

事務局資料(内部統制報告制度について)

2022年10月13日



金融庁

Financial Services Agency, the Japanese Government

目 次

- I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状
- II. 主な制度的論点
 - A) 内部統制報告制度に係る論点整理
 - B) 各論
 - ① 内部統制の基本的枠組み
 - ② 経営者による内部統制の評価範囲
 - ③ 監査人による内部統制監査
 - ④ 内部統制報告書の訂正時の対応
- III. ご議論いただきたい事項

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

経済社会の構造変化等に伴う内部統制上の課題への対応

- 内部統制に関するフレームワークについて、経済社会の急激な構造変化や各種業務・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、国際的には、ERM(全社的リスク管理)、三線管理、リスクアペタイト・フレームワークやガバナンスとの連携を強調した改訂が行われている。一方、我が国では、これらについて、コーポレートガバナンス・コード等において考慮されているものの、内部統制報告制度に関する基準等には未だ反映されていない。

リスクマネジメントの変遷

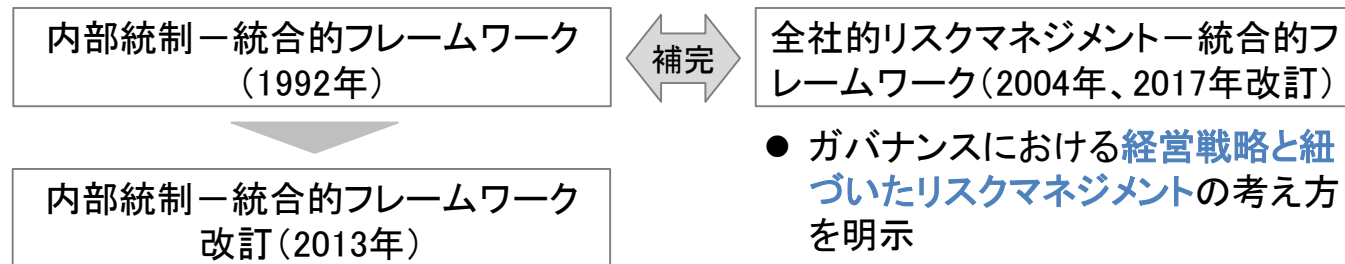
伝統的な
リスク
マネジメント
(~1990年代)

- 個々のリスクの**マイナス面のみを捉え**、その危険や損失をいかに回避・抑制するかに重点が置かれる

現代的な
リスク
マネジメント
(1990年代~)

- ビジネスを行う上で想定されるリスクについて**プラス・マイナスの両面から総合的に捉え**、リスクをいかに管理するかに重点が置かれる

米国COSO(トレッドウェイ委員会支援組織委員会)の動向



(主なポイント)

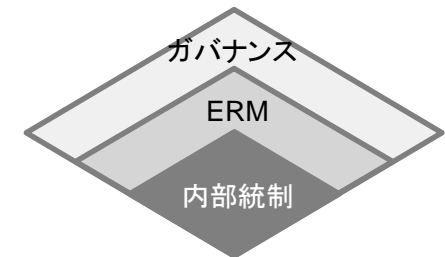
- 内部統制の目的の一つの「財務報告」を「報告」と再定義(**非財務報告も包含**)
- 内部統制の構成要素についての基本概念を表す**原則や着眼点を明示**
- このほか、改訂にあたって、**ガバナンスに関する概念の強調**、進展する**テクノロジーとの関連性**、**不正防止に対する検討の強調**などを反映

全社的リスクマネジメント—統合的フレームワーク(2004年、2017年改訂)

- ガバナンスにおける**経営戦略と紐づいたリスクマネジメント**の考え方を明示

(参考) 内部統制の位置づけ

内部統制は**全社的リスクマネジメントに不可欠な一部分**であり、全社的リスクマネジメントはガバナンスの一部分と位置づけられている



(出所) 鳥羽至英ほか訳『内部統制の統合的枠組み 理論篇』(1996年)、八田進二ほか共訳『英国のコーポレート・ガバナンス』(2000年)、野村亜紀子「内部統制から事業リスク管理へ」(2003年)、新田敬祐「リスクマネジメントの新潮流」(2004年)、八田進二監訳『全社的リスクマネジメント フレームワーク篇』(2006年)、杉野文俊「企業リスクマネジメントの史的展開に関する一考察」(2009年)、八田進二ほか監訳『COSO内部統制の統合的フレームワーク フレームワーク篇』(2014年)、八田進二ほか監訳『COSO全社的リスクマネジメント』(2018年)等を参考に金融庁作成

