

J-SOX フラッシュレポート

金融庁が内部統制報告制度等に関する内閣府令案を公表

(2007年5月17日)

金融庁は、2007年5月17日に内閣府令案を公表しました。これは、金融商品取引法の施行に伴い導入される「四半期報告制度」、「内部統制報告制度」、「確認書制度」等を実施するため、関係内閣府令の新設及び改正を行うとともに、企業会計基準委員会から公表された「関連当事者の開示に関する会計基準」及び「リース取引に関する会計基準」の実施に伴い関係内閣府令を改正するためです。今回公表された内閣府令案は、以下の通りです（公開買付け及び大量保有に関する内閣府令を除く）。

【新設】

- a. 四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則案
- b. 四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則案
- c. 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案（以下「内部統制府令案」）

【改正】

- d. 企業内容等の開示に関する内閣府令（以下「開示府令」）
- e. 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
- f. 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
- g. 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
- h. 中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
- i. 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（以下「監査証明府令」）

これらの内閣府令案に対しては、2007年6月18日まで意見を求めることとされています。

以下では、「内部統制報告制度」及び「確認書制度」について、今回の内閣府令案で規定されている事項について説明します。

I. 内部統制報告制度

内部統制府令案においては、主に、内部統制報告書及び内部統制監査報告書の記載事項について規定しています。これらについては、既に公表されている「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」の記載事項と大きく異なるものではありません。米国証券取引委員会（SEC）に登録している本邦上場企業の財務報告に係る内部統制の取り扱いが定められたことが目新しい点になります。

なお、金融商品取引法第24条の4の4第4項において、内閣府令で定めるものを内部統制報告書に添付しなければならないと規定されていますが、当該添付書類に関する規定は、今回公表された内部統制府令案には含まれていません。必要性を検討のうえ今後対応されるのではないかと推測されます。

1. 適用の一般原則

内部統制報告書の作成は、内部統制府令及び一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に従うものとされ（内部統制府令案第1条第1項）、内部統制監査報告書の作成は、内部統制府令及び一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準及び慣行に従って実施された監査の結果に基づいて作成されるべきものとして（内部統制府令案第1条第3項）。

企業会計審議会により公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する基準（以下「基準」）」が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準及び監査に関する基準に該当するものと規定されています（内部統制府令案第1条第4項）。この規定によって、「基準」に対して法令による根拠付けがされることとなります。

2. 内部統制報告書の記載事項

<記載事項>

内部統制報告書の記載様式（第一号様式）が示されています（内部統制府令第4条）。単独の記載様式が用意されており、有価証券報告書と併せて提出することが求められておりますので、有価証券報告書の一部を構成するものではなく、単独の開示書類であると考えられます。第一号様式において求められる記載事項については、添付資料1を参照してください。記載事項は、「基準」の「II.財務報告に係る内部統制の評価及び報告 4.財務報告に係る内部統制の報告」に記載されている内容と、表現や順番が異なるものはありますが、ほぼ同じです。なお、有価証券報告書等に関しては、財団法人財務会計基準機構やディスクロージャーサービス会社が有価証券報告書等の作成要領や記載例を作成・公表しており、実務上はそれを参考にして有価証券報告書等の作成が行われています。内部統制報告書に関しても同様の取組みが行われることも考えられます。

以下、主な記載事項について説明します。

- a. 財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項
- ・ 代表者のみならず、会社が最高財務責任者を定めている場合には、最高財務責任者についても、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を記載することが求められています。
 - ・ 「基準」では、内部統制の固有の限界についての記載が求められていましたが、「財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性があること」、というように具体的に記載することが求められています。
- b. 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価の範囲の記載事項として、以下の点が具体的に示されています。
 - 一 財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法等を簡潔に記載する。
 - 一 やむを得ない事情により、財務報告に係る内部統制の一部の範囲について十分な評価手続が

