

平成17年5月12日(木)

企業会計審議会

第6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。

定刻になりましたので、これより第6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いただ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則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、議事に入りたいと思います。

前回から、我が国の内部統制に係る基準に関する具体的な検討に入らせていただいたわけですが、前回は、審議の都合上、全体を大きく3つの項目に分けました最初の項目であります、経営者による内部統制の構築を含めた「内部統制の基本的な枠組み」についてご審議をいただきました。本日は、2つ目の項目であります、経営者により整備・運用された内部統制に係る「経営者の評価」につきましてご議論いただきたいと思います。

最初に事務局から概要を説明していただきます。お願いいたします。

○野村企業会計調整官 事務局の方から、内部統制に係る「経営者の評価」につきまして概要をご説明させていただきます。

お手元にお配りしております資料の1に時計文字のⅡと書いてございますが、「経営者による評価（素案）」というものと、資料の2、一枚紙でございますが、「内部統制の評価」と題しました図をあわせてご覧をいただきたいというふう存じます。

資料1の方でございますが、まず1といたしまして、財務報告に係る内部統制の評価の意義を記載しております。今、部会長の方からお話がございましたとおり、前回御審議をいただきました経営者の方が構築をしていただく内部統制の基本的な枠組みに従いまして経営者の方自らが評価をしていただくわけでございますけれども、ここの部分は定義でございますのでちょっと読み上げさせていただきます。

「経営者には、有効な内部統制を整備し、運用することが求められている。経営者は、自らの責任を明らかにするために、外部の関係者に対して、財務報告に係る内部統制についての報告を行う。このため、経営者は財務報告に係る内部統制を自ら評価する必要がある。

財務報告に係る内部統制とは、財務報告の信頼性に関連する内部統制のことをいう。

財務報告に係る内部統制が有効であるとは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のある内部統制上の不備、以下「重要な欠陥」と言わせていただきますが、がないことをいう。

ここで、財務報告とは、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。なお、財務報告に係る内部統制の有効性は連結ベースで評価する。」

注でございますが、これは前回の部会の御審議のときにもつけさせていただいておりますけ
れども、この財務報告に係る内部統制の有効性の評価・検証を、有価証券報告書全体の作成に
係る内部統制にまで拡張するかどうかにつきましては、本日の御審議、それから次回以降にな
ろうかと思いますが、内部統制の有効性の検証の部分も含めまして御審議をいただいた上で、
改めてご検討いただいておりますかと考えているところでございます。

図の方とあわせてご覧をいただきたいと思います。図の方で内部統制の構築というのが一
番上にございまして、こちらが経営者構築をしていただく義務がある、ものでございますが、
経営者の方が構築していただいた内部統制について、経営者が自ら評価をしていただくとい
うものが経営者による評価であるということで、今定義を仮にでございますがさせていただ
いたところでございまして、経営者の方の評価というのはどういうふうにするのかというのを、一
面的なとらえ方でございますけれども図示させていただいたものでございます。

それで、まず1つ目でございますのが評価の範囲の決定ということで、本文の方でござい
ますけれども、経営者の方が財務報告に係る内部統制を評価する際に、その内部統制の有効性の
評価に対する信頼性を損なわない限りにおいて、内部統制の不備がもたらすリスクの重要性等
を勘案して、財務報告に係る内部統制の評価の範囲を合理的に決定することができるというこ
とでございまして、その場合の勘案すべきリスクの重要性等としては、基本的に、以下の事項
が挙げられるのではないかとございまして、そのリスクの量的あるいは質的な側面
を勘案いたしまして、例えば金額の重要性ですとか取引、事象の内容ですとか、重要な勘定に
影響を及ぼす主要な業務プロセスですとか、重要な位置を占める事業単位または業務単位とい
うことで、そういったリスクを評価しまして評価の対象とする範囲を決定することができる
というところでございます。

「また書き」でございますけれども、その評価の範囲の決定が恣意的に限定されることのな
いよう、または不適切にならないように留意をして決定をしていただく必要があるというこ
とでございまして、範囲を決定した方法や判断の根拠については、記録として残していただく必
要があるというところでございます。

この評価の範囲の決定の具体的な方法につきましては、議事次第にもございますけれども、
この後、鈴木委員の方から具体的な事例ということでご紹介をいただくということになってご
ざいますので、具体的な方法等、具体例につきましては鈴木委員のご報告にお任せをいたした

いと思います。

その評価の方法でございますが、1 ページをめくっていただきまして、3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法でございます。

(1) でございますが、「経営者による内部統制評価」について、まず連結ベースで財務報告全体に係る全社的な内部統制の評価を行った上で、個々の業務プロセスごとに把握される業務プロセスに係る内部統制を評価していただくという形になろうかというふうに考えております。注のところを読み上げさせていただきますと「企業において具体的にどのような内部統制を構築するかは、個々の企業の置かれた環境や事業の特性等によってさまざまでございます。経営者は、内部統制の評価に当たって、本基準に示した内部統制の枠組み及び評価の基準の趣旨を踏まえて、それぞれの企業の状況に応じて自ら工夫をいただく必要がある」ということでございます。

図の方をご覧くださいますと、評価の範囲を決定した後に、まず最初に全社的な内部統制について評価をしていただき、さらにそれに基づきまして個々の業務プロセスに係る内部統制を評価・記録をしていただくというところでございます。

本文の2 ページですが、まず1 段階といいたしめようか、「全社的な内部統制の評価手続」でございますけれども、経営者は、全社的な内部統制の整備及び運用状況につきまして、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等々の全体にわたる状況を十分に検討していただいた上で、全社的な内部統制が全体として有効なものであるかを評価していただくというのが最初のステップであろうかというふうに考えております。

それから、次の段階で、「業務プロセスに係る内部統制の評価手続」でございますけれども、経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、その評価の範囲内における業務プロセスを分析し、それから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選び出していたいて、当該統制上の要点についての前回御審議をいただきましたが基本的な要素が、機能しているかを評価していただくというステップになろうかと思っております。

その辺の関係を図の方では、全社的な内部統制の評価・記録ということで、整備状況、運用状況の評価、それから業務プロセスに係る内部統制の評価・記録につきましては、業務プロセスの分析、統制上の要点の選定、業務プロセスの有効性の評価ということで書かせていただいているところでございます。

(4) でございますが、「内部統制の有効性の判断」ということでございますが、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、当該統制上の要点に係る不備が財務報告に重要

な影響を及ぼす可能性が高い場合には、当該内部統制に重要な欠陥があると判断をする必要があるということでございます。

次に（５）でございますが、経営者による評価の過程で発見された、財務報告に係る内部統制における不備は、適時、適切に是正される必要がある。特に、財務報告に係る内部統制上の重要な欠陥については、財務報告に重要な影響を及ぼすことのないよう、速やかに是正をしていただく必要があるというふうに考えておるところでございます。

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、通常は期末日であろうかと思いますが、それ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ということございまして、今申し上げました関係につきましては、図をご覧くださいますと全社的なレベル、それから業務プロセスに係るレベルの部分で経営者が評価をしていただくわけでございますが、その段階でいろいろな不備ですとか重要な欠陥等が発見された場合におきましてもそれを是正していただく、直していただくというプロセスを踏んでいただくということが必要であると。矢印が出ていますが、直していただいた結果をまた再度評価をしていただいて、最終的に評価の時点までにそういった不備とか欠陥が是正されていれば、最終的に経営者が評価をしていただく際におきましては内部統制は有効であると判断することができるということございまして、発見された当初の段階で一部不備があったのが、最終的に経営者の方が評価をしていただく際に、そのまま残っていなくて是正等がされていれば最終的な評価としては有効であるということが可能であるということでございます。

（６）の「評価手続等の記録」でございますが、経営者は、財務諸表に係る内部統制の有効性の評価手続ですとか評価をした結果、それから、発見しました不備ですとか今申し上げました是正に関して記録として残しておく必要があるということでございます。

次に、４．の「財務報告に係る内部統制の報告」でございますが、経営者が評価をした結果を報告していただくわけでございますが、（１）に書いてございますが、経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に関する報告書、以下「内部統制報告書」というふうには呼ばせていただきますが、を作成していただく必要があるということでございます。その内部統制報告書に記載していただく項目といたしましては、報告書に関する事項、これは（３）に書いてございますけれども、内部統制に責任を有する方の名前ですとか、経営者が内部報告に係る内部統制の整備・運用の責任を持っている旨を書いていただくということでございます。

それから、（４）の評価の範囲及び評価の時点でございますけれども、先ほど簡単にご説明申し上げました内部統制の評価の範囲を決定した方法ですとか判断の根拠を含むその評価の範

困、それから、いつの時点で内部統制の評価を行ったかといった評価の時点等を書いていただく必要があるということでございます。

それから、(5)でございますが、評価手続と評価結果ということございまして、評価に当たって経営者の方がよりどころとしました基準ですとか評価手続の概要、それから評価結果でございますが、内部統制の有効性を評価した結果が有効であったかどうか、あるいは重要な欠陥があった場合にはその旨、それが是正されていない理由等を書いていただく必要があるのではないかとございます。

それから、(6)といたしまして付記事項ということで、後発事象等を書いていただく必要があるのではないかとございます。

それで、図の方でご覧をいただきますと、今ご説明申し上げました報告というのが、最後に経営者による報告ということで書かせていただいているところございまして、評価の範囲の決定から経営者による報告まで、この一連の流れが本日ご審議をいただく財務報告に係る内部統制の評価のプロセスの、流れになっているところであります。

その右側に「監査人」というふうに書いてございますけれども、こちらの監査人によります検証（監査）につきましては、次回以降ご審議をいただくことになろうかと思いますが、経営者の方の評価と並行いたしまして監査人の検証の手続というのも基本的には同時に行われるということが考えられるところございまして、監査人が検証の過程で例えば評価範囲の妥当性を検証したりとか、全社的な内部統制の検証をしたりとか、そういった過程ごとに検証を行うわけでございますけれども、そうした段階で例えば不備等を発見した場合には適宜に経営者等にフィードバックをしていただいて、その監査人の検証の結果も踏まえて不備・欠陥の評価、是正等もしていただくと、改善をしていただくということも考えられるのではないかとということで、その関係を点線で書かせて頂いているものでございます。

以上、簡単でございますが概要について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。

ただいまの事務局の説明にもありました内部統制の評価の範囲につきましては、これまでの部会での審議の中でも最もご意見などがあった重要な項目の1つであります。つきましては、評価の範囲につきましては、この決定方法の具体例について鈴木委員からご報告頂きたいと思っております。

鈴木委員、よろしくお願いたします。

○鈴木臨時委員 それでは、資料の3を使いましてご説明をさせて頂きたいと思っております。

事務局の方から今実例ということがありましたけれども、今日のご提示する資料は、一応米国の企業改革法404条の関係でやったときのものをベースにいたしましてつくってあります。ただ、カバー率ですとかそれから重要性の判断のところは、若干私自身の意見も入っておりますので、その辺はお含みおきいただきたいと思います。

