

平成17年5月26日(木)

企業会計審議会

第8回内部統制部会会議録

於 金融庁特別会議室
(中央合同庁舎第四号館9階)

金融庁総務企画局企業開示参事官室

午前 10時00分 開会

○八田部会長 おはようございます。何か聞くところによりますと中央線が事故でちょっと遅れているようだということですが、定刻になりましたので、これより第8回内部統制部会を開催いたします。

皆様には、お忙しいところご参集頂きまして、ありがとうございます。

なお、本日の部会も企業会計審議会の議事規則にのっとり公開することにしたいと思いますが、よろしいでしょうか。

ありがとうございました。

それでは、議事に入りたいと思います。

前回までの3回の部会では、財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する基準を大きく3つの部分に分け、それぞれにつき一通りのご審議をいただいたところであります。本日は、内部統制の基本的枠組み、経営者の評価、監査人による監査にわたります全体につきまして、これまでに頂いたご意見等を踏まえまして事務局で改めて整理してもらいましたので、それをもとにご審議頂きたいと思います。

資料につきましては、あらかじめお届けしておりましたので、最初に事務局からポイントを説明して頂き、その上で皆様からご意見を頂戴したいと考えております。

では、よろしくお願ひします。

○野村企業会計調整官 事務局から説明させていただきます。

資料でございますが、お手元にお配りしてございます資料の1が「財務報告に係る内部統制の評価及び監査（素案）」ということで、第5回から第7回の部会でご審議頂きました素案を、その際に頂戴いたしましたご意見等を踏まえまして整理させて頂いたものでございます。それから資料の2でございますが、全体の手続の流れとその関係を図にしたものでございます。

資料の1に戻って頂きまして、資料のところどころにめくって頂きますと網かけをして表示をしてあるところがございます。これは、第5回から第7回までの部会でご審議を頂きました素案につきまして、頂いたご意見等を踏まえて修正等をいたしましたところをお示ししているものでございまして、主にこの網かけをいたしました箇所についてご説明をさせていただきます。

右下に通しページを振ってございますが、最初の1ページはいわゆる目次のようなものでございますのでおめくりを頂きまして、3ページを御覧頂きたいと思ひます。

Iの「内部統制の基本的枠組み」でございますが、第5回の部会でもご審議を頂きましたとおり、この基本的な枠組みにつきましては、IIの財務報告に係る内部統制の有効性につきまし

ての経営者の評価及びⅢでお示ししました監査人による監査の基本となります内部統制の基本的な枠組みをお示ししておりまして、財務報告に係るという限定をしないで、内部統制の基本的な枠組みをお示ししているものでございます。

網かけをしているところを、御覧頂きたいと思いますが、まず目的のところでございます。真ん中のあたりに財務報告の信頼性と、あと資産の保全のところを網かけをしてございますが、目的につきましてより具体的に記載をさせて頂きたいということとして、例えば、財務報告の信頼性ですと、「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」ということに修正をさせて頂いているところです。

それから、4つ目の「資産の保全」についてでございますが、第5回の部会におきまして不正な資産の取得といったような表現が誤解を招くというご指摘もございましたので、「未承認の資産の取得、使用及び処分を防止又は発見すること」ということで修正をさせて頂きまして、権限を持たない、ないしは正当な手続を経ないで資産の取得ですとか使用、処分等が行われることを防止または発見するというので、この資産には例えば無形データですとか個人情報といったようなものも含まれますが、資産の保全ということの目的をより具体的に修正させていただいたところでございます。

それから、1ページおめくりをいただきまして4ページでございますけれども、基本的な要素の一つとして、監視活動という言葉を使っていたんですが、「モニタリング（監視活動）」ということに置き換えさせて頂きまして、これ以降はすべてモニタリングということで表現させて頂いているところでございます。

それから、飛びまして8ページをお開き頂きたいと思います。

8ページでございますけれども、3の（2）「内部統制の限界」ということでございますが、こちらについては大きく2点ご指摘があったかと思いますが、まず内部統制に限界があるにもかかわらず、前回高水準の保証という表現を使わせて頂いていたんでございますが、限界があるのに高水準の保証があるというのは誤解を招くのではないかとといったようなご指摘、それから下の方の固有の限界があるということで4点ほど記載させて頂いていたところでございますけれども、固有の限界については企業の内部だけではなくて外部的な要因もあるのではないかとといったご指摘も踏まえまして、まず柱書きのところでございますけれども、「目的の達成にとって絶対的なものではないが、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ある」という表現に変更させて頂いているところでございます。

それから、②の網かけのところでございますけれども、外からの要因も固有の限界として考えられるということで、「組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある」ということで、外部のリスク要因も加えさせていただいたところでございます。

それから、1ページおめくりをいただきまして9ページでございますけれども、ここに新たに(3)ということで内部統制に関係を有する者の役割と責任ということで1項目加えさせていただいているところとして、内部統制に関係のある方々の役割といたしまして、責任といたしますものを明示してはどうかというご指摘もございましたので、ここで1つの項目を設けさせていただいているものでございまして、こちらについては内部統制の基本的な枠組みという観点から内部統制に関しての役割と責任を明示させているところでございます。

①の経営者から②取締役会、③の監査役又は監査委員会、④内部監査、それから⑤の組織内のその他の者ということで、繰り返しになりますが、内部統制の基本的枠組みという観点から内部統制に関しての役割と責任を明示させていただいているところでございます。

例えば、経営者については、経営者は、内部統制システムを含む組織のすべての活動について最終的な責任を担っている。経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。注でございますが、経営者とは、最高経営責任者及び最高財務責任者を念頭に置いているという点を明示させていただいているところです。

以下、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査、それから組織内その他の者についても同様な形で明示をさせていただいているところでございます。

それから、1ページおめくりをいただきまして10ページでございますけれども、Ⅱの「経営者による評価」です。まず、1の「財務報告に係る内部統制の評価の意義」ですけれども、その網かけでございます。ここは、財務報告に係る内部統制が有効であるとはどういうことを言うのかといったところでございますけれども、前回、わかりづらいという話がございまして、財務報告に係る内部統制が有効であるとは内部統制に重要な欠陥がないことあるということで、内部統制に係る不備については、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性がある内部統制の不備とそれ以外の不備に分けて、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のある重要な欠陥がある場合には、内部統制が有効でない、それがない場合には内部統制が有効であるということで、その点がわかるように明示をさせていただいたところです。すなわち、内部統制が有効であるとは、重要な欠陥がないことをいうということで明示をさせていただいております。

それから、3ページほどおめくりをいただきまして通しページの13ページですけれども、経

営者によります内部統制報告書の様式の最後でございますけれども「付記事項」という項目がございます、前回の様式ですと後発事象ということで単に書いてあったわけですが、こちらについては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、それから期末日後に実施した是正措置その他の特に説明又は強調すべき事項を書いてはどうかということでございます。この点については大変恐縮でございますが1ページお戻りをいただきまして、一番上の(5)の内部統制の重要な欠陥の是正というところがございまして、上から3つ目のパラグラフに、重要な欠陥が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点までに、いわゆる期末日までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができるわけですが、期末日以後にその報告書を出すまでの間にいろいろ是正措置がなされた場合には、経営者による内部統制報告書には、意見としては書かれないわけですが、期末日後に実施したそういった是正措置については、内部統制報告書に付記をするということで期末日以後にもこういった是正措置がなされたのだということがわかるように付記事項として記載することができるということでございます。

それから、2ページほどおめくりをいただきまして14ページでございます。「監査人による監査」の方でございますけれども、まず1でございますが、監査人による監査の目的ということで網かけをしているところがございますけれども、こちらにつきましては、「監査人による検証は、信頼し得る財務諸表作成の前提であると同時に、有効な財務諸表監査の実施を支える経営者の内部統制の有効性の評価について検証を行うものであることから、「監査」に該当するものとなる。ただし、具体的な手続を考えるに当たっては、過度の負担にならないように留意する必要がある」ということで、監査人による検証については監査として扱ってはどうかということを明示させていただいているところでございます。

それから、次の2の「内部統制監査と財務諸表監査の関係」でございますけれども、こちらにつきましては、前回は「一体として行うものとする」という表現だったところがございますけれども、前回の部会でのご意見等を踏まえまして、「一体なものとして、同一の監査人が行うものとする」ということで表現を改めさせていただいたところでございます。注といたしまして、ここで同一の監査人とは、同一の監査事務所のみであるのみならず、いわゆる業務執行社員、サインをする関与社員も同一であることを意味しているということで示させていただいているところでございます。

それから、1ページおめくりをいただきまして15ページでございますけれども、(3)の「全社的な内部統制の評価の検討」という箇所を網かけをしていますが、監査人は、経営者に

よる全社的な内部統制の評価の妥当性について検討するわけでございますけれども、それぞれの経営レベルの内部統制の状況について、前の表現ですと「十分に評価」という形になっていたのですが、こちらについては十分理解をした上で検討するという事で「十分に理解しなければならない」という表現に変更させていただいているところです。

それから、1ページおめくりをいただきまして16ページの(6)でございますけれども、監査人が監査の過程で、監査人等が監査の過程におきまして不正を発見した場合のことでございますが、「監査人は、当該不正等の」、網かけの部分でございますけれども、「不正等の内容を監査役又は監査委員会に報告しなければならない」ということで、以前は「報告及び是正を求める」といったような表現になっていたところでございますけれども「報告をしなければならない」といった表現に変えさせていただいたところでございます。

それから、(7)でございますけれども、(7)につきましては前回もご指摘があったのでございますが、「独立した立場であるということを確認した上で」といったような表現があったわけですが、そちらは削除させていただきまして、監査役又は監査委員会との連携の範囲及び程度を決定するという事で、「監査人は、その監査役又は監査委員会とどういった形で連携ができるのかといったことを決定しなければならない」といった表現に変えさせていただいたところでございます。

それから、一番下から次のページにかけてですが、「監査人の内部統制監査報告書」のところでした、監査人の意見の表明ということで網かけをしているところは、やはり監査人も「期末日後に実施された経営者等によります是正された措置等については、内部統制監査報告書に追記情報として記載をする」ということを明示させていただいたところでございます。

