

平成18年11月6日（月）

## 企業会計審議会

### 第14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）

午後 2時00分 開会

○八田部会長 それでは、定刻を過ぎましたので、これより第14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、公開とさせていただきます。よろしく願いいたします。

前回の部会は昨年12月8日ですが、その後、委員の異動がございましたので、事務局からご紹介頂きたいと思っております。よろしくお願いいたします。

○池田企業開示課長 前回の部会以降、小林委員と中村委員が退任をされました。また、久保田委員が新たに内部統制部会のご所属になっておられます。

以上です。

○八田部会長 どうもありがとうございました。

それでは、議事に入ります。

ご承知のとおり、財務報告に係る内部統制報告制度は、6月に成立いたしました金融商品取引法におきまして、平成20年4月以降に開始する事業年度から導入されることになりました。昨年12月に当部会の報告として「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方」を取りまとめ、公表させて頂いたところですが、実務上の指針である実施基準につきましては当部会の下に作業部会を設置して、「実施基準（案）」の作成など、所要の準備作業を進めることとされておりました。本日はその「実施基準（案）」について検討を頂きたいと思っておりますが、まず、「実施基準（案）」に係る作業部会における検討について、作業部会の座長をお願いしております橋本委員からご報告をお願いします。よろしくお願いいたします。

○橋本作業部会座長 作業部会の座長をしております橋本でございます。私の方から、「実施基準（案）」に係る作業部会での検討について、ご報告をさせていただきます。

作業部会は第12回の内部統制部会で設置が決定され、「実施基準（案）」の作成に向け、別途お配りしております名簿にございます22名のメンバーに八田部会長にも加わって頂き、検討を行ってまいりました。作業部会における検討に当たっては、先行して制度が導入されました米国における基準の見直し、明確化等の動きなどにも現時点で可能な限り留意し、本日ご報告させていただきます「実施基準（案）」を取りまとめさせていただきました。

「実施基準（案）」の内容ですが、具体的な内容は事務局から順次説明して頂くことにしまして、私からは概要をかいつまんでご説明いたします。

「実施基準（案）」は「基準（案）」と同様に、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、この3つの部分に分かれております。

Ⅰの「内部統制の基本的枠組み」に関しましては、内部統制の4つの目的と6つの基本要素のそれぞれについて所要の説明を加えるとともに、これらを踏まえて、特に「財務報告に係る内部統制の構築の要点」及び「財務報告に係る内部統制の構築に向けての具体的なプロセス」について説明を加えております。

Ⅱの「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に関しましては、内部統制のあるべき姿は個々の企業の特性等に応じて異なるものであることには留意しつつ、内部統制報告制度が実務に円滑に定着していくよう、経営者による評価及び報告のプロセスについて具体的な説明を加えております。その際、経営者による評価及び報告が効果的に行われていくよう、「全社的な内部統制に係る評価項目の例」を提示するとともに、業務プロセスに係る内部統制については全社的な内部統制の評価を踏まえて、的確に評価範囲の決定が行われるよう、業務プロセスのいわゆる絞込みの方法について詳細な説明を加えております。

Ⅲの「財務報告に係る内部統制の監査」に関しましては、経営者による評価に対する監査の具体的な手続きについて説明を行うとともに、内部統制の不備が重要な欠陥に当たるかどうかの判断基準等についても詳細な説明を加えております。また、財務諸表監査との関係について記載を行い、監査証拠の相互の利用などを通じ、効率的、効果的な内部統制監査が行われていくよう配意したところであります。

ご案内のとおり、米国におきましては、財務報告に係る内部統制の監査に関する基準は存在しているものの、経営者による評価に関する詳細な基準については現状において必ずしも存在しておらず、なお、SECが作成作業中であります。我が国において財務報告に係る内部統制の構築、評価、監査を通じた基準が統合的に作成されることの意義は大きく、制度の円滑な実施に資するものと期待しております。

私からの報告は以上でございます。

○八田部会長 ありがとうございます。

「実施基準（案）」の内容については、本日及び必要があれば次回の部会でご審議頂き、その上で公開草案として公表し、広く一般からの意見を募っていくことが適切ではないかと考え

ます。

それでは、本案につきまして皆様からご意見等を伺ってまいりたいと思いますが、検討の都合上、全体を実施基準の構成に合わせて3つの部分に分けてご意見を伺ってまいりたいと思います。

まず、Ⅰの「内部統制の基本的枠組み」の部分につきまして、「実施基準（案）」の内容を事務局から説明してください。よろしくお願いいたします。

○野村企業会計調整官 事務局からⅠの「内部統制の基本的枠組み」の部分につきまして、「実施基準（案）」の内容をご説明させていただきます。

お配りしております資料1をご覧ください。こちらが作業部会でお取りまとめを頂きましたⅠの部分に関する「実施基準（案）」です。なお、メインテーブルの皆様には「資料1－1（説明用）」と右肩に表示してある資料をお配りさせて頂いております。こちらには重要と考えられる箇所に網掛けをさせて頂いております、その部分を中心にご説明をさせて頂きたいと思っております。

目次を1ページおめくり頂まして2ページ目からですが、まず、「内部統制の定義（目的）」です。内部統制は4つの目的の達成を絶対的に保証するものではなく、4つの目的が達成されないリスクを一定の水準以下に抑えるという意味での合理的な保証を得ることを目的としている。それから、内部統制は、組織内のすべての者が業務の中で遂行する一連の動的なプロセスであり、内部統制は一旦構築されればそれで完成するというものではなく、変化する組織それ自体及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に変動し、見直される。それから、内部統制の構築の手法は、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものである。次のページですが、一方で、内部統制については、個々の組織の規模や形態等を問わず、共通の基本的枠組みが考えられる。本基準における「Ⅰ．内部統制の基本的枠組み」は、金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制の評価及び報告並びに監査の実施に当たって、前提となる内部統制の基本的枠組みを示したものである。

次から内部統制の4つの目的がそれぞれ掲げられていまして、（1）「業務の有効性及び効率性」、（2）「財務報告の信頼性」ですが、財務報告の信頼性に関しまして、1ページおめくり頂まして4ページ目ですが、本基準において、財務報告とは、金融商品取引法上の開示書類（有価証券報告書及び有価証券届出書）に記載される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をいう。この点に関しましては、Ⅱ部の「財務報告の範囲」のところで詳細に規定していますので、後ほどご参照頂ければと思います。それから、財務報告の信頼性

に係る内部統制は、財務報告の重要な事項に虚偽記載が生じることのないよう、必要な体制を整備し、運用することにより、組織の財務報告に係る信頼性を支援するものである。

それから、(3)の「事業活動に関わる法令等の遵守」、それから、1ページおめくり頂いて(4)「資産の保全」のそれぞれについて説明を加えております。

それから、5ページ目の下ですが、内部統制の4つの目的の関係ですが、内部統制の4つの目的はそれぞれ固有の目的ではあるが、お互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。金融商品取引法で導入された内部統制報告制度は、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するための内部統制の整備及び運用を直接的に求めるものではない。しかしながら、財務報告は組織の業務全体に係る財務情報を集約したものであり、組織の業務全体と密接不可分の関係にある。経営者が財務報告に係る内部統制を有効かつ効率的に構築しようとする場合には、目的相互間の関連性を理解した上で、内部統制を整備し、運用することが望まれる。

1ページおめくり頂きまして、6ページからが「内部統制の6つの基本的要素」です。柱書きのところですが、組織において内部統制の目的が達成されるためには、6つの基本的要素がすべて適切に整備及び運用されることが重要である。

まず、(1)の「統制環境」ですが、中ほどですけれども、統制環境は、他の基本的要素の前提となるとともに、他の基本的要素に影響を与える最も重要な基本的要素である。統制環境に含まれる一般的な事項を例示すると、以下が挙げられるということで、①～⑦まで提示しております。①誠実性及び倫理観、②経営者の意向及び姿勢、③経営方針及び経営戦略、④取締役会及び監査役又は監査委員会の有する機能、⑤組織構造及び慣行、⑥権限及び職責、⑦人的資源に対する方針と管理、これらについてそれぞれ説明を加えているところです。

それから、9ページですが、「リスクの評価と対応」です。リスクとは、組織目標の達成を阻害する要因を言う。ここでのリスクは、組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指すということです。

次に、イ「リスクの識別」、ロ「リスクの分類」がございまして、9ページのaとして、「全社的なリスクと業務プロセスのリスク」があり、下の方ですけれども、業務プロセスのリスクについては、通常、業務の中に組み込まれた統制活動等で対応することとなるが、全社的なリスクについては、明確な経営方針及び経営戦略の策定、取締役会及び監査役又は監査委員会の機能の強化、内部監査部門などのモニタリングの強化等、組織全体を対象とする内部統制を整備し、運用して対応する。

それから、bですが、「過去に存在したことのあるリスクと未経験のリスク」ということで、2行目の後ろからですが、未経験のリスクについては、どういう影響が生じるかということについて不透明であることが多いと考えられることから、その影響について、より慎重に検討する必要がある。

