

C I Aフォーラム研究会報告

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！ 全社的な内部統制評価項目
見直しのポイント～

研究会 No. a 6

(経営に貢献する J - S O X 評価実務の効率化と活用に関する研究会 (B チーム))

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。

本報告書の構成は下記のとおりである。

<はじめに>

1. 現状認識と課題
2. 高度化のためのアイデア～全社的な内部統制の評価の高度化～
 - ① 訂正内部統制報告書の分析
 - ② 全社的な内部統制の評価項目の見直し
 - ③ 統制項目の見直し例
 - ④ 関連部門等との連携
3. あとがき

<用語の解説>

<参考文献>

添付資料 日本内部監査協会C I Aフォーラム研究会No. a 6活動実績

<はじめに>

当研究会は、母体であるNo. a 5 (旧No.43 : 内部統制評価実務の効率化) の会員増加に伴い、2014年8月に母体を分割し発足した。発足当初8名だった会員もその後更に新たなメンバーが加わり、2015年1月以降現在まで14名で運営している。

定例会は月に一度開催することを原則としており、発足以来現時点までに計20回 (2016年7月20日時点) 開催した。各回の内容は、会員各社の内部統制評価に係る事例紹介、会員及び監査法人等の専門家を招いての講義、意見交換などを行い情報共有、知識の研鑽に努めている。メンバーのバックグラウンドは、全員J - S O X (U S - S O X 含む) 評価実務経験者であり (次頁の表参照)、内部統制評価の効率化や更なる高度化のための施策について、日々課題の意識や実務上の悩みを持ちながら改善に向けて取り組んでいる。

開催した20回の定例会への出席率は平均して7割を超えており、2016年に入ってから8割以上をキープしている。14人全員が揃う

(2016年7月時点の概算年数)

| | A氏 | B氏 | C氏 | D氏 | E氏 | F氏 | G氏 | H氏 | I氏 | J氏 | K氏 | L氏 | M氏 | N氏 | 平均 |
|----------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-----|
| 監査経験年数 * 1 | 6 | 13 | 7 | 8 | 8 | 8 | 10 | 7 | 11 | 3 | 5 | 6 | 4 | 13 | 7.8 |
| 内J-SOX評価実務 * 2 | 3 | 6 | 7 | 4 | 8 | 7 | 10 | 7 | 7 | 3 | 3 | 6 | 4 | 6 | 5.8 |

* 1 : 内部監査やSOXの推進・評価を担当する部門に所属した年数

* 2 : US-SOXを含む

定例会日程を調整することが困難である中、発足から2年近く経過した今なお高い出席率を保っていることから、メンバーの参画意識が高いことがうかがえる。

当研究会のこのような特徴から、成果物作成にあたっては、なるべく実務家の視点で具体的な取り組みやアイデアを紹介し、内部統制評価の工夫によって経営に貢献するための第一歩を踏み出しやすいような内容にすることを心掛けた。

なお、J-SOX実務経験者以外の読者にとってわかりづらいであろう専門用語の解説を52～54ページにまとめたので合わせて参照いただきたい。

1. 現状認識と課題

J-SOX（用語 a）立ち上げから8年が経過、定着し、内部統制の4つの目的である、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、資産の保全のうち、財務報告の信頼性を確保するという目的に対して一定の効果をあげていると考えるが、他の目的をも達成するためにJ-SOX評価をどのように利用できるか、当研究会としては、「より」経営に貢献する（高度化する）ためにはどうすればよいか議論を重ねてきた。

現状の認識として、昨今のニーズの変化にうまく合わせることができずに、今求められている目的を十分には達成できていない、高度化を阻害する対応がとられている面があるのではないかと考えている。立ち上げ当初と比較すれば、J-SOXへの関心の薄れによ

りトップからのメッセージが明確に降りてこないことや、財務報告の信頼性確保ばかりではなく事業活動に関わる法令等の遵守など非財務への関心の高まりもある中、従来からの評価を踏襲し、環境の変化についていけない現状があるであろう。また、昨今注目されているトピックスの一つとして、2015年6月1日から日本の上場企業に適用されているコーポレートガバナンス・コードへの対応が挙げられる。内部統制やリスク管理体制の整備、取締役・監査役と内部監査部門の連携強化等の必要性が高まっているが、企業によってはコーポレートガバナンス・コードと内部統制は別の物との捉え方もあるようである。しかしながら、実効的なコーポレートガバナンスの実現には、適切な内部統制システムの構築・運用が必須であり、内部監査部門やリスク管理部門等が各々単独ではなく連携しながら対応していくことが求められる。一方、評価の実務においても、長年にわたる評価の慣れ、マンネリ化、被評価部門の作業負担過多による疲弊などを背景に、形骸化、形式化しているという声も少なからず聞こえてくる。