最初に、財務報告に係る内部統制の評価の範囲でございますが、1ページめくっていただきまして1番のところの、「財務報告に係る内部統制の評価範囲の決定」というところを見ていただきたいと思うのですが、今事務局の方からお話がありました、事務局の素案の2ページの、「経営者における内部統制の評価の方法」というのがございますけれども、ここの議論を簡単にするために一応、連結財務諸表と重要な勘定科目、注記の選定というのをまず行って、そこから対象事業拠点、それから子会社の選定というのをを行うというふうなステップを一応考えております。

この後に、素案の方の2ページの3の(2)に、「全社的な内部統制の評価方法」というのがあるのですが、これはいずれにしてもグループ全体の方針をどうかとか、コーポレートガバナンスがどうかとか、ITの全社的なシステムの状況ということですので、ここには範囲についてあまり議論がないのかなと思っております、そこを飛ばしまして、3の(3)の「業務プロセスに係る内部統制」のところ、ここが主要な業務プロセスをどうやって絞り込むかというところに議論の点があるかなと思っております、私のスライドの方にいきますと1ページの3)のところに業務レベルの統制の評価の範囲と、これの決定をご説明させていただきます。

まず、今までの議論の中でもありましたように、今回の議論の中では財務報告に係る内部統制ということ限定しておりますので、内部統制の中でやはり一番大きな要因を占めるのは、業務的な負荷ということ考えたときに、先ほど素案の方の3の(3)にありました「業務プロセスに係る内部統制の評価手続」のところ、どれだけの深掘りをして業務プロセスをやっていくか、どの程度の文章化をするかというところが一番の主眼になるのかなというふうに思っております。

そこで2ページの、「リスクアプローチの手法による評価範囲の決定」ということで、現状実際にアメリカの企業改革法の404条の文書化の手続の中でもやはり同じような手続が行われているのですが、企業グループ全部を業務プロセスを文書化するというのはどんな企業にとってもやはり不可能に近いことございまして、実際にその中で、ある程度深掘りして業務プロセスを文書化しなければいけないものというのは当然あるわけですが、それを量的な面、それから質的な面で財務諸表の中でのウエイトが非常に高い項目、その中に係る業務プロ

セス、さらにリスクが非常に潜在的にあると思われる業務プロセス、ここを対象範囲として絞り込むということが一番考えられるのかなというふうに思っております。

1 ページめくっていただきまして、3 ページのところにそれを示させていただいたわけですが、「量的な側面からの対象範囲の絞り込み」ということで、連結財務諸表を構成する各開示項目ごとにどの程度のカバー率を上げるか。例えば売上でしたら、連結ベースでいろんな会社が売上を上げているとした場合に、すべての会社の売上を文書化するのか、非常に小さい会社の売上については文書化の対象から外すのかといったようなことが挙げられると思います。さらに勘定科目ごとに言えば、非常に小さな比率の、総資産に対する比率が小さい勘定科目、例えば前払い費用ですとか短期の貸付金ですとか、会社によっても違うかもしれませんが、非常に率的に重要性が低いと思われるようなもの、こういったものもやはりカバー率の量的な面からの絞り込みの中に入ってくるかなというふうに考えております。

一方で、左側の方の質的な側面からの対象範囲の絞り込みですが、こちらの方は潜在的にリスクがあるところ、それから過去の経験からいって非常にこのところをやはり見ていかないと内部統制が弱いのではないかとと思われるようなところというのは当然ございます。これも今まで部会の中でも発言させていただきましたが、販売会社における売上債権ですとか売上ですとか、それから在庫だとか、こういったものは当然やはりリスクが高いと、ないしは質的にも重要だということが言えるのだと思います。それから、我々の監査している立場から言えば、引当金ですとか見積りを使うようなもの、こういったものは当然質的にはリスクか高いだろうということが想定されるわけです。

では、具体的にどういう形で質的に、量的に判断をしていくかということを示させていただいて。実際にこういうアプローチにつきましてはいろんなパターンがあるかと思いますが、私どもはこういったようなやり方を比較的やっております、4 ページを見ていただきますと、財務報告に対する内部統制でございますから、財務報告のベースになるのは当然のことながら連結財務諸表の開示項目になるわけです。開示項目にはバランスシート、それから損益計算書、さらにキャッシュフローステートメントの報告も入りますし、注記事項も当然入ってまいります。

こういったすべてものに対して、連結数値の中で、ここでは仮に総資産が100万単位でいけば4,000億の総資産の会社がバランスシートの構成としてはこんな感じの構成になっていると。まず量的に見て単純に見ていきますと、バランスシート項目の5番目の短期貸付金、例えば10億あると、2,000億の総資産のうちの10億、0.3%になりますけれども、この勘定科目というの

が、ミスステートメントがあったときに重要になるのだろうかというようなことというのが当然検討される必要があると思います。それが1つの量的な重要性の判断としてあるのではないかと。ここでは仮に5%以上ということでも丸をつけましたので結構なところが丸がついていますが、実際に有価証券報告書で連結財務諸表を見ますと、小さな項目というのは結構あるというのは皆さんにもご想像ができると思います。

一方で、もう一つは質的な重要性というのがございまして、例えば貸倒引当金なんというのは5%ですけれども、やはり見積り、それからいろいろな意味での与信のリスクとかいったものがございまして、財務諸表に大きな影響を与えるという可能性が当然あるというふうに考えています。

ちょっと質的重要性のところでは幾つかの項目をやりましたのは、こういったような項目をチェックして質的に重要かどうかと、丸が多くついているところは重要ではないかというような形でアプローチしたものでございます。

最終的に、以下、かなりこちらの方の判断にもなりますけれども、会社として例えば現金は非常に流動性が高くてやはり物性に絡む可能性があるとするれば、重要性の総合判断としてはやはりAになるのではないかと。A、B、Cの判断自体がいいかどうかというのも議論あるところかと思えます。

先ほど申し上げました短期の貸付金ですとか前払い費用だとか、こういったものはバランスシートの中に占める割合としても小さいし、質的な重要性もそんなに多くないかもしれない。そういった場合に質的、それから量的な重要性からいうと下げる可能性がある。この重要性の総合判断というのをやまして、この中で本来フォーカスして見ていくべき勘定科目というのをまず絞り込んでいく。

次に、5ページに行きまして、今まで議論している中でなかなかビジュアルにイメージがつかない部分が多かったと思うのですが、我々が目標としているのはまだ未使用項目ですね。実際に外部に公表される財務諸表、この中には、この5ページの真ん中の上の方の四角の中に入っていますようにバランスシートの項目、損益計算書の項目、財務諸表類の項目に対して、あとプラス、注記事業法というのが入ってくるわけです。

これについて内部統制を見ていくわけですが、当然これを直接内部統制を見るというのは出来ないわけで、実際に連結ベースでやりますから事業単位、それから事業拠点との関連付けというのが必要になってくるわけです。在庫一つとりましても工場にある在庫、それから支店にある在庫、それから子会社にある在庫、親会社にある在庫、こういう事業拠点ごとに全

部変わってきます。さらにセグメントごとにも売上というのは分類することができます。この分類が5ページの右の下の方にありまして、親会社、仮に親会社にカンパニー制で事業1、2というのがあって、子会社A、B、Cというのがそれぞれの事業、セグメントの1と3というところにくっ付いていると、こういったようなことを想定しております。

財務諸表項目の内部統制を見るときに、まず事業単位ごとにどういう分布があるのかと、これを範囲決定のときに見る必要があるのかな。これは最後のところで、後半の方でご説明いたしますけれども、もう一つは、その財務諸表項目と業務プロセスの関連付けというのがあります。売掛金でしたら、売上を計上したときに当然売掛金が出てきます。それから、その回収という手続が販売プロセスの中にありますけれども、回収することによって売掛金が減少するという形で財務項目に業務プロセスというのが関連をしているわけです。この財務項目と、それから重要な業務プロセスという関連付けというのが、次に絞り込みの中で出てくるのかなというふうに考えております。

具体的なイメージとしまして6ページを見ていただきます。6ページは、よくある連結決算をするときの精算表のイメージと全く同じでございますけれども、連結財務諸表の開示項目としまして、例えばバランスシートの現金及び預金というのが1,000億あったというふうに仮定しますと、それを分解しますと親会社の税収として600億ですかね。子会社Aの事業1のところ300億あると。あと子会社B、Cで50億ずつ現金があってトータルで1,000億になっている。

このときに、どの対象を選ぶかということになるわけですがけれども、量的な重要性から言えば600億の全社、親会社の全社のところと子会社のAの事業の1の300億、合わせて900億が対象に、仮にここではなっております。そうしますと1,000億のうちの900億をカバーしておりますので、カバー率としては90%をカバーしていると。

一方でカラムでいきますと、左から3番目の勘定科目の重要性のところ、先程と見ました勘定科目の中で質的、量的にバランスシートの中で重要かどうかということの中で、B/S項目の5番目の短期貸付金10億円につきましては、質的にもバランスシートの中の構成比率としてもそれほど大きくない。そうしますと、これについては特に対象の範囲に入れないということも考えられるのかなと。この辺のところは、アメリカのオクスリー法の場合ですとこれも全部やらないといけないというのが結構多かったのでありますが、こういったようなところが判断の基準としてはあり得るのかなと。

それから、金額的には、重要性がそれほどないとしても貸倒引当金については質的には非常に重要であるので、その中で特にリスクが高いところですね。当然拠点を選ぶときにも拠点ご

とのリスクというのもありますから、これも当然考慮しなければいけない。下のスキームは、色がカラーコピーでないののでわかりにくいかもしれませんが、この中で例えば貸倒引当金は非常に小さくて、もしかすると過小かもしれないというようなところがあるかもしれません。こういったところについては、個別のリスクとしてカバーする必要があるのだと思っております。

こういった形で、注記事項も含めまして全体の中で対象の範囲というのをカバー率として決めるというのが一般に行われているやり方だというふうに理解しております。

事業単位との関連付けというのは、ある意味、内部統制というのは面積の部分がございますので、面積的にどこまでやるかというのは、この事業単位の縛り付けのところで結構出てまいります。それは必ずしも事業単位だけで決めるのではなくて、やはりバランスシートそれから損益計算書、注記事項、こういったものから、財務報告から展開して決定されるべきものだというふうに考えています。

それでは、もう一つ次の最後のところになりますけれども、業務プロセスを絞り込むということになりますけれども、今の事業単位のところで面積としては例えば9割とか8割とかいう面積で内部統制を事業単位として見ましょうというふうになったときに、そのときの業務プロセスとして何を見ていきますかというところになってくるわけですが、これにつきましては、これは基本的に404条の米国の企業改革法のアプローチとは必ずしも一致しないのですが、リスクをある程度見て絞り込んでいくという考え方があり得るのかなというふうに思っております。現実には監査人というのは、こういった形でリスクの高いところ、それから発生可能性の高いもの、これを押さえながら内部統制を評価してきたわけです。

