

平成19年1月31日(水)

企業会計審議会
第16回内部統制部会会議録

於 共用第一特別会議室
(中央合同庁舎第四号館11階)

午後 5時15分 開会

○八田部会長 それでは、定刻になりましたので、これより第16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ので、よろしく願いいたします。

前回の部会、昨年11月20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います。お願いします。

○池田企業開示課長 それではご紹介させていただきます。

八木委員が退任をされまして、西村義明委員が新たに委員に就任をされておられますが、本日は残念ながらご欠席でございます。

また、本日は1月16日付で企業会計審議会の会長に就任頂きました安藤英義会長にご出席を頂いております。

なお、新しい委員名簿につきましてはお手元に配付させていただいておりますので、ご参照頂ければと思います。

以上でございます。

○八田部会長 それでは、議事に入ります。

前回の部会では、財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する「実施基準（案）」につきましてご審議頂きました。その上で、昨年11月21日に「実施基準（案）」を公開草案として公表させて頂き、12月20日までを期限として広く意見を求めてまいりました。その結果、多くのご意見を頂きました。その後、ご意見を集約、整理し、「実施基準（案）」の修正の要旨等につき検討し、本日は一昨年の12月8日に取りまとめました財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準の部分とあわせまして意見書の案を作成し、お諮りさせて頂くことといたしました。

まず、事務局から公開草案に対して寄せられました意見を紹介頂き、それを踏まえた「意見書（案）」についてご説明頂きたいと思います。その後で皆様からご意見をちょうだいし、企業会計審議会総会でご審議頂くための当部会としての「意見書（案）」を本日取りまとめて頂ければと考えております。

それでは、事務局、お願いします。

○野村企業会計調整官 それでは、事務局より、寄せられました主なご意見及びそれを踏まえた「意見書（案）」についてご説明させていただきます。

まず、寄せられた意見のご紹介でございますが、先ほど部会長からもお話がありましたが、「実施基準（案）」につきましては全部で190件のコメントが寄せられまして、その内訳は、各種団体も含まれます法人から59件、公認会計士・弁護士の方も含む個人の方から131件となっております。

メインテーブルの皆様のところには、頂いたコメントそのもの、非常に大部のものですが、置かせて頂いております。

頂きましたコメントを事務局の方で集約・整理させて頂きまして、主なものにつきまして、資料1「実施基準案（公開草案）に対するコメントの概要」として、整理させて頂きました。

資料の1をご覧頂きたいと思います。

今回頂きましたコメントにつきましては、全般的なコメントと個別項目に対するコメントにつきましては、さらに、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、それから政令・内閣府令等において検討されるべきもの、対応が困難又は対応の必要はないと考えられるもの、それから、その他質問等に属するものの4つに整理をさせて頂いたところです。

委員の皆様には事前にお送りさせて頂いたところですが、主なところをご紹介させて頂きたいと思います。

まず、全般的なコメントですが、米国SOX法の鵜呑みを排し、我が国の特質を十分踏まえた、懇切丁寧な素案を提示した点を特に評価したい。

我が国において懸案となっていた対象範囲と絞り込み等について、具体例・数値例まで踏み込んで提示したことは経営者にとってありがたい。

中小企業は、同一の基準で対応することは酷ではないか。

監査人に保守的にならないよう要請すべきではないか。

全体としてもっと厳しい基準にすべきではないか。

等々のコメントを頂いているところです。

次に、個別項目に対するコメントですが、1つ目の四角にあります実施基準において何らかの対応が必要なものにつきましては、意見書案の中で修正を行った箇所がありますので、そちらでご説明をいたしたいと思いますので、省略させて頂きたいと思います。

1 ページおめくり頂きまして、次の政令・内閣府令等において検討されるべきものとしたし

まして、1つ目ですが、内部統制報告書、内部統制監査報告書の記載事項、ひな形を明記すべきではないか。

それから、米国SEC登録企業についてはSOX法に基づき対応している。当該企業の取扱いを明らかにすべきではないか。

在外子会社について、他国の内部統制報告書の利用が認められているが、監査ではなくレビュー報告書の場合の取扱いはどうなるのか。また、第3国の適切な内部統制が導入されているとはどのような場合か。

