

企業会計審議会 内部統制部会御中

臨時委員 引頭麻実

本日、まことに恐縮ですが、所用のため欠席させていただきますため、コメントを3点させていただきます。

## 1. 全体について

今回の改訂においては、リスクアプローチの考え方をさらにブラッシュアップし、各企業にそれぞれ最適な内部統制を構築していただくとともに、その強化改善に取り組んでいただくという大きな考え方に賛同する。

内部統制とガバナンス及びERMとの関係を「I.内部統制の基本的枠組み」のなかで明記していくという点について、それぞれの位置づけが統合され、全体像が理解しやすくなると見られることから、是非お願いしたい。

また、サステナビリティ情報などの非財務情報については、ガバナンスやERMとの関連性は極めて大きい。今後開示や保証について、様々な議論が行われることから、内部統制への取り込みは今後の課題との位置づけにも賛成するが、先駆的企業がこれに取り組まれる場合には、是非支援をお願いしたい。

## 2. ITについて

内部統制において、ITは非常に重要な位置づけとなっている。情報管理、サイバーセキュリティなど様々な個別の取り組みが求められているが、それらを束ねる上位概念として、「ITガバナンス」というものがある。内部統制においては、こうした上位概念を取り入れておくことも考えられないか。

## 3. 内部監査部門のさらなる充実～内部統制をブラッシュアップするために～

内部統制基準改訂にともない、内部監査部門の役割はこれまで以上に重要になると想定される。内部監査部門はコストセンターではなく、企業価値をあげるための基礎となる「価値創造部門である」との位置づけのもと、人員などの量的および質的な拡充が求められる。この点についても、前文等のいずれかにて、記載して頂くことをお願いしたい。

以上

本日は職責上出席せざるを得ない会議と重なってしまいましたことにより、欠席させていただきます。以下の通り、私見をお送りさせていただきます。内部統制部会での皆様のご意見を反映できていない一方的な意見となりますことをお詫び申し上げます。私個人の誤解に基づく部分もあるかと思われませんが、ご容赦頂けますと幸いです。なお、以下は全て私個人としての意見であり、私が所属する会社の意見ではなく、責任は全て私個人にあることにご留意願います。

2022年11月8日  
吉野太郎（株式会社エスエーティ） 拝

## 第23回内部統制部会（2022年11月8日開催）事務局資料（案） 「内部統制報告制度の見直しの方向性（案）」に対する私見

### 【論点①】内部統制の基本的枠組み① ガバナンス、ERM、COSO等（1頁）

- 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。

#### 【意見】

- ・この3者の関係を明記することについては妥当だと思います。企業も投資家も共にガバナンスを重視していますが、ガバナンスと内部統制及びERMとの関係については認識が薄い場合もあるのが実情だと思います。そのため、以下が必要だと思います。

(a)ERMはガバナンスの一部であり、内部統制はERMの不可欠な要素であること。および、ERMは内部統制よりも広範にわたり、内部統制を踏まえた上でリスクにより直接的に着目していることを説明すること。

(b)良好な内部統制が良好なERMの要件であり、それが良好なガバナンスにつながるという、ガバナンスと内部統制及びERMとの関係についての理解を深める説明をすること。

- 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。

#### 【意見】

- ・COSO内部統制フレームワークもコーポレートガバナンス・コードも共に原則単位での記載となっていることから、内部統制の基本的要素の記載を原則単位とすることが妥当だと思います。そして、各原則の説明の記載は、COSOの着眼点とそれに対応した本文の記載を踏まえた内容にすることがよいと思われます。ただし、COSOの本文の記載はやや抽象的で冗長であるため、わが国企業の実態を踏まえた簡潔な記載とすることがよいと思います。

- 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。

#### 【意見】

- ・わが国では個人の利得を得るための不正よりも、組織目標達成のための組織的な不正や、経営者による統制の無効化による不正が多いことから、従業員個人よりも、組織全体や経営者に焦点を当てた記載とすることが妥当だと思います。
- ・なお、近年、製造業を中心に多発している品質偽装・データ捏造や事故などの不祥事は、財務報告に及ぼす影響は甚大ですが、その要因は多種・多様でありスコープが拡散し過ぎるため、対象としないことが妥当だと思います。