7ページのご説明をいたしますと、これは本当に一般的なものですがリスクマップというものがございまして、縦軸が上に行くほど重要性が高いと、横軸が右に行くほど発生可能性が高いというものでございます。当然のことながらこのローマ数字のⅠ、Ⅱ、Ⅲ、Ⅳと書いてありますけれども、この順番で大体我々も見てきたという形がございまして、重要性が高く発生可能性が高い。これは当然やっぱり即押さえなければいけないというような項目になりますから、優先順位としては一番高いものになります。これがローマ数字のⅠ番でございます。

それから、ローマ数字のⅡ番というのは、発生の可能性というのはそんなに多くないのだけれども、起きた場合に非常に大きなインパクトがある。これが発生のカテゴリーのⅡ番でございまして、これも起きたときに大きな財務諸表に対する影響があるということで、やはり押さえおかなければいけない項目であろう。

それからⅢ番は、重要性は低いだけでも発生の可能性は非常に高い。貸倒れとかいろんなことがありますけれども、こういったものは金額的には大きくないのだけれどもいっぱい出てくる可能性がある。こういったものはローマ数字のⅢ番になっております。これは、判断によって取り上げる必要があるかどうかということになってくるのだと思います。

最後のⅣ番でございますけれども、重要性も低いし発生の可能性も非常に低いと、こういうものについては、ある意味でいうとリスクとして取り上げないというのも1つの考え方かなというふうに考えております。

具体的なイメージがわからないと思いますので、8ページのところに、例えば1つの事業を取り上げてその事業の中でどういうリスクがあるかということを考えていったときに、1つの例といたしまして、発生可能性が高く重要性の高い、カテゴリのⅠに所属するものとして与信の管理、与信、債務不履行のリスク、それから売上の過大計上、こういったものがあるという仮の例でございますけれども、あと引当金の見積りの判断がそれによってどうなるのか、資産の陳腐化・減耗というのがリスクとしてある。

それから、ローマ数字のⅡ番ですけれども、製品・サービスの欠陥というのがあります。これは例えば、自動車メーカーの例えばリコールなんかもこれに当たるのだと思いますけれども、一発リコールが起きると非常に大きなインパクトがある。ただし、それがいつも起きるというわけではありません。ただ、こういったものがやはり1つ重要な項目としてはあり得るのかな。

それから、ローマ数字のⅢ番は、これは会社によって違うと思いますけれども、資本的支出の判断ですとか、実際にその費用にしているものかどうかというものの細かい部分や何かはこの中に入ってくるケースもあるかと思えます。

それから、ローマ数字のⅣ番は、例えば給与の計算のミスだとか、いろんな形で定型的に行われているものに対してのミスが起きる。こういったものに対して、重要性はそんなにないし起きる可能性も少ない、ただしリスクとしてはあるといったようなものが絞り込めるのかなというふうに思っております。

これは、たまたまその与信ですとか売上の過剰とかいうふうに書きましたけれども、ここは基本的にはこれを押さえるためにどういう統制手続が必要だということの中で、業務プロセスというのが当然イメージされてくるわけですね。与信にしても、売上の過大計上にしましても、これは当然販売プロセスの中の内部統制で抑制していくべきものだというふうに思われますので、当然その中で見ていって文書化が行われていくということが想定されるのかなというふうに思っております。

9ページにその辺のイメージをつくらせていただいて、当たり前のことですが業務プロセスというのは当然財務報告のベースになるものであって、各業務プロセス、実際の取引の中から財務数値というのが出てきて、それが連結され、決算修正され、財務諸表として公表されるわけです。この業務プロセスが、ここでは3つの業務プロセスの箱しかつくってありませんが、これがものすごい数がいっぱいあるわけですね。各企業いろんな形で業務をやっているから、その業務プロセスをどこまで絞り込んでいくかということになるわけですが、先程のリスクマップの関係で言えば、販売プロセスの中で売上の計上の過大が起きるといのは受注ですとか出荷、この辺のところ当然何かリスクが出てくるだろう。それから、債権回収、与信管理、債務不履行につきましては、債権の回収、それから売上の債権管理、こういったところでリスクが出てくるだろうということが想定されるわけですね。

それから、今ご説明しませんでした、最後の右の端のところは財務報告プロセスというのをごさいます、ここは、基本的に集まってきた取引のデータをまとめるところでございます。ここは業務プロセスの一部ではありますけれども、全社的な内部統制の評価手続の中にも入ってきますし、開示の統制といったようなところの中にも入ってきます。今お話ししたのは、どちらかと言うと業務プロセスのところのお話をさせていただきました。

それから、引当金の評価等につきましては、この財務報告プロセスのところ当然本社で経理、それからマネジメントの方がこういった見積りでもって引き当てを立てようといったよう計算になるわけで、こここのところでカバーされる形になると思っております。

それでは、業務プロセスと連結財務諸表との関連ということで、10ページのところに連結財務諸表の開示項目がございまして、これは先程の数字と全く同じでございますけれども。それから勘定科目の重要性につきましては、一回判定をいたしましたのでこの判定の中で、当然その現金及び預金というのはすべての業務サイクルに関連してきています。直接的に全部関連している場合には○にしてありまして、一部に関連しているものは△というような形で、わかりにくいかもしれませんがそういう形にさせていただいています。

売上債権の中の売掛金ですとか受取手形というのは、当然販売サイクルに関連してくるだろう。それからお金にも関係してきますから、財務についてはほとんどすべての連結財務諸表開示項目に関連してきていると、こういったような形での関連付けができるのではないかと。

それで、最後のスライドですけれども、11ページのところでこれをまとめますと、内部統制を見ていくときに事業単位ないしはその事業の種類ごとに業務プロセスというのがプロットされてくるのかな。こここのところでどこまでの、例えば全社でもってどこまでの業務プロセスを

やるか、ここが面積でまず事業単位でもってカバーしますけれども、そこをどこまで深掘りするかというのはここで大体判定ができてくるわけです。

例えば、ここで言えば親会社の事業1というのは、販売、購買、生産・資産管理ということで、業務サイクルをすべて文書化をすべきだろう。親会社の事業2につきましては、生産・資産管理、これだけを文書化すればほかのところはそれほどのリスクはないのではないかというような形になっています。ここはかなりこの手でいいのかというのは、会社によって変わってくると思いますけれども、こういったような関連付けの中で、個人的には思うんですけども、アメリカの場合には面積が95%とか90%という中で、さらに深掘りして業務プロセスもすべてやりなさい、ほとんど90%、80%のレベルでやりなさいというところの中で、かなりの負荷が出てきているのかなというふうに思っております。そのところが、これから我々が考える中で言えば、もう少しやはり絞り込んだ形というのが考えられるのではないだろうかというふうに、個人的な意見としては思っております。

それから、ここまでが一応今日の私の方の発表でございますけれども、あとお時間をいただいて、アメリカの方の話をちょっとさせていただきたいのですが。

アメリカの方も、今までの部会の中でもお話がありましたけれども、企業改革法の404条のちょうど今監査報告書が出てきているところでございますけれども、反省を含めまして今アメリカのSECがラウンドテーブルミーティングというのを4月13日に開催いたしまして、この内容についてはご案内の方もいらっしゃるかと思いますけれども、1つはやはり企業改革法の404条の作業の負荷が非常に多かったということと、それから実効性に対する疑義というのが結構出たということに関連しまして、SECが主催してラウンドテーブルを4月13日に行いました。

この中で検討課題として幾つも挙げられたわけですが、その中で主要なものをお話いたしますと、企業家の方からは、予想を超えるコストがかかったということについてのコメントがございました。それからこれも経営者、それから監査人両方の方から、経営者と監査人との間のコミュニケーションというのが問題あった。これは、多分にアメリカの場合にはダイレクトレポーティングになっていまして、内部統制については別に観測書を出すという形になっていますので、独立性の関係から、監査人がほとんど会社が文書化して手続をしている評価手続の中で入ってくることができなかったというケースが多かったようで、実際に監査の段階になって監査人が入ってきたときに、コンサルタントとのアプローチの違いとか重要性の判断の違いということで、もう一度やり直さなければいけないというケースが結構あったというよう

なこともコメントとしてございました。

それから、もう一つのポイントとしましては、経営者側からだと思えますけれども、監査人が過度に欲し過ぎたのではないかというようなコメントがございました。これも、今までの部会の中でもお話しいたしましたけれども、企業改革法自体、404条自体はカバー率に対して90%以上とりなさいというような規定は一切ございません。アラージ・ポーショ・オブというふうに書いてあるだけで、ただ実際問題としてなぜそんなに負荷が多くなってカバー率が高くなったかと言いますと、やはりPCAOBのところで監査基準をつくりましたときに、かなり細かい監査基準でメッシュが非常に細かい形になっています。それによって監査人の方としては、当然企業は我々以上にやってくれないと困るということが1つの形だったのだと思います。その中で、やはり監査人に対しての、非常に保守的でカバー率を非常に高く要求されたというようなことのコメントがございました。

それから、それ以外にもガイダンスをもうちょっと欲しいとか、コストをもうちょっと簡略化してくれないかといったような、あと小規模会社に対しては考慮が欲しいとかというようなお話もあったようでございます。

その議論の中でも、リスクアプローチが適用できるようにすべきではないかという意見が、監査人と経営者の両側から出てきたというふうに聞いております。この円卓会議は、この会議でもって何か結論を出すということではなかったので特に結論は出ておりませんので、意見が出ただけでございます。その中の意見の中で、リスクアプローチを採用することで、低いリスクの領域の文書化と評価のテストに時間がかかり過ぎている部分を節約できたのではないかと。逆に言うと、もっとリスクのあるところにもっと時間をかけてやれたのではないかというような意見も、非常に注目できる意見もございました。

以上、私の方は、発表はこれで終わらせていただきます。

○八田部会長 ありがとうございます。

それでは、以上の説明を踏まえ、皆様からご意見を頂戴したいと思います。

最初に、本日ご欠席の八木委員からご意見等を頂戴しておりますので、事務局から紹介していただきます。お願いします。

○野村企業会計調整官 八木委員からご意見等を頂戴しておりますので、ご紹介させていただきます。

まず、1の「財務報告に係る内部統制の評価の意義」のところについてでございますけれども、財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の有無を評価するという考え方、及び連結ベースと

することには異論はありません。なお、注記に「検証（監査）」とありますが、監査とするかレビューとするかは次回のテーマとされているところと理解しております。

それから、2ページ目の3の（2）の「全社的な内部統制の評価手続」についてでございますが、ここで「連結子会社等」とありますが「等」が意味する内容を確認したいと思います。関連会社に至りますと困難な局面が想定されます、というご意見でございます。

