重要な不備等の報告と是正

監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しなければならない。また、監査人は、当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

監査人は、内部統制の不備を発見した場合も、適切な者に報告しなければならない。

監査人は、内部統制監査の結果について、経営者、取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

（注） 監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の開示すべき重要な不備については、会社法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役等に報告することが必要になると考えられる。

（６） 不正等の報告

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討しなければならない。

（７） 監査役等との連携

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。

(8) 他の監査人等の利用

監査人は、他の監査人によって行われた内部統制監査の結果を利用する場合には、当該他の監査人によって行われた内部統制監査の結果の重要性及び他の監査人に対する信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

監査人は、内部統制の基本的要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況を評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。

4. 監査人の報告

(1) 意見の表明

監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、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、財務報告に係る内部統制の評価について、全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、内部統制監査報告書により意見を表明するものとする。なお、当該意見は、期末日における財務報告に係る内部統制の有効性の評価について表明されるものとする。

(注) 期末日までに関示すべき重要な不備が是正されている場合には、適正意見が表明される。また、期末日後に関示すべき重要な不備が是正された場合には、内部統制監査報告書に追記情報として記載する。

(2) 内部統制監査報告書の記載区分

- ① 監査人は、内部統制監査報告書に、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任並びに監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれ区分をした上で、記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を内部統制監査報告書に記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書の記載について強調する必要がある事項及び説明を

付す必要がある事項を内部統制監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。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。

- ③ 内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとする。

(3) 内部統制監査報告書の記載事項

監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、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、財務報告に係る内部統制の評価について、全ての重要な点において適正に表示していると認められると判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない。

なお、監査人は、内部統制報告書において、経営者が財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由を記載している場合において、当該記載が適正であると判断して意見を表明する場合には、当該開示すべき重要な不備がある旨及び当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響を内部統制監査報告書に追記しなければならない。

監査人は、無限定適正意見を表明する場合には、内部統制監査報告書に次の記載を行うものとする。

① 監査人の意見

イ. 内部統制監査の範囲

ロ. 内部統制報告書における経営者の評価結果

ハ. 内部統制報告書が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、財務報告に係る内部統制の評価結果について、全ての重要な点において適正に表示していると認められること

② 意見の根拠

イ. 内部統制監査に当たって、監査人が一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して監査を実施したこと

ロ. 内部統制監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

③ 経営者及び監査役等の責任

- イ. 経営者には、財務報告に係る内部統制の整備及び運用並びに内部統制報告書の作成の責任があること
- ロ. 監査役等には、財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する責任があること
- ハ. 内部統制の固有の限界

④ 監査人の責任

- イ. 内部統制監査を実施した監査人の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにあること
- ロ. 財務報告に係る内部統制監査の基準は監査人に内部統制報告書には重要な虚偽表示がないことについて、合理的な保証を得ることを求めていること
- ハ. 内部統制監査は、内部統制報告書における財務報告に係る内部統制の評価結果に関して監査証拠を得るための手続を含むこと
- ニ. 内部統制監査は、経営者が決定した評価範囲、評価手続及び評価結果を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討していること
- ホ. 内部統制監査の監査手続の選択及び適用は、監査人の判断によること

(4) 意見に関する除外

- ① 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、内部統制報告書が不適正であるとした理由及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。

(5) 監査範囲の制約

- ① 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、実施できなかった監査手続等及び財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならない。
- ② 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、内部統制報告書全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときは、意見を表明してはならない。この場合には、別に区分を設けて、内部統制報告書に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。

(6) 追記情報

監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項は、内部統制監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。

- ① 経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由を記載している場合は、当該開示すべき重要な不備がある旨及び当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響
- ② 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象
- ③ 期末日後に実施された是正措置等
- ④ 経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由

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

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

目 次

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義（目的）

- (1) 業務の有効性及び効率性
- (2) 報告の信頼性
- (3) 事業活動に関わる法令等の遵守
- (4) 資産の保全
- (5) 4つの目的の関係

2. 内部統制の基本的要素

- (1) 統制環境
- (2) リスクの評価と対応
- (3) 統制活動
- (4) 情報と伝達
- (5) モニタリング
- (6) IT（情報技術）への対応

3. 内部統制の限界

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

- (1) 経営者
- (2) 取締役会
- (3) 監査役等
- (4) 内部監査人
- (5) 組織内のその他の者

5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

6. 財務報告に係る内部統制の構築

- (1) 財務報告に係る内部統制構築の要点
- (2) 財務報告に係る内部統制構築のプロセス

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

- 1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
- 2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
 - (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価
 - (2) 評価の範囲の決定
 - (3) 監査人との協議
- 3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
 - (1) 経営者による内部統制評価
 - (2) 全社的な内部統制の評価
 - (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価
 - (4) 内部統制の有効性の判断
 - (5) 内部統制の開示すべき重要な不備の是正
 - (6) 評価範囲の制約
 - (7) 評価手続等の記録及び保存

III. 財務報告に係る内部統制の監査

- 1. 内部統制監査の目的
- 2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
- 3. 監査計画と評価範囲の検討
 - (1) 監査計画の策定
 - (2) 評価範囲の妥当性の検討
- 4. 内部統制監査の実施
 - (1) 全社的な内部統制の評価の検討

- (2) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討
- (3) 内部統制の開示すべき重要な不備の報告と是正
- (4) 不正等の報告
- (5) 監査役等との連携
- (6) 他の監査人等の利用

5. 監査人の報告

- (1) 意見に関する除外
- (2) 監査範囲の制約
- (3) 追記情報

(注) 本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

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

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義（目的）

内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、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、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。

内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内に構築される。内部統制は、4つの目的の達成を絶対的に保証するものではなく、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、4つの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な保証を得ることを目的としている。

内部統制は、組織から独立して日常業務と別に構築されるものではなく、組織の業務に組み込まれて構築され、組織内の全ての者により業務の過程で遂行される。したがって、正規の従業員のほか、組織において一定の役割を担って業務を遂行する短期、臨時雇用の従業員も内部統制を遂行する者となる。

内部統制は、組織内の全ての者が業務の中で遂行する一連の動的なプロセスであり、単に何らかの事象又は状況、あるいは規定又は機構を意味するものではない。したがって、内部統制は一旦構築されればそれで完成するというものではなく、変化する組織それ自体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、常に変動し、見直される。

なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内の全ての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。

内部統制の構築の手法等は、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、全ての組織に適合するものを一律に示すことはできない。

経営者は、組織を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて、自らの組織に適した内

部統制を整備し、運用することが求められる。内部統制の整備及び運用に当たって配慮すべき事項として、例えば、製品市場の状況、製品及び顧客の特性、地理的な活動範囲、組織間の競争の度合い、技術革新の速度、事業規模、労働市場の状況、IT環境、自然環境への配慮等が挙げられる。

一方で、内部統制については、個々の組織の規模や形態等を問わず、共通の基本的枠組みが考えられる。本基準における「I. 内部統制の基本的枠組み」は、金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制の評価及び報告並びに監査の実施に当たって、前提となる内部統制の基本的な枠組みを示したものである。

(1) 業務の有効性及び効率性

業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることをいう。

業務とは、組織の事業活動の目的を達成するため、全ての組織内の者が日々継続して取り組む活動をいう。業務の有効性とは事業活動や業務の目的が達成される程度をいい、業務の効率性とは、組織が目的を達成しようとする際に、時間、人員、コスト等の組織内外の資源が合理的に使用される程度をいう。

業務の有効性及び効率性は、組織全体として把握することもできるが、必要に応じて事業活動を個々の業務に細分化し、細分化した業務ごとに合理的な目的を設定することが適切である。内部統制は、そうした個々の目的の達成を通じて最終的には組織全体としての業務の有効性及び効率性の達成を支援するべく、組織内の各業務において整備及び運用される。

業務の有効性及び効率性に関する内部統制は、業務の達成度及び資源の合理的な利用度を測定・評価し、適切な対応を図る体制を設けることにより、組織が設定した業務の有効性及び効率性に係る目標の達成を支援する。

(2) 報告の信頼性

報告の信頼性とは、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。

(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。

財務報告は、組織の内外の者が当該組織の活動を確認する上で、極めて重要な情報であり、財務報告の信頼性を確保することは組織に対する社会的な信用の維持・向上に資することになる。逆に、誤った財務報告は、多くの利害関係者に対して不測の損害を与えるだけでなく、組織に対する信頼を著しく失墜させることとなる。

財務報告には、金融商品取引法や会社法などの法令等により義務付けられるもの、銀行や取引先との契約等により求められるもの、利害関係者等への自主的な開示などがあるが、本基準において、財務報告とは、金融商品取引法上の開示書類（有価証券報告書及び有価証券届出書）に記載される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をいう（詳細は、「Ⅱ．財務報告に係る内部統制の評価及び報告」1. ①財務報告の範囲 参照）。

財務報告の信頼性に係る内部統制は、財務報告の重要な事項に虚偽記載が生じることのないよう、必要な体制を整備し、運用することにより、組織の財務報告に係る信頼性を支援する。

（3）事業活動に関わる法令等の遵守

事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。

組織や組織内の者が法令の遵守を怠り、又は社会規範を無視した行動をとれば、それに応じた罰則、批判を受け、組織の存続すら危うくしかねない。反対に、商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など、法令等の遵守への真摯な取組みが認知された場合には、組織の評判や社会的信用の向上を通じて、業績や株価等の向上にも資することとなる。このように、組織が存続し発展していくためには、事業活動に関し、法令等の遵守体制を適切に整備することが不可欠である。

事業活動に関わる法令等は、以下のものから構成される。

① 法令

組織が事業活動を行っていく上で、遵守することが求められる国内外の法律、命令、条令、規則等。

② 基準等

法令以外であって、組織の外部からの強制力をもって遵守が求められる規範。例えば、取引所の規則、会計基準等。

③ 自社内外の行動規範

上記以外の規範で組織が遵守することを求められ、又は自主的に遵守することを決定したもの。例えば、組織の定款、その他の内部規程、業界等の行動規範等。

法令等の遵守に係る内部統制は、法令等を遵守して事業活動を営むための体制を整備し、運用することであり、これらを通じ、組織の存続及び発展が図られる。

(4) 資産の保全

資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

資産が不正に又は誤って取得、使用及び処分された場合、組織の財産や社会的信用に大きな損害や影響を与える可能性がある。また、組織が出資者等から財産の抛出等を受けて活動している場合、経営者は、これを適切に保全する責任を負っている。さらに、監査役等は、会社法の規定上、業務及び財産の状況の調査をすることができるとされており、組織の資産の保全に対して重要な役割・責任を担っている。

資産には、有形の資産のほか、知的財産、顧客に関する情報など無形の資産も含まれる。

組織においては、資産の取得、使用及び処分に係る不正又は誤謬を防止するため、資産が正当な手続及び承認の下に取得、使用及び処分される体制を整備することが求められる。仮に正当な手続及び承認の下に取得、使用及び処分が行われていない場合には、すみやかに発見して対応を図る体制を整備し、運用することが求められる。

(5) 4つの目的の関係

内部統制の4つの目的である業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守及び資産の保全は、それぞれ固有の目的ではあるが、互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。

内部統制は業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスであって、いずれか1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内部統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。

金融商品取引法で導入された内部統制報告制度は、経営者による評価及び報告と監査人による監査を通じて財務報告に係る内部統制についての有効性を確保しようとするものであり、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するための内部統制の整備及び運用を直接的に求めるものではない。しかしながら、財務報告は、組織の業務全体に係る財務情報を集約したものであり、組織の業務全体と密接不可分の関係にある。したがって、経営者が財務報告に係る内部統制を有効かつ効率的に構築しようとする場合には、目的相互間の関連性を理解した上で、内部統制を整備し、運用することが望まれる。

2. 内部統制の基本的要素

内部統制の基本的要素とは、内部統制の目的を達成するために必要とされる内部統制の構成部分をいい、内部統制の有効性の判断の規準となる。

組織において内部統制の目的が達成されるためには、6つの基本的要素が全て適切に整備及び運用されることが重要である。

(1) 統制環境

統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内の全ての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応に影響を及ぼす基盤をいう。

統制環境は、組織が保有する価値基準及び組織の基本的な人事、職務の制度等を総称する概念である。

組織の気風とは、一般に当該組織に見られる意識やそれに基づく行動、及び当該組織に固有の強みや特徴をいう。組織の気風は、組織の最高責任者の意向や姿勢を反映したものとなることが多い。組織が保有する価値基準や基本的な制度等は、組織独自の意識や行動を規定し、組織内の者の内部統制に対する考え方に影響を与える。

統制環境は、他の基本的要素の前提となるとともに、他の基本的要素に影響を与える最も重要な基本的要素である。

統制環境に含まれる一般的な事項を例示すると、以下のようになる。

① 誠実性及び倫理観

組織が有する誠実性及び倫理観は、組織の気風を決定する重要な要因であり、組織内の全ての者の社会道徳上の判断に大きな影響を与える。

誠実性及び倫理観について様々な取組みが考えられるが、例えば、組織の基本的な理念やそれに沿った倫理規程、行動指針等を作成し、これらの遵守を確保するための内部統制を構築し、経営者自らが関与してその運用の有効性を確保することが挙げられる。

② 経営者の意向及び姿勢

経営者の意向や姿勢は、組織の基本方針に重要な影響を及ぼすとともに、組織の気風の決定にも大きな影響を及ぼす。また、経営者の意向や姿勢をどのように伝えるかも組織内の者の行動に影響を与える。例えば、財務報告に関して、経営者が適正な会計処理や財務報告を尊重する意向を有し、これを実現していくための方針や原則を明確化し、これを組織の内外に適切に伝え、その実現に向けて適切な体制等を整備していくことは、財務報告の信頼性を達成するための重要な基盤となる。

経営者が組織の内外に示す声明、日常の行動、予算・人事等の方針の決定などは、組織内の者の意識を通して組織の内部統制に影響を及ぼすものである。また、経営者の意向及び姿勢は、社訓・社是、経営理念、経営計画、倫理規程、行動指針など社内の諸規程に、直接的又は間接的に反映され、組織内では、それらの諸規程の内容を達成又は遵守すべく内部統制が整備及び運用される。

③ 経営方針及び経営戦略

組織の目的を達成するために、組織がどのような経営方針及び経営戦略を取るかは、組織内の者の価値基準に大きな影響を与え、かつ、組織内の各業務への資源配分を決定する要因となり、他の基本的要素に大きな影響を及ぼす。また、経営方針及び経営戦略に基づく組織全体の目的は、年度別、部門別等の予算、事業計画等を通して分解・具体化され、内部統制による管理の対象とされることにより、内部統制の目的の達成に資することとなる。

④ 取締役会及び監査役等の有する機能

取締役会及び監査役等は、取締役の業務を監視する職責を負う機関で、会社法上の規定により個々の企業に設けられる制度である。例えば、取締役会及び監査役等が、実質的に経営者や特定の利害関係者から独立して意見を述べることができるか、モニタリングに必要な正しい情報を適時かつ適切に得ているか、経営者、内部監査人等との間で適時かつ適切に意思疎通が図られているか、取締役会及び監査役等の行った報告及び指摘事項が組織において適切に取り扱われているか等、取締役会及び監査役等の活動の有効性は、組織全般のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。

⑤ 組織構造及び慣行

組織構造が組織の目的に適合し、事業活動を管理する上で必要な情報の流れを提供できるものとなっていることは、組織の目的を達成し、組織の情報と伝達の有効性を確保するために重要である。組織は、その規模や業務の内容、提供する製品・サービスの種類、市場の性格、地理的分散、従業員構成等に従って、組織目的に適合した組織形態、権限及び職責、人事・報酬制度などの仕組みが経営者によって適切に構築されていることが重要である。

組織の慣行は、しばしば組織内における行動の善悪についての判断指針となる。

例えば、組織内に問題があっても指摘しにくい慣行が形成されている場合には、統制活動、情報と伝達、モニタリングの有効性に重大な悪影響を及ぼすことになる。組織の慣行は、組織の歴史、規模、業務の内容、従業員構成など組織内部の条件や、市場、取引先、株主、親会社、地域特性、産業固有の規制など組織外部の条件に合わせて形成されたものであることが多い。したがって、特に長年に亘る組織の慣行

を変えるには大きな困難が伴うことがあるが、こうした慣行に組織の存続・発展の障害となる要因があると判断した場合、経営者は、適切な理念、計画、人事の方針等を示していくことが重要である。

⑥ 権限及び職責

権限とは組織の活動を遂行するため付与された権利をいい、職責とは遂行すべき活動を遂行する責任ないし義務をいう。事業活動の目的に適合した権限及び職責が設けられ、適切な者に割り当てられていることは、内部統制の目的の達成のために重要である。

⑦ 人的資源に対する方針と管理

人的資源とは、組織の経営資源のうち人に関するものを指す。人的資源に対する方針とは、経営上の方針の一部として設定される、雇用、昇進、給与、研修等の人事に関する方針である。組織の目的を達成していくためには、組織の保有する人的資源の能力を高度に引き出していくことが重要であり、そのためには人的資源に対する方針が適切に定められていることが重要である。

(2) リスクの評価と対応

① リスクの評価

リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価するプロセスをいう。

リスクとは、組織目標の達成を阻害する要因をいう。具体的には、天災、盗難、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流失又は漏洩といった組織の中で生ずる内部的要因など、様々なものが挙げられる。ここでのリスクは、組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指し、組織に正の影響、すなわち利益をもたらす可能性は、ここにいうリスクには含まない。

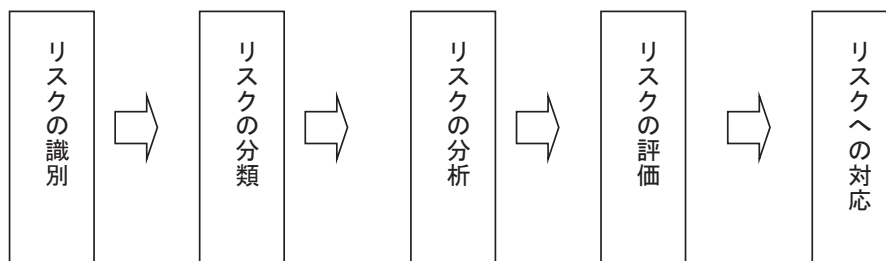
リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる。不正に関するリスクの検討においては、様々な不正及び違法行為の結果発生し得る不適切な報告、資産の流用及び汚職について検討が必要である。不正に関するリスクの評価においては、不正に関する、動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化について考慮することが重要である。

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。

リスクの評価と対応の実務は、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なる。

るものであり、一律に示すことはできないが、リスクの評価の流れの例を示すと次のとおりである。

リスクの評価の流れ



イ. リスクの識別

リスクの評価と対応のプロセスにおいては、まずはじめに、リスクを適切に識別することが必要である。このため、組織目標の達成に影響を与える可能性のある事象を把握し、そのうちにどのようなリスクがあるのかを特定する。リスクは、全社的なレベルから業務プロセスのレベルまで様々な段階で存在することから、各段階において適切にリスクを識別することが重要である。

ロ. リスクの分類

リスクを適切に分析及び評価するためには、識別したリスクを、全社的なリスクか業務プロセスのリスクか、過去に生じたリスクか未経験のリスクか等の観点から分類することが重要である。

a. 全社的なリスクと業務プロセスのリスク

全社的なリスクとは、組織全体の目標の達成を阻害するリスクをいう。

全社的なリスクとしては、例えば、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の異常な変動、特定の取引先・製品・技術等への依存、特有の法的規制・取引慣行・経営方針、重要な訴訟事件等の発生、経営者個人への依存等が挙げられる。財務報告の信頼性に関して、例えば、適正な会計上の見積りや予測を行っていくためには、全社的なリスクへの適切な対応が重要な要素となる。

業務プロセスのリスクとは、組織の各業務プロセスにおける目標の達成を阻害するリスクをいう。

業務プロセスのリスクについては、通常、業務の中に組み込まれた統制活動等で

対応することとなるが、全社的なリスクについては、明確な経営方針及び経営戦略の策定、取締役会及び監査役等の機能の強化、内部監査部門などのモニタリングの強化等、組織全体を対象とする内部統制を整備し、運用して対応することが必要となる。

b. 過去に存在したことのあるリスクと未経験のリスク

リスクには、既に過去に存在したことのあるリスクと、未経験のリスクとがある。過去に存在したことのあるリスクについては、リスクの影響を推定できるが、未経験のリスクについては、どういう影響が生じるかということについて不透明であることが多いと考えられることから、その影響について、より慎重に検討する必要がある。なお、過去に存在したことのあるリスクであっても、時の経過とともに、状況等が変化し、影響の度合いが変化している可能性があることに留意する必要がある。

ハ. リスクの分析と評価

上記の通り識別・分類したリスクについて、当該リスクが生じる可能性及びリスクがもたらす影響の大きさを分析し、当該リスクの重要性を見積もることとなる。その上で、見積もったリスクの重要性に照らして、対応策を講じるべきリスクかどうかを評価する。

組織は、識別・分類したリスクの全てに対応策を講じるのではなく、重要性があるものについて対応策を講じることになる。

② リスクへの対応

リスクへの対応とは、リスクの評価を受けて、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。

リスクへの対応に当たっては、評価されたリスクについて、その回避、低減、移転又は受容等、適切な対応を選択する。

【リスクへの対応の種類】

リスクへの対応には、リスクの回避、低減、移転、受容又はその組み合わせ等がある。

- ・ リスクの回避とは、リスクの原因となる活動を見合わせ、又は中止することをいう。リスクの発生可能性や影響が非常に大きい、又はリスクを管理することが困難な場合等において、リスクの回避が選択されることがある。
- ・ リスクの低減とは、リスクの発生可能性や影響を低くするため、新たな内部統制を

設けるなどの対応を取ることをいう。

- ・ リスクの移転とは、リスクの全部又は一部を組織の外部に転嫁することで、リスクの影響を低くすることをいう。例えば、保険への加入、ヘッジ取引の締結などが挙げられる。
- ・ リスクの受容とは、リスクの発生可能性や影響に変化を及ぼすような対応を取らないこと、つまり、リスクを受け入れるという決定を行うことをいう。リスクへの事前の対応に掛かる費用が、その効果を上回るという判断が行われた場合、又は、リスクが顕在化した後でも対応が可能であると判断した場合、リスクが許容できる水準以下のものであれば組織はリスクをそのまま受容することが考えられる。

(3) 統制活動

統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。

統制活動には、権限及び職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内の全ての者において遂行されることにより機能するものである。

経営者においては、不正又は誤謬等の行為が発生するリスクを減らすために、各担当者の権限及び職責を明確にし、各担当者が権限及び職責の範囲において適切に業務を遂行していく体制を整備していくことが重要となる。その際、職務を複数の者の間で適切に分担又は分離させることが重要である。例えば、取引の承認、取引の記録、資産の管理に関する職責をそれぞれ別の者に担当させることにより、それぞれの担当者間で適切に相互牽制を働かせることが考えられる。

適切に職務を分掌させることは、業務を特定の者に一身専属的に属させることにより、組織としての継続的な対応が困難となる等の問題点を克服することができる。また、権限及び職責の分担や職務分掌を明確に定めることは、内部統制を可視化させ、不正又は誤謬等の発生をより困難にさせる効果を持ち得るものと考えられる。

イ. リスクの評価・対応との統合

リスクの評価と対応において、あるリスクにつき対応策を講じることが決定された場合、リスク、とりわけ業務プロセスのリスクに対応するのは、主として業務の中に組み込まれた統制活動である。この点でリスクの評価・対応と統制活動は密接な関係にある。組織は、統制活動においてリスクへの対応策が適切に実行されているかを把握し、必要に応じて、統制活動の改善を図ることが重要である。

ロ. 統制活動の方針と手続

統制活動の方針は、全社にわたって標準的・統一的に定められることが適切なものについては、例えば、全社的な職務規程等の形で整備するとともに、これに加えて組織内の各部門又は活動単位ごとに定めることが適切なものについては、個々の業務手順等を整備することが考えられる。

また、この統制活動の方針を達成するため、それぞれの業務につき、必要に応じ、承認、検証、記録等の適切な手続を設けることが考えられる。

(4) 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう。組織内の全ての者が各々の職務の遂行に必要な情報は、適時かつ適切に、識別、把握、処理及び伝達されなければならない。また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内の全ての者に共有されることが重要である。

① 情報の識別・把握・処理

組織は、認識された情報の中から真実かつ公正な情報を特定し（識別）、当該情報が組織にとって必要であると判断した場合には、その情報を情報システムに取り入れる（把握）。情報システムとは、手作業によるか、機械化された情報システムによるかにかかわらず、情報を処理及び伝達するための仕組みをいい、情報システムに取り入れられた情報は、分類、整理、選択、演算など、目的に応じて加工される（処理）。

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。

② 情報の伝達

組織においては、識別、把握、処理された情報が組織内又は組織外に適切に伝達される仕組みを整備することが重要となる。組織内においては、例えば、経営者の方針は組織内の全ての者に適時かつ適切に伝達される必要がある。また、不正又は誤謬等の発生に関する情報など内部統制に関する重要な情報が、経営者及び組織内の適切な管理者に適時かつ適切に伝達される仕組みを整備することが重要である。

一方、情報は組織外に対して適切に伝達又は報告される必要があり、例えば、株主、監督機関その他の外部の関係者に対する報告や開示等において、適正に情報を提供していく必要がある。また、不正又は誤謬等の重要な情報は、取引先等の関係者を通じて、組織の外部から提供されることがあるため、情報を組織の外部に伝達又は報告する仕組みだけでなく、組織の外部からの情報を入手するための仕組みも整備することが重要である。

③ 内部通報制度など

組織においては、通常の伝達経路ではないものの、組織の情報と伝達及びモニタリングの仕組みの一つとして、内部通報制度を設ける場合がある。内部通報制度は、法令等の遵守等をはじめとする問題について、組織の全ての構成員から、経営者、取締役会、監査役等、場合によっては弁護士等の外部の窓口へ直接、情報を伝達できるようにするものである。内部通報制度を導入する場合、経営者は、内部通報制度を有効に機能させるために、通報者を保護する仕組みを整備するとともに、必要な是正措置等を取るための方針及び手続を整備することが重要である。

また、組織外部の者から内部統制に関する情報が提供されることもあることから、こうした情報が寄せられた場合にどのように対応するかについての方針及び手続を定めておくことが重要である。

④ 他の基本的要素との関係

情報と伝達は、内部統制の他の基本的要素を相互に結びつけ、内部統制の有効な運用を可能とする機能を有している。

例えば、統制環境において新たな経営方針を策定した場合、この内容が組織の適切な者に伝えられ、その内容が正確に理解されることにより、適時にリスクの評価と対応が行われ、適切な統制活動が実施される。

一方で、統制活動やモニタリングにおいて内部統制の不備に関する重要な情報が発見された場合は、その情報が経営者又は適切な管理者に伝達されることにより、必要に応じて統制環境に含まれる全社的な計画、方針等が変更される。

組織の内部統制の有効性を確保するためには、組織の情報システムが適切に構築され、質の高い情報と適切な伝達の経路が確保されることが重要である。

(5) モニタリング

モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。モニタリングにより、内部統制は常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視

