

C I Aフォーラム研究会報告

「内部統制基準・実施基準」の改訂
 ～ J - S O X 評価実務上の対応ポイントの考察～

研究会No. a 6 (実効性ある J - S O X 評価を考える研究会)

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、一般社団法人日本内部監査協会 (I I A - J A P A N) の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し、研究成果を発信している。

当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No. a 6が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

目次

1. はじめに	38
2. 「内部統制基準・実施基準」等の改訂内容	39
3. 公開草案の当研究会での検討内容	54
4. J - S O X 評価実務上の対応ポイントの考察	60
5. おわりに	66

1. はじめに

当研究会は、2014年8月に「経営に貢献する J - S O X 評価業務の効率化と活用に関する研究会 (B チーム) 」として発足し、その後、財務報告に係る内部統制 (以後、 J - S O X) 評価の実効性向上に、より焦点を当てることとして研究会の名称を「実効性ある J - S O X 評価を考える研究会」と変更した。これまでに発表した成果物は以下のとおりである。

- ・2016年9月「経営に貢献する内部統制評価業務の高度化と活用～今から実践！全社内部統制評価項目見直しのポイント～」
- ・2018年6月「不適切な会計事例から学ぶ J - S O X 評価の高度化～子会社管理の評価を考える～」
- ・2021年11月「 J - S O X 評価の見える化～形式化・形骸化の予兆と改善のための K P I ～」

第1次と第2次の成果物は、どのような評価をすれば実効性が向上するかという視点で検討を行い、評価の内容を取りまとめて発表し、成果を上げたと自負している。しかしながら、企業の内部統制は

各社の置かれている環境や企業風土等により異なるものであり、J-SOX評価もそれぞれの会社によってその方針は異なり、実効性に関する考え方も異なるものであろうから、実効性の向上のための評価方法や評価内容の提案（いわゆるベストプラクティス）は参考になるとしても、固有の事情を反映した上で、各社独自の実効性向上策を検討しなければ、絵に描いた餅に終わり、更なる形式化・形骸化を生み出してしまう可能性もあると考え、評価方法や評価内容を提案するだけでなく、我々評価者の視点に立って実効性ある評価とは何かをテーマとして研究を進めた結果、J-SOX評価の見える化を行うことが「実効性あるJ-SOX評価」のためのスタート地点の1つであるという考えに至り、第3次の成果物を発表した。

その後、次の研究テーマを探る中、「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（以後、「内部統制基準・実施基準」）の改訂が金融庁企業会計審議会内部統制部会において検討されることとなり、その改訂内容について実務家の観点から当研究会において議論を進めることとした。その結果を今回の成果物として発表するものである。

なお、今回の当研究会の検討結果は、各社が改訂内容への対応を検討する上で参考となる考え方等を紹介するものであり、改訂「内部統制基準・実施基準」に適合することを保証するものではない。各社の状況に合わせて適切に対応することが実効性向上にも繋がるものとする。

2. 「内部統制基準・実施基準」等の改訂内容

(1) 「内部統制基準・実施基準」とは

我が国の内部統制報告制度は2006年6月に金融商品取引法が成立し、2008年4月に運用が開始された。運用を開始するにあたり、企業会計審議会内部統制部会において、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が行われた。さらに、基準案のとりまとめに際して、これを実務に適用していく上での実務上の指針（実施基準）の策定を求める意見が多く出されたことから、引き続き実施基準案の検討が行われ、2007年2月に「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設定について（意見書）」が公表された。

●2006年6月 金融商品取引法の成立

上場会社等を対象に財務報告に係る内部統制の「評価」と「監査」を義務付ける「内部統制報告制度」が2008年4月1日以後開始する事業年度から適用されることとなった。

●2007年2月「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設定について（意見書）」（企業会計審議会）の設定・公表

●2008年4月 内部統制報告制度運用開始

内部統制基準は、「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部から構成されており、「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、概念的な枠組みが示され、「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、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監査の基準についての考え方が示されている。また、内部統制実施基準は内部統制基準と同様の3部構成で、財務報告に係る内部統制の構築・評価・監査について、できるだけ具体的な指針が示されている。

▶ 「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）」の公表について（令和5年4月7日）（別紙1）、金融庁、
<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230407/20230407.html>

(2) 改訂の経緯

上述のとおり、2008年4月の運用開始以来15年余りが経過し、その見直しは以下のとおり行われてきたが、主に効率的な運用を目指したものであったと言えよう。

- 2011年3月 「内部統制基準・実施基準」の改訂

主に、内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直しや「重要な欠陥」から「開示すべき重要な不備」への用語の見直し等が行われた。

- 2014年5月 金融商品取引法の改正

上場後3年間は内部統制監査の免除を選択することが可能となった。

- 2019年12月 「内部統制基準・実施基準」の改訂

内部統制監査報告書の記載区分、記載順序等の見直しが行われた。

一方で、2013年5月に米国トレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の内部統制の基本的枠組みに関する報告書（以後、COSO報告書）において、内部統制の目的の1つである「財務報告」の「報告」への拡張、不正に関するリスクへの対応の強調、内部統制とガバナンスや全組織的なリスク管理との関連性の明確化等の改訂が行われた。また、我が国においても、コーポレートガバナンス・コードが2015年に策定され、以後2回の改訂においても、内部統制に係る対応は一定程度行われてきたが、内部統制報告制度ではこれらの点に関する改訂は行われてこなかった。そのような状況の中、15年余りの運用において内部統制報告制度は財務報告の信頼性向上に一定程度の効果があったと考えられるが、他方訂正内部統制報告書の提出により、過年度の報告を「有効」から「有効でない」と訂正するケースも毎年一定数見受けられる等、内部統制評価の実効性に関する懸念も指摘されていた。

こうしたことから、企業会計審議会内部統制部会において2022年10月から「内部統制基準・実施基準」改訂の審議・検討が行われ、公開草案の公表を経て、2023年4月に改訂「内部統制基準・実施基準」が公表された。

(3) 「内部統制基準・実施基準」の主な改訂の内容

今回行われた「内部統制基準・実施基準」の主な改訂内容と改訂前後の対照表を紹介する。

- ▶「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）」の公表について（令和5年4月7日）（別紙3）、金融庁、
<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230407/20230407.html>

I 内部統制の基本的枠組みに関する改訂

①報告の信頼性に関する改訂

サステナビリティ等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、内部統制の目的の1つである「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に改訂され、「報告の信頼性」は、組織内及び組織の外部への報告（非財務情報を含む。）の信頼性を確保することをいうと定義された。ただし、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」の確保が目的であることが強調されている。

改訂後	改訂前
<p>1. 内部統制の定義（目的）</p> <p>内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。</p> <p>（※「内部統制基準・実施基準」35ページ）</p> <p>略</p> <p>（2）報告の信頼性</p> <p>報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（非財務情報を含む。）の信頼性を確保することをいう。</p> <p>（注）報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。財務報告の信頼性は、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をいう。</p> <p>（※「内部統制基準・実施基準」36ページ）</p>	<p>1. 内部統制の定義（目的）</p> <p>内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。</p> <p>略</p> <p>（2）財務報告の信頼性</p> <p>財務報告の信頼性とは、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をいう。</p> <p>（新設）</p>

