

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 (公開草案)の公表について

平成17年 7月13日
企業会計審議会

一 審議の背景

(1) 内部統制の充実の必要性

証券市場がその機能を十全に発揮していくためには、投資者に対して企業情報が適正に開示されることが必要不可欠となるが、最近、有価証券報告書の開示内容など証券取引法上のディスクロージャーをめぐり不適正な事例が相次いで発生した。

これらの事例を見ると、ディスクロージャーの信頼性を確保するための企業における内部統制が有効に機能しなかったのではないかといったことがうかがわれ、また、日本公認会計士協会による調査においても、会計監査について、現状では、内部統制の評価等に費やされる時間が海外に比べて少ないとのデータが報告されている。

このような状況を踏まえると、ディスクロージャーの信頼性を確保するため、開示企業における内部統制の充実を図る方策が真剣に検討されるべきであると考えられる。開示企業における内部統制の充実は、個々の開示企業に業務の適正化・効率化等を通じた様々な利益をもたらすと同時に、ディスクロージャーの全体の信頼性、ひいては証券市場に対する内外の信認を高めるものであり、開示企業を含めたすべての市場参加者に多大な利益をもたらすものである。

この点に関しては、米国においても、エンロン事件等をきっかけに企業の内部統制の重要性が認識され、企業改革法（サーベインズ＝オクスリー法）において、証券取引委員会（SEC）登録企業の経営者に年次報告書の開示が適切である旨の宣誓が義務づけられるとともに、財務報告に係る内部統制の有効性を評価した内部統制報告書の作成が義務づけられ、さらに、これについて公認会計士等による監査を受けることとされている。

また、米国以外でも、英国、フランス、カナダ、韓国等において、同様の制度が導入又は導入の過程にある。

我が国では、平成16年3月期決算から、会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書が任意の制度として導入されており、その中では財務報告に係る内部統制システムが有効に機能していたかの確認が求められている。主要金融機関では、平成15年3月期から前倒しでこの確認書を提出しており、さらに、平成17年3月期決算において、主要金融機関を含めて二百を超える会社から確認書が提出されている。内部統制の充実を図っていくためには、この制度の一層の活用を促していくことが重要であり、また、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び公認会計士等による検証の義務化のあり方についても真剣に検討していくことが重要な課題となっている。

(2) 審議の経過と本基準の位置づけ

当審議会では、平成17年1月に開催された総会において、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準の策定について審議の開始が決定され、平成17年2月から内部統制部会において審議が進められた。同部会では、諸外国における内部統制の基準等の内容を検討するとともに、我が国会社法制との整合性等にも留意し、国際的にも説明可能で、かつ、我が国の実情にあった実効性のある基準の策定について、11回に亘って審議を行った。

審議に当たって、同部会では、委員間で議論を行うことに加え、法律実務家、IT専門家、企業関係者等からヒアリングを実施し、審議の参考としている。

以上の経過を経て、このたび、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（公開草案）がとりまとめられたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

本基準の設定は、①前述の有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書の制度の一層の活用を促すことに資するとともに、②財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び公認会計士等による検証の義務化のあり方についての検討に際して、議論のベースを提供するとの役割が期待される。

二 基準の構成等

本基準は、「Ⅰ内部統制の基本的枠組み」「Ⅱ財務報告に係る内部統制の評価及び報告」「Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査」の3部から構成されている。「Ⅰ内部統制の基本的枠組み」は、経営者が整備・運用する役割と責任を有している内部統制それ自体についての定義、概念的な枠組みを示しており、「Ⅱ財務報告に係る内部統制の評価及び報告」「Ⅲ

財務報告に係る内部統制の監査」はそれぞれ、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び公認会計士等による検証の基準を規定している。

三 本基準の主な内容等

(1) 内部統制の基本的枠組み

内部統制は、基本的に、企業等の4つの目的（①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全）の達成のために企業内のすべての者によって遂行されるプロセスであり、6つの基本的要素（①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング、⑥ITの利用）から構成される。このうち、財務報告の信頼性を確保するための内部統制を「財務報告に係る内部統制」と定義し、本基準では、この有効性について経営者による評価及び報告並びに公認会計士等による検証を実施する際の方法及び手続を規定している。