実施できなかった場合には、その範囲及びその理由を記載する。

- c. 評価結果に関する事項
- ・ 「基準」での記載事項とほとんど変わりません。
- d. 付記事項
- ・ 後発事象と期末日後の是正措置についての記載が求められています（添付資料1を参照）。
- e. 特記事項
- ・ 「財務報告に係る内部統制の評価について特記すべき事項がある場合には、その旨及び内容を記載すること」とされており、具体的にどのようなことを記載するかについては示されておりません。

<最高財務責任者>

会社が、財務報告に関し、代表者に準ずる責任を有するものとして、最高財務責任者を定めている場合には、内部統制報告書に「代表者の役職氏名」以外に、「最高財務責任者の役職氏名」の記載を求めています。最高財務責任者（CFO）を置いている会社は留意が必要となります。

<事業年度の末日が、内部統制報告書を提出すべき会社の連結決算日と異なる連結子会社の取扱い>

当該連結子会社の当該事業年度に係る財務諸表を基礎として会社の連結財務諸表が作成されている場合（連結財務諸表規則第12条但書の方式）には、連結決算日までの間に当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合を除いて、当該連結子会社の当該事業年度の末日における当該連結子会社の財務報告に係る内部統制の評価を基礎として、会社の内部統制報告書の作成を行うことができる、とされています（内部統制府令第5条第3項）。つまり、連結決算日が3月31日で、連結子会社の決算日が12月31日の場合に、1月1日から3月31日までの間に連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更がなければ、12月31日現在の連結子会社の財務報告に係る内部統制の評価を基礎として、内部統制報告書の作成を行うことができるというものです。連結子会社の当該事業年度に係る財務諸表を利用する場合

には、連結子会社の事業年度の末日と連結決算日が異なることから生じる連結会社相互間の取引に係る会計処理の重要な不一致について調整を行うべきこととされておりますので、親会社においては、当該調整についての内部統制を整備運用しなければなりません。

この方式を採用する場合には、連結子会社における内部統制の評価は親会社よりも先に終了させなければならないので、スケジュール上の配慮や子会社への指示書の送付に関して留意が必要になります。

3. 内部統制監査報告書の記載事項

<記載事項>

記載事項は、内部統制府令第6条から第8条で規定されており、添付資料2の通りですが、「基準」Ⅲ「財務報告に係る内部統制の監査 4. 監査人の報告」に記載されている内容と、以下を除いて、表現が多少異なる部分はあるものの概ね一致しています。

「実施した内部統制監査の概要」の記載事項として、「財務報告に係る内部統制の監査の基準は、内部統制監査を実施した公認会計士又は監査法人に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること」があげられています。この記載事項は、基準には含まれていませんでした。

基準では、意見に「内部統制報告書における経営者の評価結果」の記載を行うものとしていましたが、内部統制府令案ではそうした記載を求めています。

また、基準では、追記情報において、「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ときは、当該重要な欠陥及びそれが是正されない理由、並びに当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響」の記載が求められていますが、内部統制府令案では「当該重要な欠陥及びそれが是正されない理由」の記載を求めています。

<作成>

内部統制監査報告書は、財務諸表監査の監査報告書と合わせて作成するものとされています（内部統制府令第7条）が、具体的な作成方法は明示されておりません。

財務諸表監査における監査報告書の作成については、日本公

認会計士協会が監査・保証実務委員会報告75号「監査報告書作成に関する実務指針」を公表しており、それに従って監査報告書の作成が行われています。従って、日本公認会計士協会から今後何らかの監査報告書作成に関する指針が出るものと思われま

4. 米国証券取引委員会に登録している本邦上場企業の財務報告に係る内部統制

いわゆるUS-SOX適用日本企業に対して、US-SOXベースの内部統制報告書及び内部統制監査報告書の提出を認めています。

<内部統制報告書>

米国学連結財務諸表の提出が認められている場合に、当該会社が提出する内部統制報告書の用語、様式及び作成方法は、金融庁長官が必要と認めて指示した事項を除き、米国において要請されている内部統制報告書の用語、様式及び作成方法によることができる、とされています（内部統制府令第13条）。この場合に、「当該内部統制報告書を作成するに当たって準拠している用語、様式及び作成方法」と「内部統制府令に準拠して作成する場合との主要な相違点」の記載が追加で求められています（内部統制府令第15条）。