### 【論点①】内部統制の基本的枠組み② 非財務情報（4頁）

- 「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。

## 【意見】

### ①サステナビリティ情報の追加について

- ・現時点では、サステナビリティ情報を財務報告の範囲に追加することについては無理があるのではないかと思います。理由は、現在サステナビリティについての統一した開示や保証の枠組みが存在しないことから、評価・監査対象とすることには無理があると思われるからです。
- ・しかし、財務報告に重大な影響を及ぼす重要な中長期的課題として、基本的枠組みの前文で明記することが必要だと思います。

### ②「財務報告」を「報告」に変更することについて

- ・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」に変更することについては妥当だと思います。理由は、基本的枠組みは内部統制の概念を説明するものであるため、国際的なデファクトスタンダードであるCOSOのフレームワークとの整合性を保つことが必要であり、COSOは「報告」を財務報告と非財務情報の両方を包含するものとしているからです。
- ・しかし、金融商品取引法に基づく評価であるため、評価範囲は従前どおり財務報告に係るものとするのが妥当だと思います。

## 【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 (7頁)

- 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。

## 【意見】

- ・経営者による無効化を抑止するための方策として、たとえば、以下を追記することが考えられます。
  - (a) 社外取締役等による経営者に対する監督
  - (b) 社会貢献を基にした経営理念<sup>(注1)</sup>の組織全体への浸透
  - (c) 社是・社訓などにより醸成された固有の価値観・信念<sup>(注1)</sup>の醸成  
(注1) 日本内部統制研究学会 長寿企業の内部統制研究特別部会 最終報告「日本の内部統制の研究 ～長寿企業の実証的研究を通して～」(2021年)5～6頁参照。
  - (d) 経営者自身が構築した企業風土による自律的な規律<sup>(注2)</sup>の浸透  
⇒ 経営者自身が自らの企業の目的を明確にし、それに基づく経営理念を持ち、それらに照らし適切な態度、意識、行動をとること。そして、このような経営理念を企業において徹底し、更には広く社会に明示・伝達することにより、それに基づく企業風土が構築され、その企業風土自体が逆に見えない形で経営者を規律することになる。要するに、経営者自らが自らの経営を規律することであり、経営者自身の規律による、いわば自律的なコーポレートガバナンスによる取組のこと<sup>(注2)</sup>。  
(注2) 経済産業省 企業行動の開示・評価に関する研究会「コーポレートガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組についてー構築 及び開示のための指針ー」(2005年)30頁参照。

- 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。

## 【意見】

- ・それぞれの役割と責任を果たすために必要な事項を追記するとよいと思います。たとえば、以下について追記することが考えられます。

### ①取締役会

- (a) 経営者の業務執行を監督するために必要なレベルのリスク情報が適度な詳細さで適切な時期に報告されていること。
- (b) 通常、社内情報に接する機会が限定されている社外取締役への情報提供体制が整備されていること。
- (c) 内部監査部門からのレポートラインを有していること。

②監査役等

- (a) 独立性が担保されていること。
- (b) 取締役の職務執行を監査するために必要なレベルのリスク情報が適度な詳細さで適切な時期に報告されていること。(特にリスク事案発生時)
- (c) 情報量(提供される情報量/自ら獲得する情報量)が豊富であること。(平時から)
- (d) 内部監査部門、監査人と連携して必要な情報を収集し、実効性ある監査を行っていること(三様監査の連携)。

**【論点②】経営者による内部統制の評価範囲① (14頁)**

- 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を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。

**【意見】**

- ・数値基準、三勘定に係る例示を削除し、前文で、これらを削除した理由及び今後の実務における数値基準等の利用を否定するものではないことを記載することが妥当だと思います。理由は以下の通りです。
- ①本来、評価範囲はリスクベースで決定されるべきですが、実施基準に数値基準や三勘定に係る例示が記載されているため、それらに従うことが効率的な運用と解釈されやすく、リスクベースでの評価範囲の決定がなされにくくなっているのが実情ではないかと思われます。なお、実施基準には、例示された比率は機械的に適用すべきものではないこと、および示した項目はあくまでも例示であり、これによらない場合があると記載されていますが、そのまま適用されている場合が多いのが実情だと思います。
- ②制度導入後14年が経過し、制度は定着していることから、数値基準や例示を廃止しても実務上の支障は比較的少ないのではないかと思います。

