

事務局資料

2022年11月8日



金融庁

Financial Services Agency, the Japanese Government

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ①

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

ガバナンス、ERM、COSO等

【論点①】内部統制の基本的枠組み①

- 制度の見直しは高い頻度で実施すべき。
- 内部統制報告制度への対応について、特に大企業では特段何かを変えるべきという切実な問題はない。既存の制度趣旨を再確認、徹底していくことが重要。
- ガバナンス、ERM(全社的なリスク管理)、内部統制の関係を明示し、内部統制は企業価値向上に資するなど、内部統制の重要性を基準等で強調すべき。
- COSOの原則と着眼点の内容については、必要に応じて、実施基準の全社的な統制評価項目に盛り込むべき。
- ERM、ガバナンス、COSOは、各々のリスクの概念が、現行の内部統制報告制度のリスクの概念と必ずしも一致しない点について留意が必要。
- 不正対応は、企業が主導し監督すべき。
- 不備は許容可能なものに抑えれば良く、隠さないで報告、改善することが重要。不備を改善できるプロセスを評価すべき。

- 内部統制基準・実施基準の「I. 内部統制の基本的な枠組み」において、内部統制とガバナンス及びERM(全社的なリスク管理)との関係を明記してはどうか。
- 内部統制基準・実施基準の「I. 内部統制の基本的な枠組み」の「2. 内部統制の基本的要素」において、COSO等を参考に内部統制の基本的要素を充実させるために考慮すべき事項は何か。
- 内部統制基準・実施基準の「I. 内部統制の基本的な枠組み」の「2. 内部統制の基本的要素」(特に(2)リスクの評価と対応)において、不正に関するリスクに関する記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義（目的）

<略>

2. 内部統制の基本的要素

(1) 統制環境

<略>

(2) リスクの評価と対応

<略>

① リスクの評価

リスクの評価とは、組織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。

リスクの評価に当たっては、組織の内外で発生するリスクを、組織全体の目標に関わる全社的なリスクと組織の職能や活動単位の目標に関わる業務別のリスクに分類し、その性質に応じて、識別されたリスクの大きさ、発生可能性、頻度等を分析し、当該目標への影響を評価する。

<略>

(3) 統制活動

<略>

(4) 情報と伝達

<略>

(5) モニタリング

<略>

(6) ITへの対応

<略>

3. 内部統制の限界

<略>

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義（目的）

<略>

2. 内部統制の基本的要素

<略>

(1) 統制環境

<略>

(2) リスクの評価と対応

① リスクの評価

リスクの評価とは、組織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。

リスクとは、組織目標の達成を阻害する要因をいう。具体的には、天災、盗難、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流失又は漏洩といった組織の中で生ずる内部的要因など、様々なものが挙げられる。ここでのリスクは、組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指し、組織に正の影響、すなわち利益をもたらす可能性は、ここにいうリスクには含まない。

<略>

(3) 統制活動

<略>

(4) 情報と伝達

<略>

(5) モニタリング

<略>

(6) IT（情報技術）への対応

<略>

3. 内部統制の限界

<略>

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

<略>

5. 財務報告に係る内部統制の構築

<略>

（注）本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ①

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点①】内部統制の基本的枠組み②

非財務情報

- サステナビリティ情報等の非財務情報の重要性が増大しており、社会的要請が強く、企業の財務諸表への影響も大きいため、このような非財務情報についても内部統制の評価とすべき。

- 内部統制実施基準の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」において、「①財務報告の範囲」にサステナビリティ情報等の非財務情報を追加することについてどう考えるか。
 - サステナビリティについては、開示や保証について今後議論されることを踏まえ、中長期的課題と位置付け、この点の重要性を前文で記載することが考えられるか。
 - 内部統制の基本的枠組みの中で、「財務報告」を非財務情報を包含する「報告」に変更することも考えられるか。なお、現行の金融商品取引法における評価範囲は、従前どおり財務報告に係るものとなる。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅱ. 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の評価の意義