点から実施される独立的評価がある。両者は個別に又は組み合わせて行われる場合がある。

① 日常的モニタリング

日常的モニタリングは、通常の業務に組み込まれた一連の手続を実施することで、内部統制の有効性を継続的に検討・評価することをいう。業務活動を遂行する部門内で実施される内部統制の自己点検ないし自己評価も日常的モニタリングに含まれる。

例えば、財務報告に関しては、売掛金の管理を行うために、重要な売掛金について、定期又は随時に、適切な管理者等が担当者の行った残高確認の実施過程と発見された差異の分析・修正作業を監視することがある。この手続は財務情報の正確性及び資産の実在性を確認するために有効であるとともに、不一致の存在が確認された場合には、その修正にとどまらず、販売プロセスの問題点を発見してその改善を促すことにつながり得ると考えられる。

② 独立的評価

日常的モニタリングでは発見できないような経営上の問題がないかを、別の視点から評価するために定期的又は随時に行われるものが独立的評価である。

イ. 経営者による独立的評価

経営者は、組織の代表者として内部統制の整備及び運用に最終的な責任を有しており、この観点から独立的評価を実施することになる。ただし、経営者が直接実施できる活動には限界がある。したがって、通常は、内部監査部門等に適切な指示を行い、その結果を監視することによって独立的評価を遂行することとなる。

ロ. 取締役会による独立的評価

取締役会は内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。また、取締役会は取締役の職務の執行を監督する責任を負う。

こうした機能を果たすため、取締役会は、経営者が内部統制を取締役会の決定に従って適切に整備し、運用しているか監視する責務を負っているものと考えられる。

ハ. 監査役等による独立的評価

監査役等は、取締役等の職務の執行を監査する。

監査役等は有効なモニタリングを実施するため、調査を補助する者を使用することがある。この際、監査役等は、調査を補助する者について、調査対象となる業務活動、取締役等からの独立性を確保することが重要である。

二. 内部監査部門等による独立的評価

内部監査は、一般に、経営者の直属として設置された内部監査人が、業務活動の遂行に対して独立した立場から、内部統制の整備及び運用の状況を調査し、その改善事項を報告するものである。

③ 内部統制上の問題についての報告

モニタリングを通じて識別された内部統制の不備は、その内容に即して、適切な者に適時に報告されることが必要であり、このための方針及び手続を定めておくことが重要である。

日常的モニタリングにより識別された問題点は、通常、モニタリングを実施した部門において分析され対応が図られることとなるが、同時に、問題点とその対応策を取りまとめて、その上位の管理者等に報告するとともに、必要に応じて、経営者、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。

独立的評価により識別された問題点は、内部監査人によるものについては、経営者が適時に報告を受ける仕組みを確保することが重要であり、あわせて、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。取締役会、監査役等による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要である。

経営者は、報告された問題点に対して、そのリスクを分類、分析、評価して、適切な対応を選択していく必要がある。

内部統制の不備に係る情報が、非常に広範囲にわたる内部統制の不備の兆候を示していることも多い。そのため、特定の取引又は事象に係る不備に係る報告を受けた経営者は、必要に応じて、さらに広い範囲の調査の実施について検討を指示することが重要である。

(6) IT（情報技術）への対応

ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに対し適時かつ適切に対応することをいう。

ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。

ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

IT環境の飛躍的な進展によってITが組織に深く浸透した現状に照らして、本基準に

おける「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」では、「ITへの対応」を基本的要素の1つに加えている。組織の業務内容がITに大きく依存していたり、組織の情報システムがITを高度に取り入れている等、現状では多くの組織がIT抜きでは業務を遂行することができなくなっている。また、情報システムの開発・運用・保守などIT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IT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。ITへの対応を基本的要素に加えたことは、組織に深くITが浸透している現状では、業務を実施する過程において組織内外のITに対し適切に対応することが、内部統制の目的を達成するために不可欠となっていることを示したものであって、組織に新たなITシステムの導入を要求したり、既存のITシステムの更新を強いるものではない。

① IT環境への対応

IT環境とは、組織が活動する上で必然的に関わる内外のITの利用状況のことであり、社会及び市場におけるITの浸透度、組織が行う取引等におけるITの利用状況、及び組織が選択的に依拠している一連の情報システムの状況等をいう。

組織は、組織を取り巻くIT環境を適切に理解し、それを踏まえて、ITの利用及び統制について適切な対応を行う必要がある。個々の組織を取り巻くIT環境の具体例として、組織が考慮しなければならない項目には以下のものが挙げられる。

- イ. 社会及び市場におけるITの浸透度
- ロ. 組織が行う取引等におけるITの利用状況
- ハ. 組織が選択的に依拠している一連の情報システムの状況（情報システムに依拠しているかどうか、依拠している場合にどのような情報システムに依拠しているか等）
- ニ. ITを利用した情報システムの安定度
- ホ. ITに係る外部委託の状況

② ITの利用及び統制

ITの利用及び統制とは、組織内において、内部統制の他の基本的要素の有効性を確保するためにITを有効かつ効率的に利用すること、並びに組織内において業務に体系的に組み込まれてさまざまな形で利用されているITに対して、組織目標を達成するために、予め適切な方針及び手続を定め、内部統制の他の基本的要素をより有効に機能させることをいう。

〔ITの利用〕

ITには、情報処理の有効性、効率性等を高める効果があり、これを内部統制に利用

することにより、より有効かつ効率的な内部統制の構築を可能とすることができる。

イ. 統制環境の有効性を確保するためのITの利用

統制環境のうちITに関連する事項としては、例えば、次のものが挙げられる。

- (ア) 経営者のITに対する関心、考え方
- (イ) ITに関する戦略、計画、予算等の策定及び体制の整備
- (ウ) 組織の構成員のITに関する基本的な知識や活用する能力
- (エ) ITに係る教育、研修に関する方針

また、ITの利用は、統制環境の整備及び運用を効率的に行っていく上でも重要となる。例えば、電子メールといったITを利用することは、経営者の意向、組織の基本的方針や決定事項等を組織の適切な者に適時に伝達することを可能にし、統制環境の整備及び運用を支援することになる。

一方で、ITの利用は、例えば、経営者や組織の重要な構成員等が電子メール等を用いることにより、容易に不正を共謀すること等も可能としかねず、これを防止すべく適切な統制活動が必要となることにも留意する必要がある。

ロ. リスクの評価と対応の有効性を確保するためのITの利用

組織内外の事象を認識する手段として、またリスク情報を共有する手段としてITを利用することにより、リスクの評価と対応をより有効かつ効率的に機能させることが可能となる。例えば、販売管理部門又は経理部門において、売掛債権の発生や回収を適時に把握し、回収が滞っている売掛債権について別途の管理をする仕組みをITを利用して構築しておくことにより、適切な売掛債権の管理を有効かつ効率的に行うことが可能となる。

また、ITを利用して組織内部におけるリスク情報の共有状況を把握し、これに基づき、リスクが適切な者の間で共有されているかを分析し、その結果に基づいて、リスク情報の共有範囲を見直すなどの内部統制の整備を行うことも考えられる。

ハ. 統制活動の有効性を確保するためのITの利用

ITを利用した統制活動を、適切に設計して業務プロセスに組み込むことにより、統制活動の自動化が可能となる。例えば、適切な生産管理システムを開発し、その中に棚卸の検証プログラムを組み込んでおき、製造部門が製造指図書のデータに従って在庫原材料の出庫数量を入力する手続や倉庫係が日々の原材料の实在庫データを入力する手続等を業務プロセスに組み込むことにより、瞬時に帳簿在庫と实在庫の差を把握し、問題の発見に役立てることが考えられる。

統制活動が自動化されている場合、手作業による統制活動に比べて迅速な情報処理が期待できるほか、人間の不注意による誤謬等の防止も可能となり、結果として、内部統制の評価及び監査の段階における手続の実施も容易なものとなる。一方で、統制

活動が自動化されているとプログラムの不正な改ざんや不正な使用等があった場合に、プログラムに精通した者しか対応できず、不正等の適時の発見が困難になるといった問題点も考えられ、適切なアクセス管理等の措置を講じておくことにつき留意する必要がある。

二. 情報と伝達の有効性を確保するためのITの利用

ITの利用により、組織内部での情報伝達の手段を効果的に業務プロセスに組み込むことも可能となる。ITを利用した情報システム、特にネットワークが使われている場合には、例えば、必要な承認や作業完了が一定期間に実施されないと、その旨が担当者の上司に伝達される機能など、業務管理に必要な情報の伝達を、業務プロセスに組み込むこともできる。

ホームページ上でメッセージの掲載などITを利用することにより、組織外部に向けた報告を適時に行うことが可能となるとともに、ITを利用して、自社製品へのクレーム情報等を外部から収集したりすることも可能である。ただし、組織外部への情報の公開及び情報の収集にITを利用する場合には、特に外部からの不正な侵入等に対して適切な防止措置を講じるなどの留意が必要となる。

ホ. モニタリングの有効性を確保するためのITの利用

統制活動の有効性に関する日常的モニタリングは、日常の業務活動を管理するシステムに組み込み自動化することで、より網羅的に実施することが可能となる。その結果、独立的評価に当たってリスクを低く見積もることができるため、独立的評価の頻度を低くしたり、投入する人員を少なくすることも可能となる。

一方、ITを利用したモニタリングは、予めモニタリングする指標を設定してプログラミングしておく必要があるため、システム設計段階から計画的に準備を進めることが必要となる。

以上のとおり、内部統制にITを利用することにより、より有効かつ効率的な内部統制の構築が期待できる反面、ITを高度に取り入れた情報システムは、手作業による情報システムと異なり、稼働後の大幅な手続の修正が困難であるとの問題がある。

また、システムの仕様によっては、ITを利用して実施した手続や情報の変更等が適切に記録されないことがあり、そのような場合には、事後の検証が困難となるとの問題が生じうる。

したがって、内部統制の整備及び運用に当たっては、ITを利用した情報システムの特徴を十分に理解し、予め計画的に準備を進めるとともに、適切な事後の検証方法等について検討しておく必要がある。

なお、内部統制にITを利用せず、専ら手作業によって内部統制が運用されている場

合には、例えば、手作業による誤謬等を防止するための内部統制を、別途構築する必要等が生じ得ると考えられるが、そのことが直ちに内部統制の不備となるわけではないことに留意する。

〔ITの統制〕

ITの統制とは、ITを取り入れた情報システムに関する統制であり、自動化された統制を中心とするが、しばしば、手作業による統制が含まれる。

イ. 組織目標を達成するためのITの統制目標

ITの統制を有効なものとするために経営者が設定する目標を、ITの統制目標と呼ぶ。ITの統制目標としては、例えば、次のものが挙げられる。

- a. 準拠性：情報が関連する法令や会計基準、社内規則等に合致して処理されていること
- b. 信頼性：情報が組織の意思・意図に沿って承認され、漏れなく正確に記録・処理されること（正当性、完全性、正確性）
- c. 可用性：情報が必要とされるときに利用可能であること
- d. 機密性：情報が正当な権限を有する者以外に利用されないように保護されていること

財務報告の信頼性を確保するためのITの統制は、会計上の取引記録の正当性、完全性及び正確性を確保するために実施される。

正当性とは、取引が組織の意思・意図にそって承認され、行われることをいい、完全性とは、記録した取引に漏れ、重複がないことをいい、正確性とは、発生した取引が財務や科目分類などの主要なデータ項目に正しく記録されることをいう。

金融商品取引法による内部統制報告制度においては、ITの統制についても、財務報告の信頼性を確保するために整備するものであり、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するためのITの統制の整備及び運用を直接的に求めるものではない。

ロ. ITの統制の構築

経営者は、自ら設定したITの統制目標を達成するため、ITの統制を構築する。

ITに対する統制活動は、全般統制と業務処理統制の二つからなり、完全かつ正確な情報の処理を確保するためには、両者が一体となって機能することが重要となる。

- a. ITに係る全般統制

ITに係る全般統制とは、業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための統制活動を意味しており、通常、複数の業務処理統制に関係する方針と手続をいう。

ITに係る全般統制の具体例としては、以下のような項目が挙げられる。

- ・ システムの開発、保守に係る管理
- ・ システムの運用・管理
- ・ 内外からのアクセス管理などシステムの安全性の確保
- ・ 外部委託に関する契約の管理

ITを利用した情報システムにおいては、一旦適切な内部統制（業務処理統制）を組み込めば、意図的に手を加えない限り継続して機能する性質を有しているが、例えば、その後のシステムの変更の段階で必要な内部統制が組み込まれなかったり、プログラムに不正な改ざんや不正なアクセスが行われるなど、全般統制が有効に機能しない場合には、適切な内部統制（業務処理統制）を組み込んだとしても、その有効性が保証されなくなる可能性がある。

こうした問題に対応していくためには、例えば、

- ① システムの開発又は変更に際して、当該システムの開発又は変更が既存のシステムと整合性を保っていることを十分に検討するとともに、開発・変更の過程等の記録を適切に保存する
 - ② プログラムの不正な使用、改ざん等を防止するために、システムへのアクセス管理に関して適切な対策を講じる
- など、全般的な統制活動を適切に整備することが重要となる。

ITに係る全般統制は、通常、業務を管理するシステムを支援するIT基盤（ハードウェア、ソフトウェア、ネットワーク等）を単位として構築することになる。例えば、購買、販売、流通の3つの業務管理システムが1つのホスト・コンピュータで集中管理されており、全て同一のIT基盤の上で稼働している場合、当該IT基盤に対する有効な全般統制を構築することにより、3つの業務に係る情報の信頼性を高めることが期待できる。

一方、3つの業務管理システムがそれぞれ異なるIT基盤の上で稼働している場合には、それぞれのIT基盤を管理する部門、運用方法等が異なっていることが考えられ、それぞれのIT基盤ごとに全般統制を構築することが必要となる。

b. ITに係る業務処理統制

ITに係る業務処理統制とは、業務を管理するシステムにおいて、承認された業務が全て正確に処理、記録されることを確保するために業務プロセスに組み込まれたITに係る内部統制である。

ITに係る業務処理統制の具体例としては、以下のような項目が挙げられる。

- ・ 入力情報の完全性、正確性、正当性等を確保する統制
- ・ 例外処理（エラー）の修正と再処理
- ・ マスタ・データの維持管理
- ・ システムの利用に関する認証、操作範囲の限定などアクセスの管理

これらの業務処理統制は、手作業により実施することも可能であるが、システムに組み込むことにより、より効率的かつ正確な処理が可能となる。

3. 内部統制の限界

内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

- (1) 内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。
- (2) 内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。
- (3) 内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視又は無効ならしめることがある。

内部統制の限界とは、適切に整備され、運用されている内部統制であっても、内部統制が本来有する制約のため有効に機能しなくなることがあり、内部統制の目的を常に完全に達成するものとはならない場合があることをいう。

内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。しかし、内部統制を整備することにより、判断の誤り、不注意によるリスクは相当程度、低減されるとともに、複数の担当者が共謀して不正を行うことは、相当程度困難なものになる。

また、内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。しかし、例えば、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引に対する対応の範囲は相当程度、広げることができる。

内部統制は、組織の経営判断において、費用と便益との比較衡量の下で整備及び運用される。組織は、ある内部統制の手続を導入又は維持することの可否を決定する際に、そのための費用と、その手続によるリスクへの対応を図ることから得られる便益とを比較検討する。

さらに、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ことがある。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。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。

なお、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行うこと、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けた者が経営上の判断により別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しない。

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

(1) 経営者

経営者は、組織の全ての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。

経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。

経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。

(注) 本基準において、経営者とは、代表取締役、代表執行役などの執行機関の代表者を念頭に規定している。

経営者は、組織を代表（会社法第 349 条）し、業務を執行する権限を有するとともに、取締役会による基本方針の決定を受けて、組織の内部統制を整備及び運用する役割と責任を負っている。

経営者は、会社の代表者として有価証券報告書を提出する立場にあり、開示書類の信頼性に係る最終的な責任を有している。

金融商品取引法における内部統制報告制度においても、内部統制報告書に会社の代表者とその役職氏名を記載して提出することになると考えられ、経営者は、財務報告に係る内部統制の整備及び運用について適正に評価・報告することが求められる。

なお、会社が最高財務責任者を置いている場合には、代表者と併せて、最高財務責任者の署名等を求めることが考えられる。

(2) 取締役会

取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。

取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。

取締役会は、「全社的な内部統制」の重要な一部であるとともに、「業務プロセスに係る内部統制」における統制環境の一部である。

取締役会は、組織の業務執行に関する意思決定機関であり、内部統制の基本方針を決定する。また、取締役会は、経営者の職務執行に関する監督機関であり、経営者を選定及び解職する権限を有する（会社法第 362 条、第 399 条の 13、第 416 条、第 420 条）。

したがって、取締役会は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。

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。

(3) 監査役等

監査役等は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。

監査役等は取締役等の職務の執行を監査する（会社法第 381 条第 1 項、第 399 条の 2 第 3 項第 1 号及び第 404 条第 2 項第 1 号）。また、監査役等は、会計監査を含む、業務監査を行う。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、能動的に情報入手することが重要である。

監査役等は、業務監査の一環として、財務報告の信頼性を確保するための体制を含め、内部統制が適切に整備及び運用されているかを監視する。また、会社法上、監査役等は、会計監査人が計算書類について実施した会計監査の方法と結果の相当性を評価することとされている。

一方、本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役等が行った業務監査の中身自体を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。

(4) 内部監査人

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている。

(注) 本基準において、内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいう。

内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。

内部監査人がその業務を遂行するには、内部監査の対象となる組織内の他の部署等からの制約を受けることなく、客観性を維持できる状況になければならない。このため、経営者は、内部監査人の身分等に関して、内部監査の対象となる業務及び部署から独立し、当該業務及び部署に対し直接の権限や責任を負わない状況を確認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。

(5) 組織内のその他の者

内部統制は、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスであることから、上記以外の組織内のその他の者も、自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備及び運用に一定の役割を担っている。
--

内部統制は組織内の全ての者によって遂行されるプロセスである。上記(1)～(4)以外の組織内のその他の者も、日常業務の中で、例えば、統制活動、組織内での情報と伝達及び日常的モニタリングなどに関する活動を遂行しており、自らの権限と責任の範囲で、有効な内部統制の整備及び運用に関して一定の役割と責任を有している。なお、組織内のその他の者には、正規の従業員のほか、組織において一定の役割を担って業務を遂行する短期、臨時雇用の従業員も含まれる。

5. 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・果敢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。

6. 財務報告に係る内部統制の構築

(1) 財務報告に係る内部統制構築の要点

以上に示した内部統制の基本的な枠組みを踏まえ、特に財務報告に係る具体的な内部統制の構築に関して、重要となる点を列挙すれば以下のとおりである。経営者は、以下に挙げるような事項を確認し、何らかの不備があった場合には、必要に応じて改善を図ることが求められる。

- 適正な財務報告を確保するための全社的な方針や手続が示されるとともに、適切に整備及び運用されていること
 - ・ 適正な財務報告についての意向等の表明及びこれを実現していくための方針・原則等の設定
 - ・ 取締役会及び監査役等の機能発揮
 - ・ 適切な組織構造の構築
- 財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクへの適切な評価及び対応がなされること
 - ・ 重要な虚偽記載が発生する可能性のあるリスクの識別、分析
 - ・ リスクを低減する全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の設定
- 財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクを低減するための体制が適切に整備及び運用されていること
 - ・ 権限や職責の分担、職務分掌の明確化
 - ・ 全社的な職務規程等や必要に応じた個々の業務手順等の整備
 - ・ 統制活動の実行状況を踏まえた、統制活動に係る必要な改善
- 真実かつ公正な情報が識別、把握及び処理され、適切な者に適時に伝達される仕組みが整備及び運用されていること
 - ・ 明確な意向、適切な指示の伝達を可能とする体制の整備
 - ・ 内部統制に関する重要な情報が適時・適切に伝達される仕組みの整備
 - ・ 組織の外部から内部統制に関する重要な情報を入手するための仕組みの整備
- 財務報告に関するモニタリングの体制が整備され、適切に運用されていること
 - ・ 財務報告に係る内部統制の有効性を定時又は随時に評価するための体制の整備
 - ・ 内部・外部の通報に適切に対応するための体制の整備
 - ・ モニタリングによって把握された内部統制上の問題（不備）が、適時・適切に

報告されるための体制の整備

- 財務報告に係る内部統制に関するITに対し、適切な対応がなされること
 - ・ IT環境の適切な理解とこれを踏まえたITの有効かつ効率的な利用
 - ・ ITに係る全般統制及び業務処理統制の整備

(2) 財務報告に係る内部統制構築のプロセス

内部統制の構築の手続は各組織において異なるが、内部統制の評価及び報告に先立つ準備作業として求められる一般的な手続を示すことは可能であると考えられたことから、以下に例示することとした。

① 基本的計画及び方針の決定

内部統制の構築は、経営者の一貫した方針の下で実施されることが重要である。会社法の規定によって、内部統制の基本方針は取締役会が決定することとされており、経営者は、取締役会の決定を踏まえて、財務報告に係る内部統制を組織内の全社的なレベル及び業務プロセスのレベルにおいて実施するための基本的計画及び方針を定める必要がある。

経営者が定めるべき基本的計画及び方針としては、例えば、以下のようなものが挙げられる。

- ・ 適正な財務報告を実現するために構築すべき内部統制の方針・原則、範囲及び水準
- ・ 内部統制の構築に当たる経営者以下の責任者及び全社的な管理体制
- ・ 内部統制の構築に必要な手順及び日程
- ・ 内部統制の構築に係る個々の手続に関与する人員及びその編成並びに事前の教育・訓練の方法等

② 内部統制の整備状況の把握

内部統制の基本的計画及び方針が決定された後、組織内では、内部統制の整備状況を把握し、その結果を記録・保存する。こうした作業は、経営者及び内部統制の構築に責任を有する者の指示の下、組織内における全社的なプロジェクトとして実施されることが有効である。

財務報告に係る全社的な内部統制については、既存の内部統制に関する規程、慣行及びその遵守状況等を踏まえ、全社的な内部統制の整備状況を把握し、記録・保

存する。特に、暗黙裡に実施されている社内の決まり事等がある場合には、それを明文化しておくことが重要である。

なお、全社的な内部統制の整備状況の把握に当たっては、例えば、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）に掲げられた項目を適宜参照することが有用と考えられる。

また、財務報告に係る業務プロセスにおける内部統制については、重要な業務プロセスについて、例えば、次のような手順で内部統制の整備状況を把握し、記録・保存する。

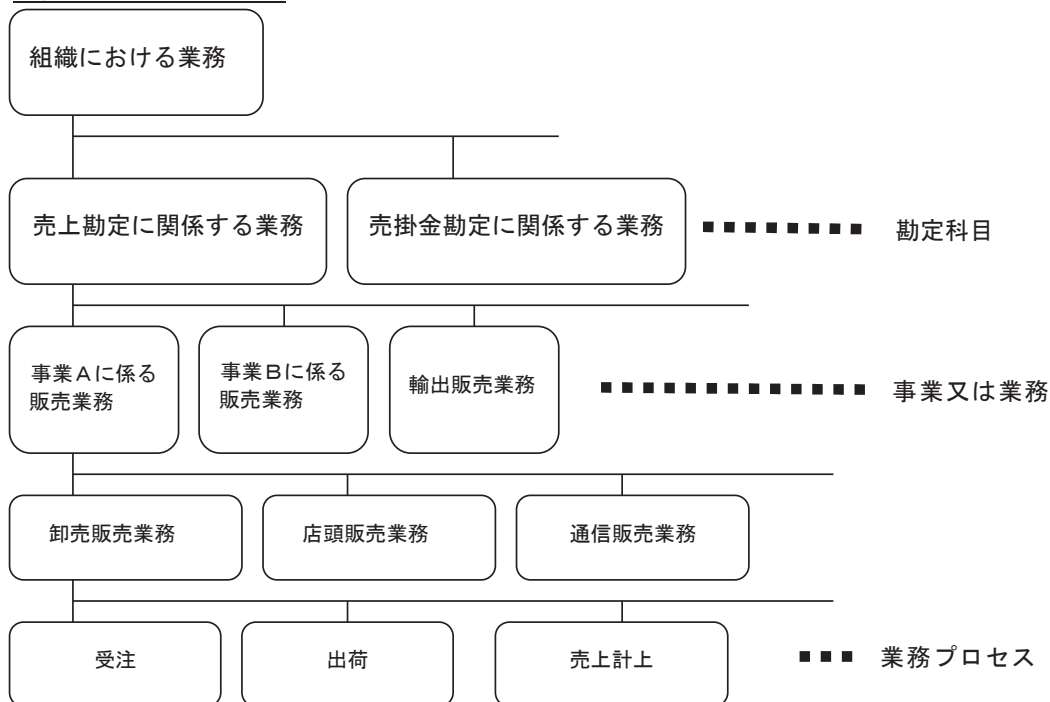
- a. 組織の重要な各業務プロセスについて、取引の流れ、会計処理の過程を、必要に応じ図や表を活用して整理し、理解する。
- b. これらの各業務プロセスについて虚偽記載の発生するリスクを識別し、それらのリスクがいかなる財務報告又は勘定科目等と関連性を有するのか、また、識別されたリスクが業務の中に組み込まれた内部統制によって、十分に低減できるものになっているか、必要に応じ図や表を活用して、検討する。

上記 a. b. における図や表については、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」参考2（業務の流れ図（例）、業務記述書（例））～参考3（リスクと統制の対応（例））が参考となる。

内部統制の整備の状況を記録し、可視化することで、内部統制の有効性に関する評価が実施できる状態となる。

（注）業務プロセスの識別の例としては、以下の図のようなものが考えられるが、組織により業務の態様等が異なるため、どのように業務プロセスを識別・整理するかについては、組織ごとに判断される必要がある。

業務プロセス細分化の例



③ 把握された不備への対応及び是正

内部統制の整備状況の把握の過程で把握された内部統制の不備には適切な対応が図られなければならない。経営者及び内部統制の構築に責任を有する者は、内部統制の基本的計画及び方針に基づいて、不備の是正措置をとる。

全社的な内部統制については、例えば、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）に掲げられた項目を参考に、問題があれば、必要な是正をする。

また、業務プロセスに係る内部統制については、例えば、次のような手順で是正する。

- a. 現状、業務に組み込まれている内部統制が、虚偽記載の発生するリスクを十分に低減できるものとなっていない場合には、当該内部統制を是正するための措置を講じる。
- b. a. によって新たな取引の流れ、会計処理の過程ができた場合には、必要に応じ②a. 及びb. の図や表を更新する。

金融商品取引法で求める内部統制報告制度は、財務報告の信頼性を確保することが目的であって、財務報告に係る内部統制の不備は、内部統制報告に先立って、適

切に対応及び是正されていることが期待される。経営者は、内部統制報告の実施までに、自社内の内部統制が有効なものとなるよう改善していくことが求められる。

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義

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。

なお、本基準において、次の用語は以下の意味で使われる。

- (1) 「財務報告」とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう。
- (2) 「財務報告に係る内部統制」とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。
- (3) 「財務報告に係る内部統制が有効である」とは、当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に開示すべき重要な不備がないことをいう。
- (4) 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備をいう。