内部統制報告制度導入の背景・経緯(2006年)

ディスクロージャーをめぐる不適切事例

→ 財務報告に係る企業の内部統制が有効に機能していなかったのではないかと懸念



内部統制の整備の必要性

- 米国では、2002年、企業改革法(サーベンス・オクスリー法)により、財務報告に係る内部統制について、経営者による評価と公認会計士による監査を義務付け
- 我が国では、2004年3月期から(有価証券報告書等の適正性に係る)経営者確認制度を任意で導入

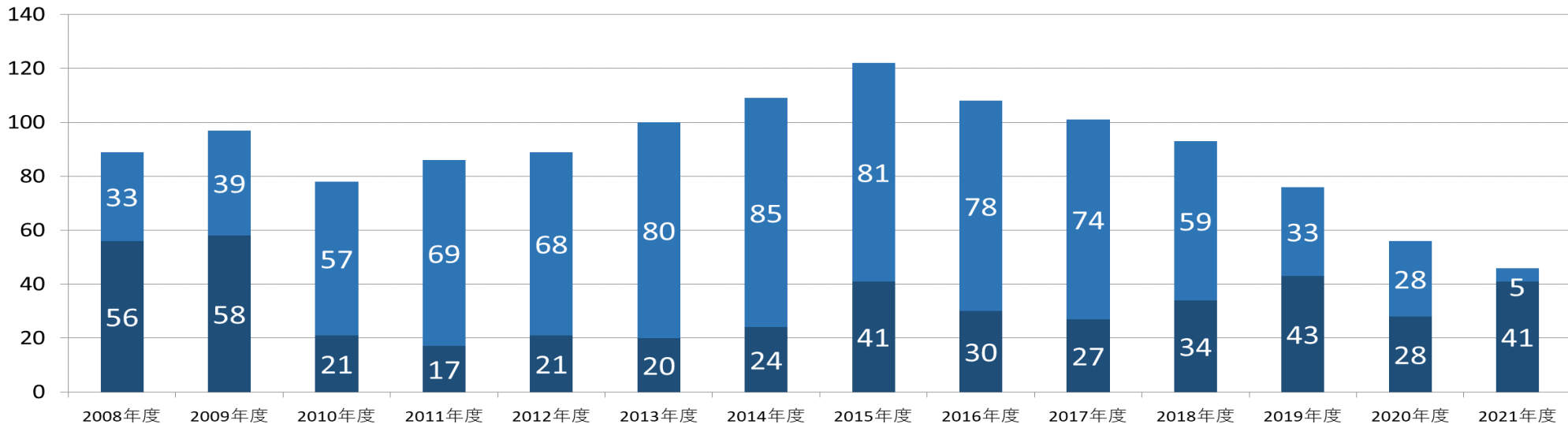
- **金融商品取引法(2006年6月7日成立)** : 2008年4月1日以後開始する事業年度から適用
 - 上場会社等を対象に財務報告に係る内部統制の「評価」と「監査」を義務付け(内部統制報告制度)
 - 併せて、有価証券報告書等の適正性について、経営者の確認を義務付け(確認書制度)
- 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準(以下、「内部統制基準・実施基準」)の設定について」(2007年2月15日)」
- 政令・内閣府令の公布 (2007年8月)、事務ガイドライン・Q&Aの公表(2007年10月)
- 日本公認会計士協会 内部統制監査の実務指針の公表(2007年10月)

内部統制報告書提出状況の推移

- 内部統制に「開示すべき重要な不備」が存在すると開示したケースは、引き続き一定数がみられる。
- 内部統制に「開示すべき重要な不備」が存在すると開示したケースのうち、事後的に内部統制報告書を訂正して開示したケースが大きな割合を占める年度が見受けられる。