経営者は、内部統制を整備及び運用する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については、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向けて報告することが求められる。

なお、本基準において、次の用語は以下の意味で使われる。

- (1) 「財務報告」とは、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。
- (2) 「財務報告に係る内部統制」とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。
- (3) 「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及び運用されており、当該内部統制に開示すべき重要な不備がないことをいう。
- (4) 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備をいう。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅱ. 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の評価の意義

経営者は、内部統制を整備及び運用する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については、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向けて報告することが求められる。

なお、本基準において、次の用語は以下の意味で使われる。

- (1) 「財務報告」とは、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。
- (2) 「財務報告に係る内部統制」とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。
- (3) 「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及び運用されており、当該内部統制に開示すべき重要な不備がないことをいう。
- (4) 「開示すべき重要な不備」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備をいう。

① 財務報告の範囲

イ. 「財務諸表」とは、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号）第1条に規定する連結財務諸表及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号）第1条に規定する財務諸表をいう。

ロ. 「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」とは、有価証券報告書等における財務諸表以外の開示事項等で次に掲げるものをいう。

a. 財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用して記載すべき開示事項（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」という。）。

例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の項目、「事業の状況」の「事業等のリスク」、「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」及び「研究開発活動」の項目、「設備の状況」の項目、「提出会社の状況」の「株式等の状況」、「自己株式の取得等の状況」、「配当政策」及び「コーポレート・ガバナンスの状況等」の項目、「経理の状況」の「主な資産及び負債の内容」及び「その他」の項目、「保証会社情報」の「保証の対象となっている社債」の項目並びに「指数等の情報」の項目のうち、財務諸表の表示等を用いた記載が挙げられる。

なお、この点に係る経営者の評価は、財務諸表に記載された内容が適切に要約、抜粋、分解又は利用される体制が整備及び運用されているかについてのものであることに留意する。

<略>

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ①

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点①】内部統制の基本的枠組み③

経営者による内部統制の無効化

- 内部統制の無効化に対し内部統制を機能させるには、ガバナンス、ERMに関する手当が必要。
- 社外取締役や監査役による監視、内部監査部による監査など、経営者に対する牽制機能が重要。
- 取締役、監査人などの連携や役割の整理、デュアルレポーティング体制の確保等、基準見直しが必要。

- 内部統制基準・実施基準の「I. 内部統制の基本的な枠組み」の「3. 内部統制の限界」において、経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめる行為に係る記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。
- 内部統制基準・実施基準の「I. 内部統制の基本的な枠組み」の「4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任」において、取締役会、監査役等などの記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

I. 内部統制の基本的枠組み

3. 内部統制の限界

内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

- (1) 内部統制は、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。
- (2) 内部統制は、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。
- (3) 内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

- (1) 経営者
＜略＞
- (2) 取締役会
＜略＞
- (3) 監査役等
＜略＞
- (4) 内部監査人
＜略＞
- (5) 組織内のその他の者
＜略＞

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

I. 内部統制の基本的枠組み

3. 内部統制の限界

内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

- (1) 内部統制は、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。
- (2) 内部統制は、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。
- (3) 内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。

<略>

さらに、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。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。

<略>

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

- (1) 経営者

<略>

- (2) 取締役会

<略>

- (3) 監査役等

<略>

- (4) 内部監査人

<略>

- (5) 組織内のその他の者

<略>

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ①

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点①】内部統制の基本的枠組み④

ITへの対応

- 企業の業務におけるITの技術の状況も大きく進展をしており、内部統制の検証にあたって考慮すべき内容の再検討が必要。
- IT関連は、特にリスクが高い。とりわけセキュリティについて記載を拡充すべき。クラウド環境の統制、外部からのシステムアクセス、サイバー攻撃等踏み込んだ記載があっても良いのではないか。