（注1）※「内部統制基準・実施基準」のページ数は、当研究会が加筆した。

（注2）下線は金融庁の公表した新旧対照表での下線であり、下線のうち文言の訂正が行われている箇所を当研究会で網掛けした。

②内部統制の基本的要素に関する改訂

- 「リスクの評価と対応」においては、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た。

改訂後	改訂前
<p>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。</p> <p>リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる。不正に関するリスクの検討においては、様々な不正及び違法行為の結果発生し</p>	<p>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。</p> <p>（新設）</p>

<p>得る不適切な報告、資産の流用及び汚職について検討が必要である。不正に関するリスクの評価においては、不正に関する、動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化について考慮することが重要である。</p> <p>また、リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直すことが重要である。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」41ページ)</p>	
---	--

- 「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た。

改訂後	改訂前
<p>①情報の識別・把握・処理</p> <p>組織は、認識された情報の中から真実かつ公正な情報を特定し（識別）、当該情報が組織にとって必要であると判断した場合には、その情報を情報システムに取り入れる（把握）。情報システムとは、手作業によるか、機械化された情報システムによるかにかかわらず、情報を処理及び伝達するための仕組みをいい、情報システムに取り入れられた情報は、分類、整理、選択、演算など、目的に応じて加工される（処理）。</p> <p>大量の情報を扱い、業務が高度に自動化されたシステムに依存している状況においては、情報の信頼性が重要である。信頼性のない情報は、経営者の誤った判断等につながる可能性がある。情報の信頼性を確保するためには、情報の処理プロセスにおいてシステムが有効に機能していることが求められる。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」45ページ)</p>	<p>①情報の識別・把握・処理</p> <p>組織は、認識された情報の中から真実かつ公正な情報を特定し（識別）、当該情報が組織にとって必要であると判断した場合には、その情報を情報システムに取り入れる（把握）。情報システムとは、手作業によるか、機械化された情報システムによるかにかかわらず、情報を処理及び伝達するための仕組みをいい、情報システムに取り入れられた情報は、分類、整理、選択、演算など、目的に応じて加工される（処理）。</p> <p>(新設)</p>

- 「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た。

改訂後	改訂前
<p>(6) IT（情報技術）への対応（略）</p> <p>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。また、情報システムの開発・運用・保守などITに関する業務の全て又は一部を、外部</p>	<p>(6) IT（情報技術）への対応（略）</p> <p>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、</p>

<p>組織に委託するケースもあり、かかるITの委託業務に係る統制の重要性が増している。さらに、クラウドやリモートアクセス等の様々な技術を活用するに当たっては、サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保が重要である。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。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」48ページ)</p>	<p>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。</p>
---	---

③経営者による内部統制の無効化に関する改訂

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が示された。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示された。

改訂後	改訂前
<p>さらに、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。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も経営者による内部統制の無視又は無効化への対策となると考えられる。</p> <p>また、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視又は無効ならしめることもある。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」55、56ページ)</p>	<p>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。</p>

④内部統制に関係を有する者の役割と責任に関する改訂

■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等が記載された。

改訂後	改訂前
(3) 監査役等	(3) 監査役等

<p>(略)</p> <p>監査役等は取締役等の職務の執行を監査する（会社法第381条第1項、第399条の2第3項第1号及び第404条第2項第1号）。また、監査役等は、<u>会計監査を含む、業務監査を行う。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。監査役等は、その役割・責務を実効的に果たすために、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要である。</u></p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」58ページ)</p>	<p>(略)</p> <p>監査役等は取締役等の職務の執行を監査する（会社法第381条第1項、第399条の2第3項第1号及び第404条第2項第1号）。また、<u>監査役等は、会計監査を含む、業務監査を行う。</u></p>
---	---

■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た。

改訂後	改訂前
<p>(4) 内部監査人 (略)</p> <p>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。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。</p> <p>内部監査人がその業務を遂行するには、内部監査の対象となる組織内の他の部署等からの制約を受けることなく、客観性を維持できる状況になければならない。このため、経営者は、内部監査人の身分等に関して、内部監査の対象となる業務及び部署から独立し、当該業務及び部署に対し直接の権限や責任を負わない状況を確保することが重要である。</p> <p><u>また、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が求められる。</u></p> <p><u>さらに、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。同時に、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。</u></p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」58、59ページ)</p>	<p>(4) 内部監査人 (略)</p> <p>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。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。</p> <p>内部監査人がその業務を遂行するには、内部監査の対象となる組織内の他の部署等からの制約を受けることなく、客観性を維持できる状況になければならない。このため、経営者は、内部監査人の身分等に関して、内部監査の対象となる業務及び部署から独立し、当該業務及び部署に対し直接の権限や責任を負わない状況を確保することが重要である。</p> <p><u>また、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・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。</u></p>

⑤内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理に関する改訂

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、3線モデル等が例示された。

改訂後	改訂前
<p>5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理</p> <p>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。ガバナンスとは、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果敢な意思決定を行うための仕組みであり、全組織的なリスク管理とは、適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理することである。内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。</p> <p>内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方には、例えば、3線モデルが挙げられる。3線モデルにおいては、第1線を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線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、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。</p> <p>また、全組織的なリスク管理に関し、損失の低減のみならず、適切な資本・資源配分や収益最大化を含むリスク選好の考え方を取り入れることも考えられる。なお、リスク選好とは、組織のビジネスモデルの個別性を踏まえた上で、事業計画達成のために進んで受け入れるリスクの種類と総量をいう。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」60ページ)</p>	<p>(新設)</p>

II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告に関する改訂

①経営者による内部統制の評価範囲の決定に関する改訂

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が改めて強調され、評価範囲の検討における留意点が以下のとおり明確化された。

- 評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮するとともに、開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が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。

改訂後	改訂前
<p>(2) 評価の範囲の決定 (略)</p> <p>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</p>	<p>(2) 評価の範囲の決定 (略)</p> <p>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</p>

<p>決定する。この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。</p> <p>(略)</p> <p>評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が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。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」71、72ページ)</p>	<p>決定する。</p> <p>(略)</p> <p>(新設)</p>
---	-------------------------------------

■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」を機械的に適用すべきでないこと。

改訂後	改訂前
<p>①重要な事業拠点の選定</p> <p>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。</p> <p>(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。</p> <p>事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、総資産、税引前利益等の異なる指標や追加的な指標を用いることがある。銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。</p> <p>この場合、本社を含む各事業拠点におけるこれらの指標の金額の高い拠点から合算していき、連結ベース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ことが考えられる。</p> <p>(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。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(おおむね3分の2程度)とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とする考え方もある。全社的な内部統制のうち、良</p>	<p>①重要な事業拠点の選定</p> <p>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。</p> <p>(注1) 事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。</p> <p>また、事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがあり、例えば、銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。</p> <p>(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</p>

<p>好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。また、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。</p> <p>(略)</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」73ページ)</p>	<p>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。</p> <p>(略)</p>
--	--

