

「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(公開草案)」に対する意見

一般社団法人日本内部監査協会
法令等改正対応委員会

2022年12月15日、金融庁より「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(公開草案)」に対する意見募集が開始されました。これを受け、一般社団法人日本内部監査協会(以下当協会)は、当協会「法令等改正対応委員会」(委員長代理:河村賢治氏(立教大学法学部教授))において内部監査にとって重要と思われる事項を検討のうえ意見を取りまとめ、2023年1月19日付で、金融庁企画市場局企業開示課あてに、『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(公開草案)』に対する意見』として提出いたしました。

なお、上記公開草案に係る詳細については、金融庁のホームページ(<https://www.fsa.go.jp/>)をご参照ください。
<協会事務局>

2023年1月19日

金融庁企画市場局企業開示課
御中

一般社団法人日本内部監査協会
法令等改正対応委員会
委員長代理 河村 賢治

「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(公開草案)」に対する意見¹

1 公開草案に対する基本的評価

今回公表された公開草案は、金融商品取引

法に基づく内部統制報告制度の実効性に関する懸念と、国際的な内部統制の枠組みに関する変化を踏まえたものであり、わが国における内部統制の実効性向上を図る上で、時宜に

¹ 本意見書では、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準を「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を「実施基準」という。

かなった改訂であると評価できる。

法令等改正対応委員会は、これまで、上場会社等における内部監査の活用とその前提となる内部監査の質の向上等に関し各種提言を行ってきたところ、公開草案は、内部監査人が独立的評価により識別した問題点を経営陣のみならず取締役会及び監査役等にも報告すること（「別紙3-1」4頁）や、内部監査人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（「別紙3-1」10頁）などを求める内容となっており、適切な改訂であると評価できる部分が多い。

しかし、上場会社等における内部監査の質の向上とその活用を通じて内部統制の実効性を高めるという観点からは、内部監査について一層踏み込んだ内容の基準・実施基準とすることが必要と考えられる。また、下記2の(1)のとおり、公開草案の中には、内部監査の独自性・独立性を害し、三様監査の意義を失わせかねないと危惧される記載が含まれている。そこで、法令等改正対応委員会としては、以下のような修正が必要ではないかと考える。

2 提言

(1) 「別紙3-1」10頁：監査役等からの指示

修正前：内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である。

修正後：内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等と連携して課題に対処することが適切である。

いわゆる三様監査の要諦は、それぞれの監査が、それぞれの役割と責任のもとに、計画

を立て、監査を実施し、意見を表明する（内部監査にあっては更にそれを改善につなげていく。後述する内部監査の基本的役割参照）という点にある。三様監査間で連携することがあるとはいえ、それぞれの監査の独自性や独立性を蔑ろにするものであってはならない。

この点、公開草案では、「内部監査人は・・・必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である」とされている。ここでいう「監査役等から指示」の意味するところが、上記の計画、実施、意見表明、改善の各プロセスの子細にいたるまで監査役の意向に基づかなければならないという趣旨であるならば、それは監査役監査の下請けであって内部監査ではなくなってしまう。さらに、「必要に応じて」の解釈によっては、監査役の指示を受ける場面が拡大し、三様監査の意義を失わせてしまうおそれも否定できない。

また、内部監査基準（国際基準、国内基準双方）においても、内部監査部門が職務上の指示を受ける相手方である取締役会の役割として示されているのは、内部監査基本規程の承認、内部監査部門の予算等の承認、内部監査部門長の任命や罷免に関する決定の承認、内部監査部門長の報酬の承認、といったことであり（国際基準1110解釈指針等）、内部監査人の独立性を脅かすような判断への介入が認められているわけではない。

そこで、公開草案の当該部分を、「内部監査人は・・・必要に応じて、取締役会及び監査役等と連携して課題に対処することが適切である」と修正すべきことを強く要望する。

(2) 「別紙3-1」10頁：内部監査の有効性向上

修正前：内部監査の有効性を高めるため、経営者は、内部監査人から適時かつ適切に

（事務局注）上記の下線は当協会法令等改正対応委員会からの追加記載の要望を示す。

報告を受けることができる体制を確保することが重要である。

修正後：内部監査の有効性を高めるため、経営者及び取締役会は、適切な知識、経験及び能力（ITに関するものを含む）を備えた内部監査人を配置し、かかる内部監査人から適時かつ適切に報告を受けることができる体制を確保することが重要である。

公開草案が、内部監査の有効性を高めるための記述を強化したことは高く評価できる。

ただ、経営者のみならず、内部統制・リスク管理・ガバナンスのすべてに関わる取締役会もまた、内部監査の有効性を高める責務を負うことを明確にするため、主語を「経営者及び取締役会」とすべきである。また、内部監査の有効性を高めるためには、適切な知識、経験及び能力（ITに関するものを含む）を備えた内部監査人を配置することが必要不可欠であるため、このことも明示すべきである。