- 内部統制基準・実施基準の「Ⅰ. 内部統制の基本的な枠組み」の「6. ITへの対応」の記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。
- 内部統制基準・実施基準の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法」(特に、(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価)において、ITに係る全般統制及び業務処理統制に係る記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

I. 内部統制の基本的枠組み

2. 内部統制の基本的要素

(6) ITへの対応

ITへの対応とは、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。

ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に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には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として内部統制の有効性に係る判断の規準となる。

ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

<略>

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

I. 内部統制の基本的枠組み

2. 内部統制の基本的要素

(6) IT（情報技術）への対応

ITへの対応とは、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。

ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に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には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として内部統制の有効性に係る判断の規準となる。

ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

IT環境の飛躍的な進展によってITが組織に深く浸透した現状に照らして、本基準における「I. 内部統制の基本的枠組み」では、「ITへの対応」を基本的要素の1つに加えている。組織の業務内容がITに大きく依存していたり、組織の情報システムがITを高度に取り入れている等、現状では多くの組織がIT抜きでは業務を遂行することができなくなっている。ITへの対応を基本的要素に加えたことは、組織に深くITが浸透している現状では、業務を実施する過程において組織内外のITに対し適切に対応することが、内部統制の目的を達成するために不可欠となっていることを示したものであって、組織に新たなITシステムの導入を要求したり、既存のITシステムの更新を強いるものではない。

<略>

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす内部統制を統制上の要点として識別する。次に、統制上の要点となる内部統制が虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価する。経営者は、各々の統制上の要点の整備及び運用の状況の評価することによって、当該業務プロセスに係る内部統制の有効性に関する評価の基礎とする。

① 評価対象となる業務プロセスの把握・整理

<略>

② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制の識別

<略>

③ 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価

<略>

④ 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性の評価

<略>

⑤ ITを利用した内部統制の評価

<略>

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ②

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

[リスクアプローチ]

- 評価範囲の決定に際し、リスクアプローチを徹底することを改めて強調し、実務的なガイダンスを示すべき。例えば、全社的内部統制、重要な事業拠点、事業の目的に大きく関わる勘定科目などの評価範囲決定時に用いる視点を具体的に示すと有用。業務効率化にも繋がる。
- 経営者は十分な情報を有する必要があるため、そのために人的リソース、特に内部監査部門の拡充が必須であり、基準等で当該部門の重要性を強調すべき。
- 評価範囲外となった子会社等については、重要性に応じてローテーションで評価対象としてはどうか。

[数値基準]

- 評価範囲に係る数値基準が制度の形骸化の一因であり、基準等から削除すべき。
- 数値基準があることで安定的な実務が遂行されている。数値基準の撤廃で評価範囲が徒に拡大するおそれがあり、撤廃は慎重に考えるべき。

- 内部統制基準・実施基準の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲」に関して、特に、「(2) 評価の範囲の決定」の記載を見直すにあたって考慮すべき事項は何か。
 - 数値基準、三勘定に係る例示を削除し、前文等で、これらを削除した理由及び今後の実務におけるこれらの数値基準等の利用を否定するものではないことについて、記載することが考えられるか。
 - 数値基準、三勘定に係る例示を存置しつつ、リスクベースの考え方の記載を充実させることも考えられるか。
- 内部統制基準・実施基準の「Ⅰ. 内部統制の基本的な枠組み」の「4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任」において、内部監査人の記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ②

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点②】
【経営者による内部統制の評価範囲②】

[内部統制報告書における開示等]

- 評価範囲の決定方法及び根拠について、経営者と監査人で協議すべきと既存の基準等に記載があり、その趣旨を徹底すべき。また、協議の経緯等に関する透明性の向上が必要。
- 過年度に存在した開示すべき重要な不備の改善状況等、内部統制報告書利用者に有用な情報を充実させてはどうか。