改訂後	改訂前
<p>②評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>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に至る業務プロセスは、財務報告に及ぼす影響を勘案し、原則として、全てを評価の対象とする。</p> <p>(略)</p> <p>(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、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、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の3勘定が考えられる。これ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。</p> <p>銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。</p> <p>(略)</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」74ページ)</p>	<p>②評価対象とする業務プロセスの識別</p> <p>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。</p> <p>(略)</p> <p>(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。</p> <p>例えば、銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。</p> <p>(略)</p>

■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の例示等の追加。

改訂後	改訂前
<p>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。業務プロセスの選定の際の留意点は以下のとおりである。</p> <p>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</p> <p>例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務</p>	<p>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。</p> <p>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</p> <p>例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務(例えば、金融取引やデリバティブ取引を行って</p>

<p>(例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など) や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務、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、中核的事业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を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。</p> <p>b. ～d. (略)</p> <p>リスクについては、例えば、以下のような状況において、発生又は変化する可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・規制環境や経営環境の変化による競争力の変化 ・新規雇用者 ・情報システムの重要な変更 ・事業の大幅で急速な拡大 ・生産プロセス及び情報システムへの新技術の導入 ・新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始 ・リストラクチャリング ・海外事業の拡大又は買収 ・新しい会計基準の適用や会計基準の改訂 <p>(※「内部統制基準・実施基準」75、76ページ)</p>	<p>る事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など) や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。</p> <p>b. ～d. (略)</p> <p>(新設)</p>
---	--

■ 評価範囲の決定は経営者が行うものであるが、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、必要に応じ、監査人との協議を実施することが適切であること。

改訂後	改訂前
<p>(3) 監査人との協議</p> <p>経営者は、評価範囲の決定前後に、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。なお、評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。</p> <p>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、必要に応じて、以下の監査人との協議を行うことが適切である。</p> <p>① 評価の計画段階における協議</p> <p>通常、経営者は、評価計画の作成過程で内部統制の評価範囲を決定する。監査人との協議は、経営者</p>	<p>[監査人との協議]</p> <p>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。</p>

<p>が評価範囲を決定するまでに実施することが適切である。</p> <p>②状況の変化等があった場合の協議</p> <p>監査人との協議は、経営者による評価の計画段階に限定されない。経営者は、評価の計画段階で把握した事象や状況が変化した場合、あるいは評価の過程で新たな事実を発見した場合には、評価範囲を検討し、監査人と協議することが適切である。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」76ページ)</p>	
---	--

なお、財務諸表監査においても、改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」が、大規模監査法人は2024年4月1日以後、大規模監査法人以外は2024年7月1日以後開始する事業年度に係る監査から適用（早期適用も可）され、重要な構成単位概念が廃止される。内部統制監査との一体監査の観点から、改正内容を理解しておくことも必要と考える。

- ▶改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」及び「公開草案に対するコメントの概要及び対応」の公表について（2023年01月18日）、日本公認会計士協会、https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230118uvq.html
- ▶監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」解説動画の公表（2023年3月23日）、日本公認会計士協会、https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230323dae.html

② I T を利用した内部統制の評価に関する改訂

I T を利用した内部統制の評価に関して、委託業務の評価の範囲、I T に係る業務処理統制の評価内容及び評価の頻度について留意点が追加された。

■委託業務の評価の範囲について、I T に関する業務を委託する場合の追加。

改訂後	改訂前
<p>②委託業務の評価</p> <p>イ. 委託業務の評価の範囲</p> <p>委託業務には、例えば、<u>企業が財務諸表の作成の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録又は開示事項の作成等の業務を企業集団の外部の専門会社に委託している場合や情報システムの開発・運用・保守など I T に関する業務を外部の専門会社に委託する場合が挙げられる。</u></p> <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。</p> <p>(略)</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」70ページ)</p>	<p>②委託業務の評価</p> <p>イ. 委託業務の評価の範囲</p> <p>委託業務には、例えば、<u>企業が財務諸表の作成の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録又は開示事項の作成等の業務を企業集団の外部の専門会社に委託している場合が挙げられる。</u></p> <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。</p> <p>(略)</p>

■ I Tに係る業務処理統制の評価内容に関する留意点の追加。

改訂後	改訂前
<p>イ. I Tを利用した内部統制の評価</p> <p>情報システムにI Tが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。</p> <p>また、I Tの統制は、全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。なお、I Tに係る全般統制は、業務処理統制が有効に機能する環境を確保するものであるが、I Tに係る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I Tに係る業務処理統制も有効に機能しているという結論に至らない点について留意することが必要である。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」85ページ)</p> <p>(略)</p> <p>I Tに係る業務処理統制は、多くは自動化されたI Tに係る業務処理統制であるが、一部、I Tシステムに組み込まれていない手作業によるI Tに係る業務処理統制が存在している場合がある。一般的に、自動化されたI Tに係る業務処理統制は手作業によるI Tに係る業務処理統制よりも無効化が難しくなる。しかし、自動化されたI Tに係る業務処理統制であっても過信せずに、内部統制の無効化のリスクを完全に防ぐことは困難であるという視点を持つことが重要である。また、電子記録について変更の痕跡が残り難い場合には、内部統制の無効化が生じてもその発見が遅れることがある点についても留意することが重要である。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」88ページ)</p>	<p>イ. I Tを利用した内部統制の評価</p> <p>情報システムにI Tが利用されている場合は、通常、情報は種々の業務システムで処理、作成され、その情報が会計システムに反映される。したがって、経営者は、こうした業務システムや会計システムによって作成される財務情報の信頼性を確保するための内部統制を評価する必要がある。この内部統制には、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制、人手とコンピュータ処理が一体となって機能している内部統制がある。</p> <p>また、I Tの統制は、全般統制と業務処理統制に分けられるが、経営者はこの両者を評価する必要がある。</p> <p>(略)</p> <p>(新設)</p>

■ I Tに係る評価を一定の頻度で実施することについて、経営者はI T環境の変化を踏まえて慎重に判断し、特定の年数を機械的に適用すべきではないこと。

改訂後	改訂前
<p>(注) I T全般統制の項目(財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。)のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続</p>	<p>(注) I T全般統制の項目(財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす項目を除く。)のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がない項目については、その旨を記録することで、前年度の運用状況の評価結果を継続</p>

<p>して利用することができる。これにより、ITに係る全般統制の運用状況の評価について、一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施されることがある。この取扱いについては、経営者において、IT環境の変化を踏まえて慎重に判断され、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、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことに留意する。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」88ページ)</p> <p>(注) ITに係る業務処理統制の評価のうち、ITを利用して自動化された内部統制については、上記に従い、過年度の評価結果を継続して利用できる場合、一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法も含まれる。この方法は、経営者において、IT環境の変化を踏まえて慎重に判断され、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、特定の年数を機械的に適用すべきものではないことに留意する。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」89ページ)</p>	<p>して利用することができる。これにより、ITに係る全般統制の運用状況の評価について、一定の複数会計期間内に一度の頻度で実施されることがあることに留意する。</p> <p>(注) ITに係る業務処理統制の評価のうち、ITを利用して自動化された内部統制については、上記に従い、過年度の評価結果を継続して利用できる場合、一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法も含まれる。</p>
--	--

