



内部統制評価・監査基準(案)

制度調査部

吉井 一洋

経営者の内部統制報告書提出と監査義務付けへ

【要約】

企業会計審議会の内部統制部会は、2005年12月8日に報告書「財務報告にかかる内部統制の評価及び監査の基準のあり方について」を公表した。

報告書では、財務情報の信頼性を確保するため、会社の経営者に対する会社の内部統制の評価の報告と監査人による評価の妥当性の監査を要求し、評価・監査の際に準拠すべき基準(案)を定めている。

報告者の基本的な考え方は、投資サービス法案に反映されるものと思われる。企業会計審議会は、法案の検討状況をにらみながら、実施基準等の検討を行っている。

はじめに

企業会計審議会の内部統制部会は、2005年12月8日に報告書「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方について」を公表した。

2004年後半に西武鉄道を始め、企業の虚偽記載問題が続発した。これに対応するため、2004年12月24日に金融審議会第一部会のディスクロージャー・ワーキング・グループが公表した報告書では「ディスクロージャーの信頼性を確保するため、内部統制の強化を図る方策が真剣に検討されるべき」との考えが明確に示されている。

米国では、内部統制に関しては、サーベインス＝オクスリー法及び関連規則により、最高経営責任者(CEO)と財務担当取締役(CFO)に対して、以下を義務づけている。

内部統制を構築・維持する責任を負っていることなどを証明(certification)する旨をアニュアルレポート等の中で記載し、署名すること

財務報告に関する内部統制の有効性を決算期末時点で評価し、その結果等を記載した内部統制報告書を年次報告書(アニュアルレポート)に含めること。内部統制報告書に関しては、当該会社の財務諸表の監査を担当する独立した監査人による証明・報告が求められる。

わが国でも、「有価証券報告書等の記載内容が適正であることを確認」する書類を有価証券報告書の添付書類として提出する際の記載項目の例示として、「確認を行うに当たり、財務諸表等が適正に作成されるシステムが機能していたかを確認した旨及びその内容」という内部統制に関する項目が挙げられている。しかし、そもそも添付書類の提出が任意であり、自主的に提出する際にもこの項目の記載が明確に義務付けられているわけではない。監査法人の監査対象にもなっていない。

内部統制に関しては、新会社法でも、そのための基本方針の決定を、取締役会(又は取締役)の権限として定めている。さらに大会社に対しては、内部統制システムの基本方針の決定を義務付けている。

「財務報告」に関する内部統制について、経営陣に対し、その有効性の評価と結果の開示を求めれば、体制が整っていない企業は、作成している財務諸表等の信頼性が低いとの評価を市場から受けることになる。したがって、経営者は、市場による低い評価を回避するため、自主的に適正なディスクロージャーを行うための内部統制の強化・整備に取り組むことになる。さらに、監査法人に

よる監査やレビューを義務づければ、「財務報告」に関する内部統制について、外部の目によるチェックが導入されることになる。経営者は「知りませんでした」という言い訳はできなくなる。

報告書は、このような効果を期待し、経営者による財務報告に関する内部統制の評価の報告とそれに対する監査人の監査を求め、その拠りどころとなる基準(案)として「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(案)」を定めている。

企業会計審議会の内部統制部会では、報告書・基準案に基づく「投資サービス法(金融商品取引法)」における制度面での対応状況等を踏まえ、必要があれば基準(案)の修正を行う。さらに実務上の指針である実施基準について、作業部会を設けて検討を開始している模様である。

ちなみに、2005年12月22日の金融審議会の「投資サービス法(仮称)に向けて」では、内部統制部会の報告書・基準案を踏まえ、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価と公認会計士による監査について、その義務化を図ることが適当であるとしている。さらに、その際には、有価証券報告書の記載内容の適正性について、現在任意の制度である確認書の提出等を、義務付けることが適当としている。

以下、内部統制部会の報告書・基準案の概要をとりまとめる。

1. 内部統制の基本的枠組み

「内部統制」とは、

「基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、

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。」

国際的な内部統制の枠組みとしては、米国のCOSO(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な枠組みに関する報告書(「COSO報告書」)が挙げられる。COSO報告書では目的として「業務の有効性と効率性」、「財務報告の信頼性」、「関連法規の遵守」の3つ、基本的要素として「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、「監視活動」の5つを挙げている。今回の報告書・基準案では、わが国の実状を踏まえ、目的に「資産の保全」、基本的要素に「ITへの対応」を追加している。