それから、同じ頁の下のところでございますけれども、前回内部統制監査報告書におけます監査人の意見につきましてご意見があったところでした、経営者が内部統制報告書で内部統制に重要な欠陥があると指摘した場合については、前回の第7回の部会でお示しした素案では意見不表明という形になっていたところでしたが、その点につきましては、監査人が監査をしているわけですので何らかの意見を述べるべきではないかといったご指摘がございました。それを踏まえまして表現といたしましうか、意見区分を検討させていただきまして今から申し上げるような形に変更させていただいたところです。

それで(4)ですけれども、適正意見の記載事項ということでして、前半部分でございますけれども、まず経営者が内部統制を有効であるということで内部統制報告書に記載した場合に、監査人が監査をした結果、そのとおりであるといった場合にはその旨の意見、「この場合の意

見を「適正意見」という」ということで表示させていただいておりますが適正意見をいう、これは前回と同様でございます。「なお」書きのところでございますけれども、「内部統制報告書において、経営者が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ていない理由を記載している場合に表明する適正意見には、当該重要な欠陥及びそれが是正されない理由を追記しなければならない」ということで、経営者が財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がありますと、それが是正されない理由はこうこうであるということ報告書に書いてきた場合に、監査人が監査をした結果、そのとおりであるといったことで適正意見を出すとした場合には、その適正意見には重要な欠陥及びそれが是正されていない理由を追記情報ということ記載をするという形の意見区分に変更させていただきました。

それから、1ページおめくりをいただいて（5）でございますけれども、「不適正意見の表明」でございますけれども、網かけがずっとしますけれども、前半部分は経営者の方が内部統制の有効であるという旨を記載していた場合に、監査人が監査をした結果、評価日までに是正されていない、有効であるというふうに言っているけれども監査をした結果、評価日までに是正されていない重要な欠陥があると判断した場合には、「監査人は内部統制報告書にその内部統制報告書が不適正であるという旨及びその理由を記載しなければならない」ということでございます。これは前回と同様でございます。

また、「監査人は、内部統制報告書において、経営者が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ていない理由を記載している場合に、その重要な欠陥等に関する記載の内容が不適切であると判断したときには、その内部統制監査報告書に経営者に内部統制報告書が不適正であるという旨及びその理由を記載しなければならない」ということに変更させていただきました。

後段のところですと、経営者が例えば1つの重要な欠陥があるということ報告書を出して、期末日までにそれが是正されていないということを報告書に書いているような場合に、監査人が監査をした結果、重要な欠陥をちょっと数字的にあらわすとどうかと思うのでございますが、例えば1ではなくて4つの重要な欠陥があったといったような場合には、その経営者の方の内部統制報告書は不適正であって、その理由はこうこうであるという点を監査人の監査報告書に記載しなければならないということでございます。

それから、最後のページでございますけれども、（6）の「範囲の制約」でございますが、こちらについては表現を整理させて頂きまして、「経営者の評価について意見を表明しない旨及びその理由を記載する。」ということ整理をさせて頂きました。

それから、最後の「追記情報」につきましては、経営者の評価の報告書と同様に、「財務報告の内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事情」、それから「期末日後に実施された是正措置その他の特に説明又は強調すべき事項」を追記情報として記載するというごさいます。

以上が、主な前回第5回から第7回までの部会でお示ししました素案に対していただきましたご意見等を踏まえまして修正した箇所のごさいます。

それで、資料の2の方を若干ご説明させていただきたいと存じますが、資料2の方は、各回の素案でお示した手続及び手続の流れ及びその関係をお示したものでございまして、評価と監査につきましては、それぞれの部会のときにお示したものを基本的にはそのまま持ってきているものでございまして。

それから、一番左の内部統制の構築につきましては、部会のときには直接お示しをしていなかったわけでごさいますけれども、やはり同様に基本計画から基本方針の策定、それから全社的な内部統制の構築と業務プロセスに係る内部統制の構築を経営者ないしは全社的にかわる方々が構築をしていただきまして、それについて経営者が評価をしていただくと、そういったような流れになっているところでごさいます。

以上簡単でごさいます、ご説明させていただきました。

○八田部会長 ありがとうございます。

それでは、事務局からの概要説明のありました財務報告に係る内部統制の評価及び監査（素案）を踏まえ、皆様からご意見を頂戴したいと思います。

なお、皆様からのご意見を頂戴する前に、前回の部会におきましての内部統制の検証（監査）の担い手につきましてのご意見がございまして。この点は本案の骨子にかかわることですので、私の方で若干ご説明をさせていただきたいと思ひます。

内部統制の検証（監査）の担い手について。

前回の部会におきまして、「内部統制の検証（監査）を監査人ではなく、監査役又は監査委員会が行うことは考えられないか」といったご意見がございまして。先程監査人の監査の目的でもご説明申し上げましたように、財務報告に係る内部統制は信頼し得る財務諸表作成の前提であると同時に、有効な財務諸表監査の実施を支える基礎となるものであります。すなわち、監査基準では、財務諸表監査において企業の内部統制が整備されていない場合には意見形成の合理的な基礎を得ることが著しく困難なものとなります。したがって、効果的かつ効率的な監査を受けるためには内部統制の充実を図ることが欠かせないこととされております。

ここにおいて、財務諸表の監査については専門的能力や実務経験、独立性、公正、不偏性、注意義務など、要件を満たす監査人が担っているところであり、同様の考え方から内部統制監査につきましても監査人が実施することが求められているものと考えます。このような骨子でこの素案を作成させていただいているところでもあります。

また、もう一つ、前回の部会におきまして委員の中から、最近、去る4月13日ではありますが、米国のSECの方におきましてラウンドテーブルにおける内部統制についての議論が報告されており、当部会での審議の参考になるので紹介してほしいとのご意見がありましたので、この点につきましても事務局から簡単に紹介してもらいます。よろしくお願いします。

○野村企業会計調整官 お手元に資料3ということで、「アメリカにおける内部統制報告制度のガイダンス等について」と表題を付しました資料3を御覧いただきたいと存じます。

ただいま部会長の方からもお話がございましたとおり、4月13日に内部統制報告規定の実施に関するラウンドテーブルというのが、SECの主催によりまして企業、監査人及び投資家を出席者として開かれたところがございます。出席者からは、内部統制報告制度の実施状況、それから実施を踏まえての問題点、疑問点及び今後の制度改善等のためのコメント等が報告されたところがございます。出席しておりましたSECの委員長とPCAOB、公開会社会計監視委員会の委員長は、当日の議論を踏まえて5月16日に内部統制報告制度実施に関する追加的なガイダンスを公表すると表明したところがございます。それを受けまして2のところがございますけれども、5月16日にSECとPCAOBは相前後しましてそれぞれ次のガイダンス等を公表したところがございます。

2つ目の○でございますけれども、SECは、内部統制報告制度につきまして総括的に次の2点を発表したところがございます。①としてこの404条に基づきます内部統制報告制度の意義みたいなことを言うておりまして、企業改革法404条への準拠によって、公開企業の最高経営層における内部統制への関心が高まっており、より良い財務報告が行われることが期待されるといったような点で意義を述べていたところがございます。

②でございますが、一方、内部統制報告制度は、多大なコストを生じさせていると。その多くの部分は、新規定の導入初年度に特有なものではあるものの、過度で、重複が多く、又は焦点が絞れていない作業によって無視できない額のコストが生じていることも確かであるといった点を公表いたしまして、1ページおめくりをいただきまして、SECはその公表したコメントの中で、上記の②に対応すべく、内部統制報告制度の改善に向けて、以下の点を表明したところがございます。

大きく4点ほど言っております、まず1点目が、経営者と監査人が、合理的な判断を行使して、いわゆる紋切り型のチェックリストを使用した積み上げ式のアプローチではなくトップダウン型の、リスク重視のアプローチを採用してはどうかと、そうすることによって不要の作業を回避できるのではないかとといった点、これが1点目でございます。

それから、2点目としまして、当部会でもご審議がございましたが、財務諸表監査と内部統制監査を効果的に統合して行えば、コストは大幅に削減できるのではないかとというのが2点目でございます。

それから、3点目は、財務報告に係る内部統制は、企業の性質及び規模を反映するものでなければならず、特に小規模の企業については違った配慮が必要ではないかといったことでCOSOに対して新たなガイダンスの策定を求めるといった内容でございます。

それから、4点目でございますけれども、経営者と監査人及び監査委員会が頻繁にコミュニケーションをとることが、その内部統制及び財務報告の改善という目標の実現のために重要であって、経営者が内部統制の構築を経営者自身の決定で行う限りにおいては、監査人の独立性の規定には反しないのではないかとといった点を言っているところでございまして、連携をとることが重要であるといった点を言っているところでございます。

同じ日にPCAOBの方からもガイダンスが出されておりますが、ほぼ同様の内容でございます。

PCAOBの質問と解答というのが、2004年の6月以来公表されているものに続いて公表されているものでございまして、「トップダウン・アプローチ」ですとか「検証の範囲と程度」、「他の専門家等の利用」、及び「経営者報告に対する監査人の責任」を取り上げて具体的な内容を示しているものでございます。

以上簡単でございますが、ご紹介させていただきました。

○八田部会長 どうもありがとうございました。

それでは、皆様からご意見を伺ってまいりたいと思いますが、審議の都合上、3つの柱がございまして、まず最初にIの「基本的枠組み」からご審議いただきたいと思いますが、それでは、よろしく願いいたします。

では、手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 それでは、最初で申しわけございませんが、一番最初の素案のところでおりました「文書化」のところは今回削除されておりますが、その辺のお考え方なりをご説明いただければ大変ありがたいと思っております。

○野村企業会計調整官 基本的な枠組みのところでは、前回の第5回の部会の際には「文書化」ということで一つの項目をとっていたわけですが、今回はそれぞれの箇所
で記録をしていただくということを明示していますので、改めて文書化ということで項目を立て
なくてもいいのではないかとこの考え方のもとにあえて項目としては削除したということでご
ざいます。

○八田部会長 手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 そうしますと、考え方としては当初案とそんなに大きくは変わっていないと
いう、こういう理解でよろしいでしょうか。

○野村企業会計調整官 基本的な考え方は変わってはいませんが、当部会の中でもご審議が
ございましたとおり、その文書化等に当たってはリスク等を勘案したいわゆる絞り込みとい
いましょうか、そういった考え方がとれるのではないかとこのように考えているところでござ
います。

○八田部会長 手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 すみません、あと2つご質問がございます。