それから、ハの「リスクの分析と評価」ですが、3行目ですが、見積もったリスクの重要性に照らして、対応策を講じるべきリスクかどうかを評価する。

それから、次の「リスクへの対応」ですが、リスクの対応の種類を以下に掲げております。

それから、11ページの(3)の「統制活動」ですが、経営者においては、不正又は誤謬等の行為が発生するリスクを減らすために、各担当者の権限及び職責を明確にし、各担当者が権限及び職責の範囲において適切に業務を遂行していく体制を整備していくことが重要。その際、職務を複数の者の間で適切に分担又は分離させることが重要である。例えば、取引の承認、取引の記録、資産の管理に関する職責をそれぞれ別の者に担当させることにより、それぞれの担当者間で適切に相互牽制を働かせる。適切に職務を分掌させることは、業務を特定の者に一身専属的に属させることにより、組織としての継続的な対応が困難となる等の問題点を克服することができる。権限及び職責の分担や職務分掌を明確に定めることは、内部統制を可視化させ、不正又は誤謬等の発生をより困難にさせる効果を持ち得る。

次のイの「リスクの評価・対応との統合」ですが、下から2行目ですけれども、組織は、統制活動においてリスクへの対応策が適切に実行されているかを把握し、必要に応じて、統制活動の改善を図ることが重要。

1ページおめくり頂いて12ページですが、ロの「統制活動の方針と手続」です。統制活動の方針は、全社にわたって標準的・統一的に定められることが適切なものについては、例えば、全社的な職務規程等の形で整備するとともに、組織内の各部門又は活動単位ごとに定めることが適切なものについては、個々の業務手順等を整備することが考えられる。統制活動の方針を達成するために、それぞれの業務につき、必要に応じ、承認、検証、記録等の適切な手続を設けることが考えられる。

次に、(4)ですが、「情報と伝達」です。こちらについては②の「情報の伝達」のところをご覧頂きたいと思いますが、組織においては、識別、把握、処理された情報が組織内又は組織外に適切に伝達される仕組みを整備することが重要である。経営者の方針は組織内のすべての者に適時かつ適切に伝達される必要がある。不正又は誤謬等の発生に関する情報など内部統制に関する重要な情報が経営者及び組織内の適切な管理者に適時かつ適切に伝達される仕組みを

整備することが重要である。

1 ページおめくり頂きまして、「他の基本的要素との関係」ですが、1 行目、情報と伝達は、内部統制の他の基本的要素を相互に結びつけ、内部統制の有効な運用を可能とする機能を有している。それから、一番最後ですけれども、組織の内部統制の有効性を確保するためには、組織の情報システムが適切に構築され、質の高い情報と適切な伝達の経路が確保されることが重要である。

(5) の「モニタリング」ですが、モニタリングは「日常的モニタリング」と「独立的評価」に分かれておりますが、1 ページおめくり頂いて、「独立的評価」の方です。独立的評価につきましてはいろいろ分かれており、まづ「経営者による独立的評価」ですが、経営者は、組織の代表者として内部統制の整備及び運用に最終的な責任を有しており、この観点から独立的評価を実施する。ただし、経営者が直接実施できる活動には限界がある。したがって、通常は内部監査部門等に適切な指示を行い、その結果を監視することによって独立的評価を遂行する。

ロの「取締役会による独立的評価」ですが、取締役会は経営者が内部統制を取締役会の決定に従って適切に整備し、運用しているか監視する責任を負っている。

ハですが、「監査役又は監査委員会による独立的評価」。監査役又は監査委員会は、取締役会等の職務の執行を監査する。監査役又は監査委員会は有効なモニタリングを実施するため、調査を補助する者を使用することがある。監査役又は監査委員会は、調査を補助する者について、調査対象となる業務活動、取締役会等からの独立性を確保することが重要である。

ニの「内部監査部門等による独立的評価」ですが、内部監査は、一般に、経営者の直属として設置された内部監査部門が、業務活動の遂行に対して独立した立場から、内部統制の整備及び運用の状況を調査し、その改善事項を報告する。

③の「内部通報制度など」です。組織においては、組織のモニタリングの仕組みの一つとして、内部通報制度を設ける場合がある。1 ページおめくり頂いて、内部通報制度を導入する場合、経営者は、内部通報制度を有効に機能させるために、通報者を保護する仕組みを整備するとともに、必要な是正措置等を取るための方針及び手続を整備することが重要である。組織外部の者から内部統制に関する情報が提供されることもあることから、こうした情報が寄せられた場合にどのように対応するかについての方針及び手続を定めておくことが重要である。

④ですが、「内部統制上の問題についての報告」です。2 つ目のパラグラフですが、日常的モニタリングにより識別された問題点は、通常、モニタリングを実施した部門において分析さ

れ対応が図られる。同時に、問題点とその対応策を取りまとめて、その上位の管理者等に報告、必要に応じ、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会等にも報告。それから、独立的評価により識別された問題点は、内部監査部門によるものについては、経営者が適時に報告を受ける仕組みを確保することが重要であり、必要に応じ、取締役会、監査役又は監査委員会にも報告することが求められる。取締役会、監査役又は監査委員会による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要。経営者は、報告された問題点に対して、そのリスクを分類、分析、評価して、適切な対応を選択する。内部統制の不備に係る情報が、非常に広範囲にわたる内部統制の不備の兆候を示していることも多い。そのため、特定の取引又は事象に係る不備に係る報告を受けた経営者は、必要に応じて、さらに広い範囲の調査の実施について検討を指示することが重要。

(6)の「IT(情報技術)への対応」です。1ページおめくり頂きまして、真ん中ほどですが、組織に深くITが浸透している現状では、業務を実施する過程において組織内外のITに対し適切に対応することが内部統制の目的を達成するために不可欠となっている。ただし、組織に新たなITシステムの導入を要求したり、既存のITシステムの更新を強いるものではない。

次の①の「IT環境への対応」です。組織は、組織を取り巻くIT環境を適切に理解し、それを踏まえて、ITの利用及び統制について適切な対応を行う必要がある。

次の②ですが、「ITの利用及び統制」です。ITには、情報処理の有効性、効率性等を高める効果があり、これを内部統制に利用することにより、より有効かつ効率的な内部統制の構築を可能とすることができる。

それから、そのページの下の方ですが、ハの「統制活動の有効性を確保するためのITの利用」の一番最後のところからですが、統制活動が自動化されている場合、手作業による統制活動に比べて迅速な情報処理が期待できるほか、人間の不注意による誤謬等の防止も可能となり、結果として、内部統制の評価及び監査の段階における手続の実施も容易なものとなる。一方で、統制活動が自動化されているとプログラムの不正や改ざんや不正な使用等があった場合に、プログラムに精通した者しか対応できず、不正等の適時の発見が困難になるといった問題点も考えられ、適切なアクセス管理等の措置を講じておくことにつき留意する必要がある。

それから、このページの下の方の「以上のとおり」のところですけれども、内部統制にITを利用することにより、より有効かつ効率的な内部統制の構築が期待できる反面、ITを高度に取り入れた情報システムは、手作業による情報システムと異なり、稼働後の大幅な手続の修

正が困難であるとの問題がある。システムの仕様によっては、ITを利用して実施した手続や情報の変更等が適切に記録されないことがあり、そのような場合には、事後の検証が困難となるとの問題が生じ得る。したがって、内部統制の整備及び運用に当たっては、ITを利用した情報システムの特徴を十分に理解し、予め計画的に準備を進めるとともに、適切な事後の検証方法等について検討しておく必要がある。なお書きのところですが、内部統制にITを利用せず、専ら手作業によって内部統制が運用されている場合には、例えば、手作業による誤謬等を防止するための内部統制を、別途構築する必要等が生じ得ると考えられるが、そのことが直ちに内部統制の不備となるわけではないことに留意する。

それから、「ITの統制」のところですが、一番下です。金融商品取引法による内部統制報告制度においては、ITの統制についても、財務報告の信頼性を確保するためのITの統制を整備しようとするものであり、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するためのITの統制の整備及び運用を直接的に求めるものではない。

1ページおめくり頂きまして、ロの「ITの統制の構築」ということですが、ITに対する統制活動は、全般統制と業務処理統制の二つからなり、両者が一体となって機能することが重要となる。それで、aのところ、「ITに係る全般統制」ということで、以下の例示をさせて頂いております。それから、1ページおめくり頂きましてbのところですが、「ITに係る業務処理統制」ということで、ITに係る業務処理統制の具体例ということ、以下の4点を掲げさせて頂いております。

1ページおめくり頂きまして、3の「内部統制の限界」です。2つ目のパラグラフのところですが、内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。しかし、内部統制を整備することにより、判断の誤り、不注意によるリスクは相当程度低減されるとともに、複数の担当者が共謀して不正を行うことは相当程度困難なものとなる。その次ですが、内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型な取引等には必ずしも対応しない場合がある。しかし、例えば、当初想定していなかった環境の変化や非定型な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型な取引に対する対応の範囲は相当程度広げることができる。

1ページおめくり頂きまして、4の「内部統制に関係を有する者の役割と責任」です。こちらにつきましては、内部統制に関係を有する者として、(1)の「経営者」、(2)の「取締役会」、(3)の「監査役又は監査委員会」、(4)の「内部監査人」、(5)の「組織内のその他の

者」について、これは基準の中にあつたものですが、それぞれについて説明を加えさせて頂いております。

それで、(1)の「経営者」のところですが、一番下のところですがけれども、会社が最高財務責任者を置いている場合には、代表者と併せて、最高財務責任者の署名等を求めることが考えられるといった点が挙げられようかと思ひます。

時間の関係もございまして、次に26ページをお開き頂きたいと思ひます。5の「財務報告に係る内部統制の構築」ということで、今までのところは基本的な概念としての内部統制全般について記載しておりましたが、この5のところは財務報告に係る内部統制の構築ということで掲げさせて頂いております。