(1)4つの目的…それぞれ独立しているが、相互に関連している。

業務の有効性及び効率性：	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
財務報告の信頼性：	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
事業活動に関わる法令等の遵守：	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(いわゆる「コンプライアンス」)
資産の保全：	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

(2)6つの基本的要素：

「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。

それぞれの基礎的要素は、(1)の内部統制の目的のすべてに必要なになる。

経営者は、内部統制の目的を達成するために、以下の対応が求められる。

- ・内部統制の基本的要素が組み込まれたプロセスを整備する。
- ・そのプロセスを適切に運用していく。

要素	内容	細目
統制環境	組織の気風を決定し、組織内のすべ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となるもの	<ul style="list-style-type: none"> ・ 誠実性及び倫理観 ・ 経営者の意向及び姿勢 ・ 経営方針及び経営戦略 ・ 取締役会、監査役（又は監査委員会）の機能 ・ 組織構造、慣行 ・ 権限及び職責 ・ 人的資源に対する方針と管理
リスクの評価と対応	<p>リスクの評価</p> <p>：組織の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。</p>	<p>リスクの評価</p> <p>：以下のリスクに分類し、その性質に応じて、リスクの大きさ、発生可能性、頻度等を分析し、目標への影響を評価する。</p> <p>組織全体の目標に関わる全社的なリスク 組織の機能や活動単位の目標に関わる業務別のリスク</p>
	<p>リスクへの対応</p> <p>：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。</p>	<p>リスクへの対応</p> <p>：評価されたリスクの回避、低減、移転又は受容等、適切な対応を選択する。</p>
統制活動	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	<p>権限・職責の付与 職務の分掌等</p> <p>の広範な方針及び手続が含まれる。</p>
情報と伝達	<p>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</p> <p>必要な情報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すべての者に共有されることが重要</p> <p>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。</p>	<p>組織内のすべての者は、組織目標及び内部統制の目的達成のため、以下が要求される。</p> <p>適時・適切に各々の職務に必要な情報を識別 情報の内容・信頼性の十分な把握 利用可能な形式に整えて処理</p>
		<p>内部伝達：適時に組織の適切な者に伝達 外部伝達：財務情報の開示等を含め、情報の外部への適時・適切な伝達、外部（顧客等）からの情報の識別・把握・処理</p>
モニタリング	<p>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</p> <p>日常的モニタリングと独立的評価を個別に又は組み合わせて実施</p> <p>それ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、経営者、取締役会、監査役等、組織内の適切な者に情報を報告する仕組みを整備する必要がある。</p>	<p>日常的モニタリング</p> <p>：経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれているモニタリング活動</p>
		<p>独立的評価</p> <p>通常の業務から独立した視点で、定期的又は随時に実施</p> <p>経営者、取締役会、監査役（又は監査委員会）、内部監査等を通じて実施</p>
ITへの対応	<p>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に対し適切に対応することをいう。</p> <p>他の基本的要素から必ずしも独立して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は、内部統制の目的</p>	<p>IT環境への対応</p> <p>：組織が活動する上で必然的に関わる内外のIT利用状況。以下の状況等をいう。組織の管理及び範囲において予め適切な方針・手続を定め、それを踏まえた適切な対応が必要である。</p> <p>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 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</p>

	<p>を達成するのに不可欠の要素として有効性の判断の規準となる。</p> <p>IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。</p>	<p>ITの利用及び統制</p> <p>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、ITを有効かつ効率的に利用すること</p> <p>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</p>
--	---	---

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

内部統制には次のような固有の限界がある。そのため、(1)の4つの目的の達成を保証するものではない。しかし、(2)の基本的要素が有機的に結びつき、一体的に機能することで、(1)の目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

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。

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。

内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益の比較考量が求められる。

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。

会社関係者は「内部統制の整備及び運用」に対して、次のような役割・責任がある。(公開草案では「内部統制の整備及び運用」を「経営者が内部統制の目的を達成するために、内部統制の基本的要素が業務に組み込まれたプロセスを構築し、そのプロセスを適切に機能させていくこと」と定義していた)。