③財務報告に係る内部統制の報告に関する改訂

内部統制報告書において、記載すべき事項が明示された。

- 経営者による内部統制の評価の範囲について、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等の決定の判断事由等について記載すること。

改訂後	改訂前
<p>4. 財務報告に係る内部統制の報告 (略)</p> <p>(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続</p> <p>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。）</p> <p>特に、以下の事項について、決定の判断事由を含めて記載することが適切である。</p> <p>イ. 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</p> <p>ロ. 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</p> <p>ハ. 個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」22ページ)</p>	<p>4. 財務報告に係る内部統制の報告 (略)</p> <p>(4) 評価の範囲、評価時点及び評価手続</p> <p>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。）</p> <p>(新設)</p>

- 前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合に、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況を付記事項に記載すべき項目へ追加。

改訂後	改訂前
<p>(6) 付記事項</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>③前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」23ページ)</p>	<p>(6) 付記事項</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>(新設)</p>

なお、「内部統制基準・実施基準」の改訂に伴い、「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」の取扱いに関する留意事項について（内部統制府令ガイドライン）も一部改正が行われている。

改正後	改正前
<p>4-4 内部統制府令第1号様式記載上の注意</p> <p>(7)のd又は第2号様式記載上の注意(8)のdに規定する「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」の記載については、次の点に留意する。</p> <p>(略)</p> <p>2 当該評価範囲を決定した手順、方法、根拠等としては、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定した旨などを記載するものとする。なお、次の事項についても、決定した事由を含めて、併せて記載することに留意する。</p> <p>(1) 会社が複数の事業拠点を有する場合において、財務報告に係る内部統制の評価の対象とする重要な事業拠点を選定する際に利用した指標及びその一定割合</p> <p>(2) 当該重要な事業拠点において、財務報告に係る内部統制の評価の対象とする業務プロセスを識別する際に選定した会社の事業目的に大きく関わる勘定科目</p> <p>(3) 財務報告に係る内部統制の評価の対象に個別に追加した事業拠点及び業務プロセス</p>	<p>4-4 内部統制府令第1号様式記載上の注意</p> <p>(7)のd又は第2号様式記載上の注意(8)のdに規定する「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」の記載については、次の点に留意する。</p> <p>(略)</p> <p>2 当該評価範囲を決定した手順、方法等としては、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、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定した旨などを記載するものとする。なお、連結財務諸表における売上高その他の指標の一定割合を基準として重要な事業拠点を選定する際の当該指標及び一定割合、当該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などについても併せて記載することに留意する。</p>

➤ 「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一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの結果等について（令和5年6月30日）、金融庁、<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230630-5/20230630-5.html>

Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査に関する改訂

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、活用することが明確化された。また、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た。

改訂後	改訂前
<p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係 (略)</p> <p>財務諸表監査の過程で識別された内部統制の不備には、経営者による内部統制評価の範囲外のものが含まれることがある。監査人は、当該不備について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しなければならない。また、必要に応じて、経営者と協議しなければならない。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」104ページ)</p> <p>(略)</p> <p>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。この検討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、活用することが適切である。</p> <p>(※「内部統制基準・実施基準」107ページ)</p>	<p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係 (略)</p> <p>(新設)</p> <p>(略)</p> <p>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。</p>

(4) 適用時期

今回の「内部統制基準・実施基準」の改訂は、令和6（2024）年4月1日以後に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る。

(5) 内部統制報告制度に関するQ & A等の改訂

「内部統制基準・実施基準」の改訂に合わせて、「内部統制報告制度に関するQ & A」及「内部統制報告制度に関する事例集」も改訂が行われている。

▶ 「内部統制報告制度に関するQ & A」等の改訂について（令和5年8月31日）、金融庁、<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20230831-2/20230831-2.html>

(6) 財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」（以後、内基報1）の改正

内基報1は、内部統制報告制度の導入に当たり、監査人が実施する内部統制監査における実務上の取扱いとして具体的な監査手続、留意すべき事項及び監査報告書の文例等を取りまとめたもの（いわゆる内部統制監査の実務指針）であり、「内部統制基準・実施基準」の改訂に伴い、内基報1についても改正が行われている。

▶ 「財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正」及び「公開草案に対するコメントの概要及び対応」の公表について（2023年8月4日）、日本公認会計士協会、https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230804efg.html

3. 公開草案の当研究会での検討内容

当研究会では、基準・実施基準の改訂に先立って、企業会計審議会内部統制部会が2022年12月15日に公表した「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）」について、研究会内で議論を重ね、意見（いわゆるパブリックコメント）を提出したのでその内容と、金融庁のコメントに対する考え方を紹介することにする。（なお、提出したパブリックコメントは、当研究会座長の個人名で提出している。）

No.	当研究会が提出したパブリックコメント	金融庁のコメントに対する考え方
1	前文「一 経緯」の第2段落において、「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る。」との記載があるが、様々な環境変化があったにもかかわらず、基準・実施基準の改訂が長期間行われてこなかったことも、実効性に関する懸念が指摘されている要因の一つではないかと考える。今回の改訂は、ファーストステップと理解しているが、今後定期的に内部統制部会を開催するとともに、中長期的な課題の検討スケジュールを明示していただきたい。	貴重なご意見として承ります。 なお、ご指摘の論点については、法改正を含む更なる検討が必要な事項であることから、中長期的な課題とされております。 ご指摘の点を踏まえて検討してまいります。
18	前文「三 内部統制報告書の訂正時の対応」に関して、経営者による内部統制の評価範囲外から当該不備が識別される事例が一定程度見受けられるという理由から、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の開示を求めるといことであるから、具体的な訂正の経緯や理由には、識別された不備が評価範囲外からであったのか、評価範囲内からであったのかを記載するようにはどうか。 また、訂正内部統制報告書の記載の充実は、関係法令の改訂で対処されると理解しているが、内部統制報告書提出後に内部統制の不備が識別された場合の対応について、実施基準においても記載されるべきではないか。	貴重なご意見として承ります。 内部統制報告書の訂正時の対応については、ご意見を勘案しながら、関係法令について所要の整備を行ってまいります。
19	前文「四 適用時期等」に関して、令和6（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するとされているが、改訂内容を反映した内部統制の構築も同様に令和6（2024）年4月1日以後開始する事業年度からと理解してよいか。	ご理解のとおりです。
27	改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」において、報告の信頼性に「組織内の報告」が追加されたが、一方、改訂基準「II. 1. (1)」においては「「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。」とされており改訂はされていない。財務報告に係る内部統制の評価及び報告においては、「組織内の報告」は含まれないとの理解で良いか。	「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い、今回の改訂では変更ありません。 なお、実施基準において、財務報告に係る内部統制の評価に関して、全社的な内部統制に関する評価項目の例として、「情報と伝達」に関して「信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示が、企業内の全ての者、特に財