(1)ですが、「財務報告に係る内部統制構築の要点」ということです。以上に示した内部統制の基本的な枠組みを踏まえ、特に財務報告に係る具体的な内部統制の構築に関して重要な点を列挙すれば以下のとおりであるということで、重要点を○という形で示させて頂いております。○のところだけ読み上げさせて頂きます。適正な財務報告を確保するための全社的な方針や手続が示されるとともに、適切に整備及び運用されていること。財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクへの適切な評価及び対応がなされること。財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクを低減するための体制が適切に整備及び運用されていること。真実かつ公正な情報が識別、把握及び処理され、適切な者に適時に伝達される仕組みが整備及び運用されていること。財務報告に関するモニタリングの体制が整備され、適切に運用されていること。財務報告に係る内部統制に関するITに関し、適切な対応がなされること。

次に、(2)ですが、「財務報告に係る内部統制構築のプロセス」です。内部統制の構築の手続は各組織において異なるが、一般的な手続を以下に例示するという事です。まず、最初に、①として「基本的計画及び方針の決定」。2行目からですが、会社法の規定によって、内部統制の基本方針は取締役会が決定することとされており、経営者は、取締役会の決定を踏まえて、それを組織内の全社的なレベル及び業務プロセスのレベルにおいて実施するための基本的計画及び方針を定める必要がある。経営者が定めるべき基本的計画及び方針としては以下のようなものが挙げられるということで、4点ほどお示しをしています。

②ですが、計画を決定した後、「内部統制の整備状況の把握」ということで、組織内では、内部統制の整備状況を把握し、その結果を記録・保存する。こうした作業は、経営者及び内部統制の構築に責任を有する者の指示の下、組織内における全社的なプロジェクトとして実施されることが有効。財務報告に係る全社的な内部統制については、既存の内部統制に関する規程、

慣行及びその遵守状況等を踏まえ、全社的な内部統制の整備状況を把握し、記録・保存。特に暗黙裡に実施されている社内の決まり事等がある場合には、それを明文化しておくことが重要である。

1 ページおめくり頂きまして、全社的な内部統制の整備状況の把握に当たっては、例えばということで、「Ⅱ」のところの「参考1」に掲げられた項目を適宜参照することが有用であると考えられる。財務報告に係る業務プロセスにおける内部統制については、重要な業務プロセスについて、例えば次のような手順で内部統制の整備状況を把握し、記録・保存する。aとしまして、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は、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となっているか、必要に応じ図や表を活用して検討する。次ですが、図や表については「Ⅱ」のところですが、「参考2」及び「参考3」が参考となるということでお示しをしています。

それから、先ほど申し上げました「全社的な内部統制」の例ですけれども、資料1-2のところですが、「参考1」ということでお示しをしまして、資料1-2の28ページ以下です。こちらに「全社的な内部統制に関する評価項目の例」ということで、内部統制の基本的な要素に応じまして、それぞれ例を参考として掲げさせて頂いております。あわせまして、先ほど申し上げました「参考2」と「参考3」もその後ろにつけさせて頂いているところでございます。

Iの方に戻って頂きまして、1ページおめくり頂いて29ページの③です。次のステップですが、「把握された不備への対応及び是正」ということで、全社的な内部統制については、ただいま見て頂きました「参考1」に掲げられた項目を参考に、問題があれば必要な是正をする。それから、業務プロセスに係る内部統制については、例えば次のような手順で是正をするということで、aとして、現状、業務に組み込まれた内部統制が、虚偽記載の発生するリスクを十分に低減できるものとなっていない場合には、当該内部統制を是正するための措置を講じる。それから、aによって新たな取引の流れ、会計処理の過程ができた場合には、必要に応じ、作成しておりました図や表を更新するということです。

最後に申し上げました財務報告に係る内部統制構築のプロセスにつきましては、別途お配りしてございます資料2の1枚目がただいまご説明をさせて頂きました財務報告に係る内部統制構築のプロセスの部分を簡単な表にまとめさせて頂いたものです。

Iの説明は以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

それでは、Iの「内部統制の基本的枠組み」の部分につきまして、どなたからでも結構です。ご意見等がございましたらお願いいたします。

では、手塚委員、どうぞ。

○手塚委員 2点ほどご質問がございます。

1点目は19ページでございますが、「ITの統制」のところの「組織目標を達成するためのITの統制目標」に掲げられております有効性、効率性、準拠性、信頼性、可用性、機密性、これはいずれもITに限った話ではなく、内部統制全体についての統制目標というようなとらえ方もできるのではないかと考えております。それをITの統制目標ということでここに持ってきた理由等がございましたら教えて頂きたいという点が1つでございます。

2つ目は24ページになりますが、「監査役又は監査委員会」のところの、これは役割に絡んだところでございますけれども、この第2パラグラフの「監査役又は監査委員会は」という書き出しの部分の最後の行、「また」と書いてあるところなのですが、「また、監査役又は監査委員会は、会計監査人が実施した監査の方法と結果の相当性を評価することとされている」という記述があります。これは会社法上の計算書類にかかわる部分と私は理解しているのですが、内部統制の議論の中にこの表現が入ってきますと、会計監査人と言っておりますので、これは会社法というように読むと思うのですが、会社法で内部統制に関して、会計監査人が直接意見を表明するというようにも読めます。ちょっと誤解が生ずるようにも思いますが、あるいは、何らかの目的があつてここにこういう表現を入れられたのか、それについてご説明を頂ければありがたいのですが。

以上です。

○八田部会長 では、お願いします。

○野村企業会計調整官 まず1点目の19ページの「ITの統制目標」のところですが、ご指摘がございましたように、業務の有効性、効率性、準拠性等々につきましては、ITに限ってということではない部分もありますが、作業部会等での検討の際に、ITに関してはこういった統制目標が考えられるのではないかとということで、ITに特化した形でのご指摘を頂きましたので、こちらに掲げさせて頂いたものです。

それから、2点目の方ですが、こちらにつきましては、これは「基準(案)」を検討頂きました部会の際にもご議論になったところですが、会社法上の規定で、監査役又は監査委員会は、

会計監査人が実施した監査の方法と結果の相当性を評価するという規定になっているところでして、その点を記述させて頂いたものですが、ご指摘のありましたような誤解が生じる可能性があるということであれば書き方の方はちょっと工夫させて頂きたいと思います。

○八田部会長 よろしいでしょうか。

それでは、他にいかがでしょうか。

では、高田委員、どうぞ。

○高田委員 今日議論をしている「実施基準（案）」は、今説明してくれたこれが「実施基準（案）」なのですか。要するに、逐条詳解のような気がしたのですが、これが「実施基準（案）」になるという、そういう理解でよろしいのでしょうか。

○八田部会長 「実施基準」はその3点セットで「実施基準（案）」、そして、1番目の柱が今説明頂いたものです。

堀江委員、どうぞ。

○堀江委員 先ほど出ました19ページ目の「IT統制目標」について、ちょっと考えを述べさせて頂きます。

先ほど、ここに挙げられている有効性から始まりまして機密性までのIT統制目標ですけれども、これらはすべてITに固有のものではないのではないかというご意見がありました。理屈の上ではご指摘のとおりかと思えます。ただ、今回の趣旨といいますか、ここでの意図は、IT化された統制に対して特に留意すべき点を明記するという意味があるものと私は理解いたしました。特にITシステムでは、システムの企画、開発の段階で、こういう統制の要件ですとか目標を明確にしておくということは極めて重要なことであると考えます。

なお、19ページ目で挙げられていますaでございますが、「業務の有効性及び効率性」、これが実は内部統制の4つの目的の1つ目と全く同じ言葉になっています。統制「目標」という場合、統制「目的」よりも、もっとブレイクダウンしたものを想定する必要があると思えます。そこで提案でございますけれども、aですが、「有用性/usefulness」という言葉ではいかがでしょうか。そういたしますと、aの「有用性」とdの「可用性/availability」、これが内部統制の第1目的、業務の有効性及び効率性に該当するものと考えられます。次に、19ページ目のcの要件の「信頼性」、これが内部統制の目的の第2目的、財務報告の信頼性に該当する。これは、正当性、完全性、正確性と、さらにより下位の属性に分割され、業務処理統制の目標となります。続きまして、bの「準拠性」、これが内部統制の第3目的、法令等の遵守に該当する。最後に、19ページ目のeの「機密性」、これが内部統制の第4目的、資産の保全と関連

するというふうな対応づけが可能であるように思います。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

○野村企業会計調整官 ご指摘ありがとうございます。

今、堀江委員からお話がありました点については、実は作業部会の段階でもいろいろご意見があったところでして、内部統制の基本的要素との対応関係につきまして、ただいまのご意見も含めまして再度ご検討させて頂きたいと思います。

○八田部会長 それでは、八木委員、どうぞ。

○八木委員 金融庁はじめこの実施基準(案)作成に関係した皆様、我々、作成者側にとって受入可能なルールにして頂いて本当に御礼申し上げたいと思います。

ただ、12月のこの本部会の報告書の前文にもうたっております「準備期間の確保」ということについて、部会長をはじめいろいろご配慮を頂いていると思うのですが、いかんせんこの「実施基準」の整備のタイミングがだいぶ遅れておりまして、当初の私どもの期待からも半年以上遅れております。