■ 訂正報告書の提出により、「有効」から「有効でない」とした者数（～2022年6月提出分）（注）

■ 開示すべき重要な不備があり、内部統制は「有効でない」とした者数



	2008年度	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度
内部統制報告書提出者数	2,670	3,746	3,667	3,589	3,568	3,549	3,583	3,633	3,647	3,695	3,723	3,616	3,796	3,850
①内部統制は「有効」であるとした者数	2,605	3,682	3,639	3,565	3,544	3,528	3,559	3,590	3,616	3,666	3,689	3,573	3,768	3,809
②開示すべき重要な不備があり、内部統制は「有効でない」とした者数	56	58	21	17	21	20	24	41	30	27	34	43	28	41
③内部統制の評価結果を表明できないとした者数	9	6	7	7	3	1	0	2	1	2	0	0	0	0
訂正報告書の提出により、「有効」から「有効でない」とした者数（～2022年6月提出分）	33	39	57	69	68	80	85	81	78	74	59	33	28	5

（注） 今後、追加での訂正内部統制報告書の提出により、当該者数が増加する可能性がある

（出所） 2022年6月30日までに、EDINETに提出された報告書等に基づき、内部統制の評価対象期間（当該年度に終了する会計期間）をベースに集計

開示すべき重要な不備の原因

(2021年7月～2022年6月に提出された内部統制報告書(訂正内部統制報告書を含む))

- 近年において**内部統制が有効でなかった事例の原因**としては、コンプライアンス意識の欠如、モニタリング体制の不備、牽制機能の無効化、子会社等の管理体制の不備等がみられる。

内部統制報告書(訂正内部統制報告書を含む)に記載された、内部統制の評価結果に「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」とした者の不備の原因(複数項目該当者有)

提出会社における開示すべき重要な不備の主な原因	者数
① コンプライアンス意識の欠如	19件
② 内部監査等のモニタリングの体制不備又は不十分な実施	15件
③ 役員への権限集中等による牽制機能の無効化	15件
④ 子会社等管理体制の不備	13件
⑤ その他上記以外の不備の原因	30件

子会社における開示すべき重要な不備の主な原因	者数
① コンプライアンス意識の欠如	8件
② 役員への権限集中等による牽制機能の無効化	5件
③ 内部監査等のモニタリングの体制不備又は不十分な実施	3件
④ その他上記以外の不備の原因	8件

内部統制に起因する会計不正事例

□ 内部統制に起因する会計不正事例は、近年も発生している。

A社

□ コンプライアンス意識の欠如・内部統制の無効化

- 誠実な業務遂行に努める姿勢が欠けていたことや、取締役の業務執行に対して適切な監督を行っていなかったことなどから、新事業に係る事実と異なる開示を行った。
- 上記行為のほか、監査人に対して虚偽の資料提出を行ったことなどもあり、法定開示書類を期限内に提出できなかった。

B社

□ コンプライアンス意識の欠如・内部統制の無効化

- 元代表取締役主導の下、過剰ノルマ達成のために、売上の前倒しや架空計上を行った。その後、外部からの指摘により不適切な会計処理が明るみとなり、法定開示書類を期限内に提出できなかった。

C社

□ 海外子会社における管理体制の不備

- 海外子会社における加工品の架空取引が判明。特別調査委員会の調査結果によれば、子会社管理を属人的な対応として組織的な対応を行っていなかったことなどが要因。当該調査においては、調査対象となる海外子会社が調査に非協力的であったことから、調査が複数回にわたって行われるなど、調査完了までに時間を要し、法定開示書類を期限内に提出できなかった。

内部統制の実効性向上に向けた検討

内部統制報告制度の導入

- 我が国の内部統制報告制度は、財務報告の信頼性を確保するため、米国の企業改革法(サーベンス・オクスリー法)やCOSOの内部統制フレームワークを参考に、金融商品取引法の改正により2008年に導入された。

