

## 基準・実施基準改訂案（公開草案）に対する 主なコメントの概要及びそれに対する考え方

### ◎ 全般的なコメント

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
1	改正の理由や経緯を前文で示すべきではないか。	ご意見を踏まえ、改正の理由や経緯を意見書のいわゆる「前文」に記載。
2	「開示すべき重要な不備」を支持する。ただし、「重要な欠陥」と内容に変更がないのであれば、英訳については「Material Weakness」のままとすることを要望する。	「重要な欠陥」の定義を変えるものではないため、英訳については、継続性の観点から、「Material Weakness」のままにすることを予定。
3	関連会社は、自社の内部統制を構成しないことや米国SOX法においても評価範囲に含まれていないこと等から、評価範囲から除外すべきではないか。	今回の改訂では、持分法適用関連会社の評価方法について、代替的方法の提示など、更なる明確化を行っている。 関連会社を評価範囲から除外すべきとのご意見については、既に、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範囲を決定することができることになっているところであり、我が国では、経営者に対して、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）の評価を求めていることから、関連会社自体を評価範囲から除外すべきではないと考える。
4	年間の業務負荷を平準化するため、前年度のサンプルを用いた第1四半期での評価を可能にするなど、期末日を有効性の評価時点とする現行の取扱いの見直しについて、検討すべきではないか。	内部統制の評価時期については、弾力的な取扱いが示されており、適切な時期に評価を行うことで足りることになっている。 経営者による内部統制の評価は、期末日を基準日として行うため、期中に評価を実施した場合、その後、評価対象とした内部統制の整備状況に重要な変更がないことを確認する必要がある。 各事業年度の内部統制の評価を行うとの観点で、期末日を有効性の評価時点としており、現行の取扱いの見直しを行

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
		うべきではないと考える。
5	経営者による内部統制の評価の理解・尊重の趣旨からは、監査人は、基準への準拠性に関する必要最小限の指摘に留めるとともに、指摘する場合には、説明責任が伴うことを明記すべきではないか。	今回の改訂では、各監査人の定めている監査の手続や手法と異なることをもって、経営者に対し、画一的にその手法等を強制することのないよう留意することを求めているものであり、監査人が内部統制の基準・実施基準の内容や趣旨を踏まえて、適切な指摘を行うことを否定するものではないと考える。
6	監査人の「指導的機能の発揮」が、結果として、企業に過度な負担を求めることにならないような配慮も必要であることを留意事項として明示すべきではないか。	今回の改訂では、事業規模が小規模で比較的簡素な組織構造を有している組織等の経営者から相談があった場合には、監査人が適切な指摘を行う必要があることに留意するとしたものであり、企業に過度の負担を求めるものではない。趣旨については、意見書の「前文」に記載。

### ◎ 個別項目に対するコメント

#### 基準・実施基準において、何らかの対応が必要であると考えられるもの

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
1	【基準Ⅲ 4 (6) ①】 「当該開示すべき重要な不備及びそれが是正されない理由、並びに当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響」とあるが、内部統制府令(案)第6条第5項第1号「当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響」に合わせるべきではないか。	ご意見を踏まえ、「当該開示すべき重要な不備がある旨及び当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響」に修正。
2	【実施基準Ⅱ 1②ロ a (注2)】 「例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなった場合、…」について、「利益が負になった場合」を含むことが想定されることから、これを明示すべきではない	ご意見を踏まえ、「例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなった場合や負になった場合には、」に修正。

