

内部統制制度の導入プロセス

— 日本・韓国・中国を分析対象として —

The Introduction Process of Internal Control System

— Cases of Japan, Korea and China —

孫 美灵*

Meiling Sun

日本、韓国、中国はアメリカの COSO フレームワークを踏襲する形で内部統制制度を導入している。本稿は、アメリカと異なる経済的文脈を有する日本、韓国、中国の三カ国における内部統制制度導入の経緯、制度設計のプロセス、制度そのものの相違点等をアメリカと比較するなかで俯瞰することを目的とする。

キーワード：内部統制、制度、制度設計

I. はじめに

周知のとおり、企業における粉飾決算といった不正行為は近年になって現れた経済現象ではなく、企業という組織が形成された初期から、企業という組織とかかわる人間には自己の利益最大化実現のための不正誘因が存在し、不正行為が発生したと容易に想像できる。しかし、近年になって各国において不正会計をめぐる制度改革が盛んに行われるようになった。その最も重要な要因の一つに、企業規模の拡大やグローバル化が進むにつれて、一企業の不正行為が社会全体に与える悪影響が破壊的威力を持つことが挙げられる。

アメリカでは大手エネルギー会社エンロン（2001年12月倒産）、大手通信会社ワールド・コム（2002年7月倒産）による不正会計発覚後間もない2002年7月に企業改革法（サーベインズ・オクスリー法（Sarbanes-Oxley Act of 2002, SOX）が制定された。韓国では2003年以降、韓国版 SOX 法（K-SOX）と言われる一連の会計制度改革法案が公布された。また、日本では2006年6月にアメリカの SOX 法をベースに、証券取引法を金融商品取引法に改正する形で内部統制報告書の提出が義務付けられ、2008年4月以降開始事業年度より上場企業を対象に内部統制制度が適用された（J-SOX）。中国でもいわゆる C-SOX と言われる内部統制基本規範が2008年6月に制定され、2009年7月以降、上場企業に適用されるようになった。

韓国、日本、中国はアメリカの SOX をモデルにしながら自国における内部統制の制度設計を行っているが、多少修正を行った形で導入されている。たとえば、日本の財務報告に係る内部統制のフレームワークの基本要素には、アメリカの COSO フレームワーク¹⁾には含まれていなかった IT 統制要素が追加され、また内部統制の評価範囲がアメリカと異なり、アメリカのダイレクト・レポーティングも採用しなかった等の相違点がある。そもそも、アメリカの内部統制制度が制度として成熟した段階ではなく、まだ構築の途中にある制度²⁾を、日本がそれを参考にしたものなので、後発優位性を発揮し修正を加えた部分もある。日本の内部統制制度がアメリカのそれと多少の相違点は存在するものの、基本的にはアメリカの内部統制制度をそのまま踏襲した形で導入された事実は否めない。これは韓国、中国の内部統制のフレームワークを見ても同じことが推察できる。

アメリカで生成された内部統制制度が日本、韓国、中国といった異なる文化を持つ経済的文脈のなかで果たしてどのように機能しているのか、またその効果はどこまで現れているのか等について検証することは、今後の制度設計において重要な参考材料となるであろう。その効果を検証する第一のステップとして、日本、韓国、中国における内部統制制度の現在の制度的枠組みを俯瞰する必要がある。本稿は日・韓・中三国における内部統制制度導入の経緯、制度の設計プロセス、制度そのものの相違点等を考察することを目的とする。

II. 日本における内部統制制度の導入

1. 内部統制基準制定の経緯

アメリカで内部統制制度が導入された背景として挙げられる代表的な例がエンロンやワールド・コム社の粉飾決算である。日本においても数多くの不正事件が発覚されるようになった。その例として、2004年10月、西部鉄道の有価証券報告書虚偽記載の発覚；2004年11月、日本テレビの有価証券報告書虚偽記載の発覚；2005年4月、カネボウの過去数年に及ぶ巨額粉飾の発覚；2005年5月、小田急電鉄グループの有価証券報告書虚偽記載の発覚；2005年11月、東京三菱銀行元派遣社員による顧客の預金約10億円の着服；2006年11月、ライブドアの経営者が証券取引法違反の容疑で逮捕、などがある。

こうした不正事件の頻発を背景に、日本においても内部統制に関する制度化が急ピッチで進んだ。2005年1月に、金融庁企業会計審議会に内部統制部会が設立され、同年7月に当該部会が作成した「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」の公表を経て、12月に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案」が公表された。その後の2006年5月に会社法が改正され、委員会設置会社および大会社に対し、内部統制制度の構築が義務付けられた。また、2006年6月には証券取引法を改正する形で制定された「金融商品取引法」において、財務報告に係る内部統制の実施が立法化され、上場会社に対し財務報告に係る内部統制について評価した「内

部統制報告書」を作成し、監査証明を受けることが義務付けられた。2007年2月には「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（以下基準とする。）と「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」（以下実施基準とする。）が公表された。また2007年10月に、日本公認会計士協会より「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」（以下監査実務指針とする）が公表された。通常J-SOXと言われるのは、金融商品取引法、基準、実施基準、監査実務指針をさす。

日本では2008年4月1日以降開始する事業年度から財務報告に係る内部統制制度が適用され、初年度監査を迎える2009年3月期決算会社2,670社のうち56社（2%）が内部統制の評価が有効でないもしくは内部統制に重要な欠陥が存在したという結果が出ている。56社のうち46社は是正方針を明示することで内部監査適正意見を得ることになったが、残りの10社（0.4%）は不適正意見となった。（トーマツ企業リスク研究所 [2009]、56頁）