内部統制を巡る 環境変化と新たな課題

- 制度導入以来十数年が経過し、これまで企業の経営管理・ガバナンスの向上に一定の効果はあったものの、近年、実効性に懸念があるとの指摘がある。
- また、国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論も進展している。
- これらを踏まえて、有識者等から様々な提言がなされている。会計監査の在り方に関する懇談会(令和3事務年度)や今事務年度の金融行政方針においては、内部統制の整備・運用状況について分析を行った上で、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、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めるべき、とされている。

内部統制の実効性 向上に向けた検討

- 内部統制の実効性向上に向けて、企業会計審議会総会におけるご議論を踏まえ、基準・実施基準等の改正を含めて、企業会計審議会内部統制部会で審議を行う。

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

内部統制基準・実施基準等の見直しに係る論点整理

考えられる主な論点

経営者による 内部統制の 構築・評価	基本的枠組み	<ul style="list-style-type: none">✓ 内部統制基準・実施基準等の中で、「コーポレート・ガバナンス／リスクマネジメント／内部統制」の関係に係る記述を明確化✓ ITの利用及び統制の在り方につき再検討✓ 経営者による内部統制の無効化に対応した内部統制基準・実施基準等を見直し
	評価範囲	<ul style="list-style-type: none">✓ 重要な虚偽表示の発生可能性とその程度を勘案し、リスクベースで範囲及び対象を決定することを強調✓ 評価範囲の選定基準の定量的な例示を見直し
監査人による 内部統制 監査	経営者と監査人との議論の促進・透明性向上	<ul style="list-style-type: none">✓ 経営者によるリスクベースの内部統制評価を促していく観点から、例えば、経営者と監査人間の内部統制評価に関する議論について促進し、内部統制報告書の中で明らかにするなど、内部統制監査の実務で見直すべき点はないか検討
内部統制報告書の訂正時の対応	内部統制報告書を訂正する際の情報開示の充実	<ul style="list-style-type: none">✓ 内部統制報告書における内部統制評価は経営者によって適切に実施されたものであり、安易な変更は想定されていないことを踏まえ、訂正内部統制報告書で評価結果が変更される場合には、背景・理由の明記など、企業に説明責任を求めることを検討

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

改訂COSO「内部統制フレームワーク」における内部統制の基本概念と着眼点の一例

内部統制の構成要素に関連づけられた基本概念

統制環境

- ① 組織は、誠実性と倫理観に対するコミットメントを表明する。
- ② 取締役会は、経営者から独立していることを表明し、かつ、内部統制の整備及び運用状況について監督を行う。
- ③ 経営者は、取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するに当たり、組織構造、報告経路及び適切な権限と責任を確立する。
- ④ 組織は、内部統制の目的に合わせて、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ、維持することに対するコミットメントを表明する。
- ⑤ 組織は、内部統制の目的を達成するに当たり、内部統制に対する責任を個々人に持たせる。

リスク評価

- ⑥ 組織は、内部統制の目的に関連するリスクの識別と評価ができるように、十分な明確さを備えた内部統制の目的を明示する。
- ⑦ 組織は、自らの目的の達成に関連する事業体全体にわたるリスクを識別し、当該リスクの管理の仕方を決定するための基礎としてリスクを分析する。
- ⑧ 組織は、内部統制の目的の達成に対するリスクの評価において、不正の可能性について検討する。
- ⑨ 組織は、内部統制システムに重大な影響を及ぼし得る変化を識別し、評価する。

統制活動

- ⑩ 組織は、内部統制の目的に対するリスクを許容可能な水準まで低減するのに役立つ統制活動を選択し、整備する。
- ⑪ 組織は、内部統制の目的の達成を支援するテクノロジーに関する全般的統制活動を選択し、整備する。
- ⑫ 組織は、期待されていることを明確にした方針及び方針を実行するための手続を通じて、統制活動を展開する。

情報と伝達

- ⑬ 組織は、内部統制が機能することを支援する、関連性のある質の高い情報を入手または作成して利用する。
- ⑭ 組織は、内部統制が機能することを支援するために必要な、内部統制の目的と内部統制に対する責任を含む情報を組織内部に伝達する。
- ⑮ 組織は、内部統制が機能することに影響を及ぼす事項に関して、外部の関係者との間での情報伝達を行う。

