



内部統制評価・監査基準案

< 訂正版 >

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を義務付け

【要約】

企業会計審議会の内部統制部会は、2005年7月13日に「財務報告にかかる内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」を公表した。

公開草案は、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を定めている。

企業会計審議会は8月31日までコメントを募集し、さらに検討を続け、最終基準を策定する。

はじめに

企業会計審議会の内部統制部会は、2005年7月13日に「財務報告にかかる内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」を公表した。

2004年後半では西武鉄道を始め、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、サーベインズ＝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）^(注6)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。

財務報告に関する内部統制の有効性について、経営陣に対して、そ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。

公開草案は、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た上で、そのための基準(案)を定めている。以下、そ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、

- (1) 企業等の4つの目的(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、資産の保全)の達成のために企業内のすべての者によって遂行されるプロセスであり、
- (2) 6つの基本的要素(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、ITの利用)から構成される。

(1) 4つの目的

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もとに行われるよう、資産の保全を図ること

(2) 6つの基本的要素

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
リスクの評価と対応	組織の目標の達成に影響を与えるすべてのリスクを識別、分析及び評価することによって、当該リスクへの対応を選択するプロセス	リスクの評価 : 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 組織全体の目標に関わる全社的なリスク 活動単位等の目標に関わる業務別のリスク リスクへの対応 : 評価されたリスクの回避、受容、提言又は移転等、適切な対応を選択
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き	権限・職責の付与 職務の分掌 等の方針及び手続き
情報と伝達	必要な情報が組織や関係者相互間に、適切に伝えられることを確保すること	組織内のすべての者に、組織及び内部統制の目標達成のため、以下が要求される。 職務に必要な情報の識別 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

		内部伝達：適時に組織の適切な者に伝達 外部伝達：財務情報の開示等の外部への伝達、 外部（顧客等）からの情報の識別・ 把握・処理
モニタリング	内部統制の有効性を継続的に監視又は 評価するプロセス 日常的モニタリングと独立の評価を 個別に又は組み合わせて実施 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。	日常的モニタリング ：通常の業務に組み込まれているモニタリング 活動 独立的评价 通常の業務から独立した視点で定期的又は随 時に実施 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
ITの利用	から 的基本的要素が有効かつ効率 的に機能するために、業務に組み込まれ ている一連のITを活用すること 全般統制と業務処理統制がある 全般統制は業務処理統制を継続的に 支援する 全般統制と業務処理統制は一体とな って機能する。	全般統制 ：業務処理統制が有効に機能することを保証。 以下に対する統制を含む ハードウェア・ネットワークの運用管理 ソフトウェアの開発・変更・運用・保守 アクセスセキュリティの取得・開発・保守 アプリケーション・システムの取得・開発・ 保守 業務処理統制 ：個々のアプリケーション・システムにおいて、 承認された取引がすべて正確に記録されるこ とを確保する、コンピュータ・プログラムに 組み込まれた統制

会社関係者は「内部統制の整備及び運用」に対して、それぞれ、次の役割・責任がある。「内部統制の整備及び運用」とは、「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」をいう。

経営者：内部統制を整備及び運用する責任

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）：独立した立場から、内部統制を整備及び運用状況を監視、検証

内部監査人：内部統制を整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を図る

その他：自らの業務との関連において、有効な内部統制を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ができる。

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

公開草案では、「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」をいうこととしている。

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全体は含まれ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、非財務情報である「株主の状況等」であり、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、今回の公開草案では、「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」というあいまいな定義が用いられている。これでは、有価証券報告書に記載される非財務情報が対象となるのか否か、あるいはどこまでが対象となるのかは明確にされていない。

もし、「株主の状況等」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。

(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。公開草案では、財務報告に係る内部統制については、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。

これにより、財務諸表の利用者は、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

a. 有効性の評価の範囲

経営者による内部統制の有効性の評価は、連結ベースで行う。

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、金銭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銭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、順次、金銭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。

b. 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。

全社的内部統制の評価にあたっては、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するよう求めている。

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。

公開草案では、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ある場合は「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。

c. 評価範囲の制約（評価できなかった範囲の除外）

公開草案では、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。

d. 評価手続等の記録及び保存

公開草案では、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

公開草案では、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

- 財務報告の責任者、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評価の基準（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」など）

2. 評価の範囲及び評価結果

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）

3. 評価手続及び評価結果

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
財務報告に係る内部統制の評価結果
内部統制の固有の限界