そういうことで、いろいろと関係の皆様はご多忙だとは思いますが、一部にQ&Aのようなものも作るような意見もあるように聞いておりますが、まずもってこの「実施基準(案)」を早く公表して頂きたいと思います。既にいろいろと各企業で準備が始まっておりますので、まずこの的確な情報を流して頂く、Q&Aはその後ということにして下さい。また実施に関しましても十分な準備期間を取るようにご指示頂くようお願いしたいと思います。

○八田部会長 池田さん、いかがですか。

○池田企業開示課長 私どもとしても、実務の方で的確に準備作業が行われていくためには、この「実施基準」がどういうふうなものになるのかできるだけ早く明らかになっていくことが望ましいと考えておりまして、作業部会の方でも6月に法律が通ってから精力的にやって頂いて、一方で、今日、橋本座長の方からもありましたけれども、アメリカの方でも、今、例えば評価の基準をつくるというようなことになっているのですけれども、夏に出たものは非常に基準とは呼べないまだ出発点のようなものであったりいたしまして、どこの段階でどう見切るかという問題もあるのですが、できるだけ早く明らかにすることが望ましいということで、部会もこういった形で作業部会終了後速やかに開催を頂いたということでもあります。

Q&Aということもありましたが、それをどうしていくかというのは今後さらに考えるとしても、「実施基準」はこの形でできるだけ早く公にして、一般の意見を取っていききたいという

ふうを考えています。

○八田部会長 ほかにいかがでしょうか。

では、関委員、どうぞ。

○関委員 大変ご苦勞されてここまでまとめられて、相当しっかりしたものが出てきているなというのが私の一般的な感想であります。

私は、これは、経営者サイドというか、企業が、経営者が自ら内部統制の仕組みをつくっていき、そしてこれを評価するということが何にもまして重要だというふうを考えておって、この報告書もそういう線に沿ってでき上がっていると思うのですが、その際に一番大事なことは、これはかねてからも申し上げておるのですが、評価を報告という以前に、やはり経営者自らが適正な財務報告についてのきちんとした方針をディクレーアして、それに照らして自分たちのやっていることが適正なのかどうかという評価をする、こういうことだろうと思うのです。そういう意味では、ここで言うところの「基本計画」の26ページの「財務報告に係る内部統制構築の要点」と書いてありますが、このところがやはり肝になるのだという認識で今から意見を申し上げているわけですが。

その中でも、これを見ますと、最初の項目にあります「適正な財務報告をするための全社的な方針や手続」と示されていて、これがきちんと整備及び運用されていることが非常に重要で、その中で、「適正な財務報告についての意向等の表明及び経営方針の設定」というふうになって、これが一番大事だろうと思うのです。組織構造だとか規定というのは、組織構造をきちんとつくるといのはそう難しいことではありませんし、規定もきちんと整備していけばいいと思うのですが、一番の魂はやはりここに書いてあります「適正な財務報告についての意向等の表明及び経営方針の設定」というここだと思うのです。そういう意味では、私は、これは経営者が自ら作成するわけですから、このところはもう少し具体的に書いた方がいいと、後で出てくるのかもわかりませんが。

このところは資料1-2の方の28ページにも出ておまして、「経営者は、適切な会計処理の原則を選択し、会計上の見積り等を決定する際には、客観的な実施過程を保持しているか」と、この辺になってくると思うのですね。それが、この資料2のところを見ますと、「基本的計画及び方針の決定」というこの大きな箱がありまして、ここに当たるわけですが、ここに①～④までありまして、①、③、④というのは非常にわかりやすいわけですが、②の「構築すべき内部統制の範囲及び水準」と、こういうふうになっていると思うのですね。それで、後で出てくるかもわからないのですが、もう少しこのところを具体的に、ちょっとこれ

では、わからないわけでは決していないと思いますが、わかりにくいのではないかと考えておりました、もう少し具体的にきちんとした会計処理方針といいますか会計方針を内部報告に当たってはディクレーアする、コミットメントするという項目を少しきちんと挙げたらどうかと思うのです。

もう少し具体的に言いますと、例えば、連結の範囲に対する考え方であるとか、あるいは、償却方法だとか棚卸資産の評価法に関する選択の考え方であるとか、あるいは、デリバティブに関する方針であるとか、いわゆる虚偽記載が出そうなことというのは、これはそんなに抽象的な話ではなくて、かなり具体的な事例がありましてははっきりしているわけですから、そういうことについてどういうスタンスで自分たちは会計処理の原則を選択して客観的な実施過程を保持しているのかということとをそれぞれ具体的にディクレーアする項目を、アイテムを挙げて、そこできちんと縛るということをしてはどうかと、こういうふうに思うということでありまして、その辺はもう少し工夫して頂ければさらに迫力が出るのかなと、こういうことが1つであります。

もう1つは、これは必ずしもこの……、これは後で必要に応じて申し上げることになります。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

もう少し詳細にということですが、この点はいかがいたしましょうか。

では、一応ご意見は承っておきます。

ありがとうございます。

では、荒谷委員、どうぞ。

○荒谷委員 1つ教えて頂きたいのですが、22ページの下から2行目、「内部統制を無視ないし無効ならしめることと、正当な権限を受けた経営上の判断により内部統制を逸脱することとは明確に区別される必要がある」という2行なのですが、ここは意味がわかりにくいのですが、特に、わざわざ「経営上の判断」の前に、「正当な権限を受けた経営上の判断により内部統制を逸脱すること」という枕詞がついておきまして、「内部統制を無視ないし無効ならしめること」との区別が理解しにくいので、少し御説明頂ければと思います。

○八田部会長 よく誤解を生ずる表現ですが、これにつきましては町田委員の方からご説明頂きたいと思います。

○町田委員 2行だけですので誤解があったのかと思いますけれども、一応、監査論での用語の使い方として、前半の、内部統制を無視ないし無効ならしめるというのは、実際に手続とし

て決まっている内部統制を全く無視してしまう、あるいは、それを使えないような状態に追い込んでしまうということです。それに対して、後半は、例えば「内部統制の限界」として上のところで枠囲みになっていますが、その（２）にありますように、内部統制には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りますので、こういった例えば新しい取引が出てきた、あるいは環境変化があった、あるいは突発的な事態が組織内外で発生したという場合に、経営者に限らず、経営者の許可を得た上でしかるべき立場にある者が承認を受けた上で、内部統制として従前に決まっている手続を外れて、別段の判断をし、別段の手続をするということは、それは、逆に言えば、内部統制をさらに改善し、更新するという形になりますので、後者については、内部統制の本来の考え方からすれば認められることなのだという事になります。

簡単に言いますと、前半の、無視ないし無効ならしめるというのは、これは内部統制を否定する形のもので、後半は、現状の内部統制が対応できないものに対して、経営者の判断の下、その権限を受けた者あるいは経営者本人が新しい取引や組織内外の環境に対して適切に対応するという行動で、それは適切だと考えられるということで、あえて一言添えているものと思います。

○八田部会長 簡単に申し上げますと、「無視・無効」というのは悪い意味で使われ、「逸脱」は推奨すべき意味。つまり、既存の、現行の内部統制システムでは対応できない、逆に対応することがかえって悪い結果になるだろうという場合には、それを超えて、持てる権限の担当者がしかるべき対応をとるということで、日本語に直しますと何か同じようになりますが、違う意味で我々は使っておりますので、もう少し説明が要るのかもしれませんが、そのようにご理解を頂きたいと思います。

○荒谷委員 このままでは、誤解を招きますので、つまり、どちらも否定的な意味にとれますので、もう少しその点ご配慮頂けると幸いです。

○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。

では、鈴木委員、どうぞ。

○鈴木委員 24ページの（４）の「内部監査人」のところなのですが、前に部会でも「注」で、「内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず機能を持つ部署」ということであつたと思うのですが、これもたしか議論があつて、内部監査制度は、なかなか人数がいなかつたりするのだけれども、実質的にはそういう機能を持っている人たちが組織にいるとい

うことがあったのではないかと思うのですけれども、にもかかわらず「実施基準」だと、内部監査人は、通例、内部監査部門等の名称をもって設置されるということで、結構限定された形になっているのですけれども。この「注」のときにそういうような、例えば、多分、関連会社管理部だとか経理部だとかに内部監査人としての機能を持てるような人たちがいるのではないかということでしたかこういうのを入れたような気が私はしていたのですけれども、ちょっと下の「実施基準」の方は逆に内部監査部門ということで結構狭くなっているような気がするのですけれども。

○野村企業会計調整官 ただいまのご指摘の点につきましては、ご指摘のように、本来は「組織内の所属の名称の如何を問わず」ということを念頭においておりまして、「実施基準」の1行目に書いていますのは、通例、内部監査部門等の名称をもって設置されることが多いということを書いているだけで、そちらに限定をしているということではありません。したがって、誤解されるということであれば表現の方は見直しをしたいと思います。

○八田部会長 よろしいでしょうか。

では、柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 基本的な枠組みについて、実務レベルでの対応を容易にすべく、できるだけその細目に至るまで確定する一方で、今後の環境の変化であるとか、また、事情の多様性等々に対応できるだけの柔軟性の確保を図られる面でかなりご苦労されたものだと思います。そのご苦労に対して敬意を表したいと思います。

その関係で、先ほど関委員からご指摘のありました経営者のコミットというところではありますが、やはり基本的には上位概念としての経営者のコミットメントの重要性、これを示すことが大切であるというそのところに本意があるというふうに感じまして、その面について賛成するものです。