企業等は、内部統制を整備・運用することにより、上記の内部統制の4つの目的を達成していくことになる。財務報告の信頼性との関係からみると、経営者は、自社のすべての活動及び社内のすべての従業員等の行動を把握することは困難であり、それに代わって、経営者は、企業内に有効な内部統制のシステムを整備・運用することにより、財務報告における記載内容の適正性を担保することとなる。また、内部統制システムの整備・運用を通じて財務報告の信頼性を確保していくことは、業務の有効性及び効率性の確保による情報処理コストの削減、さらには、市場における資金調達機会の拡大や資金調達コストの削減等を通じて一定のメリットを企業等にもたらすこととなる。

経営者には、内部統制の基本的要素が組み込まれたプロセスを構築し、それを適切に機能させていくことが求められている。このため、単に内部統制を整備するだけでなく、それを意図していたように機能させていくことが重要となる。

なお、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等によって異なるものであり、一律に示すことは適切でない。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、自ら適切に工夫を行っていくことが期待される。

(2) 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

経営者は、内部統制を整備・運用する役割と責任を有しており、財務報告に係る内部統制については、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。

この評価は、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おいて行うものであり、この評価範囲は、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て、合理的に決定することとした。これにより、例えば、重要性の乏しい勘定科目若しくは、重要性の乏しい子会社や関連会社などは評価の対象とする必要はない。

経営者が、内部統制の有効性を評価するに当たっては、まず、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制（以下「全社的な内部統制」という。）について評価を行い、その結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制について評価することとしている。これは、適切な統制が全社的に機能していることかどうかについて、まず心証を得た上で、それに基づき、財務報告に係る重大な虚偽の表示につながるリスクに着眼して業務プロセスに係る内部統制を評価していくという、トップダウン型のリスク重視のアプローチを採用するものである。

経営者は、「内部統制報告書」を作成し、財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果等を記載することとした。

(3) 財務報告に係る内部統制の監査

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、その評価結果が適正であるかどうかについて、当該企業等の財務諸表の監査を行っている公認会計士等（以下「監査人」という。）が監査することによって担保される。

この監査は、経営者の作成した評価結果のみを対象としており、米国で併用されている監査人が当該企業の内部統制の有効性に対して自らの意見を表明するというダイレクト・レポート（直接報告業務）は行わないこととした。

また、内部統制監査と財務諸表監査が一体となって行われることにより、同一の監査証拠を双方で利用するなど効果的かつ効率的な監査が実施されるよう、内部統制監査は、当該企業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。）が実施することとした。

監査人は、企業の置かれた環境等を踏まえ、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に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定する。また、監査人は、経営者による内部統制の評価の結果を監査することから、まず、経営者により決定された評価範囲の妥当性を検討し、次いで、経営者が評価を行った全社的な評価及び全社的な評価に基づく業務プロセスに係る内部統制の評価について検討する。

監査人は、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価に対する意見等を「内部統制監査報告書」として作成し報告するが、同報告書は、原則として、財

務諸表監査における監査報告書と合わせて記載することとした。

(4) 公認会計士等による検証の水準とコスト負担の考慮

内部統制に係る監査人による検証は、信頼し得る財務諸表作成の前提であると同時に、効果的かつ効率的な財務諸表監査の実施を支える経営者による内部統制の有効性の評価について検証を行うものである。また、この検証は、財務諸表監査の深度ある効率的実施を担保するためにも財務諸表の監査と一体となって行われるが、同一の監査人が、財務諸表監査と異なる水準の保証を得るために異なる手続や証拠の収集等を行うことは適当でないのみならず、同一の監査証拠を利用する際にも、保証の水準の違いから異なる判断が導き出されることは、かえって両者の監査手続を煩雑なものとすることになる。これらのことから、内部統制の有効性の評価についての検証は、「監査」の水準とすることとした。

ただし、具体的な「監査」手続等の内容を検討するに当たっては、監査人のみならず、財務諸表作成者その他の関係者にとって過度の負担にならないように留意する必要がある。このため、経営者による評価及び監査人による監査の基準の策定に当たっては、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、具体的に以下の方策を講ずることとした。

① トップダウン型のリスク・アプローチの活用

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、まず、連結ベースでの全社的な内部統制の評価を行い、その結果を踏まえて、財務報告に係る重大な虚偽の表示につながるリスクに着眼して、必要な範囲で業務プロセスに係る内部統制を評価することとした。