経営者：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

取締役会：内部統制の整備及び運用の基本方針を決定

経営者による内部統制の整備及び運用に対する監督責任

監査役(又は監査委員会)：取締役・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

内部監査人：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。

その他の者：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う。

2. 経営者による「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

「財務報告に係る内部統制」とは、企業等の4つの目的のうち「財務報告の信頼性」を確保するための内部統制をいう。

経営者といえども、自社の全ての活動・全ての従業員等の行動を把握することは困難である。その代わりに、経営者は、企業内に有効な内部統制システムを整備及び運用することで、財務報告の記載内容の適正性を担保することになる。

内部統制システムの整備・運用を通じて財務報告の信頼性を確保していくことは、業務の有効性及び効率性の確保による情報処理コストの削減、市場での資金調達機会の拡大や資金調達コストの削減等のメリットを企業にもたらす。

(2) 財務報告の範囲

報告書・基準案では、「財務報告」を「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」と定義している。

有価証券報告書等では、財務諸表及びその注記の他に、財務情報以外の情報も開示されている。上記の定義によれば、「財務報告」には、有価証券報告書等での記載内容の全てが含まれるわけではないものと思われる。

西武鉄道の虚偽記載で問題となったのは、有価証券報告書の非財務情報である「大株主の状況」等である。これらは監査の対象となっておらず、証券取引所や金融庁でもチェックできていないことから、その記載内容の適正性をどのように保つのが問題となった。

しかし、今回の報告書・基準案では、「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす可能性の開示事項等」というあいまいな定義が用いられている。元金融庁の担当官の解説によれば財務報告には、財務諸表に限らず「他の記載項目や財務諸表の作成過程及び作成の基礎となる情報で、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある情報は含まれる」と解されているようである。とはいえ、有価証券報告書に記載される非財務情報のうちどこまでが対象となるのか、例えば「大株主の状況」などは含まれるのかなどは明確にされていない。具体的な範囲は今後の実施基準で定められる予定である。

もし、「大株主の状況」を始めとする有価証券報告書の非財務情報が、「財務報告に係る内部統制」の対象に含まれないのであれば、西武鉄道の虚偽記載で明らかになった問題への対処は、行われていないということになる。さらに最近では、MSCBやポイズン・ピルなどの登場により、新株予約権の状況なども重要性が高まっている。（「大株主の状況」、「新株予約権等の状況」は「株式等の状況」の中の項目である）。コーポレートガバナンスの状況なども重要な開示情報である。実施基準で、これらを始めとする重要な非財務情報も内部統制に含める旨が明らかにされることを期待したい。

(3) 経営者による評価と報告の必要性

1でも述べたように、経営者は、内部統制を整備・運用する役割と責任を有している。報告書・基準案では、内部統制のうち「財務報告に係る内部統制」については、経営者に対し、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報告するよう求めている。

「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・運用されており、「重要な欠陥がない」ことをいう。

内部統制の有効性に関する経営者の評価が報告されることより、財務諸表等を含む財務報告の利用者は、企業が開示している財務報告の信頼度を、他社との比較分析等を通じて測ることができるものと思われる。（ただし、内部統制の対象となっている財務報告に限る）。

(4) 財務報告に係る内部統制の（有効性の）評価とその範囲

a. 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

報告書・基準案によれば、経営者は、以下を実施しなければならない。

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。

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。

b. 有効性の評価の範囲の決定

経営者によ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。外部に委託した業務の内部統制は評価範囲に含める。

評価の範囲は、財務報告に対する金銭的及び質的影響の重要性を考慮して合理的に決定し、その決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

評価の範囲は、まず、「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、検討する。例えば、財務諸表の勘定科目ごとに金額的重要性の観点から評価の範囲に含める金額を設定する、質的影響の重要性の観点から一定の勘定科目は評価の対象に必ず含める、といったことが考えられる。

「財務諸表の表示及び開示」の評価の範囲の決定に基づき、以下について、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。