- 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。

**【意見】**

- ・記載を充実させるために考慮すべき事項は多岐にわたりますが、以下では内部監査人の質的な面での人的リソースの重要性に絞って申し上げます。
- ・内部監査人は内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担っています。また実務上、内部統制の評価は内部監査人が担当する機会が多いため、評価範囲の決定も内部監査人が行う場合が多いのが実情であり、リスクベースでの評価範囲の決定を行う場合には、それを実施する役割を担っています。
- ・他方、それらの職務や役割を果たすためには、内部監査人が所属する内部監査部門が質的な面での人的リソースが充実していることが必要だと考えております。例えば、コミュニケーション能力、モチベーション、柔軟性、論理的思考能力、および、リスク評価や監査のスキル・専門性などです。なお、リソースは量的な面よりも質的な面の方がより重要と思われます。
- ・そのため、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、第1に、内部統制の改善を促すために実務上、内部監査部門が重要な役割を果たすこと、そして、同部門がその役割を果たすためには、量的な面のみならず、質的な面での人的リソースの配分を充実することが重要であ

ることを記載することだと考えております。

- ・第2に、社外取締役が必要な場合には取締役会で、内部監査部門の重要性と、同部門の質的な面での人的リソースを充実することの重要性について発言することが、経営者の認識を向上するために有効であることを記載することだと考えております。

## 【論点②】 経営者による内部統制の評価範囲② (15頁)

- 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。

### 【意見】

- ・前述したとおり、実務においては、内部統制の評価は内部監査人が担当するケースが多いため、評価範囲の決定も内部監査人が行うことが多いのが実情だと思います。そのため、評価範囲やその報告についての監査人との協議等の記載を充実させるためには、経営者が評価範囲やリスクに関する十分な情報を持ち、監査人と活発な協議等を行っていることが必要だと思われます。
  - ・経営者は内部統制の評価範囲の決定についての情報を内部監査部門からの報告に依存しているケースが多いため、監査人と活発な協議を行うためには、内部監査部門から報告される評価範囲やリスクに関する情報が充実していることが必要だと思われます。他方、内部監査部門から経営者に報告されるリスク情報の充実度合いは、先ほど申し上げた内部監査部門の質的な面での人的リソースの充実度合いに依存する度合いが多いのが実情ではないかと思われます。
  - ・そのため、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、前述した内部監査人の記載を充実させるために考慮すべき事項としてお示した第1（内部監査部門の質的な面での人的リソース配分の充実）、第2（社外取締役による経営者の内部監査部門に対する認識向上の促進）と同じです。
- 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。
    - ・上述のとおり、内部統制の評価範囲の決定の主体は内部監査部門であるケースが多いと思われることから、評価範囲決定の実務上の実施主体について言及することが、内部監査人に関する開示を充実させる上で、また評価範囲決定過程の透明性の高い開示を促進する上で必要だと思われます。
    - ・そのため、現行の内閣府令の第一号様式での「財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法等を簡潔に記載すること」との記載（5【特記事項】(10)→（記載上の注意）→(7)→d）に、評価範囲決定の実施主体を追加することが必要ではないかと思われます。つまり、「財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法及び評価範囲の実施主体等を簡潔に記載すること」と記載を充実することが必要ではないかと思われます。

（参考）現行の第一号様について

#### 5【特記事項】(10)

（記載上の注意）

#### (7) 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項

#### d 財務報告に係る内部統制の評価の範囲

財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法等を簡潔に記載すること。（以下省略）

## 【論点④】 内部統制報告書の訂正時の対応 (35頁)

- 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。

### 【意見】

- ・訂正内部統制報告書を提出した場合や、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

た場合には、その判断理由を開示することは、一般の目から見ると自然なことだと思われます。そのため、その取扱い等を明記することは妥当だと思います。

- 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。

**【意見】**

- ・ その取扱い等を明記するためには、内閣府令の改正が必要だと思います。

**【論点⑤】 上記以外の個別課題** （38 頁）

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。

- 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。

**【意見】**

- ・ 金融機関以外の事業会社では、会社法の内部統制をガバナンスのいわば“憲法”と捉える傾向があり、金商法の内部統制よりも上位概念と捉える傾向があると思われます。そのため、会社法と金商法の内部統制を統合した場合に、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ためには、その前提条件として内部統制をCOSOをベースとしたフレームワークと関連付けて考えることの必要性を事業会社に理解してもらうことが必要になると思います。

以上でございます。

私個人の誤解に基づく部分もあるかと思われます。予めお詫び申し上げます。

ありがとうございました。