① 財務報告の範囲

イ. 「財務諸表」とは、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号）第1条に規定する連結財務諸表及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号）第1条に規定する財務諸表をいう。

ロ. 「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」とは、有価証券報告書等における財務諸表以外の開示事項等で次に掲げるものをいう。

- a. 財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用して記載すべき開示事項（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」という。）。

例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の項目、「事業の状況」の「事業等のリスク」、「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」及び「研究開発活動」の項目、「設備の状況」の項目、「提出会社の状況」の「株式等の状況」、「自己株式の取得等の状況」、「配当政策」及び「コーポレート・ガバナンスの状況等」の項目、「経理の

状況」の「主な資産及び負債の内容」及び「その他」の項目、「保証会社情報」の「保証の対象となっている社債」の項目並びに「指数等の情報」の項目のうち、財務諸表の表示等を用いた記載が挙げられる。

なお、この点に係る経営者の評価は、財務諸表に記載された内容が適切に要約、抜粋、分解又は利用される体制が整備及び運用されているかについてのものであることに留意する。

- b. 関係会社の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定
その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項

例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「事業の内容」及び「関係会社の状況」の項目、「提出会社の状況」の「大株主の状況」の項目における関係会社、関連当事者、大株主等の記載事項が挙げられる。

なお、この点に係る経営者の評価は、これらの事項が財務諸表作成における重要な判断に及ぼす影響の大きさを勘案して行われるものであり、必ずしも上記開示項目における記載内容の全てを対象とするものではないことに留意する。

② 開示すべき重要な不備の判断指針

本基準においては、財務報告の信頼性に与える影響の程度の観点から、開示すべき重要な不備の判断指針を示している。開示すべき重要な不備の判断指針は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、基本的には、財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性と影響の大きさのそれぞれから判断される。

したがって、以下に述べる開示すべき重要な不備の判断指針は、不備が開示すべき重要な不備に該当するか判断する際に用いられるものであり、Ⅱ. 2. (2) ②「評価対象とする業務プロセスの識別」において個別に評価対象に追加する業務プロセスを決定する際に用いる指針として示したものではないことに留意する必要がある。

イ. 内部統制の不備

内部統制の不備は、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者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、結果として開示すべき重要な不備となる可能性がある。

ロ. 開示すべき重要な不備

内部統制の開示すべき重要な不備とは、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。

経営者は、内部統制の不備が開示すべき重要な不備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。

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。

a. 金額的な重要性の判断

金額的重要性は、連結総資産、連結売上高、連結税引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、会社の業種、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。

(注1) 連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などは、評価対象年度の実績値のみならず、それぞれの過去の一定期間における実績値の平均を含むことに留意する。

(注2) 例えば、連結税引前利益については、おおむねその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。

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場合や負になった場合には、必要に応じて監査人との協議の上、(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や指標の変更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がありうることに留意する。

b. 質的な重要性の判断

質的な重要性は、例えば、上場廃止基準や財務制限条項に関わる記載事項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。

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲について、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行わなければならない。

また、経営者は、評価に先立って、予め財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存しておかなければならない。

なお、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ものとする（企業集団全体に関わり連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制を以下「全社的な内部統制」という。）。

(注) 外部に委託した業務の内部統制については評価範囲に含める。

① 連結ベースの評価範囲

「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ものとする」とは、連結財務諸表を構成する有価証券報告書提出会社及び当該会社の子会社並びに関連会社を、財務報告に係る内部統制の評価範囲の決定手続を行う際の対象とすることをいい、次の点に留意するものとする。

イ. 連結対象となる子会社等（組合等を含む。）は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。なお、子会社が上場しており、当該子会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、親会社は、当該子会社の財務報告に係る内部統制の有効性の評価に当たって、当該子会社の財務報告に係る内部統制報告書（内部統制報告書が作成途上である場合における当該子会社からの報告等を含む。）を利用することができる。

ロ. 持分法適用となる関連会社は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。ただし、当該関連会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、又は当該関連会社が他の会社の子会社であって当該関連会社の親会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合には、イ. のなお書きに準じて取り扱う。なお、当該関連会社における他の支配株主の存在の有無、当該関連会社への投資持分及び持分法損益の状況、役員（取締役、監査役等）の派遣や兼任の状況などによって、子会社と同様の評価が行えないことが考えられるが、そうした場合には、全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への質問書の送付、聞き取りあるいは当該関連会社で作成している報告等の閲覧、当該関連会社に係る管理プロセスの確認等適切な方法により評価を行う必要がある。

(注1) 持分法適用となる関連会社が他の会社の子会社であって当該関連会社の親会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、①当該親会社の内部統制報告書又は②当該親会社が当該関連会社の財務報告に係る内部統制の有効性に関して確認を行っている旨の書面を利用することができる。

(注2) 持分法適用となる関連会社への役員の派遣や兼任の状況などにより、子会社と同様の評価が行えないことが考えられる。そうした場合には、当該関連会社の全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への質問書の送付、聞き取りあるいは当該関連会社で作成している報告等の閲覧等適切な方法により評価を行うことを基本とするが、当該評価が行えないなど、特段の事情がある場合には、当該関連会社に対する投資損益の把握などの管理プロセスの確認等の適切な方法により評価を行うことができることに留意する。

ハ. 在外子会社等についても、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。ただし、当該在外子会社等について、所在地国に適切な内部統制報告制度がある場合には、当該制度を適宜活用することが可能である。また、所在地国に内部統制報告制度がない場合であっても、歴史的、地理的な沿革等から我が国以外の第三国の適切な内部統制報告制度が利用できることが考えられ、そのような場合には、これを適宜活用することが可能である。

② 委託業務の評価

イ. 委託業務の評価の範囲

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が挙げられる。

委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。

ロ. 委託業務に係る内部統制の評価

経営者は、委託業務に係る内部統制について、当該受託会社が実施している内部統制の整備及び運用状況を把握し、適切に評価しなければならない。その際には、

以下の手順のいずれかにより内部統制の有効性を評価することも考えられる。

a. サンプルングによる検証

委託業務結果の報告書と基礎資料との整合性を検証するとともに、委託業務の結果について、一部の項目を企業内で実施して検証する。

例えば、給与計算業務について、受託会社に委託した給与データの対象人数を受託会社から受領した計算データの件数と、企業において比較するとともに、無作為に抽出したその一部について、企業において検算を実施する。

b. 受託会社の評価結果の利用

委託業務に係る内部統制の整備及び運用状況に関しては、経営者は、委託業務に関連する内部統制の評価結果を記載した報告書等を受託会社から入手して、自らの判断により委託業務の評価の代替手段とすることが考えられる。

その際、経営者は、当該報告書等が十分な証拠を提供しているかどうかを検討しなければならない。

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 企業活動を構成する事業又は業務
- 財務報告の基礎となる取引又は事象
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、財務諸表の表示及び開示について、金額的及び質的影響の重要性の観点から、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、企業活動を構成する事業又は業務、財務報告の基礎となる取引又は事象、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を検討し、合理的な評価の範囲を決定する。

経営者は、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の範囲を決定する。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。

なお、全社的な内部統制については、以下の「業務プロセスに係る評価の範囲の決定」

において記述する手順により評価の範囲を決定する対象には含まれず、原則として、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。

ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。

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。

(注1)「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点」の判断については、例えば、売上高で全体の95%に入らないような連結子会社は僅少ななものとして、評価の対象からはずすといった取扱いが考えられるが、その判断は、経営者において、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、特定の比率を機械的に適用すべきものではないことに留意する。

(注2)「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点」の判断については、例えば、売上高の一定比率といった基準を全ての連結子会社に適用するのではなく、各連結子会社の事業の内容等に応じ、異なる基準を適用する方法も考えられる。

【業務プロセスに係る評価の範囲の決定】

主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。

(注) 全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が含まれる。

- ・ 総勘定元帳から財務諸表を作成する手続
- ・ 連結修正、報告書の結合及び組替など連結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続
- ・ 財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続

ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。

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。

上記以外の業務プロセスについては、以下の手順で評価範囲を決定する。

① 重要な事業拠点の選定

企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。

(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。

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。事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、総資産、税引前利益等の異なる指標や追加的な指標を用いることがある。銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。

この場合、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。

(注2) 一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は業務の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられる。全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とする考え方もある。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。また、これに以下②で記述する、重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことが考えられる。なお、連結ベースの売上高に対する一定割合ではなく、内部取引の連結消去前の売上高等に対する一定割合とする方法も考えられる。

この一定割合については、当該事業拠点が前年度に重要な事業拠点として評価範囲に入っており、イ) 前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が有効であること、ロ) 当該拠点の内部統制の整備状況に重要な変更がないこと、ハ) 重要な事業拠点の中でも、グループ内での中核会社でないなど特に重要な事業拠点でないことを確認できた場合には、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と考えられる。その場合、結果として、売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）を相当程度下回ることがあり得る。

(注3) 関連会社については、連結ベースの売上高に関連会社の売上高が含まれておらず、当該関連会社の売上高等をそのまま一定割合の算出に当てはめることはできないことから、別途、各関連会社が有する財務諸表に対する影響の重要性を勘案して評価対象を決定する。

なお、下期の買収・合併、災害等、評価作業を実施することが困難な事情がある重要な事業拠点については、評価対象から除外することができるが、この場合には、内部統制報告書において評価範囲の限定の記載を行う必要があることに留意する。

② 評価対象とする業務プロセスの識別

イ. ①で選定した重要な事業拠点（持分法適用となる関連会社を除く。）における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは、財務報告に及ぼす影響を勘案し、原則として、全てを評価の対象とする。

ただし、例えば、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、それらを経営評価対象としないことができる。その場合には、評価対象としなかった業務プロセス、評価対象としなかった理由について記録しておく必要があることに留意する。

（注1）「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、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し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる。これはあくまで例示であり、個別の業種、企業の置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。

銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。

棚卸資産に至る業務プロセスには、販売プロセスの他、在庫管理プロセス、期末の棚卸プロセス、購入プロセス、原価計算プロセス等が関連してくると考えられるが、これらのうち、どこまでを経営評価対象とするかについては、企業の実態等を踏まえて、虚偽記載の発生するリスクが的確に捉えられるよう、適切に判断される必要がある。

一般に、原価計算プロセスについては、期末の在庫評価に必要な範囲を経営評価対象とすれば足りると考えられるので、必ずしも原価計算プロセスの全工程にわたる評価を実施する必要はないことに留意する。

（注2）重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスの経営評価範囲については、経営者が重要な虚偽記載の発生するリスクを勘案して、企業ごとに適切に判断すべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切ではないと考えられるが、例えば、売上に「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」としている場合において、売上に至る業務プロ

セスの金額を合算しても連結売上高のおおむね5%程度以下となる業務プロセスを、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少なものとして評価の対象からはずすといった取扱いはありうるものと考えられる。なお、この「おおむね5%程度」については機械的に適用すべきでないことに留意する。

ロ. ①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、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は以下のとおりである。

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

例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務(例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など)や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務、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を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。

b. 見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス

例えば、引当金や固定資産の減損損失、繰延税金資産(負債)など見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスで、財務報告に及ぼす影響が最終的に大きくなる可能性があるものは、追加的に評価対象に含めることを検討する。

c. 非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

例えば、通常の契約条件や決済方法と異なる取引、期末に集中しての取引や過年度の趨勢から見て突出した取引等非定型・不規則な取引を行っていることなどから虚偽記載の発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセスについては、追加的に評価対象に含めることを検討する。

d. 上記その他の理由により追加的に評価対象に含める場合において、財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象(あるいは、その中の特定の主要な業務プロセス)のみを評価対象に含めれば足

りる場合には、その部分だけを評価対象に含めることで足りる。

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

(3) 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。

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないと判断されることが考えられ、この場合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には、時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。したがって、必要に応じて、以下の監査人との協議を行うことが適切である。

① 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。監査人との協議は、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。

② 状況の変化等があった場合の協議

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

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(1) 経営者による内部統制評価

経営者は、有効な内部統制の整備及び運用の責任を負う者として、財務報告に係る内部統制を評価する。経営者は、内部統制の評価に当たって、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制の評価を行った上で、その結果を踏まえて、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制（以下「業務プロセスに係る内部統制」という。）を評価しなければならない。

なお、経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行うものとする。

① 内部統制の評価体制

経営者による評価とは、一義的には、経営者自らが企業の内部統制の評価を行い、評価の結果を表明することを意味する。内部統制の評価の最終的な責任は経営者であり、評価の計画、実施、評価結果の責任は経営者が負うことになる。

ただし、経営者が全ての評価作業を全て実施することは困難であり、経営者の指揮下で経営者を補助して評価を行う責任者を指定するほか、通常、経営者の指揮下で評価を行う部署や機関を設置することが考えられるが、例えば、自らの業務を評価することとならない範囲において、経理部、内部監査部など既設の部署を活用することも考えられる。

経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に理解し適切な判断力を有することが必要である。

日常の業務を遂行する者又は業務を執行する部署自身による内部統制の自己点検は、そのみでは独立的評価とは認められないが、内部統制の整備及び運用状況の改善には有効であり、独立的評価を有効に機能させることにもつながるものである。自己点検による実施結果に対して独立したモニタリングを適切に実施することにより、内部統制の評価における判断の基礎として自己点検を利用することが考えられる。

② 専門家の業務の利用

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。

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るが、評価結果の最終的な責任は経営者

が負う。そのためには、例えば、以下の事項に留意する。

- イ. 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
- ロ. 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
- ハ. 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
- ニ. 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
- ホ. 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

(2) 全社的な内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の整備及び運用状況、並びに、その状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討する。例えば、全社的な会計方針及び財務方針、組織の構築及び運用等に関する経営判断、経営レベルにおける意思決定のプロセス等がこれに該当する。

① 全社的な内部統制

全社的な内部統制は企業全体に広く影響を及ぼし、企業全体を対象とする内部統制であり、基本的には企業集団全体を対象とする内部統制を意味する。ただし、企業集団内の子会社や事業部等に独特の歴史、慣習、組織構造等が認められ、当該子会社や事業部等を対象とする内部統制を別途評価対象とすることが適切と判断される場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制を評価することもある。その場合、どの子会社や事業部等の単位で内部統制を識別し、評価を実施するかは経営者が財務報告への影響の重要性を勘案して適切に判断する。

【全社的な内部統制の評価項目】

全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々であり、企業ごとに適した内部統制を整備及び運用することが求められるが、各基本的要素ごとに、例えば、参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）のような評価項目が考えられる。ただし、必ずしも参考1の例によらない場合があること及び参考1の例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意する。

（注）全社的な内部統制の評価項目（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状

況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。これにより、全社的な内部統制の評価項目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とに留意する。なお、全社的な内部統制の評価を個々の子会社や事業部等の単位で実施している場合には、財務報告の信頼性に与える影響の重要性を勘案し、当該評価単位ごとに前年度の運用状況の評価結果を継続して利用するか否かを判断することができることに留意する。

② 全社的な内部統制の評価方法

全社的な内部統制を評価するときは、評価対象となる内部統制全体を適切に理解及び分析した上で、必要に応じて関係者への質問や記録の検証などの手続を実施する。

③ 全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制を評価するが、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制は相互に影響し合い、補完する関係にある。経営者は両者のバランスを適切に考慮した上で内部統制の評価を行うことが求められる。

〔企業の業務の性質等によるバランスの相違〕

企業の行う業務の性質等により、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制のどちらに重点を置かが異なることもある。例えば、組織構造が相対的に簡易な場合には、全社的な内部統制の重要性が高くなることがある。

一方、社内の規程や方針、手続に準拠して行う業務の割合が高い企業においては、業務プロセスに係る内部統制が相対的に重要となることが考えられる。例えば、多店舗に展開する小売販売業務においては、業務の手続を定型化する必要があり、販売規程、現金取扱規程、従業員教育規程、例外事項対応規程などの多くの業務プロセスに係る内部統制の手引きが作成されることになる。

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制の評価の範囲、方法等を決定する。例えば、全社的な内部統制の評価結果が有効でない場合には、当該内部統制の影響を受ける業務プロセスに係る内部統制の評価について、評価範囲の拡大や評価手続を追加するなどの措置が必要となる。一方、全社的な内部統制の評価結果が有効である場合については、業務プロセスに係る内部統制の評価に際して、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続を取り、又は重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、一定の複数会計期間ごとに評価の対象とすることが考えられる。

(注) 一定の複数会計期間については、当該業務プロセスの重要性等を勘案し、適切に判断することが必要である。

なお、例えば、上記①に記載のとおり、企業集団内の子会社や事業部等の特性等にかんがみ、その重要性を勘案して、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制の評価が行われた場合には、その評価結果を踏まえて、当該子会社や事業部等に係る業務プロセスにつき、評価の範囲、方法等を調整することがありうることに留意する。

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす内部統制を統制上の要点として識別する。次に、統制上の要点となる内部統制が虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価する。経営者は、各々の統制上の要点の整備及び運用の状況进行评估することによって、当該業務プロセスに係る内部統制の有効性に関する評価の基礎とする。

① 評価対象となる業務プロセスの把握・整理

経営者は、評価対象となる業務プロセスにおける取引の開始、承認、記録、処理、報告を含め、取引の流れを把握し、取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を理解する。把握された業務プロセスの概要については、必要に応じ図や表を活用して整理・記録することが有用である。

(注) 図や表の例としては、参考2（業務の流れ図（例）、業務記述書（例））が挙げられる。ただし、これは、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ことに留意する。

② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制の識別

イ. 経営者は、評価対象となる業務プロセスにおいて、不正又は誤謬により、虚偽記

載が発生するリスクを識別する。

このリスクを識別するに当たっては、当該不正又は誤謬が発生した場合に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件のうち、どの要件に影響を及ぼすかについて理解しておくことが重要となる。

- a. 実在性－資産及び負債が実際に存在し、取引や会計事象が実際に発生していること
- b. 網羅性－計上すべき資産、負債、取引や会計事象を全て記録していること
- c. 権利と義務の帰属－計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が企業に帰属していること
- d. 評価の妥当性－資産及び負債を適切な価額で計上していること
- e. 期間配分の適切性－取引や会計事象を適切な金額で記録し、収益及び費用を適切な期間に配分していること
- f. 表示の妥当性－取引や会計事象を適切に表示していること

ロ. 虚偽記載が発生するリスクを低減するための統制上の要点を識別する。

経営者は、虚偽記載が発生するリスクを低減するための内部統制を識別する。その際、特に取引の開始、承認、記録、処理、報告に関する内部統制を対象に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保するために、どのような内部統制が必要かという観点から識別する。

経営者は、個々の重要な勘定科目に関係する個々の統制上の要点について、内部統制が適切に機能し、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった要件を確保する合理的な保証を提供しているかを判断することを通じて、財務報告に係る内部統制についての基本的要素が有効に機能しているかを判断する。

なお、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については、必要に応じ、図や表を活用して整理・記録することが有用である。

(注) 図や表の例としては、参考3（リスクと統制の対応（例））が挙げられる。ただし、これは、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ことに留意する。

③ 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価

経営者は、上記②によって識別した個々の重要な勘定科目に関係する個々の統制上の要点が適切に整備され、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保する合理的な保証を提供できているかについて、関連文書の閲覧、従業員等への質問、観察等を通じて判断する。この際、内部統制が規程や方針に従って運用された場合に、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクを十分に低減できるものとなっているかにより、当該内部統制の整備状況の有効性を評価する。

その際には、例えば、以下のような事項に留意する。

- 内部統制は、不正又は誤謬を防止又は適時に発見できるよう適切に実施されているか。
- 適切な職務の分掌が導入されているか。
- 担当者は、内部統制の実施に必要な知識及び経験を有しているか。
- 内部統制に関する情報が、適切に伝達され、分析・利用されているか。
- 内部統制によって発見された不正又は誤謬に適時に対処する手続が設定されているか。

(注) 統制上の要点として識別された内部統制の整備状況の評価は、原則として、毎期実施する必要がある。ただし、全社的な内部統制の評価結果が有効である場合には、統制上の要点として識別された内部統制（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものを除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がないものについては、その旨を記録することで、前年度の整備状況の評価結果を継続して利用することができる。これにより、業務プロセスに係る内部統制の整備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とに留意する。

④ 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性の評価

イ. 運用状況の評価の内容

経営者は、業務プロセスに係る内部統制が適切に運用されているかを判断するため、業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価を実施する。

経営者は、関連文書の閲覧、当該内部統制に関係する適切な担当者への質問、業務の観察、内部統制の実施記録の検証、各現場における内部統制の運用状況に関する自己点検の状況の検討等により、業務プロセスに係る内部統制の運用状況を確認する。

ロ. 運用状況の評価の実施方法

運用状況の評価の実施に際して、経営者は、原則としてサンプリングにより十分かつ適切な証拠を入手する。全社的な内部統制の評価結果が良好である場合や、業務プロセスに係る内部統制に関して、同一の方針に基づく標準的な手続が企業内部の複数の事業拠点で広範に導入されていると判断される場合には、サンプリングの範囲を縮小することができる。

例えば、複数の営業拠点や店舗を展開している場合において、統一的な規程により業務が実施されている、業務の意思決定に必要な情報と伝達が良好である、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が実施されている等、全社的な内部統制が良好に運用されていると評価される場合には、全ての営業拠点について運用状況の評価を実施するのではなく、個々の事業拠点の特性に応じていくつかのグループに分け、各グループの一部の営業拠点に運用状況の評価を実施して、その結果により全体の内部統制の運用状況を推定し、評価することができる。

評価対象とする営業拠点等については、計画策定の際に、一定期間で全ての営業拠点を一巡する点に留意しつつ、無作為抽出の方法を導入するなどその効果的な選定方法について検討する。

(注1) 統制上の要点として識別された内部統制の運用状況の評価は、原則として、毎期実施する必要がある。ただし、全社的な内部統制の評価結果が有効である場合には、統制上の要点として識別された内部統制（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものを除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がないものについては、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。これにより、業務プロセスに係る内部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とに留意する。

(注2) 事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等の運用状況の評価においては、特に、それぞれの組織の状況等に応じ、評価方法を工夫して効率的に実施することができる。例えば、適切な全社的な内部統制が整備及び運用されていることを前提に、一律に、通期において業務プロセスに係る内部統制については運用状況の評価が求められるものではないこと、また、組織内における各階層（例えば、部長レベル、担当者レベル等）において必ず評価が求められるものではないことに留意する。

ハ. 運用状況の評価の実施時期

評価時点（期末日）における内部統制の有効性を判断するには、適切な時期に運用状況の評価を実施することが必要となる。

運用状況の評価を期中に実施した場合、期末日までに内部統制に関する重要な変更があったときには、例えば、以下の追加手続の実施を検討する。なお、変更されて期末日に存在しない内部統制については、評価する必要はないことに留意する。

- a. 重要な変更の内容の把握・整理
- b. 変更に伴う業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制の識別を含む変更後の内部統制の整備状況の有効性の評価
- c. 変更後の内部統制の運用状況の有効性の評価

なお、決算・財務報告プロセスに係る内部統制の運用状況の評価については、当該期において適切な決算・財務報告プロセスが確保されるよう、仮に不備があるとすれば早期に是正が図られるべきであり、また、財務諸表監査における内部統制の評価プロセスとも重なりあう部分が多いと考えられることから、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、前年度の運用状況をベースに、早期に実施されることが効率的・効果的である。

二. 評価の実施方法の決定に関する留意事項

運用状況の評価の実施方法（サンプル件数、サンプルの対象期間等）を決定する際に考慮すべき事項は、以下のとおりである。

a. 内部統制の形態・特徴等

経営者は、内部統制の重要性、複雑さ、担当者が行う判断の性質、内部統制の実施者の能力、前年度の評価結果やその後の変更の状況等を考慮して運用状況の評価の実施方法（サンプル件数、サンプルの対象期間等）を決定する必要がある。

また、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。

b. 決算・財務報告プロセス

上記2.（2）で記載したとおり、決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、全社的な観点で評価が行われることとなるが、それ以外の決算・財務報告プロセスについては、それ自体を固有の業務プロセスとして評価することとなる。

その際には、決算・財務報告プロセスに係る内部統制は、財務報告の信頼性に関して非常に重要な業務プロセスであることに加え、その実施頻度が日常的な取引に関連する業務プロセスなどに比して低いことから評価できる実例の数は少ないものとなる。したがって、決算・財務報告プロセスに係る内部統制に対しては、一般に、他の内部統制よりも慎重に運用状況の評価を行う必要がある。

⑤ ITを利用した内部統制の評価

イ. ITを利用した内部統制の評価

情報システムにITが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。

また、ITの統制は、全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。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。

ロ. 評価範囲の決定

a. 業務プロセスとシステムの範囲

財務報告に係るITの評価では、まず、財務報告に係る内部統制に関連するシステムの対象範囲を明確にする必要がある。業務プロセスにおける取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を確認する際に、財務諸表の重要な勘定科目がどのような業務プロセス及びシステムと関連しているか、システムの機能の概要、どの部署で利用されているか等について整理する。

その際には、各業務プロセスにおいて用いる業務プロセスにおける取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程の整理に加えて、システム間のデータの流れ等を、必要に応じ図や表を活用して把握・整理し、また各業務プロセスで使用されているシステムの一覧を作成することが有用である。

(注) 前述の参考2(業務の流れ図(例))においては、右列にシステムに関する

流れの欄を設け、この点につき記載できるようになっている。

b. IT基盤の把握

各業務プロセスにおけるシステムの把握に加えて、それを支援するIT基盤の概要を把握する。例えば、以下のような項目について把握する。

- ・ ITに關与する組織の構成
- ・ ITに關する規程、手順書等
- ・ ハードウェアの構成
- ・ 基本ソフトウェアの構成
- ・ ネットワークの構成
- ・ 外部委託の状況