2. 内部統制基準の設定機関

2005年1月に、金融庁企業会計審議会の傘下に設置された内部統制部会が内部統制基準の設定機関である。

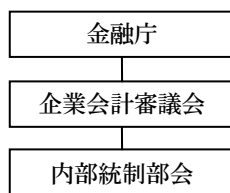


図1 日本における内部統制基準設定機関

出所：筆者作成

3. 内部統制基準の設定プロセス

2005年1月に金融庁企業会計審議会に内部統制部会が設立され、当該部会において内部統制に関する基準が設定されている。内部統制部会の構成メンバーは、大学側の12名、企業側の6名、監査法人側の2名、政府監督機関の2名（幹事1名含む）、会計職業団体の1名で構成されている。（2005年7月13日現在）

内部統制部会が設立された後11回にわたる議論を経て、2005年1月に基準の公開草案、同年7月に実施基準の公開草案が公表された。2007年2月に基準と実施基準、同年10月に監査実務指針が公表された。

4. 内部統制基準の内容

以下、日本における内部統制基準の内容について、アメリカの内部統制基準の内容と比較する形で説明することにした。

4. 1 法律・規範

アメリカの内部統制は SOX 法（2002 年 7 月）により法定化され、日本の場合は金融商品取引法（2006 年 6 月）と会社法（2006 年 5 月）で定められている。また、アメリカの規範には以下の内容が含まれている。基本的枠組みとして COSO フレームワーク、経営者による評価を義務付ける内容として SEC 最終規則、内部統制監査基準として PCAOB 監査基準 2 号がある。これに対し、日本の規範としては基準と実施基準があり、そこでは内部統制の基本的枠組み、財務報告に係る内部統制の評価及び報告、財務報告に係る内部統制の監査の三つについて規定されている。以下は基準の内容である。

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義
2. 内部統制の基本的要素
3. 内部統制の整備及び運用
4. 内部統制の限界
5. 内部統制に関係を有するものの役割と責任

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
4. 財務報告に係る内部統制の報告

III. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
3. 内部統制監査の実施
4. 監査人の報告

4. 2 内部統制の基本的枠組

日本における内部統制とは、四つの目的が達成されていることの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべてのものによって遂行されるプロセスをいい、六つの基本的要素から構成されている。以下はその四つの目的と六つの基本的要素である。

目的：(1) 業務の有効性と効率性、(2) 財務報告の信頼性、(3) 関連法規の遵守、(4) 資産の保全

基本要素：(1) 統制環境、(2) リスクの評価と対応、(3) 統制活動、(4) 情報と伝達、(5) モニタリング、(6) IT への対応

日本における内部統制の基本的枠組は、アメリカの COSO フレームワークと比較して、目的に資産の保全という項目が追加され、基本要素にも IT への対応という項目が追加されている。それ以外に関しては、アメリカの COSO フレームワークの内容と基本的に一致していると考えられる。

4. 3 財務報告に係る内部統制の定義

4.2 で上述した内部統制の四つの目的のうち、財務報告の信頼性を確保するための内部統制を「財務報告に係る内部統制」と定義されている。

4. 4 内部統制の構築

内部統制構築の具体的方法として、3点セットの文書化が義務付けられている。3点セットとは、業務記述書、業務フローチャートおよびリスク・コントロール・マトリックス(Risk Control Matrix、RCM)をさす。

4. 5 内部統制報告書及びその監査

内部統制報告書に関しては、参考資料1の住友商事の内部統制報告書を参照されたい。内部統制報告書の形式は企業の規模、業種などによって多小異なる。

企業が構築した財務報告に係る内部統制が有効であるか否かは、経営者が提出した内部統制報告書の外部監査の適正意見により保証される。外部監査人による監査は、経営者が作成した評価結果のみを対象としており、米国で採用されている監査人が当該企業の内部統制の有効性に対して自らの意見を表明するというダイレクト・レポーティングは採用していない。また、内部統制監査を効果的かつ効率的に実施するため、内部統制監査と財務諸表監査の監査人は同一のものとし(代表社員も同一人物とする)、内部統制監査報告書を財務諸表監査報告書と合わせて作成することになっている。内部統制監査と財務諸表監査が一体となっているのは、アメリカも同様である。内部統制の監査報告書に関しては、参考資料2の住友商事(株)の内部統制報告書に対するあずさ監査法人³⁾の監査報告書を参照されたい。内部統制の監査報告書では、企業側と監査人側それぞれの責任、内部統制固有の限界及び準拠した規程が明記されたうえ、監査人の監査意見が表明されている。

Ⅲ. 韓国における内部統制制度の導入

1. 内部統制基準制定の経緯

1. 1 韓国の会計制度改革法

韓国では2001年9月から「企業構造調整促進法」によって内部会計管理制度が一時的（5年）に導入された。当該促進法では、内部統制制度に重大な欠陥があるときにはその旨を監査報告書で報告するように求められている。

2003年以降、会計制度をめぐり一連の法改正が行われた（2003年12月に公認会計士法、2004年4月に株式会社外部監査法（以下外監法とする）、証券取引法が改正された）。これは2002年の米国の企業改革法と類似しており、韓国版サーベインズ・オクスレー法と呼ばれている。2003年12月には、会計制度改革法案の一環として構造調整促進法における内部統制に関する規定が外監法に移管され、2004年1月以降開始する会計年度から適用された。外監法では内部統制への規制がさらに強化され、内部統制に関する外部監査人による内部統制監査を、重要な欠陥があるときに限らず年度ごとに実施するように求められている。

1. 2 「内部会計管理制度模範規準」、「内部会計管理制度模範規準適用解説書」及び「内部会計管理制度レビュー基準」

2004年9月に金融監督院、韓国公認会計士会、韓国上場会社協議会、コスタック登録法人協議会、韓国企業支配構造改善支援センター（研究機関、2008年12月韓国企業支配構造院に改名）の五つの組織の共同で内部会計管理制度模範規準（以下模範規準とする）開発プロジェクトがスタートした。

2005年6月に、内部会計管理制度運営委員会（上場会社協議会傘下の民間組織）により「内部会計管理制度模範規準」が公表された。同年12月27日には、同委員会より経営者向けの実務指針である「内部会計管理制度模範規準適用解説書」（適用指針、以下適用解説書とする。）が公表された。当該適用解説書は、3点セットと言われる業務記述書、業務フローチャート、リスク・コントロール・マトリックスの書き方についても明示した詳細な実務指針である。2009年12月28日に、株式会社の外部監査に関する法律の改訂を受け、適用解説書は改正されている。

