

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の体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令等について

金融庁企画市場局企業開示課課長補佐 小作 恵右
金融庁企画市場局企業開示課 係長 瀬尾 優典

はじめに

2023年(令和5年)6月30日に「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の体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」(令和5年内閣府令第57号)が公布された。

これは、同年4月7日付で企業会計審議会から公表された「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改訂について(意見書)」(以下「改訂内部統制基準等」という。)を踏まえ、以下の内閣府令等について、所要の改正を行ったものである。

- ・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の体制に関する内閣府令(以下「内部統制府令」という。)
- ・「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の体制に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について(以下「ガイドライン」という。)

本稿では、これら改正内閣府令等の主な内容について解説を行うものであるが、意見にわたる部分については、筆者らの私見であることをあらかじめ申し添えておく。

一 改正の経緯・概要

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つた一方で、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た。

こうした中、企業会計審議会及び同内部統制部会においては、財務報告に関する内部統制の実効性向上を図る観点から、2022年9月より「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」(以下「内部統制基準等」という。)の見直しについて審議・検討を行い、2023年4月に内部統制基準等の改訂を行った。

本改訂では、制度の実効性向上の観点から、経営者が内部統制の評価範囲を検討する際に適切なリスクアプローチを徹底するとともに、その評価範囲の決定の考え方などについて開示を促すこととし、今後、関係法令について所要の整備を行うこととされた。

こうした経緯を踏まえ、2023年4月10日に改正内閣府令案を公表し、5月12日まで意見募集を行い、6月30日に公布した。

二 主な改正点とその考え方

本改正は、改訂内部統制基準等により、内部統制報告書、訂正内部統制報告書及び内部統制監査報告書の記載内容に関する事項が追加されたことに伴い、内部統制府令等において、所要の改正を行うものである。それぞれの項目に沿って、改正された点について解説を行う。

1. 内部統制報告書の記載事項

(1) 財務報告に係る内部統制の評価の範囲

改訂内部統制基準等では、経営者による内部統制の評価における適切なリスクアプローチの徹底に加えて、評価範囲に関する開示を充実することとした。具体的には、「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」、「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」及び「個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス」について、決定の判断事由を含めて内部統制報告書に記載することが適切であることを明確にした(基準Ⅱ.4.(4)①)。

この点を踏まえ、本改正では、内部統制報告書における「評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項」について、財務報告に係る内部統制の評価範囲を決定した「根拠」を記載することを明らかにしている(内部統制府令第一号様式記載上の注意(7)d、第二号様式記載上の注意(8)

d)。

なお、「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」の記載に関しては、特に、次の事項について、決定した事由を含めて記載することに留意する必要がある(ガイドライン4-4)。

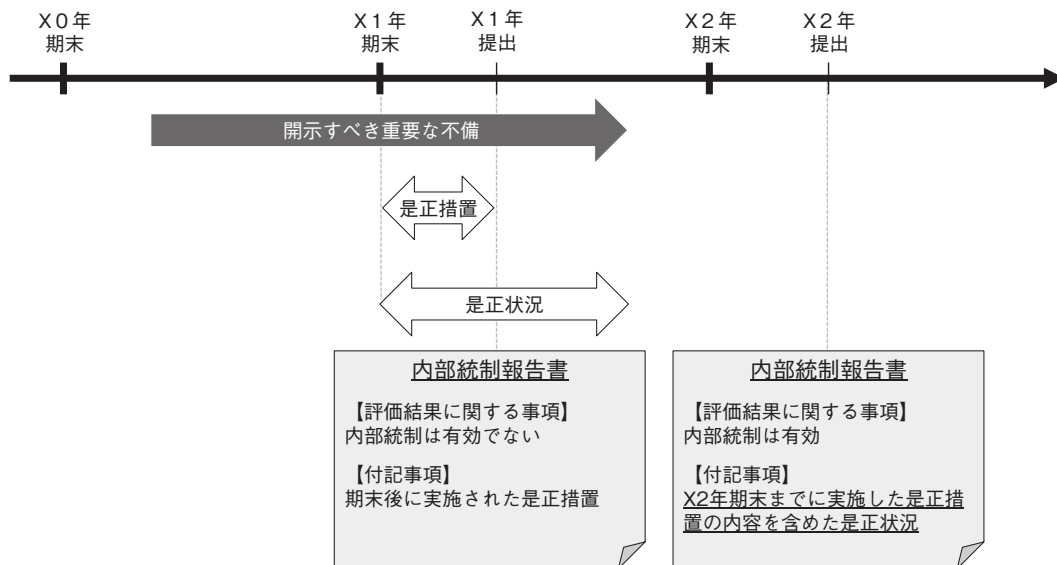
- ① 会社が複数の事業拠点を有する場合において、財務報告に係る内部統制の評価の対象とする重要な事業拠点を選定する際に利用した指標及びその一定割合
- ② 当該重要な事業拠点において、財務報告に係る内部統制の評価の対象とする業務プロセスを識別する際に選定した会社の事業目的に大きく関わる勘定科目
- ③ 財務報告に係る内部統制の評価の対象に個別に追加した事業拠点及び業務プロセス

