

# COSO内部統制フレームワーク改訂 — 移行まであと1年、企業に求められる取組みとは

2013年5月14日、米国のトレッドウェイ委員会組織委員会(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission、以下「COSO」という)は、「内部統制の統合的枠組み」の改訂版(以下「改訂版」という)を公開した。改訂版の概要や日本企業への影響については、KPMGからも2013年6月に解説記事\*をリリースし、すでにお知らせしたとおりである。

改訂版への完全切替えの期日である2014年12月15日まで、あと1年足らずとなった今、改めて、今回の改訂に込められたメッセージを再確認するとともに、今後企業に求められる取組みについて考察してみたい。

## 1. 改訂の経緯・背景

COSOは、1992年の公表以来、グローバルスタンダードとして広く受け入れられてきたオリジナル版「内部統制の統合的枠組み」を、約3年の期間を費やして改訂した。

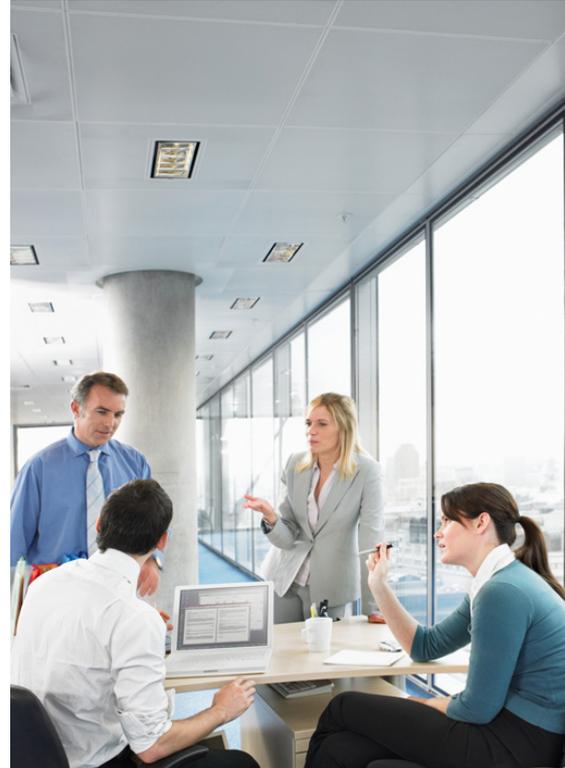
今回の改訂の主な背景は、オリジナル版の公開から約20年の間に発生した、次のようなビジネスや業務環境の変化を反映させることにある。

- ガバナンスとしての監督への期待
- 市場と業務のグローバル化
- ビジネスにおける変化と増大する複雑性
- 法規制や基準の要求と複雑性
- 能力と説明責任への期待
- 発展するITの活用と依存
- 不正行為の予防および検出への期待

今回の改訂で、上記のような環境変化をフレームワークに反映させることにより、組織体により有効な内部統制システムの整備・運用およびその評価が実現できるようになることを、COSOは狙っていると考えられる。

## 2. 改訂の内容

改訂内容は、2013年6月公表の弊社解説記事\*にもすでに記載のとおりであるが、改めて骨子を確認したい。



\* 「COSO内部統制フレームワークの改訂」 <http://ba.kpmg.or.jp/knowledge/comentary/2013/coso-framework.html>

まず、オリジナル版から変わらない内容としては次のような点がある。

- 内部統制のコアとなる定義
- 内部統制の3つの目的の範疇と5つの構成要素
- 5つの構成要素それぞれが有効な内部統制システムのために要求されること
- 内部統制の整備、導入および実践とその有効性評価の判断における重要な役割

続いて、オリジナル版から変わった内容としては次のような点である。

- ① ビジネスや業務の環境の変化の考慮
- ② 業務や報告目的の拡大
- ③ 5つの構成要素の根底にある基本的な概念を原則として形式化
- ④ 業務、コンプライアンスおよび非財務報告の目的に関連するアプローチおよび事例の追加

上記の変更点のうち、今回改めて確認したいのは3点目である。改訂版では、オリジナル版で示されていた内部統制の基本的な概念を整理・体系化して、有効な内部統制に不可欠な17の原則(Principles)として定義し直している。また、改訂版の利用者が、これらの原則の整備・運用およびその評価を効果的に実施するために、17の原則における重要な特徴を、87の着眼点(Points of Focus)として提示している。

内部統制の5つの構成要素、17の原則、87の着眼点の関係イメージは、【図表1】のとおりである。オリジナル版で示されていた5つの構成要素が、より具体的に詳細化され、例示されていることが分かる。