② 内部統制の不備の区分

本基準では、内部統制の不備を、財務報告に与える影響に応じ「重要な欠陥」と「不備」との2つに区分することとした。米国では不備を「重要な欠陥」「重大な不備」「軽微な不備」の3つに区分していることから、財務報告への影響等についての評価手続がより複雑なものになっているとの指摘がある。

③ ダイレクト・レポーティングの不採用

監査人は、経営者が実施した内部統制の評価についてのみ監査を実施し、ダイレクト・レポーティングは採用しないこととした。この結果、監査人は、経営者の評価結果を監査するための監査手続を実施し、監査証拠等を入手すればよいこととなる。

④ 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、財務諸表監査と同一の監査人が実施することとした。これにより、内部統制監査で得られた監査証拠及び財務諸表監査で得られた監査証拠は、双方で利用することが可能となり、効果的かつ効率的な監査の実施が期待できる。

⑤ 内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成

内部統制監査報告書については、財務諸表監査報告書と合わせて記載することを原則とした。

⑥ 監査人と監査役・内部監査人との連携

監査人は、監査役などの監視部門と適切に連携し、必要に応じ、内部監査人の業務等を適切に利用できることとした。

なお、平成 17 年 6 月に日本公認会計士協会と日本監査役協会は共同で「監査役若しくは監査役会又は監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」(公開草案)を公表し、監査役等と監査人との連携の方法等について検討結果をとりまとめたところであり、今後、相互の連携のあり方について、より検討が深められることが期待される。

四 その他

(1) 準備期間の確保

本基準に基づく、財務報告に係る内部統制の評価及び監査を実施するに当たって、企業等は内部統制の整備状況の確認や必要に応じた改善等を行うこととなる。また、財務報告に係る内部統制の監査を実施する監査人においても、監査体制の整備などの対応が求められることとなる。

したがって、本基準に基づいて財務報告に係る内部統制の評価及び監査を制度化していくに当たっては、企業等及び監査人において十分な準備期間が確保されるよう留意していく必要がある。

(2) 実務指針の整備等

企業会計審議会内部統制部会における本基準の審議に当たっては、実務指針等の整備等に関して以下の議論があったところである。本公開草案の公表に当たっては、本基準に対する意見と併せて、これらの点についても、広く意見を求めたい。

- ① 本基準を実務に適用していくに当たっては、本基準に示された骨格に従って、より詳細な実務指針の整備を求める議論がある一方で、財務報告に係る内部統制の評価の枠組みは、個々の企業等が置かれた環境や事業の特性等に応じて経営者自らが判断すべきであり、指針を一律に示すことは適当ではないとの議論もある。

実務指針の整備の要否及び整備が必要であるとした場合に、具体的にどのような部分に実務指針の整備が求められるか。

- ② 本基準の適用や実務指針の整備等に当たって、企業規模等への配慮を求める議論がある一方で、内部統制の構築は、公開企業であれば企業規模等にかかわらず求められるものであるとの議論もある。企業規模等への配慮の要否及び配慮が必要とした場合に、具体的にどのような点に配慮が求められるか。

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）

目 次

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義
2. 内部統制の基本的要素
3. 内部統制の整備及び運用
4. 内部統制の限界
5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

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
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
4. 財務報告に係る内部統制の報告

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
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
3. 内部統制監査の実施
4. 監査人の報告

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）

I. 内部統制の基本的枠組み

本枠組みは、経営者による財務報告に係る内部統制の評価及び報告の基準と監査人による財務報告に係る内部統制の監査の基準の前提となる内部統制の概念的な枠組みを示すものである。

(注) 本基準において、経営者とは、代表取締役、代表執行役などの執行機関の代表者を念頭に規定している。

1. 内部統制の定義

内部統制とは、基本的に、(1)に掲げる一定の目的の達成のために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいう。

内部統制は、(2)に掲げる基本的要素から構成される。

(1) 目的

- 業務の有効性及び効率性
事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めること
- 財務報告の信頼性
財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること
- 事業活動に関わる法令等の遵守
事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進すること
- 資産の保全
資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認のもとに行われるよう、資産の保全を図ること