なお、この内部監査の有効性向上に関する文章は「経営者及び取締役会」が主語になっていることから、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」のうち、「(1) 経営者」や「(2) 取締役会」のところで当該文章の内容を書くということも考えられる。

(3) 「別紙3-1」10頁：内部監査人の役割

修正前：内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。

修正後：内部監査人は、組織体の目標達成に貢献し、組織体に価値を付加する観点から、内部統制、リスク管理及びガバナンスのプロセスの妥当性及び有効性を評価し、これらの改善に貢献することを基本的役割としている。内部監査人は、かかる観点か

ら、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。

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」の記載ぶりに関し、取締役会や監査役等については、これらの機関の基本的役割が示された上で、これらの機関と内部統制との関係が説明されているのに対し、内部監査人については、その基本的役割が示されないまま、内部統制との関係だけが説明されているが、このような状態は適切であるとは思われない。

そもそも、内部監査人は、組織体の目標達成に貢献し、組織体に価値を付加する観点から、内部統制だけでなく、リスク管理やガバナンスのプロセスをも評価の対象とし、その改善に貢献することを基本的役割としている（日本内部監査協会・内部監査基準1、1.0.1及び内部監査人協会・IPPF「内部監査の使命」、「内部監査の定義」等）。公開草案において、「内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である」（「別紙3-1」10頁等）とされているところ、上記役割を担う内部監査人は、内部統制・ガバナンス・全組織的リスク管理が一体的に整備・運用される上で、極めて重要な役割を果たしうる存在であることが再認識されるべきである。また、公開草案では、「財務報告」が「報告」となり、非財務情報を含めた報告の信頼性確保が求められる（「別紙3-1」1頁等）ところ、内部監査人は、その基本的役割に照らし、サステナビリティ情報などの非財務情報のアシュアランスにおいて今後一層重要な役割を担うことも想定される。

このように内部監査の重要性が一層高まっている中、その出発点として必要なのは、内

部監査の基本的役割に関する関係者の理解である。そこで、実施基準「I. 内部統制の基本的枠組み」「4. 内部統制に係る者の役割と責任」において、内部監査人の基本的役割について明示し、内部監査活用の礎とすべきである。

(4) 「別紙2」5頁：内部統制報告書の記載項目

修正前：④財務報告に係る内部統制の評価
手続の概要

修正後：④財務報告に係る内部統制の評価
手続の概要

* 評価範囲の決定に関する経営者と監査人・内部監査人との協議等の実施状況を記載することが適切である。

公開草案が、内部統制報告制度の実効性に関する懸念に対処するため、経営者による内部統制の評価範囲の決定について一層の適正化に取り組んでいることは評価できる。

数値基準を機械的に適用すべきでないことや監査人との協議の適切な利用などはその具体例であるが、質の高い内部監査からもたらされる情報もまた、かかる評価範囲の決定の適正化に貢献しうる。経営者は、こうした内部監査の結果を適切に活用すべきであり、これを情報開示の側面から後押しすべく、内部統制報告書の記載項目として、評価範囲の決定に関する経営者と監査人・内部監査人との協議等の実施状況を記載させることが適切である。

また、内部監査の活用に関連して、今回の公開草案では取り上げられていないが、実施基準「III. 財務報告に係る内部統制の監査」「4. 内部統制監査の実施」「(6) 他の監査人等の利用」の記載をより分かりやすいものとするべく、この(6)を新たに、「(6) 内部監査人等の作業結果の利用」と「(7) 他の監査人等の利用」に分けて、それぞれの記載を整理し直すことも今後検討されるべきではないか。以上

一般社団法人日本内部監査協会 法令等改正対応委員会 委員名簿

2023年1月19日 現在【順不同・敬称略】

委員長代理 委員	河村 賢治	立教大学法学部 教授
	角田 善弘	ボアソナードコンサルティング 代表
	蟹江 章	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科 教授
	兼田 克幸	北海道大学 名誉教授
	仲 浩史	東京大学 未来ビジョン研究センター 教授
	南部 芳子	一般社団法人日本内部監査協会 研究室長
	毛利 直広	アメリカン・インターナショナル・グループ (A I G) エグゼクティブ・バイスプレジデント 兼 インターナル・オーディター、 内部監査人協会 (The Institute of Internal Auditors : I I A) 元会長
	森居 達郎	公認会計士
	吉武 一	太陽誘電株式会社 常勤監査役
	オブザーバー	柿崎 環
事務局	中村光太郎	一般社団法人日本内部監査協会 研究室
	松本 祥子	一般社団法人日本内部監査協会 研究室