一方で、やはり将来の環境の変化でございますとか、それぞれの時期における一般的な会計原則の変更等々、事情の変化ということもまたございますので、財務諸表注記の中身に係るような細部に至るまで個々書きするのはこの原則の将来における柔軟性を担保する目的には少し反するかもしれませんので、ドラフトの面におきましてはそこのところにご留意頂けたらいいかと思います。

○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。

では、久保田委員、どうぞ。

○久保田委員 八木委員とほとんど同じなのですけれども、私ども企業の実務家を作業部会に入れて頂いて、かなりの部分で意見を取り入れて頂きまして、その点については本当に感謝いたしております。

ただ、八木委員の方からもご発言がありましたけれども、当初、我々、先般、昨年ですか、コメントをしたときには、なるべく早くこの「実務指針」を出してもらいたいということで、そういう意味では作業がだいぶ遅れておりますので、早くこの指針を公表して頂きたいということ。

それから、そういう意味では経団連の主要なところの企業が作業部会に入っていたので、そのメンバーに関して言えばある程度受入可能なこういった指針ではあるのですけれども、これを広く適用するということになりますので、コメントでも提出したように適用の仕方、時期についてもご検討を頂ければと思います。今の時点ですぐにどうこうと言うつもりはございませんけれども、そういう点をご配慮いただきたい。

もう1つは、池田課長からもご返答がございましたけれども、やはり、実際の解釈というか、その辺についてはいろいろ疑問点等も出ているようですので、Q&Aとか解説とか、そういうものをぜひつくって頂いて、そういうところで手当てをするということをぜひお願いしたいと思います。

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。

よろしいでしょうか。

それでは、続きまして、Ⅱの「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の部分につきまして、「実施基準（案）」の内容を事務局から説明してください。よろしくをお願いします。

○野村企業会計調整官 お手元にお配りしています資料1-2、委員の皆様につきましては「資料1-2（説明資料）」と書いていますものをご覧頂きたいと思います。こちらにつきましては、財務報告に係る内部統制の経営者の評価と内部統制報告についてのものです。

1ページお開き頂きまして2ページ目でございますが、Ⅰ部のところにも出てまいりました「財務報告の範囲」です。財務報告の範囲につきましては、Ⅰ部のところでもご説明申し上げましたが、基準の中の囲みにあります「財務報告とは」ということで、「財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう」とされておりまして、こちらについて説明をしています。ロのところをご覧頂きたいと思いますが、「財務諸表の信頼

性に重要な影響を及ぼす開示事項等とは」ということで2点掲げています。

a としまして、財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用して記載すべき開示事項ということで、例えばということで、以下、例を掲げさせて頂いております。1 ページおめくり頂きまして、こういった項目のうち、財務諸表の表示等を用いた記載が挙げられるということです。なお、この点に係る経営者の評価は、財務諸表に記載された内容が適切に要約、抜粋、分解又は利用される体制が整備及び運用されているかについてのものであることに留意するということです。

それから、もう1点は、関係者の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定、その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項についてということです。こちらについても、この点に係る経営者の評価は、これらの事項が財務諸表作成における重要な判断に及ぼす影響の大きさを勘案して行われるものであり、必ずしも上記開示項目における記載内容の全てを対象とするものではないことに留意するということです、その上に書いています例示全ての項目ではないということに留意して頂きたいということです。

次の②の「重要性の判断指針」ですが、ご承知のとおり、内部統制の不備には不備と重要な欠陥と2つがありますが、その判断指針です。ロの「重要な欠陥」についてですが、内部統制の重要な欠陥とは、内部統制の不備のうち、一定の金額を上回る虚偽記載、又は質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性があるものをいうと定義しています。1 ページおめくり頂きまして、これらについては金額的な重要性和質的な重要性で判断をするということです。

まず、a としまして「金額的な重要性の判断」ということで、金額的重要性は、連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などに対する比率で判断する。これらの比率は画一的に適用するのではなく、企業の業種、規模、特性など、会社の状況に応じて適切に用いる必要があると。例えばということで、連結税引前利益については、概ねその5%程度とすることが考えられるが、最終的には、財務諸表監査における金額的重要性との関連に留意する必要がある。

b の「質的な重要性の判断」ですが、上場廃止基準や財務制限条項に係る記載事項など投資判断に与える影響の重要性や、関連当事者との取引や大株主の状況に関する記載事項など財務諸表の作成に与える影響の重要性で判断するということです。

1 ページおめくり頂きまして、「財務報告に係る内部統制の評価とその範囲」です。まず、①ということで「連結ベースの評価範囲」ですが、イのところ、連結対象となる子会社等（組合等を含む。）は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。当該子会社が本基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合、親会社は、当該子会社の財務報告に係る内部統

制の有効性の評価に当たって、当該子会社の財務報告に係る内部統制報告書を利用することができる。

ロですが、持分法適用となる関連会社は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。飛んで頂きまして、なお書きのところですが、当該関連会社における他の支配株主の存在の有無、当該関連会社への投資持分及び持分法損益の状況、役員（取締役、監査役等）の派遣や兼任の状況などによって、子会社と同様の評価が行えないことが考えられるが、そうした場合には、全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への聞き取り、当該関連会社で作成している報告等の閲覧等適切な方法により評価を行う必要がある。

ハですが、在外子会社等についても、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。当該在外子会社等については、所在地国に内部統制報告制度がある場合には、当該制度を適宜活用することが可能である。

1 ページおめくり頂きまして、②の「委託業務の評価」です。イの真ん中あたりですが、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。

ロですけれども、経営者は、委託業務に係る内部統制について、当該委託会社が実施している内部統制の整備及び運用状況を把握し、適切に評価しなければならない。その際には、以下の手続のいずれかにより内部統制の有効性を評価することも考えられるということで、aとしまして「サンプリングによる検証」、bとしまして「委託会社の評価結果の利用」ということを規定しているところです。

1 ページおめくり頂きまして、(2)の「評価範囲の決定」です。「実施基準」の1行目ですが、経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について全社的な観点で評価する。ただしということで、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではないということで、僅少なものについては評価対象としないことも考えられるということです。

次に、「業務プロセスに係る評価範囲の決定」ですが、業務プロセスのうち、主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスで、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、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する。「注」ですけれども、決算・財務報告プロセスには、例えば、以下のような手続が考えられるということで、例えばですが、総勘定元帳に取引

合計を入力する手続ですとか、連結修正、報告書の結合及び組替など年次財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続、年次財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続などが挙げられているところです。こちらの決算・財務報告プロセスにつきましても、重要性が僅少であるものについては、評価対象としないことを妨げるものではないとしているところで

す。

1 ページおめくり頂きまして、上記以外、すなわち、決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスについては、以下の手続で評価範囲を決定するという事で、まず①としまして、重要な事業拠点をまず選定する。企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。例えばということで、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算していき、連結ベースの売上高等の一定の割合に達している事業拠点を評価の対象とするということです。

それで、この一定割合については、(注2)をご覧頂きたいと思いますが、この一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は事業の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられますが、全社的な内部統制の評価が良好であるということを前提に、一定割合を例えば概ね2/3程度とし、これに以下の②で記述する重要性の大きい個別の業務プロセスの評価対象への追加を適切に行うことにより実施することが考えられるのではないかと

いうことです。

②ですが、①で選定いたしました重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目、これは例えばですけれども、一般的な事業会社の場合に、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスは、原則として、すべてを評価の対象とする。ただし、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、これらを実評価対象としないことができる。

1 ページおめくり頂きまして、「①で」が始まる場所ですが、①で選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、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については、個別に評価対象に追加するという事でして、その際の留意点は以下のとおりということで、a、b、c、dの4点を掲げさせて頂いております。

個別に追加する留意点としまして、まずaですが、リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセスということで、財務報告の重要な事項の虚偽記載に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業ですとか業務を行っている部分に係る業務プロセス。

bですが、見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスということ

で、こちらも例としまして、引当金や固定資産の減損損失、繰延税金資産など見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスで、財務報告に及ぼす影響が最終的に大きくなる可能性があるものについては、追加的に評価対象に含めることを検討するという事です。

cですが、非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして特に留意すべき業務プロセスも追加する必要があるということです。

dですが、上記その他の理由により追加的に評価対象に含める場合において、財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象のみを評価の対象に含めれば足りる場合には、その部分だけを評価対象に含めることで足りる。

1 ページおめくり頂きまして、「監査人との協議」と書いていますが、こちらについては、監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、後日、経営者が決定した評価範囲が適切でない判断されることが考えられるわけですが、この場合に、経営者が新たな評価範囲について評価をし直さなければならないという必要性が生じますが、その手続の実施は、時間的な制約等から困難な場合が想定されます。したがって、経営者は、評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切ではないかということです。

それで、ただいまご説明申し上げました点につきましては、別途お配りしてあります資料2の2枚目をご覧頂きたいと思いますが、表題に「財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ」ということで書かせて頂いているところです。

先ほどもご説明申し上げましたとおり、まず、「全社的な内部統制の評価」がありまして、それとは別に、業務プロセスの一部ではありますが、「決算・財務報告に係る業務プロセスの評価」と「決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価」があるわけです。その「決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価」については、ただいまご説明申し上げましたように、最初に重要な事業拠点の選定を行うということですが、その場合には、売上高等を用いて、金額の高い拠点から合算して、全体の一定割合、例えばということですが、概ね2/3程度に達するまでの拠点を選ぶ、それから、選んだものについて、2ですけれども、「評価対象とする業務プロセスの識別」をするということにして、①で、重要な事業拠点に係るもののうち、事業目的に大きく関わる勘定科目ということで、先ほど申し上げましたが、一般の事業会社であれば、例えば売上、売掛金及び棚卸資産に至る業務プロセスはすべて評価対象とするということです。それ以外としては、②ですけれども、重要性の大きい業務プロセス