1つは、この右端の4ページのところのITの話ですが、これについては前回の部会でも私
の考え方をご説明させていただいたんですが、ここで確認したいのは、情報、ITの利用とい
うことで若干表現が変わっておりますけれども、例えばある業務についてITが組み込まれて
いなくても十分それは内部統制として有効に機能しているといった場合にどういうふうに考え
ればいいのかということなんです。基本的要素の中にこのITが入ってきておりますので、
うがった読み方をすると、ITを利用していなければ内部統制の基本的な要素を満たしていな
いというように読まないといけないということになりますと、実務上機能しない場合もあり得
るのかなということがございます。この辺の考え方をどう整理をしておけばいいのかという点
が1つ。

それから、もう一つは次の5ページでございますが、リスクの評価の対応のところ組織目
標という言葉が出てまいります、この意味合いが内部統制の目的ともどうも違う、その後の
記述のところでは対比して記述されている箇所がございますので、組織目標と内部統制の目的と
はどうも意味合いが違っているようでございます。その辺の考え方、解釈なりをご説明いた
だけるとありがたいなと思っております。

以上、2点です。

○野村企業会計調整官 まず1点目ですが、ご指摘のありましたとおりITが例えば

利用されていない項目等につきまして、ITの利用がされていないから内部統制に不備がある
んではないかといったようなことは基本的に考えていないところでございますけれども、ご指
摘のありました点につきましてはもう少し表現を工夫いたしたいというふうに考えております。

それから、次のリスクのところでございますけれども、ご指摘のありました1行目の組織目
標というのはご指摘のとおり内部統制の目的ではございませんで、この第一部につきましては
企業という表現を使いませんですべて組織という表現に、統一させていただいたところでござ
いますけれども、組織の目標の達成に与えるすべての事象を認識していただくということでご
ざいまして、内部統制の目的とは基本的に区別をしているところでございます。

○八田部会長 部会長として若干補足させていただきます。

回答に関しましては今事務局からのご説明のとおりであります。最初の方のITの利用に
関しましては、自らIT環境に置かれていなくても取り巻く環境の中でもITを度外視しては
考えられないという視点から、そういったものに対して配慮を行うという点も踏まえてITの
活用といいますか、それを受容できる環境を整えるということを念頭に置いているわけであり
ます。

それから、2点目の組織目標というのは、これはCOSOの本来の報告書ではエンティティ
ーという言葉を使いまして事業体と一般に訳されているようですが、日本ではなかなかそれが
なじみ薄いということもあって、今ご説明のように単に営利企業だけではなくてあらゆる組織
体、そういったものを前提に考えており、ここでは組織の目標という、これもこなれない用語
かもしれませんがそのような意味合いで使っております。

では、大崎委員、どうぞ。

○大崎専門委員 質問なんですが、9ページの内部統制に関係を有する者の役割と責任という
ところでありまして、こういう説明的な補足をさせていただいたことは非常にわかりやす
くなって結構なことかと思うんですが、一つ気になりますのが、最高経営責任者及び最高財務
責任者という言葉が出てくるんですけども、これは私の不勉強で何でございまして、少なく
とも日本の商法、会社法上はこういう概念というのは存在しないというふうに思うんですね。
これまで例えば監査ですとか、その他の分野でこういう概念があったのかどうかというのは私
ちゃんと勉強してなくてわからないんですが、これがこういうふうに明示されますと、逆に
言いますと上場企業としてはだれが最高経営責任者で、だれが最高財務責任者であるかとい
うことを明示することが義務づけられるというようなふうに考えてよろしいのでしょうか、そ
をご説明いただければと思います。

○八田部会長 これは説明文章として入れておりまして、前回の部会でのご質問がございまして経営者という言葉が非常にあいまいな用語であると。ただ、これは領域によりましては非常に広い意味を持ちながら使っている場面と、ある特定のトップマネジメントを指して使っている場合もあると考えられます。そこで今回内部統制に関しての所有者、オーナーというのはいわゆるトップの責任者、日本で言うなら多分代表取締役社長といたしますか、代表権を持った方がそれに該当するのかなと思うわけですが、基本的には今日本の会社の仕組み、会社法制の中で単に旧来型の、具体的には監査役設置会社のみならず、いわゆるアングロサクソン委員会等設置会社といった仕組みも入ってきておりますので、それも前提に踏まえて考えたときに、まずもって経営トップに位する人を意識していただくために、私がこの部会で用いた回答に対してこの言葉が使われたわけでありまして。

したがいまして、これを文書化の中に入れるかどうかは別として、具体的には社内においてその権限の決定がなされているわけですから、その方が署名者、あるいは宣誓者、あるいは評価責任者ということになると思います。これは一つのご理解をいただくということで示しているものとお考えいただいでよろしいと思います。

柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 まず、3ページの目的のところの網かけの部分につきまして、「資産の保全」というところで「未承認の」という用語を採用されたということで、これは歓迎いたします。

そもそもCOSOフレームワークに明示されている3つの目的に加えて、新たに目的の第4として資産の保全を違法行為防止の観点から加えることには慎重でした。この第3の目的の法令等の遵守の項目で既にカバーされているという議論でありました。しかし、未承認のというプロセス重視の用語ならば、内部統制プロセスそのものにかかなりなじむ言葉でございまして賛成するものであります。

それから、6ページです。これは一般的な議論ですが、一番上のパラグラフの2行目のところに情報システムという言葉が使われておりまして、「情報は、情報システムを通して、識別、把握及び伝達をされる」という記述です。これが果たして情報データベース管理、情報処理、情報伝達を意識したITシステムのことを指すのか、それともマニュアルプロセスを含むという意味の用語なのかということについてお尋ねしたいと思います。

一般的な語感といたしまして、情報システムには機械というニュアンスがかかなり強くあるように思えまして、人間によるマニュアルプロセスを含む言葉を考えていただいた方がいいのかなという気もいたします。

それから、7ページ目です。項目6のITの利用というところに関して、2行目のところで「組織内部において整備及び運用される」という言葉が使われております。一抹の不安といたしまして、この用語では情報処理のアウトソースそのものが否定されるリスクもあるというふうに感じます。例えばの話ですが、「組織内部」という言葉を「組織の管理の及ぶ範囲において」というふうに変えていただきますと情報処理のアウトソースもカバーできるということなのではないかと考えます。

以上でございます。

○野村企業会計調整官 まず、6ページの情報システムでございますが、素案で考えさせていただいたのは、今柴田委員おっしゃいましたマニュアルプロセスも含めた概念でございます、用語につきましては工夫をさせていただきたいと思っております。

それから、ITの利用の方で組織内部のという7ページのところでございますが、そちらにつきましても今ご指摘があったとおり、当然組織内部の監視等が及ぶ範囲においてということの意味しているところでございますので、表現についてはそのような形で工夫をさせていただきたいと思っております。

○八田部会長 それでは、関委員、どうぞ。

○関委員 今の柴田委員のご意見との関連があるわけですが、1ページ目の資産の保全というところですが、私は、この「資産の保全」という項目を設けるということについては大変意味があることなんではないかというふうにかねて思っているんですが、「未承認」のというのは果たして適切な表現なのかどうかということでありまして、これは、ここは内部統制全体の考え方の枠組みを記しているページだと思うんですけども、この「資産の保全」とわざわざここに4番目に取り出したのは、重要な資産の取得と、あるいは使用、処分が適正に本当に行われているのかどうかということにポイントがあるわけで、承認、会社の中では何らかの形で必ず承認はするわけでありまして未承認、全くデュープロセスを踏んでいないというようなものは私はほとんどないんだと思うんですね。そういうことではなくて、具体的な重要な資産の取得を行う場合にそれが著しく高く取得されるとか、あるいは著しく安く処分されるとか、そういうことが問題であるわけでありまして、それは会計の立場から言うと、将来の財務諸表のこの信頼性を損なっている事象がそこで発生しているということの意味するわけでありまして、それが上の業務の有効性とか効率性というか、本当に合目的に資産が取得されたのか、あるいは処分されたのかということが内部統制上極めて重要だということだろうと思うんですね。

したがって、そういう表現をきちっとするようにしていただかないとを承認されているのか、承認されていないのかというようなことではなく、デュープロセスがきちっと踏まれているかということは非常に重要なことであるわけですが、そのデュープロセスそのもので議論された実質的内容を含めてやはり内部統制がきちっと働いているのかというようにぜひしていただきたいなど、ここは強く思います。

それから、4ページの先ほどの情報システムのところなんです、大した話ではないわけですが、その下に「組織内における有効な情報システムを通じて」という文章があるわけですが、この一番2行目は、「情報は、情報システムを通じ、」となっているわけですね。「組織内における」というのが前に入っていないわけですが、これは何か理由が、総務的「てにをは」から言うと、もし同じことを言っているんなら上の方にも同じ表現しておかなきゃいかんのではないのかなと、こういうことだけでありまして大意はないんですけれども、何かそこは意味があるのかどうかということでもあります。

○野村企業会計調整官 1点目の資産の保全についてでございますが、先程ご説明をさせていただきましたとおり、当初の趣旨としましては権限を持たない、ないしは手続を経ない資産の取得とか使用、処分を防止をするという観点でこのような表現にさせていただいたところでございますが、今関委員からのご指摘もございましたので、そういった観点も踏まえまして適切な表現を検討したいと思います。

○関委員 大きく、COSOの3つの目的に対して大きく一つ改めて構えるということですよ。ですから、その本質的な意味というのは一体何だという、私は未承認なんてことは世の中にほとんどないわけでありまして、それはきちっとした何らかの形の承認手続を大体やっているわけですよ。社長がだれかに言われて物を買うときでもそれはやるんですよ、最後は。ですけれどもその意味であるとか、その価値の本当の合目的な評価だとか、そういうことがきちっと議論されて承認されたのかというところが問題なんですよ、内部統制上は、と思うんです。よろしくどうぞ。

○八田部会長 ご指摘のように、COSOでもこの資産の保全につきまして、どのような扱いをするかということがいろいろ議論されたようであります。基本的には、米国の場合には1977年の海外不正支払防止法の中にこの一条項が入っております。権限のないもの、あるいは承認のないもの、これは先程柴田委員が言われましたように直接違法性を伴うということで、かなり内部統制という議論からは少し離れるかなということもありますが、部会、コア委員会の方としましては既に事務局からご説明しているとおりであります。ここでCOSOの時代と