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
主な業務プロセス

例えば、重要性の乏しい勘定科目や重要性の乏しい子会社・関連会社は評価の対象とする必要はないこととされている。

c. 有効性の評価の方法

経営者による「財務報告に係る内部統制」の有効性の評価は期末日を評価時点として行う。

経営者は、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（全社的な内部統制）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（業務プロセスに係る内部統制）を評価する。即ち、適切な内部統制が全社的に機能しているかどうかについて心証を得た上で、財務諸表に係る虚偽の表示につながるリスクに着眼して、必要な範囲で業務プロセスに係る内部統制を評価する**トップダウン型のアプローチ**を採用している。

経営者は、全社的な内部統制の評価にあたって、当該内部統制の整備・運用状況、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しなければならない。その際に、経営者は、組織内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、全社的な会計方針・財務方針、組織の構築・運用等に関する経営判断、経営意思決定プロセス等、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討しなければならない。

「業務プロセスに係る内部統制」では、評価対象となる範囲内で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす「統制上の要点」を選定し、1の(2)の6つの基礎的要素が機能しているかを評価する。

報告書・基準案では、内部統制の不備を「重要な欠陥」と「不備」の二つに区分している。米国では「重要な欠陥」、「重大な不備」、「軽微な不備」に区分しているが、このため評価手続が複雑になっているとの指摘を受けて、二つの区分にしている。

「統制上の要点」等の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「重要な欠陥」があると判断しなければならないこととしている。ただし、重要な欠陥が発見された場合でも、期末日までには是正されていれば、「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。期末日後の是正措置は、内部統制報告書に付記事項として記載する。

d. 評価範囲の制約（評価できなかった範囲の除外）

報告書・基準案では、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い場合は、その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こととしている。

例として、期末日直前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が挙げられている。

e. 評価手続等の記録及び保存

報告書・基準案では、経営者に対し、以下を記録し保存するよう求めている。

- 財務諸表に係る内部統制の有効性の評価手続
- 財務諸表に係る内部統制の有効性の評価結果
- 発見した不備
- 発見した不備の是正措置

(5) 財務報告に係る内部統制の報告

報告書・基準案では、経営者に、「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（内部統制報告書）」を作成するよう求めている。

内部統制報告書の記載項目は、次のとおりである。

内部統制報告書の記載項目

1. 整備及び運用に関する事項

- 財務報告及び財務報告に係る内部統制の責任者の氏名
- 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
- 財務報告に係る内部統制の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（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（案）など）
- 内部統制固有の限界

2. 評価の範囲、評価時点及び評価手続

- 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）
- 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点（期末日）
- 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
- 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

3. 評価結果

- 財務報告に係る内部統制は有効であると評価した場合
...その旨を記載
- 評価手続の一部は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と評価した場合
...その旨と、実施できなかった評価手続、実施できなかった理由を記載
- 重要な欠陥があり、財務報告に係る内部統制は有効でない場合
...その旨と、重要な欠陥の内容、それが是正されない理由を記載
- 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場合...その旨と、実施できなかった評価手続、実施できなかった理由を記載

4. 付記事項

- 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
- 期末日後に実施した重要な欠陥に対する是正措置等

3. 財務報告に係る内部統制の監査**(1) 監査人による内部統制監査の目的**

報告書・基準案では、米国のような、監査人がその企業の内部統制の有効性に対して自らの意見を表明するというダイレクト・レポーティングは行わないこととしている。即ち、監査人は、あくまで、経営者が作成した財務報告に係る内部統制の有効性の「評価結果」が妥当なものかどうかを検証するであり、内部統制が有効に機能しているかどうかを監査するわけではない。

正確に言えば、監査人の監査の目的は「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、内部統制の有効性の評価結果をすべ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」（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案」）ことにある。

ある企業の財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があったとしても、経営者が内部統制報告書にその旨及びそれが是正されない理由を記載している場合、監査人はその評価結果が適正であると判断して適正意見を表明することもありうる。

(2)内部統制監査と財務諸表監査の関係

報告書・基準案では、原則として、財務諸表監査を行う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意味している）が、内部統制監査を行うこととしている。これにより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（注 1）され、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。これにより効果的かつ効率的な監査の実施が期待できるとしている。

（注 1）財務諸表監査では内部統制が有効に機能していることを確認した上で、試査により監査する方法を採用している。財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があり有効でない場合は、財務諸表監査において、この内部統制に依拠した試査による監査が実施できないことになる。