(2) 基本的要素

- 統制環境
統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎となるものをいう。

- リスクの評価と対応
 リスクの評価と対応とは、組織の目標の達成に影響を与えるすべてのリスクを識別、分析及び評価することによって、当該リスクへの対応を行う一連のプロセスをいう。
- 統制活動
 統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。
- 情報と伝達
 情報と伝達とは、必要な情報が組織や関係者相互間に、適切に伝えられることを確保することをいう。
- モニタリング（監視活動）
 モニタリング（監視活動）とは、内部統制の有効性を継続的に監視及び評価するプロセスをいう。
- I T（情報技術）の利用
 I T（情報技術）の利用とは、内部統制の他の基本的要素が有効かつ効率的に機能するために、業務に組み込まれている一連のI Tを活用することをいう。

2. 内部統制の基本的要素

（1）統制環境

統制環境は、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びI Tの利用に影響を及ぼす。

統制環境としては、例えば、次の事項が挙げられる。

- ① 誠実性及び倫理観
- ② 経営者の意向及び姿勢
- ③ 経営方針及び経営戦略
- ④ 取締役会並びに監査役又は監査委員会の有する機能
- ⑤ 組織構造及び慣行
- ⑥ 権限及び職責

⑦ 人的資源

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、利益計上など財務報告に対する姿勢がどのようになっているか、また、取締役会並びに監査役又は監査委員会が財務報告プロセスの合理性や内部統制システムの有効性に関して適切な監視を行っているか、さらに、財務報告プロセスや内部統制システムに関する組織的、人的構成がどのようになっているかが挙げられる。

(2) リスクの評価と対応

リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与えるすべての事象を認識し、組織目標の達成を阻害する可能性をリスクとして識別、分析及び評価するプロセスをいう。リスクへの対応とは、リスクの評価を受けて、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。

① リスクの評価

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。

② リスクへの対応

リスクへの対応に当たっては、評価されたリスクについて、その回避、受容、低減又は移転等、適切な対応を選択する。

(注) 財務報告の信頼性に関して、例えば、新製品の開発、新規事業の立ち上げ等に伴って生ずるリスクや主力製品の返品及び補修等に係るリスクは、内部統制の目的のうち、業務の有効性及び効率性にも関連するものではあるが、会計上の見積り及び予測等、結果として、財務報告上の数値に直接的な影響を及ぼす場合が多い。したがって、これらのリスクが財務報告の信頼性を確保していくため、財務報告に及ぼす影響等を適切に識別、評価し、必要な対応を選択していくことが重要になる。

(3) 統制活動

統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。統制活動には、権限及び職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内のすべての者において遂行されることにより機能するものである。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、財務報告の内容に影響を及ぼす可能性のある方針及び手続が、経営者の意向どおりに実行されていることを確保すべく、例えば、明確な職務の分掌、内部牽制、並びに継続記録の維持及び適時の実地検査等の物理的な資産管理の活動等を整備し、これを組織内の各レベルで適切にレビュー及び監視していくことが重要になる。

(4) 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に伝えられることを確保することをいう。組織内のすべての者が各々の職務の遂行に必要な情報は、適時かつ適切に識別、把握及び処理し、伝達されなければならない。

一般に、情報の識別、把握、処理及び伝達は、人的及び機械化された情報システムを通して行われる。

① 情報

組織内のすべての者は、組織目標を達成するため及び内部統制の目的を達成するため、適時かつ適切に各々の職務の遂行に必要な情報を識別し、情報の内容及び信頼性を十分に把握し、利用可能な形式に整えて処理することが求められる。

② 伝達

イ. 内部伝達

組織目標を達成するため及び内部統制の目的を達成するため、必要な情報が適時に組織内の適切な者に伝達される必要がある。経営者は、組織内における情報システムを通して、経営方針等を組織内のすべての者に伝達するとともに、重要な情報が、特に、組織の上層部に適時かつ適切に伝達される手段を確保する必要がある。

ロ. 外部伝達

法令による財務情報の開示等を含め、情報は組織の内部だけでなく、組織の外部に対しても適時かつ適切に伝達される必要がある。また、顧客など、組織の外部から重要な情報が提供されることがあるため、組織は外部からの情報を適時かつ適切に識別、把握及び処理するプロセスを整備する必要がある。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、情報については、財務報告の中核をなす会計情報につき、経済活動を適切に、認識、測定し、会計処理するための一連の会計システムを構築することであり、また、伝達については、かかる会計情報を適時かつ適切に、組織内外の関係者に報告するシステムを確保することが挙げられる。