ハ. 評価単位の識別

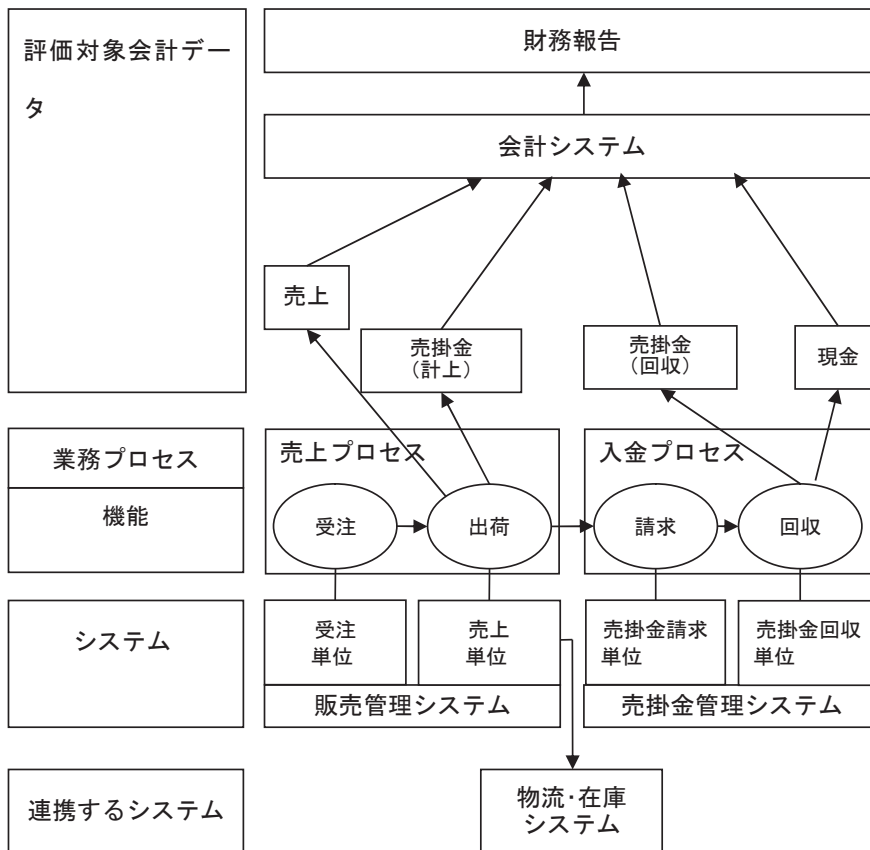
ITに係る全般統制は、IT基盤の概要をもとに評価単位を識別し、評価を行う。例えば、自社開発の販売、購買、物流のシステムについては、システム部が管理し、会計システムについては、経理部が市販のパッケージ・ソフトウェアを導入・管理している場合、評価単位を「システム部」と「経理部」の2つとして識別する。

一方、ITに係る業務処理統制の評価は、基本的には個々のシステム毎に行う必要があり、経営者は、必要に応じ流れ図等を利用して、各システムにおける業務処理統制を識別する。

(注) 前述の参考2(業務の流れ図(例))においては、右列にシステムに關する流れの欄を設けており、例えば、これに対する注記の中で、あるいは業務記述書(例)を別途、作成する場合にはその中で、業務処理統制の内容について記述することが考えられる。

下図は、販売取引における売上と入金業務プロセス及び会計データとの關連を、一つの例として図式化したものである。企業の各業務プロセスは機能ごとに細分化され、その機能に基づいてシステム化される場合が多い。例えば、売上プロセスは、受注や出荷等の機能に分類され、必要に応じてシステム化される。

経営者は、財務諸表の勘定科目と取引、業務プロセス及びシステムとの關係を理解し、主要な取引等について、どの会計データがどのシステムに依存しているのかを把握する必要がある。



二. ITを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価

a. ITに係る全般統制の評価

経営者は、ITに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているか評価する。

- ・ システムの開発、保守
- ・ システムの運用・管理
- ・ 内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保
- ・ 外部委託に関する契約の管理

内部統制の有効性の評価のうち、内部統制の運用状況の有効性の評価に当たっては、経営者は、業務処理統制の運用状況の評価とあわせて、関連する全般統制の運用状況の評価を実施するが、業務処理統制の運用状況の評価の実施範囲を拡

大することにより、全般統制の運用状況の評価を実施せずに、内部統制の運用状況の有効性に関して十分な心証が得られる場合もある。

(注) IT全般統制の項目(財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。)のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。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。

b. ITに係る業務処理統制の評価

経営者は、識別したITに係る業務処理統制が、適切に業務プロセスに組み込まれ、運用されているかを評価する。具体的には、例えば、次のような点について、業務処理統制が有効に整備及び運用されているかを評価する。

- ・入力情報の完全性、正確性、正当性等が確保されているか。
- ・エラーデータの修正と再処理の機能が確保されているか。
- ・マスタ・データの正確性が確保されているか。
- ・システムの利用に関する認証・操作範囲の限定など適切なアクセス管理がなされているか。

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。

c. 過年度の評価結果を利用できる場合

ITを利用した内部統制の評価は、ITを利用していない内部統制と同様に原則として毎期実施する必要がある。しかし、ITを利用して自動化された内部統制に関しては、一度内部統制が設定されると、変更やエラーが発生しない限り一貫して機能するという性質がある。したがって、経営者は、自動化された内部統

制が過年度に内部統制の不備が発見されずに有効に運用されていると評価された場合、評価された時点から内部統制が変更されていないこと、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連する全般統制の整備及び運用の状況を確認及び評価した結果、全般統制が有効に機能していると判断できる場合には、その結果を記録することで、当該評価結果を継続して利用することができる。

(注) ITに係る業務処理統制の評価のうち、ITを利用して自動化された内部統制については、上記に従い、過年度の評価結果を継続して利用できる場合、一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法も含まれる。この方法は、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。

(4) 内部統制の有効性の判断

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、統制上の要点等に係る不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該内部統制に開示すべき重要な不備があると判断しなければならない。

① 全社的な内部統制の有効性の判断

イ. 不備の評価

全社的な内部統制の不備は、業務プロセスに係る内部統制にも直接又は間接に広範な影響を及ぼし、最終的な財務報告の内容に広範な影響を及ぼすことになる。

したがって、全社的な内部統制に不備がある場合には、業務プロセスに係る内部統制にどのような影響を及ぼすかも含め、財務報告に重要な虚偽記載をもたらす可能性について慎重に検討する必要がある。

ロ. 有効性の判断

全社的な内部統制が有効であると判断するには、全社的な内部統制が財務報告に係る虚偽の記載及び開示が発生するリスクを低減するため、以下の条件を満たしていることが重要となる。

- ・ 全社的な内部統制が、一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること。
- ・ 全社的な内部統制が、業務プロセスに係る内部統制の有効な整備及び運用を支援し、企業における内部統制全般を適切に構成している状態にあること。

ハ. 全社的な内部統制に不備がある場合

全社的な内部統制に不備がある場合、内部統制の有効性に重要な影響を及ぼす可能性が高い。内部統制の開示すべき重要な不備となる全社的な内部統制の不備として、例えば、以下のものが挙げられる。

- a. 経営者が財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施していない。
- b. 取締役会又は監査役等が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備及び運用を監督、監視、検証していない。
- c. 財務報告に係る内部統制の有効性を評価する責任部署が明確でない。
- d. 財務報告に係るITに関する内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている。
- e. 業務プロセスに関する記述、虚偽記載のリスクの識別、リスクに対する内部統制に関する記録など、内部統制の整備状況に関する記録を欠いており、取締役会又は監査役等が、財務報告に係る内部統制の有効性を監督、監視、検証することができない。
- f. 経営者や取締役会、監査役等に報告された全社的な内部統制の不備が合理的な期間内に改善されない。

全社的な内部統制に不備がある場合でも、業務プロセスに係る内部統制が単独で有効に機能することもあり得る。ただし、全社的な内部統制に不備があるという状況は、基本的な内部統制の整備に不備があることを意味しており、全体としての内部統制が有効に機能する可能性は限定されると考えられる。

② 業務プロセスに係る内部統制の有効性の判断

イ. 内部統制の整備状況の有効性の評価

内部統制が有効に整備されているか評価する場合には、内部統制が財務諸表の勘定科目、注記及び開示項目に虚偽記載が発生するリスクを合理的なレベルまで低減するものとなっているか確認する。

ロ. 内部統制の運用状況の有効性の評価

経営者は、内部統制が所期の通り実際に有効に運用されているかを評価する。その場合、それぞれの虚偽記載のリスクに対して内部統制が意図した通りに運用されていることを確認しなければならない。

ハ. 虚偽記載が発生する場合の影響度と発生可能性の評価

内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当するか否かを評価するために、内部統制の不備により勘定科目等に虚偽記載が発生する場合、その影響が及ぶ範囲を

推定する。さらに、内部統制の不備による影響額を推定するときには、虚偽記載の発生可能性も併せて検討する必要がある。

内部統制の不備が複数存在する場合には、それらの内部統制の不備が単独で、又は複数合わさって、開示すべき重要な不備に該当していないかを評価する。すなわち、開示すべき重要な不備に該当するか否かは、同じ勘定科目に関係する不備を全て合わせて、当該不備のもたらす影響が財務報告の重要な事項の虚偽記載に該当する可能性があるか否かによって判断する。例えば、売掛金勘定の残高は、販売業務プロセスでの信用販売と入金業務プロセスの代金回収の影響を受けるが、この両方の業務プロセスに係る内部統制に不備がある場合は、それぞれの不備がもたらす影響を合わせて、売掛金勘定の残高に及ぼす影響を評価しなければならない。

また、集計した不備の影響が勘定科目ごとに見れば財務諸表レベルの重要な虚偽記載に該当しない場合でも、複数の勘定科目に係る影響を合わせると重要な虚偽記載に該当する場合がある。この場合にも開示すべき重要な不備となる。

さらに、勘定科目等に虚偽記載が発生する可能性と影響度を検討するときには、個々の内部統制を切り離して検討するのではなく、個々の内部統制が互いに連係して虚偽記載が発生するリスクを低減しているかを検討する必要がある。そのために、ある内部統制の不備を補う内部統制（補完統制）の有無と、仮に補完統制がある場合には、それが勘定科目等に虚偽記載が発生する可能性と金額的影響をどの程度低減しているかを検討する。

内部統制の不備による影響金額の算定方法については、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4.（2）④ 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討に詳細を記載しており、これは評価に当たっても参考になると考えられる。

③ ITに係る内部統制の有効性の判断

イ. ITに係る全般統制に不備がある場合

ITに係る全般統制に不備がある場合には、代替的又は補完的な他の内部統制により、財務報告の信頼性という目的が達成されているかを検討する。

ITに係る全般統制の不備は、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクに直接に繋がるものではないため、直ちに開示すべき重要な不備と評価されるものではない。しかし、ITに係る全般統制に不備があった場合には、たとえITに係る業務処理統制が有効に機能するように整備されていたとしても、その有効な運用を継続的に維持することができない可能性があり、虚偽記載が発生するリスクが高まることとなる。

ロ. ITに係る業務処理統制に不備がある場合

ITに係る業務処理統制に不備がある場合には、業務プロセスに係る内部統制に不備がある場合と同様に、その影響度と発生可能性の評価を行う。

ITに係る業務処理統制のうち、人とITが一体となって機能する統制活動に不備がある場合に、経営者は、その不備の内容が、人に関する部分から生じているものなのか、それともITに関する部分から生じているものなのかを識別する必要がある。ITに関する部分から生じている場合には、同じ種類の誤りが繰り返されている可能性があることに留意する。

④ 不備等の報告

財務報告に係る内部統制の評価の過程で識別した内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）は、その内容及び財務報告全体に及ぼす影響金額、その対応策、その他有用と思われる情報とともに、識別した者の上位の管理者等適切な者にすみやかに報告し是正を求めるとともに、開示すべき重要な不備（及び、必要に応じて内部統制の不備）は、経営者、取締役会、監査役等及び会計監査人に報告する必要がある。なお、開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には、内部統制報告書に、開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由を記載しなければならない。

(5) 内部統制の開示すべき重要な不備の是正

経営者による評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。

開示すべき重要な不備が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。

（注）期末日後に実施した是正措置については、報告書に付記事項として記載できる。

① 開示すべき重要な不備等の是正手続

内部統制の評価及び報告の計画を作成するときには、内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合に、これを是正することを想定して、最終的な評価の時点（期末日）まで一定の期間を確保しておくことが適切である。

② 期末日後に実施した是正措置に関する評価手続

内部統制の評価時点は期末日であり、期末日後に実施した是正措置は、期末日にお

ける財務報告に係る内部統制の評価には影響しない。

ただし、経営者は、内部統制報告書の提出日までに実施した是正措置がある場合は、その内容を内部統制報告書に付記事項として記載できる。

なお、提出日までに有効な内部統制を整備し、その運用の有効性を確認している場合には、是正措置を完了した旨を、実施した是正措置の内容とともに記載できる。

(6) 評価範囲の制約

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するに当たって、やむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できない場合がある。その場合には、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

(注) やむを得ない事情により十分な評価手続が実施できなかった場合としては、例えば、下期における他企業の買収等により、当該企業に係る内部統制の有効性について十分な評価手続を実施できなかった場合等が考えられる。

〔評価範囲の制約が認められる場合〕

「やむを得ない事情」とは、例えば、下期に他企業を買収又は合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、財務諸表を作成して取締役会の承認を受けるまでに通常要する期間内に本基準に準拠した評価手続を実施することが困難と認められる事情をいう。

(注) なお、「下期」はあくまでも例示であり、該当する事象が発生したが内部統制報告書作成日までに、やむを得ず評価を完了することができない場合でその合理性が認められるときには、「下期」に限られないことに留意する。

評価範囲の除外に関しては、その範囲及びその理由を内部統制報告書に記載することが必要であり、また、評価を実施できないことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす場合には、内部統制の評価結果は表明できないこととなることに留意する。

(7) 評価手続等の記録及び保存

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価手続及びその評価結果、並びに発見した不備及びその是正措置に関して、記録し保存しなければならない。

① 内部統制の記録

内部統制に係る記録の範囲、形式及び方法は一律に規定できないが、例えば、以下のような事項を記録し保存することが考えられる。

- イ. 財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続
- ロ. 全社的な内部統制の評価にあたって、経営者が採用する評価項目ごとの整備及び運用の状況
- ハ. 重要な勘定科目や開示項目に関連する業務プロセスの概要（各業務プロセスにおけるシステムに関する流れやITに関する業務処理統制の概要、使用されているシステムの一覧などを含む。）
- ニ. 各業務プロセスにおいて重要な虚偽記載が発生するリスクとそれを低減する内部統制の内容（実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性との関係を含む。また、ITを利用した内部統制の内容を含む。）
- ホ. 上記ニ.に係る内部統制の整備及び運用の状況
- ヘ. 財務報告に係る内部統制の有効性の評価手続及びその評価結果並びに発見した不備及びその是正措置
 - ・ 評価計画に関する記録
 - ・ 評価範囲の決定に関する記録（評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を含む。）
 - ・ 実施した内部統制の評価の手順及び評価結果、是正措置等に係る記録

なお、記録の形式、方法等については、一律に規定されるものではなく、企業の作成・使用している記録等を適宜、利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足りることに留意する。

特に、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、様々な記録の形式・方法をとらう。例えば、当該会社の経営者からの社内への通達等、当該会社の作成している経営者から組織の内外の者に対する質問書、各業務の業務内容を前任者から後任者に伝達するための文書等、販売担当者が受注の際に作成した文書等、ソフトウェアのマニュアル、伝票や領収書などの原資料、受注入力後販売管理システムから出力される出荷指図書などの業務指示書等を適宜、利用し、必要に応じてそれに補足を行っていくことで足りることに留意する。

② 記録の保存

財務報告に係る内部統制について作成した記録の保存の範囲・方法・期間は、諸法令との関係を考慮して、企業において適切に判断されることとなるが、金融商品取引法上は、有価証券報告書及びその添付書類の縦覧期間（5年）を勘案して、それと同程度の期間、適切な範囲及び方法（磁気媒体、紙又はフィルム等のほか必要に応じて適時に可視化することができる方法）により保存することが考えられる。

記録・保存に当たっては、後日、第三者による検証が可能となるよう、関連する証拠書類を適切に保存する必要がある。

財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例^(注)

統制環境

- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告を重視し、財務報告に係る内部統制の役割を含め、財務報告の基本方針を明確に示しているか。
- ・ 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。
- ・ 経営者は、適切な会計処理の原則を選択し、会計上の見積り等を決定する際の客観的な実施過程を保持しているか。
- ・ 取締役会及び監査役等は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。
- ・ 監査役等は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。
- ・ 経営者は、問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行があると認められる事実が存在する場合に、適切な改善を図っているか。
- ・ 経営者は、企業内の個々の職能（生産、販売、情報、会計等）及び活動単位に対して、適切な役割分担を定めているか。
- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告の作成を支えるのに必要な能力を識別し、所要の能力を有する人材を確保・配置しているか。
- ・ 信頼性のある財務報告の作成に必要なとされる能力の内容は、定期的に見直され、常に適切なものとなっているか。
- ・ 責任の割当てと権限の委任が全ての従業員に対して明確になされているか。
- ・ 従業員等に対する権限と責任の委任は、無制限ではなく、適切な範囲に限定されているか。
- ・ 経営者は、従業員等に職務の遂行に必要な手段や訓練等を提供し、従業員等の能力を引き出すことを支援しているか。
- ・ 従業員等の勤務評価は、公平で適切なものとなっているか。

リスクの評価と対応

- ・ 信頼性のある財務報告の作成のため、適切な階層の経営者、管理者を関与させる有効なリスク評価の仕組みが存在しているか。
- ・ リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に考慮されているか。

(注) 全社的な内部統制に係る評価項目の例を示したものであり、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や特性等によって異なると考えられることから、必ずしもこの例によらない場合があること及びこの例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意する。

- ・ 経営者は、組織の変更やITの開発など、信頼性のある財務報告の作成に重要な影響を及ぼす可能性のある変化が発生する都度、リスクを再評価する仕組みを設定し、適切な対応を図っているか。
- ・ 経営者は、不正に関するリスクを検討する際に、単に不正に関する表面的な事実だけでなく、不正を犯させるに至る動機、原因、背景等を踏まえ、適切にリスクを評価し、対応しているか。

統制活動

- ・ 信頼性のある財務報告の作成に対するリスクに対処して、これを十分に軽減する統制活動を確保するための方針と手続を定めているか。
- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告の作成に関し、職務の分掌を明確化し、権限や職責を担当者に適切に分担させているか。
- ・ 統制活動に係る責任と説明義務を、リスクが存在する業務単位又は業務プロセスの管理者に適切に帰属させているか。
- ・ 全社的な職務規程や、個々の業務手順を適切に作成しているか。
- ・ 統制活動は業務全体にわたって誠実に実施されているか。
- ・ 統制活動を実施することにより検出された誤謬等は適切に調査され、必要な対応が取られているか。
- ・ 統制活動は、その実行状況を踏まえて、その妥当性が定期的に検証され、必要な改善が行われているか。

情報と伝達

- ・ 信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示が、企業内の全ての者、特に財務報告の作成に関連する者に適切に伝達される体制が整備されているか。
- ・ 会計及び財務に関する情報が、関連する業務プロセスから適切に情報システムに伝達され、適切に利用可能となるような体制が整備されているか。
- ・ 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。
- ・ 経営者、取締役会、監査役等及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。
- ・ 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。
- ・ 内部統制に関する企業外部からの情報を適切に利用し、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達する仕組みとなっているか。

モニタリング

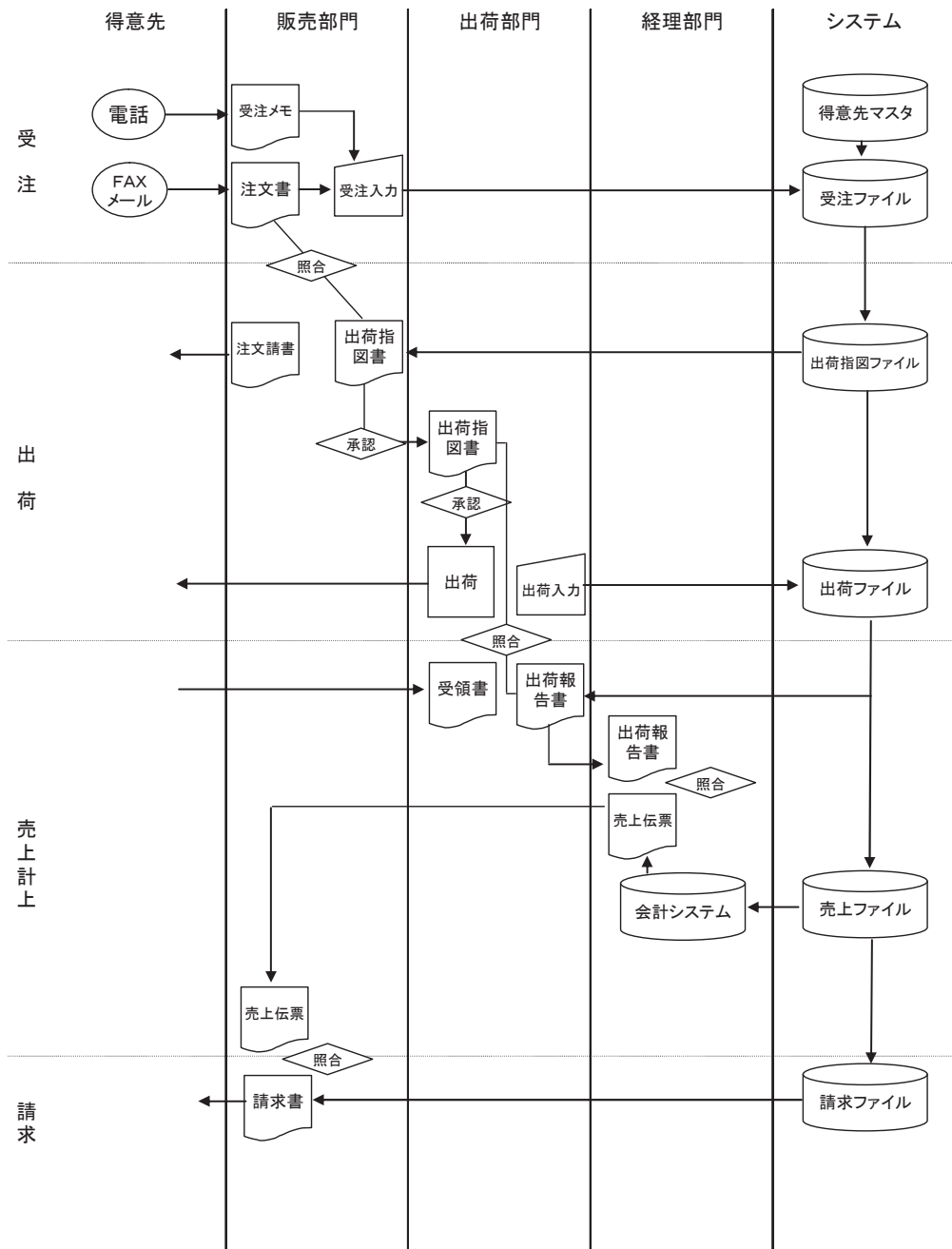
- ・ 日常的モニタリングが、企業の業務活動に適切に組み込まれているか。
- ・ 経営者は、独立的評価の範囲と頻度を、リスクの重要性、内部統制の重要性及び日常的モニタリングの有効性に依りて適切に調整しているか。
- ・ モニタリングの実施責任者には、業務遂行を行うに足る十分な知識や能力を有する者が指名されているか。
- ・ 経営者は、モニタリングの結果を適時に受領し、適切な検討を行っているか。
- ・ 企業の内外から伝達された内部統制に関する重要な情報は適切に検討され、必要な是正措置が取られているか。
- ・ モニタリングによって得られた内部統制の不備に関する情報は、当該実施過程に係る上位の管理者並びに当該実施過程及び関連する内部統制を管理し是正措置を実施すべき地位にある者に適切に報告されているか。
- ・ 内部統制に係る開示すべき重要な不備等に関する情報は、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達されているか。

ITへの対応

- ・ 経営者は、ITに関する適切な戦略、計画等を定めているか。
- ・ 経営者は、内部統制を整備する際に、IT環境を適切に理解し、これを踏まえた方針を明確に示しているか。
- ・ 経営者は、信頼性のある財務報告の作成という目的の達成に対するリスクを低減するため、手作業及びITを用いた統制の利用領域について、適切に判断しているか。
- ・ ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスクが考慮されているか。
- ・ 経営者は、ITに係る全般統制及びITに係る業務処理統制についての方針及び手続を適切に定めているか。

業務の流れ図(例)

事業Aに係る卸売販売プロセス



(注)より詳細な記述を要する場合には、表中に注記を行ったり、次頁の業務記述書(例)を別途、作成することも考えられる。

業務記述書(例)

事業Aに係る卸売販売プロセス

1. 受注

- (1) 電話による注文の場合は、販売担当者が受注メモを作成する。
- (2) 販売管理システムの受注入力、得意先マスタに登録されている得意先の注文のみ入力することができる。
- (3) 受注入力後、販売管理システムから出荷指図書及び注文請書が出力され、受注メモ又は注文書と照合された後、販売責任者の承認が行われる。
- (4) 出荷指図書は受注メモ又は注文書を添付して出荷部門へ回付する。

2. 出荷

- (1) 出荷担当者は、出荷責任者の承認を受けた後、出荷指図書に基づき商品の出荷をする。
 - ・
 - ・
 - ・

3. 売上計上

- (1) 出荷入力された出荷データは、売上データへ変換される。売上データは、会計システムへ転送され、売上傳票が出力される。
 - ・
 - ・
 - ・

4. 請求

- (1) 出力された請求書は販売担当者へ回付され、販売担当者は売上傳票と照合する。
 - ・
 - ・
 - ・

(参考3)

リスクと統制の対応(例)

業務	リスクの内容	統制の内容	要件						評価	評価内容
			実在性	網羅性	権利と義務の帰属	評価の妥当性	期間配分の適切性	表示の妥当性		
受注	受注入力の金額を誤る	注文請書、出荷指図書は、販売部門の入力担当者により注文書と照合される。全ての注文書と出荷指図書は、販売責任者の承認を受けている	○	○					○	-
受注	与信限度額を超過した受注を受ける	受注入力は、得意先の登録条件に適合した注文のみ入力できる				○			○	-
・ ・										
出荷	出荷依頼より少ない数量を発送する	出荷部門の担当者により出荷指図書と商品が一致しているか確認される	○		○				△	不規則的な出荷に担当者が対応できなかった。
出荷	出荷指図書の日程どおりに商品が出荷されない	出荷指図書の日付と出荷報告書の日付が照合される					○		○	-
・ ・										
・ ・										

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 内部統制監査の目的

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査（以下「内部統制監査」という。）の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、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、内部統制の有効性の評価結果を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

なお、内部統制報告書に対する意見は、内部統制の評価に関する監査報告書（以下「内部統制監査報告書」という。）により表明する。

内部統制報告書が適正である旨の監査人の意見は、内部統制報告書には、重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

合理的な保証とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手したことを意味している。

〔内部統制監査の目的〕

本基準に基づく内部統制監査の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、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、適正に表示されているかについて、監査人が意見表明することにある。

すなわち、内部統制監査においては、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人の意見を表明するものであり、経営者の内部統制の有効性の評価結果という主張と関係なく、監査人が直接、内部統制の整備及び運用状況を検証するという形はとっていない。

（注）この点について、米国では、現在、直接報告業務（ダイレクト・レポーティング）が採用されているが、我が国においては、直接報告業務を採用しないこととしている。

しかしながら、内部統制監査において監査人が意見を表明するに当たって、監査人は自ら、十分かつ適切な監査証拠を入手し、それに基づいて意見表明することとされており、その限りにおいて、監査人は、企業等から、直接、監査証拠を入手していくこととなる。

〔経営者による財務報告に係る内部統制の評価の理解・尊重〕

内部統制監査においては、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人の意見を表明するものであり、この経営者の内部統制の有効性の評価に当たっては、経営者が、それぞれの会社の状況等に応じて、自ら適切に工夫しつつ、内部統制の整備及び運用状況の検証を行っていくことが期待される。