これらの環境の変化における課題を解決し高度化していくためには、従来からのやり方の繰り返しではなく、新たな視点を取り入れた評価内容の見直しや活用の応用が必要であり、あわせて形骸化防止のために教育、啓発の継続的な取り組みを行っていくことが有効である。本報告書では、まずは当研究会の成果物第一弾として、全社的な内部統制の評価（用語 b）における評価内容の見直しのポイントについて以下にまとめることとする。

2. 高度化のためのアイデア～全社的な内部統制の評価の高度化～

① 訂正内部統制報告書の分析

昨今の会計不正や企業不祥事は、業務プロセスの不備に起因したものではなく、ガバナンスや企業風土等に起因して発生しているものが多く見受けられる。また、内部統制を有効と評価し内部統制報告書を提出していたにもかかわらず、実際には不正や不祥事が発生しており、訂正内部統制報告書（用語c）を提出している事例もあるようである。

2013年4月～2016年3月までに提出された訂正内部統制報告書において、「内部統制は有効である」から「内部統制は有効でない」に訂正した会社の不備の内容を当研究会なりに分析してみた。訂正内部統制報告書にて「内部統制は有効でない」と評価を訂正した会社は62社であり、不備が全社的な内部統制、決算・財務報告プロセス（用語d）、業務プロセス（用語e）のいずれにあったかを報告書の文面から分析した。その結果、内部統制は有効であると評価したものの、翌年以降に不正や不祥事、不備が発覚し、内部統制は有効でないに訂正するケースにおいては、決算財務報告プロセス（40%）や業務プロセス（50%）より全社的な内部統制（79%）における割合が高いことが読み取れた。評価スコップ（用語f）の違いにより対象とする評価プロセス数が異なるため単純比較はできないものの、決算財務報告プロセスや業務プロセスの評価よりも、全社的な内部統制の評価のほうが、適切な評価が行われていない可能性が高いとも想像出来るのではないだろうか。

② 全社的な内部統制の評価項目の見直し

実施基準（用語g）では「企業の業務の性質等により、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制のどちらに重点を置くかが異なることもある」（実施基準74頁から引用）

としているが、ここでは、全社的な内部統制の評価をより効果的に行い、また、経営に貢献する高度化された内部統制評価に近づけるためにどのように取り組んでいけば良いかを考えてみた。

そもそも、内部統制報告制度の全社的な内部統制とは「企業集団全体に関わり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」（実施基準66頁から引用）である。評価対象が財務報告の信頼性に係る内部統制であり、今後、業務の有効性及び効率性など内部統制の他の目的も視野に入れて評価対象を見直すことも考えられる。

一方、評価項目はどうか。全社的な内部統制の評価方法は、例えば実施基準に例示されている内部統制の基本的要素別に示された42項目を基に、各社で項目の追加や内容のアレンジを行ったうえで統制項目（用語h）を定め、その統制項目が整備・運用されているかを関係者への質問や証憑を検証するなどの手続により実施状況を評価している。

この評価項目について着目したことは、次の2つである。一つは昨年5月の会社法改正（改正法）施行による「業務の適正を確保するための体制（内部統制システム）」であり、もう一つは同じく6月に適用された「コーポレートガバナンス・コード」等のコーポレートガバナンスを巡る一連の取組みである。全社的な内部統制の評価項目とこれら2つについて、項目毎に内容が類似する対応関係を整理してみると、全社的な内部統制の42項目中11項目については何らかの関連があることが読み取れた。

対応関係の整理にあたっては、企業によっておかれた環境等が異なるため、必ずしも上記のとおりではないかもしれないが、このように、全社的な内部統制の統制項目とコーポレートガバナンス・コードや会社法改正（改正法）との関係を整理したうえで、適宜、既存の統制項目を加除修正するといった視点で

