

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)(案)

平成 2 3 年 月 日
企業会計審議会

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）（案）

平成 年 月 日
企業会計審議会

一 経緯

（１）審議の背景

平成18年6月に成立した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が義務づけられ（内部統制報告制度）、平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。

同制度においては、財務諸表作成者、監査人その他の関係者にとって過度のコスト負担をかけることなく内部統制を整備することを目指している。平成19年2月に当審議会が公表した「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設定について（意見書）」（以下「内部統制の基準・実施基準」という。）においても、評価・監査に係るコスト負担が過大なものとならないよう、先行して制度が導入された米国における運用の状況等も検証し、トップ・ダウン型のリスク・アプローチの活用やダイレクト・レポーティング（直接報告業務）の不採用などの方策を講じたところである。また、内部統制の基準・実施基準の公表後も、効率的かつ効果的な制度となるよう「内部統制報告制度に関するQ&A」の累次における公表（金融庁）や関係機関に内部統制報告制度相談・照会窓口を設置するなどの対応が図られてきたところである。

そうした一方で、制度導入後2年が経過し、実際に制度を実施した上場企業等からは、その経験を踏まえ、内部統制の基準・実施基準等の更なる簡素化・明確化等を求める内部統制報告制度に関する要望・意見が金融庁等に寄せられたところである。特に、中堅・中小上場企業からは、資源の制約等がある中で内部統制報告制度への対応を行っているため、内部統制の評価手続に関する基準等について、中堅・中小上場企業の実態に即した簡素化・明確化等を求める要望等が多く寄せられた。

また、平成20年3月に公表した内部統制報告制度の円滑な実施に向けた対応においては、「制度導入後、適時にレビューを行い、その結果を踏まえて、必要に応じ、内部統制の評価・監査の基準・実施基準の見直しや更なる明確化等を検討」することとされていた。

さらに、平成22年6月に閣議決定された「新成長戦略」においても、中堅・中小企業に係る内部統制報告制度等の見直し、具体的な実施事項として記載されたところである。

こうしたことから、当審議会が策定した内部統制の基準・実施基準の更なる簡素化・明確化等の検討を行い、内部統制報告制度の運用の見直しを図ることとした。

(2) 審議の経緯

企業会計審議会では、平成22年5月から内部統制部会において、内部統制報告制度の運用の見直しを図るため、内部統制の基準・実施基準の更なる簡素化・明確化等の審議・検討を開始した。同部会では、実際に制度を実施した上場企業等からの内部統制報告制度に関する要望・意見等を分析するとともに、諸外国における内部統制監査の実態など検討を行った。加えて、様々な工夫を行ったことにより、内部統制の有効性を保ちつつも、効率的に内部統制の評価等を行っている事例等を検証した。

内部統制部会では、平成22年12月、財務報告に係る内部統制の基準・実施基準の改訂案をとりまとめ、公表した。当審議会では、公開草案に寄せられた意見等を踏まえ、更に審議を行い、基準・実施基準案の内容を一部修正して、「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。

二 主な改訂点等とその考え方

(1) 企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保

金融商品取引法上の内部統制報告制度は、上場企業の財務報告に係る内部統制を強化し、もってディスクロージャーの信頼性を確保することを目的としている。具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかは、個々の企業等が置かれた環境や事業の特性、規模等によって異なるものであり、一律に示すことは適切ではなく、経営者には、それぞれの企業の状況等に応じて、内部統制の機能と役割が効果的に達成されるよう、自ら適切に創意工夫を行っていくことが期待されている。

しかしながら、実態としては、「監査人が各監査人の画一的な手法を強制し、企業独自の内部統制の手法を尊重せず、各企業が構築した手法を機能させられない。」といった声が企業側から多数聞かれたところである。こうしたことから、「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る、各監査人の定めている監査の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」ことを実施基準上、明記した。

一方で、事業規模が小規模で比較的簡素な組織構造を有している組織等の場合には、当該組織等の内部統制の構築や評価における経営資源配分上の制約から、監査人に対し相談等を行うことがある。こうした際に、監査人から、独立性の観点から相談等に応じられないとの対応がなされているとの指摘がある。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、適切な指摘を行う必要があることに留意するとしたものであり、企業に過度の負担を求めるものではない（適切な「指導的機能」の発揮）。

また、内部統制監査と財務諸表監査の一層の一体的実施を通じた効率化を図る観点か

ら、監査人は、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とした。

(2) 内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直し

① 企業において可能となる簡素化・明確化

イ. 全社的な内部統制の評価範囲の明確化

評価対象外とできる「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点」について、売上高で全体の95%に入らないような連結子会社を例示するなど明確化した。

ロ. 全社的な内部統制の評価方法の簡素化

全社的な内部統制の評価項目(財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす評価項目を除く。)のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況に重要な変更がない項目については、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可能であることを明確化した。

ハ. 業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況について、評価範囲の更なる絞り込み

前年度の評価範囲に入っていた重要な事業拠点のうち、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない等の場合、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こととした。この場合には、結果として、売上高等の概ね3分の2を相当程度下回る場合があり得ることを規定した。