2005年6月には、韓国公認会計士会監査基準委員会より監査人向け実務指針である「内部会計管理制度レビュー基準」（以下レビュー基準とする）が公表された。上述の模範規準およびレビュー基準に基づき、2006年1月から開始する事業年度から上場企業に対し、経営者の自己評価および外部監査人による内部統制監査が義務付けられた。経営者による自己評価とは、経営者は合理的でかつ有効な内部会計管理制度を構築し、その運営実態を取締役会および監査委員会に報告することである。外部監査人による内部統制監査とは、経営者が報告した運営実態報告書をレ

ビューし、その結果をまとめた報告書を監査報告書に添付して、提出することである。

模範規準の適用範囲は徐々に拡大し、2006年1月の上場大手企業への適用から、2007年1月からは企業集団に属さずかつ資産総額が500億ウォン未満の非上場企業を除くすべての企業に適用され、2008年1月からは非上場中小企業に対しても内部統制の構築・運用・自己評価および監査が義務付けられた。

2. 内部統制基準の設定機関

2003年の一連の会計制度改革法の制定を受け、2004年9月に金融監督院、韓国公認会計士会、韓国上場会社協議会、コスダック登録法人協議会が共同で発注し、韓国企業支配構造改善センターを研究機関とするプロジェクト・チームが発足した。当該チームは内部統制基準委員会の8名、内部統制基準研究委員会の7名、内部統制基準実務レビュー諮問団の5名で構成されている。

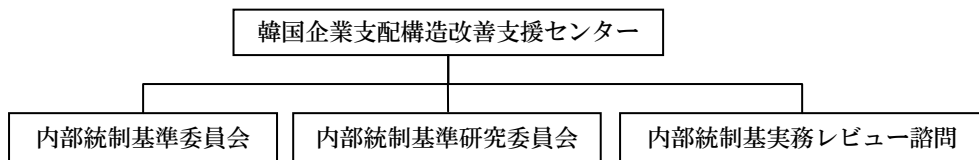


図2 韓国における内部統制基準設定機関（2004年）

出所：内部会計管理制度模範規準 [2005] をもとに筆者作成

2005年5月に金融監督院、韓国公認会計士会、韓国上場会社協議会、コスダック登録法人協議会、中小企業協同組合中央会及びその他の専門家を中心に内部会計管理制度運営委員会が設置され、韓国上場会社協議会傘下の常設機関とした。内部会計管理制度運営委員会は、監督機関側の5名、大学側の4名、監査法人側の4名で構成され、模範規準の制定および運営に対し責任を持つ。内部会計管理制度模範規準実務委員会は監督機関側の4名、監査法人側の4名、大学側の2名、企業側の4名で構成され、模範規準のレビュー、模範規準適用解説書試案の作成などに責任を持つ。

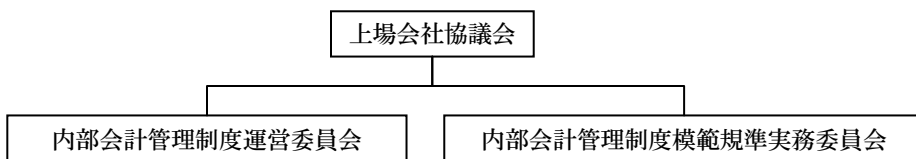


図3 韓国における内部統制基準設定機関（2005年以降）

出所：筆者作成

3. 内部統制基準の設定プロセス

以下は、2004年8月初において内部統制基準を設定するプロセスである。2004年8月5日、内部統制基準委員会および内部統制基準研究委員会が発足し、8月10日から内部統制基準研究委員会第1回会議が開催され、その後の2005年1月10日までに15回の研究委員会が開催され、同月25日に内部統制基準模範規程（案）が決議された。

当時の内部統制基準委員会、内部統制基準研究委員会、内部統制基準実務レビュー諮問団のメンバー構成は以下のようになっている。

内部統制基準委員会：韓国企業支配構造改善支援センター院長（委員長）、金融監督院会計制度室長、韓国公認会計士会副会長、韓国上場会社協議会専務、コスダック登録法人協議会副会長、KYOBO 生命副社長、内部統制基準研究委員会委員長、韓国企業支配構造改善支援センター副院長

内部統制基準研究委員会：韓国企業支配構造改善研究委員会委員長・ソウル大学教授（研究責任者）、共同研究者とし SAMJONG KPMG 専務、KOOKMIN 大学教授、YONHUA 監査法人常務、ソウル大学教授、SAMIL 監査法人理事、韓国企業支配構造改善支援センター研究委員

内部統制基準実務レビュー諮問団：中小企業協同組合中央会、監査法人、SUMSUNG 電子など企業の代表5名

4. 内部統制基準

4. 1 法律・規範

アメリカの財務報告に係る内部統制がサーベインズ・オクスリー法の302条と404条で定められているのに対し、韓国の財務報告に係る内部統制は外監法2条の2で決められている。その内容の比較は以下のとおりである。（内部会計管理制度模範規程 [2005]、39頁）

表1 韓国外監法と米国サーベインズ・オクスリー法の比較

韓国 外監法	米国 サーベインズ・オクスリー法
<ul style="list-style-type: none"> ・内部会計管理制度の構築および運営 ・内部会計管理者による内部会計管理制度運営実態の報告 ・監査による運営実態報告に対する評価 ・内部会計管理制度の運営事実の開示 ・外部監査人による内部会計管理制度監査意見の表明 	<ul style="list-style-type: none"> ・経営人の財務報告内部統制構築および維持の責任 ・年度末、財務報告内部統制の有効性に関する経営人の評価 ・外部監査人による監査