- 内部統制基準・実施基準の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲」、及び「4. 財務報告に係る報告」等において、監査人との協議等の記載を充実させるために考慮すべき事項は何か。
- 上記に合わせて、内部統制報告書の記載事項を示した関係府令(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)の改正を検討してはどうか。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

<略>

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 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
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、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、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、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、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する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。

(注) 「財務諸表の表示及び開示」については、例えば、財務諸表における勘定科目ごとに、金額的影響の重要性の観点から一定金額を設定し、評価の範囲を検討するとともに、質的影響の重要性の観点から、財務諸表に対する影響の程度を勘案し、評価の範囲に必ず含めなければならない勘定科目を決定することが考えられる。なお、いずれかの重要性に該当する場合には、内部統制の評価の範囲に含める。

さらに、これに加えて、「企業活動を構成する事業又は業務」以下の事項に関しては、「財務諸表の表示及び開示」について検討した評価の範囲との関連性と財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を勘案し、合理的な評価の範囲を決定することとなる。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

<略>

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、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、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 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
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、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、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、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、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する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。

経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。

なお、全社的な内部統制については、以下の「業務プロセスに係る評価の範囲の決定」において記述する手順により評価の範囲を決定する対象には含まれず、原則として、全ての事業拠点について全社的な観点で評価することに留意する。

ただし、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係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。

(注1) 「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点」の判断については、例えば、売上高で全体の95%に入らないような連結子会社は僅少なものとして、評価の対象からはずすといった取扱いが考えられるが、その判断は、経営者において、必要に応じて監査人と協議して行われるべきものであり、特定の比率を機械的に適用すべきものではないことに留意する。

(注2) 「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点」の判断については、例えば、売上高の一定比率といった基準を全ての連結子会社に適用するのではなく、各連結子会社の事業の内容等に応じ、異なる基準を適用する方法も考えられる。

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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(続き)

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

<略>

① 重要な事業拠点の選定

企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。例えば、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の一定の割合に達している事業拠点を評価の対象とする。

<略>

(注2) 一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は業務の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられるが、全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2/3程度とし、これに以下②で記述する、重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことが考えられる。なお、連結ベースの売上高に対する一定割合ではなく、内部取引の連結消去前の売上高等に対する一定割合とする方法も考えられる。

この一定割合については、当該事業拠点が前年度に重要な事業拠点として評価範囲に入っており、イ) 前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が有効であること、ロ) 当該拠点の内部統制の整備状況に重要な変更がないこと、ハ) 重要な事業拠点の中でも、グループ内での中核会社でないなど特に重要な事業拠点でないことを確認できた場合には、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と考えられる。その場合、結果として、売上高等の概ね2/3を相当程度下回ることがあり得る。

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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(続き)

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

② 評価対象とする業務プロセスの識別

イ. ①で選定した重要な事業拠点（持分法適用となる関連会社を除く。）における、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産）に至る業務プロセスは、原則として、全てを評価の対象とする。

<略>

（注1）「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、（売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定はあくまで例示であり、）個別の業種、企業の置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に判断される必要がある。

<略>

（注2）重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスの評価範囲については、経営者が重要な虚偽記載の発生するリスクを勘案して、企業ごとに適切に判断すべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切ではないと考えられるが、例えば、売上を「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」としている場合において、売上に至る業務プロセスの金額を合算しても連結売上高の概ね5%程度以下となる業務プロセスを、重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少なものとして評価の対象からははずすといった取扱いはあるものと考えられる。なお、この「概ね5%程度」については機械的に適用すべきでないことに留意する。

ロ. ①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加する。その際の留意点は以下のとおりである。

a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス

<略>

b. 見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス

<略>

c. 非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

<略>

d. 上記その他の理由により追加的に評価対象に含める場合において、財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象（あるいは、その中の特定の主要な業務プロセス）のみを評価対象に含めれば足りる場合には、その部分だけを評価対象に含めることで足りる。