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。

(注) 監査人は、経営者の評価結果を利用する場合を除き、経営者の評価方法を具体的に検証する必要はないことに留意する。

ただし、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等の内部統制監査の実施に当たっては、監査人は、当該組織等の内部統制の構築や評価において経営資源配分上の制約が大きい場合があることを踏まえ、経営者からの相談に対しては、内部統制の有効性を保ちつつ、特に効果的かつ効率的な内部統制の構築や評価を行うとの観点から、適切な指摘を行う必要があることに留意する。

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。

(注) ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。

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。

一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。

監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。

〔内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施〕

内部統制監査は、財務諸表監査と一体となって行われることにより、同一の監査証拠をそれぞれの監査において利用するなど効果的かつ効率的な監査が実施されると考えられることから、原則として、当該会社の財務諸表監査に係る監査人と同一の監査人(監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを求めている。)により行われることとされている。

したがって、監査人は、それぞれの会社の状況等に応じ、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。

また、経営者が行った内部統制の評価の検討に当たっては、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手していることが通常であると考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。

例えば、財務諸表監査において監査人が内外のIT等の専門家を利用する場合において、当該専門家が作成した監査調書等を内部統制監査において、監査証拠として利用することができることに留意する。

〔内部統制監査業務と非監査証明業務の同時提供に関する制限〕

監査人は、内部統制監査業務について、関係法令に規定する身分的、経済的利害関係を有してはならず、一定の非監査証明業務との同時提供が制限されることに留意しなければならない。

しかしながら、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合に、経営者に報告して是正を求めなければならないことはもちろんのこと、内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行い、内部統制の構築等に係る作業や決定は、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、有効な内部統制の構築等に向けて適切な指摘を行うことを妨げるものではない。

3. 監査計画と評価範囲の検討

(1) 監査計画の策定

監査人は、企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価の状況を十分に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。

監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合には、内部統制の改善を評価する手続を実施するなど、適時に監査計画を修正しなければならない。

監査人は、内部統制監査を効果的かつ効率的に実施するために、企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備及び運用状況並びに評価の状況を十分に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。

内部統制監査は、原則として、財務諸表監査と同一の監査人が実施することから、監査人は、内部統制監査の計画を財務諸表監査の監査計画に含めて策定することとなる。

① 企業の置かれた環境や事業の特性等の理解

監査人は、例えば、次のような当該企業の置かれた環境や事業の特性等を理解する。

- ・市場、取引先、株主、親会社、地域特性、産業固有の規制など企業外部の条件
- ・当該企業の歴史、規模、業務の内容、従業員構成など企業内部の条件

ただし、多くの場合、監査人は財務諸表監査を通じて、これらの点については既に理解しているのが一般的と考えられ、そのような場合に特別の手続を求めるものではないことに留意する。

② 内部統制の整備及び運用の状況の理解

監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む企業の内部統制の整備及び運用の状況を理解する。

- ・企業の財務報告に係る内部統制についての知識
- ・企業の事業や財務報告に係る内部統制について、最近の変更の有無
- ・企業集団内の事業拠点の状況及びそれら事業拠点における財務報告に係る内部統制に関する記録と保存の状況、モニタリングの実施状況

③ 経営者による内部統制の評価の理解

監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容について、その計画も含めて把握し、理解する。

- ・ 評価の範囲の決定など、重要な手続の内容及びその実施時期
- ・ 内部統制の不備が、開示すべき重要な不備に該当するか判定するための重要性の判断基準等の設定状況
- ・ 既に経営者、監査役等、取締役会に報告された内部統制の不備、開示すべき重要な不備の有無とその内容
- ・ 内部監査等を通じて実施された作業の結果

上記②及び③については、財務諸表監査を通じて、監査人によって一定の理解が得られている場合に、監査人がその理解を利用することを妨げるものではない。

④ 監査計画の策定

監査人は、上記①～③を勘案し、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクに着眼して、また、前年度の監査結果を勘案して、効果的・効率的な監査が実施できるよう、監査計画を策定する。

監査人は、監査計画策定の前提となった事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな重要な事実を発見した場合には、適宜、監査計画を修正しなければならない。

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。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。

特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。

① 重要な事業拠点の選定

監査人は、経営者が評価対象とする重要な事業拠点の決定過程を理解し、経営者が重要な事業拠点を「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に照らして、適切に選定しているか確認する。

その際、監査人の実施する手続としては、例えば、以下のものが挙げられる。

- ・ 子会社、関連会社等を含め当該企業における連結ベースの全ての事業拠点を網羅した事業拠点の一覧を入手する。
- ・ 事業拠点は、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店、事業部等として識別されることがあるが、その識別の方法及び識別された結果が、適切であるか確認する。
- ・ 重要な事業拠点を選定するための指標としては、売上高等が基本となるが、経営者の採用した指標が「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に照らして、適切であるか確認する。
- ・ 重要な事業拠点が経営者の採用した指標に基づき適切に選定されているか確認する。
- ・ 経営者の行った重要な事業拠点の選定の過程や結果が適切でないと判断した場合には、経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、重要な事業拠点の選定の見直しなどの追加的な対応を求める。

② 評価対象とする業務プロセスの識別

イ. 重要な事業拠点における企業の事業目的に関わる業務プロセス

監査人は、重要な事業拠点について、売上、売掛金、棚卸資産など企業の事業目的に大きく関わる重要な勘定科目に至る業務プロセスが、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に照らして適切に評価対象とされているか確認する。

また、監査人は、経営者が、当該重要な事業拠点が行う事業との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少であるとして評価対象としなかった業務プロセスがある場合には、その適切性を確認する。

これらについて、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)①ハ、ニ、ホ、ヘ、に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、評価対象となる業務プロセスの選定の適切性を確認する。

監査人は、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求め

る。

ロ. 財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセス

監査人は、重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセスがある場合に、それが「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に照らして適切に追加的な評価対象とされているか確認する。

この際、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3. (7) ① ハ. ニ. ホ. ヘ. に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により確認を行うが、財務諸表監査を通じて、財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセスの存否に係る検証が既に行われている場合には、その利用が可能であることに留意する。

監査人は、リスクが大きい取引を行っている事業又は業務の識別が適切でないなど、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求める。

ハ. 全社的な内部統制の評価結果を踏まえた評価範囲、方法等の調整

全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、経営者が業務プロセスに係る評価の範囲、方法等を調整している場合（「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3. (2) ③ 参照）、監査人は、当該調整の妥当性について、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3. (7) ① ハ. ニ. ホ. ヘ. に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により確認する。

なお、監査人は、経営者の行った調整が適切でないと判断した場合には、経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、適切な評価の範囲、方法等に修正するための追加的な対応を求める。

③ 経営者との協議

監査人は、経営者による内部統制の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、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活用しながら、経営者と協議を行っておくことが適切である。一方で、監査人は、独立監査人としての独立性の確保を図ることが求められる。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。

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないとは判断されることが考えられ、この場合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には、時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。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。

4. 内部統制監査の実施

(1) 全社的な内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、取締役会、監査役等、内部監査等、経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況について十分に考慮しなければならない。

監査人は、全社的な内部統制の概要を理解し、例えば、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）に示された評価項目の例に留意して、経営者の評価の妥当性について検討する。

① 全社的な内部統制の整備及び運用状況の検討

監査人は、全社的な内部統制の整備状況を検討するに当たって、経営者が採用する評価項目が、例えば、前述の参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）に示された評価項目の例に照らして、適切なものとなっているか確認する。その際、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.（7）イ.ロ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者等に対する質問等を通じて、各評価項目についての経営者の評価結果、経営者が当該評価結果を得るに至った根拠等を確認し、経営者の行った評価結果の適切性を判断する。

なお、統制環境に係るいくつかの項目は、内部統制の運用状況に関する記録が作成されないケースもある。その場合、監査人は、関係者への質問や観察等により、運用状況を確認する。

② 取締役会並びに監査役等の監視機能の検討

有価証券報告書等の財務報告書類については、最終的には経営者が責任を持って作成し公表することになるが、公表に至る過程での取締役会や監査役等の監視機能が適切な情報開示に重要な役割を果たすことから、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たっては、取締役会や監査役等における監視機能について、例えば、以下の点に留意して確認することが重要となる。

- イ. 取締役会や監査役等の責任が記載された規定が存在しているか。
- ロ. 取締役会や監査役等の会議の開催実績の記録や議事録等が存在しているか。
- ハ. 取締役会や監査役等の構成員は、内部統制の整備及び運用に関するモニタリングを実施するため、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを

適切に実行しているか。

二. 監査役等は、内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。

ただし、上記①及び②に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることを留意する。

③ 全社的な内部統制の不備の検討

監査人は、全社的な内部統制に不備が認められる場合には、業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響をも含め、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性について慎重に検討し、経営者の評価が妥当であるか確認する。

全社的な内部統制の不備が開示すべき重要な不備となるかどうかについては、「Ⅱ財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(4)①全社的な内部統制の有効性の判断 に記載した事項を考慮して判断する。

(2) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、経営者による全社的な内部統制の評価の状況を勘案し、業務プロセスを十分に理解した上で、経営者が統制上の要点を適切に選定しているかを評価しなければならない。

監査人は、経営者が評価した個々の統制上の要点について、内部統制の基本的要素が適切に機能しているかを判断するため、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性等の監査要点に適合した監査証拠を入手しなければならない。

なお、業務プロセスにおける内部統制の基本的要素が機能しているかどうかを判断するに当たっては、内部統制の整備及び運用状況（ITへの対応を含む。）についても十分に検討しなければならない。

① 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況を理解し、経営者の評価の妥当性について検討する。

イ. 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の検討

監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の整備状況を理解しなければならない。そのため、監査人は、経営者の内部統制の整備状況に関する「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)①ハ.ニ.ホ.ヘ.に記載の記録を入手するとともに、評価対象となった業務プロセスについて、例えば、以下の手続を実施する。

- a. 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、評価対象となった業務プロセスにおいて、取引がどのように開始、承認、記録、処理及び報告されるかを含めて、取引の流れを把握する。また、取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を理解する。記録の閲覧や質問等では、内部統制の整備状況について理解することが困難である場合には、監査人は、必要に応じ、業務プロセスの現場に赴いて観察することにより、当該業務プロセスにおいて実施されている手続の適否等を確認する。
- b. 監査人が内部統制の整備状況に関する理解を確実なものとする上では、評価対象となった業務プロセスごとに、代表的な取引を1つあるいは複数選んで、取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)①ハ.ニ.ホ.ヘ.に記載の内部統制の記録等により追跡する手続を実施することが有用であることに留意する。
また、監査人は、内部統制の適切な管理者及び担当者が内部統制の整備に関し、必要な権限、能力を有しているかにも留意する。
- c. 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が財務報告の重要な事項に虚偽記載の発生するリスクをどのように識別したのか把握する。
- d. 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が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（統制上の要点）をどのように識別したのか把握する。
- e. 監査人は、上記d.の内部統制（統制上の要点）が既定の方針に従って運用された場合に、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクを十分に低減できるものとなっているかを検討する。その際、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保する合理的な保証を提供できるものとなっているかにより判断する。監査人は、この判断を基に、内部統制の整備状況の有効性に関する経営者の評価の妥当性を検証する。

上記内部統制の整備状況に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程におい

て、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。

また、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)①において「特に、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、様々な記録の形式・方法をとらう。例えば、当該会社の経営者からの社内への通達等、当該会社の作成している経営者から組織の内外の者に対する質問書、各業務の業務内容を前任者から後任者に伝達するための文書等、販売担当者が受注の際に作成した文書等、ソフトウェアのマニュアル、伝票や領収書などの原資料、受注入力後販売管理システムから出力される出荷指図書などの業務指示書等を適宜、利用し、必要に応じてそれに補足を行っていくことで足りることに留意する。」とされていることに留意する（以下、実施基準「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」において同じ。）。

ロ. 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の検討

監査人は、評価対象となった業務プロセスについて、内部統制が設計どおりに適切に運用されているかどうか及び統制を実施する担当者や責任者が当該統制を有効に実施するのに必要な権限と能力等を有しているかどうかを把握し、内部統制の運用状況の有効性に関する経営者の評価の妥当性を検討する。

a. 運用状況の検討の内容及び実施方法

監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の運用状況を理解しなければならない。そのため、監査人は、経営者の内部統制の運用状況に関する「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)に記載の内部統制の記録を入手し、関連文書の閲覧、適切な管理者又は担当者に対する質問等により、内部統制の実施状況（自己点検の状況を含む。）を検証する。

また、記録の閲覧や質問等では検証が困難な場合には、業務の観察や、必要に応じて適切な管理者又は担当者に再度手続を実施させることによって検証する。

以上の手続については、基本的に、監査人自ら選択したサンプルを用いた試査により適切な証拠を入手する方法で行われる（例えば、日常反復継続する取引について、統計上の二項分布を前提とすると、90%の信頼度を得るには、評価対象となる統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要になる。）。

その際、例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、経営者が無作為にサンプルを抽出しているような場合には、監査人自らが同じ方法で別のサンプルを選択することは効率的でないため、統制上の要点として選定した

内部統制ごとに、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの全部又は一部として選択することができる。当該サンプルについて、経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業結果の一部について検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することができる。

なお、前年度において、内部統制の評価結果が有効であった業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価に当たっては、当該業務プロセスに係る内部統制の整備状況に重要な変更がないなど新たに確認すべき事項がない場合、経営者が評価において選択したサンプル及びその評価結果を利用するなど効率的な手続の実施に留意する。

また、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、経営者が直接行った日常的モニタリングの結果や監査役等が直接行った内部統制の検証結果（例えば、棚卸の立会などの往査の結果をまとめた報告書等）を内部統制の実施状況の検証として利用するなど、効率的な運用状況の検討が可能な場合があることに留意する。

b. 運用状況の検討の実施時期

監査人は、期末日現在において、内部統制が有効に運用されているか判断できるよう、適切な時期に内部統制の運用状況の検討を行わなければならない。監査人が運用状況の検討を実施する時期は、検討対象となる内部統制の性質や対象となる内部統制が実行される頻度により異なる。

監査人は、経営者の評価の実施から期末日までの期間に内部統制に重要な変更があった場合、経営者が「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に照らして、変更に係る内部統制の整備及び運用状況の把握及び評価に必要な追加手続を実施しているか確認する。

なお、決算・財務報告プロセスに係る内部統制の運用状況の評価については、当該期において適切な決算・財務報告プロセスが確保されるよう、仮に不備があるとすれば早期に是正が図られるべきであり、また、財務諸表監査における内部統制の評価プロセスとも重なりあう部分が多いと考えられることから、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、前年度の運用状況をベースに、早期に実施されることが効率的・効果的であることに留意する。

上記 a. 及び b. に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。

c. 運用状況の検討方法の決定に関する留意事項

監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制について、経営者による評価の妥当性を判断するために十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。実施する手続を決定する際には、以下の事項を考慮する。

○ 内部統制の性質

検討の方法を決定する際には、内部統制の重要性及び複雑さ並びに内部統制の運用に際しなされる判断の重要性、内部統制の実施者の能力、内部統制の実施頻度及び前年度の検討結果やその後の変更の状況等を考慮する。

○ 決算・財務報告プロセス

決算・財務報告プロセスに係る内部統制は、財務報告の信頼性に関して重要な業務プロセスであることに加え、その実施頻度が低いため、監査人が検討できる実例の数は少ないものとなる。したがって、決算・財務報告プロセスに係る内部統制は、他の内部統制よりも慎重な運用状況の検討作業を行う必要がある（決算・財務報告プロセスは、全社的な観点で評価される場合と固有の業務プロセスとして評価される場合とがあることについて、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」2.（2）及び3（3）、④ 二. b. 参照）。

② ITを利用した内部統制の評価の検討

イ. ITを利用した内部統制の把握

監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.（7）に記載の内部統制の記録を入手して、ITを利用した内部統制の概要を把握するとともに、経営者が評価対象としたITに係る全般統制及び業務処理統制が評価対象として適切なものか検討する。

監査人は、企業が業務プロセスにITを利用している場合において、人手を利用した統制が行われている部分については、前述の「①業務プロセスに係る内部統制の評価の検討」を実施し、ITを利用した統制が行われている部分については、以下のITに係る全般統制及び業務処理統制の評価の検証を行うことにより、業務プロセスに係る経営者の評価の妥当性の検証を行う。

ロ. ITに係る全般統制の評価の検討

監査人は、ITに係る全般統制について理解し、経営者の評価の妥当性を検討しなければならない。その際、例えば、以下の項目を検討する。

a. システムの開発、変更・保守

監査人は、企業が財務報告に関連して、新たにシステム、ソフトウェアを開発、調達又は変更する場合、承認及び導入前の試験が適切に行われているか確認する。

その際、監査人は、例えば、以下の点に留意する。

- ・システム、ソフトウェアの開発、調達又は変更について、事前に経営者又は適切な管理者に所定の承認を得ていること
- ・開発目的に適合した適切な開発手法がシステム、ソフトウェアの開発、調達又は変更に際して、適用されていること
- ・新たなシステム、ソフトウェアの導入に当たり十分な試験が行われ、その結果が当該システム、ソフトウェアを利用する部門の適切な管理者及びIT部門の適切な管理者により承認されていること
- ・新たなシステム、ソフトウェアの開発、調達又は変更について、その過程が適切に記録及び保存されるとともに、変更の場合には、変更前のシステム、ソフトウェアに関する内部統制の整備状況に係る記録が更新されていること
- ・新たなシステム、ソフトウェアにデータを保管又は移行する場合に、誤謬、不正等を防止する対策が取られていること
- ・新たなシステム、ソフトウェアを利用するに当たって、利用者たる従業員が適切な計画に基づき、教育研修を受けていること

b. システムの運用・管理

監査人は、財務報告に係るシステムの運用・管理の有効性を確認する。その際、例えば、以下の点に留意する。

- ・システムを構成する重要なデータやソフトウェアについて、障害や故障等によるデータ消失等に備え、その内容を保存し、迅速な復旧を図るための対策が取られていること
- ・システム、ソフトウェアに障害や故障等が発生した場合、障害や故障等の状況の把握、分析、解決等の対応が適切に行われていること

c. システムの安全性の確保

監査人は、企業がデータ、システム、ソフトウェア等の不正使用、改竄、破壊等を防止するために、財務報告に係る内部統制に関連するシステム、ソフトウ

エア等について、適切なアクセス管理等の方針を定めているか確認する。

d. 外部委託に関する契約の管理

企業が財務報告に関連して、ITに係る業務を外部委託している場合、監査人は、企業が適切に外部委託に関する契約の管理を行っているか検討する。

上記 a. ～ d. に関しては、財務諸表監査の実施過程において一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。なお、販売されているパッケージ・ソフトウェアをそのまま利用するような比較的簡易なシステムを有する企業の場合には、ITに係る全般統制に重点を置く必要があることに留意する。

ハ. ITに係る業務処理統制の評価の検討

監査人は、例えば、以下の手続に従ってITに係る業務処理統制の整備及び運用状況の評価の検討を行う。

a. 監査人は、システム設計書等を閲覧することにより、企業の意図した会計処理が行われるシステムが作成されていることを確認する。

b. その際、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3. (3)に記載されている、例えば、以下のような評価項目について留意する。

- ・入力情報の完全性、正確性、正当性等を確保するための手段が取られているか。
- ・エラーデータの修正と再処理が適切に行われているか。
- ・仕入先、販売先等のマスタ・データの維持管理が適切に行われているか。
- ・システムの利用に関する認証・操作範囲の限定など適切なアクセスの管理がなされているか。

c. 監査人は、業務処理統制の運用状況について確認を実施する。

監査人は、上記イ. により入手した記録等の閲覧、適切な管理者又は担当者に対する質問等により、業務処理統制の実施状況及び自己点検の状況を検討する。

その際、評価対象となった業務処理統制に係る統制上の要点ごとに、一部の取引を抜き出し（サンプリング）、当該取引に係るシステムへの入力情報とシステムからの出力情報を比較し、予想していた出力情報が得られているかを、例えば、入力データに基づいて、検算を行うこと等により確認する。

監査人は、前述のように、基本的には、監査人自ら選択したサンプルを用いた試査により、適切な監査証拠を入手して行うこととなるが、監査人は、統制上の要点として選定した内部統制ごとに、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの全部又は一部として選択することができる。当該サンプルについて、経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業の一部について検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することができる。

例えば、前年度において、内部統制の評価結果が有効であったＩＴに係る業務処理統制の運用状況の評価に当たっては、当該業務処理統制の整備状況に重要な変更がないなど新たに確認すべき事項がない場合、経営者が評価において選択したサンプル及びその評価結果を利用するなど効率的な手続の実施に留意する。

なお、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、監査人においても、人手による内部統制よりも、例えば、サンプル数を減らし、サンプルの対象期間を短くするなど、一般に運用状況の検討作業を減らすことができる。また、ＩＴを利用して自動化された内部統制については、過年度の検討結果を考慮し、検討した時点から内部統制が変更されていないこと、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連する全般統制の整備及び運用の状況を検討した結果、全般統制が有効に機能していると判断できる場合には、その結果を記録することで、当該検討結果を継続して利用することができる。

上記については、財務諸表監査の実施過程において一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。

二．ＩＴの専門家の利用

監査人は、監査計画の策定及び内部統制監査の実施に際して、企業のＩＴの利用状況及びＩＴが財務報告に係る内部統制の有効性の評価に及ぼす影響を検討して、専門家の業務を利用するか否かの判断を行わなければならない。監査人は、専門家の業務を利用する場合には、その専門家が、単にＩＴの知識のみではなく、情報システムに関係する財務報告に重要な影響を及ぼすリスクの評価に必要な知識を有しているかなど、専門家としての能力を考慮するとともに、その専門家の

業務が十分な客観性を有しているかについても考慮する。

③ 委託業務の評価の検討

監査人は、経営者が外部の受託会社に対して委託した業務が、評価対象となる業務プロセスの一部を構成している場合には、当該委託業務に関し、例えば、以下のとおり、内部統制の有効性を検討する。

- イ. 委託業務に係る内部統制について、受託会社が実施している内部統制及び、受託会社が提供している業務に対し、企業が実施している内部統制を理解する。
- ロ. 受託会社の業務に対し企業が自ら内部統制を実施している場合には、経営者の行った検証の状況を確認する。
- ハ. 委託業務について受託会社が実施した内部統制の整備及び運用状況に関する確認の結果を記載した報告書等を企業が受託会社から入手している場合には、当該報告書等が十分な証拠を提供しているかどうかを検討する。

④ 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討

監査人は、内部統制の不備が識別された場合、当該不備が、個々に又は組み合わせにより開示すべき重要な不備に該当するかどうかを、例えば、以下のとおり判断する。

- イ. 業務プロセスから発見された内部統制の不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかについての検討

監査人は、業務プロセスに係る内部統制の不備が発見された場合、不備の重要性を判断するに当たり、当該業務プロセスに係る内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか検討する。

例えば、ある事業拠点において、ある商品の販売に係る業務プロセスで問題が起きた場合、その問題の影響が及ぶ売上高は、当該販売プロセスが当該事業拠点に横断的な場合（例えば、ある事業拠点において、全ての出荷が定型化した販売手順を経て行われる場合であって、その出荷のプロセスに不備が発見された場合）には、当該事業拠点全体の売上高に影響を及ぼすものと考えられる一方、問題となった業務プロセスが特定の商品に係る販売プロセスに固有のものである場合には、当該商品の売上高だけに影響を及ぼすものと考えられることができる。

また、他の事業拠点でも、問題となった業務プロセスと同様の業務手順を横断

的に用いている場合（例えば、別の事業拠点でも、同一の手順書等に基づき、先の事業拠点と同一の手順を経て販売が行われる場合）には、上記の問題の影響は当該他の事業拠点全体の売上高にも及ぶことが考えられる。ただし、最終的な内部統制の不備の程度については、以下ロ. に示すように、当該他の事業拠点において実際に問題が発生する確率の高低等を考慮して決定することになる。

ロ. 影響が実際に発生する可能性の検討

監査人は、上記イ. で検討された影響が実際に発生する可能性を検討する。その際には、発生確率をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出すことも考えられるが、それが難しいと考えられる場合には、例えば、以下に掲げる事項に留意して、リスクの程度を定性的（例えば、発生可能性の高、中、低）に把握し、それに応じて予め定めた比率を発生確率として適用することも考えられる。

この場合、影響の発生可能性が無視できる程度に低いと判断される場合には、判定から除外することも考えられる。

・ 検出された例外事項の大きさ・頻度

例えば、試査による検討の結果、検出された誤謬等の規模が大きく、検出の頻度が高いほど、影響の発生可能性は高いと判断される。

・ 検出された例外事項の原因

例えば、事業拠点において内部統制に関するルールが遵守されてはいたが不注意により誤りが発生したという場合、内部統制のルールが全く遵守されていなかったという場合よりも、影響の発生可能性は低いと判断される。

・ ある内部統制と他の内部統制との代替可能性

例えば、内部統制に代替可能性が認められる場合、ある内部統制の不備を他の内部統制が補完している可能性があり、その場合には影響の発生する可能性が低減されるということが考えられる。

ハ. 内部統制の不備の質的・金額的重要性の判断

監査人は、上記イ. ロ. で求めた金額と発生可能性を勘案し、当該不備が財務報告に及ぼす潜在的な影響額を検討し、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」1. ② 開示すべき重要な不備の判断指針に照らして、その質的・金額的重要性を判断する。業務プロセスに係る内部統制の不備が及ぼす影響に質的又は金額的重要性があると認められる場合には、当該不備は開示すべき重要な不備に該当するものと判断される。

なお、内部統制の不備が複数存在する場合には、影響額を合算（重複額は控除）した上で、開示すべき重要な不備に該当しないか検討する。

二. ITを利用した内部統制に係るITの全般統制の不備の取扱い

ITを利用した内部統制に係るITの全般統制は、ITに係る業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための統制活動であり、仮に、全般統制の不備があった場合には、たとえ業務処理統制が有効に機能するように整備されていたとしても、その有効な運用を継続的に維持することができない可能性がある。したがって、全般統制に不備が発見された場合には、それをすみやかに改善することが求められる。

しかしながら、ITに係る全般統制の不備は、それ自体が財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクに必ずしも直接に繋がるものではないため、業務処理統制が現に有効に機能していることが検証できているのであれば、全般統制の不備をもって直ちに開示すべき重要な不備と評価されるものではないことに留意する。

(3) 内部統制の開示すべき重要な不備の報告と是正

監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しなければならない。また、監査人は、当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

監査人は、内部統制の不備を発見した場合も、適切な者に報告しなければならない。

監査人は、内部統制監査の結果について、経営者、取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

(注) 監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の開示すべき重要な不備については、会社法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役等に報告することが必要になると考えられる。

① 開示すべき重要な不備等の報告

〔内部統制監査で発見した開示すべき重要な不備等の報告〕

監査人は、監査の過程で開示すべき重要な不備を発見した場合には、その内容を、経営者に報告して是正を求めなければならない。また、監査人は、当該開示

すべき重要な不備の内容を経営者に報告した旨を、取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

監査人は、開示すべき重要な不備以外の不備を積極的に発見することを要求されてはいるが、監査の過程において、財務報告に係る内部統制のその他の不備を発見した場合には、適切な管理責任者に適時に報告しなければならない。