米国学連結財務諸表の作成においては、「この規則（連結財務諸表規則）に準拠して作成する場合との主要な相違点」の記載が求められていますが、実際の記載例では、会社が採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法のうち、日本における会計処理の原則及び手続並びに表示方法と異なるもので重要性のあるものについて、個々の会計処理の原則ごとにその相違点を説明しています。金額的影響額を記載している会社もあります。米国において要請されている内部統制報告書の用語、様式及び作成方法による場合に、基準及び実施基準と米国において要請されている内部統制報告書の用語、様式及び作成方法との異なる要請のみを記載すればいいのか、あるいは実際に評価対象範囲となる会社がどれだけ異なるのかまでを記載する必要があるのかどうかについては、今後の実務の動向を見守る必要があると思われま

<内部統制監査報告書>

米国において要請されている内部統制報告書の用語、様式及び作成方法により作成された内部統制報告書に対して実施さ

れる監査証明は、金融庁長官が必要と認めて指示する事項を除き、米国における一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査に関する基準及び慣行に従って実施することができる、とされています（内部統制府令第16条第1項）。この場合に、「当該内部統制監査報告書を作成するに当たって準拠している用語、様式及び作成方法」と「内部統制府令に準拠して作成する場合との主要な相違点」の記載が追加で求められています（内部統制府令第16条第2項）。

なお、米国基準で作成された連結財務諸表に対する財務諸表監査においては、監査人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った旨の監査報告書を作成しておりますので、内部統制監査における要請とは異なることとなります。従って、内部統制報告書のところで説明したような、参考とすべき例はありません。我が国においては、内部統制報告書に対して監査意見を表明するのに対し、米国では、監査基準の改正後はダイレクトレポートのみとなりますので、監査意見を表明する監査対象が異なることとなります。監査対象の違いのみならず、更なる情報の記載が求められるのかどうかについては今後の実務の動向を見守る必要があると思われれます。

II. 確認書制度

現在は、証券取引法上は任意の制度ですが、金融商品取引法第24条の4の2に基づいた確認書の提出が2008年4月1日以降開始する事業年度から義務付けられることとなります。

確認書の記載内容等（開示府令第17条の5 第四号の二様式）は以下の通りです。

a. 有価証券報告書（四半期報告書）の記載内容の適正性に関する事項

- ・ 確認した有価証券報告書（四半期報告書）の事業年度（四半期会計期間）を記載すること。なお、確認した有価証券報告書（四半期報告書）が訂正報告書である場合には、その旨を明記すること。
- ・ 代表者及び最高財務責任者（会社が最高財務責任者を定めている場合に限る。）が有価証券報告書（四半期報告書）の記載内容が金融商品取引法令に基

づき適正であることを確認した旨を記載すること。

- ・ 確認を行った記載内容の範囲が限定されている場合には、その旨及びその理由を記載すること。

b. 特記事項

- ・ 確認について特記すべき事項がある場合には、その旨及びその内容を記載すること。

開示府令第17条では、記載内容について、詳細に定められていません。現在行われている確認書の実務においても各社の記載レベルは様々です。特に、有価証券報告書に関しては、内部統制報告制度との関連を考慮しつつ、今後の実務の動向を見守る必要があると思われれます。

四半期報告書に関しても確認書の提出が義務付けられることとなりますので、四半期報告書が金融商品取引法令に基づいて適正に作成されるプロセスを整備する必要があります。

なお、現行の企業内容等開示ガイドライン五-二九-二において規定されている確認書の記載事項には、「財務諸表等が適正に作成されるシステムが機能していたかを確認した旨及びその内容」があります。開示府令では、この部分が含まれておりませんが、「金融商品取引法令に基づき適正である」と記載することで、そうした要請も取り込んでいるものと考えられます。

<最高財務責任者>

会社が、財務報告に関し、代表者に準ずる責任を有するものとして、最高財務責任者を定めている場合には、「代表者の役職氏名」以外に、「最高財務責任者の役職氏名」の記載を求めています。