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

I. 内部統制の基本的枠組み

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

- (1) 経営者
＜略＞
- (2) 取締役会
＜略＞
- (3) 監査役等
＜略＞
- (4) 内部監査人
＜略＞
- (5) 組織内のその他の者
＜略＞

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

I. 内部統制の基本的枠組み

4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

- (1) 経営者
＜略＞
- (2) 取締役会
＜略＞
- (3) 監査役等
＜略＞
- (4) 内部監査人
＜略＞
- (5) 組織内のその他の者
＜略＞

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(1) 経営者による内部統制の報告

経営者は、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（以下「内部統制報告書」という。）を作成するものとする。

(2) 内部統制報告書の記載項目

内部統制報告書には、次の事項を記載する。

- ① 整備及び運用に関する事項
- ② 評価の範囲、評価時点及び評価手続
- ③ 評価結果
- ④ 付記事項

(3) 整備及び運用に関する事項

- ① 財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名
- ② 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
- ③ 財務報告に係る内部統制を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
- ④ 内部統制の固有の限界

(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続

- ① 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。）
- ② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点
- ③ 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
- ④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(続き)

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(5) 評価結果

- ① 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- ② 評価手続の一部が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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由
- ③ 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並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由
- ④ 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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由

(6) 付記事項

- ① 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
- ② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ③

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点③】監査人による内部統制監査①

- 評価範囲の決定方法及び根拠について、経営者と監査人で協議すべきと既存の基準等に記載があり、その趣旨を徹底すべき。また、協議の経緯等に関する透明性の向上が必要(再掲)。
- あくまで経営者が内部統制評価を行う点は踏まえることが重要。
- 経営者による評価がリスクベースとなれば、経営者と監査人の協議が活発になり、その実効性向上に繋がるだろう。
- ダイレクト・レポーティングに変更して、監査人が財務諸表監査における内部統制の整備・運用状況の検討結果を基礎として、全体として内部統制に対する監査意見を表明する制度に変更したほうがよいのではないか。
- ダイレクト・レポーティングの採用については、デメリットも踏まえ、慎重に検討が必要。監査法人のリソースに鑑みても厳しい。

- 内部統制基準・実施基準の「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」等について、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、内部統制監査の見直すべき点について、どう考えるか。
 - ① 例えば、以下の事項等を実施することが考えられるか。
 - (i) 経営者と監査人の協議の促進
 - (ii) 監査人による経営者の評価範囲の妥当性検討における、財務諸表監査の監査証拠の更なる活用
 - (iii) 内部統制(監査)報告書における開示の充実(評価範囲、意見相違など)
 - ② 監査人には、内部統制報告書の表示の適正性に関する意見表明に加えて、内部統制の有効性の評価の表明も求めることが考えられるか。
- 上記に合わせて、内部統制報告書及び内部統制監査報告書の記載事項を示した関係府令(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)の改正を検討してはどうか。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ③

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

- 内部統制に開示すべき重要な不備があった場合でも、その内容が内部統制報告書に適正に記載されている場合は、監査人から適正意見が表明される。この建付けは理解しにくい。

- 内部統制基準の「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」の「4. 監査人の報告」(特に(2) 内部統制監査報告書の記載区分)において、内部統制監査報告書等の記載を充実させるために考慮すべき事項(例えば、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の取扱い)は何か。
- 上記に合わせて、内部統制監査報告書の記載事項を示した関係府令(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)の改正を検討してはどうか。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、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。

また、経営者は、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。

なお、財務報告に係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ものとする。

(注) 外部に委託した業務の内部統制については評価範囲に含める

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 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
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、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、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、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、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する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。

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、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。

また、経営者は、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。

なお、財務報告に係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ものとする。

(注) 外部に委託した業務の内部統制については評価範囲に含める

<略>

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、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、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

- 財務諸表の表示及び開示
- 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
- 主要な業務プロセス