<対応関係整理表>

| 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目（実施基準例示の42項目） | コーポレートガバナンス・コード | 会社法、会社法施行規則 | |
|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 統制環境 | 1. 経営者は、信頼性のある財務報告を重視し、財務報告に係る内部統制の役割を含め、財務報告の基本方針を明確に示しているか。 | 【基本原則3. 適切な情報開示と透明性の確保】 【原則4-3. 取締役会の役割・責務(3)】 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | |
| | 2. 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。 | 【原則2-1. 中長期的な企業価値向上の基礎となる経営理念の策定】 | 【会社法第362条4項6号】 (内部統制システムの整備) |
| | | 【原則2-2. 会社の行動準則の策定・実践】 | 【会社法施行規則第100条1項1号】 (情報の保存・管理体制) |
| | | 【補充原則2-2①】 (行動準則のレビュー) | 【会社法施行規則第100条1項3号】 (取締役の効率的な職務執行体制) |
| | | 【原則4-1. 取締役会の役割・責務(1)】 | 【会社法施行規則第100条1項4号】 (コンプライアンス体制) |
| | 4. 取締役会及び監査役又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。 | 【原則4-3. 取締役会の役割・責務(3)】 | 【会社法施行規則第100条3項1号】 (監査役スタッフに関する事項) |
| | | 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | 【会社法施行規則第100条3項2号】 (監査役スタッフの独立性に関する事項) |
| | | | 【会社法施行規則第100条3項3号】 (監査役スタッフの実効性確保に関する事項) |
| | 5. 監査役又は監査委員会は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。 | | 【会社法施行規則第100条3項6号】 (監査役業務費用前払、債務処理等に関する事項) |
| | | | 【会社法施行規則第100条3項7号】 (監査役監査の実効性を確保するための体制) |
| | | 【原則3-2. 外部会計監査人】 | 【会社法第340条】 (監査役等による会計監査人の解任) |
| | 6. 経営者は、問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行があると認められる事実が存在する場合に、適切な改善を図っているか。 | 【補充原則3-2①】 (監査役会による外部会計監査人の評価) | 【会社法第344条】 (会計監査人の選任等に関する議案の内容の決定) |
| | | 【補充原則3-2②】 (取締役会・監査役会の外部会計監査人への対応) | |
| | | 【原則4-4. 監査役及び監査役会の役割・責務】 | |
| | | 【補充原則4-13③】 (内部監査部門と取締役・監査役との連携) | |
| | | 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | |

| 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目（実施基準例示の42項目） | | コーポレートガバナンス・コード | 会社法、会社法施行規則 |
|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| リスクの評価と対応 | 14. 信頼性のある財務報告の作成のため、適切な階層の経営者、管理者を関与させる有効なリスク評価の仕組みが存在しているか。 | 【原則4-3. 取締役会の役割・責務(3)】 | 【会社法施行規則第100条1項2号】 (リスク管理体制) |
| | | 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | 【会社法施行規則第100条1項5号】 (ロ. 子会社のリスク管理体制) |
| | 16. 経営者は、組織の変更やITの開発など、信頼性のある財務報告の作成に重要な影響を及ぼす可能性のある変化が発生する都度、リスクを再評価する仕組みを設定し、適切な対応を図っているか。 | 【原則4-3. 取締役会の役割・責務(3)】 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | |
| 情報と伝達 | 17. 経営者は、不正に関するリスクを検討する際に、単に不正に関する表面的な事実だけでなく、不正を犯させるに至る動機、原因、背景等を踏まえ、適切にリスクを評価し、対応しているか。 | 【補充原則4-3②】 (リスク管理体制の構築・監督) | |
| | 27. 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。 | | 【会社法施行規則第100条1項5号】 (イ. 子会社からの報告体制) |
| 情報と伝達 | 28. 経営者、取締役会、監査役又は監査委員会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。 | 【補充原則4-13③】 (内部監査部門と取締役・監査役との連携) | 【会社法施行規則第100条3項4号】 (監査役への報告体制) |
| | | | 【会社法施行規則第100条3項5号】 (報告者に対する不利益取扱い禁止の体制) |
| 情報と伝達 | 29. 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。 | 【原則2-5. 内部通報】 | |
| | | 【補充原則2-5①】 (内部通報に関する体制整備) | |

(※何らかの関連があると思われる11項目を抽出)

見直し、必要な改善を行うことによって企業価値向上に役立つであろうし、ひいてはガバナンスや内部統制システム強化への要請の高まりに対しても貢献出来るのではないだろうか。