13年たった現在、全く違うところが幾つかございます。その一つに例えば個人情報の保護、あるいは知的無形のオフバランスされているような資産、こういったものはどこで保全できるのかということも考えまして、ここではそのような広い意味での資産というものを念頭に置いて企業サイドで対応していただくのがよろしいのではないかという思いもありまして入れているわけでありまして、関委員のご指摘もございます。このかかり言葉が何がよろしいのかももう一度考えさせていただきますが、意図するところは全く同じであります。

○野村企業会計調整官 6 ページの2点目のご指摘でございますが、「情報は、情報システムを通して」ということで、その前に「組織内において」という表現がないということですが、こちらは特に他意はございませんで、一般的に情報システムを通してという表現をさせていただいたところです。整合性につきましては再度検討させていただきたいと思っております。

○八田部会長 では、竹内委員。

○竹内委員 構成上のことで1つだけ検討をお願いしたいということなんですけれども、一番最初の「内部統制の基本的枠組み」というのがありまして、一番冒頭に「経営者による」というのと「監査人による」という2つの、1行目に2つの言葉が入っておりますんですが、それで例えばなんですけれども、このリスクの評価というような部分、対応というような部分というのは基本的に経営者による評価にかかわってくるわけで、経営者による評価という、例えば2番目の経営者による評価というパラグラフにはリスクという言葉が一度も入ってこないわけでございますが、この定義あるいは要素とそれをやる、だれがやるのかという主体の部分がうまく整合しないということで、改善の方法として2点申し上げるのでご検討いただきたいんですが、例えば1つは、経営者による評価というところの最初の1の財務報告に係る内部統制の意義というところに、例えばですが3行目の「このため」という、「経営者は」という主語の後に——「リスクの評価を経た上で財務報告に係る財務統制の有効性をみずから評価する必要がある」というような、例えばリスクと経営者の関係がだれが何をするというところが一つもないので例えばこういうふうな方法も一つあります。

ないしは、内部統制の定義の前に「内部統制の主体」とかというのを入れて、基本的には経営者ないしは監査人によるものであるということをあらかじめ明記をしておくか、1行目にいきなり出てきちゃっているんで、一応念頭には入っているんですが読みとばしていつてしまう可能性があって、これはだれがやるのかというときの主体が基本的枠組みの中には項目としては出てこないのをご検討いただいた方がいいかな。私も後で気がついたんですけども、実は入っていたんですが、1行目に入っていて、だれによるという部分については全部カバー

した格好になっているのでこれはご検討いただければと思います。

○八田部会長 ありがとうございます。

八木委員、どうぞ。

○八木（良）委員 資料の通しページでは9ページのところの③監査役又は監査委員会の記述でございますが、この役割と責任の記述が平板で少し物足りないなと思います。すなわち、会計士監査をオーバーサイトすることについても言及すべきではないでしょうか。これはこれまで何度も申し上げてきたことですが、実務の視点からこれを見ますと、まず第一に、現在会計監査人による会計監査は、その基本のところは商法、証取法一体でやられている、こういう現実が今あるわけですね。第二に監査人がつくられる監査計画ですが、その作成時点において、監査人は大体その担当される企業の結合リスクはご判断の上で、例えば監査に赴く事業所とか、会社とか、そういったところを監査計画に織り込んでいかれるわけですね。つまり、監査人は、内部統制リスクを既に承知ですから、上記の流れで実務が行われてそれを我々と調整して粛々と1年間監査の仕事が進むというのが実態です。

そこで、確認とお願いなんですけれども、まず第一に内部統制評価と会計監査の一体監査ということですから、商法上どうしても監査役監査委員会はこの会計監査の結果をオーバーサイトするという立場にあるわけです。その監査役監査委員会が統制環境の一部として位置づけられているとしても、また、独立性ある機関として会計監査人との連携も求められるのです。この点を明記しておく必要があるのではないかと、こう思うわけですね。

それから、第二の点、これは監査人のご意見なんかも伺いたいんですが、監査結果の表明の中でこういうことが問題だったぞということで、個々の取引とか経理処理についてのご指摘は、これは必ず期末に説明していただくわけですが、同時に会計監査人が、今行っている内部統制リスクにかかわる全体的な評価、その企業の内部統制システムなり何なりはどうであるかということについては、これまで多分企業側には公表されてきていないと思うんですね。これ今後問題になってくるんじゃないかと思うんです。今後やはりこれも監査人さんと我々との連携を充実していく上ではそういうところも担当される企業には提示していくべきだと思います。

最後に第3点です。この手続を一体監査でやるということなんですが、商法監査の結果というのは5月末に出て、今総会の準備なんかにつかながっているわけですが、一方、有報を6月末につくるということで、本当の意味での内部統制の関係の監査人さんのチェックの結果というのはやっぱり6月下旬になります。この5月、6月というタイミングのずれというのは、これは結構後で実務的には重要になってくると思うんです。私どもがこれでいいと判断して作成

した監査役監査委員の報告書に基づいて総会の準備が粛々となされる。その後、監査人さんの方から1ヶ月後に重要な問題があったぞというようなことになりましてそこに齟齬が生ずる。こういったことが今後の実務において勘案されなければならないので、これは後で、大項目の3の方で重要な結果が出た場合にはこういう連絡をしろという項目が15ページにありますけれども、それにある程度加えて、商法計算書の会計士監査の完了時点で、例えば間接評価に基づく評価結果を経営者ないし監査役監査委員にこれは正規の手続として情報を提供するような仕組みを設けることが極めて重要ではないかと思えます。そして、これは、会計監査人と監査役監査委員会との連携の実を上げることにも繋がると思えます。

○野村企業会計調整官 1点目の監査役・監査委員会の役割と責任のところでございますが、表現の方については検討させていただきたいと思えます。

それから、2点目につきましては、どちらかと言うと監査人の方にご意見を頂ければと思えます。

○八田部会長 では、鈴木委員、よろしくお願ひします。

○鈴木臨時委員 今、八木委員の方からご説明があったことについては資料の3でもありますように、アメリカでもやはり経営者と監査人のコミュニケーションがよくなかったということがかなり問題視されているということがあると思えます。アメリカの場合、特にダイレクトポーティングであったということも含めて、監査人も経営者側も独立性に対して非常に敏感になり過ぎて、ある意味全く違う監査人を連れてきてやったり、そのために非常に時間がかかったというようなことがあります。

その辺のところ、我々も内部統制の監査については、ある意味財務諸表監査以上にお客さんとのコミュニケーションというのは大事だというふうに思っています。これは業界として考えなきゃいけないことですが、一方で独立性というのがありますので、どこまでが我々がお手伝いできるところ、特に我々が中に入ってやるようなコンサルというのは、これは当然監査人としてはできないんだと思えますが、逆に今まで我々がやってきた経験を使っている形でアドバイスとか支援するというのは早い段階では当然あるべきであって、それによって実効性も上がるんじゃないかというふうに私は個人的な意見として持っています。その辺はまた後半のところでもお話しさせていただきたいと思っています。

それから、ついでにもう一つだけ私の方もコメントがありまして、この部会の最初のころから有価証券報告書全体に対する内部統制なのか、非財務情報をどうするのかという議論があったと思うんですが、これについて今回この基準案には特に触れられていないんですが、

何度か発言させていただきましたけれども、やっぱり開示の統制と財務報告の財務統制、今回の基準案は財務諸表にかなり包括していますので基準自体はわかるんですが、これを受け取る側の一般の方々にしてみるとやはり有価証券報告書全体、例えば株式の状況だとか、こういったところについてはどうなんだということが出てくると思いますので、その辺についてやはり範囲のところの明確な定義を前書きでも構わないと思うんですけどもしていただけると非常にわかりやすいのではないかなというふうに思います。

○八田部会長 ありがとうございます。

手塚委員、お願いいたします。

○手塚臨時委員 今八木委員のご質問にかかわりまして、私ども当事者になる可能性が高いわけでありまして、私見でございますが意見を述べさせていただきます。

監査役あるいは監査委員会と会計監査人との連携ということにつきましては、今極めて重要なテーマになっておりまして、鋭意協力関係について模索をしている最中ということでございます。内部統制監査がスタートいたしますれば、当然のこととしてその内部統制監査の過程の中でもいろんなタイミングで監査役さんとは情報交換をさせていただくことになるかと思っておりますので、できるだけタイムリーな意見交換を密にしていく必要があるかなというようには考えております。

これに関連いたしまして、前回の部会でもご意見がございましたけれども、連携の中身につきまして、いわゆる監査役さんの内部統制の評価手続が外部監査人の内部統制監査手続の一部を代替できるといいますか、依拠できるのかどうかというような論点があったかと思っておりますけれども、これはいろんな意味でなかなか難しい問題かなというように考えております。

したがって、本日ご提示いただきました基準案の考え方でよろしいのではないかなと思っておりますが、外部監査人として監査役にもぜひ期待したいのは、統制環境の部分の特に経営者に絡むようなモニタリング機能というのは、監査役あるいは監査委員会でないで発揮できないのではないかなというふうに考えておりますので、その部分については外部監査人として非常に期待をしているところという点がございます。そういったことも踏まえて、いろんな意見交換をすることになるのではないかなというふうに考えております。

○八田部会長 ありがとうございます。

あと、残りの質問に対してお願いします。

○野村企業会計調整官 八木委員からご意見がございました3点目でございますけれども、商法と証取法との関連で齟齬が生じた場合の記述を何らかの形でできないかということでございます。

ますけれども、この点に関しましては先程お話がございましたとおり、追記情報等の形で書くことが可能かどうかといった点につきまして検討させて頂きたいと思えます。

○八田部会長 それから、冒頭、八木委員のご指摘の中で、この通しページ9ページの監査役又は監査委員会の記述内容が若干平板ではないかというご指摘をいただきました。どこまで書き込むかということもコア会議で幾つか議論があったんですが、今回ご提示させていただいております案は、基本的に監査役及び監査委員会に関しての内部統制に関するところでの役割ないしは責任、さらにご質問出ておりませんが、内部監査に関しましての内部統制に関する役割、責任、これは既に我が国におきましても日本監査役協会の監査役監査基準、そして日本内部監査協会の内部監査基準がございまして、そこでみずから触れられている文言を基本的に受け入れる形でご説明させていただいております。中身に関しましてはまた詰めていただくことになると思いますが、一応ここではそれを前提にお示ししているところでもありますので、これが平板だと言うならば監査役協会の方でご検討いただくことになるかもしれません。付言させていただきました。