以上からわかるように、韓国外監法に定められている内部統制関連規定は、基本的には米国の規定と一致している。

韓国において財務報告に係る内部統制の規範となる内部会計管理制度模範規準は以下の内容で構成されている。

I. 内部会計管理制度模範規準の目的、適用及び定義

1. 模範規準の目的
2. 模範規準の適用
3. 内部会計管理制度の定義及び範囲

II. 内部会計管理制度運営原則

1. 内部会計管理制度に対する責任と統制文化
2. リスクの認識と評価
3. 統制手続きと業務分掌
4. 情報と意思疎通
5. 運営実態報告、評価及び修正活動

III. 内部会計管理制度評価原則

1. 内部会計管理制度評価手続き
2. 内部会計管理制度設計の有効性評価
3. 内部会計管理制度運営の有効性評価
4. IT 統制評価
5. 評価結果報告と不備の評価

4. 2 内部統制の基本的枠組

内部統制の全体的なフレームワークは、アメリカの COSO フレームワークをそのままを借用し、実際の運営・評価方法に関して、韓国の法律（外監法や証券取引法）に基づき、修正されている。

4. 3 財務報告に係る内部統制の定義

財務報告に係る内部統制とは、企業の財務報告の信頼性を確保するため、企業の取締役会、経営陣などすべての構成員により実施されるプロセスをさす。内部会計管理制度は財務報告に係る内部統制の規範である。

4. 4 内部統制の構築

内部会計管理制度の構築における文書化は、企業の規模、特徴等によって多様ではあるが、一般的には業務記述書及び業務フローチャート、業務分掌表、統制記述書の文書化を通じて構築す

ることが求められている。

4. 5 内部統制報告書及びその監査

内部統制報告書に関しては、参考資料3のSUNGSUNG電子(株)の内部統制報告書を参照されたい。内部統制報告書の形式は企業によって多小異なる。

内部統制報告書の外部監査人による監査は義務付けられており、アメリカや日本と同様に財務諸表監査との一体監査になっている。韓国の内部統制監査は、日本と異なりレビューの水準である。しかし、レビューの範囲が内部統制報告書だけではなく内部統制の運用状況にも及んでおり、ダイレクト・レポートに近いと考えられる。内部統制監査報告書に関しては、参考資料4のSUNGSUNG電子(株)の内部統制報告書に対するSAMIL監査法人⁴⁾の監査意見を参照されたい。韓国の監査報告書は、日本の監査報告書と同様に、企業側と監査人側の責任、内部統制固有の限界及び準拠した規程を明記したうえ、監査意見を表明する形式を採っている。

IV. 中国における内部統制制度の導入

1. 内部統制基準制定の経緯

中国の場合、政府の各官庁が各自の管轄組織に対しそれぞれの視点から一連の内部統制規制を公布してきた。

証券監督管理委員会は、2001年1月に「上場会社内部統制指針」、2005年5月に「新株の公開発行および上場管理弁法」を公布している。2005年の管理弁法においては公開株を新規発行する企業は経営の重要な側面において内部統制が有効であることを報告し、またその報告書に対する内部統制監査証明が必要であると規定している。しかし、この監査証明は上場申請する際に行う1回限りのものであって、上場後の継続的な監査証明を意味するものではない。とはいうものの、当該規定は中国で内部統制報告書の提出を義務付けた最初の規定であった。

審計署⁵⁾は、2003年12月に「監査機関内部統制審査準則」を公布した。

上海証券取引所と深圳証券取引所は、それぞれ2006年6月5日と9月28日に「上海証券取引所上場企業内部統制指針」、「深圳証券取引所上場企業内部統制指針」を公布した。それぞれの指針において、上場企業に対し内部統制の有効性評価が求められているが、強制ではなかった。2007年の上海証券取引所上場企業862社の中で、内部統制の自己評価を行い、内部統制報告書を提出した会社は144社(16.7%)であった。内部統制報告書を提出する会社の割合はまだ少ないのが現状ではあるが、2006年の30社(3.5%)から2007年の144社に増加したことから、2007年から中国において内部統制制度が浸透しはじめたと考えられる。(楊有紅・陳凌雲 [2009]、59頁)

国有資産監督管理委員会は、2006年6月6日に「国有企業リスク管理指針」を公布し、国有企業に対しリスク管理を行うことを求めた。2008年2月には、国有企業31社を試行企業に選定し、

リスク管理報告書の提出を義務付けた。

保険業監督管理委員会は、2007年4月6日に「保険会社リスク管理指針（試行）」を公布し、保険業界に対し内部統制の実施を求めた。

銀行業監督管理委員会は、2007年7月3日に「商業銀行内部統制指針」を公布し、銀行業界に内部統制の実施を求めた。

財政部は、上述した複数の内部統制関連規制が乱立するなか、統一した内部統制制度の確立を目指し、2006年7月に企業内部統制標準委員会（China Internal Control Standards Committee, CICSC, 以下標準委員会とする）を発足させ、2008年6月に証券監督管理委員会、審計署、国有資産監督管理委員会、銀行業監督管理委員会、保険業監督管理委員会の五つの組織と共同で「企業内部統制基本規範」（以下基本規範とする）を公布した。同規範により、2009年7月1日に上場企業に対し経営者による内部統制評価の報告が義務付けられた。但し、外部監査人による内部統制監査は任意とされている。

2010年4月15日には「企業内部統制ガイドライン」が制定され、2011年1月1日より中国国内と海外の証券市場で同時に上場している企業に適用され、2012年1月1日からは上海証券取引所と深圳証券取引所で上場している企業に適用される予定である。

2. 内部統制基準の設定機関

内部統制基準の設定機関は財政部である。財政部の傘下に諮問機関として内部統制標準委員会が設置されている。同委員会は主席1名（財政部副部長）、副主席2名および委員27名の合計30名で構成されている。その中、政府の監督管理部門が16名、企業側が10名、大学側が2名、専門職業団体側（公認会計士協会）が1名、監査法人側が1名を占めている。