このほか、改訂内部統制基準等では、経営者による内部統制の評価範囲を決定する際には、「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」するとともに、「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」ことを明確にした。また、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・命令の系統の下で事業又は業務を行っている場合の当該事業又は業務に係る業務プロセスを新たに記載した。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の範囲」の記載にあたっては、これらの点にも留意する必要がある。

(2) 付記事項

改訂内部統制基準等では、内部統制報告書の

【図表1】直前事業年度に係る内部統制報告書に記載した開示すべき重要な不備が当事業年度末までに是正



付記事項に記載すべき事項として、「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」を追加することとした(基準Ⅱ.4.(6)③)。

この点を踏まえ、本改正では、内部統制報告書における「付記事項」について、当事業年度の直前事業年度に係る内部統制報告書に開示すべき重要な不備を記載している場合において、当事業年度の末日までに当該開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置があるときは、当事業年度に係る内部統制報告書の付記事項として、その内容及び当該措置による当該開示すべき重要な不備の是正状況を記載する(図表1参照)こととした。

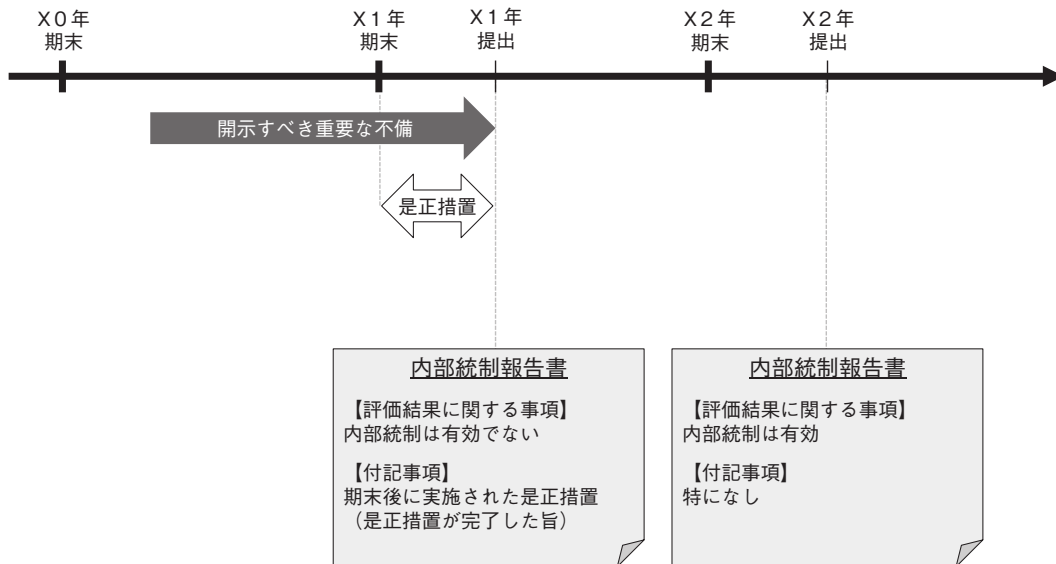
ただし、次に掲げるケースのように、当該是正状況の記載内容が、直前事業年度に係る内部統制報告書又は当事業年度に係る内部統制報告書に記載する事項と同一の内容となる場合には、これを記載しないことができることとした(内部統制府令第一号様式記載上の注意(9)c、第二号様式記載上の注意(10)c)。