については個別に評価対象に加えるということで、例として先ほど申し上げました3点を挙げさせていただきます。

それで、その下の箱ですが、「評価範囲について、必要に応じ、監査人と協議」をするという点が丸囲みの四角で囲っているところでございます。

本文の方に戻って頂きまして、次に、評価範囲を決定した後の具体的な評価の方法ですが、11ページ、内部統制の具体的な評価方法ですけれども、まず、「評価体制」ということでして、2行目からですが、内部統制の評価の最終的な責任は経営者にあり、評価の計画、実施、評価結果の責任は経営者が負うことになる。ただし、経営者がすべての評価作業を全て実施することは困難であり、取締役等を経営者の指揮下で経営者を補助して評価を行う者として指定するほか、通常、経営者の指揮下で評価を行う部署や機関を設置することが考えられる。例えばということですが、自らの業務を評価することとならない範囲において、経理部、内部監査部など既設の部署を活用することも考えられるということです。経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していることが必要である。それから、日常の業務を遂行する者又は業務を執行する部署自身による内部統制の自己点検は、そのみでは独立的評価とは認められないが、自己点検による実施結果に対して独立したモニタリングを適切に実施することにより、内部統制の評価における判断の基礎として自己点検を利用することが考えられる。

②ですが、「専門家の業務の利用」ですけれども、評価作業の一部を社外の専門家を利用して実施することができるということでして、その際の留意事項としましては、以下の事項に留意するというので、次の12ページに5点ほどを掲げさせていただきます。

次の(2)ですが、「全社的な内部統制の評価」ということで、基本的には、先ほど申し上げましたとおり、すべてが評価対象になるわけです。

①ですが、全社的な内部統制は、基本的には企業集団全体を対象とする内部統制を意味する。ただし、企業集団内の子会社や事業部等に独特の歴史、慣習、組織構造等が認められ、当該子会社や事業部等を対象とする内部統制を別途評価対象とすることが適切と判断された場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制を評価することもある。その場合、どの子会社や事業部等の単位で内部統制を識別し、評価を実施するかは経営者が財務報告への影響の重要性を勘案して適切に判断するという事です。

次の、「全社的な内部統制の評価項目」ですが、企業の置かれた環境や事業の特性等によっ

て様々であることから、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、評価項目につきましては、先ほども見て頂きましたが、28ページ以下の「参考1」のような評価項目が考えられるところです。ただしということで書いてありますが、必ずしも「参考1」の例によらない場合があること及び「参考1」の例による場合でも、適宜、加除修正があり得ることに留意するという事です。

②ですが、「全社的な内部統制の評価方法」ですけれども、評価対象となる内部統制全体を適切に理解及び分析した上で、関係者への質問や記録の検証などの手続を実施するという事です。

1ページおめくり頂まして、「全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制」との関係ですけれども、真ん中からやや下のところをご覧頂きたいと思いますが、経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制の評価の範囲、方法等を決定する。全社的な内部統制の評価結果が有効でない場合には、当該内部統制の影響を受ける業務プロセスに係る内部統制の評価について、評価範囲の拡大や評価手続を追加するなどの措置が必要となる。一方で、全社的な内部統制の評価結果が、特に有効であると判断できる場合については、業務プロセスに係る内部統制の評価に際して、試査の範囲を縮小するなど簡易な評価手続を取ったり、重要性等を勘案して、評価範囲の一部について、一定の複数会計期間ごとに評価の対象とするといったようなことが考えられるところです。

次に、(3)の、「業務プロセスに係る内部統制の評価」の方法です。1ページおめくり頂いて14ページですが、経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、評価対象となる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内部統制を統制上の要点として識別する。次に、統制上の要点となる内部統制が虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価する。経営者は、各々の統制上の要点の整備及び運用の状況の評価することによって、当該業務プロセスに係る内部統制の有効性に関する評価の基礎とするということ事です。

まず、①の「評価対象となる業務プロセスの把握・整理」ですが、評価対象となる業務プロセスにおける取引の開始、承認、記録、処理、報告といった、取引の流れをまず把握いたしまして、取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を理解します。把握された業務プロセスの概要については、必要に応じて図や表を活用して整理・記録することが有用であると考えられるところです。図や表の例としまして、先ほどもちょっとご覧頂きましたが、「参考2」の「業務の流れ図」ですとか、「業務記述書」が考えられるところです。こちらにつきま

しては、必要に応じて作成するとした場合の参考例をお示ししたものでして、企業において別途作成しているものがあればそれを利用したり、必要に応じてそれを補足して頂くことで足りるとしているもので、必ずしもこの様式による必要がないことに留意をして頂ければというふうに考えております。

②ですが、「業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制の識別」です。まず、経営者は、評価対象となる業務プロセスにおいて、不正又は誤謬により虚偽記載が発生するリスクを識別して頂きます。このリスクを識別するに当たっては、不正又は誤謬が発生した場合に、財務情報を作成するための要件のうち、どの要件に影響を及ぼすかについて理解しておくことが重要であるということです。

次ですが、1ページおめくり頂いて、15ページですけれども、リスクを識別して頂きましたら、次に、虚偽記載が発生するリスクを低減するための統制上の要点を識別して頂くということです。1行目の終わりからですが、その際、特に取引の開始、承認、記録、処理、報告に関する内部統制を対象に、そこに書かれておりますような、適切な財務情報を作成するための要件を確保するために、どのような内部統制が必要かという観点から必要な内部統制を識別して頂くということです。こちらについても同様に図や表を活用して頂いて、確認をして頂くということが考えられるところです。

1ページおめくり頂きまして、③ですが、「業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価」ということでして、経営者は、ただいま識別をした統制上の要点が適切に整備されているかどうかについて、関係文書の閲覧ですとか、従業員等への質問、観察等を通じて判断をして頂くということです。

次の④ですが、「業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性の評価」ということで、整備状況を評価の次に、経営者は、関連文書の閲覧ですとか、担当者への質問等々を通じまして、業務プロセスに係る内部統制の運用状況を確認して頂くということです。

1ページおめくり頂いて17ページですが、運用状況の評価の実施に際しては、経営者は、原則として試査により十分かつ適切な証拠を入手して頂く必要があるということです。この際、先ほど申し上げましたが、全社的な統制等が有効である場合には、試査の範囲を縮小するということが可能ということです。

ハですが、「運用状況の評価の実施時期」ですけれども、原則としては期末日における内部統制の有効性を判断するためには、適切な時期に運用状況の評価を実施することが必要であるということとして、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には、以下にある

ような追加手続を実施するかどうかを検討する必要があるということです。

1 ページおめくり頂いて18ページの⑤でございますが、「ITを利用した内部統制の評価」ですけれども、1のところでも申し上げましたとおり、ITの統制は全般統制と業務処理統制に分かれるところですので、経営者はその両者を評価する必要があるということです。

ITについても、同様に、評価範囲の決定、整備状況及び運用状況の有効性の評価ということで、19ページ以下に書かせて頂いておりますが、基本的な考え方はIT以外の業務プロセスの評価と同様ですので、ちょっと時間の関係もございまして、そちらは割愛させて頂ければと思います。

次に22ページですけれども、(4)の「内部統制の有効性の判断」ですが、まず、①の「全社的な内部統制の有効性の判断」ということですのでけれども、全社的な内部統制に不備がある場合には、それが業務プロセスに係る内部統制にどのような影響を及ぼすかも含めて、財務報告に重要な虚偽記載をもたらす可能性について慎重に検討する必要があるということです。

それで、その下のハのところですが、全社的な内部統制に不備がある場合には、内部統制の有効性に重要な影響を及ぼす可能性が高いということで、内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備としては、例えば、以下のものが挙げられるということで、a～fまで全社的な内部統制に不備がある場合に重要な欠陥となる例を掲げさせて頂いているところです。

ただし、23ページですけれども、全社的な内部統制に不備がある場合でも、業務プロセスに係る内部統制が単独で有効に機能することもあり得るわけです。ただ、全社的な内部統制に不備があるという状況は、基本的な内部統制に不備があるということを示しているわけですので、全体としての内部統制が有効に機能するという場合は限定されるのではないかと考えられるところです。

次に、②の「業務プロセスに係る内部統制の有効性の判断」ですけれども、内部統制が財務諸表の勘定科目及び注記等に虚偽記載が発生するリスクを合理的なレベルまで低減しているものかどうかを確認することで評価をする。この場合に、ハですけれども、影響金額を推定して頂きまして、その際には発生可能性も併せて検討して頂く必要があるということです。すなわち、影響度と発生可能性を併せて評価をして頂くということです。

1 ページおめくり頂いて24ページですが、こちらは「ITに係る内部統制の有効性の判断」ということで、こちらについても基本的にはIT以外のものと同様ですので、こちらについても省略をさせて頂きます。

次の、④の「不備の報告」ですけれども、経営者が評価の過程で識別した内部統制の不備及

び重要な欠陥は、その内容及び財務報告全体に及ぼす影響金額、その対応策、その他有用と思われる情報とともに、識別した者の上位の管理者等適切な者に速やかに報告し是正を求めるとともに、重要な欠陥だったという場合には経営者等に報告する必要があるということです。