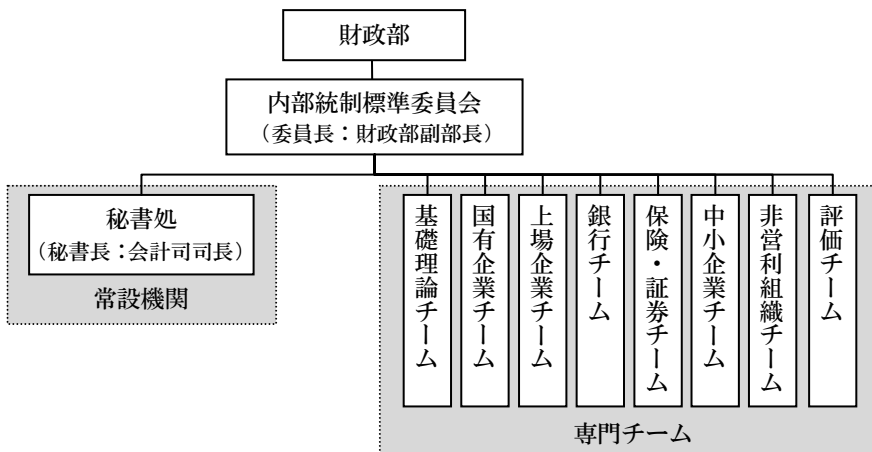


図4 中国における内部統制基準設定機関

出所：内部統制標準委員会 HP をもとに筆者作成

同委員会の常設機関として秘書処が設置され、財政部会計司の下位組織とし、会計司の司長が秘書長を兼任することになっている。また、同委員会に複数の専門チームを設置し、各専門チームのメンバーは政府の監督管理部門、企業、大学等の研究機関、会計事務所等の仲介機関から広く公募する形で採用されている。専門チームには、内部統制基礎理論チーム、国有および国家持株会社内部統制基準専門チーム、上場企業内部統制基準専門チーム、銀行業に係る金融機関内部統制基準専門チーム、保険証券企業内部統制基準専門チーム、中小企業内部統制基準専門チーム、非営利組織内部統制基準専門チーム、内部統制評価基準専門チームの8つのチームで構成されている。このことから、中国の内部統制設定機関は日本と同様に民間組織ではなく、政府主導の組織であることがわかる。

3. 内部統制基準の設定プロセス

内部統制基準の設定プロセスは、標準委員会秘書処によるプロジェクト設立段階、草案作成段階、意見徴収段階、公布段階の四つの段階になっている。

プロジェクト設立段階：秘書処が内部統制基準設定のプロジェクト設立意見を提出し、標準委員会や各部門から意見を求める。その意見をもとに、プロジェクト設立意見を財政部に提出し、認可を得て正式にプロジェクトを立ち上げる。秘書処は必要に応じて、プロジェクト・リサーチチームを形成し研究報告を作成する。

草案作成段階：プロジェクト立ち上げ後、秘書処が草案作成チームを編成し、標準委員会にその旨を連絡する。草案作成チームより作成された草案（意見稿）⁶⁾は、秘書処の審査を経てディスカッションペーパー（DP）となる。

意見徴収段階：DPは標準委員会の意見をもとに修正されたあと、公開草案（意見徴収案）となる。財政部会計司が各省、自治区、直轄市などの財政局、その他主管部門および国有企業に公開草案を公布し、広くコメントを募集する。草案作成チームは寄せられたコメントをもとに公開草案を修正することで、基準案（草案）形成する。

公布段階：基準案は標準委員会の意見をもとに修正されたあと、最終稿（審査稿）となる。最終稿は秘書処より会計司に報告され、会計司の審査を得てから財政部とその他各部門の連携で正式に公布される。

4. 内部統制基準の内容

4. 1 規範

中国の内部統制基準は、「企業内部統制基本規範」と同基本規範の実務指針となる「企業内部統制ガイドライン」で構成されている。基本規範は、第一章 総則、第二章 統制環境、第三章 リスク評価、第四章 コントロール、第V章 情報と伝達、第VI章 モニタリング、第七章 附則

の内容で構成されている。「企業内部統制ガイドライン」は21の「企業内部統制応用ガイドライン」（現在公布しているのは18項目のみで、銀行、証券および保険業にかかわる3項目はまだ公表されていない。）、「企業内部統制評価ガイドライン」、「企業内部統制監査ガイドライン」の三つの部分で構成されている。応用ガイドラインは財政部により制定され、経営者が内部統制を構築する際の指針を提供し、アメリカのCOSOフレームワークと同様に五つの要素が含まれている。評価ガイドラインは、応用ガイドラインと同様に財政部により制定され、経営者が内部統制の年度評価を行う際の指針を提供している。監査ガイドラインは公認会計士協会により制定され、監査法人が内部統制報告書の監査を行う際の指針を提供している。

4. 2 内部統制報告書及びその監査

内部統制報告書に関しては、参考資料5の中国平安保険（株）の内部統制報告書を参照されたい。内部統制報告書の形式は企業によって異なるが、参考資料5の内部統制報告書より詳細に記述する企業もある。

2010年末現在の時点において中国の内部統制報告書は外部監査人による意見表明が強制されていないため、日本や韓国と異なり、外部監査を受ける内部統制報告書とそうでないものがある。したがって、内部統制報告書には外部監査を受けているか否かを明記し、受けた場合は適正意見を得られたかどうかについても明記している。

内部統制監査報告書に関しては、参考資料6の中国平安保険（株）の内部統制報告書に対する安永華明監査法人⁷⁾の監査意見を参照されたい。中国の監査報告書も、日本や韓国の監査報告書と同様に、企業側と監査人側の責任、内部統制固有の限界及び準拠した規準を明記したうえ、監査意見を表明する形式を採っている。