モニタリング活動

- ⑯ 組織は、内部統制の構成要素が存在し、機能していることを確かめるために、日常的評価及び／又は独立的評価を選択し、整備及び運用する。
- ⑰ 組織は、適時に内部統制の不備を評価し、必要に応じて、それを適時に上級経営者及び取締役会を含む、是正措置を講じる責任を負う者に対して伝達する。

主な着眼点

- ✓ 不正リスクの評価には、不正行為の動機・プレッシャーや、不正行為に対する姿勢と行為の正当化に加えて、不正行為が可能となる機会が含まれるため、これらが不正リスクに及ぼす潜在的な影響を検討する。
- ✓ 不正リスク評価の一環として、経営者は、自らによる内部統制の無効化のリスクを評価し、その評価結果を踏まえて、取締役会等は監督を行う。統制環境は経営者による無効化のリスクに多大な影響を及ぼす場合がある。

コーポレートガバナンス・コードの改訂(2021年)の概要

① 取締役会の機能発揮

- ・ プライム市場上場企業において、**独立社外取締役を3分の1以上選任**(必要な場合には、**過半数の選任**の検討を慫慂)
- ・ **経営戦略に照らして取締役会が備えるべきスキル(知識・経験・能力)と、各取締役のスキルとの対応関係の公表**
- ・ 他社での経営経験を有する経営人材の独立社外取締役への選任
- ・ **指名委員会・報酬委員会の設置**(プライム市場上場企業は、独立社外取締役を委員会の過半数選任を基本とする)

② 企業の中核人材の多様性の確保

- ・ **管理職における多様性の確保(女性・外国人・中途採用者の登用)についての考え方と測定可能な自主目標の設定**
- ・ 多様性の確保に向けた**人材育成方針・社内環境整備方針**をその実施状況とあわせて公表

③ サステナビリティを巡る課題への取組み

- ・ サステナビリティについて**基本的な方針の策定**
- ・ サステナビリティについての**取組みの開示**(特にプライム市場上場企業において、**TCFD又はそれと同等の国際的枠組みに基づく気候変動開示の質と量を充実**)

④ 上記以外の主な課題

- ・ [グループガバナンスの在り方] **プライム市場に上場する「子会社」において、独立社外取締役を過半数選任又は利益相反管理のための委員会の設置**
- ・ [監査に対する信頼性の確保／内部統制・リスク管理] **グループ全体を含めた適切な内部統制や全社的リスク管理体制の構築やその運用状況の監督**
- ・ [株主総会関係] **プライム市場上場企業において、議決権電子行使プラットフォーム利用と英文開示の促進**
- ・ [事業ポートフォリオの検討] 取締役会で決定された**事業ポートフォリオに関する基本的な方針や見直しの状況の説明**

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

評価範囲の選定基準

- 経営者によるリスクベースの評価がなされておらず、**経営者の評価範囲外で「開示すべき重要な不備」が検出される企業が一定程度みられる**。例えば、開示すべき重要な不備が認識された直近数年の訂正内部統制報告書のうち、当該不備が経営者による評価範囲外から認識されたものは2～3割程度みられた(数字は大手監査法人へのヒアリングをもとに金融庁にて作成)。
- その原因の一つとして、評価範囲について、企業が選定基準の**定量的な例示に偏重**して評価範囲を決定し、リスクの高い対象を含めることができていないといった指摘がみられる。

評価範囲における選定基準の定量的な例示の利用に関するメリット・デメリット

	メリット	デメリット
評価範囲の効率的な決定や十分性	<ul style="list-style-type: none">✓ 監査人との協議等、内部統制評価範囲の決定を円滑に行うことが可能となる。✓ 特に内部統制報告制度導入時には企業と監査人の認識合わせに有用であった。	<ul style="list-style-type: none">✓ 内部統制評価範囲の決定において、示された選定基準の定量的な例示を満たすことが目的となり、それ以上に範囲を広げる意識が薄れる。
評価範囲の前提にあるリスク評価	<ul style="list-style-type: none">✓ リスクベースの評価を行う際に、重要な事業拠点の選定等において数値基準を用いることで、効率的にリスク評価が実施できる。	<ul style="list-style-type: none">✓ 内部統制評価範囲の決定において、示された選定基準の定量的な例示を満たすことが目的となり、それ以上にリスク評価を行う範囲を広げる意識が薄れる。