では、長友委員。

○長友委員 感想というよりは、私自身今考えている点が1つありまして、ご提言いただいた中身というのは非常に重要なポイントをお書きいただいていると思うんです。ここで議論を本当にしなきゃならないというのは、最初からそうなんですけれどもⅡとⅢの部分というのが、その財務報告に係る内部統制の評価の意義というところが重要であろうというふうに思うんですが、最初の内部統制の基本的枠組みのところではいろいろご定義いただいて確かにそのとおりだということなんです、これと一番忘れてならない項目というのが2001年でしたかに出た大阪地裁の判決の中での大和銀行事件の絡みで、経営者に対する損害賠償請求のときに内部統制が機能していない、したがって責があるというような判決がありました。そうすると全体のこれは、Ⅰというのを限定して申し上げているんですが、Ⅰというのはそういった抗議の意味でのインターナルコントロールですから、これそのものを例えば経営者が、経営者というのは多分その段階では取締役も含むと思うんですけれども、商法上の絡みでいきますと、こういうような内部統制システムをしっかりと内部で持っていたんだから我々としては責はないという反訴証明の対応に使えるのかどうかということも十分に考えながらやっていかなきゃいけないというのがⅠの問題なのかなというふうに思いまして、商法上もこれはどういうふうな絡みになるのかなというのが1つ、どうやって考えていけばいいのかという自分自身での疑問であるんですけれども、そこはどういうふうにお考えになっていらっしゃるでしょうか。

○八田部会長 今ご指摘は、2000年9月20日の大阪地方裁判所の某銀行のニューヨーク支店における一囑託行員によるところの不祥事件だと思いますが、あそこで示されている内容もやはり経理面での議論といいますか、会計面での責任追及だけではないと思うんですが、基本的にここで取り上げていますのは、冒頭ご議論いただいていますように、本来内部統制というのは何も会計とか財務数値だけに限った問題ではないのですが、基本的にここで企業会計審議会、そしてこの当部会で策定し、ないしご提言するのは財務報告に係るという限定句をつけていますので全くもって影響がないとは思いませんし、そういったような財務会計に関するような事犯が出た場合には当然尊重されるべき基準になっていくのではないかなという気がしております。それ以上の解答は用意できませんので、また必要があれば検討させていただきます。

じゃあ、どうぞ。

○長友委員 確かに、そういう意味で冒頭申し上げたのはⅡとⅢの部分というのは非常に重要だと、ですからこういう指針が出るということは経営者にとってもメリットがあるし、これに対する対応というのを考えていきながら、ひいては財務報告そのものが正確なもの、しかも投資家に十分に周知できるような対応をとりなさいという意味では全然意見はないわけですが、Ⅰの部分というのは今申し上げた目的は業務の有効性や効率性であるとか、事業活動にかかわる法令等の遵守についてインターナルコントロールシステムをどういうふうにとっていけばいいのかITの利用、モニタリング、その他、しかもそのことについて責任を有するのは経営者であり云々ということになるとⅡとⅢと違う部分が出てきておりますので、そのことについてはやはり十分に考えて、多分経営者もこれを参考にしながらつくっていったら、自らの業務遂行の完全性というのを守っていくんだらうというふうに思いますので、その部分を念頭に置きながらやっぱりやっていかないと、ⅡとⅢがあるんだから、Ⅰはそういう意味では総論部分のざっとしたものだけということだけでは私はないと思いますので、十分にこれご議論いただいて堂々と全経営者がそういった意味で考えていきながら、財務報告はもちろんのことながらそれ以外の誠実性について確保するようなインターナルコントロールシステムを持つべきだというようなご議論というのは十分に理解ができると、そういう意味であります。

○八田部会長 ありがとうございます。

安藤委員、どうぞ。

○安藤臨時委員 ただいまの長友委員のご発言と関係すると思います。

これはタイトルとの関係もあるんですけど、実はこのⅠが、基本的枠組みがページ数からすると半分を占めているんですね、全体の、ですから内容からするとこの評価及び監査と

なっていますけれども、本当は内部統制の基本的枠組みと財務報告に係る内部統制の評価及び監査に係る基準とか何とかなるのかと思います。長ったらしいから最初の部分を取っちゃったということか、あるいは当審議会の守備範囲を超えるからとったのかもしれませんが、いずれにしろ半分を占めているんですよ、ページ数見ていただくとわかると思います。

それと、ここで言いたいのは、ⅠでいうとⅢの本枠組みの位置付けとありますよね。これ見ると位置づけ、初め位置づけはこの基本的枠組みが、あとのⅡとⅢの評価と監査でどう位置づけられるのかなというふうに、私はぱっとⅢを見たときに思ったら、全然はそれは触れていないんですよ。

ですから、一番狭きは、ローマ数字のⅠのアラビア数字の3.の本枠組みの位置付けというタイトルの問題になるかもしれません。だけれども本当に言いたいことは、このⅠをもう少し強調してもいいのではないかと、全体のタイトル含めてということです。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

ほかにいかがでしょうか。

それでは、まだご議論、ご審議いただきますが、予定しておりますのがあとⅡ「経営者による評価について」というところと、Ⅲ「監査人による監査」がございますので、そちらの方に進めさせていただきます。

それでは、次にⅡの「経営者による評価」についてご意見を頂戴したいと思います。

関委員、どうぞ。

○関委員 2ページのこの「経営者の全社的な内部統制の評価」のところなんですけれども、この5行は経営者の実感といいますか、経営者の問題意識から言うとややもっと書き方があるんじゃないか。何をつまり言っているかという、今回の最初の方に、前の行にあったと思うんですけども、ここで言う財務報告というのはあくまでも連結、恐らく皆さんごく当然のこととして連結ベースの財務諸表だということはもう我々の中では常識になっているわけですけども、必ずしも日本の経営者、そういう頭になっていない人もかなり現実の問題としているわけですね。

それで、連結、企業集団経営を前提にしてその財務諸表に責任を持つんだということを、これは前の方、このラージⅡの1番のところが適当なのかどうかわかりませんが、その辺に書き込まなきゃいかんのではないかと、はっきりさせておく必要があるんじゃないかというのが私の言いたいことの趣旨であるわけですが、この11ページの(2)のところを見ますと、全社的

な内部統制の整備の方針と、この「全社的な」というのは決して一親会社を言っているのではなくて、連結事業集団全体に係る話なんではないかということをはっきりさせる必要がある。

それで、その下に書いてありますように、評価に当たっては、連結ベースでの企業全体及び連結子会社等における規程及びマニュアル、それから連結子会社の経営者に対する質問等を通じて把握された状況等についても十分に検討する必要がある。私の感じ方としては、この規程及びマニュアル、あるいは連結子会社の経営者に対する質問等なんていうのは、評価の仕方、一つの評価の仕方のごくごくマイナーな一つの項目を言っているに過ぎないんですよ。しかも「ついても十分に検討する」と、これを経営者が読んだら一体どういうことになるのかなと心配です。自分の会社のことをきちっとやっていて、あとは連結子会社なんかには適当に質問か何かしてですよ、規程かマニュアルが整っているかということぐらいでいいのかなと、こうなると思うんですね。

ここで言っていることは全くそういうことではないと私は思っておりまして、若干長くなりますけれども、この問題を経営者という立場でどう受けとめるんだということを私考えますと、経営の枠組みというのは連結経営ということで経営のパラダイムが完全にグローバル経営の中で変わってきている中で、経営者自らが連結経営をやる上で財務数字の、つまり財務数字の信頼性を自らきちっと経営内で担保できなければ経営ができない、つまり経営管理ができないという実質があるわけですね。ですから本件は、経営者サイドから言えば監査がどうであろうがなろうが、つまり自らが経営を連結経営という枠内できちっと子会社や孫会社を入れて本当に責任を持ってやっていくためには、まず経営の前提となる財務数字がきちっと信頼性のあるものでなきゃとても経営ができないという危機感と意識の中でこれを受けとめるということになると思うんですね。

したがって、金が幾らかかるとか、そういう話はもちろんありますが、監査のためにやらされるとなれば金の問題になりますけれども、みずからが本当に連結経営をやる上で財務報告の信頼性を担保した上でやるという必要性に迫られているわけでありまして、そういう意味ではお金の問題ではないわけで、これをみずからが構築しなければいけないと、そういう問題意識だと思いうんですね。

ですから、そういう問題意識を前提に経営者自らが連結ベースで財務報告の信頼性を責任を持って評価することをきちっとここは書いてもらいたいですね。決して監査のために我々は内部統制をやらなきゃいけないと思っているわけではないんですよ。自らのために、自らが経営をやる上で財務統制、自分の会社のことにはある程度わかっているんですよ。しかし、連結

会社なり連結子孫会社なりということになれば規程があるか、マニュアルがあるか、時々質問するというようなことではとてもじゃないが経営ができない、信頼性が担保されないということでありまして、それを構築しようとしているわけですね。そして、そういうものが本当に構築しているかどうかということをご自ら評価することだと私は受けとめておりまして、そのために私なんかも積極的にこの会に来てやっているわけでありまして、

長くなりましたけれども、趣旨を踏まえていただいて表現等はお任せしたいと思います。

○八田部会長 貴重なご意見ありがとうございます。多分コア会議でも関委員のお考え、それをどうやって文章表現するかということの文章上の問題もあるかと思っております。ただ、基本的にどんなに書き込みが行われても今ご指摘のようにトップの魂といいますか、精神が入らなければ画餅のうちに終わりますので、その辺のご協力もいただきましてもう一回文章に関しましては検討させていただきたいと思っております。

○関委員 連結ベースで財務諸表はやるんだということは、経営者に対してははっきりメッセージを出さなきゃいけないと思うんですね。

○八田部会長 それはこの（１）のところでも明確に述べているつもりでありますので、必要があれば前文のところでもそういった点を触れることができればというふうに個人的には考えております。ありがとうございます。