それから、4の「財務報告に係る内部統制の報告」についてでございますが、まず基本的に重要な欠陥がない報告の場合には簡素な記述とすることを要望いたします。

また、同じく4の（4）にある「評価時点」については、実務上、経営者の評価手続が期末時に集中して行われるとは限らないと考えます。この点、どのように考えればよいか確認したいと思います。

それから、同じく4の（5）の「基準」ですが、内部統制システムのあり方は企業によってまちまちであることを念頭に置けば、果たして基準といったものが存在するかどうか、また記載とすることに意味があるかどうか吟味が必要ではないかと思えます。

それからなお、4の（6）で「付記事項」として後発事象が掲げられておりますが、財務報告に係る内部統制の経営者の評価に重要な影響をもたらす後発事象といった意味合いに表現していただきたいと考えます。

なお、今後経営者に内部統制の再構築が求められることとなりますが、相応の準備期間についてはぜひ念頭に置いていただきたいと思えます。

以上が八木委員からいただいたご意見等でございます。

以上、ご紹介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、各委員にご意見をいただきたいと思えます。どなたからでもご自由にどうぞ。

では、柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 まず、「経営者による評価（素案）」の3ページの4の（1）でございますけれども、ここで「内部統制の報告書」という言葉が使われています。イメージとしては、これはどういった形式、どの程度の厚さのものなのか、紙1枚なのか、それとも分厚いものなのかというイメージと、それから、一体誰に対して開示することを意識したドキュメントなのかということについてのイメージについてお伺いしたいと思います。

それから、同じくこの3ページですが、一番上から4行目ですが、ここで「評価時点」という言葉が使われておりますけれども、これは経営者による内部統制の評価が時点評価であって

期間評価ではないというイメージなのかということを確認させていただきたく存じます。

○八田部会長 では、2つの項目ですが、1つは報告書のあて先といたしますか、今回の財務報告の信頼性に関する内部統制の報告書というのは、冒頭の定義、1ページにも書いてありますように、「外部の関係者に対して」報告を行うということですから、基本的に私どもの認識は財務諸表の開示と同じ読者を対象に考えていると思っております。

それから、第2点目の「評価時点」ですが、今ご指摘のように、評価に関しましては当然ながら期間中すべてに関して該当するものだと思いますが、最終的な報告書は決算書と同じようにいつの時点でという時間的な責任限定がございますので、そこでは恐らく通常は期末日が文書上は評価時点というふうに記載されると思います。ただ、評価は当然ながらプロセスの段階で行っていますので、これはCOSOの報告書が出来たときも、いつの日付で、また時点評価でいくのかプロセス評価でいくのかということがあったのですが、実際の実現可能性という観点から時点評価での報告書が書かれるということでご理解いただきたいと思います。

その他、事務局からお願いします。

○野村企業会計調整官 内部統制報告書の分量ということでございますが、この点については明確にどの程度ということはないのでございますけれども、米国で出されております内部統制報告書の例で申し上げますと、1枚のケースもございまして、数枚にわたるといったようなケースもございまして、今回素案で書かせていただいております報告書としましては大体同じようなことをイメージしているところでございます。

○八田部会長 大変失礼いたしました。

それでは、関委員、よろしく申し上げます。

○関委員 私は、これ読ませていただきまして、大変よくまとめていただいているのではないかと考えております。経営者という立場でこれをどう受けとめるのかなということ考えてみますと、内部統制の評価をしなければいけないわけですが、内部統制の評価をする上で、評価をするということは評価の前提になる考え方のようなものがなければ、これは評価が全くできないわけでありまして、そういう意味ではCOSOフレームで言えば統制環境のようなところに属する評価の尺度をどう設定するかという問題だと思います。評価をするときの、この最後の方のページに「経営者が準拠した基準」というのがございますが、こういうところの扱いはなくて、むしろ評価に当たって経営者自らが、経営方針というのはややオーバーですけれども、財務報告ということで言えば財務方針というか財務に対する基本方針というか、どこまでそれを書くかはありますけれども、やはりそういうものが確立していて、それに照らして自分

が評価することになるのだと思うんですね。

これは実際に連結経営をやる上で必ずそういう財務政策のようなものがあって、例えば関係会社も含めて徹底的な保守主義の原則で、これは1つの例ですけれども財務政策をやっていく上で、償却だったら定額法なんか認めないで徹底的に定率でやるのだとか、幾つかそういう財務政策というか、評価に当たっての基本方針のようなものがあるわけですね。ですから、それをやはりこの評価手続、「全社的な内部統制の評価手続」のところに入るのだと思うんですけれども、何か規定とかマニュアル、もちろんここに書いてあることは正しいわけですが、この1、2、3、4の前に、そういう評価に当たっての基本的な態度というか、「評価基準」という言葉がいいのかどうかわかりません、評価方針というようなものがここになければいけないのではないのかなというふうに私は思うんですね。

それで、経営者がこういう内部統制システムを構築するということの意味は、もちろん外部報告ということからこういうことが強制されているわけですが、決して大多数の企業においてこういうことをやることの実践的な意味は、ただ財務報告にこの虚偽記載があるかどうかというようなことを証明するためにこういうことをやるという、それは結果はそうだとそういうことであっても、自らの連結経営といいますかそういうものに資するというか、実質的な連結経営上の事業計画や事業管理、経営の執行そのものに使っていかうということでは私は大変意味があると思うんですね。

ですから、そのことを表に出す必要は全くないと思うんですけれども、ちょっとそういう視点で、うまくちょっと今私の頭がいい言葉が出てこないのですが、少しそういう視点を入れて書いていただいた方がいいなど。虚偽報告をしているなんていう意識はそもそもない訳で、それは確信犯で悪いことをする人は別ですけれども、そうではないんですね。内部統制システムの構築は私は絶対やらなければいかんと思うのですが、経営上やっぱやる意味があるんですよ。そのときに問題になるのは、経営者が意識してどういう政策でやるのだと、私は、やはり開示してもらおうと、全社的な内部統制の評価手続の中で、ということだと思うんですね。そうすると、この3ページの(5)番で評価に当たってそれを書いてくださいよと言うのではなくて、これが当然のこととして出てくると、こういうことなのではないかなというのが、私がこれを読んだ一つの実感でありまして、ぜひこういう考え方でさらに実際の経営に有効になるような内部統制を構築するということでは考えていただきたいなと思います。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

恐らく、まだ全体像がお見せできていませんのでそういったご懸念があるかもしれませんが、私個人としましては、3つの柱としての「基本的な枠組み」と「経営者による評価」と、次回以降の「検証」に関する議論であります。その前に今般こういった基準が策定されるに当たっての、いわゆる内部統制というものに対する経営者の視点から見た考え方あるいは要請事項につきまして、前文で明確に示したいという希望を持っていますので、そこで触れさせていただければと考えております。また細かく入れる必要があるならばコア会議の方で検討させていただきます。ありがとうございます。

ほかに。

では、山浦委員、お願いします。

○山浦委員 資料1について事務局の方からご説明があったとき、ちょっと疑問に思って、その疑問を引きずったまま鈴木委員のご説明を聞いて、鈴木委員のご説明は非常によくわかったのですけれども、やはり事務局側のこの素案の方でちょっとご検討いただきたいと思っているところがあります。それは、2番の「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」という、ここでですね。それで、2行目の「内部統制の不備がもたらすリスクの重要性等を勘案して」と、そしてまたその後の次のパラグラフの「この場合、勘案すべきリスクの重要性等としては」とありますね。これは、一般的な監査の常識からするとちょっと使い方が違うのではないかと思っ

ているわけですね。
と申しますのは、鈴木委員の説明でありますと資料3の7ページがそうなのですが、一般にはある特定の項目なり取引なりの質的な重要性、あるいは金額的な重要性、これをまず勘案して、そしてそれが例えば虚偽表示あるいは不正等に結びつくリスクが高いかどうかを勘案する。そういうセンテンスあるいは文脈で読むべきだと思うのですが、ここで勘案すべきリスクの重要性というふうに1つの言葉で括られているというのは、一般的な我々常識で使う考え方と違う意味で使っているのか。

なぜこんなことをあえて申し上げるかと言いますと、今鈴木委員の方でご指摘があったように、この内部統制の評価については、要するにカバー率の問題が当然出てきますね。一般的には、事業をいわば平面の面積でとらえるとし、その深さをプロセスでとらえる。そうすると、要するに立体形の中でどの程度把握するかというときに、当然リスクが高いところ、重要な項目でしかもリスクが高いところというところを押さえていくというアプローチをとると思うのです。そうしますと、基本的にこのリスクアプローチの考え方が、この内部統制の評価の中に入っていくかざるを得ないと思っております。そうしますとやはり、ここであるよう

なりリスクの重要性という言い方はある意味の混乱のもとになるのではないかと。やはり重要性を勘案して、そして例えばさっき申し上げましたように不正あるいは虚偽表示に結びつく可能性、つまりリスクですね、それが高いところについてはより深い検証が必要だと、評価が必要であり、こういった文脈でとらえるような表現にした方がいいのではないかと、というのが私の意見でございます。

○八田部会長 ありがとうございます。

恐らく、コア会議で議論したときも多分、先生のお考えと全く同じようなストーリーでしたので、用語上、精緻化を図りたいと思います。ありがとうございます。

それでは、竹内委員、どうぞ。

○竹内委員 今回のリスクの件とも関係がありますが、この最初の素案に書いてあるリスクの考え方や鈴木委員がご紹介していただいたリスクの考え方や、それから特に財務諸表との掛け合わせの部分で少し複雑な状況で、特に2通りに使われているのではないかと。というのは、この場合の勘案すべきリスクというような意味では、将来リスクというか、ビジネスリスクもやや含んだような検討の仕方になっているのではないかと。

つまり将来お金が返ってこないとか、あるいは何らかの損害が発生するとか、そういうような問題をどういうふうに入れるかということになりますと、実際に財務諸表に載っている数字とはもうちょっと違うものが入ってきてしまう可能性があるのではないかと。この問題を解決するためにどうしたらいいかということなのですが、リスクという言葉に何らかの定義をくっ付ける、つまり損害であるとか、あるいは普通評価の場合のリスクというのは単なる上ぶれとか下ぶれとか偏差とか、そういうコンティンジャンシーのようなぶれというような意味で使う場合もありますし、この場合ですとどっちかというとながティブリスクといいますが、資産に対する、あるいは将来のキャッシュフローに対する損害というような意味で使われている。そのような狭いものであるというような定義をつけた方がやや少し混乱が少ないのではないかと。ただ、鈴木委員がおっしゃられたのは、少しリスクマップ上の判断ということになりますと、少し大きい意味を入れて判断しておられるようにも見えますので、この2通りの解釈を明確にした方がいいのではないかとというのが1つです。