監査人による報告では、報告の対象となる不備が内部統制の不備、開示すべき重要な不備のいずれに区別されるのかを明らかにしなければならない。ただし、迅速な報告が必要であると判断した場合に、その時点では当該区別を明らかにしないですみやかに報告し、当該区別については、改めて報告するということも考えられる。

② 開示すべき重要な不備の是正状況の検討

〔期中に存在した開示すべき重要な不備の是正状況の確認〕

監査人は、監査の過程で内部統制の開示すべき重要な不備を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に確認しなければならない。

経営者又は監査人が開示すべき重要な不備を発見した場合でも、前年度以前に発見された開示すべき重要な不備を含め、それが内部統制報告書における評価時点（期末日）までに是正されていれば、内部統制は有効であると認めることができる。

監査人は、開示すべき重要な不備の是正結果を、取締役会及び監査役等に報告しなければならない。

なお、評価時点（期末日）までに開示すべき重要な不備については是正措置が実施された場合には、監査人は、実施された是正措置について経営者が行った評価が適切であるか確認を行う。

③ 期末後の是正措置

イ. 期末日後に実施された是正措置の検討

内部統制報告書に期末日後に実施された開示すべき重要な不備に対する是正措置が付記された場合、監査人は、当該是正措置に係る内部統制報告書の付記事項などの記載内容の妥当性を検討するため、例えば、以下の手続を実施する。

- a. 当該是正措置に関する稟議書等の社内文書を入手して、その内容を確認する。
- b. 是正措置の内容について、財務、経理及び関連する部署の担当役員等に質問する。
- c. 是正措置が連結子会社等で実施された場合で、当該連結子会社等を他の監査人が監査している場合には、当該他の監査人から、当該是正措置の内容に関する他の監査人の見解等を確認する。

ロ. 期末日後に実施された是正措置についての追記情報

監査人は、経営者が内部統制報告書に付記事項として記載した、期末日後に実施された是正措置の内容の記載が適切と判断した場合には、追記情報として内部統制監査報告書に重ねて記載する。

監査人は、是正措置の内容の記載が適切でないとは判断した場合は、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、内部統制報告書の表示が不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

また、内部統制報告書の提出日までに有効な内部統制を整備し、その運用の有効性を確認している場合には、経営者は、是正措置を完了した旨を、実施した是正措置の内容とともに記載することとなるが、このような記載が行われる場合には、記載内容の適正性について確認を実施する。

ただし、これらの記載事項について、財務諸表監査の過程において一定の監査証拠が得られている場合には、これらの監査証拠を、適宜、利用できることに留意する。

(4) 不正等の報告

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討しなければならない。

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に対して適時に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は開示すべき重要な不備に該当する場合には上記(3)に記載した対応を取らなけ

ればならない。

(5) 監査役等との連携

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。ここで、連携の方法、時期及び情報や意見を交換すべき事項等については、被監査会社の置かれた状況等に応じて、監査役等との合意により決定される。

(6) 他の監査人等の利用

監査人は、他の監査人によって行われた内部統制監査の結果を利用する場合には、当該他の監査人によって行われた内部統制監査の結果の重要性及び他の監査人に対する信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

監査人は、内部統制の基本的要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況の評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。

① 他の監査人の利用

内部統制監査における他の監査人の利用については、財務諸表監査における一般に公正妥当と認められる基準に準拠して判断される。

なお、在外子会社における他の監査人の監査結果の利用について、監査人は、国外の監査人が国内基準以外の監査基準に準拠して内部統制監査を実施する場合、国内基準に準拠して実施する場合と実質的に同等であると監査人が判断できるときには、当該監査基準に準拠して実施された監査結果を利用することができる。

② 専門家の業務の利用

財務報告に係る内部統制の監査における専門家の業務の利用についても、財務諸表監査における一般に公正妥当と認められる基準に準拠して判断される。

③ 内部監査人等の作業の利用

イ. 内部監査人等の作業の検証

内部監査人等が内部統制の有効性の評価に関して作業を行っている場合、監査人は、内部監査人等の作業を自己の検証そのものに代えて利用することはできないが、内部監査人等の作業の品質及び有効性を検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することが考えられる。

ロ. 内部監査人等の作業の検証にあたって実施すべき手続

監査人が内部監査人等の評価作業の品質及び有効性を検証するにあたっては、例えば、以下の手続を実施する。

a. 作業実施者の能力及び独立性の検討

監査人は、評価作業の実施者が適切な専門的能力を備えているかどうか、及び、評価を実施した業務から独立しているかについて検討する。

b. 当該作業の一部についての検証

監査人は、内部監査等による評価作業の品質及び有効性を判断するため、その作業の一部について検証する。

5. 監査人の報告

(1) 意見に関する除外

- ① 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、内部統制報告書が不適正であるとした理由及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。

〔限定付適正意見の表明〕

監査人が、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断できる場合には、限定付適正意見が表明される。

例えば、財務報告に係る内部統制に関する開示すべき重要な不備があったとした経営者の評価結果は適正であるが、期末日後に実施した是正措置を内部統制報告書に記載している場合において、監査人が当該是正措置に関する経営者の記載は不適切であると判断した場合が挙げられる。

(2) 監査範囲の制約

- ① 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、実施できなかった監査手続等及び財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならない。
- ② 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、内部統制報告書全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときは、意見を表明してはならない。この場合には、別に区分を設けて、内部統制報告書に対する意見を表明しな

い旨及びその理由を記載しなければならない。

〔評価範囲の制約に係る監査上の取扱い〕

監査人は、「やむを得ない事情」により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったことにつき正当な理由が認められるか否かについて慎重に検討しなければならない。監査人は、やむを得ない事情により十分な評価を実施できなかった範囲を除き、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、財務報告に係る内部統制の評価について、全ての重要な点において適正に表示していると認められると判断した場合には、内部統制監査報告書において無限定適正意見を表明する。この場合、監査人は、経営者がやむを得ない事情によって評価範囲に含めなかった範囲及びその理由を内部統制監査報告書に追記しなければならない。

なお、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことに正当な理由が認められるとして無限定適正意見を表明する場合には、次の点に留意しなければならない。

- イ. 経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価が、やむを得ない事情により十分な評価手続を実施できなかった一部の内部統制を除き、全体として適切に実施されていること。
- ロ. やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないこと。

(3) 追記情報

監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明をすることが適当と判断した事項は、内部統制監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。

- ① 経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由を記載している場合は、当該開示すべき重要な不備がある旨及び当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響
- ② 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象
- ③ 期末日後に実施された是正措置等
- ④ 経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由

〔内部統制報告書に記載する後発事象の検討〕

監査人は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事

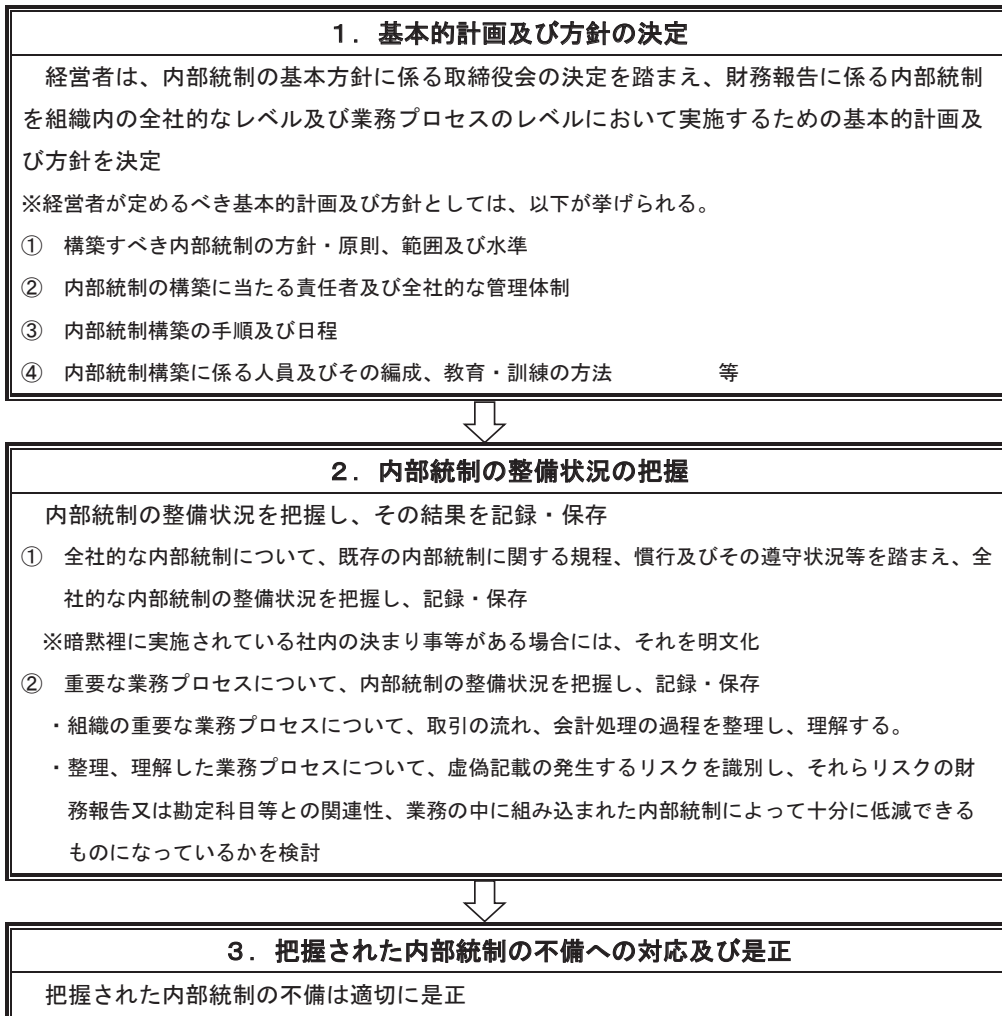
象の発生の有無及び、内部統制報告書に記載すべき後発事象が存在する場合には、当該後発事象が適切に記載されているかを確認する。

重要な後発事象の発生の有無を確認する手続としては、例えば、以下のものが挙げられる。

- イ. 重要な後発事象として認識すべき事象が発生したか否かについて財務・経理担当役員等に質問する。
- ロ. 決算日後に開催された株主総会、取締役会、監査役会等及び常務会等の重要な会議の議事録を閲覧する。議事録が入手できない場合には、会議で討議された事項について質問する。

ただし、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、重要な後発事象の把握を行っていると考えられ、その場合には、財務諸表監査の実施過程で得られた重要な後発事象に関する監査証拠を、適宜、利用することに留意する。

財務報告に係る内部統制構築のプロセス



財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ

全社的な内部統制の評価

(原則、全ての事業拠点について全社的な観点で評価)

決算・財務報告に係る業務プロセスの評価

(全社的な観点での評価が適切なものについては、全社的な内部統制に準じて評価)

決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価

1. 重要な事業拠点の選定

評価対象とする事業拠点は、売上高等の重要性により決定する。

※事業拠点には、本社、子会社、支社、支店の他、事業部等も含まれる。

※事業拠点を選定する指標として、企業の置かれた環境や事業の特性によって、売上高の他、総資産、税引前利益等の指標を用いることがある。この場合、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。

※一定割合については、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とすることも考えられる。

※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選定する必要がある。また、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。

※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。



2. 評価対象とする業務プロセスの識別

① 重要な事業拠点における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは、原則として、全て評価対象

※「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、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し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる。これはあくまで例示であり、個別の業種、企業の置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。

※当該重要な事業拠点が行う事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性が僅少である業務プロセスについては、評価対象としないことができる。

- ② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加

(例)・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

・見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス

・非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

※長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の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。

※評価範囲外の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。

- ③ 全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る評価の範囲、方法等を調整

※全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要

※全社的な内部統制が有効である場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能



評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議



3. 評価対象とした業務プロセスの評価

- ① 評価対象となる業務プロセスの概要を把握、整理
- ② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制を識別
- ③ 関連文書の閲覧、質問、観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価
- ④ 関連文書の閲覧、質問、観察、内部統制の実施記録の検証、自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価

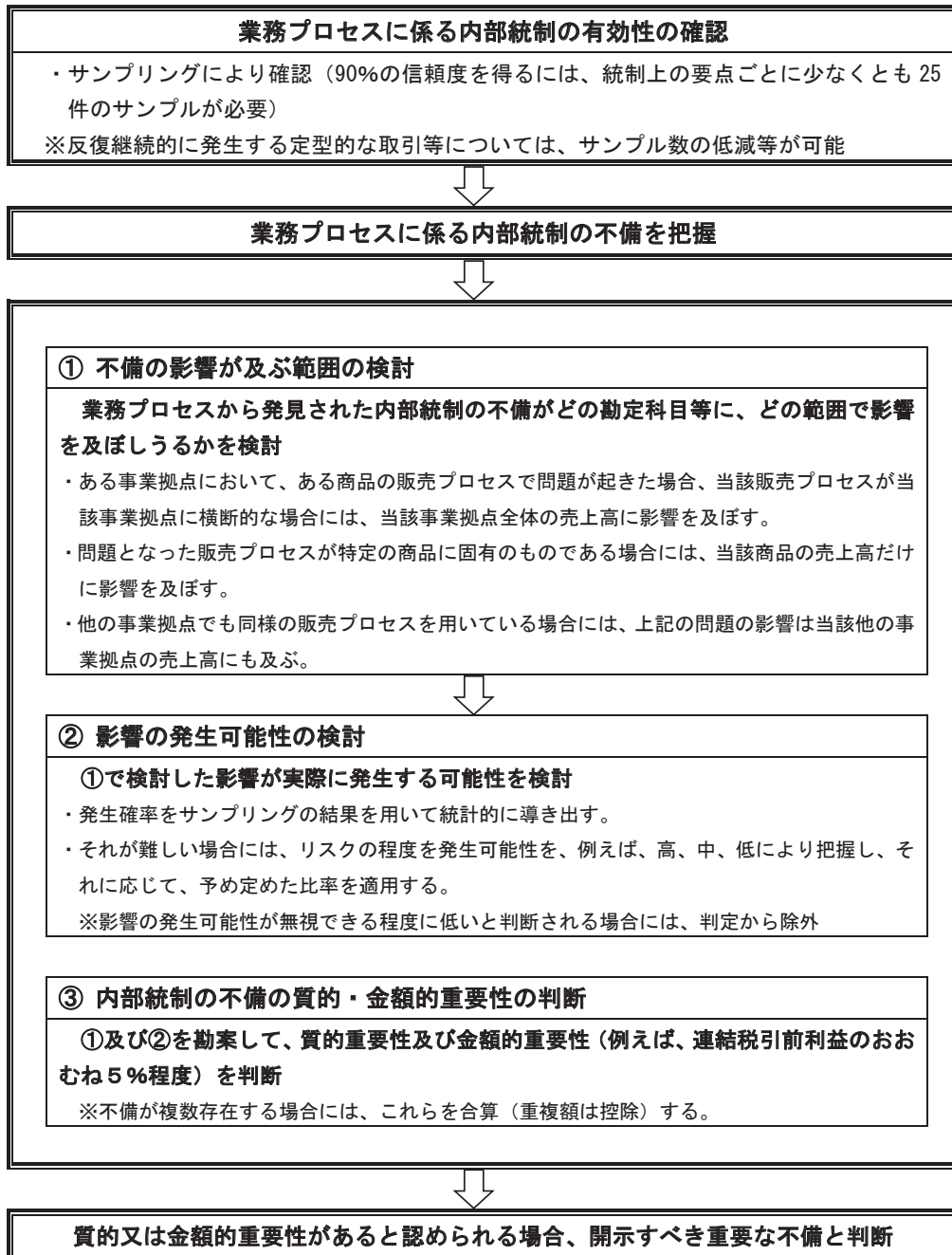
※全社的な内部統制の評価結果が良好である場合等には、サンプリングの範囲を縮小



4. 内部統制の報告

- ① 内部統制の不備が発見された場合、期末までには是正
- ② 開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には開示

業務プロセスに係る内部統制の不備の検討



財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（抄） 新旧対照表

改訂案	現 行
<p>I. 内部統制の基本的枠組み (略)</p> <p>1. 内部統制の定義</p> <p>内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、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、組織内の全てのものによって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることという。 ○ 報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（<u>非財務情報を含む。</u>）の信頼性を確保することという。 ○ 事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することという。 ○ 資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。 	<p>I. 内部統制の基本的枠組み (略)</p> <p>1. 内部統制の定義</p> <p>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、組織内の全てのものによって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることという。 ○ 財務報告の信頼性とは、<u>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</u>の信頼性を確保することという。 ○ 事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することという。 ○ 資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

<p>(注) 内部統制の目的はそれぞれに独立しているが、相互に関連している。</p> <p>(略)</p> <p>なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内の全ての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。</p> <p><u>(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。</u></p>	<p>(注) 内部統制の目的はそれぞれに独立しているが、相互に関連している。</p> <p>(略)</p> <p>なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内の全ての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。</p> <p>(新設)</p>
<p>2. 内部統制の基本的要素</p> <p>(略)</p> <p>(5) モニタリング</p> <p>(略)</p> <p>(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、日常的モニタリングとして、各業務部門において帳簿記録と実際の製造・在庫又は販売数量等との照合を行うことや、定期的に実施される棚卸手続において在庫の残高の正確性及</p>	<p>2. 内部統制の基本的要素</p> <p>(略)</p> <p>(5) モニタリング</p> <p>(略)</p> <p>(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、日常的モニタリングとして、各業務部門において帳簿記録と実際の製造・在庫ないし販売数量等との照合を行うことや、定期的に実施される棚卸手続において在庫の残高の正確性</p>

<p>び網羅性を関連業務担当者が監視することなどが挙げられる。また、独立的评价としては、企業内での監視機関である内部監査部門及び監査役等が、財務報告の一部又は全体の信頼性を検証するために<u>行</u>う会計監査などが挙げられる。</p>	<p>及び網羅性を関連業務担当者が監視することなどが挙げられる。また、独立的评价としては、企業内での監視機関である内部監査部門及び監査役等が、財務報告の一部<u>ないし</u>全体の信頼性を検証するために<u>行</u>う会計監査などが挙げられる。</p>
<p>(6) I Tへの対応</p>	<p>(6) I Tへの対応</p>
<p>I Tへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のI Tに対し<u>適時かつ適切</u>に対応することという。</p>	<p>I Tへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のI Tに対し<u>適切</u>に対応することという。</p>
<p>I Tへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がI Tに大きく依存している場合や組織の情報システムがI Tを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。</p>	<p>I Tへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がI Tに大きく依存している場合や組織の情報システムがI Tを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。</p>
<p>I Tへの対応は、I T環境への対応とI Tの利用及び統制からなる。</p>	<p>I Tへの対応は、I T環境への対応とI Tの利用及び統制からなる。</p>
<p>(略)</p>	<p>(略)</p>
<p>3. 内部統制の限界</p>	<p>3. 内部統制の限界</p>
<p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとつて絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な</p>	<p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとつて絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な</p>

<p>範囲で達成しようとするものである。</p> <p>(略)</p> <p>(4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視又は無効ならしめることがある。</p> <p>4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任</p> <p>(略)</p> <p>5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理</p> <p><u>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。</u></p>	<p>範囲で達成しようとするものである。</p> <p>(略)</p> <p>(4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。</p> <p>4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任</p> <p>(略)</p> <p>(新設)</p>
<p>II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告</p> <p>1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義</p> <p>(略)</p> <p>2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲</p>	<p>II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告</p> <p>1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義</p> <p>(略)</p> <p>2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲</p>

<p>(略)</p> <p>(3) 監査人との協議</p> <p>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。</p> <p>3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法</p> <p>(略)</p> <p>4. 財務報告に係る内部統制の報告</p> <p>(略)</p> <p>(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続</p> <p>① 財務報告に係る内部統制の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む。） 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</p>	<p>(略)</p> <p>(新設)</p> <p>3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法</p> <p>(略)</p> <p>4. 財務報告に係る内部統制の報告</p> <p>(略)</p> <p>(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続</p> <p>① 財務報告に係る内部統制の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む。） (新設)</p>
---	--

<p>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</p> <p>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</p> <p>② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点</p> <p>③ 財務報告に係る内部統制の評価に当たって、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た旨</p> <p>④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要</p> <p>(略)</p> <p>(6) 付記事項</p> <p>① 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象</p> <p>② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等</p> <p>③ 前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況</p> <p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的</p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸</p>	<p>② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点</p> <p>③ 財務報告に係る内部統制の評価に当たって、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た旨</p> <p>④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要</p> <p>(略)</p> <p>(6) 付記事項</p> <p>① 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象</p> <p>② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等(新設)</p> <p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的</p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸</p>
<p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的</p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸</p>	<p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的</p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸</p>

<p>表監査と一体となつて行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(注) ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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ぬ。</u>また、必要に応じて、経営者と協議しなければならない。</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。</p> <p>(略)</p> <p>3. 内部統制監査の実施</p> <p>(略)</p> <p>(2) 評価範囲の妥当性の検討</p> <p>監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範</p>	<p>表監査と一体となつて行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(注) ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。</p> <p>(新設)</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。</p> <p>(略)</p> <p>3. 内部統制監査の実施</p> <p>(略)</p> <p>(2) 評価範囲の妥当性の検討</p> <p>監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範</p>
--	--

<p><u>囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。</u> <u>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。</u></p> <p>特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかつたとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。</p> <p>(略)</p> <p>4. 監査人の報告</p> <p>(略)</p> <p>(2) 内部統制監査報告書の記載区分</p> <p>① 監査人は、内部統制監査報告書に、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任並びに監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれ区分をした上で、記載しなければならぬ。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を内部統制監査報告書に記載しなければならない。</p> <p>② 監査人は、内部統制報告書の記載について強調する必</p>	<p><u>囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。</u></p> <p>特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかつたとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。</p> <p>(略)</p> <p>4. 監査人の報告</p> <p>(略)</p> <p>(2) 内部統制監査報告書の記載区分</p> <p>① 監査人は、内部統制監査報告書に、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任並びに監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれ区分をした上で、記載しなければならぬ。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を内部統制監査報告書に記載しなければならない。</p> <p>② 監査人は、内部統制報告書の記載について強調する必</p>
--	---

要がある事項及び説明を付す必要がある事項を内部統制監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。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。

- ③ 内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとする。

(略)

要がある事項及び説明を付す必要がある事項を内部統制監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。

- ③ 内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとする。

(略)

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準（抄） 新旧対照表

改訂案	現 行
<p>I. 内部統制の基本的枠組み</p> <p>1. 内部統制の定義（目的）</p> <p>内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等及び資産の保全の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、組織内の全てによって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本要素から構成される。</p> <p>（略）</p> <p>（2）報告の信頼性</p> <p>報告の信頼性とは、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という。</p> <p>（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という。</p> <p>（略）</p> <p>（5）4つの目的の関係</p> <p>内部統制の4つの目的である業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等及び資産の保全は、それぞれ</p>	<p>I. 内部統制の基本的枠組み</p> <p>1. 内部統制の定義（目的）</p> <p>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及び資産の保全の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、組織内の全てによって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本要素から構成される。</p> <p>（略）</p> <p>（2）財務報告の信頼性</p> <p>財務報告の信頼性とは、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という。</p> <p>（新設）</p> <p>（略）</p> <p>（5）4つの目的の関係</p> <p>内部統制の4つの目的である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及び資産の保全は、それぞれ</p>

改訂案	現 行
<p>固有の目的ではあるが、<u>互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。</u></p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制の基本的要素 (略)</p> <p>(2) リスクの評価と対応</p> <p>① リスクの評価</p> <p><u>リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因として識別、分析及び評価するプロセスをいう。</u></p> <p>リスクとは、組織目標の達成を阻害する要因をいう。具体的には、天災、盗難、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流失又は漏洩といった組織の中で生ずる内部的要因など、様々なものが挙げられる。ここでのリスクは、組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指し、組織に正の影響、すなわち利益をもたらす可能性は、ここにいうリスクには含まない。</p> <p><u>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</u></p>	<p>ぞれ固有の目的ではあるが、<u>お互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。</u></p> <p>(略)</p> <p>2. 内部統制の基本的要素 (略)</p> <p>(2) リスクの評価と対応</p> <p>① リスクの評価</p> <p><u>リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因として識別、分析及び評価するプロセスをいう。</u></p> <p>リスクとは、組織目標の達成を阻害する要因をいう。具体的には、天災、盗難、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流失又は漏洩といった組織の中で生ずる内部的要因など、様々なものが挙げられる。ここでのリスクは、組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指し、組織に正の影響、すなわち利益をもたらす可能性は、ここにいうリスクには含まない。</p> <p>(新設)</p>

改訂案	現 行
<p>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。</p> <p><u>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。</u></p> <p>リスクの評価と対応の実務は、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、リスクの評価の流れの例を示すと次のとおりである。</p> <p>(略)</p> <p>(4) 情報と伝達</p> <p>(略)</p> <p>① 情報の識別・把握・処理</p> <p>組織は、認識された情報の中から真実かつ公正な情報を特定し(識別)、当該情報が組織にとって必要であると判断した場合には、その情報を情報システムに取り入れる(把握)。情報システムとは、手作業によるか、機械化された情報システムによるかにかかわらず、情報を処理及び伝達するための仕組みをいい、情報システムに取り入れられた情報は、分類、整理、選択、演算など、目的に応じて加工される(処理)。</p> <p><u>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</u></p>	<p>リスクの評価と対応の実務は、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、リスクの評価の流れの例を示すと次のとおりである。</p> <p>(略)</p> <p>(4) 情報と伝達</p> <p>(略)</p> <p>① 情報の識別・把握・処理</p> <p>組織は、認識された情報の中から真実かつ公正な情報を特定し(識別)、当該情報が組織にとって必要であると判断した場合には、その情報を情報システムに取り入れる(把握)。情報システムとは、手作業によるか、機械化された情報システムによるかにかかわらず、情報を処理及び伝達するための仕組みをいい、情報システムに取り入れられた情報は、分類、整理、選択、演算など、目的に応じて加工される(処理)。</p> <p>(新設)</p>