① 直前事業年度の末日時点で開示すべき重要な不備があり、当該末日後に当該開示すべき

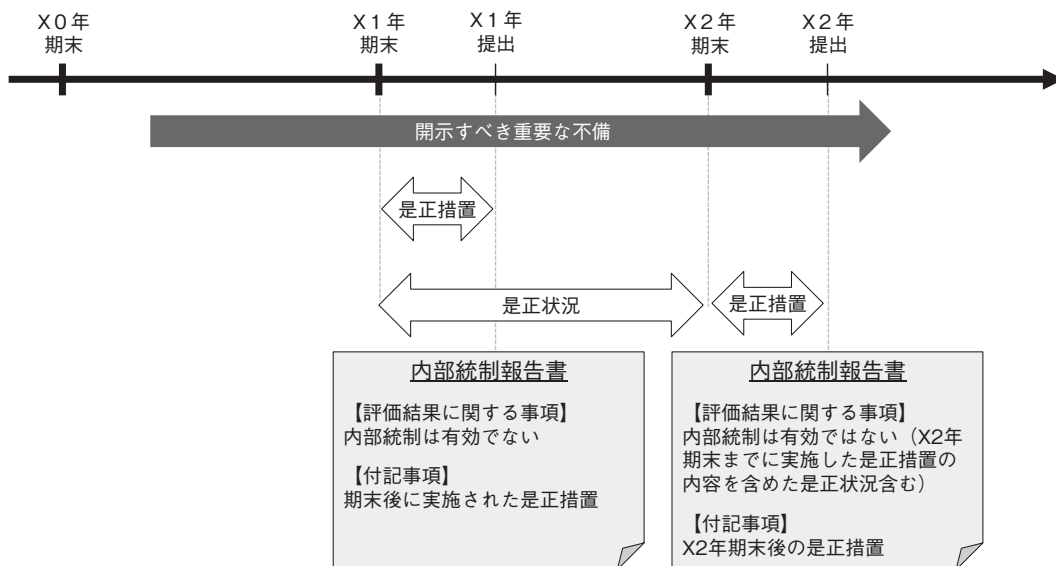
重要な不備を是正するために実施された措置がある場合であって、経営者が内部統制報告書を提出するまでに、有効な財務報告に係る内部統制を整備し、その運用の有効性を確認しているときは、直前事業年度に係る内部統制報告書の付記事項として、当該措置の内容と併せて当該措置が完了した旨が記載されるものと考えられる。このような状況の場合、当事業年度に係る内部統制報告書の付記事項として、直前事業年度に係る内部統制報告書に記載した開示すべき重要な不備の是正状況を記載すると、直前事業年度に係る内部統制報告書の記載事項と同一の内容を記載することになるため、これを記載しないことができることとした(図表2参照)。

② 直前事業年度に係る内部統制報告書に記載した開示すべき重要な不備が当事業年度の末日時点でも是正されない場合には、当事業年度に係る内部統制報告書における「評価結果に関する事項」として、財務報告に係る内部統制は有効でない旨と併せて、当事業年度末までに実施された当該開示すべき重要な不備の是正措置の内容及び当該措置による当該開

【図表2】直前事業年度に係る内部統制報告書の提出日までに開示すべき重要な不備を是正



【図表3】直前事業年度に係る内部統制報告書に記載した開示すべき重要な不備が当事業年度も是正されない



示すべき重要な不備の是正状況などが記載されるものと考えられる。このような状況の場合、当事業年度に係る内部統制報告書の付記事項として、直前事業年度に係る内部統制報告書に記載した開示すべき重要な不備の是正状況を記載すると、当事業年度に係る内部統制報告書の「評価結果に関する事項」と同一の内容を記載することになるため、これを記載しないことができることとした(図表3参

照)。

また、上記①に伴い、事業年度の末日時点で開示すべき重要な不備があり、当該末日後から内部統制報告書の提出日までに、当該開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置により当該開示すべき重要な不備を是正し、財務報告に係る内部統制が有効であると判断した場合には、内部統制報告書の付記事項として、当該措置の内容と併せて当該

措置が完了した旨を記載することができることを明らかにした(内部統制府令第1号様式記載上の注意(9)b、第二号様式記載上の注意(10)b)。なお、当該付記事項は内部統制報告書に記載されるため、監査人の内部統制監査の対象となることに留意する必要がある^①。

2. 訂正内部統制報告書の記載事項

内部統制報告書の訂正時の対応について、改訂内部統制基準等の「前文」において、「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^②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」とされた。