それから、もう一つ大きい問題として、この2番目の素案の2で書かれた物の言い方なのですが、「経営者は」という主語で始まっていて、最初のパラグラフなのですが、最後のところが「評価の範囲を合理的に決定することができる」という、述語がそういうふうになっているわけです。したがって、これは先程の関委員のお話とも関係あるのですが、基本的に個

別主義というか、経営者が決定できるという立場をとっておられるので、しかも自らと書いてあるので自己評価というスタンスを非常に強く出しておられるということであれば、会計基準の客観性とか比較可能性みたいなものからしてきますと、ちょっと逆に齟齬が出てしまうというかどうか。つまり管理会計、あるいはコストアカウンティングのようなものとしては有効に作用するかもしれないけれども、逆に客観性とか外部性、つまり誰に向かって何のためにこれをやるのかというような側面に来ますと、その開示基準がそれぞれの企業で異なってしまうというか、その余裕を持たせているという立場に見えるわけです。

つまり、厳密な管理が得意な経営者は、ITも駆使して瞬間的に結果が出るような財務管理ができますし、ITがあまり進んでいなければ、比較的大きなところだけとらえて統制の範囲とするというような言い方ができるということになりますと、企業会計という立場から見て、どこを共通基準としてとらえたのかということが後で説明ができない。逆に使い物にならない、極端に言うと内部の人に聞かなければわからないというような、そういうような形になってしまう。財務諸表全体の信頼性にもややマイナスイメージができてしまう可能性はないか。これを、いかにも事前に回避しておくためにはどうしたらいいか。しかも中小企業、大企業いろいろあるので、しかも連結ですから、同一の基準というようなものは毛頭考えられないというような形になってしまうのではないか。

ということで、否定的なことを申し上げるつもりは全くないのですが、この辺の評価基準ということ、あるいは評価の基準の趣旨というようなことを2ページの第2パラグラフでも使っておられるのですけれども、趣旨なのか基準なのかという、この(注)のところですね。(注)の中の3行目に、「内部統制の枠組み及び評価の基準の趣旨を踏まえて」と書いてあるのですが、しかも「自ら工夫」と書いてあるので、基準なのか趣旨なのかによってもこの結果が有効性というものが判断しにくくなるというようなことをちょっと疑問に思いました。

したがって、ややもう少しドライな書き方をするか、こんないく通りにも書かないというようなやり方もあるのではないかとということでございます。

○八田部会長 どうもありがとうございます。

恐らく、前回までの部会におきましても今ご指摘のご懸念に関するところはかなりの議論が出たところと、考えております。基本的にこれまで合意されている内容は、内部統制という問題は千差万別な状況がある。したがって、画一的なルールで決めることはまず無理であろうと。これは経営サイドの問題のことを考えなくても当然考えられるわけです。ただ、今冒頭ご指摘の、合理的に決定することができるというこの述語で、極めて裁量の余地が広いといい

ますか、自己評価であってこれはほとんど信頼性がないというご理解なのですが、実は会計の世界では財務諸表そのものは経営者の主張であるという、こういう言い方をしております、それでひとり歩きさせるわけではなくて第三者評価を入れるということで、客観性、信頼性を担保するという事です。次回以降の検証ないし監査のところでその話がまた出てきますので、そこでもし緩い検証、監査が容認されるならば信頼性が得られないということになってしまいますからだめだということになりますので、そこでまた、検討させていただきたいと思います。ありがとうございます。

それでは、柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 先ほどの鈴木委員のプレゼンテーションについての一般的な問題意識と、それから少々無理を承知で質問申し上げたいということでございます。

まず、機関投資家の立場として、財務諸表の正確性を担保する目的での内部統制の充実というのは非常に望ましいということでございます。ただ一方で、費用対効果というものは常に意識する必要があると。すなわち、最小の費用で最大の効果を上げることができればいいのではないかというふうに感じるわけです。

ここで費用が、機関投資家にとってどういう意味があって、また効果がどういう意味があるかということについて少し申し上げて、その上で質問させていただきたいと思いますが、例えば費用の面でございます。内部統制の評価の費用が発生して、ある会社の純利益が10億円程度、必要以上に押し下げられるという事態が発生したといたしますと、この会社の株式が大体、例えばPER20倍で評価されているといたしますと、この会社の時価総額が200億円押し下げられる経済効果があります。単純に申し上げますと、株主の価値が200億円失われるということが起きるわけです。一方で効果は、内部統制の充実によって財務諸表の正確性が担保され、それがひいては資本市場全体の信任向上につながるというところ、これが効果であろうかと思われれます。

ここで出る疑問は、「費用以上の効果が得られるや否や」ということでして、この観点での問題意識があるわけです。ここで鈴木委員によるプレゼンテーションをお聞きして少し感じたことを申し上げますと、この部会においてCOSOフレームワークを若干拡大したものを採用し、内部統制の評価範囲の決定についてはこのサーベンスオクスリー404条のフレームワークを使うことで、あまり費用と手間がサーベンスオクスリー404条と変わらないことになりかねないではないかという心配を持ちました。

したがいまして、質問でございますけれども、この「最小費用で最大効果を得る」という観

点で、かなり無理なご質問かもしれませんが、鈴木委員にこの評価範囲の決定方法を使うこと
によって、そのサーベンスオクスリー404条に係る費用と手間をどの程度省けるのか質問しま
す。例えばサーベンスオクスリー404条による費用と手間を100と評価すると30ぐらいでおさま
るのか、それとも90近くまでかかるのか、少しご無理を承知でお尋ね申し上げたいと思います。

○八田部会長 鈴木委員、難題かもしれませんが、よろしくお願いします。

○鈴木臨時委員 実際にこれでどのくらいカバー率が減るかとか負荷が減るといのは、私に
もよくわからない部分がありまして、企業によってもやはり重要性の度合いといのは違うと
思いますし、拠点の仕方、それからリスクの置かれ方といのも変わってきているのだと思
います。必ずしもこのアプローチをして重要性のない勘定はやらないとか、比較的重要性のない
ところについては業務プロセスも見ないというふうにしたときにどの程度減るかといのは、
それは当然例えば端的な例を挙げますと、銀行ですとかそれから商社なんかもそうだと思
いますけれども、基本的にはいろんなリスクが点在しているというような形のビジネスをやっ
ている場合には、必ずしも減らないかもしれません、もしかするとですね、わかりませんけれども。
そういったようなことを考えます。

ただ、一般的に考えれば我々がいろいろとお客さんと付き合っている中でいくと、メーカー
ですとかいろんなところの中で、それは会社は会社なりに以前部会の中でも関委員の方からも
発言がありましたけれども、それなりのいろんな施策をとられてやっというところ
はあると思うのですね。特に、いわゆる交際費ですとか支出に対しての管理だといのは、
上場会社であれば当然のことながらかなりのレベルでやっというのも我々
も感じてますし、そういった中で言えば、やはりある程度こういうアプローチ自体は、これ
は全く今米国のサーベンスオクスリー404条をやっているのと同じなのですけれども、結局そ
の範囲をどういう形で絞り込むかといるところに違いがあるのだというふうに私は理解して
おまして、それによってどの程度変わるかといのは、機械的にはちょっと何とも言えないと
ころがございますので。ただ、私どももいろんなところで手伝いをさせていただいたりやっ
ている中で、どうしてここまでやらなければいけないのというような思いを、これは実務界の方
の発表の中にもありましたけれども、そこはやはりアメリカと日本と、制度をこれからつくろ
うとする中である程度アメリカの反省を踏まえてやるということも考えるべきではないかなと
いうふうに個人的には思っております。

それによって、やはり費用削減が前提であってこういうことを議論すべきではないといふ
うに私は思っていますので、これによって例えば半減するとかというようなことは多分、我々

が今度もし監査することになった場合に監査しなければいけませんので、そういったことを考えると、なかなかやはりそこは難しいのかなと。ある程度のレベルのカバー率というのは最低限必要だというふうに、個人的には思っています。ただ、そのカバー率を下げるのではなくて、カバー率はある程度保って、中で広く浅くではなくて、ある程度広く見ながら深いところは深く見るというような形で、先程ラウンドテーブルの議論の中のコメントをご紹介しましたけれども、やはりリスクのないところに時間をかけるのではなくて、リスクのあるところに時間をかけて文書化をして整備をしたいという意見は、やはり日本の企業にとってもあるのだと思います。その辺を考えてやることによって、実効性は高まるのではないかというふうに思っています。

それからもう一つ、ちょっと柴田委員の前に竹内委員の方から、私の方のプレゼンのリスクマップの話がありましたけれども、リスクマップは、普通は事業リスクや何かも全部入るのですけれども、ここはあくまでも財務諸表報告ということで財務諸表の正確性を担保する、ないしは虚偽記載がないということを防ぐためのリスクとして何があるかということでやっていますので、特に例えば競合会社が出てくるとか買収されそうだとか、そういうリスクは私としては想定してないつもりですので、それだけ付け加えておきます。

○八田部会長 ありがとうございます。

先程来、鈴木委員がご紹介されています4月13日のラウンドテーブルですが、私も概要をちょっと見ましたけれども、全く同じように今、日本で私どもが疑問に思っていることが現実の問題になっていまして、あまりにもこのカバー率が理想的過ぎてもっと現実的なものに置くべきだということも指摘されております。

それから、もっと効果的な内部統制の評価をするために、これは外部監査の視点だと思いますが、ルーティン化された取引はそれほどフォーカスしなくてもよろしいと。それよりやはりリスクの高いところ、特にトーン・アット・ザ・トップと言われる、そのトップの部分におけるリスクというのは十分に見るべきだということですから、恐らく末端の業務にかかわる細かいところというのは、かなり割愛した議論が可能ではないかなという気がしていますので、柴田委員のご懸念もその辺で解消できるのではないかという期待を持っております。

ほかにいかがでしょうか。

どうぞ、柴田委員。

○柴田委員 一言だけ申し上げますと、EUの金融関係の方々と議論する機会がこれあり、やはりワシントンでのイニシアティブというものはかなり議論になっているということです。表

の会議等々に出てくる話ではありませんが、ワシントンの方々には強い危機感があります。あまりにもこのサーベンスオクスリー404条のコストが高いがゆえに、世界の企業がアメリカ市場を使わなくと、ひいてはそのアメリカ市場の空洞化に結びつきかねないという危機感を持っているということです。

○八田部会長 ありがとうございます。

では、小林委員、よろしくお願ひします。

○小林委員 今、部会長の方からご紹介があったとおりでと思うのですが、結局、財務報告の信頼性に影響を与えるリスクというのが、その業務プロセスと財務報告プロセスのリンケージの中でどこで発生するかということがやはり重要なかなと考えております。