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是正措置等

の評価結果の表明には、以下の方法がある。

財務報告に係る内部統制の評価結果の表明方法

イ．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

ロ．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

ハ．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

ニ．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の内部統制固有の限界としては、次のようなものが挙げられている。

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することがある。

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**

公開草案では、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、監査人が監査するのは、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「経営者が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。

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おり、その評価結果が適正であると認められる場合は、

監査人は「無限定適正意見」を表明することになる。

(2)内部統制監査と財務諸表監査の関係

公開草案では、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）現行の監査基準では、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。公開草案では、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。

公開草案では、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。

公開草案では、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

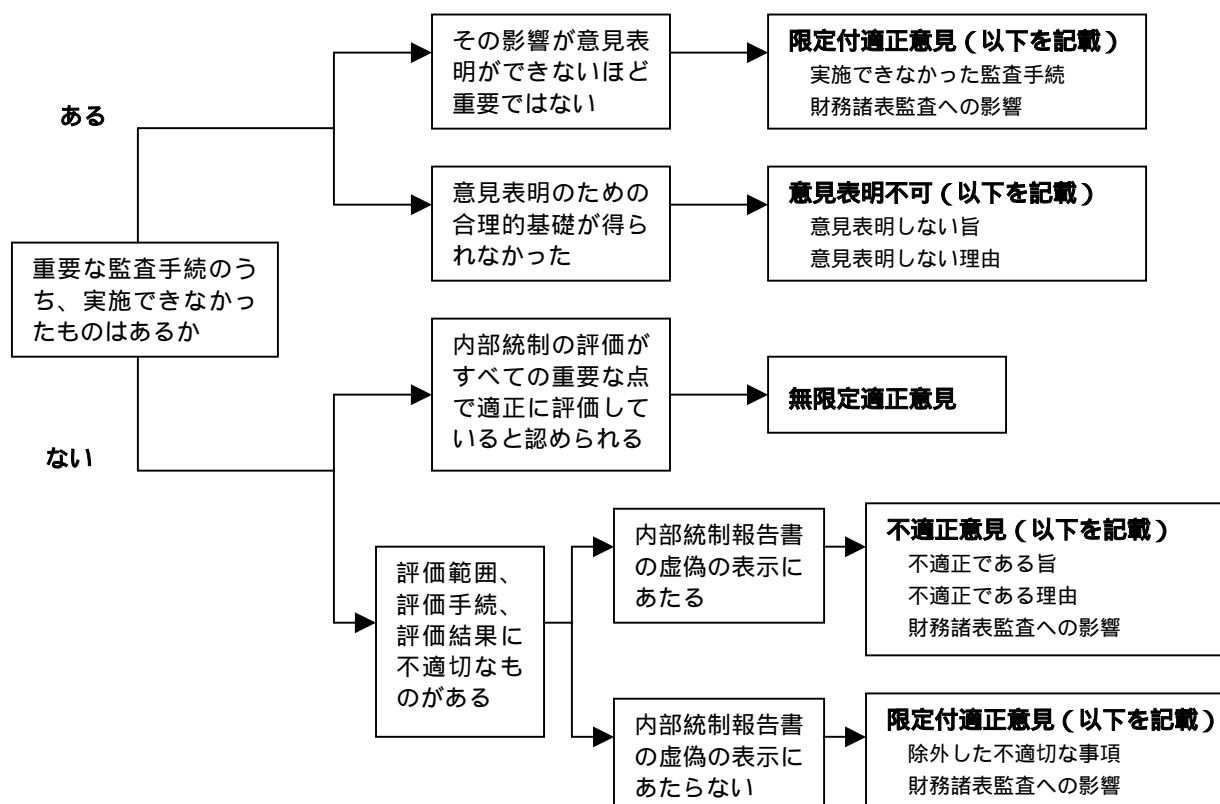
重要な欠陥を発見した場合	経営者に報告して是正を求めるとともに、その是正状況を適時に評価する。かつ 重要な欠陥の内容と是正結果を取締役会及び監査役（又は監査委員会）に報告する。
不備を発見した場合	適切な者に報告する。
不正又は違法行為	経営者に報告して適切な対応を求める。かつ 内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について評価する。かつ 不正・違法行為の内容を取締役会及び監査役（又は監査委員会）に報告する。

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。

公開草案では、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

公開草案では、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．内部統制監査固有の限界
 - ニ．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
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．内部統制監査における固有の限界
3. 内部統制報告書に対する監査人の意見
 - イ．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れる内部統制の評価の基準に準拠し、財務報告にかか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