		務報告の作成に関連する者に適切に伝達される体制が整備されているか。」が挙げられており、この点も変更ありません。
44	改訂基準及び改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」を新設したことは賛同する。加えて、文章の記述だけでなく、図表等を使った説明も加えると一層理解が深まると考える。	貴重なご意見として承ります。
56	改訂基準「II. 4. (4) ①」の「I. 重要な事業拠点の選定において利用した指標の一定割合」は「I. 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」とすべきではないか。	ご指摘を踏まえて修正しました。
67	改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」及び改訂実施基準「I. 1. 内部統制の定義(目的)」において「財務報告」が「報告」に改訂されたが、改訂実施基準「I. 1. (5) 4つの目的の関係」においては、当該改訂がされていないので、当該箇所においても「財務報告」から「報告」への改訂がなされるのが適切ではないか。	ご指摘を踏まえて、以下の下線のとおり修正しました。 (修正後) 内部統制の4つの目的である業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守及び資産の保全は、それぞれ固有の目的ではあるが、お互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。
69	実施基準「I. 2. (1) ⑦人的資源に対する方針と管理」について、有価証券報告書等の改正案においては「人的資本」に関する開示が求められているとおり、近年は、人材を「人的資源」ではなく「人的資本」として捉えるのが一般的となっている。本実施基準においても「人的資源」ではなく「人的資本」と改訂してはどうか。	貴重なご意見として承ります。
95	改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」における「監査役等は、その役割・責務を実効的に果たすために、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要である。」との記述について、いわゆる三様監査の連携は必須であるので、「内部監査人及び監査人等と連携し」が適切ではないか。	貴重なご意見として承ります。 情報入手のための連携は様々なあり方があると考えております。
98	内部監査人の役割と責任について記載が充実したことに賛同する。 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ためには、専門的研修の受講や専門的資格の保有も有用と考えられ、改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「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が求められる。」との記述については、以下の下線のとおりとしてはどうか。 (文案) 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が求められるため、十分な専門的研修を受ける必要があり、内部監査に関連する専門的資格を保有することも有用である。	貴重なご意見として承ります。 専門的研修や専門的資格の活用及び内部監査の状況の評価のあり方については、各企業によって異なり、必要に応じて適切に実施されることが重要であると考えております。

	<p>また、内部監査人が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していれば、内部統制監査において積極的に内部監査人の業務を利用すべきであり、内部統制監査の効率性向上に資すると考える。については、改訂基準「Ⅲ. 3. (8) 他の監査人等の利用」のうち「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の評価した上で、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。」を以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>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及び内部監査人の専門的能力を評価した上で、内部監査人の業務を利用する範囲及び程度を決定し、利用しなければならない。</p> <p>さらに、この記載の充実に合わせて、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (1) 内部統制の評価体制」における「経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に理解し適切な判断力を有することが必要である。」との記述について、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に理解し適切な判断力を有することが必要であり、内部監査人がその役割を担うことが適切である。」と修正してはどうか。</p>	
121	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。」との記述がある、評価の必要性を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法が不明確であり、全ての事業拠点の全ての業務プロセスについて評価範囲に含めることの必要性を検討することは効率的ではないので、検討すべき範囲及び選定基準・手法を具体的に明示していただきたい。</p>	<p>評価範囲に含めることの必要性の有無を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法については、企業の状況等により異なることから一律に示すことは困難ですが、ご指摘の「長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについては評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない」ことを明らかにしております。</p>
125	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が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。」との記述が二箇所追加されている。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>最初の追加においては、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合」をご指摘のようには限定しておりません。</p>

	<p>最初の追加は、全社的な内部統制評価に係る箇所であること、また、開示すべき重要な不備の認識は監査人ではなく経営者が行うことを明確にするため、さらに、内部統制の不備が複数存在し、開示すべき重要な不備となる場合もあるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>なお、評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて内部統制の不備を経営者が識別した場合には、当該事業拠点については、少なくとも当該内部統制の不備を識別した時点を含む会計期間の全社的な内部統制の評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。</p> <p>また、2つ目の追加は全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセス（以下、全社的観点FSCP）に係る箇所であること、また、開示すべき重要な不備の認識は監査人ではなく経営者が行うことを明確にするため、さらに、内部統制の不備が複数存在し、開示すべき重要な不備となる場合もあるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>なお、評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて内部統制の不備を経営者が識別した場合には、当該事業拠点については、少なくとも当該内部統制の不備を識別した時点を含む会計期間の全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスの評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。」</p> <p>さらに、全社的観点FSCP以外の業務プロセスについても同様に以下の下線のような記載の新設をするべきではないか。</p> <p>(文案)</p> <p>評価範囲外の業務プロセスにおいて内部統制の不備を経営者が識別した場合には、当該業務プロセスについては、少なくとも当該内部統制の不備を識別した時点を含む会計期間の業務プロセスの評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。</p>	<p>2つ目の追加については、それまでの段落に引き続き、決算・財務報告に係る業務プロセスについて記載しております。</p>
134	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注1)」において、「事業拠点を選定するには、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」とされたが、「その発生可能性」の「その」が何を示すのか明確でない。</p>	<p>ご質問の点について、「その発生可能性」は「財務報告に対する金額的及び質的影響の発生可能性」になります。</p>
138	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2/3程度とし」が「連結ベースの売上高等の一定割合(概ね2/3程度)」と改訂されたのを受けて、「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。」は「その場合、結果として、売上高等の一定割合(概ね2/3程度)を相当程度下回ることがあり得る。」と改訂するのが適切ではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえて修正しました。</p>
140	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。」とされたが、良好でない程度は様々であり、一概に、評価範囲に</p>	<p>全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含めることの必要性を考慮しなけ</p>

	<p>含めるのは適切でないと考え、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含めるかどうかを検討する必要がある。</p>	<p>ればならないと考えております。</p>
142	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②評価対象とする業務プロセスの識別」における「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」について、重要な事業拠点を質的影響も考慮して選定した場合や全社的な内部統制が良好でない項目があり事業拠点を追加した場合等は、事業拠点ごとに企業の事業目的に大きく関わる勘定科目もそれぞれ異なる場合があると思われるが、その理解でよいか。</p>	<p>ご質問の点については、評価範囲に含まれる、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は重要な事業拠点ごとにそれぞれ異なる場合があると考えられます。</p>
160	<p>改訂実施基準「Ⅰ. 2. (6) IT (情報技術) への対応」において、「サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保の重要性」が追加されたことを受けて、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ニ. a. ITに係る全般統制の評価」に記載されている「内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保」を「内外からのアクセス管理などのシステムの安全性 (サイバーセキュリティを含む) の確保」と改訂してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
167	<p>改訂実施基準「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」を踏まえ、財務報告に係る全社的な内部統制の評価内容についても、各企業において見直しの検討が行われることになると考えるが、実施基準「Ⅱ. (参考1) 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」の改訂は行われていない。例示ではあるものの、この例示をもとに各企業は自社の評価内容を検討し評価を行う実務が定着している。例示の改訂がされなければ、基本的な枠組みの改訂内容が、各企業における評価に適切に反映されない恐れが生じると考えられ、参考1を以下のように修正してはどうか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 改訂実施基準「Ⅰ. 4. (3) 監査役等」において、「監査役等は・・・能動的に情報を入手することが重要である」と改訂されたことを受けて、参考1の統制環境の「監査役等は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。」を「内部監査人及び監査人と適切な連携を図り、能動的に情報を入手しているか。」と改訂してはどうか。 ● 改訂実施基準「Ⅰ. 4. (4) 内部監査人」において、「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が求められる。」との追加を受けて、参考1のモニタリングに記載例として「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内部監査を実施しているか。」を追加してはどうか。 ● 改訂実施基準「Ⅰ. 4. (4) 内部監査人」において、「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。同時に、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 	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の(参考1)は、全社的な内部統制に係る評価項目の例を示したものであり、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なると考えられることから、必ずしもこの例によらない場合があること及びこの例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意が必要です。</p>