【図表1】構成要素と17の原則および87の着眼点

構成要素	17の原則	87の着眼点
統制環境	1: 組織体は、誠実性と倫理的価値観に対するコミットメントを表明する。	トップの気風の設定 取締役会および経営者は、自身の指揮、行動および態度を通じて、誠実性および倫理観の重要性を示し、内部統制システムが機能することを促進する。
	2: 取締役会は、経営者から独立性していることを表明し、かつ、内部統制の整備および運用状況について監視を行う。	
	3: 経営者は、取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するために組織構造、報告経路および適切な権限と責任を構築する。	
	4: 組織体は、内部統制の目的に合わせて、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持することに対するコミットメントを表明する。	
	5: 組織体は、自らの目的を達成するにあたり、内部統制に対する責任を個人に持たせる。	
リスク評価	6: 組織体は、内部統制の目的に関連するリスクの識別と評価ができるように、十分な明確さを備えた内部統制の目的を明示する。	行動基準の確立 取締役会および経営者による誠実性および倫理観に関する期待が、組織の行動基準として規定され、組織全体および外部委託先やビジネスパートナーに理解される。
	7: 組織体は、自らの目的の達成に関連する組織全体にわたるリスクを識別し、当該リスクの管理の仕方を決定するための基礎としてのリスクを分析する。	
	8: 組織体は、内部統制の目的の達成に関連するリスクの評価において、不正の可能性について検討する。	
統制活動	9: 内部統制システムに重大な影響を与え得る変化を識別し、評価する。	行動基準の遵守状況の評価 組織の行動基準に対する個人やチームの成果を評価するプロセスを運用する。
	10: 組織体は、内部統制の目的に対するリスクを、許容可能なレベルまで低減するのに役立つ統制活動を選択し、整備する。	
	11: 組織体は、内部統制の目的の達成を支援する(IT)テクノロジーに関する全般的統制活動を選択し、整備する。	
情報と伝達	12: 組織体は、期待されていることが何であるかを明確にした方針、および、その方針を実行に落とし込む手続を通じて統制活動を展開する。	(行動基準からの)逸脱に対する適時対応 組織の行動基準からの逸脱は、適時および一貫した方法にて、識別され改善される。
	13: 組織体は、内部統制が機能することを支援する、関連性のある質の高い情報を獲得し、もしくは作成して利用する。	
	14: 組織体は、内部統制を機能させるために必要な、内部統制の目的と内部統制に対する責任を含む情報を組織内部に伝達する。	
監視活動	15: 組織体は、内部統制の機能に影響を与える事項に関して、外部の関係者との間で情報伝達を行う。	⋮
	16: 組織体は、内部統制の構成要素が実在し、機能していることを確かめるため、日常的評価および/または独立的評価を選択し、適用および実施する。	
	17: 組織体は、しかるべき立場にある上級経営者および取締役会を含む是正措置を講じる責任を負う者に対して、適時に内部統制の不備を評価し、伝達する。	

### 3. 改訂の影響

#### (1) 内部統制全般の見直しの必要性

改訂版では、前項で紹介した「有効な内部統制に不可欠な17の原則」と、「その重要な特徴を示した87の着眼点」が明示されたことや、「内部統制システムの有効性評価のための新しいツール」、「外部財務報告に係る内部統制の適法方法・適用事例の解説」などによって、内部統制の可視化・評価・高度化に関するヒントが、改訂版の利用者にとって分かりやすい形で解説されている。

各組織体はこれらを活用することにより、自らの内部統制を見直すことで、組織体が置かれている環境に見合った、より有効な内部統制システムを実現するとともに、継続的な改善を図っていくことが可能になると期待される。

#### (2) 米国企業改革法対応に関連する影響

米国企業改革法に対応する組織体のうち、オリジナル版「内部統制の統合的枠組み」に準拠している組織体は、今回の改訂により、内部統制評価の手續上、影響を受けることになる。

米国企業改革法に対応が必要な日本企業が取り組むべき具体的な事項については、次項にて解説したい。

### 4. 日本企業が取り組むべき事項

#### (1) 関連する法令への対応

COSOの「内部統制の統合的枠組み」自体は、法的強制力を持つものではなく、オリジナル版からの改訂は直接に法的対応を求めるものではない。しかしながら、財務諸表の適正性に係る内部統制の評価・報告制度、例えば米国企業改革法、日本の金融商品取引法が規定する内部統制報告制度などへの対応において、評価のベースとなる内部統制のフレームワークにオリジナル版を適用している場合があり、評価手續上の影響を考慮する必要がある。

まず、米国企業改革法の対象会社において、オリジナル版を会社レベルの内部統制評価のベースとして適用している場合、以下のような対応が必要となると考えられる。

- ① 全社的な内部統制の評価について、改めて、改訂版に置き換えた評価の枠組みに直近の評価結果をマッピングする。
- ② その結果、すべての原則や、自社にとって重要な着眼点に関する評価のための情報が欠落していることが分かった場合、それらの情報を補完するための評価手續の追加・変更を検討する。