次に（５）の「内部統制の重要な欠陥の是正」ですけれども、①の「是正手続」ですが、最終的な評価時点であり期末日までに一定の期間を確保して、不備及び重要な欠陥を発見した場合にはこれを是正するということが期待されているところでして、②ですけれども、期末日後に実施した是正措置に関する評価手続については、期末日後においては内部統制の評価には影響しないと、ただし、期末日を過ぎて内部統制報告書の提出日までに実施した是正措置がある場合には、その内容を内部統制報告書に付記事項として記載できるという点を書いてあるところです。

（６）の「評価範囲の制約」ですが、やむを得ない事情があった場合には評価範囲を狭める場合があるわけですけれども、そうした場合の「やむを得ない事情」ということについて記載しているところでして、その除外をした場合には、評価ができなかった範囲、その理由を内部統制報告書に記載することが必要であるという点を書いてあるところです。

（７）の「評価手続等の記録及び保存」ですが、①の「内部統制の記録」は、内部統制に係る記録の範囲、形式及び方法は一律に規定できないが、例えば、以下のような事項を記録し、保存することが考えられるということで、以下の、イ、ロ、ハ、ニ、ホ、ヘ、トに、内部統制の記録について例示をしているものです。なお書きですが、記録の形式、方法等については一律に規定されるものではなく、企業の作成・使用している記録等を適宜、利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足りることに留意するということです。

次は、そうした「記録の保存」ですが、作成した記録の保存の範囲・方法・期間は、諸法令との関係を考慮して、企業において適切に判断されることとなるが、金融商品取引法上は、有価証券報告書及びその添付書類の縦覧期間（５年）を勘案して、それと同程度の期間、適切な範囲及び方法により保存することが考えられるとしているところです。

28ページ以下は「参考」としてお示しをしていますが、詳細についてのご説明は省略させていただきます。

以上でございます。

○八田部会長 どうもありがとうございました。

大変大部になっておりますので、それでも足りない説明だったと思いますが、それでは、2のこの「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の部分につきまして、どなたからでも結構

ですので、ご意見がございましたらよろしく申し上げます。

では、柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 まず、4ページ目でございますが、例えば「連結税引前利益については概ねその5%程度とする」ことがうんぬんと書いてございます。巨大な売上を持つ企業であって、リストラなどの影響で利益が大幅に下落して、例えば、5億円程度になってしまったようなときに、その5%に当たるような2,500万円前後の利益の変動はやはり機関投資家の目から見ると大きな意味を持たないということがあります。これはそういったことを意識なされた表現なのかどうかということについてまずお尋ねしたいと思います。

それから、二番目の質問ですが、5ページ目です。5ページ目の一番下のところですが、「所在地国に内部統制報告制度がある場合には」うんぬんとございますけれども、これはやはりある一定の水準を想定してのものかどうかということでございます、もしそうであるならば、ある程度の水準を意味するような表現を考えることは可能でしょうか。

3つ目ですが、8ページ目でございます。「重要な事業拠点の選定」とございますけれども、語感としてどうしても地理的な概念にとらわれやすい表現になっていないかという感じがいたします。見出しであります以上、これが独り歩きする可能性がかなりございます。検討して頂きたい点としましては、「事業拠点」に加えて、「事業部門」のような言葉を加えることは考えられるかどうかということでございます。

4番目の質問ですが、17ページです。一番上の行ですが、「経営者は、原則として試査により」ということを書いてありますが、この「試査」とは具体的にどのような行動を示すものなのか。経営の現場ではあまり使われない言葉でございますので、少し表現についてご説明して頂けたらと思います。

5番目でございますが、「てにをは」ですが、23ページの上のところ、  
「全社的な内部統制に不備がある場合でも」の段落でございますが、この一番下の行のところ「有効に機能する場合は限定される」となっておりますが、例えばこの「場合」という言葉が可能性ということの意味するのならば「可能性」という言葉をお使いになったらいかがでございましょうか。これは字句に対するサジェスションです。

○八田部会長 ありがとうございます。

それでは、1つずつ上位から申し上げます。

○池田企業開示課長 まず、第1点の、税引前利益に対する割合の問題ですが、柴田委員がおっしゃったような問題は財務諸表監査においても存在しているわけで、おっしゃったようなと

きにそこをどのように適用するかは財務諸表監査の局面でも工夫がされていると理解をしております。そういう意味で、ここの表現は最終的には財務諸表監査との関係に留意するということを書いているつもりで、いずれにしても1つの目安を提示したものであるというふうに理解をしております。

それから、5ページのところの他国における内部統制報告制度を活用することについて、表現に手直しの余地があるかどうかは検討してみたいと思いますが、最終的にはこのあたりは関係の府令等で明確にしていく必要も場合によっては出てくるかというふうに考えています。

それから、事業拠点のところは、文章としては8ページのところの「注1」に、事業拠点というのは事業部等も含めた概念であるということは書いてありますが、独り歩きをする可能性というご指摘でしたので、何らかの工夫ができるかどうかは考えてみたいと思います。いずれにしても、意味はこの「注1」に書いてあるようなこととさせていただきます。

それから、「試査」というのは、あくまでサンプリングでやるのであって、全部を網羅的に調べるのではないという程度の意味で使っていますが、経営サイドではなじみがないということで、ちょっと工夫の余地があるかどうか考えてみたいと思います。

「場合」と「可能性」のところは検討させていただきます。

○八田部会長 それでは、八木委員、どうぞ。

○八木委員 今の、利益の5%とか、売上の2/3といったような、定量的な数値が入ることによって、私どもからすれば、いろいろな作業が、あるいは評価が合理・合法的に適切なプロセスでできるということで、非常にありがたいと思っております。

その関係でひとつ感じた点を申し上げます。このⅡ部はⅡ部で経営者がやるべきこととして、これは法律事項ですから、やはりここはここで完結すべきだろうと思うのです。この後のⅢ部で、11ページに「業務プロセスに係る内部統制の運用状況の検討」ということで、試査のサンプルとして、90%の信頼度を得るには25件必要という表現が出ているのですけれども、仕事の流れはむしろ、まず経営者の方で同様にサンプリングしながらチェック作業を進めて結果を監査人に見てもらうことになると思うのです。第Ⅱ部の10ページに「監査人との協議」というのがあって、サンプルの多い、少ないでもめないように、事前によく打合せするように配慮された記述があるのですが、最初にⅡ部の経営者がサンプリングする際にこの条件が明記されている方が自然ではないでしょうか。それがⅢ部の監査の方にだけ出ているのですが、これは何かお考えがあるのでございましょうか。

○池田企業開示課長 今の点はまさに柴田委員がおっしゃったことにも関連していて、経営者

の方で試査もなかなか難しいと、さらにサンプリングでその信頼度とかそのサンプリング件数みたいなものを書くのもなかなか難しいということで、ここでは監査人の方でそういった数字を入れさせて頂いて、経営者の方はそうしたものも理解しながらどういう形でやるかは実態に合わせてやって頂くと、最終的には監査人とのやり取りの中でどういうふうにやり、監査人がそれをどう活用していくのか、あるいは、もう経営者のサンプルは活用しないで自らサンプリングをするという方針でやるのか、そこは最も効率的なやり方をそこで検討頂くということかなど。ポイントは、Ⅱ部に入れるにはなかなか経営者がそこまで信頼度を考えてやれということもまたちょっと無理ということもあるかなということ、Ⅲ部の方に記載させて頂いたということでございます。

○八田部会長 手塚委員、どうぞ。

○手塚委員 4点ほどございます。

まず5ページでございますが、関連会社の取扱いでございます。関連会社についても重要な影響があると判断される場合には何らかの評価をするということになっておりますが、今の書きぶりが、「当該関連会社への聞き取り」というのと、その次に「関連会社で作成している報告等」という言葉がございますが、まず、「聞き取り」という表現でありますと、実際にその会社の方が関連会社に訪問をして何らかの手続を行うという意味が強く出るのかなと思います。それが必要だというご判断であればそれは仕方のないことかと思うのですけれども、質問書等を作成して、それに対して回答を頂くような対応の仕方も実務的にはあり得るのではないかと思います。ご検討頂ければと思います。

2つ目でございますが、その下の、先ほど所在地国のご質問がございましたけれども、私の質問はその次のなお書きのところでございます。先ほどのご質問の、内部統制報告制度が一定の水準を維持するというようにもし仮定をいたしますと、なお書きのところは、その一定の水準を維持した内部統制報告制度がない状態がここに記載されております。その一定の水準を満たしていない内部統制報告制度を適宜活用するというように読めるわけではありますが、このところの意味合いがわかりづらいと思っております。

3点目でございますが、11ページでございます。①の「内部統制の評価体制」のただし書きのところの下の方でございますけれども、評価を行う部署の話の中に「経理部」というのが出てまいります。今回の「実施基準」の1つの中心を成すその評価範囲の決定の中で、財務報告プロセスというのは原則としてすべて評価の対象にするということになっておりますので、これは、通常は、経理部がかなりの割合で関わっている場合が多いと思います。そうしますと、

自己評価のような形になってしまいます。内部統制の評価に関して実際に経理部が担当する場合も、会社によっては人員等の制約の関係からあるのだらうと思いますけれども、できればこの「経理部」をここからは外し、「内部監査部等」でも十分ではないかというように思いました。