この資料の1の2ページ目のところの(2)で、「全社的な内部統制の評価手続」で4点挙げられているのですが、ここの4点目の③の「IT等の全社的なシステムの状況」というのがございますけれども、このITというのが、業務プロセスから出てくる有効な財務データをまとめて財務報告プロセスの中に載せていくときに、ITがどのように位置付けられているのかということをもう少し明確にする必要があるのではないかとこのように考えます。ITが結局支援しているわけですから、ITが適正に機能していれば適正な財務データが出てくるわけで、そこで業務プロセスから生まれる財務データの適正性というのが担保されてくるということになりますから、そのITの位置付けをやはりここで明確に記述していただいた方がよろしいのではないかと考えております。

結局、業務プロセス全体を見なさいとか、そこから出てくるいろいろな財務データ、業務レポートも含めて、それが財務報告プロセスの中でどう適正に信頼性のあるものとして作成されるのかということと、それから連結ベースになったときに、あるいは計算修正等が行われたときにどういう適正な財務報告になったのかということがやはりポイントになると思いますので、そこを明確にさせていただきたいと考えております。

それからあと、先ほどの竹内委員からご意見もあってこれからの検討課題ということだと思っておりますが、3ページの4のところでも、やはりここでは本日の検討課題が「経営者による評価」ということですので、経営者にフォーカスが当たっている書き方になっているためと思いますが、経営者の責任というのが非常に広範で、もちろん広範なものだと思っておりますけれども、その他の財務報告の適正性にかかわる信頼性を担保するほかの組織的な仕組みというところについての、もう少しコメントが欲しいといひますか、経営者だけが出てきていまして、経営者がすべてにその評価の範囲の決定であるとか、整備・運用の責任だとか、報告書の

作成を全部見るということで、例えば4の(3)のところで「報告者に関する事項」というので、報告書はイコール経営者なのか、報告者は経営者ではない場合もあるということがあるのかもしれませんが、その辺ちょっと不明確になっているので、その点はちょっともう少し精緻化する必要があるかなというふうに考えました。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

今、多分2点ご指摘いただいたと思いますが、1点目のITに関しましては、前日もマトリックスの中で小林委員の方からご指摘いただきまして、恐らく次回以降だと思いますが、もう一度現場の実務的な側面でこのITコントロール、あるいはITガバナンスというものの実態についてご説明をいただくということで今検討しておりますので、その段階でこの具体的な内容についてもう一回詳細に検討していただきたいと思います。

それから、2つ目の組織的な状況の中における経営者という一括りではなくて、それ以外の組織関係者といいますか、企業関係者の内部統制に対する役割というものがご指摘だと思います。これは実は前回ご議論いただきました基本的枠組みの中では、こちらの方の素案も必ずしも十分ではなかったということでご議論の対象にさせていただきませんでしたので、再度提出させていただきますが、この内部統制に関係を有する各当事者の役割と責任ということでかなり個別具体的に規定といいますかご説明させていただきますので、そのときにもう一回ご議論させていただきますと思います。よろしいでしょうか。

では、手塚委員、どうぞ。

○手塚臨時委員 私の方は検証する立場といいますか、監査人の立場から見たときの意見を2つと、簡単な質問を8項目させていただきたいと思います。

まず、意見の方でございますけれども、1ページの最初のところにある範囲、括弧書きが「有価証券報告書全体」云々という記述がございますが、これについては、この原案にあります「財務報告とは」という、「財務諸表及び財務諸表の信頼性」云々と書いてあります、この表現は的確であると考えております。ぜひこの辺から議論をスタートしていただけるとありがたいと考えております。

あとは、重要な影響を及ぼす開示事項等という範囲をどうするかという問題が実務的に残ってくるのでありますが、これはこれからの議論とさせていただきますと考えております。

それから、意見の2つ目でございますが、多分この制度が動くという対象は公開会社になると思うのですが、そうすると例えばマザーズのように新興市場に上場されている企業の場合に

は、極めて限られた規模で事業展開がされておりますので、例えば数十人の会社に対して内部統制を構築しろと言ったときに、果たしてどこまでそれができるのかというのが検証する立場で考えたときに悩ましい問題と思っています。監査意見が、全部限定意見が付くようなものばかりしか出ないということになってもこれは困りますので、何かその辺の落としどころといたしますか、工夫なりをご検討いただくと大変ありがたいなと考えております。

これが意見2つでございます。

質問は、簡単にさせていただきますが、まず1ページの2番目のところでございますが、「リスクの重要性等」というこの「等」は何が入るのかということがです。この下に(1)から(4)まで書いてありますが、ここにそれぞれ項目ごとに「重要」という言葉が入っておりますので、多分例示としては重要性をいっているのかなというような簡単な読み方をしてしまうのでありますが、その後に付いております「等」の中身についてご説明いただけるとありがたいということでございます。

それから、2ページ目の3の(2)でございますが、先ほど八木委員からのメッセージといえますか、メモの中で指摘がございましたが、「連結子会社等」の「等」、もしこれを関連会社とイメージされているということになりますと、関連会社に対してどう監査のアプローチをするかという問題です。これは、当然協力をしていただければ可能だということは言えるのでありますが、必ずしも適切な協力を得られなかった場合ということも想定されるかと思っておりますので、その辺の考え方をどうすればいいのかということでございます。

それから、質問の3つ目でございますが、その下の(3)のところには「統制上の要点」という言葉がございます。これは、会計士協会の方でいろいろな委員会で議論しているわけですが、アサーションという言葉の日本語訳が非常に悩ましいという話がたくさんございます。この統制上の要点というのはアサーションという言葉とのかかわりが何かあるのかどうか、これをぜひ教えていただきたいと思っております。

それから、4点目でございますが、(2)に戻るのですけれども、この統制上の要点というのが(3)の「業務プロセス」について述べられておりますが、「全社的な内部統制」のところには統制上の要点という言葉が出てきておりません。これは何か意識的に避けているのかどうか、それを教えていただきたいということでございます。

それから、次の3ページの方に移りまして、上の方の(6)の直前でございますが、「評価時点」の話がございますけれども、この評価時点については不備、重要な欠陥があっても評価時点、例えば期末日までに是正されているのであればこれは問題にしなくていいというご説明

だったかと思いますが、そう単純に割り切れない場合がございます。例えば決算日後に改善され、なおかつ報告書作成日までの間に改善されたことが確認できたような場合には、これは問題として挙げた上で何か後発事象のような取り扱いをする必要があるのかどうかという点が技術的には残ってくると考えております。

それから次でございますが、4の(2)の③のところに、これ経営者側が作成いたします内部統制報告書の中に「評価手続」を記載するということがございます。これは次の4ページが一番上のところにも同じような趣旨のことが書いてあるのですけれども、先程の事務局の方のご説明の中で、内部統制報告書というのはそんなにボリューム感はないと考えているということだとすると、どんな書きぶりをイメージされているのか、これを教えていただけるとありがたいということでございます。

それから、4ページ目でございますけれども、黒ポチの2つ目にこの「評価結果」について述べることになっているわけでありまして、重要な欠陥がある場合ということでありましてけれども、例えば経営者の評価に重要な欠陥がありますという記述があったときに、我々検証する立場から、この経営者の評価については問題を指摘してあるからいいと言えいいのか、すなわち財務諸表監査で言えば無限定適正意見を述べればいいのか、ある部分は有効でないで経営者が言っていることについて、監査人、検証人の立場からどうそれを評価、結論付ければいいのかという悩ましい問題があると考えております。これもぜひ次回ともかかわりあるのかもかもしれませんが、ご検討いただければありがたいなと思っております。

それから最後の質問でございますが、先程も八木委員のメモにもありましたけれども、付記事項のところに後発事象というのがぽつんと書いてあります。肉付けの話は結構だと思うのですが、この付記事項で想定されているのは後発事象だけなのか、あるいはほかにも何かあるのか、例えば例示として後発事象というのを挙げておられるのか。もしもう少し範囲が広いとすれば、ほかにもどんなことが想定されているのかということをご教示いただきたいと思います。

項目が多くて申しわけございません。以上です。

○八田部会長 非常に多くいただきましたので、一応メモをとりましたけれども、私でお答えできる範囲についてまずざっと、あるいはご回答に若干の誤りがあるかもしれませんが。

まず1番目の1ページの2の「重要性等」には何があるのかということですが、具体的に細かく議論しているわけではありませんが、実は先程鈴木委員のご紹介にもありまして、PCOB型のリスクを考えたときに二次元で発生可能性という点も考慮に入れて議論されていますの

で、それは1つ頭の中にあったことは事実であります。それを含めるという形でここに書いておきました。

それから、2つ目の2ページの3の(2)「連結子会社等」、ここにどこまで入るのか。これは、実は役割として私どもこの審議会の役割ではないと考えておりまして、制度づくりの法令、省令等で決まったときにそれが明確になるのではないかとということでもあります。

それから、2ページの3の(3)で、「統制上の要点」というのは何なのかということですが、これは後ほど詳細に町田委員の方からご紹介いただいた方がいいかもしれませんが、米国で用いられているキーコントロールという概念を、私ども日本的にわかりやすいようにこういう用語で説明してみてもどうか。それは財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点ということで、これも統制上の要点と考えているわけでありまして、そのアサーションとは意味が違うわけでありまして、もしもご理解が十分ではないと言うのであれば、もう少し用語上の整理をさせていただきますが、中身に関しましては後ほど専門委員の町田委員からご説明させていただきます。

それから、2ページの3の(3)、それは全社的に入っていないということもあわせてご説明させていただければと思います。

それから、5つ目の3ページの(6)、評価時点において、不備が是正されているならば監査人としてどうなのかという問題、あるいは決算日後にそれが修正されていけばどうなるかということ、これはいわゆる監査報告書と同じように、実際に評価時点あるいは財務諸表の期末時点から報告書が公表になるまでに一定の時点がある。当然ながら、有効な方向に是正ないしは改善していただきたいというのが本来の趣旨でありますので、その辺がちゃんとできているかどうかということを確認するためにも、できれば事後的な評価があってはいいのではないかということから、一応決算日後にそういった状況があったならばどこかで書けるようなものを用意したいということで、先程付記事項、これは多分後発事象ほかにもあるのではないかとことですが、何か偶発的な事柄で、例えば合併事象が起きて、それは合併相手方が極めてリスクが高いというものの評価が十分にできていないということもあるかもしれないということは、一応コア会議の中で口頭ではありました。まだどういうものが入るかというのは、ご検討いただきまして考えさせていただきたいと思います。

したがって、一番最後の付記事項のところでも、そのことを考えて例として書いているということでもあります。

それから、この評価報告書の書きぶりはどうなのかということで、確かにこれはやはりどこ

かでモデル的なひな形、あるいは標準的なものをお示しの方がよろしいかなというわけですが、一応私どもの手元にあるのは、もう既にアメリカで実施されているものでありまして、大体それにならったものが出るのではないかなという感じがしております。