紙面の関係があり全項目を紹介することはできないが、具体的なイメージがわかりやすい内容として、以下3項目について、コーポレートガバナンス・コードへの対応を念頭においた当研究会としての統制項目のチェックポイントを示す。

| | | |
|------|---|-------------------------------------------------------------------------|
| 実施基準 | 2 | 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。 |
|------|---|-------------------------------------------------------------------------|

③ 統制項目の見直し例

以下、表中の実施基準、コーポレートガバナンス・コードの記載内容については、各々、「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」(企業会計審議会、平成23年3月30日)及び「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」(株式会社東京証券取引所、2015年6月1日)の該当項目を記載している。

| | | |
|-------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| コーポレート ガバナンス・ コード | 原則2-1 | 【中長期的な企業価値向上の基礎となる経営理念の策定】 上場会社は、自らが担う社会的な責任についての考え方を踏まえ、様々なステークホルダーへの価値創造に配慮した経営を行いつつ中長期的な企業価値向上を図るべきであり、こうした活動の基礎となる経営理念を策定すべきである。 |
| | 原則2-2 | 【会社の行動準則の策定・実践】 上場会社は、ステークホルダーとの適切な協働やその利益の尊重、健全な事業活動倫理などについて、会社としての価値観を示しその構成員が従うべき行動準則を定め、実践すべきである。取締役会は、行動準則の策定・改訂の責務を担い、これが国内外の事業活動の第一線にまで広く浸透し、遵守されるようにすべきである。 |
| | 補充原則 2-2① | 取締役会は、行動準則が広く実践されているか否かについて、適宜または定期的にレビューを行うべきである。 その際には、実質的に行動準則の趣旨・精神を尊重する企業文化・風土が存在するか否かに重点を置くべきであり、形式的な遵守確認に終始すべきではない。 |
| | 原則4-1 | 【取締役会の役割・責務(1)】 取締役会は、会社の目指すところ（経営理念等）を確立し、戦略的な方向付けを行うことを主要な役割・責務の一つと捉え、具体的な経営戦略や経営計画等について建設的な議論を行うべきであり、重要な業務執行の決定を行う場合には、上記の戦略的な方向付けを踏まえるべきである。 |
| | 補充原則 4-3② | コンプライアンスや財務報告に係る内部統制や先を見越したリスク管理体制の整備は、適切なリスクテイクの裏付けとなり得るものであるが、取締役会は、これらの体制の適切な構築や、その運用が有効に行われているか否かの監督に重点を置くべきであり、個別の業務執行に係るコンプライアンスの審査に終始すべきではない。 |

統制項目のチェックポイント

- ・ 経営理念は、会社が担う社会的な責任や様々なステークホルダーへの価値創造に配慮しつつ、中長期的な企業価値向上を図るものとなっているか。
- ・ 取締役会は、行動準則等を社会環境や経営環境の変化にあわせて適時に改訂し、それらの浸透度、実践状況について定期的にレビューを行っているか。また、会社法に定められている内部統制決議の内容について、その運用状況のレビューを定期的に行い、必要な見直しを適時に行っているか。
- ・ 経営理念や行動準則等は、イントラネット等で全従業員に周知しているか。
- ・ 取締役会その他の重要な会議等において、収益確保等をコンプライアンスに優先させる意思決定が行われていないか。

<解説>

- ・ 経営理念は、会社の制度設計・運営の拠り所となるものであり、誠実性に欠けるものであった場合には、信頼性のある財務報告の基礎となる制度設計・運用が難しくなる可能性があり、ただ単に経営理念が策定されていることを確認するだけでなく、その内容の適切性も評価する。
- ・ 取締役会の付議事項に、行動準則等の策定、改訂が決議事項として、また実践状況のレ

ビューが報告事項として規定されているかを確認する。

- ・ 行動準則等は、一度策定すれば良いものではなく、社会環境の変化や経営環境の変化に伴い、見直しが行われるべきであり、取締役会で定期的に検討されているかを確認する。
- ・ 取締役会は会社内における行動準則等の実践に責務があり、取締役会において行動準則等の浸透・実践度合いについて定期的な