監査に当たって監査人は「監査計画」を策定する。報告書・基準案では、監査人に対して、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・運用状況と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」を策定するよう求めている。

報告書・基準案では、監査人は、まず、経営者により決定された評価範囲の妥当性を検討し、次に、経営者が行った「全社的内部統制」の評価の妥当性と「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こととしている。評価範囲の妥当性を検討する際には、評価範囲の決定方法とその根拠の合理性を検討するよう求めている。経営者が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、除外した事情の合理性と財務諸表監査への影響について十分に検討するよう求めている。

報告書・基準案では、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の重要な欠陥、不備、不正等を発見した場合には、次のように対応するよう求めている。

重要な欠陥、不備、不正等の発見時の対応

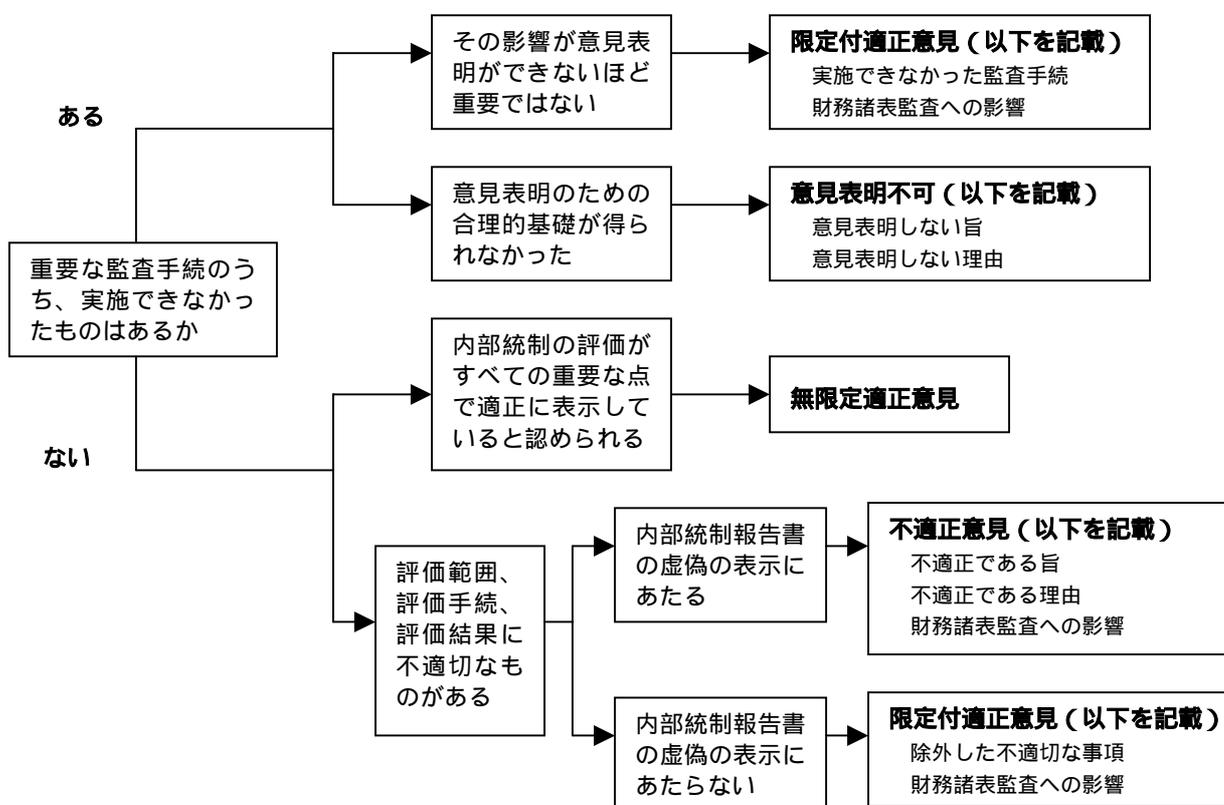
重要な欠陥を発見した場合	経営者に報告して是正を求めるとともに、その是正状況を適時に評価する。かつ重要な欠陥の内容と是正結果を取締役会及び監査役（又は監査委員会）に報告する。
不備を発見した場合	適切な者に報告する。
不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合	経営者、取締役会及び監査役（又は監査委員会）に報告して適切な対応を求める。かつ内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について評価する。