V. おわりに

以上、日本、韓国、中国における内部統制制度導入の経緯、基準設定機関、基準設計のプロセスおよび基準の内容について分析した。分析の結果、以下のことが明らかになった。制度導入の経緯において、日本、韓国、中国のどちらの国も会計情報の信頼性を高めることを目的とし、その制度的枠組についてはアメリカのCOSOフレームワークをモデルとしている。基準の設定機関として、日本は金融庁傘下にある内部統制部会、韓国は上場会社協議会傘下の内部会計管理制度運営委員会（民間組織）、中国は財政部の傘下にある内部統制標準委員会がある。韓国の設定機関は民間組織ではあるが、初期の基準設定およびその執行においては、日本や中国と同様に政府組織により進められていることがわかる。基準の内容においては、アメリカの基準内容や経験を踏まえ、基本的にはアメリカのやり方を踏襲しつつ、自国の法制度に応じてすこし修正している。以上を持ちまして、本稿の目的はおおむね達成できたと考えられる。

【参考資料 1】住友商事の内部統制報告書⁸⁾

内部統制報告書

1 【財務報告に係る内部統制の基本的枠組に関する事項】

取締役社長 加藤 進及び取締役専務執行役員 濱田 豊作は、当社の財務報告に係る内部統制の整備及び運用に責任を有しており、企業会計審議会の公表した「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設定について（意見書）」に示されている内部統制の基本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ます。

なお、内部統制は、内部統制の各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものです。このため、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防止または発見することができない可能性があります。

2 【評価の範囲、基準日及び評価手続きに関する事項】

財務報告に係る内部統制の評価は、当該事業年度の末日である 2010 年 3 月 31 日を基準日として行われており、評価に当たっては、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ました。

本評価においては、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（全社的な内部統制）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、評価対象とする業務プロセスを選定しています。当該業務プロセスの評価においては、選定された業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点を識別し、当該統制上の要点について整備及び運用状況を評価することによって、内部統制の有効性に関する評価を行いました。

財務報告に係る内部統制の評価の範囲は、会社並びに連結子会社及び持分法適用関連会社を対象として行った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ました。なお、金額的及び質的重要性の観点から僅少であると判断した連結子会社及び持分法適用関連会社については、全社的な内部統制の評価範囲に含めていません。

業務プロセスに係る内部統制の評価範囲については、総資産をベースに財務報告に対する重要性を勘案し、連結総資産の概ね 2/3 をカバーする事業拠点を「重要な事業拠点」としました。選定した重要な事業拠点においては、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として売上高、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスを評価の対象としました。さらに、選定した重要な事業拠点にかかわらず、それ以外の事業拠点をも含めた範囲について、重要な虚偽記載の発生可能性が高く、見積もりや予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスやリスクが大きい取引を行っている事業または業務に係る業務プロセスを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として評価対象に追加しています。

3 【評価結果に関する事項】

上記の評価の結果、当事業年度末時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効であると判断しました。

4 【付記事項】

該当する事項はありません。

5 【特記事項】

該当する事項はありません。

【参考資料 2】住友商事（株）の内部統制報告書に対するあずさ監査法人の監査報告書

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

住友商事株式会社

取締役 御中

あずさ監査法人

(氏名省略)⁹⁾

<財務諸表監査> (省略)¹⁰⁾

<内部統制監査>

当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 2 項の規定に基づく監査証明を行うため、住友商事株式会社の 2009 年 3 月 31 日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、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防止または発見することができない可能性がある。

当監査法人は、住友商事株式会社の 2009 年 3 月 31 日現在の財務報告に係る内部統制の評価は有効であると表示した上記の内部統制報告書は、我が国において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ものと認める。

追記情報

会社は、内部統制報告書の記載のとおり、2009 年 3 月 24 日付けの株式取得により連結子会社となった Minera San Cristobal S.A. の財務報告に係る内部統制について、株式の追加取得が会社の事業年度末日直前に行われたため、やむを得ない事情により十分な評価手続きが実施できなかったとして、期末日現在の内部統制評価から除外している。

会社と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係者はない。

以上

【参考資料 3】 SAMSUNG 電子（株）の内部統制報告書¹¹⁾

内部会計管理制度運営実態の報告

SAMSUNG 電子株式会社取締役会および監査委員会御中

本内部会計管理者は、2010 年 12 月 31 日を終了日とする会計年度の当社内部会計管理制度の設計および運営実態を評価しました。

内部会計管理制度の設計および運営に対する責任は、本内部会計管理者を含めた会社の経営陣にあります。本内部会計管理者は、信頼性のある財務諸表の作成および開示に資するため、会社の内部会計制度が財務諸表の虚偽記載にならぬ誤謬や不正行為を予防、発見できるように効果的に設計および運営されているか否かについて評価しました。本内部会計管理者は、内部会計管理制度の設計および運営実態を評価するにあたって、内部会計管理制度模範規程を評価基準としました。

内部会計管理制度運営実態を評価した結果、2010 年 12 月 31 日現在当社の内部会計管理制度は、内部会計管理制度模範規程に準拠し、重要な点において効果的に設計、運営されていると判断しました。

2011 年 1 月 28 日

代表取締役 [氏名省略] (署名)

内部会計管理者 [氏名省略] (署名)

【参考資料 4】 SAMSUNG 電子（株）の内部統制報告書に対する SAMIL 監査法人の監査意見

外部監査人の内部会計管理制度監査報告書

SAMSUNG 電子株式会社

代表取締役 貴下

2011 年 3 月 22 日

私どもは、添付された SAMSUNG 電子株式会社の 2010 年 12 月 31 日現在の内部会計管理制度運営実態評価報告書について監査を実施しました。内部会計管理制度を設計、運営ならびに運営実態評価報告書を作成する責任は SAMSUNG 電子株式会社（以下、会社とする）にあり、私どもの責任は、同報告書に対し監査し、その監査結果を報告することにあります。会社の経営者は、添付された内部会計管理制度運営実態評価報告書にて、「内部会計管理制度運営実態を評価した結果、2010 年 12 月 31 日現在当社の内部会計管理制度は、内部会計管理制度模範規程に準拠してみた場合、重要性の観点において効果的に設計、運営されていると判断する」と記載しています。