報告が行われ、必要な改善が実施されているかを確認する。

- ・会社法内部統制システムの体制の整備は、取締役会で決議されているだけでなく、取締役の職務執行状況の報告の一環として取締役会において定期的に運用状況のレビューが行われ、必要な決議の見直しが行われているかを確認する。
- ・経営理念や行動準則等は社内で周知され、また、毎年全役職員に対して必要な研修が実施されていることが望まれる。大きな不祥事があった際には、不祥事の内容がイントラネット等で周知され、再発防止策が関連部署に通知される。従業員が行動準則等を逸脱した場合は就業規則に基づき、懲罰

委員会によって処分が決められるよう対応する。

- ・取締役会その他の重要な会議等の運用状況の評価を行う場合、ただ単に開催回数や出席者を確認するだけでなく、経営理念や行動準則等を逸脱するような議事がないかも評価する。

(「不正会計から学ぶガバナンスマネジメントセミナー これからの日本企業が求めるべきガバナンス運用体制を探る」ジャパン・ビジネス・アシュアランス株式会社 資料 33頁、71頁及び「会社法の下での企業集団における内部統制-問題点の所在といくつかの特徴 (弥永真生)『旬刊商事法務』No.2090」6頁を参照。)

| | | |
|-----------------|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 実施基準 | 5 | 監査役又は監査委員会は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。 |
| コーポレートガバナンス・コード | 原則3-2 | 【外部会計監査人】 外部会計監査人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていることを認識し、適正な監査の確保に向けて適切な対応を行うべきである。 |
| | 補充原則3-2① | 監査役会は、少なくとも下記の対応を行うべきである。 (i) 外部会計監査人候補を適切に選定し外部会計監査人を適切に評価するための基準の策定 (ii) 外部会計監査人に求められる独立性と専門性を有しているか否かについての確認 |
| | 補充原則3-2② | 取締役会及び監査役会は、少なくとも下記の対応を行うべきである。 (i) 高品質な監査を可能とする十分な監査時間の確保 (ii) 外部会計監査人からCEO・CFO等の経営陣幹部へのアクセス(面談等)の確保 (iii) 外部会計監査人と監査役(監査役会への出席を含む)、内部監査部門や社外取締役との十分な連携の確保 (iv) 外部会計監査人が不正を発見し適切な対応を求めた場合や、不備・問題点を指摘した場合の会社側の対応体制の確立 |
| | 原則4-4 | 【監査役及び監査役会の役割・責務】 監査役及び監査役会は、取締役の職務の執行の監査、外部会計監査人の選解任や監査報酬に係る権限の行使などの役割・責務を果たすに当たって、株主に対する受託者責任を踏まえ、独立した客観的な立場において適切な判断を行うべきである。また、監査役及び監査役会に期待される重要な役割・責務には、業務監査・会計監査をはじめとするいわば「守りの機能」があるが、こうした機能を含め、その役割・責務を十分に果たすためには、自らの守備範囲を過度に狭く捉えることは適切でなく、能動的・積極的に権限を行使し、取締役会においてあるいは経営陣に対して適切に意見を述べるべきである。 |

| | | |
|--|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | 補充原則 4-13③ | 上場会社は、内部監査部門と取締役・監査役との連携を確保すべきである。また、上場会社は、例えば、社外取締役・社外監査役の指示を受けて会社の情報を適確に提供できるよう社内との連絡・調整にあたる者の選任など、社外取締役や社外監査役に必要な情報を適確に提供するための工夫を行うべきである。 |
|--|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

統制項目のチェックポイント

- ・ 監査役会等は外部会計監査人を適切に評価するための基準を策定し、独立性と専門性を確認したうえで毎期評価を行っているか。
- ・ 監査役会等は、外部会計監査人に適切な監査時間を確保しているか。
- ・ 外部会計監査人と業務執行取締役等との面談は実施されているか。
- ・ 監査役等は外部会計監査人及び内部監査部門と十分な連携を行っているか。
- ・ 外部会計監査人が不正を発見した場合や、不備・問題点を指摘した場合の会社側の対応は適切に取られているか。