なお、移行期間中においては、オリジナル版かまたは改訂版のいずれかを利用したかを開示することをCOSOは求めているため、その点にも注意したい。

一方、内部統制報告制度に関する制度上の影響は、今のところ明らかになっていない。しかしながら、「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」に定められた日本における内部統制の基本的な枠組みは、COSOの「内部統制の統合的枠組み」を日本の実務に適應する形に修正する形で成り立っており、影響が全くないとはいえない。恐らく、当局での情報収集や検討はすでに始まっているものと思われ、今後何らかのアナウンスがあることも考えられる。内部統制報告制度対応が必要な企業を中心に、今後とも制度動向を注視する必要がある。

## (2)不正防止の取組み

改訂版では、内部統制の構成要素の1つである「リスク評価」に、不正リスクの評価について明記された(「原則8:組織体は、内部統制の目的の達成に関連するリスクの評価において、不正の可能性について検討する」)。

このことは、会計不正などの頻発による社会経済への影響の大きさを考慮したものと考えられる。各企業において自社の不正リスクに目を向け、真摯に取り組むことが求められているといえる。実際に、比較的不備の少ない内部統制報告制度の取組みよりも、不正防止の取組みに重点を置いて取り組む企業も出てきている。

具体的な取組みとして、以下のようなものが考えられる。

- ① 不正リスクの評価を行う(例えば、従来の内部統制報告制度や米国企業改革法で実施する評価手続に不正の観点も盛り込むなど)。
- ② 不正リスクをテーマとした内部監査を行う。より精度の高い検証を効率的に行うためにCAAT(コンピュータ利用監査技法:Computer Assisted Audit Techniques)の活用を検討する。
- ③ 腐敗防止や反カルテルのための統制を整備する(海外拠点・子会社を含む)。

## (3)統合的なアプローチでの内部統制の高度化

改訂版を読む上でのキーワードの1つが「統合的な取組み」であるといえる。

統制目的の「財務報告の適切性」は、改訂版では非財務も統合した「報告」となっており、より汎用的・統合的な取組みを求められるようになる。また「有効な内部統制」の定義も、「内部統制の5つの構成要素すべてが、統合された形で共に運用されること」が要件となる。

改訂版で加えられたこれらの特徴は、内部統制の取組みが組織体の中でより相対的に捉えられるべきであり、さまざまな取組みを統合的に取り扱うべきであることを示唆している。

このことを踏まえると、これまでより一層、統合的な目的に対し、統合的に内部統制を整備・運用することが求められる。

具体的な取組みとして、以下のようなものが考えられる。

- ① 経営層、監査役、リスク管理部門、内部監査部門など、内部統制の主要な役割を担う機能において、各構成要素・原則・着眼点を共有し、内部統制を統合的な取組みとして捉える土壌を整える。
- ② GRC(ガバナンス・リスク・コンプライアンス)の考え方を活用し、内部統制全般に係る情報の集約・統合・活用を進める。GRCツールの活用も視野に入れる。
- ③ 非財務情報も含む「統合報告」による開示を視野に入れ、内部統制報告制度・米国企業改革法での取組みを活用し、適切な開示をおこなうための内部統制について検討・整備を進める。

出典:

- Internal Control-Integrated Framework (2013 Edition)  
Executive Summary  
Framework and Appendices  
  
Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control
- Internal Control over External Financial Reporting (ICEFR): A Compendium of Approaches and Examples
- Internal Control-Integrated Framework (May 2013)
- COSO Internal Control-Integrated Framework Frequently Asked Questions (May 2013)
- COSO NEWS RELEASE (May 14, 2013)

※ 改訂版の17の原則、87の着眼点の日本語訳については、正式なものは発行されておらず、本記事内でご紹介したものはKPMGによる仮訳から抜粋したものです。内容は変更される可能性がありますので、ご注意ください。また、17の原則、87の着眼点のKPMGによる仮訳について、ご希望の方には無料でお送りいたします。弊社ホームページよりお問い合わせください。

(<http://ba.kpmg.or.jp/>)

KPMGビジネスアドバイザー株式会社  
ディレクター 林 拓矢

---

## KPMGビジネスアドバイザー株式会社

東京本社  
〒100-0004  
東京都千代田区大手町1丁目9番7号  
大手町フィナンシャルシティ サウスタワー  
TEL : 03-3548-5305  
FAX : 03-3548-5306

名古屋事務所  
〒451-6031  
名古屋市西区牛島町6番1号 名古屋ルーセントタワー  
TEL : 052-571-5485

[ba.kpmg.or.jp](http://ba.kpmg.or.jp)

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2014 KPMG Business Advisory Co., Ltd., a company established under the Japan Company Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved..

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.