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
	か。	
3	<p>【実施基準Ⅱ 2（1）①ロ】 「関連会社より確認書の受領」する場合、どのような内容の書類を入手する必要があるのかを明示すべきではないか。</p>	<p>必ずしも、「確認書」という書類の形式での受領を企図したものではなく、例示として、「当該関連会社に係る管理プロセスの確認」と修正。</p>
4	<p>【実施基準Ⅱ 2（1）①ロ】 持分法適用関連会社の内部統制の評価方法の緩和策が加えられているが、本文と新たに（注）として追加された内容との関係がわかりにくい。</p>	<p>新たに（注）として追加された「当該関連会社から入手する財務情報等に係る管理プロセスの確認」は、全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への質問書の送付、聞き取りあるいは当該関連会社で作成している報告書等の閲覧が行えないなどの、特段の事情がある場合に利用することができるというのが基本であり、その点が、明確になるよう修正。</p>
5	<p>【実施基準Ⅱ 2（1）①ロ（注）】 「投資会社が当該関連会社から入手する財務情報等に係る管理プロセスの確認」は、全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への質問書の送付、聞き取りあるいは当該関連会社で作成している報告書等の閲覧と並列するものと理解してよいか。</p>	<p>同上</p>
6	<p>【実施基準Ⅱ 2（2）①（注2）】 「イ）前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が良好であること」とあるが、「良好」と「有効」の違いを明らかにすべきではないか。</p>	<p>「イ）前年度の当該拠点に係る内部統制の評価結果が有効であること」に修正。</p>
7	<p>【実施基準Ⅱ 3（2）①（注）、（2）③、（3）③（注）、④（注1）、⑤】 内部統制の整備状況及び運用状況の評価結果のローテーションについて、ローテーションの範囲及びローテーションの期間を明確にすべきではないか。</p>	<p>ご意見を踏まえ、内部統制の整備状況及び運用状況の評価結果のローテーションについて、ローテーションの範囲及びローテーションの期間が明確になるように修正。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
8	<p>【実施基準Ⅱ 3 (2) ① (注)】</p> <p>「全社的な内部統制の評価項目について、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することができる。」とあるが、全社的な内部統制の評価を子会社や事業部等の単位で内部統制を識別し、評価している場合には、当該評価単位毎に前年度の評価結果の継続利用を検討するとの理解でよいか。</p>	<p>ご意見を踏まえ、全社的な内部統制の評価を子会社や事業部等の単位で内部統制を識別し、評価している場合における前年度の評価結果の継続利用に関する規定を追加。</p>
9	<p>【実施基準Ⅲ 1】</p> <p>「監査人は、経営者による会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重した上で、内部統制監査の基準・実施基準等の内容や趣旨を勘案して内部統制監査を実施する必要がある…」とあるが、監査の基準は勘案するものではなく、従うものではないか。</p>	<p>ご意見を踏まえ、「監査人は、内部統制の基準・実施基準等の内容や趣旨を踏まえ、経営者による会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重した上で、内部統制監査を実施する必要がある…」に修正。</p>
10	<p>【実施基準Ⅲ 3 (2) ①、②イ、ロ、ハ】</p> <p>「経営者の行った重要な事業拠点の選定の過程や結果が適切でないと判断した場合には、追加的な対応を求める場合がある。」とあるが、監査人が経営者の評価範囲が適切でないと判断をした場合であっても経営者に追加的な対応を求めないという誤解を与えるおそれがあるため、「追加的な対応を求める」にすべきではないか。</p>	<p>追加的な対応を求めるか否かは、財務報告に対する影響の程度等に応じて判断され、影響の程度等によっては、追加的な対応を求めない場合もあるため、当該表現にしたもの。</p>
11	<p>【実施基準Ⅲ 5 (2) ロ】</p> <p>「やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかった内部統制の範囲が、財務報告に係る内部統制の全体に及ぼす金額的、質的影響が開示すべき重要な不備に該当す</p>	<p>ご意見を踏まえ、「やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないこと。」に修正。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
	るまでには至っていないこと。」とあるが、内部統制報告制度に関するQ & A問64の答1「(2) やむを得ない事情により、十分な評価手続を実施できなかったことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないこと。」の表現に合わせるべきではないか。	