<解説>

- ・ 会社法改正により、外部会計監査人の選任及び解任並びに不再任に関する議案の内容の決定が、監査役会等に変更された。監査役会等において、外部会計監査人の評価基準が策定され、その基準に従って毎期評価が行われるべきであり、監査役会議事録や評価内容の書類等を確認する。
- ・ 外部会計監査人は、監査役等に対して職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制及び日本公認会計士協会によるレビュー結果や公認会計士監査審査会の検査結果を報告することとなり、それらが適切に行われているかを監査役会議事録や外部会計監査人からの報告書にて確認する。
- ・ 監査役会等は、外部会計監査人の監査報酬等に同意するにあたり、外部会計監査人の監査時間の適切性を、会社の規模、事業の複雑性、リスク等を勘案したうえで判断すべきであり、監査報酬等に同意した理由を監査役会議事録等で確認する。
- ・ 外部会計監査人は、CFO、CEOや特にリスクの大きい事業の担当業務執行取締役等との面談を実施すべきであり、面談が適切に実施されていない場合は、監査役等が面談を確保するよう取締役会及び外部会

計監査人に働きかけているかを確認する。

- ・ 監査役等は、外部会計監査人とのミーティングを適時に実施すべきであり（少なくとも監査計画策定時及び四半期レビュー・期末監査報告時）、ミーティングの実施状況及び内容を議事録で確認する。面談の内容は、外部会計監査人からの報告だけでなく、監査役等からの監査計画や監査結果の報告等も含まれているかを確認する。
- ・ 内部監査部門の監査計画・監査結果は監査役等に適時に報告されるべきであり、報告の状況を確認する。（監査役等が、内部監査部門の品質評価を実施することも連携を深めることとなる。）
- ・ 外部会計監査人が不正を発見した場合の、社内の対応体制が整備されているかを確認する。
- ・ 外部会計監査人が指摘した重要ではない事項や改善事項があれば、監査役等にも内部監査部門から報告されるべきであり、その報告状況を確認する。

（「不正会計から学ぶガバナンスマネジメントセミナー これからの日本企業が求めるべきガバナンス運用体制を探る」ジャパン・ビジネス・アシュアランス株式会社 資料 61頁を参照。）

| | | |
|------|----|------------------------------------------------|
| 実施基準 | 29 | 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。 |
|------|----|------------------------------------------------|

は、関連部門との監査の重複や評価基準の相違に十分留意する必要がある。コーポレートガバナンス・コードであれば取締役会やコーポレートガバナンス報告書作成部門、改正法であれば監査役等（監査役会、監査等委員会、監査委員会含む）との連携を図り評価を実施するべきであり、また連携を図ることにより経営に貢献する内部統制評価の高度化につながるものとする。

3. あとがき

本報告書作成にあたり、まずは表題テーマにある「高度化」の定義についてメンバーで議論を行なった。高度とは「程度が高いこと」であるが、どのレベルなら高いと言えるか、各人によって解釈が異なるため、当研究会の共通認識として「高度化」＝「会社の経営に今以上に貢献すること」と定義付けし作業を開始した。

現状の認識としてあげた、ニーズの変化についていけないことで起こる高度化を阻害する対応、もしくは評価実務における形骸化・形式化の問題は、本研究会設立以降、毎月の定例会の中でも必ずメンバー間で話題にあがる内容である。各社とも似たような悩みを持っており、一社で抱えていてもなかなか気づくことのできないアイデアを共有することができた。

実施基準にも記載してあるとおり、どのように内部統制を整備、運用していくかは会社のおかれた環境、事業の特性、規模等によって異なるため一律に示すことは適切ではなく、明確な解があるわけではない。課題解決に向けて、メンバー各社が対応、工夫している事例やアイデアを紹介し、各回の定例会の中で討議を行いながら方向性や統一見解をまとめていくことに努めた。

一方で、本報告書に記載されているすべての内容について、メンバー全員の合意形成を

図ることができたわけではなく、重要論点ではない内容については、ある程度は座長の判断で進めたところもある。メンバーの価値観、経験等のバックグラウンドが異なるため、様々な意見が出ることは当然のことであり、会社組織とは違った専門研究会ならではの良さではないかと考えている。

本編にも記載したとおり、今回、まずは報告書第一弾として全社的な内部統制の高度化についてまとめることにした。高度化（今以上に貢献する）に向けて取り組んでいくということは、ゴールのない課題に取り組み続けていくことである。当研究会としては全社的な内部統制の高度化以外にも、業務プロセス統制を応用・活用する内容、関連部門等との連携強化に関する課題とその対応策、教育・啓発の継続的な取り組みなど、各々奥の深いテーマがあると認識している。更に内容を充実させ、これらについても引き続き研究していくつもりである。