<p>指示を受けることが適切である。」との追加を受けて、参考1の情報と伝達の「経営者、取締役会、監査役等及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。」を「経営者、取締役会、監査役等、内部監査人及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。」と改訂してはどうか。</p> <p>● 実施基準「I. 2. (5) ③内部統制上の問題についての報告」において、「必要に応じて、経営者、取締役会、監査役等にも報告」から「あわせて、経営者、取締役会、監査役等にも報告」と改訂されたことを受けて、参考1のモニタリングの「内部統制に係る開示すべき重要な不備等に関する情報は、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達されているか。」を「内部統制に係る問題点に関する情報は、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達されているか。」と改訂してはどうか。</p> <p>● 改訂基準「I. 2. (6) ITへの対応」において、「ITに対して適時かつ適切に」と改訂されたことを受けて、参考1のITへの対応の「経営者は、ITに関する適切な戦略、計画等を定めているか。」を「経営者は、ITに関する適時かつ適切な戦略、計画等を定めているか。」と改訂してはどうか。</p> <p>● 改訂実施基準「I. 2. (6) IT（情報技術）への対応」において、「サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保の重要性」が追加されたことを受けて、参考1のITへの対応の「ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスクが考慮されているか。」を「ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスク（サイバーリスクを含む）が考慮されているか。」と改訂してはどうか。</p>	
---	--

(注) No.は全てのパブリックコメントの通し番号

当研究会では、以上18のパブリックコメントを提出したが、公開草案の内容検討及び金融庁のコメントに対する考え方を検討する中で、提出したパブリックコメント以外では以下のような意見も研究会内で出されたので紹介することにする。

■ より具体的な説明や例示を求める意見

- ・パブリックコメントで図表の使用等を提案したが、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理について、一体的な整備・運用の方法をより具体的に説明、更には例示して欲しい。
- ・不正リスクについての具体的な例示、また不正リスク評価の具体的実施方法について例示があると実務的に分かりやすくなる。
- ・クラウドやサイバーリスクに言及しているので、ITに係る全般統制の具体的な統制例を明示して欲しい。

■ 内部統制報告制度の運用状況の分析や啓発等に関する意見

- ・過去の開示すべき重要な不備の開示と評価範囲の関係、例えば、開示すべき重要な不備の開示を行った対象が売上高の3分の2以外で発生したのかどうか、開示すべき重要な不備の開示を受けて評価範囲を見直した事例があるのかどうか、といった過去事例の分析内容をもう少し公表して欲しい。
- ・金融庁より内部統制報告制度の紹介や啓発をする資料や動画の配信をして欲しい。

内部統制は個別の業種、個々の企業等が置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に構築・運用・評価されなければならないこと、また例示をそのまま使用することによる形式化・形骸化の懸念があることは理解できるが、実務を実施する観点からは、実施基準を運用するにあたってのより具体的な説明や例示、また、内部統制報告制度の運用状況の分析や好事例集の紹介等を望む上記のような声が当研究会内で出されている。また、今回の改訂が内部統制報告制度の運用にどのような影響を与えたかの分析も必要なのではないかという意見も出されている。

なお、パブリックコメントは当研究会が提出したものを含めて、34の個人及び団体から延べ190件提出されている。

▶「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）」の公表について（令和5年4月7日）（別紙2）、金融庁、<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230407/20230407.html>

4. J-SOX 評価実務上の対応ポイントの考察

ここまでは、今回の「内部統制基準・実施基準」の改訂内容を紹介したが、本セクションでは今回の改訂がJ-SOX評価の実務に与える影響とその対応について、当研究会において考察した結果を、業務プロセスの評価範囲の決定に関する対応、全社的な内部統制評価に関する対応及びITの評価に関する対応に整理して、次表のとおりまとめた。なお、当研究会での考察は2023年8月31日現在で公表されている情報に基づいて行っている。

今回の改訂でJ-SOX評価実務に与える影響が最も大きいものは業務プロセスの評価範囲の決定に関する改訂であろう。その対応ポイントを当研究会で考察するにあたっては、以下のような考え方をもとに行っている。

業務プロセスの評価範囲の決定については、改訂前は、一般の事業会社においては「内部統制基準・実施基準」に基づき、重要な事業拠点については売上高の3分の2、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を評価の対象とする会社が多かったのではないかと考えられる。今回の改訂は従来の評価範囲の決定方法を否定するものではないという考えのもと、従来の方法に加えて、個別の業種、企業の置かれた環境や事業の特性によって財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮した上で、リスクベースで評価範囲を決定することを促すものと考えている。

なお、次表の中には記載していないが、以下のようなポイントも重要になると考えている。

今回の改訂においては、売上高の3分の2や売上・売掛金及び棚卸資産の例示は記載されているものの、本文から注に記載箇所が変更となっている点、また、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮して、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ことが強調されている点、さらに、内部統制報告書の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む）の記載において、その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る点等を考えると、個々の企業において評価範囲の決定の適切性を判断するプロセスの重要性が改訂前よりも増していると言えるであろう。

その観点から、評価範囲を変更（特に追加）する場合には、その根拠や理由の十分な社内への説明が必要とされるであろうし、評価範囲を社内で最終承認する機関や報告先についても見直しを行う必要があるかもしれない。

