

I. はじめに

2023年4月7日に企業会計審議会より「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の改訂について（意見書）」（以下、「意見書」）が公表されました。2008年の制度の導入以来、はじめての大幅な改訂となりました。

本稿では、この改訂経緯や主な改訂点とその考え方について説明します。

II. 改訂の経緯

近年、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、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ました。

また、国際的な内部統制の枠組みについて、米国の内部統制の基本的枠組みに関する報告書（以下、「COSO報告書」）が、経済社会の構造変化や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に2013年に改訂されていたものの、日本ではこれらの点に関する改訂は行われていませんでした。

このような状況を踏まえ、内部統制の実効性向上を図る観点から審議・検討のうえ、意見書が公表されました。

III. 主な改訂点とその考え方

(1) 内部統制の基本的枠組み

① 報告の信頼性

内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に変わりました。サステナビリティ等の非財務情報に係る開示の進展やCOSO報告書の改訂を踏まえたものですが、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保であることに変わりありません。

② 内部統制の基本的要素

「リスクの評価と対応」において、COSO報告書の改訂を踏まえ、リスクを評価するに際し不正に関するリスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項が明示されました。

「情報と伝達」については、大量の情報を扱う状況等において、情報の信頼性の確保におけるシステムが有効に機能することの重要性が記載されました。

「ITへの対応」では、ITの委託業務に係る統制の重要性が増していること、サイバーリスクの高まり等を踏まえた情報システムに係るセキュリティの確保が重要であることが記載されました。

③ 経営者による内部統制の無効化

内部統制を無視又は無効ならしめる行為に対する、組織内の全社的又は業務プロセスにおける適切な内部統制の例として、以下の点が示されました。

- 適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用
- 適切な職務の分掌
- 組織全体を含めた経営者の内部統制の整備及び運用に対する取締役会による監督
- 監査役等による監査及び内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備及び運用

また、当該行為が経営者以外の業務プロセスの責任者によってなされる可能性もあることが新たに記載されました。

④ 内部統制に関係を有する者の役割と責任

監査役等については、内部監査人や監査人等との連携、能動的な情報入手の重要性が記載されました。また、内部監査人については、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすること、取締役会及び監査役等への報告経路も確保すること等の重要性が記載されました。

さらに、取締役会及び監査役等は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる場合があることに留意する必要がある旨が明示されました。

⑤ 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理

内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理は一体的に整備及び運用されることの重要性を明らかにし、これらの体制整備の考え方として、以下のような「3線モデル」が例示されました。組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督・監視と適切に連携させることが重要であるとされています。

- 第1線：業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理
- 第2線：リスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理
- 第3線：内部監査部門による独立的評価

(2) 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

① 経営者による内部統制の評価範囲の決定

経営者が内部統制の評価範囲を決定するに当たって、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調するため、評価範囲の検討における留意点が明確化されました。具体的には、評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標について、例示されている「売上高等のおおむね3分の2」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」の記載は維持されたものの、これらを機械的に適用すべきでないことが強調されています。なお、上記の例示については、基準及び実施基準における段階的な削除を含む取扱いに関して、今後、検討を行うこととされています。

また、評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮することや、開示すべき重要な不備が識別された場合には、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が明確化されました。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について、複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事業でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点）の下での事業又は業務が追加されています。

さらに、評価範囲に関する監査人との協議について、評価範囲の決定は経営者が行うものであるが、監査人による指導的機能の発揮の一環として、当該協議を、内部統制の評価の計画段階及び状況の変化等があった場合において、必要に応じて実施することが適切であることが明確化されました。

② ITを利用した内部統制の評価

IT全般統制が有効に機能していると評価されたとしても、それだけでIT業務処理統制も有効に機能しているという結論には至らない点について留意すべき旨が記載されました。

また、ITを利用した内部統制の評価を一定の頻度で実施することについて、IT環境の変化を踏まえて慎重に判断し、必要に応じて監査人と協議して行うべきであり、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことが明確化されました。

③ 財務報告に係る内部統制の報告

経営者による内部統制の評価の範囲について、内部統制報告書に記載すべき事項が明示されました。特に、決定の判断事由を含めて記載することが適切であるとされています。

- 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
- 個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス

また、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が付記事項に記載すべき項目として追加されました。

(3) 財務報告に係る内部統制の監査

監査人は、経営者による内部統制の評価範囲の妥当性を検討するに当たっては、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠も必要に応じて活用することが記載されました。

また、評価範囲に関する経営者との協議については、内部統制の評価の計画段階、状況の変化等があった場合において、必要に応じて実施することが適切であるとして、独立監査人としての独立性の確保が求められることが明確化されました。

なお、監査人が財務諸表監査の過程で、経営者による内部統制評価の範囲外から内部統制の不備を識別した場合には、内部統制報告制度における内部統制の評価範囲及び評価に及ぼす影響を十分に考慮するとともに、必要に応じて経営者と協議することが適切であるとされています。

IV. 内部統制報告書の訂正時の対応

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が見受けられる一方で、当初の内部統制報告書において報告されなかった理由や当該不備の是正状況等についての記載は求められていません。

こうしたことから、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が求められるようになりました。また、当初の内部統制報告書に開示すべき重要な不備の記載がない理由について、「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、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記載することになりました。

V. 適用時期

改訂基準及び改訂実施基準は、2024年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用されます。なお、内部統制報告制度に関するQ&Aや同事例集などの関連法令等も順次改正されています。

Seiwa Newsletter に関するご質問等は、当法人ウェブサイトの「お問い合わせ」フォームにてお願いいたします。
<https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>