これを受け、本改正では、訂正内部統制報告書には、「訂正の対象となる内部統制報告書の提出日」、「訂正の理由」及び「訂正の箇所及び訂正の内容」を記載するものとし、訂正の対象となる内部統制報告書に「財務報告に係る内部統制は有効である」旨の記載がある場合において、訂正内部統制報告書に「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」旨を記載するときは、訂正内部統制報告書の「訂正の理由」は次に掲げる事項について記載することとした(内部統制府令第11条の2第

3項、第17条第3項)。

- ① 当該開示すべき重要な不備の内容
 - ② 当該開示すべき重要な不備を是正するために実施された措置がある場合には、当該措置の内容及び当該措置による当該開示すべき重要な不備の是正の状況
 - ③ 財務報告に係る内部統制の評価結果を訂正した経緯
 - ④ 当該訂正の対象となる内部統制報告書に当該開示すべき重要な不備の記載がない理由
- このうち、④の記載については、訂正内部統制報告書に記載している開示すべき重要な不備に関し、訂正の対象となる内部統制報告書における「評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項」が適切であったかどうか、当該開示すべき重要な不備が当該評価の範囲とされていたかどうかを記載することに留意する必要がある(ガイドライン11の2-3、17-3)。

このように、訂正内部統制報告書の記載事項については、短絡的に訂正の経緯や理由を説明するのではなく、経営者が当初の結論を訂正せざるを得なかった適切な事情を十分かつ具体的に説明していく必要がある。内部統制報告書の訂正時の開示を充実することで、形骸化された内部統制報告の訂正時の対応^③が改善されることを通じ、経営者による内部統制の評価におけ

① この点については、「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の体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの結果等について(2023年6月30日)の「コメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方」No.3を参照。
(<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230630-5/20230630-5.html>)

② この点について、内部統制部会の議論を踏まえ、改訂内部統制基準等の「前文」において、「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」と記載されている。

③ 日本内部統制研究会報告によれば、「内部統制報告書は有効と評価していたものの、その後、過年度における不適切な会計処理が発覚し、有価証券報告書の訂正報告書を提出し、内部統制報告書も開示すべき重要な不備があったとして訂正しているものなども生じている」と指摘されている。

る適切ナリスクアプローチの徹底が更に促されていくことを期待している。

3. 内部統制監査報告書の記載事項

改訂内部統制基準等では、「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」ことを明確にした⁴(基準Ⅲ.4.(2)②)。

この点を踏まえ、本改正では、内部統制監査報告書の記載事項について、内部統制報告書に「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」旨の記載があるときは、当該記載がある旨を監査人の意見に含めて記載⁵することとした(内部統制府令第6条第7項)。

三 適用時期等

改訂内部統制基準等を踏まえ、改正後の内部統制府令は、2024年4月1日から施行するが、経過措置として、内部統制監査報告書に係る規定並びに内部統制報告書に係る規定は、当該施行日以後に開始する事業年度に係る内部統制報告書に係るものについて適用することとされている。

なお、訂正内部統制報告書に係る規定についての経過措置は設けておらず、当該施行日以後に提出される訂正内部統制報告書について適用

することとされている⁶。

おわりに

前述したとおり、本改正では、経営者による内部統制の評価における適切ナリスクアプローチの徹底を促し、評価範囲に関する開示の充実を図っている。また、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こととしている。これらは、改訂内部統制基準等を踏まえて実施されたものであり、内部統制報告制度の実効性向上に資するものと考えられる。

改訂内部統制基準等や本改正が、その趣旨・ねらいについての正しい理解の下に、実務的に確に反映され、経営者及び監査人の双方において、実際に効果的かつ効率的な形で運用されていくことが重要であり、当局においても、そのための適切なフォローアップが課題となる。

内部統制報告制度は、ディスクロージャーの適正性を確保するものであり、金融・資本市場に対する内外の信頼性を高めていく上で不可欠なものである。本改正によって内部統制に関する実務がより良いものとなり、内部統制に係る情報開示の充実を通じて、内部統制報告制度の実効性が更に高まることを期待する。

⁴ この点について、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を記載している場合であって、監査人が適正意見を出しているときは、内部統制監査報告書の利用者の理解が得られにくいとの指摘があった。

⁵ 日本公認会計士協会の財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」にある付録3(2)文例2において、「財務報告に係る内部統制が有効でない」旨を記載した内部統制報告書について適正表示として無限定適正意見を表明する記載例が示されているため、これを参考に記載することが考えられる。

⁶ この点については、「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の体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの結果等について(2023年6月30日)の「コメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方」No.2を参照。
(<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230630-5/20230630-5.html>)