私どもは、内部会計管理制度監査基準に基づき監査を実施しました。当基準は、監査法人に重要性の観点から経営者が提出した内部会計管理制度の運営実態評価報告書に対し会計監査よりは低い水準の確信が得られる監査手続きを計画し、実施することを求めています。当該監査は、会社の内部会計管理制度を理解し、経営者による内部会計管理制度の運営実態報告内容に関する質問および必要であれば限定的範囲内での関連資料の確認などの手続きが含まれています。

会社の内部会計管理制度は、信頼できる会計情報の作成および開示のため、大韓民国において一般に認められた会計処理基準に準拠して作成された財務諸表の信頼性に対し、合理的な確信を与えるように整備された内部会計管理規定および同規定を管理・運営する組織を意味します。ただし、内部会計管理制度は内

部会計管理制度の本質的な限界により、財務諸表の重要な歪曲表示を摘発・予防することができない可能性があります。また、内部会計管理制度の運営実態報告内容を基礎として将来期間の内容を推定する場合は、状況の変化や手続き、政策が考慮されないことで、内部会計管理制度が不適切となり、将来期間に対する評価および推定内容が異なるリスクがあることを考慮しなければなりません。

経営者の内部会計管理制度運営実態評価報告書に対する私どもの監査結果、上記経営者の運営実態報告書内容が、重要性の点において、内部会計管理制度模範規準に準拠して作成されているものと認めます。

当該監査は、2010年12月31日現在の内部会計管理制度を対象としており、2010年12月31日以降の内部会計管理制度は監査しませんでした。本監査報告書は、株式会社外部監査に関する法律に準拠して作成されたものであり、その他の目的もしくはその他の利用者の使用には適切でない可能性があります。

SAMIL 監査法人
代表取締役（氏名省略）

【参考資料5】中国平安保険（株）の内部統制報告書¹²⁾

中国平安保険（集団）株式会社有限公司
2010年度内部統制評価報告

取締役会は本報告書の内容が真実且つ正確であり、虚偽の記載や誤謬及び重大な漏れがないことを保証する。

中国平安保険（集団）株式会社株主：

中国平安保険（集団）株式会社有限公司取締役会（以下取締役会）は、財務報告に係る内部統制の構築と整備に責任を持つ。

財務報告に係る内部統制の目的は、財務情報の信頼性を確保し、重大なリスクを回避することにある。内部統制固有の限界により、上記の目標は合理的な範囲内でしか達成できない。

取締役会は「企業内部統制基本規範」に準拠し、財務報告に係る内部統制に対し評価を行った結果、2010年12月31日（基準日）現在有効であるであると判断した。

私どもが依頼している安永華明会計事務所は、私どもの「内部会計統制規範—基本規範（試行）」に基づき構築した財務報告に係る内部統制が、すべての重要な面において有効であると判断し、内部統制監査報告は適正であると認めた。

私どもが内部統制自己評価を行う際に発見した財務報告と係らない内部統制の欠陥は一般欠陥に止まり、発生可能なリスクはすべてコントロール可能な範囲内にある。財務報告の目的を達成するうえで重要な影響はなく、対処法も施している。

取締役会長：（氏名省略）
中国平安保険（集団）株式会社有限公司

2011年3月29日

【参考資料 6】中国平安保険（株）の内部統制報告書に対する安永華明監査法人の監査意見

ことにあり、私どもの責任は貴社の財務報告に係る内部統制が有効であるかについて意見を表明することにある。

私どもの監査は、中国公認会計士協会が公布した「内部統制監査ガイドライン」に準拠している。監査には内部統制の構築と運営状況の理解、テスト、評価及び必要と思われるその他の手続きが含まれている。私どもの監査の結果、意見を表明するための合理的な基礎が得られたと判断した。

内部統制の固有の限界により、財務諸表の重要な歪曲表示を摘発・予防することができない可能性がある。また、内部統制の評価結果に基づき将来期間の内部統制を推定する場合は、状況の変化により内部統制の有効性が低減する可能性がある。従って、本会計期間において内部統制が有効であることが、将来期間においても有効であることを保証するものではない。

私どもは、2010年12月31日現在における貴社及び子会社の「内部会計統制規範—基本規範（試行）」に基づき構築した財務報告に係る内部統制は、重要な面において有効であると判断した。

本報告書は中国平安保険（集団）株式有限公司2010年会計年度報告のためのものであり、私どもの書面による許可なくその他の目的で使用することはできない。

安永華明会計事務所

中国公認会計士（氏名省略）

中国公認会計士（氏名省略）

中国 北京

2011年3月29日

【参考文献・資料】

＜日本語文献・資料＞

- ・ 浅沼広和 [2009] 「現代の内部統制制度の形成—米国の動向とわが国への影響を中心に」『名古屋学院大学大学院経済経営論集』第12号
- ・ 井上春樹 [2007] 「日本版 SOX に対応する内部統制フレームワークの提案」『経営システム』第16巻第6号
- ・ 伊豫田隆俊 [内部統制の制度化をめぐる諸問題] 『会計』第171巻第1号
- ・ 小野行雄 [2010] 「内部統制監査の導入初年度の経験と課題」『現代監査』No.20
- ・ 蟹江章 [2008] 「内部統制監査の意義と課題」『会計』第174巻第6号
- ・ 金融庁 [2007] 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」、「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」
- ・ 金融庁 内部統制部会議事録 http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyuu/top_gijiroku.html#naibu [2010年11月15日付]
- ・ 根田正樹・菅原貴与志・松嶋隆弘 [2007] 『内部統制の理論と実践』財経詳報社
- ・ 住田清芽 [2007] 「主要国における内部統制の評価制度の動向」『日本貿易会』
- ・ 高田敏文（主査）・内山峰男・小倉親子・兼田克幸・中村元彦・藤原秀賢・町田祥弘 [2010] 「内部統制報告制度の効果に関する実態調査と実証研究」『内部統制』No.2
- ・ 鳥羽至英 [2007] 『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房
- ・ トーマツ企業リスク研究所 [2009] 「内部統制報告書初年度の結果分析」『企業リスク』第25号