監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の重要な欠陥については、商法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役（又は監査委員会）に報告することが必要になると考えられる。

報告書・基準案では、効果的かつ効率的な監査を実施するため、監査人に対し、監査役（又は監査委員会）との連携の範囲及び程度を決定するよう求めている。他の監査人による内部統制監査の結果を利用する場合は、その結果の重要性、他の監査人の信頼性の程度を勘案して、当該監査が適切か否かを評価し、その監査結果の利用の程度・方法を決定するよう求めている。

(4) 監査人の報告

報告書・基準案では、監査人に内部統制監査の結果に基づき「内部統制監査報告書」で意見表明するよう求めている。意見表明は次のように行う。



期末時まで重要な欠陥が是正されている場合は、適正意見が付される。期末日以後に重要な欠陥が是正された場合は、追記情報として記載する。

監査人が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事項を記載することとしている。

内部統制監査報告書記載事項（無限定適正意見）

1. 内部統制監査の対象
 - イ．内部統制監査の範囲
 - ロ．財務報告にかかる内部統制の整備・運用及び内部統制報告書の作成の責任は経営者にあること
 - ハ．内部統制監査に対する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
- 二．内部統制の固有の限界
2. 実施した内部統制監査の概要
 - 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内部統制の監査の基準に準拠して監査を実施した旨
 - ロ．内部統制監査に当たって、実施した監査手続の概要
 - ハ．内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たこと
3. 内部統制報告書に対する監査人の意見
 - イ．内部統制報告書における経営者の評価結果

ロ．内部統制報告書が一般に公正妥当と認めら得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、すべ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

追記情報・・・監査人は次に掲げる事項を追記しなければならない。

経営者が財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がある旨及びそれが是正されない理由を記載しており、監査人が、当該記載が適正であると判断して無限鄭適正意見を表明する場合には、以下を追記しなければならない。

当該重要な欠陥の内容

当該重要な欠陥が是正されない理由

当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響

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

期末日後に実施された是正措置等

4. 適用時期・適用対象企業

今回の内部統制部会の報告書・基準案を踏まえ、「投資サービス法（金融商品取引法）」等による制度面での整備が行われる。金融改革プログラムの工程表では、2006年度中に、実施に向けて開示企業の準備を促進することとしている。報告書でも制度面での整備に当たっては、企業等及び監査人において十分な準備期間が確保されるよう求めている。

したがって、適用開始は2007年度またはそれ以降を想定しているものと思われる。

報告書では、内部統制の構築の手法等は、本来は、企業規模等に関係なく求められるものとしている。しかし、その一方で、個々の企業等が置かれた環境、事業の特性、事業規模等に応じて異なることも考えられるため、実施基準の検討に当たって、この点に留意すべきとしている。即ち、企業の規模等により内部統制の構築の手法等に差を設ける可能性もある旨を示している。

ちなみに、2005年12月8日の内部統制部会で示された検討項目案では、実施基準について以下を検討することとしている。

実施基準に係る主な検討項目（案）

1. 内部統制の基本的枠組み

- | | |
|----------------------|------------|
| (1) 内部統制の目的の個々の論点 | (2) 資産の保全 |
| (3) 内部統制の基本的要素の個々の論点 | (4) ITへの対応 |