ほかにいかがでしょうか。では、鈴木委員、どうぞ。

○鈴木臨時委員 右下のページで10ページのところの2番の「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」というところが、今までも結構実務界の方でアメリカの例を挙げたりして負担が非常に大きいということだったわけですが、ここが一番その辺に関係するところだというふうに理解しているわけですが、その割には非常にさらっと書いてありまして、基本的に影響を、信頼性に及ぼす影響を金額的、質的重要性の観点から考慮しなければならないと書いてあるだけで、先程、ご紹介あった資料の3にありますような、今SECなんかも監査人も経営者もいわゆるトップダウンのリスク遵守のアプローチをとるべきではないかというようなことを言っているわけですが、これだけだと今の状態ですと何となく負担がまた同じようにふえるのではないかという危惧を抱かれるのではないかという気がするわけですが、その辺はいかがでしょう。

○野村企業会計調整官 先程資料3でご紹介をさせていただきましたが、ご指摘のとおりトップダウン・アプローチ等の方法を使って、いわゆる絞り込み等をやってはどうかといった提案もなされているといったことは承知しているところでございます。今ご指摘のあったとおり、

2のところは今非常にさらっと書いてあるわけですが、具体的にどのような方法を書き込んでいったらいいのかという点につきましては、まだ具体的にどのような方法がいいのかといった点について詳細に、この基準の中に明示するのかいいのか、ないしは違う形でお示しするのがいいのかということについて議論が詰まっていないところをごさいます、表現の仕方等については検討させて頂きたいと思います。

○八田部会長 では、手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 今ご指摘のありました点は私どもの関心事でございます。経営者が作成いたします内部統制報告書の中に当然直接かかわりを持ってくるテーマであろうと考えております。したがって、ここで示されております合理的という意味合いをできればもう少し書き込んでいただくと大変ありがたいと考えています。多分、これは私の勝手な解釈ではありますが、「合理的に決定」という意味は、範囲から除外した部分については重要な欠陥はないのではないかなどを見きわめながら範囲を決めていくというようなことなのかなと勝手に解釈はしているんですが、そんなことでよろしいのかどうか少しご検討いただくとありがたいなということです。

それから、別の論点ですが11ページのところであります。これは前回も八木委員のコメントにもあり、私も質問させていただいたんですが、連結子会社等の「等」のところに関連会社が入るかという論点でございます。山浦先生の方から英断を持って含めるべく努力なさいというご指摘があったのもよく覚えておりますけれども、もちろん趣旨は非常によくわかります。当然全く無視していいということではないんだろうと思いますが、実務上は、例えばほかに支配会社が存在するようなときに、その2番手という意味で関連会社に該当する場合も当然あると思うんですね。そういったときに果たして別に存在する支配会社をさておいて持ち分法の会社が言ってみればしゃしゃり出るような状況が一応想定されます。うまいぐあいに協力が得られるかという懸念もございますので、その辺を少しご配慮いただくと大変ありがたいなということでございます。

それから、3点目、これは大した問題ではないんですけれども、言葉の使い方なんですが13ページでございます。黒ポチが3つ、一番上の方から並んでおります。一番最初の黒ポチのところ「内部統制に責任を有する者の氏名」という、これは内部統制報告書の中に記載をするところなんですが、その下に「経営者」というのがあります。多分本基準は内部統制に責任を有する者は経営者がというふうなたてつけが決まっていたのではないかなと。そうすると、この最初の黒ポチと2番目の黒ポチの意味合いが全く同じと理解していいのかと思います。

意味合いが違うのか、それがわかりづらかったものですからご説明いただけるとありがたいと思います。

以上でございます。

○野村企業会計調整官 まず、連結子会社等の「等」でございますが、前々回の部会でもご議論がありましたが、いわゆる関連会社等が該当するというお話をさせていただいたところでございますが、今ご指摘のありましたとおり、関連会社等についての評価といたしましうか、内部統制の構築等はなかなか難しいのではないかという点をご指摘のとおりだと思います。その評価に当たって何らかの限定等があり得るような場合に、その評価の報告書を作成するに当たって、例えばこういった部分については範囲の限定といたしましうか、そういったものがあるといったような点を書いて頂くとか、何らかの方法でそういった会社に対する評価が難しくなったんだといったような点を場合によっては明記していただくということも考えられるのではないかなというふうに考えているところでございますが、いずれにしましても検討させていただきたいと思います。

それから、13ページのところの一番上の・と2つ目の・との違いでございますが、これは整備運用に関する事項ということで書いていただく項目ということでございますので、一番上はおっしゃられましたとお名前を書いていただくということでございまして、2つ目の・は経営者の方が整備運用の責任を有しているということを宣誓していただくというか、宣言していただくという趣旨でございまして、同じということではなくて上が名前を実質的に書いていただいて、では、その方が整備運用の責任を有しているというその旨を明示していただくということを書いているものでございます。

○八田部会長 大崎委員、どうぞ。

○大崎専門委員 今の点なんですけれども、そういうことだと私も思うんですけれども、例えば財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する経営者の氏名というふうに書いていただく方がわかりやすいのではないですかね。

○八田部会長 では、関委員、どうぞ。

○関委員 誤解があったら許していただきたいんですけれども、この連結子会社等の「等」のところをめぐって関連会社だとか、あるいはこの特殊目的会社だとか、そういう議論がこの「等」に入っていると思うんですけれども、前回もこの議論があつてそういうSPCだとかSPEだというようなことも踏まえて山浦先生から勇気を持って取り組んでもらいたいというお話ございまして、今手塚先生のお話聞くと実務的に非常に難しいから考慮してもらいたいとい

うようなお話があって、私の率直な意見なんですけれども、何でそんな勇気を持ってやらなきゃいかんとか、配慮をしてほしいとかということになるのか、そのSPCだとかSPEというところにリスクが非常にあるということは巷間これ言われていることで、当然、リスクアプローチでそういうところこそきちっとやる、経営者もどうするのか、あるいは監査としても経営者が指摘しなかったら開示するとか監査の対象にしていくということは、これは当たり前のことなんだと私は思うんですね。どうでもいいようなことばかりごちゃごちゃごちゃごちゃやることはどうでもいいことであって、優秀な人たちの勢力を割くべきことではなくて、そういうリスクがあると言われている、あるいはありそうなところにフォーカスをするということが大事であって、その結果を十分検討できるようなインフラがなかったら、今、野村調整官がおっしゃったように十分な調査ができないということをきちっと書けばいいことであって、それは勇気だとか考慮とは私は関係のないことで、そういうことをやるということが今回の最大の趣旨なんだと思うんですね。

ですから、それが本末転倒しないように、あまり実務的にどうのこうのという話ではなくて、そういう難しいところにチャレンジする、どうでもいいところはどうでもいいのですよ、図書費とか、図書印刷費だとか何とかというのは、というふうに私は思います。誤解があったら許していただきたいと思います。

○八田部会長 この連結子会社等の「等」の中身ですが、そのようなご意見もあるということを含みを持って書いているというのが、設定当事者といえますか、コア会議での立場でありませう。さまざまな貴重なご意見がございますが、ここだけに限らないで幾つかのご議論も発展させていただきますが、せつかくですのでどうぞ。

では、山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 たびたび名前を出していただいたので若干のコメントをしますけれども、勇気を持ってというのは、要するに監査人の視点からという意味で基準設定にかかわる問題であります。実はここは経営者による評価の話でありますから、経営者は当然そういうリスクにかかわるような問題点は把握するのは当たり前の話であります。ただ、関委員には誤解のないようにお話ししたいと思うんですけれども、実は今国際監査基準の設定会議なんかではレイテッドパーティーに関する監査というのは非常に難航しておりまして、それは要するに監査人の権限の範囲であるとか実態の把握のアプローチについての非常に確たるものがないとか、監査人側から非常にこの問題について少し及び腰なところがあります。

ただ、やはりこれまでのいろんな企業の不正、それから財務報告の虚偽表示とかそういった

問題を見ると、関委員がご指摘のようにSPEとかSPC、そのほかの関連会社を使ったいろんな意味での捜査もあります。そういったものについてやはり監査人は責任を持って評価の対象にすべきだと、こういう趣旨で、手塚委員が監査人の実務家の立場からこの問題について少し慎重にというご意向はわかるんですけども、そこをあえて監査人の立場からもう少し一歩踏み込んでという意味での勇氣を持ってであります。関委員がおっしゃることは当然であります。

○八田部会長 ありがとうございます。

では、手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 私のご説明が、私の趣旨と違った方向で受けとめられたようでございますので、私はSPC、SPEは一切言及をしておりませんので、これは議事録に残りますので何かそれを私が反対をしたようにとられると全く意味が違ってしまいます。私が申しあげましたのはあくまでも財務諸表規則上の関連会社の話を申しただけでありますので、SPC、SPEについては当然対象になると考えております。

○八田部会長 ありがとうございます。

ほかにいかがでしょうか。

それでは、次に、第Ⅲの「監査人による監査」についてご意見を頂戴したいと思います。よろしくをお願いします。

柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 まず、14ページの第2パラグラフのところでございますけれども、この文章の真意として「監査人の判断は、経営者自身の評価に相当部分依拠をせざるを得ない」という一般的な原則を述べたものと思われませんが、この認識が正しいかどうかについて確認していただきたいと思えます。

具体的には、これが監査人による経営者への責任転嫁を意味するものではなくて、また監査人による実質的な判断を放棄するものではないということを確認したいということでございます。それが第1点です。

第2点は、同じく14ページの網かけのところですが、同一監査人は、監査事務所のみならず、業務執行社員も同一であるという記述がありますが、これは複数の監査人の中での無用な争いと責任転嫁を防止する、また費用対効果の極大化という観点から歓迎したいと思います。

それから、第3に17ページでございますが、網かけの部分、上の方です。「期末日後に実施された是正措置等については、追記情報として記載する」というところでございますけれども、

財務諸表についての監査適正意見への、是正を要した項目の影響の有無についてここに記述するものなのかどうかというのが質問の第1です。

第2に、是正措置等のこの「等」という言葉は、具体的には何をイメージした言葉なのかということについてお尋ねしたいと思います。

○野村企業会計調整官 まず1点目の14ページの第2パラグラフでございますけれども、監査人等の責任を放棄したものであるかどうかということでございますが、この点につきましては柴田委員がまさにおっしゃいましたとおり、今回の監査人の監査は経営者の方が行いました内部統制の有効性の評価結果に対して監査人が意見を述べるということでございますので、その点を意味して、明示したものでございまして、監査人が経営者の方に責任を転嫁するとか、そういったことは一切意味しておりません。監査人は、あくまでも自らの責任において経営者の方の行った内部統制の有効性の評価結果について責任を持って意見を述べるということでございます。