(5) モニタリング

モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。モニタリングにより、内部統制は常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視点から実施される独立的評価がある。両者は個別に又は組み合わせて行われる場合がある。

① 日常的モニタリング

日常的モニタリングは、内部統制の有効性を監視するために、経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれて行われる活動をいう。

② 独立的評価

独立的評価は、日常的モニタリングとは別個に、通常の業務から独立した視点で、定期的又は随時に行われる内部統制の評価であり、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査等を通じて実施されるものである。

③ 評価プロセス

内部統制を評価することは、それ自体一つのプロセスである。内部統制を評価する者は、組織の活動及び評価の対象となる内部統制の各基本的要素を予め十分に理解する必要がある。

④ 内部統制上の問題についての報告

日常的モニタリング及び独立的評価により明らかになった内部統制上の問題に適切に対処するため、当該問題の程度に応じて組織内の適切な者に情報を報告する仕組みを整備することが必要である。この仕組みには、経営者、取締役会、監査役等に対する報告の手続が含まれる。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、例えば、日常的モニタリングとして、各業務部門において帳簿記録と実際の製造・在庫ないし販売数量等との照合を行うことや、定期的実施される棚卸手続において在庫の残高の正確性及び網羅性を関連業務担当者が監視することなどが挙げられる。また、独立的評価としては、企業内での監視機関である内部監査部門及び監査役ないし監査委員会等が、財務報告の一部ないし全体の信頼性を検証するために行う会計監査などが挙げられる。

(6) ITの利用

ITの利用とは、組織目標を達成するため組織の管理が及ぶ範囲において、IT環境に対応した情報システムに関連する内部統制を整備及び運用することをいう。ITを利用した内部統制には、全般統制と業務処理統制の二つがある。組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合、ITを利用した内部統制は内部統制の他の基本的要素の実施上の枢要な一部として重要な影響を及ぼすことになる。

① 全般統制

ITを利用した全般統制とは、ITを利用した業務処理統制が有効に機能する環境を保証する間接的な統制をいう。全般統制は、通常、ハードウェアやネットワークの運用管理、ソフトウェアの開発、変更、運用並びに保守、アクセス・セキュリティ及びアプリケーション・システムの取得、開発並びに保守に対する統制を含むものである。

② 業務処理統制

ITを利用した業務処理統制とは、個々のアプリケーション・システムにおいて、承認された取引がすべて正確に処理され、記録されることを確保する、

コンピュータ・プログラムに組み込まれた統制をいう。

③ 全般統制と業務処理統制との関係

全般統制は、業務処理統制の機能を継続的に支援する。また、全般統制と業務処理統制は、完全かつ正確な情報の処理を確保するために一体となって機能する。

(注) 財務報告の信頼性に関しては、IT環境を度外視しては考えることのできない今日の企業環境を前提に、財務報告プロセス自体に組み込まれたIT及び財務報告プロセスに重要な影響を及ぼすITの状況を適切に考慮し、財務報告の信頼性を担保するために必要な内部統制を整備することが必要になる。例えば、全般統制として、企業内全体にわたる情報処理システムが財務報告に係るデータを適切に収集し処理するプロセスとなっていることを確保すること、また、業務処理統制として、各業務領域において利用されるコンピュータ等のデータが適切に収集、処理され、財務報告に反映されるプロセスとなっていることを確保することが挙げられる。

3. 内部統制の整備及び運用

(1) 目的と基本的要素との関係

有効な内部統制は、内部統制の各基本的要素が経営管理の仕組みに組み込まれ、一体となって機能することで達成される。それぞれの統制目的を達成するには、すべての基本的要素が有効に機能していることが必要であり、それぞれの基本的要素は、内部統制の目的のすべてに必要な関係にある。

(2) 内部統制の整備及び運用

内部統制の整備及び運用とは、経営者が内部統制の目的を達成するために、内部統制の基本的要素が業務に組み込まれたプロセスを構築し、そのプロセスを適切に機能させていくことをいう。内部統制は、社内規程等に示されることにより具体化されて、組織内のすべての者がそれぞれの立場で理解し遂行することになる。また、内部統制の整備及び運用状況は、適切に記録及び保存される必要がある。

なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内のすべての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。

4. 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することがある。

5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

(1) 経営者

経営者は、組織のすべての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。

経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。

(2) 取締役会

取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。

取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。

取締役会の状況は、全社的な内部統制の重要な一部であるとともに、業務プロ

セスに係る内部統制における統制環境の一部である。

(3) 監査役又は監査委員会

監査役又は監査委員会は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。

(4) 内部監査人

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を図る職務を担っている。

(注) 内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を図る職務を担う者及び部署をいう。

(5) 組織内のその他の者

内部統制は、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであることから、上記以外の組織内のその他の者も、自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備及び運用に一定の役割を担っている。

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、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、当該内部統制に重要な欠陥がないことをいう。
- (4) 「重要な欠陥」とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のある内部統制の不備をいう。

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。

(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、まず、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、順次、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。

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(1) 経営者による内部統制評価

経営者は、有効な内部統制の整備及び運用の責任を負う者として、財務報告に係る内部統制を評価する。経営者は、内部統制の評価に当たって、連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制（以下「全社的な内部統制」という。）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制（以下「業務プロセスに係る内部統制」という。）を評価しなければならない。

なお、経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行うものとする。

(注) 企業において具体的にどのような内部統制を整備及び運用するかは、個々

の企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々である。経営者は、内部統制の評価に当たって、内部統制の枠組み及び評価の基準を踏まえて、それぞれの企業の状況等に応じて自ら適切に内部統制を整備及び運用するものとする。

(2) 全社的な内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の整備並びに運用状況、及び、その状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討する。例えば、全社的な会計方針及び財務方針、組織の構築及び運用等に関する経営判断、経営レベルにおける意思決定のプロセス等がこれに該当する。

(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。

(4) 内部統制の有効性の判断

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、当該統制上の要点等に係る不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該内部統制に重要な欠陥があると判断しなければならない。

(5) 内部統制の重要な欠陥の是正

経営者による評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備及び重要な欠陥は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。

重要な欠陥が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（期末日）までには是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。

（注） 期末日後に実施した是正措置については、内部統制報告書に付記事項とし

て記載する。

(6) 評価範囲の制約

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するに当たって、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い場合がある。その場合には、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

(注) やむを得ない事情により十分な評価手続が実施できなかった場合としては、例えば、期末日直前における他企業の買収等により、当該企業に係る内部統制の有効性について十分な評価手続を実施できなかった場合等が考えられる。

(7) 評価手続等の記録及び保存

経営者は、財務諸表に係る内部統制の有効性の評価手続並びにその評価結果、及び発見した不備並びにその是正措置に関して、記録し保存しなければならない。

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

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 評価の範囲及び評価時点
- ③ 評価手続及び評価結果
- 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評価の基準

(4) 評価の範囲及び評価時点

- 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

(5) 評価手続及び評価結果

- ① 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
- ② 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要
- ③ 財務報告に係る内部統制の評価結果

なお、期末日時点における評価結果の表明には、以下の方法がある。

- イ. 財務報告に係る内部統制は有効である旨
- ロ. 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、及び実施できなかった評価手続並びにその理由
- ハ. 重要な欠陥があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨、及びその重要な欠陥の内容並びにそれが是正されない理由
- ニ. 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、及び実施できなかった評価手続並びにその理由

- ④ 内部統制の固有の限界

(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是正措置等

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すべ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、内部統制監査に関する報告書（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。

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重要な欠陥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「品質管理基準」（仮称）を遵守するものとする。

3. 内部統制監査の実施

（1） 監査計画の策定

監査人は、企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、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に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。

監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で内部統制の不備及び重要な欠陥を発見した場合には、内部統制の改善を評価する手続を実施するなど、適時に監査計画を修正しなければならない。

(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

監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査等、経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況について十分に考慮しなければならない。

(4) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、経営者による全社的な内部統制の評価の状況を勘案し、業務プロセスを十分に理解した上で、経営者が統制上の要点を適切に選定しているかを評価しなければならない。

監査人は、経営者が評価した個々の統制上の要点について、内部統制の基本的要素が適切に機能しているかを判断するため、実在性、網羅性、権限と責任の明確性、記録の十分性等の監査要点に適合した監査証拠を入手しなければならない。