最後、4点目でございますけれども、26ページでございます。「やむを得ない事情」に関連いたしまして、期末日直前に他企業を買収又は合併したというようなことが例示されておりますが、ここの期末日直前はどのぐらいの期間を見ればいいのかということが実務的には重要なかなと思います。これをあまり厳しく設定をしてしまうと、多分、M&Aの手続自体にかなり重要な影響が出てくる可能性が高いのではないかなと思っております。できればもう少し期間を多く見られるように何らかの対応をして頂けないかなと思っております。どのぐらいがいいのかということでありまして、半年ぐらい、要するに、下期に取得した企業に対しては範囲限定にすることができるであるとか、それは半年がいいのか、せいぜい3カ月ぐらい、これ以上短いと、M&Aで会社を買収して、今度は先方の会社といろいろ打ち合わせをして経営者の方が評価をするわけなのですけれども、その後また監査をやらないといけないということを考えると、とても間に合わないのではないかなと思っております。その点で何かご配慮を頂ければありがたいと思います。

それから、それに関連して、ここの取扱いが、「やむを得ない事情」についてはどうも全体の文章を読んでいきますと、いわゆる限定事項という取扱いになっているように思います。限定事項についてもいい意味と悪い意味があるかと思うのですけれども、当然これはいい意味での限定事項ということになるのだらうと思いますが、後で出てまいります監査の方でも、監査意見としての限定付適正意見というものの絡みが出てくるものですから、これも限定・除外事項ということで明確に位置づけるということを確認しておきたいと思っております。

○池田企業開示課長 今の点ですけれども、聞き取りのところは、行くことに絶対的なポイントがあるというものではないと理解していますので、その辺の表現は誤解がないようにしたいと思っております。

それから、他国の利用のところのお書きのところは、その国にない場合でも、いわゆる第三国の基準を使っているというような場合も、それは認め得るのではないかということでありまして。

それから、「経理部」というところを細かく書くか書かないかということで、確かに決算プロセスのことを言えば自己評価になりますが、業務プロセスの中には決算プロセス以外もある

わけで、ここの表現も要するに自己評価にならない範囲で「経理部」と書いているので、そこはそういうものとご理解を頂けるかと思っております。

それから、「やむを得ない事情」のところの期末日直前うんぬんに何らかの数値的なものを示すか示さないかは作業部会でもいろいろ議論があったところでありすけれども、この案では、まさにおっしゃったように、いろいろと期末における決算の作業、監査、そうしたことを考えて、取締役会に間に合わないというようなときはやむを得ないと考えて、これは限定事項ということになりますけれども、それはきちんとその旨を開示するというので、あまり厳密にいつまででなければだめだということはむしろ書いていないという選択をしているところでありまして。

要するに、努力はするけれども間に合わないというものはその旨をきちんと書いてもらって限定事項にして頂くという整理をさせて頂いているところでありまして、では、期間を例えば1年と書くという案もあろうかと思えますけれども、では、1年かからないときも1年でいいのかという議論もありますから、アメリカでもそういう指定があるではないかという議論もあります。よく見てみますと、これはアメリカでも、できるだけ含めた上で、かつ、その期間は1年を超えることはできないということであって、1年ならいいという回答にはなっていないところでもありますので、こういう形でお諮りをしているということです。

○八田部会長 それでは、大崎委員、どうぞ。

○大崎委員 ちょっと、今、手塚先生がおっしゃったこととは逆の方向かもしれないのですが、11ページの「内部統制の評価体制」のところについてなのですが、ここに書かれていること自体は非常にもっともなことだというふうに思うのですが、しかし、この「実施基準」がすべての上場企業に基本的に一律に適用されるということを考えますと、この文章は読みようによっては、現在、内部監査部等がない場合は、とにかく経営者の補助をして評価を実施する部署というのを新たに設立して専任の職員を置かなければいけないということを要請しているというふうに読まざるを得ないと思うのですね。

もちろん、そういうことが必要であるということ判断したのだということであればそういう判断もあるのかなという気もするのですが、一方で、それほど大規模ではない組織の上場企業というのも現実にはあるということを考えますと、一定の範囲で、例えば自己点検と言われざるを得ないような内容であっても、それが自己点検であったということを開示した上で、それから、それに対する監査の方の手続で何らかの補充をするといえますか、信頼性を担保するようなことを考えられないかという気がするのですが、その辺はいかがなのでございま

しょうか。

○池田企業開示課長 まさにおっしゃっているようなご趣旨も含めて今のような表現になっていて、既存のものを活用することも考えられると。気持ちとしては、私ども、監査人の方が監査の作業をされる、そこは主としてここにある経理部とか内部監査部等々のセクションと一緒に監査の作業をされるのだと思うのですね。そのときに、そういう監査人の方が一緒に作業をされるそういう部署が社内のいろいろな業務プロセスに対していろいろ目を光らせて、業務プロセスに対していろいろチェックをしているということは、最終的に監査人の方の監査を非常に強めるものだと思っていますので、自己評価にはならないようにしなければいけないのですけれども、従来、監査人の方がカウンターパートとしているそういう部署を社内の中に持たれること自体は非常に監査を強めるという意味ではいいことだと思っていますので、絶対に新しい部署をつくるのがベストとも必ずしも言えないのではないかということで、自己評価にならないということの限定はつけつつ既存の部署を使うというのも1つの方法として考えられるということを書かせて頂いているところです。

○八田部会長 久保田委員、どうぞ。

○久保田委員 8ページの「注3」のところなのですが、この関連会社はいろいろ作業部会でも議論があったように承っておりますけれども、この関連会社のところで、下から2行目のところで、「別途」というところからですが、「別途、各関連会社が有する財務諸表に対する影響の重要性を勘案して評価対象を決定する」というふうになっているのですけれども、どのようなことを想定しているのかと。関連会社ごとに何か数値基準を設けるといようなことなのか。それから、ひいては、この関連会社については8ページの最後の数行のところで、判断して、重要性の大きい場合には個別に拾うということを書いてあるので、それでよければ「注3」は要らないのではないかとこのように考えているのですけれども、いかがでしょうか。

○池田企業開示課長 作業部会での議論は、関連会社も連結決算の重要な要素なので、そこに対しても内部統制の評価の対象に基本的には入れるべきだと、ただ、その上で、実際に関連会社ですと十分な支配が行われていないこと等から必ずしも十分な点検ができない可能性がある、そこをどうするのかと。1つは、先ほどの評価の仕方についてはやれる範囲の中でやれることにベストを尽くすということで表現がされているわけですが、もう一方で、この「注3」のところなのですが、関連会社の重要性をどう評価するのかというまさにここに書いてあるような議論があって、売上高では単純に評価ができないということなので、そうではないまさに

別途の重要性を勘案してそこは判断をしていくのだということを書いたところで。ここがない場合はどうなるのかというと、結局、基本的には持分法を適用している関連会社については評価をしていくという姿になっていくのかと思いますので、ちょっとそれでいいのかどうか、そこはちょっと検討をさせていただきます。

○八田部会長 山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 すみません、時間が迫ったところでこういう質問で恐縮なのですが。

昨年改訂した監査基準で「特別に検討を要するリスク」という概念を使っておりまして、実は今の久保田委員のご指摘のところとも関わってくるのですが、これは、重要な事業拠点の選定ということで概ね2/3程度と、これはいわばマスでのカバー率の話ですね。これだっただけで実際には、特に虚偽表示あるいは虚偽記載と言われる場合には、例えば今の関連会社の問題であるとか、非常に通常のルーティンの中ではなかなかとらえきれない、いわゆるルーティンとして内部管理体制から離れたところの大きな問題、これが時々虚偽表示にぶつかってくるのです。これを我々は「特別な検討を要するリスク」という言葉で言っているのです。

これは確認なのですが、この資料2の2枚目で、「決算財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価」というところで、先ほど申しました「重要な事業拠点の選定」、それから、「評価対象とする業務プロセスの識別」というところで、例えば②とか、こういったところにそれに近いような概念が入っているのかどうかという点です。ただ、これは、経営者側は、悪い言い方をすれば要するに虚偽表示をする側であるわけですね。そうすると、当然、監査人はそれを見逃さないように監査をしていくという立場にあるわけで、その場合には、例えばその後の「評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議」というところで今言ったような特別な検討を要するリスクといったものが反映されるというそういう読み方でよろしいのでしょうかという、こういう確認の質問です。

○池田企業開示課長 山浦先生のおっしゃるとおりでありまして、これはⅢ部のところをまた見て頂くとおわかり頂けるように、こういうリスクがどういうところにあるのかというのは、財務諸表監査である程度リスクについての心象というのを監査人が得ていることがあって、そういう心象があればそのままこちらにも使えるということが書いてあります。そういうようなことで、まさにそういう監査人が対象とすべきだというものがあるとすれば、それは早い段階で監査人との協議の中で予め対象に入れておいて頂くのがいいということの判断をしたところでもあります。

○八田部会長 まだまだご意見がある方もいらっしゃるようですけれども、予定しておりました終了時間になりましたので、この辺で本日の会議は終了させて頂きたいと思います。

本日、ご意見等を伺えなかった部分につきましては、次回の部会でお伺いしたいと思います。

次回の会合につきましては、事務局から連絡をお願いいたします。

○池田企業開示課長 次回の会合でございますが、11月20日（月）の午後2時から時間を頂戴しておるかと思えます。その時間に開催をさせて頂きたいと思えます。正式なご連絡は改めて事務局からさせて頂きますので、よろしくをお願いいたします。

○八田部会長 それでは、これにて閉会します。

本日は、お忙しいところご参集頂きまして、ありがとうございました。

午後 4時00分 閉会