評価範囲となった重要な事業拠点のうち、事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスで、評価対象外とできる影響の重要性が僅少である業務プロセスを明確化した。

ニ. 業務プロセスに係る内部統制の評価の簡素化

全社的な内部統制の評価結果が有効である場合には、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすものを除き、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない場合には、前年度の整備状況の評価結果の継続利用が可能であること、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない場合には、前年度の運用状況の評価結果の継続利用が可能であることを明確化した。

ホ. サンプルの合理化・簡素化

監査人が、経営者が行ったサンプル及びその評価結果について、一定の場合にその全部又は一部を自らのサンプルとして利用できること、また、経営者のサンプル及びその評価結果を一定の要件の下で利用するなど効率的な手続の実施に留意することを明確化した。

ヘ. 持分法適用となる関連会社に係る評価・監査方法の明確化

持分法適用となる関連会社については、他の支配株主の存在等によって、子会社と同様の評価が行えないことが考えられるところであり、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等適切な方法により行う必要がある

あるとされてきたところである。ただし、特に、海外の関連会社のうちには、そうした方法すら取ることが困難との指摘もあることから、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を確認することも適切な方法に含まれることを明確化した。

② 「重要な欠陥」（改訂後は「開示すべき重要な不備」。以下同じ）判断基準等の明確化

イ. 「重要な欠陥」の判断基準の明確化

金額的重要性について、過去の一定期間の平均値等の使用や特殊要因の除外等があり得ることを明確化した。

ロ. M&A等により、新たにグループ会社に加わった会社等に対する内部統制の評価・監査の方法等の明確化

他企業を買収又合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、通常要する期間内に評価手続を実施できない場合など「やむを得ない事情」がある場合には、内部統制報告書にその旨を記載した上で、評価範囲から外すことができることになっているが、現状では、そうした事由が期末日直前に発生したときとされている。今回の改訂においては、「やむを得ない事情」の生じた時期として「下期」を例示するとともに、合理性が認められる場合には、「下期」に限られないとした。

③ 中堅・中小上場企業に対する簡素化・明確化

イ. 業務プロセスの評価手続の合理化

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できることとし、具体的には、一律に、通期あるいは組織内の各階層(例えば、部長レベル、担当レベル等)において必ず評価が求められるものではないことを明確化した。

ロ. 代替手続の容認

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モニタリングの結果や監査役が直接行った棚卸の立会の結果などを内部統制監査において利用可能であることを明確化した。

ハ. 評価手続等に係る記録及び保存の簡素化・明確化

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・方法を取りうるとし、利用できる社内作成書類(後任者への伝達文書、受注の際の作成文書等)を例示するとともに、監査人も当該記録が利用可能であることを明確化した。

(3) 「重要な欠陥」の用語の見直し

「重要な欠陥」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制の不備をいうとされている。したがって、内部統制に「重要な欠陥」が存在する場合には、

それが財務報告に重要な影響を及ぼす可能性があるということであり、直ちに当該企業の有価証券報告書に記載された財務報告が適正でないことを意味するわけではない。また、期末日において「重要な欠陥」が存在する場合には、経営者は内部統制報告書において、その内容及びそれが是正されない理由を記載することとされているが、これは、投資者等に対して、有価証券報告書に記載された財務報告の内容を利用する際に留意すべき事項として、財務報告に係る内部統制について「今後改善を要する重要な課題」があることを開示することに意義がある。

この「重要な欠陥」の用語については、制度上、基準上の用語として既に定着しているとの指摘もある一方で、企業自体に「欠陥」があるとの誤解を招くおそれがあるとの指摘があり、「開示すべき重要な不備」と見直すこととした。ただし、そうした経緯から用語を置き換えたものであり、用語の定義や「開示すべき重要な不備」の判断基準は変わらないこと、財務諸表監査において使用されている「重要な不備」とは異なること等に留意が必要である。

(4) 効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成

内部統制報告制度において、内部統制の構築・評価・監査に当たっては、企業の状況等に応じた工夫を行い、内部統制の有効性は保ちつつも、当該企業の実態にあった、効率的な内部統制が整備・運用されることを目指している。

事業規模が小規模で比較的簡素な組織構造を有している組織等の場合には、当該組織等の内部統制の構築や評価における経営資源配分上の制約から、必ずしも効率的な内部統制報告実務を行えない場合が想定される。したがって、関係者において、制度導入後2年間にわたり、基準・実施基準に基づいて内部統制報告制度が実施されてきた中で、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が、資源の制約等がある中で、様々な工夫を行ったことにより、内部統制の有効性を保ちつつも、効率的に内部統制の評価等を行っている事例を集め、実務の参考に供することが適当である。

なお、当該事例は、基本的には、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ける事例であるが、事業規模が小規模でない場合であっても比較的簡素な構造を有している組織等においても参考にできるものとするのが望まれる。

三 適用時期等

- 1 改訂基準及び改訂実施基準は、平成23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。