なお、業務プロセスにおける内部統制の基本的要素が機能しているかどうかを

判断するに当たっては、内部統制の整備及び運用状況（ITの利用を含む。）についても十分に検討しなければならない。

（５） 内部統制の重要な欠陥等の報告と是正

監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の重要な欠陥を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該重要な欠陥の是正状況を適時に評価しなければならない。また、監査人は、当該重要な欠陥の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役又は監査委員会に報告しなければならない。

監査人は、内部統制の不備を発見した場合も、適切な者に報告しなければならない。

監査人は、内部統制監査の結果について、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会に報告しなければならない。

（注） 監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の重要な欠陥については、商法監査の終了日まで、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会に報告することが必要になると考えられる。

（６） 不正等の報告

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は違法行為を発見した場合には、経営者に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について評価しなければならない。監査人は、当該不正又は違法行為の内容を取締役会及び監査役又は監査委員会に報告しなければならない。

（７） 監査役又は監査委員会との連携

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役又は監査委員会との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。

（８） 他の監査人等の利用

監査人は、他の監査人によって行われた内部統制監査の結果を利用する場合には、当該他の監査人によって行われた内部統制監査の結果の重要性及び他の監査人に対する信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しな

なければならない。

監査人は、内部統制の基本的要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況を評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。

4. 監査人の報告

(1) 意見の表明

監査人は、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、財務報告に係る内部統制の評価について、すべ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、内部統制監査報告書により意見を表明するものとする。なお、当該意見は、期末日における財務報告に係る内部統制の有効性の評価について表明されるものとする。

(注) 期末日までに重要な欠陥が是正されている場合には、適正意見が表明される。また、期末日後に重要な欠陥が是正された場合には、内部統制監査報告書に追記情報として記載する。

(2) 報告書の記載区分

監査人は、内部統制監査報告書に、内部統制監査の対象、実施した内部統制監査の概要及び内部統制報告書に対する意見を明瞭かつ簡潔に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。

監査人は、内部統制報告書が適正であると判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項等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。なお、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) 無限定適正意見の記載事項

監査人は、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、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示していると認められると判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない。

い。

なお、監査人は、内部統制報告書において、経営者が財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がある旨及びそれが是正されない理由を記載している場合において、当該記載が適正であると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な欠陥並びにそれが是正されない理由、及び当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響を内部統制監査報告書に追記しなければならない。

監査人は、無限定適正意見を表明する場合には、内部統制監査報告書に次の記載を行うものとする。

① 内部統制監査の対象

イ. 内部統制監査の範囲

ロ. 財務報告に係る内部統制の整備並びに運用及び内部統制報告書の作成の責任は経営者にあること

ハ. 内部統制の固有の限界

ニ. 内部統制監査に対する監査人の責任は独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにあること

② 実施した内部統制監査の概要

イ. 内部統制監査に当たって、監査人が一般に公正妥当と認められる内部統制の監査の基準に準拠して監査を実施した旨

ロ. 内部統制監査に当たって、実施した監査手続の概要

ハ. 内部統制監査における固有の限界

③ 内部統制報告書に対する監査人の意見

イ. 経営者の評価結果

ロ. 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、財務報告に係る内部統制の評価結果について、すべての重要な点において適正に表示していると認められること

(4) 意見に関する除外

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、無限定適正意見を表明することができ

ない場合において、その影響が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には重要で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、内部統制報告書に対する意見において、除外した不適切な事項、及び財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならない。

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著しく不適切なものがあり、内部統制報告書が全体として虚偽の表示に当た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、内部統制報告書が不適正である旨並びにその理由、及び財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならない。

(5) 監査範囲の制約

監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書に対する意見表明ができないほどには重要で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、実施した監査の概要において実施できなかった監査手続を記載し、内部統制報告書に対する意見において当該事項が財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならない。

監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、内部統制報告書に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかったときには、意見を表明してはならない。この場合には、内部統制報告書に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。

(6) 追記情報

監査人は、次に掲げる事項を内部統制監査報告書に情報として追記するものとする。

- ① 経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がある旨及びそれが是正されない理由を記載している場合において、当該記載が適正であると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な欠陥並びにそれが是正されない理由、及び当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響
- ② 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
- ③ 期末日後に実施された是正措置等