- ・ トレッドウェイ委員会組織委員会著／鳥羽至英・八田進二・高田敏文訳 [1996]『内部統制の統合的枠組み』白桃書房
- ・ 長谷川俊明・申巍 [2007]「中国会社法、証券法下の内部統制システムの整備と評価、報告制度」『国際商事法務』Vol.35、No.4
- ・ 八田進二 [2007]『これだけ知っておきたい内部統制の考え方と実務 評価・監査編』日本経済新聞社
- ・ 八田進二・町田祥弘 [2007]『内部統制基準を考える』同文館
- ・ 八田進二（代表）・橋本尚・町田祥弘 [2009]「「内部統制の重要な欠陥に係る実態調査」の結果」『内部統制』No.1
- ・ 文載皓 [2005]「サーベインズ・オクスレー法の制定が韓国企業の内部システムに及ぼした影響」、『明大商学論叢』第 87 巻特別号
- ・ 吉川吉衛 [2009]『企業リスクマネジメントー内部統制の手法としてー』中央経済社

<中国語文献・資料>

- ・ 企業内部統制標準委員会 HP <http://www.casc.gov.cn/nkbz/zytz/> [2010年10月28日付]
- ・ 楊有紅・陳凌雲 [2009]「2007年上海証券取引所上場企業内部統制自己評価に関する研究—データ分析と政策提言—」『会計研究』2009年6月号
- ・ 李連華・聂海涛 [2007]「わが国内部統制研究の変遷：1985—2005」『会計研究』2007年3月号
- ・ 李志斌 [2009]「内部統制の規則属性および執行メカニズムに関する研究」『会計研究』2009年2月号
- ・ 南京大学会計財務研究院チーム [2010]「中国企業内部統制評価制度の現実的モデル—112社の事例に基づいて」『会計研究』2010年6月号

<韓国語文献・資料>

- ・ イ・ジェウン [2007]「主要国における内部統制関連制度の比較および内部会計管理制度に対する政策提案」『月刊公認会計士』2007年11月号
- ・ 韓国公認会計士協会 HP <http://www.kicpa.or.kr/> [2010年11月13日付]
- ・ 韓国内部会計管理制度運営委員会 HP http://www.klca.or.kr/inacc/Klca_InAccIndex.asp [2010年11月13日付]
- ・ 金融監督院 HP <http://www.fss.or.kr/kr/main.html> [2010年11月13日付]
- ・ 三星経済研究所 HP http://www.seri.org/_index_.html [2010年11月13日付]
- ・ 内部統制基準委員会 韓国企業支配構造改善支援センター [2005]「内部会計管理制度模範規準」<http://www.cgs.or.kr/> [2010年11月13日付]
- ・ 韓国上場会社協議会 HP <http://www.klca.or.kr/> [2010年11月13日付]

<英語文献・資料>

- ・ COSOのHP <http://www.coso.org/> [2010年11月8日付]
- ・ Udi H., Rani H., and Jean C. B. [2009] Corporate Governance and Internal Control over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes *The Accounting Review* Vol. 84, No. 3 839-867
- ・ Evelyn R. P., and J. Reed Smith [2007] The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength *The Accounting Review* Vol. 82, No. 2 427-455

注

- 1) COSO フレームワークは、COSO（アメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学協会、財務担当者経営者協会、内部監査人協会、全米会計士協会の五つの団体で構成された不正な財務報告防止のため組織されたトレッドウェイ委員会）が1992年と1994年に公表した内部統制に関する報告書のことである。当該報告書では、内部統制は業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守を目的として合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行される一つのプロセスであると定義されている。また、COSO フレームワークでは、「統制環境」、「リスク評価」、「統制活動」、「情報と伝達」および「モニタリング」を、上述した三つの目的を達成するための構成要素としている。
- 2) SOX法は2002年7月に制定されるものの、その段階では具体的な実務指針が公表されておらず、2003年6月に証券取引委員会（SEC）が経営者向けの内部統制報告書作成に関する指針、2004年3月に公開会社会計監査委員（PCAOB）が監査人向けの実務指針が公表されている。最初の内部統制報告書の開示が開始したのは2004年11月以降になる。また、2005年5月にSECとPCAOBそれぞれが、企業側に膨大な負担を強いたことを反省し、制度の見直しを行った。またSECは2007年に、実務界への負担を軽減するため、既存の内部統制基準は維持しつつ、経営者の負担を減少させる内容となる経営者評価指針「Interpretive Guidance Regarding Management's Evaluation and assessment of ICFR」を公布している。
- 3) あずさ監査法人は、KPMGの日本におけるメンバーファームである。
- 4) SAMIL監査法人は、PWCの韓国におけるメンバーファームである。
- 5) 日本の会計監査院に相当する。
- 6) （ ）内は、中国語の表現である。以下同様である。
- 7) 安永華明監査法人は、EYの中国におけるメンバーファームである。
- 8) 本報告書は住友商事のHPで公開されている内部統制報告書及びその監査報告書である。
- 9) 3名の公認会計士の氏名は、紙幅の関係上省略する。以下氏名に関してはすべて省略している。
- 10) 本報告書は財務諸表監査報告書と内部統制監査報告書で構成されているが、財務諸表監査報告書の内容は省略する。
- 11) 参考資料3及び参考資料4は、SAMSUNG電子（株）のHPで公開されている内部会計管理制度報告書とその監査意見をもとに、筆者が韓国語から日本語に翻訳したものである。
- 12) 参考資料5及び参考資料6は、上海証券取引所のHPで公開されている中国平安保険（株）の内部統制報告書およびその監査報告書をもとに、筆者が中国語から日本語に翻訳したものである。