これらの事項については、重要な事業拠点の選定を踏まえ、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、評価の範囲を検討する。

この検討結果に基づいて、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、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する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。

<略>

〔監査人との協議〕

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者の決定した評価範囲が適切でないことが考えられ、この場合、経営者は、新たな評価範囲について、評価し直す必要が生じるが、その手続の実施は、時間的な制約等から困難になる場合も想定される。したがって、経営者は、評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切である。

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(1) 経営者による内部統制の報告

経営者は、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（以下「内部統制報告書」という。）を作成するものとする。

(2) 内部統制報告書の記載項目

内部統制報告書には、次の事項を記載する。

- ① 整備及び運用に関する事項
- ② 評価の範囲、評価時点及び評価手続
- ③ 評価結果
- ④ 付記事項

(3) 整備及び運用に関する事項

- ① 財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名
- ② 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
- ③ 財務報告に係る内部統制を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
- ④ 内部統制の固有の限界

(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続

- ① 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。）
- ② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点
- ③ 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
- ④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(続き)

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(5) 評価結果

- ① 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- ② 評価手続の一部が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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由
- ③ 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並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由
- ④ 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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由

(6) 付記事項

- ① 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
- ② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査（以下「内部統制監査」という。）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全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ことにある。

なお、内部統制報告書に対する意見は、内部統制の評価に関する監査報告書（以下「内部統制監査報告書」という。）により表明する。

内部統制報告書が適正である旨の監査人の意見は、内部統制報告書には、重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

合理的な保証とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手したことを意味している。

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。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され、また、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とがある。

（注）ここで「同一の監査人」とは、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。

一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。

監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

3. 内部統制監査の実施

(1) 監査計画の策定

<略>

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。

特に、監査人は、経営者が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かったとして、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、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。

(3) 全社的な内部統制の評価の検討

<略>

(4) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

<略>

(5) 内部統制の開示すべき重要な不備等の報告と是正

<略>

(6) 不正等の報告

<略>

(7) 監査役等との連携

<略>

(8) 他の監査人等の利用

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的

<略>

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。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され、また、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とがある。

(注) ここで「同一の監査人」とは、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。

一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。

監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。

〔内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施〕

内部統制監査は、財務諸表監査と一体となって行われることにより、同一の監査証拠をそれぞれの監査において利用するなど効果的かつ効率的な監査が実施されると考えられることから、原則として、当該会社の財務諸表監査に係る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求めている。）により行われることとされている。

したがって、監査人は、それぞれの会社の状況等に応じ、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。

また、経営者が行った内部統制の評価の検討に当たっては、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手していることが通常であると考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。

例えば、財務諸表監査において監査人が内外のIT等の専門家を利用する場合において、当該専門家が作成した監査調書等を内部統制監査において、監査証拠として利用することができることに留意する。

〔内部統制監査業務と非監査証明業務の同時提供に関する制限〕

監査人は、内部統制監査業務について、関係法令に規定する身分的、経済的利害関係を有してはならず、一定の非監査証明業務との同時提供が制限されることに留意しなければならない。

しかしながら、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の不備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合に、経営者に報告して是正を求めなければならないことはもちろんのこと、内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行い、内部統制の構築等に係る作業や決定は、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、有効な内部統制の構築等に向けて適切な指摘を行うことを妨げるものではない。

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

3. 監査計画と評価範囲の検討

(1) 監査計画の策定

<略>

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。

特に、監査人は、経営者が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かったとして、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、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について、十分に検討しなければならない。

① 重要な事業拠点の選定

<略>

② 評価対象とする業務プロセスの識別

<略>

③ 経営者との協議

監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、経営者の決定した評価範囲が適切でないと判断されることが考えられ、この場合、経営者は新たな評価範囲について評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には時間的な制約等の困難が伴う場合も想定される。したがって、監査人は、経営者が内部統制の評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて経営者と協議を行っておくことが適切である。