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

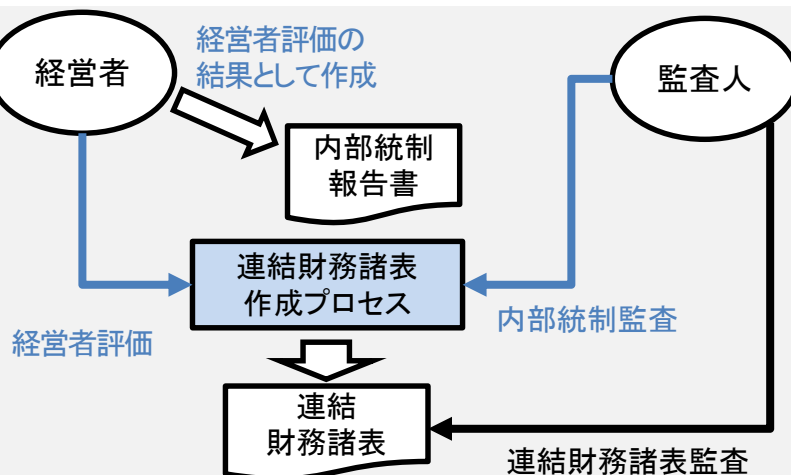
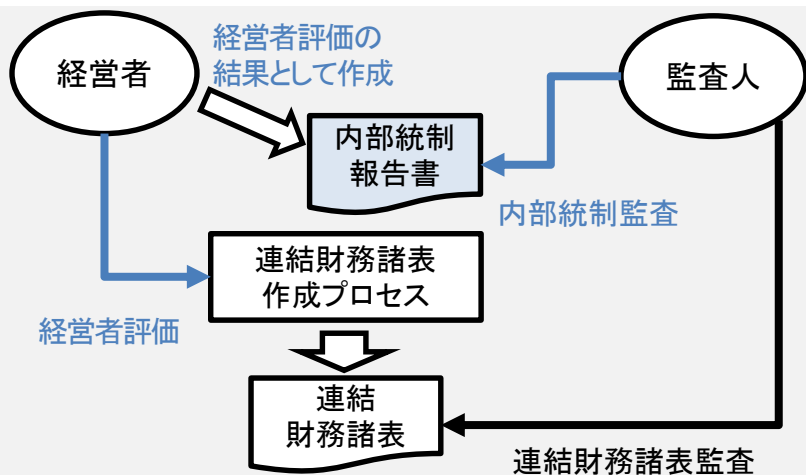
III. ご議論いただきたい事項

内部統制に関する監査のあり方

- 経営者が実施した内部統制の評価結果に対して監査人が意見を出す現行の枠組みについては、経営者が内部統制を整備・運用する役割と責任があることを明確にした上で、同一の監査人が財務諸表監査と内部統制監査を一体として効率よく実施することが可能であり、一定程度機能している。
- 一方で、**経営者によるリスクベースの内部統制評価を促していく観点**から、例えば、経営者と監査人の早期の緊密な協議を促すことや、内部統制報告書の中で、監査人が評価対象とすべきであると判断する領域が経営者の内部統制の評価にどのように反映されたのかを明らかにするなど、**経営者と監査人との議論の促進・透明性の向上を図る**ことが考えられる。

我が国のレポーティング方式

米国のレポーティング方式（注）
（いわゆるダイレクト・レポーティング方式）



（注）企業改革法では、302条「財務報告に係る企業責任」において、CEOおよびCFOが、年次および四半期財務報告において、①財務報告を適正に表示していること、並びに、②内部統制の構築、維持及び有効性評価等に責任を有していることを宣誓するように求めている。