子会社の決算期が異なる場合の取扱いを明記すべきではないか。

といった点がコメントで寄せられております。これらについては、政令・内閣府令等で検討されるべきものというふうに整理させて頂いたところです。

それから、次の対応が困難又は対応の必要がないと考えられるものですが、1つ目の・ですけれども、「金額的な重要性の判断」において、連結税引前利益は数値基準が例示されているが、他の連結総資産、連結売上高についても例示すべきではないか。重要性に関連する部分について具体的な指針を明示すべきということで、重要性に関するコメントを多くちょうだいしたところです。

これについての考え方といたしましては、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決められるものではないということで、本実施基準では実務の便宜を考慮して、また連結税引前利益については、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、「連結税引前利益のおおむね5%程度」を例示しているところです。

そのほかにつきましては、これを参考に、財務報告の信頼性に与える影響の観点から個別に判断されることが適当というふうに考えているところです。

次ですが、有価証券報告書における財務諸表及びその注記以外に係る内部統制については、公認会計士等の監査対象にすべきではないのではないかというコメントです。

こちらにつきましては、内部統制報告の対象は財務諸表及びその注記の信頼性を確保するために必要な部分に限られておりまして、監査対象とすることが適当ではないかということです。

3番目ですが、監査人の協議は、経営者の評価について監査人の了解を得ることが適切であると理解され、監査人も経営者の判断に関与することになり、いわゆる二重責任の原則に抵触し不適切ではないかというコメントです。

こちらにつきましては、内部統制の構築及び評価に係る判断は経営者によって行われるとの前提に立ちまして、内部統制の構築の際に監査人と適切な意見交換、また評価範囲の決定に関

して監査人と協議を行うこと自体は必ずしも二重責任の原則に抵触するものではないと考えられるのではないかとということで整理をさせていただいたところです。

次の項目ですが、経営者が期末日後に実施した是正措置が監査対象となることが想定されているが、監査対象外とすべきではないかというコメントです。

こちらに対します整理としましては、期末後に実施した是正措置等は内部統制報告書の任意記載事項であるが、経営者がそれを記載した場合にはその表示内容が監査対象になると考えられるということで整理をさせていただきました。

次に、本制度が定着するまでの当面の間においては、基準・実施基準の解釈等について、Q&Aを作成する必要があるのではないかとといったコメントでございます。

こちらにつきましては、Q&A等の作成については、その作成の要否を含め、行政において適切に判断されるべきものということで整理をさせて頂いております。

次ですが、一定規模以下の企業については、本基準の適用除外の配慮をお願いしたいというコメントです。

こちらに対しましては、小規模で比較的簡素な組織構造を有している企業等の場合には、その特性に応じた工夫を行うということを前文のところで明記をしているところです。

以上が、対応の必要はない、ないし対応が困難と考えられるものです。

最後のカテゴリーですが、その他質問等に属するものということで、主なものに対する考え方は、別添ということで次のページをお開き頂きたいと思えます。

全部で11項目ありますが、主なもののみご紹介をさせて頂きたいと思えます。

まず、1つ目ですが、自己点検結果を独立的にモニタリングする部署は、「内部監査人等」に含まれるとの理解でよいかというご質問です。

こちらについては、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいうことにしておりますことから、基本的に含まれるのではないかとというふうと考えているところです。

それから、2つ目ですが、財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとするとのあるので、内部統制監査においては単体財務諸表に係る内部統制に対しては内部統制監査報告書を提出する必要はないと理解してよいかというご質問です。

こちらについては、内部統制監査報告書を単体ベースで提出する必要はないが、連結ベースの内部統制監査報告書作成に当たっては当然に監査対象になると考えるという整理です。

それから、3番目ですが、Ⅱ部の2の(1)①イ、これ連結子会社の部分ですが、連結子会

社については内部統制報告書が作成途中であるという場合において当該会社からの報告書をもってかえることができるという記述があるが、この報告等にはその内部統制報告書のドラフト段階のものでよいのかというご質問です。