改訂案	現行
<p>有効に機能していることが求められる。</p> <p>(略)</p> <p>(5) モニタリング (略)</p> <p>③ 内部統制上の問題についての報告</p> <p>モニタリングを通じて識別された内部統制の不備は、その内容に即して、適切な者に適時に報告されることが必要であり、このための方針及び手続を定めておくことが重要である。</p> <p>日常的モニタリングにより識別された問題点は、通常、モニタリングを実施した部門において分析され対応が図られることとなるが、同時に、問題点とその対応策を取りまとめ、その上位の管理者等に報告するとともに、必要に応じて、経営者、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。</p> <p>独立的評価により識別された問題点は、内部監査人によるものについては、経営者が適時に報告を受ける仕組みを確保することが重要であり、<u>あわせて</u>、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。取締役会、監査役等による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要である。</p> <p>経営者は、報告された問題点に対して、そのリスクを分類、分析、評価して、適切な対応を選択していく必要がある。</p> <p>内部統制の不備に係る情報が、非常に広範囲にわたる内部統制の不備の兆候を示していることも多い。そのため、特定の取引又は事</p>	<p>(略)</p> <p>(5) モニタリング (略)</p> <p>③ 内部統制上の問題についての報告</p> <p>モニタリングを通じて識別された内部統制の不備は、その内容に即して、適切な者に適時に報告されることが必要であり、このための方針及び手続を定めておくことが重要である。</p> <p>日常的モニタリングにより識別された問題点は、通常、モニタリングを実施した部門において分析され対応が図られることとなるが、同時に、問題点とその対応策を取りまとめ、その上位の管理者等に報告するとともに、必要に応じて、経営者、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。</p> <p>独立的評価により識別された問題点は、内部監査人によるものについては、経営者が適時に報告を受ける仕組みを確保することが重要であり、<u>必要に応じて</u>、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。取締役会、監査役等による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要である。</p> <p>経営者は、報告された問題点に対して、そのリスクを分類、分析、評価して、適切な対応を選択していく必要がある。</p> <p>内部統制の不備に係る情報が、非常に広範囲にわたる内部統制の不備の兆候を示していることも多い。そのため、特定の取引又は事</p>

改訂案	現行
<p>象に係る不備に係る報告を受けた経営者は、必要に応じて、さらに広い範囲の調査の実施について検討を指示することが重要である。</p> <p>(6) IT (情報技術) への対応</p> <p>ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外的ITに対し適切に対応することをいう。</p> <p>ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。</p> <p>ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。</p>	<p>象に係る不備に係る報告を受けた経営者は、必要に応じて、さらに広い範囲の調査の実施について検討を指示することが重要である。</p> <p>(6) IT (情報技術) への対応</p> <p>ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外的ITに対し適切に対応することをいう。</p> <p>ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる。</p> <p>ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。</p>
<p>IT環境の飛躍的な進展によってITが組織に深く浸透した現状に照らして、本基準における「I. 内部統制の基本的枠組み」では、「ITへの対応」を基本的要素の1つに加えている。組織の業務内容がITに大きく依存していたり、組織の情報システムがITを高度に取り入れている等、現状では多くの組織がIT抜きでは業務を遂行することができなくなっている。また、情報システムの開発・運用・保守などIT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IT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。ITへの対応</p>	<p>IT環境の飛躍的な進展によってITが組織に深く浸透した現状に照らして、本基準における「I. 内部統制の基本的枠組み」では、「ITへの対応」を基本的要素の1つに加えている。組織の業務内容がITに大きく依存していたり、組織の情報システムがITを高度に取り入れている等、現状では多くの組織がIT抜きでは業務を遂行することができなくなっている。ITへの対応を基本的要素に加えたことは、組織に深くITが浸透している現状では、業務を実施する過程において組織内外のITに対し適切に対応することが、内部統制の目的を達成するために不可欠となっていることを示したものであって、組織に新たなITシステムの導入を要求したり、既存のITシステムの更新を強いるものではない。</p>

改訂案	現行
<p>を基本的要素に加えたことは、組織に深く I T が浸透している現状では、業務を実施する過程において組織内外の I T に対し適切に対応することが、内部統制の目的を達成するために不可欠となつてい</p> <p>ることを示したものであつて、組織に新たな I T システムの導入を要求したり、既存の I T システムの更新を強いるものではない。</p> <p>(略)</p> <p>② I T の利用及び統制 (略)</p> <p>〔 I T の統制〕 (略)</p> <p>イ. 組織目標を達成するための I T の統制目標 I T の統制を有効なものとするために経営者が設定する目標を、I T の統制目標と呼ぶ。I T の統制目標としては、例えば、次のものが挙げられる。 (削除)</p> <p>a. 準拠性：情報が関連する法令や会計基準、社内規則等に合致して処理されていること b. 信頼性：情報が組織の意思・意図に沿って承認され、漏れなく正確に記録・処理されること（正当性、完全性、正確性） c. 可用性：情報が必要とされるときに利用可能であること</p>	<p>(略)</p> <p>② I T の利用及び統制 (略)</p> <p>〔 I T の統制〕 (略)</p> <p>イ. 組織目標を達成するための I T の統制目標 I T の統制を有効なものとするために経営者が設定する目標を、I T の統制目標と呼ぶ。I T の統制目標としては、例えば、次のものが挙げられる。 a. 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 b. 準拠性：情報が関連する法令や会計基準、社内規則等に合致して処理されていること c. 信頼性：情報が組織の意思・意図に沿って承認され、漏れなく正確に記録・処理されること（正当性、完全性、正確性） d. 可用性：情報が必要とされるときに利用可能であること</p>

改訂案	現行
<p>d. 機密性：情報が正当な権限を有する者以外に利用されないように保護されていること (略)</p> <p>3. 内部統制の限界</p> <p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。 (略)</p> <p>(4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視又は無効ならしめることがある。</p> <p>(略)</p>	<p>e. 機密性：情報が正当な権限を有する者以外に利用されないように保護されていること (略)</p> <p>3. 内部統制の限界</p> <p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。 (略)</p> <p>(4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。</p> <p>(略)</p>
<p>内部統制の限界とは、適切に整備され、運用されている内部統制であっても、内部統制が本来有する制約のため有効に機能しなくなることもあり、内部統制の目的を常に完全に達成するものとはならない場合があることをいう。</p> <p>内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。しかし、内部統制を整備することにより、判断の誤り、不注意によるリスクは相当程度、低減されるとともに、複数の担当者が共謀して不正を行うことは、相当程度困難なものになる。</p> <p>また、内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の</p>	<p>内部統制の限界とは、適切に整備され、運用されている内部統制であっても、内部統制が本来有する制約のため有効に機能しなくなることもあり、内部統制の目的を常に完全に達成するものとはならない場合があることをいう。</p> <p>内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。しかし、内部統制を整備することにより、判断の誤り、不注意によるリスクは相当程度、低減されるとともに、複数の担当者が共謀して不正を行うことは、相当程度困難なものになる。</p> <p>また、内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の</p>

改訂案	現 行
<p>化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。しかし、例えば、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引に対する対応の範囲は相当程度、広げることができる。</p> <p>内部統制は、組織の経営判断において、費用と便益との比較衡量の下で整備及び運用される。組織は、ある内部統制の手続を導入又は維持することの可否を決定する際に、そのための費用と、その手続によるリスクへの対応を図ることから得られる便益とを比較検討する。</p> <p>さらに、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ことがある。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。適切な経営理念等に基づく社内制度の設計・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。</p> <p>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。</p> <p>なお、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行う</p>	<p>化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。しかし、例えば、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引に対する対応の範囲は相当程度、広げることができる。</p> <p>内部統制は、組織の経営判断において、費用と便益との比較衡量の下で整備及び運用される。組織は、ある内部統制の手続を導入又は維持することの可否を決定する際に、そのための費用と、その手続によるリスクへの対応を図ることから得られる便益とを比較検討する。</p> <p>さらに、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。</p> <p>なお、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行う</p>

改訂案	現行
<p>こと、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けた者が経営上の判断により別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しない。</p> <p>4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任</p> <p>(略)</p> <p>(2) 取締役会 (略)</p> <p>取締役会は、組織の業務執行に関する意思決定機関であり、内部統制の基本方針を決定する。また、取締役会は、経営者の職務執行に関する監督機関であり、経営者を選定及び解職する権限を有する(会社法第362条、第399条の13、第416条、第420条)。</p> <p>したがって、取締役会は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。</p> <p><u>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。</u></p> <p>(3) 監査役等 (略)</p> <p>監査役等は取締役等の職務の執行を監査する(会社法第381条第1項、第399条の2第3項第1号及び第404条第2項第1号)。また、監査役等は、<u>会計監査を含む、業務監査を行う。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</u></p>	<p>こと、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けた者が経営上の判断により別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しない。</p> <p>4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任</p> <p>(略)</p> <p>(2) 取締役会 (略)</p> <p>取締役会は、組織の業務執行に関する意思決定機関であり、内部統制の基本方針を決定する。また、取締役会は、経営者の職務執行に関する監督機関であり、経営者を選定及び解職する権限を有する(会社法第362条、第416条、第420条)。</p> <p>したがって、取締役会は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。 (新設)</p> <p>(3) 監査役等 (略)</p> <p>監査役等は取締役等の職務の執行を監査する(会社法第381条第1項、第399条の2第3項第1号及び第404条第2項第1号)。また、監査役等は、<u>会計監査を含む、業務監査を行う。</u></p>

改訂案	現行
<p>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。</p> <p>監査役等は、業務監査の一環として、財務報告の信頼性を確保するための体制を含め、内部統制が適切に整備及び運用されているかを監視する。また、会社法上、監査役等は、会計監査人が計算書類について実施した会計監査の方法と結果の相当性を評価することとされている。</p> <p>一方、本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役等が行った業務監査の自身自身を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。</p> <p>(4) 内部監査人 (略)</p> <p>内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。</p> <p>内部監査人がその業務を遂行するには、内部監査の対象となる組織内の他の部署等からの制約を受けることなく、客観性を維持できる状況になければならない。このため、経営者は、内部監査人の身分等に関して、内部監査の対象となる業務及び部署から独立し、当該業務及び部署に対し直接の権限や責任を負わない状況を確認する</p>	<p>監査役等は、業務監査の一環として、財務報告の信頼性を確保するための体制を含め、内部統制が適切に整備及び運用されているかを監視する。また、会社法上、監査役等は、会計監査人が計算書類について実施した会計監査の方法と結果の相当性を評価することとされている。</p> <p>一方、本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役等が行った業務監査の自身自身を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。</p> <p>(4) 内部監査人 (略)</p> <p>内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。</p> <p>内部監査人がその業務を遂行するには、内部監査の対象となる組織内の他の部署等からの制約を受けることなく、客観性を維持できる状況になければならない。このため、経営者は、内部監査人の身分等に関して、内部監査の対象となる業務及び部署から独立し、当該業務及び部署に対し直接の権限や責任を負わない状況を確認する</p>

改訂案	現 行
<p>ことが重要である。</p> <p>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。</p> <p>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られ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られることが適切である。</p> <p>(略)</p> <p>5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理</p> <p>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。</p> <p>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</p>	<p>ことが重要である。</p> <p>また、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・適切に報告を受けられる体制を確保することが重要である。</p> <p>(略)</p> <p>(新設)</p>

改訂案	現 行
<p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>6. 財務報告に係る内部統制の構築</p> <p>(略)</p>	<p>5. 財務報告に係る内部統制の構築</p> <p>(略)</p>

改訂案	現行
<p>Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告</p> <p>1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義 (略)</p> <p>② 開示すべき重要な不備の判断指針</p> <p>(略)</p> <p>ロ. 開示すべき重要な不備</p> <p>(略)</p> <p>a. 金額的な重要性の判断 金額的重要性は、連結総資産、連結売上高、連結税引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、会社の業種、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。 (略)</p> <p>(注2) 例えば、連結税引前利益については、<u>おおむね</u>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。 (略)</p> <p>2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲 (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価</p>	<p>Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告</p> <p>1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義 (略)</p> <p>② 開示すべき重要な不備の判断指針</p> <p>(略)</p> <p>ロ. 開示すべき重要な不備</p> <p>(略)</p> <p>a. 金額的な重要性の判断 金額的重要性は、連結総資産、連結売上高、連結税引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、会社の業種、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。 (略)</p> <p>(注2) 例えば、連結税引前利益については、<u>概ね</u>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。 (略)</p> <p>2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲 (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価</p>

改訂案	現行
<p>(略)</p> <p>② 委託業務の評価</p> <p>イ. <u>委託業務の評価の範囲</u></p> <p>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が挙げられる。</p> <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関して、その内部統制の有効性を評価しなければならぬ。</p> <p>(略)</p> <p>(2) 評価の範囲の決定</p> <p>(略)</p> <p><u>経営者は、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の範囲を決定する。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ぬ。</u></p>	<p>(略)</p> <p>② 委託業務の評価</p> <p>イ. <u>委託業務の評価の範囲</u></p> <p>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業務を企業集団の外部の専門会社に委託している場合が挙げられる。</p> <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関して、その内部統制の有効性を評価しなければならぬ。</p> <p>(略)</p> <p>(2) 評価の範囲の決定</p> <p>(略)</p> <p><u>経営者は、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の範囲を決定する。</u></p>

改訂案	現 行
<p>なお、全社的な内部統制については、以下の「業務プロセスに係る評価の範囲の決定」において記述する手順により評価の範囲を決定する対象には含まれず、原則として、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。</p> <p>ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。</p> <p><u>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。</u></p> <p>(略)</p> <p>〔業務プロセスに係る評価の範囲の決定〕</p> <p>主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。</p> <p>(注) 全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総勘定元帳から財務諸表を作成する手続 ・ 連結修正、報告書の結合及び組替など連結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続 	<p>なお、全社的な内部統制については、以下の「業務プロセスに係る評価の範囲の決定」において記述する手順により評価の範囲を決定する対象には含まれず、原則として、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。</p> <p>ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。</p> <p>(新設)</p> <p>(略)</p> <p>〔業務プロセスに係る評価の範囲の決定〕</p> <p>主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。</p> <p>(注) 全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総勘定元帳から財務諸表を作成する手続 ・ 連結修正、報告書の結合及び組替など連結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続

改訂案	現行
<p>・ 財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続</p> <p>ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。</p> <p><u>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。</u></p> <p>上記以外の業務プロセスについては、以下の手順で評価範囲を決定する。</p> <p>① 重要な事業拠点の選定 <u>企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。</u></p> <p>(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。 <u>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。事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業</u></p>	<p>・ 財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続</p> <p>ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。</p> <p>(新設)</p> <p>上記以外の業務プロセスについては、以下の手順で評価範囲を決定する。</p> <p>① 重要な事業拠点の選定 <u>企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。例えば、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等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。</u></p> <p>(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。 <u>また、事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがあり、例えば、</u></p>

改訂案	現 行
<p><u>の置かれた環境や事業の特性によって、総資産、税引前利益等の異なる指標や追加的な指標を用いることがある。銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。</u></p> <p><u>この場合、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。</u></p> <p>(注2) 一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は業務の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられる。全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とする考え方もある。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。また、これに以下②で記述する、重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことが考えられる。なお、連結ベースの売上高に対する一定割合ではなく、内部取引の連結消去前の売上高等に対する一定割合とする方法も考えられる。</p> <p>この一定割合については、当該事業拠点が前年度に重要な事業拠点として評価範囲に入っており、イ) 前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が有効であること、ロ) 当該拠点の内部統制の整備状況に重要な変更がないこと、ハ) 重要な事業拠点の中でも、グループ内での中核会社でないなど特</p>	<p><u>銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。</u></p> <p>(注2) 一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は業務の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられるが、全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2／3程度とし、これに以下②で記述する、重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことが考えられる。なお、連結ベースの売上高に対する一定割合ではなく、内部取引の連結消去前の売上高等に対する一定割合とする方法も考えられる。</p> <p>この一定割合については、当該事業拠点が前年度に重要な事業拠点として評価範囲に入っており、イ) 前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が有効であること、ロ) 当該拠点の内部統制の整備状況に重要な変更がないこと、ハ) 重要な事業拠点の中でも、グループ内での中核会社でないなど特</p>

改訂案	現 行
<p>に重要な事業拠点でないことを確認できた場合には、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と考えられる。その場合、結果として、売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）を相当程度下回ることがあり得る。</p> <p>(略)</p> <p>② 評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>イ. ①で選定した重要な事業拠点（持分法適用となる関連会社を除く。）における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは、財務報告に及ぼす影響を勘案し、原則として、全てを評価の対象とする。</p> <p>ただし、例えば、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、それらを評価対象としな いことができる。その場合には、評価対象としなかった業務プロセス、評価対象としなかった理由について記録しておく必要があることに留意する。</p> <p>(削除)</p>	<p>に重要な事業拠点でないことを確認できた場合には、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と考えられる。その場合、結果として、売上高等の概ね2/3を相当程度下回ることがあり得る。</p> <p>(略)</p> <p>② 評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>イ. ①で選定した重要な事業拠点（持分法適用となる関連会社を除く。）における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産）に至る業務プロセスは、原則として、全てを評価の対象とする。</p> <p>ただし、例えば、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、それらを評価対象としな いことができる。その場合には、評価対象としなかった業務プロセス、評価対象としなかった理由について記録しておく必要があることに留意する。</p> <p>なお、棚卸資産に至る業務プロセスには、販売プロセスの他、在庫管理プロセス、期末の棚卸プロセス、購入プロセス、原価計算プロセス等が関連してくると考えられるが、これらのうち、どこまでを評価対象とするかについては、企業の特性等を踏まえて、虚偽記載の発生するリスクが的確に把握されるよう、適切に判断される必要がある。</p>

改訂案	現 行
<p>(注1) 「<u>企業の事業目的に大きく関わる勘定科目</u>」については、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し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、<u>売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる</u>。これはあくまで例示であり、個別の業種、企業の間違った環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。</p> <p><u>銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。</u></p> <p><u>棚卸資産に至る業務プロセスには、販売プロセスの他、在庫管理プロセス、期末の棚卸プロセス、購入プロセス、原価計算プロセス等が関連してくると考えられるが、これらのうち、どこまでを評価対象とするかについては、企業の特性等を踏まえて、虚偽記載の発生するリスクが的確に捉えられるよう、適切に判断される必要がある。</u></p> <p><u>一般に、原価計算プロセスについては、期末の在庫評価に必要な範囲を評価対象とすれば足りると考えられるので、必ずしも原価計算プロセスの全工程にわたる評価を実施する必要はないことに留意する。</u></p>	<p><u>一般に、原価計算プロセスについては、期末の在庫評価に必要な範囲を評価対象とすれば足りると考えられるので、必ずしも原価計算プロセスの全工程にわたる評価を実施する必要はないことに留意する。</u></p> <p>(注1) 「<u>企業の事業目的に大きく関わる勘定科目</u>」については、<u>(売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定はあくまで例示であり、) 個別の業種、企業の間違った環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。</u></p> <p><u>例えば、銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。</u></p>

改訂案	現 行
<p>(注2) 重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスの評価範囲については、経営者が重要な虚偽記載の発生するリスクを勘案して、企業ごとに適切に判断すべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切ではないと考えられるが、例えば、売上を「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」としている場合において、売上に至る業務プロセスの金額を合算しても連結売上高のおおむね5%程度以下となる業務プロセスを、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少なものと評価の対象からはずすといった取扱いはありません。ものと考えられる。なお、この「おおむね5%程度」については機械的に適用すべきでないことに留意する。</p> <p>ロ. ①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、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は以下のとおりである。</p> <p>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 例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など）や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務、複雑又</p>	<p>(注2) 重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスの評価範囲については、経営者が重要な虚偽記載の発生するリスクを勘案して、企業ごとに適切に判断すべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切ではないと考えられるが、例えば、売上を「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」としている場合において、売上に至る業務プロセスの金額を合算しても連結売上高の概ね5%程度以下となる業務プロセスを、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少なものと評価の対象からはずすといった取扱いはありうるものと考えられる。なお、この「概ね5%程度」については機械的に適用すべきでないことに留意する。</p> <p>ロ. ①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加する。その際の留意点は以下のとおりである。</p> <p>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 例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など）や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務を行っ</p>

改訂案	現 行
<p>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、中核的業務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を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。</p> <p>b. ～ d. （略）</p> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 	<p>ている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。</p> <p>b. ～ d. （略）</p> <p>（新設）</p>
<p>（3）監査人との協議</p> <p>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、監査人と協議を行う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</p>	<p>〔監査人との協議〕</p> <p>監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないと判断されることが考えられ、この場合、経営者は、新たな評価範囲について、評価し直す必要</p>

改訂案	現 行
<p><u>能の一環であることに留意が必要である。</u></p> <p><u>監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でない</u>と判断されることが考えられ、この場合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には、時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。したがって、必要に応じて、以下の監査人との協議を行うことが適切である。</p> <p>① 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。監査人との協議は、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。</p> <p>② 状況の変化等があった場合の協議 監査人との協議は、経営者による評価の計画段階に限定されない。経営者は、評価の計画段階で把握した事象や状況が変化した場合、あるいは評価の過程で新たな事実を発見した場合には、評価範囲を検討し、監査人と協議することが適切である。</p> <p>3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法 (略)</p> <p>(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価 (略)</p> <p>⑤ I Tを利用した内部統制の評価 イ. I Tを利用した内部統制の評価</p>	<p>が生じるが、その手続の実施は、時間的な制約等から困難になる場合も想定される。したがって、経営者は、評価の範囲を決定した後、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。</p> <p>3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法 (略)</p> <p>(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価 (略)</p> <p>⑤ I Tを利用した内部統制の評価 イ. I Tを利用した内部統制の評価</p>

改訂案	現 行
<p>情報システムにＩＴが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。</p> <p>また、ＩＴの統制は、<u>全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。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。</u></p> <p>(略)</p> <p>二．ＩＴを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価</p> <p>a．ＩＴに係る全般統制の評価</p> <p>経営者は、ＩＴに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているが評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ システムの開発、保守 ・ システムの運用・管理 	<p>情報システムにＩＴが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。</p> <p>また、ＩＴの統制は、<u>全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。</u></p> <p>(略)</p> <p>二．ＩＴを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価</p> <p>a．ＩＴに係る全般統制の評価</p> <p>経営者は、ＩＴに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているが評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ システムの開発、保守 ・ システムの運用・管理
<p>(略)</p> <p>二．ＩＴを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価</p> <p>a．ＩＴに係る全般統制の評価</p> <p>経営者は、ＩＴに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているが評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ システムの開発、保守 ・ システムの運用・管理 	<p>(略)</p> <p>二．ＩＴを利用した内部統制の整備状況及び運用状況の有効性の評価</p> <p>a．ＩＴに係る全般統制の評価</p> <p>経営者は、ＩＴに係る全般統制が、例えば、次のような点において有効に整備及び運用されているが評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ システムの開発、保守 ・ システムの運用・管理

改訂案	現行
<p>・ 内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保</p> <p>・ 外部委託に関する契約の管理</p> <p>内部統制の有効性の評価のうち、内部統制の運用状況の有効性の評価に当たっては、経営者は、業務処理統制の運用状況の評価とあわせて、関連する全般統制の運用状況の評価を実施するが、業務処理統制の運用状況の評価の実施範囲を拡大することにより、全般統制の運用状況の評価を実施せずに、内部統制の運用状況の有効性に関して十分な心証が得られる場合もある。</p> <p>(注) I T全般統制の項目（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。これにより、I Tに係る全般統制の運用状況の評価について、一定の複数年計期間内に一度の頻度で実施されることがある。この取扱については、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。</p> <p>b. I Tに係る業務処理統制の評価</p>	<p>・ 内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保</p> <p>・ 外部委託に関する契約の管理</p> <p>内部統制の有効性の評価のうち、内部統制の運用状況の有効性の評価に当たっては、経営者は、業務処理統制の運用状況の評価とあわせて、関連する全般統制の運用状況の評価を実施するが、業務処理統制の運用状況の評価の実施範囲を拡大することにより、全般統制の運用状況の評価を実施せずに、内部統制の運用状況の有効性に関して十分な心証が得られる場合もある。</p> <p>(注) I T全般統制の項目（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。これにより、I Tに係る全般統制の運用状況の評価について、一定の複数年計期間内に一度の頻度で実施されることがあることに留意する。</p> <p>b. I Tに係る業務処理統制の評価</p>

改訂案	現 行
<p>経営者は、識別した I T に係る業務処理統制が、適切に業務プロセスに組み込まれ、運用されているかを評価する。具体的には、例えば、次のような点について、業務処理統制が有効に整備及び運用されているかを評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 入力情報の完全性、正確性、正当性等が確保されているか。 ・ エラーデータの修正と再処理の機能が確保されているか。 ・ マスタ・データの正確性が確保されているか。 ・ システムの利用に関する認証・操作範囲の限定など適切なアクセス管理がなされているか。 <p>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、<u>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</u>。しかし、<u>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</u>という視点を持つことが重要である。また、<u>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</u>。</p> <p>c. 過年度の評価結果を利用できる場合</p>	<p>経営者は、識別した I T に係る業務処理統制が、適切に業務プロセスに組み込まれ、運用されているかを評価する。具体的には、例えば、次のような点について、業務処理統制が有効に整備及び運用されているかを評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 入力情報の完全性、正確性、正当性等が確保されているか。 ・ エラーデータの修正と再処理の機能が確保されているか。 ・ マスタ・データの正確性が確保されているか。 ・ システムの利用に関する認証・操作範囲の限定など適切なアクセス管理がなされているか。 <p>(新設)</p> <p>c. 過年度の評価結果を利用できる場合</p>

改訂案	現 行
<p>I Tを利用した内部統制の評価は、I Tを利用していない内部統制と同様に原則として毎期実施する必要がある。しかし、I Tを利用して自動化された内部統制に関しては、一度内部統制が設定されると、変更やエラーが発生しない限り一貫して機能するという性質がある。したがって、経営者は、自動化された内部統制が過年度に内部統制の不備が発見されず、有効に運用されていると評価された場合、評価された時点から内部統制が変更されていないこと、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連する全般統制の整備及び運用の状況を確認及び評価した結果、全般統制が有効に機能しているとの判断できる場合には、その結果を記録すること、当該評価結果を継続して利用することができる。</p> <p>(注) I Tに係る業務処理統制の評価のうち、I Tを利用して自動化された内部統制については、上記に従い、過年度の評価結果を継続して利用できる場合、<u>一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法も含まれる。</u>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。</p> <p>(略)</p>	<p>I Tを利用した内部統制の評価は、I Tを利用していない内部統制と同様に原則として毎期実施する必要がある。しかし、I Tを利用して自動化された内部統制に関しては、一度内部統制が設定されると、変更やエラーが発生しない限り一貫して機能するという性質がある。したがって、経営者は、自動化された内部統制が過年度に内部統制の不備が発見されず、有効に運用されていると評価された場合、評価された時点から内部統制が変更されていないこと、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連する全般統制の整備及び運用の状況を確認及び評価した結果、全般統制が有効に機能しているとの判断できる場合には、その結果を記録すること、当該評価結果を継続して利用することができる。</p> <p>(注) I Tに係る業務処理統制の評価のうち、I Tを利用して自動化された内部統制については、上記に従い、過年度の評価結果を継続して利用できる場合、<u>一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法も含まれる。</u></p> <p>(略)</p>

改訂案	現行
<p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査 (略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(注) ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。</p> <p>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。</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。</p> <p>監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。</p> <p>(略)</p> <p>3. 監査計画と評価範囲の検討</p>	<p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査 (略)</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(注) ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であることを意味している。</p> <p>(新設)</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。</p> <p>監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。</p> <p>(略)</p> <p>3. 監査計画と評価範囲の検討</p>

(略)

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならぬ。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。

特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならぬ。

(略)

③ 経営者との協議

監査人は、経営者による内部統制の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、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活用しながら、経営者と協議を行っておくことが適切である。一方で、監査人は、独立監査人としての独立性の確保を図ることが求められる。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。