なお、従前は有価証券報告書の添付書類として扱われていたが（現行の開示府令第17条第1項第1号へ）、当該規定は削除されました（開示府令第17条）。有価証券報告書等と併せて、EDINETにより提出されることとなります（金融商品取引法第27条の30の3第1項、第27条の30の2）。そのため、EDINETの故障等の理由で確認書を書面で提出する場合を除いて、代表者（及び最高財務責任者）の自署・押印は求められません（金融商品取引法第27条の30の5第1項、開示府令第17条の5 第四号の二様式 記載上の注意（3）、（4））。

添付資料 1

内部統制報告書の記載事項

- a. 財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項
- ・ 代表者及び最高財務責任者（会社が最高財務責任者を定めている場合に限る）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
 - ・ 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基準の名称
 - ・ 財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある旨
- b. 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価が行われた基準日
 - ・ 財務報告に係る内部統制の評価に当たり、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠した旨
 - ・ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要
 - ・ 財務報告に係る内部統制の評価の範囲
 - － 財務報告に係る内部統制の評価範囲及び当該評価範囲を決定した手順、方法等を簡潔に記載する
 - － やむを得ない事情により、財務報告に係る内部統制の一部の範囲について十分な評価手続が実施できなかった場合には、その範囲及びその理由を記載する
- c. 評価結果に関する事項
- ・ 財務報告に係る内部統制は有効である旨
 - ・ 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並びに実施できなかった評価手続及びその理由

- ・ 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並びにその重要な欠陥の内容及びそれが期末日までに是正されなかった理由
 - ・ 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並びに実施できなかった評価手続及びその理由
- d. 付記事項
- ・ 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
 - － 決算日以降、内部統制報告書の提出日までに、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事象が発生した場合には、当該事象を記載すること
 - ・ 事業年度の末日後に重要な欠陥を是正するために実施された措置がある場合には、その内容
 - － 事業年度の末日において、重要な欠陥があり、財務報告に係る内部統制が有効でないと判断した場合において、事業年度の末日後内部統制報告書の提出日までに、記載した重要な欠陥を是正するために実施された措置がある場合には、その内容を記載すること
- e. 特記事項
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価について特記すべき事項がある場合には、その旨及び内容を記載すること

添付資料 2

内部統制監査報告書の記載事項

a. 内部統制監査の対象

- 内部統制監査の対象となった内部統制報告書の範囲
- 財務報告に係る内部統制の整備及び運用並びに内部統制報告書の作成責任は経営者にあること
- 内部統制監査を実施した公認会計士又は監査法人の責任は独立の立場から内部統制報告書に意見を表明することにあること
- 財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性があること

b. 実施した内部統制監査の概要

- 内部統制監査が一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して行われた旨
- 財務報告に係る内部統制の監査の基準は、内部統制監査を実施した公認会計士又は監査法人に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること
- 内部統制監査において実施した監査手続の概要
- 内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たこと
- (重要な監査手続が実施できなかった場合には、当該実施できなかった監査手続を記載する)

c. 意見

- [無限定適正意見]
 - 内部統制監査の対象となった内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、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旨
- [除外事項を付した限定付適正意見]
 - 内部統制監査の対象となった内部統制報告書

が、除外事項を除き一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、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旨並びに除外事項及び当該除外事項が財務諸表監査に及ぼす影響

- [不適正意見]

- 内部統制監査の対象となった内部統制報告書が、不適正である旨及びその理由並びに財務諸表監査に及ぼす影響

d. 追記情報

次に掲げる事項その他の内部統制監査を実施した公認会計士又は監査法人が説明又は強調することが適当であると判断した事項について記載する

- 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ときは、当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響
- 上記の場合において、当該事業年度の末日後に、重要な欠陥を是正するために実施された措置がある場合には、その内容
- 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
- 内部統制報告書において、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由

- e. 公認会計士又は監査法人は、重要な監査手続が実施されなかったこと等により意見を表明するための合理的な基礎を得られなかった場合には、意見の表明をしない旨及びその理由を内部統制監査報告書に記載しなければならない