それから、3点目といたしましょうか、通しページの17ページの上のところでございますが、期末日後に実施された是正措置等ということの、財務諸表の監査報告書等への影響ということでございますけれども、ここで言うておりますのは、監査人が監査の結果を判断する時点というのが期末日でございますので、期末日後に、経営者が重要な欠陥があるとしたものについてそれが是正されていたということが表示されていた場合については、その点についても監査報告書に追記をするということでございますので、その評価時点以後に報告書作成までの間に発生した事項を書いて頂くということを明示しているものでして、特に財務諸表監査への影響等については記載することは特に予定しておりませんが、ただ先程追記情報のところで、一番最初の説明のときにもご説明申し上げましたが、その他特に説明または強調すべき事項ということで説明、または強調すべき事項に該当するということであれば書くということもあり得るのではないかというふうに考えております。

それから、この是正措置等というのは、今申し上げましたその他特に説明または強調すべき事項があったような場合にはやはり追記情報として書いていただく必要がありますので、期末日後に発生しましたそういった事項についてという意味で「等」というふうに記載させていただいているところでございます。

○八田部会長 山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 今回の柴田委員のご質問と関連するところなんですけれども、また今の野村調整官のお答えにも関連しますけれども、たしか前回具体的な例を出されたグッドイヤーの監査報告

書ですね、というか、内部統制報告書と監査報告書を一緒にした報告書の書式ですけども、そこには内部統制上の欠陥に関する報告、そしてその内部統制の欠陥そのものが監査人としての財務諸表に対する意見には影響していないという旨の一筆を入れているわけですね。そこで、これ今回お示しされたこの3つ目の柱の中でも、特に通し番号で言いますと14ページで、特に2の内部統制監査と財務諸表監査の関係ということで、「財務諸表監査と一体的なものとして、同一の監査人を行うものとする」と、こういうご趣旨の明示をされたら、これはこれではっきりした方針が出されたことは結構だと思います。

あわせて監査人が監査をするときに、現行の一般的な理解では、内部統制の欠陥が必ずしも財務報告の虚偽表示に関する意見と結びつかないという形をとっておりまして、そういう意味ではこういう一体性を強調するのであれば、先程のグッドイヤーのあいつの報告書に見られるような形で、何らかの形で内部統制に関する監査人としての評価報告書、そしてそれで何かの欠陥があったときに、その欠陥がみずからの財務諸表に対する監査報告に影響があったのかなかったのか、なければその旨を記すると。要するに、その点の記載が今回のこのレジュメの中に入れておりませんでちょっととまどうところであります。よろしければ、その点をアメリカのそういった実務例等も見ていただいて入れるかどうかということを検討していただきたいと、これが1つの要望でございます。

ほかにもご質問ありますけれども、まずその点だけお願いしたいと思います。

○八田部会長 ありがとうございます。検討させていただきます。

では、八木委員、どうぞ。

○八木（良）委員 資料の14ページのところの冒頭なんでございますけれども、「説明」という欄があって、監査人による検証は「監査」に該当するものになるぞということが書いてあるわけでございますが、私はこの第三者保証というのはなぜ必要かということをもう少し明記すべきではないかと思うんですね。その理由ですが、一般の企業にとって既に内部統制リスクの評価というのは会計監査の中で非常に大事な手続として行われているのではないかという認識があるわけです。ですから、時代背景の変化もあり、新しい考え方内部統制システムを構築、評価、監査することにするこれまでとは違うんだというところをはっきりさせることが必要だと思います。それから、ここに「過度の負担にならないように留意する」とありますが、これ非常に大事なポイントだと思うんで、具体的にどの程度のことをおっしゃっているのかというのは、これは今後委ねられることかもしれませんが、はっきり説明をしていただきたいと思います。

以前もレビューか監査かというようなことでいろいろここでも会話したわけではありますが、はっきり言って今日本ではレビューというのは行われていないと認識しています。要するに監査の結果が合理的な保証、監査人の保証であり、レビューでは限定的な保証しかできないのだと、こう言われるわけですが、実務としてまだレビューというのは行われていません。ただ、ここにおいて結構なボリューム感を持つ仕事がどんと入るんだということになると、この何万という会社にこれをやってもらうに際してはやっぱりそのところを少し配慮して行って、できるだけプロセスで省略できるもの、あるいは項目で省略できるものはするというような配慮が必要ではないのかなと思います。なぜならば、監査であれ、レビューであれ、会計士さんが入って我々の財務諸表だけでなく内部統制まで見て判断する、それだけでもかなりの緊張感が企業にはみなぎり、経営者の構築する内部統制の質は格段に向上すると思います。ですから、僕はアメリカのCOSOのような本当に細かいところまで全部やるのは過重で、企業も耐えきれなくなるのではないかと思います。

それから、やっぱり監査だということで、まだテストランですけれども、現在当社には会計士が2チーム入ってやっておられますが非常に細かいことにこだわる例が多いです。結局、アドバイザーとして、会計監査に関与する監査人と異なる監査法人に依頼することは、とかくトラブルや非効率の因になるので、その点をご認識して頂き、一定の条件下で関与する監査人にアドバイスを受けることを認めて頂きたいと思います。

○八田部会長 ありがとうございます。

町田委員、どうぞ。

○町田専門委員 今の八木委員と、それからその前の山浦委員のご発言に関してですけれども、まず、八木委員のおっしゃっていたレビューの件ですが、マザーズの四半期レビューの問題があって、どの程度ということはわかりませんが、レビューという言葉が使われる実務が一部行われているという事実はあるかと思います。

ただ、その場合に、今日ご紹介もありましたけれども、日本では、アメリカの状況を踏まえて、そこでのさまざまな問題点がある程度わかった上で制度を導入しようということですから、財務諸表監査と内部統制の監査をかなり統合した形で導入することで、今八木委員のおっしゃった2つのチームが入るとするような重複のあるような監査ということをしなくて済むような形で制度が導入できるのではないかと思います。そういった意味でも、また、方や財務諸表監査ということで監査が行われている中で、内部統制についてはレビューで行うということがどの程度現実的なのか、という問題もあると思いますので、その点についてはやはり重複を

配慮した形で監査という形で導入されるべきなのではないか、というふうに私は考えております。

また、山浦委員のご発言の中で、どういう形で内部統制監査の問題が財務諸表監査に影響を与えるのかとご指摘があったかと思えますけれども、逆に申しますと、この点に関しては財務諸表監査のリスク評価の段階で、内部統制監査の結果、あるいは証拠をどのように勘案するかという問題ではないかとおもわれます。したがって、どちらかと言いますと、私も参加しておりますが、山浦部会長の監査部会の方でご検討いただく内容なのかな、というふうに思うわけです。まだ内部統制監査は始まっておりませんし、そしてアメリカの場合も、ここにグッドイヤーのケースが示されていますけれども、この内部統制評価の素案では、重要な欠陥のケースしか想定しておりませんので、このグッドイヤーと同様のケースであれば、内部統制は有効でないという表明に直接結びついてしまいますから、必ずしもアメリカのケースが参考になるわけではないかと思えます。内部統制が有効でないとされた場合に、財務諸表監査のリスク評価のところでもどのような形で取り込まれるのかというのは、財務諸表監査のリスク評価、あるいは、内部統制に依拠するかどうかという点に関する問題なのかなというふうに考えておりました。

○八田部会長 山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 趣旨はよくわかります。今回の示されたこの素案でもって、監査基準ともかかわってきますので非常に私関心を持って今回の報告書を読まさせていただきますと、1つは経営者が報告する内部統制の欠陥に関する、欠陥が欠陥として経営者が適切に報告しておけばそれ自体は適正表示であると、こういった位置づけになったことは今の監査基準との整合性という点で私自身は安心したところであります。前回その点が示されていなかったのも非常に危惧を持っておりまして、奇異に感ずる、一般の方にとってみれば少し奇異に感ずるところはあるかもわかりませんが、これはそういう仕組みということでご理解いただけるようにしていただきたいと思っております。

それから、今町田委員の方のご指摘のところに関連するんですけれども、1つだけ私自身この原案で整理できないところが不適正意見と、それから適正意見と、その間に除外事項を付した限定つき適正意見というものがないのかどうかというところ、その点について恐らくコア会議でもご検討されたと思うんですけれども、ただこれに関連しまして、例えばここで言いますと適正意見の記載事項のところ、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いう、こういった基本的な枠組みを示されているわけです。

ということは、逆に言いますとすべての重要な点においてという、それでもって白か黒か、適正か不適正かというそこだけに落ちていていいのかどうか、ここが中間の財務諸表監査で言いますと限定つき適正といった形の報告もあり得るのかな、その点について一つお教えいただきたいということです、これが1点でございます。

それから、もう一点は、先程からの1番目、あるいは2番目の柱とも議論たびたび出てきたんですけども、その財務諸表監査で一体的なものとして同一の監査人が行うという、こういった示された方で、その上で内部統制の不備及び重要な欠陥の報告と改善という3の(5)のところがありまして、そこで経営者に報告して改善を求めるとともに、当該重要な欠陥の改善状況を適時に評価すると、こういう指摘がされております。

先程鈴木委員からも問題が提示されたところでありますけれども、やはり独立性についての抵触の問題、特に内部統制の改善に関する提言というのは、時として財務報告の作成のプロセスにかかわってくる、あるいは意思決定にかかわってくるような問題もかかわってきます。そういうところについて監査人が直接に改善を求めるとこの枠組みを、やはり今般の公認会計士法の改正、それから府令等の改正で独立性の規定を厳密化したんですけども、そこでうまく説明をする必要があるんじゃないかと、この点当然ご検討だと思うんですけどもこの表現ですね、ここを独立性との関係でやはり何かの形で説明が要るんじゃないかというのが私の意見でございます。

2点でございます。

○野村企業会計調整官 最初に、今山浦委員からお話がありました2点目の方でございますけれども、ご指摘のとおり、昨年改正されました公認会計士法では監査人の独立性の強化ということで公認会計士法、それから関係する内閣府令等で一定の非監査証明業務を監査証明業務と同時に提供してはならないといった規定が盛り込まれたところでございまして、今おっしゃられました内部統制に関しての提言も一定の枠を超えてしまいますと当然自己監査につながりかねない要因をはらんでいるのだと思います。したがって、どこまでがそれに該当しないのかどうかということについてはある程度明示をさせていただきたいと思いますが、おっしゃるように独立性の観点も何らかの形で表現をする必要があるかのではないかと思います。