今回の報告が、少しでも会社の経営に貢献できるきっかけになれば幸いである。

<用語の解説>

(a) J-SOX

米国における「サーベンス・オクスリー法（Sarbanes-Oxley Act）」の日本版を示すために用いられている日本の金融商品取引法が規定する内部統制報告制度の略称のこと。

金融商品取引法で規定されている条文の要約としては、第24条の4「上場会社等は、事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る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必要なものとして内閣府令で定める体制について、内部統制報告書を提出しなければならない」と、第193条の2の「内部統制報告書は、特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならない」の2つで構成されている。

(b) 全社的な内部統制の評価

企業集団全体に関わり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を経営者が評価すること。

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必要がある。「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。」（「実施基準13頁3-(2)全社的な内部統制の評価」から引用。）

(c) 訂正内部統制報告書

内部統制報告書の訂正報告書のこと。金融商品取引法第24条の2に規定されている。例えば、有価証券報告書を提出した後に、財務諸表に記載した数値に誤りがあることが判明し、当該誤りが内部統制の評価範囲内からの財務報告に重要な影響を及ぼすような内部統制の不備から生じたものであると判断される場合、訂正報告書の提出が必要となる。

(d) 決算・財務報告プロセス

主に経理部門が担当する月次の合計残高試算表の作成、個別財務諸表、連結財務諸表を含む外部公表用の有価証券報告書を作成する一連の過程のこと。

全社的な観点で評価することが適切なものは、全社的な内部統制に準じてすべての事業拠点について全社的な観点で評価し、固有の業務プロセスとして評価されるものは、内部統制における重要な評価要素として位置づけ、業務プロセスと同様の文書化の工夫が必要である。

※全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が含まれる。

- ・総勘定元帳から財務諸表を作成する手続
- ・連結修正、報告書の結合及び組替など連

結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続

- ・財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続

（「実施基準36頁2-(2)業務プロセスに係る評価の範囲の決定」から引用。）

(e) 業務プロセス

本報告書では、実施基準で定義されている「財務報告に係る業務プロセス」の略称として用いている。具体的には、売上プロセスや入金プロセスといった財務諸表の勘定科目と紐付けられる単位が該当する。

また、重要な業務プロセスについては、次のような手順で内部統制状況を把握し、記録・保存することとしている。

- a. 組織の重要な各業務プロセスについて、取引の流れ、会計処理の過程を、必要に応じ図や表を活用して整理し、理解する。
- b. これらの各業務プロセスについて虚偽記載の発生するリスクを識別し、それらのリスクがいかなる財務報告又は勘定科目等と関連性を有するのか、また、識別されたリスクが業務の中に組み込まれた内部統制によって、十分に低減できるものになっているか、必要に応じ図や表を活用して、検討する。

（「実施基準58頁5-(2)-②内部統制の整備状況の把握」から引用。）

(f) 評価スコープ

財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から、経営者が財務報告に係る内部統制の有効性の評価するために設定する対象範囲のこと。

実施基準では「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」という

トップダウン型のリスクアプローチをとっており、全社的な内部統制の重要性が強調されている。

(g) 実施基準

本報告書では、「意見書」に示されている「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」の総称として「実施基準」としている。

※補足：意見書

平成23年3月30日に企業会計審議会が改訂版として公表した「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（意見書）」のこと。

財務報告に係る内部統制の基準・実施基準は、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部構成となっている。（「監査・保証実務委員会報告第82号2頁《Ⅱ用語》7」を参照。）

(h) 統制項目

財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点のこと。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様々であり、企業ごとに適した内部統制を整備及び運用することが求められている。

<参考文献>

- ・「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）」企業会計審議会、平成23年3月30日
- ・「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」株式会社東京証券取引所、2015年6月1日
- ・「会社法の一部を改正する法律案」法務省