<表> 「内部統制基準・実施基準」等の改訂に関するJ-SOX評価の対応ポイント

1. 業務プロセスの評価範囲の決定に関する対応	改訂への対応ポイント
<p>改訂内容</p> <p>①重要な事業拠点の選定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・重要な事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。 ・重要な事業拠点を選定する指標として、基本的には、売上高が用いられるが、企業の置かれた環境や事業の特性によって、総資産、税引前利益等の異なる指標や追加的な指標を用いることがあり、銀行等の場合には、経常収益という指標を用いることが考えられる。 ・指標の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（おおむね3分の2程度）とする考え方や、総資産、税引前利益等の一定割合とする考え方もある。 ・全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。 	<p>従来は、重要な事業拠点を選定するにあたっては、単年度ベースの数値を使用することが多かったと思われ、リスクベースの考え方に基づく、中期計画等の数年間の計画数値を使用して選定する方が適切である場合もあるのではないかと思われ、単年度の数値と併用して検討する方法も取り得るのではないかと考えられる。このように単年度以外の数値も参考にするることによって、重要な事業拠点が毎年入れ替わるといったような懸念も軽減できるのではないかと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・上記の指標以外に質的影響を判断する上での指標として、売上総利益率、営業利益率、債権や棚卸資産の回転率、キャッシュ・コンバージョン・サイクル等の推移も考えられるのではないか。企業グループの中で、特異な数値となっている事業拠点があれば、事業拠点として追加の検討をする必要性を判断するための指標として使用できるかもしれない。（このような指標については、単年の数値で判断するのではなく数年間の傾向で判断することが適切であろうと考える。） ・売上高等の一定割合（おおむね3分の2程度）で事業拠点の選定を行った場合でも、重要なセグメントの事業拠点が1つも含まれていないような場合には、財務報告に対する質的影響を考慮して、事業拠点の選定を見直すようなことも考えられるであろう。 ・事業拠点の選定にあたっては、売上高の金額の高い拠点から合算していき連結ベース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ことが基本とされているが、売上高以外の指標あるいは質的影響により選定した事業拠点がある場合や全社的な内部統制が良好でない事業拠点を選定した場合等においては、売上高の金額の高い拠点から合算するという選定方法を採用しない（例えば、売上高以外の指標あるいは質的影響により選定した事業拠点と売上高の一定割合で選定した事業拠点の入替）ことも考えられるのではないだろうか。ただし、このような場合にも、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を十分に考慮することが求められる。 ・全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含め

	<p>る必要があることから、全社的な内部統制の評価内容が適切であるかどうかとも確認しておく必要があると考える。</p> <p>以上のような検討の結果、変更せずに従来どおりの指標と割合を使用することも十分に考えられるであろう。</p> <p>なお、内基報1の改正において「付録7 重要な事業拠点の選定方法に係る参考例」が記載されているので、あくまで参考例として参照されたい。</p>
<p>②企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の選定</p> <p>企業の事業目的に大きく関わる勘定科目について、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、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の3勘定が考えられるが、これ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。銀行等の場合、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等については、預金、貸出金、有価証券の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とすることが考えられる。</p>	<p>事業拠点の選定と同様に、従来の勘定科目の使用は継続しつつ、その他の勘定科目を使用する必要がないかを確認するプロセスを追加することになると考えられるが、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目であるので、事業目的が大きく変わらなければ毎年変わるものでもなく、今回の改訂を機会に見直しを行うという考え方で良いのではないだろうか。</p> <p>例えば、サービス業における人件費、設備投資の大きい企業における固定資産等も重要性が高いと考えられる場合があるであろう。また、業種によっては棚卸資産の重要性が低い企業もあると考えられるので、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、従来の勘定科目が適切であるかも確認する必要があるのではないかと考える。ただし、一概に金額的影響だけで判断するのではなく、質的影響並びにその発生可能性もあわせて検討することが重要であり、場合によっては、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として選定するのではなく、一部の事業拠点や業務プロセスを重要性の大きい業務プロセスとして選定するといった対応も考えられるであろう。</p>
<p>③重要性の大きい業務プロセスの選定</p> <p>「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」の例示に、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を行っている場合が追加され、リスクの発生又は変化の可能性についても以下の例示が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・規制環境や経営環境の変化による競争力の変化 ・新規雇者 ・情報システムの重要な変更 ・事業の大幅で急速な拡大 	<p>例示として、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点がある場合、また、リスクの発生又は変化の可能性の例示もあげられているが、該当する全ての事業拠点や業務プロセスを対象とするものではないと考える。ここでも、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮することが重要であり、全社的な内部統制の評価結果及び内部監査結果やリスク管理委員会等の2線のモニタリングの情報を活用し、例示されているリスクを含めて慎重に判断する必要があるであろう。また、監査役等から情報を得ることも考えられる。</p> <p>なお、評価する業務プロセスを追加した場合でも、評価にあたっては3点セット（「業務の流れ図」、「業務記述書」及び「リスクと統制の対応」）の全てを作成する必要があると評価することもあると考える。（「内部統制報告制度に関するQ & A」（問32）【3点セットの作成】参照）</p>

<ul style="list-style-type: none"> ・生産プロセス及び情報システムへの新技術の導入 ・新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始 ・リストラックチャリング・海外事業の拡大又は買収 ・新しい会計基準の適用や会計基準の改訂 	<p>④長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセス</p> <p>長期間評価範囲外としてきた事業拠点や業務プロセスについて、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮する。</p>	<p>上述した①事業拠点の選定への対応、②企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の選定への対応、③重要性の大きい業務プロセスの選定への対応を行った上で、更に、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについて、評価の対象とすかどうかを検討する必要がある。</p> <p>この改訂内容について、当研究会においても「評価の必要性を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法が不明確であり、全ての業務拠点の全ての業務プロセスについて評価範囲に含めることの必要性を検討することとは効率的ではないので、検討すべき範囲及び選定基準・手法を具体的に明示していただきたい。」とのパブリックコメント（No.121参照）を提出したが、「評価範囲に含めることの必要性の有無を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法については、企業状況等により異なることから一律に示すことは困難」との回答をいただいた。</p> <p>当研究会における懸念のとおり、評価対象外となっている全ての事業拠点の全ての業務プロセスについて網羅的に検討することは効率的ではなく、現実的には無理であろう。ここでも、全社的な内部統制の評価結果及び内部監査結果やリスク管理委員会等の2線のモニタリングの情報を活用し、慎重に判断する必要があるであろう。</p> <p>ただし、この改訂は従来の評価範囲の選定においてリスクベースの考え方が十分に取り入れられていなかったことへの対応ではないかとも考えられ、今後十分にリスクベースでの評価範囲の選定が進めば、必要性が少なくなることではないかとも考えられる。</p>
<p>⑤評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合</p> <p>当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含める。</p>	<p>この改訂への対応については、評価範囲の決定という観点では「内部統制基準・実施基準」に定められているとおりを実施することになるが、評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいても、開示すべき重要な不備として識別される前に、リスクを早期に発見し内部統制の有効性を高める予防的措置を取ることが重要となるであろう。そのためにも日常的モニタリングや内部監査が重要になることは言うまでもない。</p>	
<p>⑥内部統制報告書への評価の範囲の記載</p> <p>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。）について、イ. 重要な事業拠点</p>	<p>内部統制報告書には評価範囲の決定の判断事由を含め記載することが求められるため、上記①～⑤の対応内容を記録に留め、内部統制報告書に簡潔に記載することになるであろう。</p>	