* 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いる場合に、当該記載が適正であると無限定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

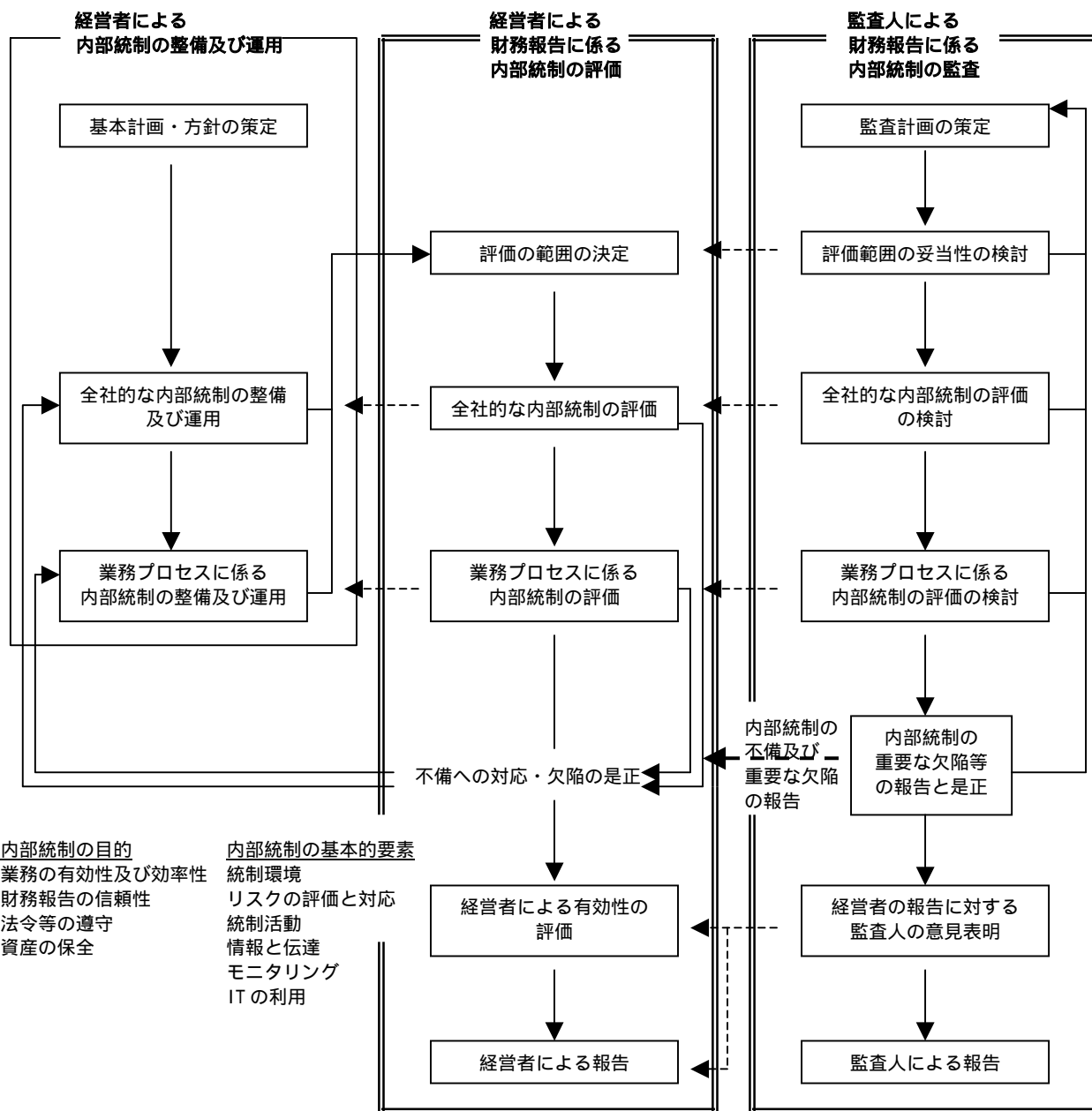
4. 適用時期・適用対象企業

企業会計審議会では、2005年8月31日まで意見を募集し、さらに検討を行って、最終的な基準を定める。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。公開草案でも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年度以後を想定しているものと思われる。

公開草案は、企業規模等により適用に差を設けるべきか否かについても、コメントを求めている。

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 (公 開 草 案))