http://www.moj.go.jp/MINJI/minji07_00151.html

- ・「内部統制システムに係る監査の実施基準」公益社団法人日本監査役協会、平成27年7月23日
- ・「経営に貢献するJ-SOX評価業務の効率化と活用事例」日本内部監査協会CIAフォーラム研究会No. a 5 報告書、2014年12月22日
- ・「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価質問書」日本内部監査協会CIAフォーラム研究会No. 4-B 報告書、2007年8月22日
- ・「内部統制報告制度の効率化と内部統制高度化に向けた実践のポイント」KPMG、2016年1月
<http://www.kpmg.com/Jp/ja/knowledge/article/risk-advisory-thoughtleadership/Documents/internal-control-system.pdf>
- ・「不正会計から学ぶガバナンスマネジメントセミナー これからの日本企業が求めるべきガバナンス運用体制を探る」資料、ジャパン・ビジネス・アシュアランス株式会社
- ・弥永真生「会社法の下での企業集団における内部統制——問題の所在といくつかの特徴——」『旬刊商事法務』No.2090、2016年1月25日、商事法務研究会
- ・「公益通報者保護制度に関する実態調査報告書」消費者庁消費者制度課、平成25年6月
- ・「不正防止のための実践的リスクマネジメント 事例でわかるコンプライアンス態勢強化のポイント」株式会社KPMG FAS、有限責任あずさ監査法人、2011年7月14日
- ・「コーポレートガバナンス・コードへの対応 長期的な企業価値向上に向けた企業と投資家との対話促進」資料、PwCあらた監査法人、2015年

- ・日本内部監査協会編、川村眞一著『現代の
実践的内部監査』同文館出版
- ・「監査・保証実務委員会報告第82号 財務報
告に係る内部統制の監査に関する実務上の
取扱い」日本公認会計士協会、平成24年6
月15日
- ・「内部統制報告制度に関するQ & A」金融
庁総務企画局、平成23年3月31日
- ・佐々木秀次編著『内部統制報告バイブル
経営者と実務家のための内部統制ガイダンス』ダイヤモンド社
- ・「内部統制報告制度に関するQ & A」金融

添付資料 CIAフォーラム研究会No. a 6 (旧No46) 活動実績

| 開催回数 | 年 | 月 | 研究テーマ |
|------|------|----|---------------------------------------------|
| 1 | 2014 | 8 | 会員各社の内部統制評価に係る事例紹介 |
| 2 | | 9 | 会員各社の内部統制評価に係る事例紹介 |
| 3 | | 10 | 会員各社の内部統制評価に係る事例紹介 |
| 4 | | 11 | 監査法人との関係についての意見交換 |
| 5 | | 12 | 会員各社の内部統制不備事例の共有 |
| 6 | 2015 | 1 | 内部統制・内部監査の高度化についての意見交換 |
| 7 | | 2 | 経営者評価への期待と内部統制の高度化 (外部講師) |
| 8 | | 3 | 不正調査とフォレンジック技術 (外部講師) |
| 9 | | 4 | 企業不祥事・不正防止への組織的対応 |
| 10 | | 6 | 研究会No43成果物の発表及び意見交換 |
| 11 | | 7 | 会員各社の内部統制評価に係る事例紹介 |
| 12 | | 9 | PwC全世界実態調査2015年度版から見る内部統制の高度化 (外部講師) |
| 13 | | 10 | 監査人材 (J S O X 評価者を含む) の課題と対応 |
| 14 | | 11 | 成果物作成についての意見交換 |
| 15 | 2016 | 1 | 成果物作成についての意見交換 (骨子討議) |
| 16 | | 2 | 不正防止・コンプライアンス強化についての取り組み |
| 17 | | 3 | 金商法、CGコード、会社法監査についての整理案討議 |
| 18 | | 4 | 内部統制等の教育・啓発の取り組み |
| 19 | | 5 | 全社的な内部統制評価項目の見直しのポイント (報告書内容の討議) |
| 20 | | 6 | 全社的な内部統制評価項目とコーポレートガバナンス・コードとの関連 (報告書内容の論議) |

＜CIAフォーラム研究会No. a 6 (経営に貢献するJ-SOX評価実務の効率化と活用に関する研究会 (Bチーム)) メンバー＞ (順不同・敬称略)

座長：石川 正尚 (CIA)
 メンバー：佐々木 和志 (CIA)・渡辺 樹一 (CIA、US-CPA、CFE)
 萩原 隆之 (CIA、内部監査士)・松井 信 (CIA)・浜野 英二 (CIA)
 為房 健心 (CIA)・川名 耕二郎 (CIA)・沼田 哲夫 (CIA)
 田中 昇 (CIA、US-CPA)・前田 善徳 (CIA、内部監査士)
 宇野 慎吾 (CIA、CISA)・小河 伸之 (CIA)・柘 千歳 (CIA)

(注：メンバーの氏名・資格は、2016年7月20日現在)