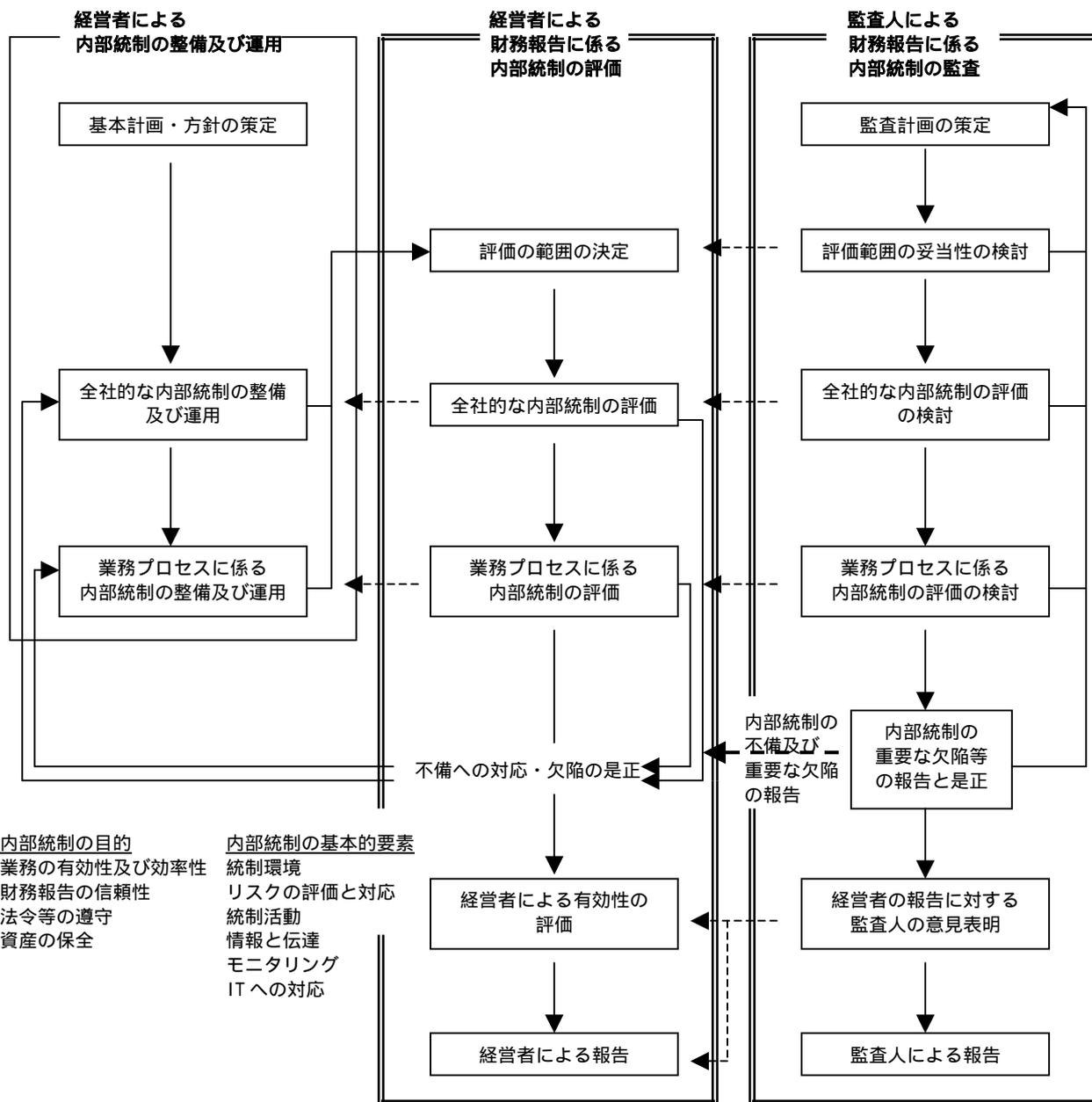
2. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

- | | |
|-------------------|----------------------|
| (1) 「財務報告」の範囲 | (2) 財務報告に係る内部統制の評価対象 |
| (3) 重要性の判断 | (4) 評価範囲の決定 |
| (5) 全社的な内部統制の評価 | (6) 業務プロセスに係る内部統制の評価 |
| (7) ITの評価 | (8) 委託業務の評価 |
| (9) 内部統制の重要な欠陥の是正 | (10) 評価範囲の制約 |
| (11) 評価手続の記録及び保存 | (12) 内部統制の報告 |
| (13) 内部統制の評価体制 | |

3. 財務報告に係る内部統制の監査

- | | |
|-------------------------|--------------------|
| (1) 評価範囲の妥当性の検討 | (2) 全社的な内部統制の評価の検討 |
| (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討 | (4) ITの評価の検討 |
| (5) 内部統制の重要な欠陥の報告と是正 | (6) 不正等の報告 |
| (7) 監査人の独立性 | (8) 監査役又は監査委員会との連携 |
| (9) 他の監査人等の利用 | (10) 内部監査等の利用 |
| (11) 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流れ



(出所：財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準の公開草案の添付資料を一部修正)