### 対応が困難又は対応の必要はないと考えられるもの

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
1	<p>【実施基準Ⅱ 1②ロ a (注1)】</p> <p>「開示すべき重要不備」の判断指針として、現行、「連結総資産、連結売上高、連結税引前利益などは、評価対象年度の実績値のみならず、それぞれの過去の一定期間における実績値の平均を含むことに留意する。」とあり、「例えば、連結税引前利益については、概ねその5%程度」とされているが、「連結総資産」や「連結売上高」についても、「連結税引前利益」と同様、数値基準を例示すべきではないか。</p>	<p>重要性の判断指針は、企業の置かれた環境や特性等が異なることから、一律に示すことは適当でないと考えられる。連結税引前利益については、実務の便宜や要望等を考慮し、実務上、ある程度の一般化が可能であると考えられたことから、「連結税引前利益の概ね5%程度」を例示しているものであり、その他の指標については、財務報告の信頼性に与える影響の観点から、監査人と協議の上、個別に判断されることが適当。</p>
2	<p>【実施基準Ⅱ 2 (2) ① (注2) ロ】</p> <p>「当該拠点の内部統制の整備状況に大きな変化がないこと」とあるが、内部統制の整備状況に「大きな変化がない」と判断される場合の判断の指針又はその事例を明示すべきではないか。</p>	<p>「整備状況に大きな変化がないこと」は、「整備状況に重要な変更」がないことに修正。その上で、当該企業の置かれた環境や特性等が異なることから、一律に判断指針等を示すことは困難であるが、重要なシステムの変更や重要な業務プロセスの変更等は該当するものと考えられる。</p>
3	<p>【実施基準Ⅱ 2 (2) ① (注2) ハ】</p> <p>重要な拠点の中でも、グループ内での中核会社でないなど特に重要な事業拠点でないこと」とあるが、「特</p>	<p>当該企業の置かれた環境や特性等により、重要な事業拠点の選定の仕方が異なることから、「特に重要な事業拠点」についても一律に示すことは困難であ</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
	に重要な事業拠点」又は「中核会社」の定義又は事例を明示すべきではないか。	るが、例えば、グループ内で事業拠点を本社、支社、子会社といったように選定している場合の「本社」はここでいう「中核会社」に該当するものと考えられる。
4	【実施基準Ⅱ 2（2）①（注2）】 「結果として、売上高等の概ね2／3を相当程度下回ることがあり得る」とあるが、どの程度の水準を想定しているのかを明示すべきではないか。	売上高等の概ね2／3程度も例示であり、絶対的なものではなく、「結果として、売上高等の概ね2／3を相当程度下回ることがあり得る」のであって、その水準を示すことは困難。
5	【実施基準Ⅱ 2（2）①（注2）】 「結果として、売上高等の概ね2／3を相当程度下回ることがあり得る」とあるが、売上高等の概ね2／3を相当程度下回る場合には、経営者は内部統制報告書において当該状況を明確に追加記載すべきではないか。	財務報告に係る内部統制の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む。）は内部統制報告書の記載項目であることから、ご指摘のような売上高等の概ね2／3を相当程度下回る場合における評価範囲の決定方法等についても、経営者は内部統制報告書に記載することになるものと考えられる。
6	【実施基準Ⅲ 4（2）①ロa】 経営者が行ったサンプリングおよび評価結果の利用の前提となる「大きな状況の変化など新たに確認すべき事項」について具体的確認事項を例示すべきではないか。	「大きな状況の変化」を「重要な変更がない」に修正。その上で、当該企業の置かれた環境や特性等が異なることから、一律に新たな確認事項を例示することは困難。

#### その他質問等に属するもの

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
1	【実施基準Ⅱ 3（6）】 下期に大規模な買収又は合併等の事由が生じたことにより評価手続を実施することが困難な場合には、通常、「やむを得ない事情」に該当すると理解してよいか。	ご意見の通りと考える。

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
2	<p>【実施基準Ⅱ 3（6）】</p> <p>上期（例えば、期首）に大規模な買収又は合併等の事由が生じたことにより評価手続を実施することが困難な場合であっても、「やむを得ない事情」に該当することはあり得るとの理解でよいか。</p>	<p>「下期」はあくまでも例示であり、該当する事象が発生し、内部統制報告書作成日までに、やむを得ず評価を完了することができない場合でその合理性が認められるときには、「下期」に限られないことに留意するとしている。</p>
3	<p>今回の改訂案で示された簡便的な評価方法は、関連会社が重要な事業拠点に相当するケースで、全社的な内部統制だけでなく業務プロセスの評価を実施する場合も適用できると理解してよいか。</p>	<p>ご意見の通りと考える。</p>
4	<p>【実施基準Ⅱ 2（2）①（注2）】</p> <p>「この一定割合については、当該事業拠点が前年度に重要な事業拠点として評価範囲に入っており」とあるが、特に重要な事業拠点以外の重要な拠点については、2年に一回は運用状況の評価対象とすることが要求されているとの理解でよいか。</p>	<p>ご意見の通りと考える。</p>

#### Q & A等において検討されるべきもの

- ・ 関連会社からの確認書の受領など弾力的な取扱いが明記されているが、これに加え、「本基準以外に内部統制を評価する上で諸外国における本基準と同等性が認められる基準」に基づくものについても同様の取扱いとすることをQ A等により明確化すべきではないか。
- ・ 「事業規模が小規模で比較的簡素な構造を有している組織等」について、具体例を明示すべきではないか。