それから最後ですが、この重要な欠陥があつて経営者の方もそれを認めてありますと、それに対して監査人はどのような対応をするのかということですが、これは財務諸表の監査と違ひまして、開示内容が正しいかどうかということの判定を監査人は行うと思つていますので、そのような重要な欠陥があるという表示は、それはそのとおりですという旨が書かれるのではないのでしょうか。ただ、それによって何か担保しているというのではなくて、その経営者報告書が正しいということの担保をしているわけであつて、それ以外のものを何か信頼性を与えているとは考えていないし、実際に米国で公表されてもそのような書きぶりになっております。

お答えになつたかどうかわかりませんが、一応急ぎ足でお話しさせていただきました。

それでは、町田委員、そのキーコントロール、統制上の要点に関して、わかる範囲で結構ですのでご説明いただきたいと思つます。

○町田専門委員 お答えいたします。

ここで統制上の要点と書かれていますが、恐らく事務局の方で想定されているのは、例えばPCOBの監査基準2号で指定されていたかと思つますけれども、経営者の側で重要な統制活動のある程度自ら設定して、それを評価の手續にかけていくということかと思つます。米国の会計事務所ではキーコントロールズという言い方をしている事務所もあるというふうに向つております。したがつて、いわゆるアサーション、つまり財務諸表項目等のアサーションという言い方とはまた別の問題であると考えております。

また、逆に申しますと、監査要点というのは、例えば財務諸表監査で言えば売掛金の項目に対して、監査人の側で、完全性とか網羅性とか、そういったポイントを設定して、それが1つでも欠けることによって意見の限定あるいは不適正に繋がっていくものことである、と理解しておりますので、ここでの要点というのは、それとはまったく異なるものかと思つます。もし「要点」という言葉が誤解を招くのであれば、言い方を変える必要があるかもしれませんが、恐らくこれは、経営者が設定する評価上の重要点というような意味ではないかな、というふうに向つて解釈しております。

また、全社的との関係のところですが、これは2通り考えられますけれども、事務局から出されている図を見る限り、全社的のところから経営者による有効性の評価まで、業務プロセスに係る内部統制の評価・記録の裏を通つて矢印が通つておりますので、恐らく文章上の

ミスというか、修正が足りないのではないかなというふうに承りました。ただ、考えてみますと、全社的な内部統制が有効でないということは、恐らくこの内部統制の評価の案の場合には、想定していないだろうとも思われます。あくまで全社的な内部統制について理解を深めた上で、業務プロセスの評価に移っていくということを想定していますから、全社的な段階でもしも何か3.の(4)のところにあるような、何らかの有効ではないというような判断を下すような事態があった場合には、それ以降の内容が全く無に帰してしまいますので、そのような意味で文章として記述されていないのかもしれませんが、私としましては、そのいずれかではないかなというふうに考えてお聞きしておりました。

以上です。

○八田部会長 1点補足させていただきますが、コア会議の席で議論になったときのもう一つの補足的な説明としてこの統制上の要点という言葉を使ったのは、今ご説明がありましたように、キーコントロールという考え方を我が国的にわかりやすく説明したつもりだったのです。そのもっと前提は、例の内部統制の基本的な要素、構成要素といいますが、5つないし6つ、これにかかわりを持つ具体的なチェックポイントといいますが、それを統制上の要点というふうに私は理解していたつもりなのですが、持永委員、これでよかったですでしょうか。

○持永専門委員 この2ページをご覧になっていただいて、あえて「全社的な内部統制の評価手続」、「業務プロセスに係る内部統制の評価手続」としてはいますが、基本的な枠組みを思い起こしていただければおわかりのとおり、4つの目的、6つの構成要素、ちょっとITを外させていただければ、財務報告目的に関して5つの構成要素、統制環境、リスクの評価と対応、統制手続、情報と伝達、そしてモニタリング、これが有効に機能にしているかということになります。要は固有名詞での「全社的な内部統制」というのはありませんで、全社的な内部統制というのは、一般的には統制環境ですとかリスクの評価と対応、ここに多くは内在されるということだと思っています。

では、なぜ全社的な内部統制を強くここに出しておられるかと言いますと、例えば先程のSECのラウンドテーブルで実務界からの意見としてのご紹介がございましたけれども、実際の業務処理について評価や監査をやり過ぎたのではないか、逆に言うと経営者に近いところであるこの統制環境とかリスクの評価と対応を重点的に見るべきではないかという思想が、ここに強く出ているのではないかというふうに読めます。

それからもう一つございます。これはあくまでも監査基準としての基準づくりですので、次の監査人の検証のところで実際細かいところは出てくるのですが、経営者について、やはり一

番重要なのは内部統制を整備・運用する責任、それから外部の関係者に報告をする責任というふうに読んでおりましたので、その思想というのがここに強く出ていると思います。

それから、統制上の要点、先ほど手塚委員の方からアサーションの取り扱いがというご発言がありましたけれども、やはりアサーション、経営者の表明ですとかいろいろと用語で苦労されているところがございます。ここについても、監査人による検証である意味ではさばいて、それを経営者の評価方にそのまま入れるということはあるのかもしれませんが。趣旨を考えた場合には、エッセンスだけをここに入れるということが読みやすいのかなというふうに思います。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 先ほど、一番最初の八木委員からのメモ、それから手塚委員の先ほどのご指摘で、この素案の2ページの3の(2)の「全社的な内部統制の評価手続」で、①で「連結ベースでの企業全体及び連結子会社等」、この「等」というのがどこまで入るのかと、こういうある意味では実務サイドからの懸念、それから具体的にそこまでカバーするというのは非常に難儀だなと、こういうご指摘だと思うのですね。ただ、監査の立場からすると、近年の粉飾不正等が、この「等」というのはちょっとすごく幅広いのですけれども、この連結子会社とそれから関連当事者間取引とか、そういう非常に手口が巧妙化しているのですね。このあたりは、私の希望としては「等」を入れることに勇気を持って取り組んでいただきたい。ということは、つまり、簡単に「等」を取らないでほしいということなのです。そのためにはやはりどういうふうに工夫するかというのが工夫のしどころであって、やはり今回のこういった非常に大きな仕組みの改定あるいは制度づくりに当たっては、そういういろいろな意味でのリスクも考える必要がありますし、ぜひともこれは部会長にも勇気を持ってこれについて取り組んで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。

高田委員、どうぞ。

○高田臨時委員 1つお願いなのですが、もしこの経営者による評価の基準の中にリスクアプローチ的な考え方を入れるとすれば、監査基準の中で言っているリスクアプローチと、それからこちらの方のリスクアプローチの違いをやはり鮮明に出して、やはり先ほどラウンドテーブルの皆さんのご意見、アメリカの経営者の方々のご意見もあるように、カバー率が非常に高いということの理屈の根拠が恐らく明確ではないのですね。それで、監査基準のリス

クアプローチの方は、これは概念的にはきちっと定義されていて、無駄な手続やらないようになってはいるわけですが、こちらの方もしリスクアプローチ入れるのならば一定の概念上の整理して、ここの範囲がこういうめちやくちな形にならないような仕組みをぜひとっていただきたいというふうに思っています。

以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

鈴木委員、どうぞ。

○鈴木臨時委員 手短に3点ほど。

素案の方の2ページの3の(2)のところに議論がいっぱい出ていたと思うのですが、先程のご説明の中で、これは統制環境に該当するものだというお話だったのですが、それにしてもこの①から④までのところと非常に狭い感じがいたしまして、関委員もご発言がありましたけれども、コーポレートのガバナンスもそうですし、やはりコンプライアンスの委員会もそうですし、それから社外取締役を入れているとかいうようなことも、ある意味で言えば統制環境だと思うんですね。それにしても、この①から④というのは非常に狭い形で書いてあって、マニュアルだとか方針だとか。これはちょっとやはり誤解を招くのではないかと。むしろもっといろんな形で手続としてやらなければいけないことが出てくるのではないかと。むしうに思っています。そこは、先ほどITの話もありましたけれども、さらっとこういう形で書くのではなくて、もう少し違う形にされた方が、こそこの統制環境だということ言うのであれば、もう少し広い範囲でカバーされた方がいいのではないかと。というふうに思います。

それから、先ほどこの3の(2)のところの「等」で関連会社の話が出ましたけれども、関連会社につきましては米国でも基本的に連結子会社を対象にしている、支配権がないというところに対して、内部統制に対してどれだけ権限を持てるのかというのが当然出てくるのだと思います。そのときに、例えば過半数以下で、マジョリティー持っているところがほかにいて、そこに対してどれだけ内部統制に対して関与できるか、それに対しての責任を持つかということについても、やっぱり議論すべきではないかと思うんですね。カバーするのは多いことはいとは思いますが、それによってはかなり企業側、それから監査人にも責任を負う形になってしまうのではないかと。いうふうに思います。

それから、最後にちょっと、1ページ目の素案のところの、これも議論のあるところで、内部統制の中で有価証券全体の作成にかかわるということで、非財務情報の話が今までもかなり出てまいりましたけれども、前にも発言させていただきましたけれども、有価証券報告書の非

財務情報というのは、企業の概況ですとか提出会社の状況だとか株主の状況だとか、比較的いわゆる業務プロセスによって出てきたものとは違うものだというふうには私は理解しております、財務情報というのは先程ご説明しましたようにいろいろなものがあって、取引から数字が出てきて財務諸表ができてくるのであって、内部統制は当然それに対してはあり得る、なければいけないというのがあると思うのですけれども。非財務情報については、アメリカなんかでも整理していますように、どちらかと言うと財務報告サイクルのところで、プロセスのところで開示の統制をちゃんとしてくださいということになるのかなというふうに思っています、あまりごっちゃに議論していくとどんだんだんだん話が変わってきてしまうのかなと思って、その辺の整理を一度された方がいいのかなというふうに思っております。

○八田部会長 ありがとうございます。

では、竹内委員、どうぞ。

○竹内委員 細かい点で申しわけないのですけれども。鈴木委員のプレゼンテーションの方の8ページに出てくる事業という考え方、事業単位ですが、企業グループというものを前提とした場合、その中で出てくる事業単位というのと、事業と子会社と2つの概念が入ってきていて会計上わかりにくい。子会社という場合はいわゆる固定費も含めた1つの単位として資本関係がはっきりしていればわかりやすいのですが、事業単位ということになりますと、これプロジェクトということで入り切れない項目が出てくる。部というような考え方で比較的継続性を持たせるケースと、あるいは大規模であればもう別なSPCみたいなものが出てくるのかもしれない。やはり収益性とか採算性とか売上だとかという場合に、どのくらいの規模の事業単位というものが、実際に会計上どのように中で機能させるのかということについて、データが残っていないという場合も含めて、検討したほうがいい。部ぐらいだったらわかるのだけれども事業ごとに追えるかどうかとか、あるいはそういうようなところが何か基準を持ってこの事業の選択する場合、何か基準があればお伺いしたい。