監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」 監査人が評価対象とすべきであると判断する内部統制が経営者により評価されなかった場合の取扱い

- 本来、経営者が評価範囲に含めるべきであると監査人が判断する内部統制について経営者が評価を実施していない場合、監査人は、経営者が評価対象としなかった範囲の与える影響に応じて、基本的には、**監査範囲の制約に係る除外事項を付した限定付適正意見又は意見不表明を検討**する。

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

訂正内部統制報告書における記載事例

- 現行の訂正内部統制報告書は、記載が形式化されており、不正内容の把握に必要な情報が不十分。

第三者委員会報告書

A社の事案に係る第三委員会報告書の記載例

- 契約の改訂の経緯及び直近改訂後の内容を具体的に開示

1. 特別調査委員会による調査の概要

1. 特別調査委員会設置の経緯

：

2. A社の概要

3. 本件取引に関する調査結果

4. A社による中国子会社Bの管理体制

5. グループ・ガバナンスの見直しに係る提言

(発覚の経緯に係る説明)

A社は、●年●月中旬にC監査法人から、中国子会社Bにおける加工販売の取引について、取引の実在性を確認するために追加手続きを実施する必要があり、会社法上の監査報告書を当初の予定どおりに提出することができない旨の通知を受けた。

訂正内部統制報告書

A社が提出した訂正内部統制報告書

- 訂正に至った具体的な理由・背景に係る十分な記載は無し

1. 内部統制報告書の訂正報告書の提出理由

2. 訂正事項

3 評価結果に関する事項

3. 訂正箇所

(訂正前)

上記の評価の結果、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効であると判断しました。

(訂正後)

下記に記載した財務報告に係る内部統制の不備は、財務報告に重要な影響を及ぼすこととなり、開示すべき重要な不備と判断しました。したがって、当事務年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効でない判断しました。

以下に係る詳しい記載が不十分：

- ・当初「有効」とした内部統制を「有効でない」と訂正した際の判断事由
- (※)中国子会社の販売プロセスを内部統制評価範囲に含めなかった理由等

I. 内部統制報告制度に関する国際的な議論の進展と現状

II. 主な制度的論点

A) 内部統制報告制度に係る論点整理

B) 各論

- ① 内部統制の基本的枠組み
- ② 経営者による内部統制の評価範囲
- ③ 監査人による内部統制監査
- ④ 内部統制報告書の訂正時の対応

III. ご議論いただきたい事項

ご議論いただきたい事項

□ 内部統制の実効性を高めるため、以下の事項について、どう考えるか。

1

内部統制の
基本的枠組み

- 社会構造の変化等に伴う内部統制上の課題に対処するため、基本的枠組みについて見直しを行うことについてどう考えるか。例えば、内部統制基準・実施基準等の中で、内部統制とERM(全社的なリスク管理)やガバナンスとの連携に関する記述を明確化すべきか。その他、COSO2013、コーポレートガバナンス・コード、ERMの議論等で考慮すべき事項はないか。また、ITの利用及び統制の在り方について、内部統制基準・実施基準等に織り込むべき論点はあるか。
- 経営者による内部統制の無効化について、内部統制基準・実施基準等に織り込むべき論点はあるか。

2

経営者による
内部統制の
評価範囲

- 内部統制の評価範囲に関して、画一的な運用がなされている点が指摘されているが、経営者に内部統制のよりリスクに応じた評価範囲の決定を促すために、内部統制基準・実施基準等を見直すことについて、どう考えるか。

3

監査人による
内部統制監査

- 経営者によるリスクベースの内部統制評価を促していく観点から、例えば、経営者と監査人の早期の緊密な協議を促すことや、内部統制報告書の中で経営者と監査人間の内部統制評価に関する議論を明らかにするなど、経営者と監査人との議論の促進・透明性の向上を図ることについてどう考えるか。

4

内部統制報告書の
訂正時の対応

- 訂正内部統制報告書の中で、当初「有効」とした内部統制を「有効でない」と訂正した際の判断事由を開示させることについて、どう考えるか。

5

その他

- 上記のほか、内部統制基準・実施基準等を見直すにあたり、検討すべき点はないか。