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

4. 監査人の報告

(1) 意見の表明

<略>

(2) 内部統制監査報告書の記載区分

- ① 監査人は、内部統制監査報告書に、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任並びに監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれ区分をした上で、記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を内部統制監査報告書に記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書の記載について強調する必要がある事項及び説明を付す必要がある事項を内部統制監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。
- ③ 内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとする。

(3) 内部統制監査報告書の記載事項

<略>

(4) 意見に関する除外

- ① 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、内部統制報告書が不適正であるとした理由及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。

(5) 監査範囲の制約

<略>

(6) 追記情報

<略>

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

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

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

5. 監査人の報告

(1) 意見に関する除外

- ① 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。
- ② 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨の意見を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、内部統制報告書が不適正であるとした理由及び財務諸表監査に及ぼす影響を記載しなければならない。

〔限定付適正意見の表明〕

監査人が、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断できる場合には、限定付適正意見が表明される。

例えば、財務報告に係る内部統制に関する開示すべき重要な不備があったとした経営者の評価結果は適正であるが、期末日後に実施した是正措置を内部統制報告書に記載している場合において、監査人が当該是正措置に関する経営者の記載は不適切であると判断した場合が挙げられる。

(2) 監査範囲の制約

<略>

(3) 追記情報

<略>

(注)本実施基準においては、対応する基準を四角囲みで引用している。

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ④

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

【論点④】内部統制報告書の訂正時の対応

- アカウンタビリティの観点からも、訂正時の経緯・判断理由などの記載は有用。
- 訂正内部統制報告書を提出した会社は、不備を改善するという経営者によるコミットメントを表明し、評価範囲を絞り込まず、内部統制の改善状況を翌年の内部統制報告書で示すこと等が望ましい。
- 開示すべき重要な不備を適切に開示している企業にはメリットが与えられ、後から問題があったら報告すればよいという会社には何か負荷がかかるような形が考えられないか。

- 内部統制基準・実施基準の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「4. 財務報告に係る内部統制の報告」に、訂正内部統制報告書の記載事項や、前年度に開示すべき重要な不備が存在することを表明した場合の取扱い等を明記してはどうか。
- 上記に合わせて、内部統制報告書の記載事項を示した関係府令(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)の改正を検討してはどうか。

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(1) 経営者による内部統制の報告

経営者は、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（以下「内部統制報告書」という。）を作成するものとする。

(2) 内部統制報告書の記載項目

内部統制報告書には、次の事項を記載する。

- ① 整備及び運用に関する事項
- ② 評価の範囲、評価時点及び評価手続
- ③ 評価結果
- ④ 付記事項

(3) 整備及び運用に関する事項

- ① 財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名
- ② 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
- ③ 財務報告に係る内部統制を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
- ④ 内部統制の固有の限界

(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続

- ① 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。）
- ② 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点
- ③ 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
- ④ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要

〔ご参考〕 関連する主な基準・実施基準

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(続き)

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(5) 評価結果

- ① 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- ② 評価手続の一部が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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由
- ③ 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並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由
- ④ 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旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由

(6) 付記事項

- ① 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
- ② 期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等

第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性(案) ⑤

前回(第22回)の主な議論

内部統制報告制度の見直しの方向性(案)

[中長期的課題]

- 将来的に会社法と金商法の内部統制が統合した場合、内部統制の4つの目的をカバーして総合判断できるように見直すべき。
- 定期的な開示から臨時的な開示に金商法が動いているのであれば、臨時報告書との関係での内部統制も意識すべき。
- 有価証券報告書における経営者確認書の記載の充実化や罰則規定の見直しも諸外国の事例も参考に議論すべき。
- 訂正報告に対する監査証明を求めるかについては、保証の内容等を含め、慎重な検討が必要。

- 中長期的にこれらの論点を検討する際、留意しておくべき事項はあるか。