それから、1点目の方の不適正意見の件でございますけれども、今回の基本的な枠組みといたしましては、経営者の方の内部統制が有効であるかどうかといったことの評価について監査を行うということでございますので、100%証拠を入手して行うということではないということ、それから当然今回の関連でいきますと重要性の観点も加味した形で意見を述べるというこ

とでございますので、そうした観点で先程山浦委員のご指摘の点は確かにあろうかと思うのでございますが、基本的にその経営者の方がイエスカノーかといったことについて、監査人がその点についてイエスカノーかということを示すというスキームでこの素案はお示しさせていただいているところでございます。

○八田部会長 研究方面の形態として、財務諸表監査のように意見の不表明、もう一つが限定つきの適正というのがどういう形が考えられるのか、かなりのパターンで私どもも考えました。基本的には、この部会で既に合意を得ておりますダイレクトレポートはまず対象にしていなくて、したがって、経営者が主体的に評価をされた内容に関しての事後的評価という視点でとった場合には、その限定つきの例というのが実際問題として浮かび上がってこないということでこのような対応にさせていただいております。もし具体例として、そして監査報告書に記載可能な例がもしおありであるならばお教えいただきたいと思うのですが、少なくとも私どもコア会議の中ではさまざまなケースを考えたのですが基本的にはないと思われま

す。もう一つ、前回お示した不表明というのもこれはいかなものかと、実際にやっているわけだから何らかの形で監査人として具体的なメッセージを発すべきだということで今回は適正意見というような中身に触れ、ただ、巷ではといいますか、一般には財務諸表監査の場合、適正というとそれは正しいというイコールで理解される側面もありますので、この辺は内部統制監査は違うんですよということも当然どこかでおわかりいただくわけですが、基本的にそれを追記情報としていま一度注意を発するというで解決させていただけないかということで今回素案を提示したわけでありま

す。○山浦委員 ご趣旨、半分はわかりました。1つ、範囲の制約というところで意見を表明しないというケースはあり得るという、これは1つ確認ですね。それからもう一つは、監査要点というあり方をしておりまして、その現行の監査基準の仕組みを整合性をとっていただいたということの評価するんですけども、恐らくその監査要点との関連で部分的に経営者のこの評価報告の中身が適切でないというケースもあり得るのではないかとということの一つ思ったわけ

です。それから、もう一つ、一定の財務報告に係る内部統制の幾つかの要点が別個に内部統制の一種の基準みたいな形であるはずですね。それにあわせて経営者が内部統制を整備していく、ところが経営者自身が評価したはずなんだけれども、監査人自身が別のところで欠陥を見つけたというケースもあり得るかなと思っているんですね。この点、ダイレクトレポートの話が少し微妙にかかわってくるんですけども、少なくともそうではないという今の枠組みを踏

襲したにしても、やはり監査人が独自の評価をする中で決定的な問題ではないけれども、やはりこれはどうしても指摘しておきたいといった問題は出てくるのではないかというのが1つ懸念として私持っているわけです。今ではこの適正か不適正かというそういう割り切り方で果たしていいかどうか、私そこまで細かく分析していませんので何とも言いかねますけれども、もしよろしければその点ご検討いただきたいと思っております。

○八田部会長 ありがとうございます。検討させていただきます。

小林委員、どうぞ。

○小林委員 先程も既に出ていることなんですけれども、私からの要望で、1ページ目の内部統制監査と財務諸表監査、通しページの14ページですね。財務諸表監査の関係の一体的なものというのをやはりもう少し精緻化してほしいと思っております。と言いますのは、先程の適正意見の記載事項のところに、「なお」書きのところで、適正であるけれども、適正ということについてはいろいろご意見があると思うんですけれども、適正であるけれども、内部統制に重要な欠陥があるとされた場合というのと、それから不適正であるとされた場合ですね、この場合に財務諸表監査との関係は、内部統制監査は財務諸表監査とどういう関係にあるのかということをもっと書き込む必要があるのではないかということなんです。これは監査基準の方で書き込まれるというようなご意見もあったかと思うのですが、この中で、内部統制監査の中でその財務諸表監査との関係をもう少し明確にしていきたいと考えます。

○八田部会長 ありがとうございます。検討させていただきます。

町田委員、どうぞ。

○町田委員 先程の山浦委員と事務局とのやりとりのことなんですけれども、恐らくアメリカで除外事項が内部統制監査で設けられているのは、アメリカのケースは重要な欠陥の下にもう一つ重大な不備というカテゴリーを置いておまして、その他、ダイレクトレポーティングの問題もあるかと思えますけれども、簡単に言いますと、それが一つ見つかったらもう内部統制は有効でないと言い切ってしまうような事項ではないもの、その点は除いても内部統制は有効であるといえるような事項についてのカテゴリーを置いているわけです。

それに対して、日本の場合はそのようなものを置かなかったのですが、それは、例えばそういったものをピックアップすることで、コストの問題もありますけれども、非常に評価手続が煩雑になることを避けたということもありますし、何より、内部統制報告の最終的な目標は、経営者の方に改善を求めて、最終的には、内部統制は有効であるという形にもっていく、というような形での制度の運用をイメージしているという違いにあると思えます。

その点は独立性の問題とも関係しておりまして、今日ご紹介のありましたSECのリリースでは、SECが指摘している4点のうち一番最後のところで、独立性の問題が指摘されております。サーベイナイズ・オクスレー法では、内部統制報告制度が規定されておりますが、同時に、独立性の問題について、かなり厳格な規定が導入されておりまして、その結果、従来行われていた内部監査のアウトソーシングが禁止されたり、それから財務会計システムに関するコンサルが禁止されたりしました。そのような独立性規制の問題が同時にあったものですから、アメリカではこの点についてかなり敏感になっておりまして、結果としてかなり独立性を意識したというか、内部統制の改善に関して経営者と監査人の協議は独立性規制にひっかかるのではないかと、というような形で不安視されて、制度が動いてきたわけです。ところが、そのことが多大な費用を生むということもわかりましたし、最終的に経営者が内部統制を設定しているということ、自分の意思に基づいて設定しているということが明らかであれば、当然監査人と相談しても構わないし、頻りに連絡をとって内部統制の改善に関与してもらって構わないと、ただ、会計事務所が企業の中に入って行って、会計システムや内部監査を代行するというのはいけないんだ、ということがSECから示されたのだと思います。

一応、現在の素案のイメージとしては、最終的に経営者に内部統制は有効であると言ってもらうことを考えておりますので、独立性の問題はまた別途手当てはあるかと思っておりますけれども、そこまでの改善プロセスに関しては、監査人は当然関与するものと思っております。

ただ、私自身、個人的には、内部統制監査においても、いくつか内部統制の除外事項というものを想定することもできると思っておりますので、それらを基準上、ある程度重視して考慮する場合には、そういった2番目のグレードの内部統制の不備とか、そういった問題も改めて考える必要があるのではないかな、というふうに考えております。

○八田部会長 ありがとうございます。

安藤委員、どうぞ。

○安藤臨時委員 用語の問題なんですけれども、評価という言葉と、それから監査、評価、これ要するに日本語で言うと自己評価なんですよね、内容は。日本語で普通言う場合は、自分でやる時は自己評価と言って、評価と言えば普通第三者評価、例えば大学評価・学位授与機構の行う評価ですね。大学が自分で出すのは自己評価報告書とやっています。PCAOBの資料を見ると、どうもマネジメントリポートの方はアセスメントという言葉、恐らくこれを評価と使っている。そしてオーディターがやるのはエバリエーションですよね。日本語に訳すと両方とも評価なんぞということでしょうけれども、要するに自己評価ですということ、これは経

営者による評価というところなんですけれども、評価及び監査とやっちゃうとそこが混同されるのではないかと、日本語の問題です。

○八田部会長 ありがとうございます。

関委員、どうぞ。

○関委員 1つだけ確認なんですけれども、監査役又は監査委員会との連携の項がございまして、これ2行あるわけですが、私はよく書かれているのではないかと思っておるんですが、この「決定しなければならない」というところの決定プロセスの実務というものが別途、この中ではということではないと思いますが決定プロセスの実務が後についてくると、こう理解しておいてよろしいということですね。

○八田部会長 そのように承知しております。

鈴木委員、どうぞ。

○鈴木臨時委員 すみません、一応この右下のページでいくと16ページのところでいくと、今お話があった監査役監査委員会との連携ということで監査人と監査役監査委員会との連携というのが出ていますけれども、独立性の関係から考慮されたのかもしれませんが、経営者とのコミュニケーションみたいなものというのあまり出ていなくて、何かアメリカ的なガバナンスで監査委員会というのが常に監査委員と連携をするようなイメージになっているんですが、その辺のところの経営者も当然資料3でもありましたけれども、アメリカでもやはり、経営者も監査委員会も監査人もコミュニケーションをとるべきだという意見があると思うんですね。独立性の問題は別に議論すべきところだとは思いますが、やはり実効性のある程度高めるためには当然経営者が最初の段階で計画しているときに監査人もそのアドバイスをするような形で入るべきだというふうに思うんですが、その辺のところの経営者という言葉が一切出てこないで、その辺はいかがかということです。

○野村企業会計調整官 ご指摘の点はそのとおりだと思いますので、記載の仕方は工夫させて頂きたいと思います。

○八田部会長 まだまだご意見があろうかと思いますが、定刻を過ぎました。したがって、意見交換はそろそろ終了させて頂きたいと思います。

次回、第9回の部会は、6月9日木曜日、午後4時から6時を予定しております。今回は、本日の皆様からご意見を伺ってまいりました「財務報告に係る内部統制の評価及び監査（素案）」、これを踏まえまして外部の有識者の方々から幅広くご意見を伺うことを予定しております。

なお、本日頂きましたご意見等につきましては、事務局の方で再度整理させて頂きたいと思
います。

本日の部会は、これにて閉会させて頂きたいと思ます。

お忙しいところご参集頂きまして、大変ありがとうございました。

午後 0時07分 閉会