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないとは判断されることが考えら

(略)

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならぬ。

特に、監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならぬ。

(略)

③ 経営者との協議

(新設)

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、経営者の決定した評価範囲が適切でないとは判断されることが考えられ、この場

れ、この場合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には、時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。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。

4. **内部統制監査の実施**

(略)

(4) **不正等の報告**

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性及ばす影響の程度について検討しなければならぬ。

(略)

合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。したがって、監査人は、経営者が内部統制の評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて経営者と協議を行うことが適切である。

4. **内部統制監査の実施**

(略)

(4) **不正等の報告**

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性及ばす影響の程度について評価しなければならぬ。

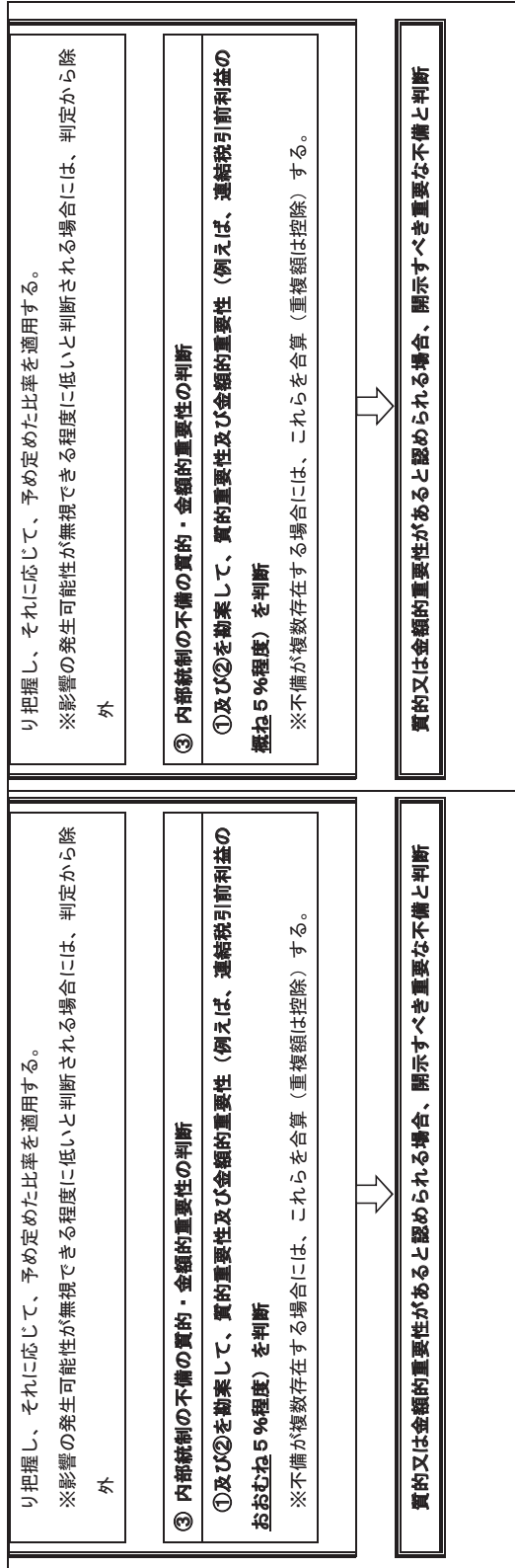
(略)

<p>(参考図 2)</p> <p>財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ</p>	<p>(参考図 2)</p> <p>財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ</p>
<p>全社的な内部統制の評価</p> <p>(原則、全ての事業拠点について全社的な観点で評価)</p>	<p>全社的な内部統制の評価</p> <p>(原則、全ての事業拠点について全社的な観点で評価)</p>
<p>決算・財務報告に係る業務プロセスの評価</p> <p>(全社的な観点での評価が適切なものについては、全社的な内部統制に準じて評価)</p>	<p>決算・財務報告に係る業務プロセスの評価</p> <p>(全社的な観点での評価が適切なものについては、全社的な内部統制に準じて評価)</p>
<p>決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価</p> <p>1. 重要な事業拠点の選定</p> <p>売上高などをを用いて金額の高い拠点から合算し、全体の一定割合 (例えば、概ね3分の2程度) に達するまでの拠点を重要な事業拠点として選定</p> <p>※事業拠点には、本社、子会社、支社、支店の他、事業部等も含まれる。</p> <p>※企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがある。</p>	<p>決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価</p> <p>1. 重要な事業拠点の選定</p> <p>評価対象とする事業拠点は、売上高等の重要性により決定する。</p> <p>※事業拠点には、本社、子会社、支社、支店の他、事業部等も含まれる。</p> <p>※事業拠点を選定する指標として、企業の置かれた環境や事業の特性によって、売上高の他、総資産、税引前利益等の指標を用いることがある。この場合、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。</p> <p>※一定割合については、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合 (おおむね3分の2程度) とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とすることも考えられる。</p> <p>※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選定する必要がある。また、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。</p> <p>※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</p>

<p>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とが適切である。</p>	
<p>2. 評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>① 重要な事業拠点における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは、原則として、全て評価対象</p> <p>※「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、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し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる。これはあくまで例示であり、個別の業種、企業の置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。</p> <p>※当該重要な事業拠点が行う事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性が僅少である業務プロセスについては、評価対象としないことができる。</p>	<p>② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加</p> <p>(例)・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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス ・非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス <p>※長期間隔にわたる評価範囲外としてきた特定の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。</p> <p>※評価範囲外の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。</p>
<p>② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加</p> <p>(例)・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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス ・非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス <p>※長期間隔にわたる評価範囲外としてきた特定の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。</p> <p>※評価範囲外の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。</p>	<p>2. 評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>① 重要な事業拠点における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産）に至る業務プロセスは、原則として、全て評価対象</p> <p>※当該重要な事業拠点が行う事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性が僅少である業務プロセスについては、評価対象としないことができる。</p> <p>② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加</p> <p>(例)・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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス ・非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

<p>③ 全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る評価の範囲、方法を調整</p> <p>※全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要</p> <p>※全社的な内部統制が有効である場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能</p> <p style="text-align: center;">⇒</p> <p style="text-align: center;">評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議</p> <p style="text-align: center;">⇒</p>	<p>③ 全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る評価の範囲、方法を調整</p> <p>※全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要</p> <p>※全社的な内部統制が有効である場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能</p> <p style="text-align: center;">⇒</p> <p style="text-align: center;">評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議</p> <p style="text-align: center;">⇒</p>
<p>3. 評価対象とした業務プロセスの評価</p> <p>① 評価対象となる業務プロセスの概要を把握、整理</p> <p>② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制を識別</p> <p>③ 関連文書の閲覧、質問、観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価</p> <p>④ 関連文書の閲覧、質問、観察、内部統制の実施記録の検証、自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価</p> <p>※全社的な内部統制の評価結果が良好である場合には、サンプリングの範囲を縮小</p> <p style="text-align: center;">⇒</p>	<p>3. 評価対象とした業務プロセスの評価</p> <p>① 評価対象となる業務プロセスの概要を把握、整理</p> <p>② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制を識別</p> <p>③ 関連文書の閲覧、質問、観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価</p> <p>④ 関連文書の閲覧、質問、観察、内部統制の実施記録の検証、自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価</p> <p>※全社的な内部統制の評価結果が良好である場合には、サンプリングの範囲を縮小</p> <p style="text-align: center;">⇒</p>
<p>4. 内部統制の報告</p> <p>① 内部統制の不備が発見された場合、期末までに是正</p> <p>② 開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には開示</p>	<p>4. 内部統制の報告</p> <p>① 内部統制の不備が発見された場合、期末までに是正</p> <p>② 開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には開示</p>

<p>(参考図3)</p> <p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の不備の検討</p> <p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の有効性の確認</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ サンプルングにより確認 (90%の信頼度を得るには、統制上の要点ごとに少なくとも 25 件のサンプルが必要) <p>※反復継続的に発生する定型的な取引等については、サンプル数の低減等が可能</p>	<p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の不備を把握</p>	<p>① 不備の影響が及ぶ範囲の検討</p> <p>業務プロセスから発見された内部統制の不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかを検討</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ある事業拠点において、ある商品の販売プロセスで問題が起きた場合、当該販売プロセスが当該事業拠点に横断的な場合には、当該事業拠点全体の売上高に影響を及ぼす。 ・ 問題となった販売プロセスが特定の商品に固有のものである場合には、当該商品の売上高だけに影響を及ぼす。 ・ 他の事業拠点でも同様の販売プロセスを用いている場合には、上記の問題の影響は当該他の事業拠点の売上高にも及ぶ。 	<p>② 影響の発生可能性の検討</p> <p>①で検討した影響が実際に発生する可能性を検討</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 発生確率をサンプルリングの結果を用いて統計的に導き出す。 ・ それが難しい場合には、リスクの程度を発生可能性を、例えば、高、中、低によ
<p>(参考図3)</p> <p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の不備の検討</p> <p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の有効性の確認</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ サンプルングにより確認 (90%の信頼度を得るには、統制上の要点ごとに少なくとも 25 件のサンプルが必要) <p>※反復継続的に発生する定型的な取引等については、サンプル数の低減等が可能</p>	<p style="text-align: center;">業務プロセスに係る内部統制の不備を把握</p>	<p>① 不備の影響が及ぶ範囲の検討</p> <p>業務プロセスから発見された内部統制の不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかを検討</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ある事業拠点において、ある商品の販売プロセスで問題が起きた場合、当該販売プロセスが当該事業拠点に横断的な場合には、当該事業拠点全体の売上高に影響を及ぼす。 ・ 問題となった販売プロセスが特定の商品に固有のものである場合には、当該商品の売上高だけに影響を及ぼす。 ・ 他の事業拠点でも同様の販売プロセスを用いている場合には、上記の問題の影響は当該他の事業拠点の売上高にも及ぶ。 	<p>② 影響の発生可能性の検討</p> <p>①で検討した影響が実際に発生する可能性を検討</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 発生確率をサンプルリングの結果を用いて統計的に導き出す。 ・ それが難しい場合には、リスクの程度を発生可能性を、例えば、高、中、低によ



金融商品取引法研究会名簿

(令和7年4月8日現在)

会	長	神	作	裕	之	学習院大学法学部教授
委	員	飯	田	秀	総	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃		大	崎	貞	和	野村総合研究所未来創発センター主席研究員
〃		尾	崎	悠	一	東京都立大学大学院法学政治学研究科教授
〃		加	藤	貴	仁	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃		河	村	賢	治	立教大学法学部教授
〃		小	出		篤	早稲田大学法学部教授
〃		後	藤		元	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃		齊	藤	真	紀	京都大学法学研究科教授
〃		武	井	一	浩	西村あさひ法律事務所パートナー弁護士
〃		中	東	正	文	名古屋大学大学院法学研究科教授
〃		松	井	智	予	東京大学大学院法学政治学研究科教授
〃		松	井	秀	征	立教大学法学部教授
〃		松	尾	健	一	京都大学法学研究科教授
〃		松	元	暢	子	慶應義塾大学法学部教授
〃		萬	澤	陽	子	筑波大学ビジネスサイエンス系准教授
〃		宮	下		央	TMI 総合法律事務所弁護士
〃		行	岡	睦	彦	東京大学大学院法学政治学研究科准教授
オブザーバー		三	井	秀	範	預金保険機構理事長
〃		齊	藤	将	彦	金融庁企画市場局市場課長
〃		坂	本	岳	士	野村証券法務部長
〃		大	門		健	大和証券グループ本社経営企画部法務課長
〃		横	田	明	彦	SMB C日興証券法務部長
〃		安	藤	崇	明	みずほ証券法務部長
〃		窪		久	子	三菱UFJモルガン・スタンレー証券法務部長
〃		松	本	昌	男	日本証券業協会常務執行役自主規制本部長
〃		森	本	健	一	日本証券業協会政策本部共同本部長
〃		坪	倉	明	生	日本証券業協会自主規制企画部長
〃		塚	崎	由	寛	日本取引所グループ総務部法務グループ課長
研 究 所		森	本		学	日本証券経済研究所理事長
〃		高	木		隆	日本証券経済研究所常務理事
〃 (幹事)		高		逸	薫	日本証券経済研究所研究員
〃 (幹事)		永	田	裕	貴	日本証券業協会規律本部規律審査部課長

(敬称略)

[参考] 既に公表した「金融商品取引法研究会（証券取引法研究会）研究記録」

- | | |
|---|----------|
| 第1号「裁判外紛争処理制度の構築と問題点」
報告者 森田章同志社大学教授 | 2003年11月 |
| 第2号「システム障害と損失補償問題」
報告者 山下友信東京大学教授 | 2004年1月 |
| 第3号「会社法の大改正と証券規制への影響」
報告者 前田雅弘京都大学教授 | 2004年3月 |
| 第4号「証券化の進展に伴う諸問題(倒産隔離の明確化等)」
報告者 浜田道代名古屋大学教授 | 2004年6月 |
| 第5号「EUにおける資本市場法の統合の動向
—投資商品、証券業務の範囲を中心として—」
報告者 神作裕之東京大学教授 | 2005年7月 |
| 第6号「近時の企業情報開示を巡る課題
—実効性確保の観点を中心に—」
報告者 山田剛志新潟大学助教授 | 2005年7月 |
| 第7号「プロ・アマ投資者の区分—金融商品・
販売方法等の変化に伴うリテール規制の再編—」
報告者 青木浩子千葉大学助教授 | 2005年9月 |
| 第8号「目論見書制度の改革」
報告者 黒沼悦郎早稲田大学教授 | 2005年11月 |
| 第9号「投資サービス法(仮称)について」
報告者 三井秀範金融庁総務企画局市場課長
松尾直彦金融庁総務企画局
投資サービス法(仮称)法令準備室長 | 2005年11月 |
| 第10号「委任状勧誘に関する実務上の諸問題
—委任状争奪戦(proxy fight)の文脈を中心に—」
報告者 太田洋 西村ときわ法律事務所パートナー・弁護士 | 2005年11月 |
| 第11号「集団投資スキームに関する規制について
—組合型ファンドを中心に—」
報告者 中村聡 森・濱田松本法律事務所パートナー・弁護士 | 2005年12月 |
| 第12号「証券仲介業」
報告者 川口恭弘同志社大学教授 | 2006年3月 |

- 第 13 号「敵対的買収に関する法規制」 2006 年 5 月
報告者 中東正文名古屋大学教授
- 第 14 号「証券アナリスト規制と強制情報開示・不公正取引規制」 2006 年 7 月
報告者 戸田暁京都大学助教授
- 第 15 号「新会社法のもとでの株式買収請求権制度」 2006 年 9 月
報告者 藤田友敬東京大学教授
- 第 16 号「証券取引法改正に係る政令等について」 2006 年 12 月
(TOB、大量保有報告関係、内部統制報告関係)
報告者 池田唯一 金融庁総務企画局企業開示課長
- 第 17 号「間接保有証券に関するユニドロア条約策定作業の状況」 2007 年 5 月
報告者 神田秀樹 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 18 号「金融商品取引法の政令・内閣府令について」 2007 年 6 月
報告者 三井秀範 金融庁総務企画局市場課長
- 第 19 号「特定投資家・一般投資家について—自主規制業務を中心に—」 2007 年 9 月
報告者 青木浩子 千葉大学大学院専門法務研究科教授
- 第 20 号「金融商品取引所について」 2007 年 10 月
報告者 前田雅弘 京都大学大学院法学研究科教授
- 第 21 号「不公正取引について—村上ファンド事件を中心に—」 2008 年 1 月
報告者 太田 洋 西村あさひ法律事務所パートナー・弁護士
- 第 22 号「大量保有報告制度」 2008 年 3 月
報告者 神作裕之 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 23 号「開示制度（Ⅰ）—企業再編成に係る開示制度および
集団投資スキーム持分等の開示制度—」 2008 年 4 月
報告者 川口恭弘 同志社大学大学院法学研究科教授
- 第 24 号「開示制度（Ⅱ）—確認書、内部統制報告書、四半期報告書—」 2008 年 7 月
報告者 戸田 暁 京都大学大学院法学研究科准教授
- 第 25 号「有価証券の範囲」 2008 年 7 月
報告者 藤田友敬 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 26 号「民事責任規定・エンフォースメント」 2008 年 10 月
報告者 近藤光男 神戸大学大学院法学研究科教授
- 第 27 号「金融機関による説明義務・適合性の原則と金融商品販売法」 2009 年 1 月
報告者 山田剛志 新潟大学大学院実務法学研究科准教授
- 第 28 号「集団投資スキーム（ファンド）規制」 2009 年 3 月
報告者 中村聡 森・濱田松本法律事務所パートナー・弁護士

- 第 29 号「金融商品取引業の業規制」 2009 年 4 月
報告者 黒沼悦郎 早稲田大学大学院法務研究科教授
- 第 30 号「公開買付け制度」 2009 年 7 月
報告者 中東正文 名古屋大学大学院法学研究科教授
- 第 31 号「最近の金融商品取引法の改正について」 2011 年 3 月
報告者 藤本拓資 金融庁総務企画局市場課長
- 第 32 号「金融商品取引業における利益相反
—利益相反管理体制の整備業務を中心として—」 2011 年 6 月
報告者 神作裕之 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 33 号「顧客との個別の取引条件における特別の利益提供に関する問題」 2011 年 9 月
報告者 青木浩子 千葉大学大学院専門法務研究科教授
松本讓治 S M B C 日興証券 法務部長
- 第 34 号「ライツ・オフリングの円滑な利用に向けた制度整備と課題」 2011 年 11 月
報告者 前田雅弘 京都大学大学院法学研究科教授
- 第 35 号「公開買付規制を巡る近時の諸問題」 2012 年 2 月
報告者 太田 洋 西村あさひ法律事務所弁護士・NY州弁護士
- 第 36 号「格付会社への規制」 2012 年 6 月
報告者 山田剛志 成城大学法学部教授
- 第 37 号「金商法第 6 章の不公正取引規制の体系」 2012 年 7 月
報告者 松尾直彦 東京大学大学院法学政治学研究科客員
教授・西村あさひ法律事務所弁護士
- 第 38 号「キャッシュ・アウト法制」 2012 年 10 月
報告者 中東正文 名古屋大学大学院法学研究科教授
- 第 39 号「デリバティブに関する規制」 2012 年 11 月
報告者 神田秀樹 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 40 号「米国 JOBS 法による証券規制の変革」 2013 年 1 月
報告者 中村聡 森・濱田松本法律事務所パートナー・弁護士
- 第 41 号「金融商品取引法の役員の責任と会社法の役員の責任
—虚偽記載をめぐる役員の責任を中心に—」 2013 年 3 月
報告者 近藤光男 神戸大学大学院法学研究科教授
- 第 42 号「ドッド=フランク法における信用リスクの保持ルールについて」 2013 年 4 月
報告者 黒沼悦郎 早稲田大学大学院法務研究科教授
- 第 43 号「相場操縦の規制」 2013 年 8 月
報告者 藤田友敬 東京大学大学院法学政治学研究科教授

- 第 44 号「法人関係情報」 2013年10月
報告者 川口恭弘 同志社大学大学院法学研究科教授
平田公一 日本証券業協会常務執行役
- 第 45 号「最近の金融商品取引法の改正について」 2014年6月
報告者 藤本拓資 金融庁総務企画局企画課長
- 第 46 号「リテール顧客向けデリバティブ関連商品販売における民事責任 2014年9月
—「新規な説明義務」を中心として—」
報告者 青木浩子 千葉大学大学院専門法務研究科教授
- 第 47 号「投資者保護基金制度」 2014年10月
報告者 神田秀樹 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 48 号「市場に対する詐欺に関する米国判例の動向について」 2015年1月
報告者 黒沼悦郎 早稲田大学大学院法務研究科教授
- 第 49 号「継続開示義務者の範囲—アメリカ法を中心に—」 2015年3月
報告者 飯田秀総 神戸大学大学院法学研究科准教授
- 第 50 号「証券会社の破綻と投資者保護基金 2015年5月
—金融商品取引法と預金保険法の交錯—」
報告者 山田剛志 成城大学大学院法学研究科教授
- 第 51 号「インサイダー取引規制と自己株式」 2015年7月
報告者 前田雅弘 京都大学大学院法学研究科教授
- 第 52 号「金商法において利用されない制度と利用される制度の制限」 2015年8月
報告者 松尾直彦 東京大学大学院法学政治学研究科
客員教授・弁護士
- 第 53 号「証券訴訟を巡る近時の諸問題 2015年10月
—流通市場において不実開示を行った提出会社の責任を中心に—」
報告者 太田 洋 西村あさひ法律事務所パートナー・弁護士
- 第 54 号「適合性の原則」 2016年3月
報告者 川口恭弘 同志社大学大学院法学研究科教授
- 第 55 号「金商法の観点から見たコーポレートガバナンス・コード」 2016年5月
報告者 神作裕之 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 56 号「EUにおける投資型クラウドファンディング規制」 2016年7月
報告者 松尾健一 大阪大学大学院法学研究科准教授
- 第 57 号「上場会社による種類株式の利用」 2016年9月
報告者 加藤貴仁 東京大学大学院法学政治学研究科准教授

- 第 58 号「公開買付前置型キャッシュアウトにおける
価格決定請求と公正な対価」 2016年11月
報告者 藤田友敬 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 59 号「平成26年会社法改正後のキャッシュ・アウト法制」 2017年1月
報告者 中東正文 名古屋大学大学院法学研究科教授
- 第 60 号「流通市場の投資家による発行会社に対する証券訴訟の実態」 2017年3月
報告者 後藤 元 東京大学大学院法学政治学研究科准教授
- 第 61 号「米国における投資助言業者（investment adviser）
の負う信認義務」 2017年5月
報告者 萬澤陽子 専修大学法学部准教授・当研究所客員研究員
- 第 62 号「最近の金融商品取引法の改正について」 2018年2月
報告者 小森卓郎 金融庁総務企画局市場課長
- 第 63 号「監査報告書の見直し」 2018年3月
報告者 弥永真生 筑波大学ビジネスサイエンス系
ビジネス科学研究科教授
- 第 64 号「フェア・ディスクロージャー・ルールについて」 2018年6月
報告者 大崎貞和 野村総合研究所未来創発センターフェロー
- 第 65 号「外国為替証拠金取引のレバレッジ規制」 2018年8月
報告者 飯田秀総 東京大学大学院法学政治学研究科准教授
- 第 66 号「一般的不公正取引規制に関する一考察」 2018年12月
報告者 松井秀征 立教大学法学部教授
- 第 67 号「仮想通貨・ICOに関する法規制・自主規制」 2019年3月
報告者 河村賢治 立教大学大学院法務研究科教授
- 第 68 号「投資信託・投資法人関連法制に関する問題意識について」 2019年5月
報告者 松尾直彦 東京大学大学院法学政治学研究科
客員教授・弁護士
- 第 69 号「「政策保有株式」に関する開示規制の再構築について」 2019年7月
報告者 加藤貴仁 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 70 号「複数議決権株式を用いた株主構造のコントロール」 2019年11月
報告者 松井智予 上智大学大学院法学研究科教授
- 第 71 号「会社法・証券法における分散台帳の利用
—デラウェア州会社法改正などを参考として」 2020年2月
報告者 小出 篤 学習院大学法学部教授
- 第 72 号「スチュワードシップコードの目的とその多様性」 2020年5月
報告者 後藤 元 東京大学大学院法学政治学研究科教授

- 第 73 号「インデックスファンドとコーポレートガバナンス」 2020 年 7 月
報告者 松尾健一 大阪大学大学院高等司法研究科教授
- 第 74 号「株対価 M&A/株式交付制度について」 2020 年 8 月
報告者 武井一浩 西村あさひ法律事務所パートナー弁護士
- 第 75 号「取締役の報酬に関する会社法の見直し」 2021 年 2 月
報告者 尾崎悠一 東京都立大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 76 号「投資助言葉に係る規制—ドイツ法との比較を中心として—」 2021 年 6 月
報告者 神作裕之 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 77 号「インサイダー取引規制について」 2021 年 8 月
報告者 宮下 央 TMI 総合法律事務所弁護士
- 第 78 号「敵対的買収防衛策の新局面」 2021 年 10 月
報告者 中東正文 名古屋大学大学院法学研究科教授
- 第 79 号「事前警告型買収防衛策の許容性
—近時の裁判例の提起する問題—」 2021 年 12 月
報告者 藤田友敬 東京大学大学院法学政治学研究科教授
- 第 80 号「金商法の改正案を含む最近の市場行政の動きについて」 2023 年 11 月
報告者 齊藤将彦 金融庁企画市場局市場課長
- 第 81 号「TOB・大量保有報告制度の見直しについて」 2023 年 11 月
報告者 大崎貞和 野村総合研究所未来創発センター主席研究員
- 第 82 号「公開買付けにおける意見表明は必要か？」 2023 年 12 月
報告者 宮下 央 TMI 総合法律事務所弁護士
- 第 83 号「日本証券業協会の社債市場活性化に向けた
制度整備に関する取組み」 2024 年 3 月
報告者 松本昌男 日本証券業協会常務執行役・自主規制本部長
- 第 84 号「資産運用業規制—業務委託に係る規制の見直し—」 2024 年 5 月
報告者 神作裕之 学習院大学法学部教授
- 第 85 号「ドイツにおける公開買付規制のエンフォースメント」 2024 年 6 月
報告者 齊藤真紀 京都大学法学研究科教授
- 第 86 号「米国私募規制の改正と私募市場の現状」 2024 年 7 月
報告者 松尾健一 大阪大学大学院高等司法研究科教授
- 第 87 号「経済成長戦略と上場会社法制」 2024 年 8 月
報告者 武井一浩 西村あさひ法律事務所パートナー弁護士
- 第 88 号「サステナビリティ関連訴訟の近時の動向」 2024 年 12 月
報告者 松井智予 東京大学大学院法学政治学研究科教授

第 89 号 「いわゆるソフトダラーの規制について 2025 年 2 月
—リサーチ・アンバンドリングを巡る米英の近時の議論状況—
報告者 行岡睦彦 神戸大学大学院法学研究科教授

第 90 号 「株式分割と資本市場 2025 年 2 月
—なぜ株式分割はインサイダー取引規制における重要事実なのか—
報告者 飯田秀総 東京大学大学院法学政治学研究科教授

当研究所の出版物の購入を希望される方は、一般書店までお申し込み下さい。
金融商品取引法研究会研究記録については研究所のホームページ <https://www.jsri.or.jp/>
にて全文をご覧いただけます。

金融商品取引法研究会研究記録 第 91 号

財務報告に係る内部統制基準・実施基準の
改訂と今後の課題

令和 7 年 11 月 3 日

定価 550 円（本体 500 円 + 税 10%）

編 者 金 融 商 品 取 引 法 研 究 会
発行者 公益財団法人 日本証券経済研究所
東京都中央区日本橋 2-11-2
〒 103-0027
電話 03 (6225) 2326 代表
URL: <https://www.jsri.or.jp>

ISBN978-4-89032-710-2 C3032 ¥500E

定価 550 円（本体 500 円 + 税 10%）