<p>の選定において利用した指標とその一定割合、ロ、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、ハ、個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセスを決定の判断事由を含めて記載する。</p>	<p>また、「内部統制報告制度に関するQ & A」(以後、「Q & A」)の改訂において、「12. 内部統制報告書の記載内容」における例示が削除されているが、「Q & A」の1ページにあるとおり、投資家と企業との建設的な対話に資する記載となるよう努める必要があると考える。</p>
<p>2. 全社的な内部統制評価に関する対応</p>	<p>改訂への対応ポイント</p>
<p>①全社的な内部統制評価における長期間評価対象外としてきた事業拠点の扱い 今回の改訂では、全社的な内部統制における長期間評価対象外としてきた事業拠点の取り扱いについては、評価範囲に含めることの必要性の有無の考慮は明示されていない。</p>	<p>全社的な内部統制評価は、原則は全ての事業拠点を評価対象とす点、また業務処理統制においては長期間評価対象外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについては、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮することとなつた点を考えると、全社的な内部統制においても、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点として、長期間評価対象外としてきた事業拠点について評価範囲に含めることの必要性の有無を、財務報告に対する質的影響並びにその発生可能性を考慮して検討することも考えられる。なお、そのような事業拠点について評価が必要となつた場合でも、数年に一度の頻度で評価することや評価項目を重要な項目に絞ることは考えられるであろう。</p>
<p>②評価範囲外の事業拠点において開示すべき重要な不備が識別された場合 当該事業拠点については、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含める。</p>	<p>評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合に、当該事業拠点が財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点として、全社的な内部統制の評価対象外となっている場合には、評価対象とすることが必要となる。</p>
<p>③全社的な内部統制の評価項目 〔(参考1) 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例〕(「内部統制基準・実施基準」96～98ページ)の改訂はされていない。</p>	<p>内部統制の基本的枠組みの内部統制の基本的要素については、以下のようないくつかの改訂が行われている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・不正に関するリスクについて考慮することの重要性 ・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の重要性 ・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示 ・監査役等について、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 ・内部監査人について、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 ・内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理が一体的に整備及び運用されることの重要性

	<p>当研究会においてもパブリックコメント (No.167参照) において、評価項目の例の改訂案を提出しているが、回答に「ご指摘の (参考1) は、全社的な内部統制に係る評価項目の例を示したものであり、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なると考えられることから、必ずしもこの例によらない場合があること及びこの例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意が必要です。」とあるように、全社的な内部統制に関する評価項目や内容を見直すことも考えられるであろう。</p>
<p>3. ITの評価に関する対応</p>	<p>改訂への対応ポイント</p>
<p>① ITに係る全般統制 (以後、ITGC)・ITに係る業務処理統制 (以後、ITAC) の評価頻度 ITGC・ITACの運用状況の評価については、一定の複数年計期間内に一度の頻度で実施されること があるとされているが、この取扱いについては、特定の年数を機械的に適用すべきものではないとされた。</p>	<p>ITGC・ITACの運用評価において、過年度の評価結果を継続して使用できるかどうかは、特定の年数 (例えば2年に1回) により機械的に判断すべきではなく、実施基準にもあるように、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況と重要な変更がないこと、さらに、ITACについては、障害・エラー等の不具合が発生していないこと、及び関連するITGCが有効に機能していることと判断できることを確認の上、IT環境の変化も踏まえて判断することが必要となるであろう。</p>
<p>② ITGCの評価項目 (サイバーセキュリティに対する対応) 内部統制の基本的要素「ITへの対応」において、サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保が重要とされた。</p>	<p>セキュリティに関するITGCの評価については、従来から実施されていることと思うが、サイバーリスクを意識した評価項目の追加も考えられるであろう。例えば、セキュリティ対策ソフトウェアの導入、バックアップを含めたBCP計画、セキュリティに関する教育・研修等が考えられる。なお、ITGCでの評価ではなく、全社的な内部統制の「ITへの対応」において、情報システム部門や情報セキュリティ部門の統制活動を評価するとともに、ITガバナンスが有効に機能しているかどうかを評価することも考えられるであろう。</p>
<p>③ ITGCの評価項目 (ITに関する委託業務の評価) 情報システムの開発・運用・保守などITに関する業務を外部の専門会社に委託する場合もITGCの評価範囲に含めることが明確にされた。</p>	<p>ITGCのコントロールが外部の委託先で実施されている場合には、評価の対象に含めることが必要になるであろう。なお、委託先がSOC1 Type2 報告書を取得している場合はその利用も考えられる。また、今後新たに財務報告に係るITシステムを外部に委託する場合には、SOC1 Type2 報告書を取得しているサービスであるかどうかを選定ポイントの1つとすることも考えられるであろう。</p>
<p>④ ITGC・ITACの評価範囲</p>	<p>業務プロセスの評価範囲が変更になる場合には、財務報告に係る内部統制に関連するシステムの対象範囲も変更になることが考えられる。</p>

5. おわりに

以上、「内部統制基準・実施基準」の改訂内容と当研究会で検討した対応ポイントを紹介したが、今回の改訂には含まれなかったものの、内部統制部会での審議の中で、以下の項目が中長期的な課題として取り上げられている。

- サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討すべきではないか。
- ダイレクト・レポート（直接報告業務）を採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないか。
- 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないか。
- 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないか。
- 経営者の責任の明確化や経営者による内部統制無効化への対応等のため、課徴金や罰則規定の見直しをすべきではないか。
- 会社法に内部統制の構築義務を規定する等、会社法と調整していくべきであり、将来的に会社法と金融商品取引法の内部統制を統合し、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すべきではないか。
- 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において、内部統制に関する記載の充実を図ることを検討すべきではないか。
- 定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。

また、「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」の例示についても、今回の改訂では削除されることはなかったが、「内部統制基準・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している。

このように、今後は「内部統制基準・実施基準」を含めた内部統制報告制度の見直しが、適宜行われることになると思われる。その中には、「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」の例示削除、サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱い、臨時報告書における内部統制等、評価及び監査の範囲に影響を与える項目もある。

今回の改訂理由の1つに、評価範囲外での開示すべき重要な不備の識別があるが、評価範囲外においても内部統制を構築する必要があるが、多くの会社は、内部統制報告書の【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】において、一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組み（「内部統制基準・実施基準」や「COSOの内部統制の統合的枠組み」）に準拠して、財務報告に係る内部統制を整備及び運用していることを表明している。

今回の改訂に対応した評価範囲や評価内容の見直しを適切に行うことは重要であるが、それに止まらず、今後の内部統制報告制度の見直しを視野に入れつつ、非財務報告も含めた評価対象となっていない内部統制が、どのような状況にあるかを確認しておくことも必要なのではないだろうか。

いずれにしても、内部統制は、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、金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮して、構築されなければならないし、評価も同様である。「内部統制基準・実施基準」等をベースに、それぞれの企業のリスクに応じた内部統制の構築及び評価を

行っていくことが、実効性向上につながるものとする。

今回の当研究会での検討内容が、改訂「内部統制基準・実施基準」への対応とともに実効性向上の一助となれば幸いである。

＜CIAフォーラム研究会No. a 6（実効性あるJ-SOX評価を考える研究会）メンバー＞
(順不同・敬称略)

座長 浜野 英二 (CIA、CFE)	松井 信 (CIA)	前田 善徳 (CIA、内部監査士、CFE)	塚田 正雄 (CIA)	瀬野 毅 (CIA、内部監査士、CISA)	杉本 厚 (CIA)	西上 勝博 (CIA)	丸田 哲也 (CIA)	井上 孝弘 (CIA)	大西 一広 (CIA)	濱口 謙司 (CIA、CFE)	中村 昌主 (CIA、CFE)
--------------------	------------	-----------------------	-------------	-----------------------	------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-----------------	-----------------

(メンバーの氏名・資格は、2023年9月13日現在)