○八田部会長 鈴木委員、よろしくお願ひします。

○鈴木臨時委員 特に基準は何もなくて、事業拠点と申し上げたのは、例えば工場だとか本社だとかそれから営業の支店だとかというところが、まず1つの事業拠点になるのかなと、事業単位と申し上げているのは、どちらかと言うとカンパニー制みたいな形で自己完結的に1つの事業部になっている、こういったところは当然会社もその単位でもって採算を計算して財務数値もとっていらっしゃるというふうに考えています。

1つの会社の中で部があってというのは、1つの会社ですから、それは特に拠点とか単位と

いうふうにはならないというふうに私どもは思っています。我々も監査するとき、ではどこへ行きますかといったときに、拠点でまず見て、それから事業の区分けでカンパニー制、事業部制でいって見ていくわけですけれども、そのときに共通機能が決まっていて、カンパニーみたいな形で1つの縦割りになっているような場合というのは、当然会社もそれで管理していますし、そういう単位で把握されているのだというふうに理解しています。

子会社は、単純に子会社としての法的なエンティティーは別ですので、非常に面倒くさいのは、ここでも書いていてわかりにくかったかもしれませんが、それと事業部というのがマトリックスのようになっていますので、事業セグメントで子会社があつて、その拠点もあるというケースもありますので、その辺は今度文章化するとき結構そこは共通してくるわけですね。そここのところというのはやっぱり押さえておかないと、文章化のときに非常にぶち切りになったような、切れ切れの切断されたような文章になってしまうということで、簡単な例で紹介したかったのです。

○八田部会長 どうもありがとうございます。

ほかにいかがでしょうか。

安藤委員、どうぞ。

○安藤臨時委員 これが完成して文書化されたときのことを考えて、ちょっと用語で疑問というか、ご質問になると思うのですが、不備と欠陥と2つの言葉が使われている。これよく出ているのが資料2の下の方に「不備・欠陥の評価と改善」と。それで文章を読んでも、数えたら10カ所近くあるのですが、それで欠陥はみんな重要な欠陥というふうにしているのですね。そうすると、重要な不備、僕は欠陥かなと思つたら、ということで不備と欠陥、これ使い分けられているかどうか。特に資料2みたいにやってしまうとこれが消えてしまうので、特に教師が教えるときにどうやって教えたらいのかというようなことと、もう1点、ついからですから資料3の権威のために、私のミスかもしれません。6ページの合計、対象範囲合計の金額が数カ所これ違っているのではないかと思いますので、ちょっとご参考までに。

○八田部会長 ご指摘ありがとうございます。

この不備、欠陥を明確に使い分けております。実は、これは専門委員の町田委員の方から詳細にご説明いただきますが、米国でこのCOSO報告書もそうですが、それを受けたさまざまな内部統制関連文書の中でさらに詳細な分類をしております。我が国ではそれはふさわしくないということで一応2項分類という視点で不備、欠陥を使っております。それがまず大前提です。

中身について、町田委員、よろしくをお願いします。

○町田専門委員 今ご指摘の点ですけれども、PCOBの2号の監査基準については、この内部統制部会の第2回のおきにもご報告申し上げましたけれども、内部統制の不備を3分類しております。

1つは、それほど重要ではない軽微な不備という一番低いカテゴリー。それから2つ目が重大な不備というもので、これは少し重要性が高くなりまして、発見された場合には必ず経営者なり取締役等に報告しなければいけないということが言われております。そして一番重要性の高いものとしては、重要な欠陥 (material weakness)、という言い方をされるものですが、これはそれが存在することで、アメリカのPCOB 2号では、それによって監査意見が、不適正とかあるいは限定付になるというものです。このような3分類となっています。

それをそのまま受けて、さらにそれに対応する報告の規定もそのまま受け入れるというのはかなり煩雑ではないか、あるいは、不備を3つに分けるとするのも現実にはなかなか難しいのではないかと、ということをお踏まえまして、ここの中では、1つは一番最初のページの、1の第3段落目のところに、「財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のある内部統制上の不備（以下「重要な欠陥」）」という言い方をしております。まず内部統制に何か問題があるものはすべて内部統制上の不備として、その中で財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のあるものを重要な欠陥としているわけです。したがって、全体集合が内部統制上の不備、そしてその中で重要性があるもの、いわゆるこの部分はアメリカのPCOBの2号と同じかと思っておりますけれども、それを重要な欠陥とする、2分類になります。つまり、アメリカのPCAOBでは不備を3分類しているのに対して、この基準では2分類という形になっているかと思っております。

また、発言の機会を得ましたので、先程来鈴木委員やあるいは持永委員、その他の方からご指摘のあった点について、少し、私の考えを申し添えさせていただきたいと思っております。

1つは事務局から説明のありました2ページの全社的な内部統制の評価手続の点ですけれども、これにつきましては、私の理解では、まだ内部統制の5要素ないし6要素といった、構成要素の分析に入る前に、ともかくまず内部統制全体を見ていこう、ということかと存じます。したがって、例えば③のITということ、小林委員の方からご指摘ありましたけれども、全社的にITがどういう状態になっているのかということをおまず把握しようということや、あるいは売上に関してもPOSシステム等の売上のシステム等もありますので、そういった全体状況を把握しようということで、例えば統制環境と直接結びつけて分析に入っていくというプロセスは、それはもう3以下の業務プロセスの段階の話であって、まずは全体状況を把握しようということかと存じます。

もう1点は、例えば④の「連結子会社等」の「等」についてですが、この点につきましては、コア会議のときにも議論がありました。この意味としましては、先ほど山浦委員の方からご指摘のありました関連当事者の問題もありますし、また、先ほどからの議論では、連結で連結グループのトップの親会社のケースを想定していますが、日本の場合は子会社上場がありますので、その場合親会社の方に質問等をする可能性もあるのではないかと、ということもあります。したがって、内部統制の全体状況を把握する際には、子会社に限らず、いろいろな関係を把握する必要がある、という意味かと存じます。先ほどSPCという話もありましたが、そういったさまざまな状況を、全体的に把握するということがまず内部統制評価の第一歩になるのではないかと、というふうに考えて、この全社的な、という部分があるように思います。

したがって、私の理解では、(3)の業務プロセス以下のところで実際の評価の分析に入っていくというふうに理解しているところですが、もしかしたらこれはちょっと誤解があるかもしれません。

以上です。

○八田部会長 どうもありがとうございます。

では、荒谷委員、お願いします。

○荒谷委員 今回の点でちょっと1点だけ確認をさせていただきたいのですが、アメリカでは不備について3分類あるけれども、我が国では2分類にされたということをおっしゃっておられましたけれども、この重要な欠陥、いわゆる「内部統制上の不備（以下「重要な欠陥」）」という、この重要な欠陥の中身が、アメリカの重大な欠陥だけを指すのか、それとも3分類の軽微な不備、重大な不備、それから重大な欠陥すべてを意味するのかちょっとそこがわかりかねたものですから、もう一度説明をしていただけますでしょうか。

○町田専門委員 失礼いたしました。説明が下手で申し訳ございません。

アメリカでは、まず全体のものをdeficiencies（不備）という言い方で定義します。内部統制に何か問題があったらdeficienciesという言い方をします。そしてdeficienciesのうち経営者、もしくは取締役会等に報告しなければいけないものをsignificant deficiencies（重大な不備）という言い方をします。そして、significant deficienciesの中で、さらに、非常に重要なものをmaterial weakness（重要な欠陥）とし、それがもしもあった場合にはその内部統制はもう有効ではないとしている、そういう3段階になります。

現在この内部統制の評価の素案で置かれている重要な欠陥というのは、そのmaterial weaknessとほぼ同じものだというふうに私は理解しております。ただ、その下のカテゴリーの

significant deficienciesにおけるsignificantの程度がどのようなものになるのか、実際、英語でもmaterialとsignificantの区別が非常にテクニカルだということもありまして、そういう意味で、本素案では、2番目のカテゴリーを置かなかつた、というふうにご理解いただければと思っております。

つまり、両者の異同としては、内部統制の有効性評価に当たって、アメリカでmaterial weaknessと言われるものをここでは重要な欠陥という言い方で扱い、両者は同義というふうに考えておりまして、2番目の、取締役会等に報告するかしないかというsignificant deficienciesの問題はここでは取り扱っていないというふうに理解しております。

○八田部会長 よろしいでしょうか。

では、関委員、どうぞ。

○関委員 先ほど町田先生がおっしゃったことは、私は大変重要なことなのではないかと思っております、ここで言う「全社的な内部統制の評価手続」というのは、これは経営者による内部統制の評価手続のことを言っているわけなんですよ。経営者は全体状況を把握していない経営者なんていうのは一人もいないわけでありまして、そういう全体状況を経営者が自分の統制環境という言葉がいいかどうかは知りませんが、自分の方針、つまり経営方針や財務方針に対して、内部統制が有効に機能したかどうかを評価するのかという自己評価を責任を持って書きなさいという項目だと思うのです。一般的な全体状況を外部監査の人たちに説明する、あるいは世間に説明するために僕は書く項目ではないと思うのです。そこははっきりしていただきたいなど、こう思います。

それからもう一つ、鈴木先生はかなり遠慮されておっしゃられたのではないかと思います、重要な事業拠点あるいは事業単位ということ言えば、竹内先生から出た問題なのですけども、私は受注産業のようなところではその事業単位ということではなくて、この財務諸表に決定的な影響を与えるのはやっぱりプロジェクト単位だと思うのです。大きなプロジェクト単位ですよ、小さなことは別にして。ここをどういうふうに評価してプロジェクトのリスクをどういうふうに評価するという事に尽きるわけございまして、そういうものを別にして、事業部単位でやるとかというようなことには私は現実にはならないのだろうと思います。その点だけちょっと1点。ですから、事業単位の中に当然プロジェクト単位というのを含めるということだと思います。実際の経営に当たってやるのは、プロジェクトの状況がどうなっているかわからないなんていう経営者というのは失格でありまして、プロジェクトのリスクをどうするかということがまさに受注産業のマネジメントの要点だということだけを付け加えておきま

す。

○八田部会長 ありがとうございます。

今日、ご議論の大きなテーマとして全体的な統制の話が出ましたが、これもこれまでのご審議の中で伺いましたご意見をコア会議の方でできるだけ斟酌、勘案しまして挿入した文書でありまして、我が国流にこれをご理解いただければうまく機能するのではないかと考えていますので、また少し詰めて議論したいと思っています。

よろしいでしょうか。特にご発言がございませんようでしたら、意見交換はそろそろ終了させていただきたいと思います。

次回、第7回の部会は、5月19日木曜日の午後4時から6時を予定しております。今回は、全体を大きく3つの項目に分けました3つ目の項目であります「監査人による検証（監査）」につきましてご審議いただくことを予定しております。

本日の部会はこれにて閉会させていただきたいと思います。

お忙しいところご参集いただきまして大変ありがとうございました。

午後 0時06分 閉会