こちらにつきましては、内部統制報告書のドラフトが十分な証拠を提供するものと判断できる場合にはそれでも差し支えないのではないかとこのように考えられるところです。

それから、4番目ですが、委託業務の範囲について具体的にはどのようなものか、それからソフトウェアの外注は委託業務の対象になるのかというご質問です。

考え方としましては、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす虚偽記載が発生する可能性のある業務を外部の専門会社等に依頼している場合には評価対象になる。いわゆる外注につきましても、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から対象とすることの可否を判断するということです。

それから、1つ飛ばしまして6番目ですが、評価範囲について、経営者と監査人とで協議をして意見が異なった場合にはどのようなことになるかというご質問です。

意見が異なった場合、再度協議を行うことが考えられるわけですが、最終的には経営者・監査人の双方が自己の責任において評価・監査結果を報告書に示すことになるといった整理をさせて頂いたところです。

それから、1ページおめくりを頂き、2つ飛ばさせて頂きまして、9番目です。運用状況の評価の実施に際して、サンプリングの件数が経営者のところで明示されていないが、監査のサンプリング件数は明示されている。評価のサンプリング件数等は監査のサンプリング件数と同様に考えて差し支えないかというご質問です。

考え方ですが、評価については、企業が置かれた状況等に応じて、より弾力的な対応をとることが可能となるようサンプリング件数は明示をしていないところです。サンプリングの実施については、監査に係る基準等を参考に、経営者において適切に判断されることが適当であるということで整理をさせて頂いたところです。

それから、次の10番目ですが、「ダイレクト・レポーティング」を採用しなかったことと、「監査人自ら選択したサンプルを用いた試査」が原則とされることという記述があるが、その関連はどう整理しているのかというご質問です。

考え方ですが、内部統制監査におきましては、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人の意見を表明するものであり、監査人が意見を表明するに当たって監査人は自ら十分かつ適切な監査証拠を入手し、それに基づいて意見表明をするとき

れておりまして、その限りにおいて監査人は企業等から直接、監査証拠を入手していくこととなるというように整理をさせて頂いたところです。

「実施基準（案）」に対しますコメントの概要のご紹介は以上です。

次に、「（意見書）（案）」についてご説明申し上げます。

お手元に、こちらも大部なんですけど、右肩に資料2と番号を打ちました「（意見書）（案）」をご覧頂きたいと思います。

「（意見書）（案）」は一昨年12月8日の公表いたしました基準のあり方に記載されておりましたいわゆる前文と基準（案）、それから実施基準（案）で構成されております。

1ページおめくり頂きまして、こちらが前文ですけれども、前文のうち経過及び基準案の説明の部分につきましては、基本的に一昨年12月8日に基準案をお諮りしたものを踏襲いたしまして、その後の進展を踏まえて、経過等につき若干の修正をさせて頂いたものであります。そちらが6ページの前半部分まで続くところです。

6ページの下の方ですが、3です。「実施基準の内容等」以下の部分につきましては今回新たに記載しておりますので、この部分について、柱書きの部分のみを読み上げさせて頂きたいと思います。

実施基準の内容等。

「既述したとおり、本来、内部統制の構築の手法等については、それぞれの企業の状況等に依りて各企業等が自ら適切に工夫して整備していくべきものと考えられるが、それだけでは実務上の対応が困難であるとの意見が多く出されたことから、実施基準においては各企業等の創意工夫を尊重するとの基本的な考え方を維持しつつ、財務報告に係る内部統制の構築・評価・監査について、できるだけ具体的な指針を示すこととした。

なお、実施基準では、企業等を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて、内部統制を整備し、運用することが求められており、内部統制の構築・評価・監査に当たっては、例えば、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企業等の場合に、職務分掌に代わる代替的な統制や企業外部の専門家の利用等の可能性を含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきことは言うまでもない。」

その下に、実施基準の主な内容等は、以下のとおりであるということで実施基準の主な内容を記載させて頂いているところです。

1ページおめくりを頂きまして、最後の四のところですが、適用時期ということで、「本基準及び実施基準は、金融商品取引法により導入される内部統制報告制度の適用時期と合わせ、

平成20年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用する。」ということです。

以上が前文です。

1ページおめくりを頂きまして、目次がありまして、その次に財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（案）があります。

こちらにつきましては、実施基準との整合性の観点から字句等の修正を行っておりまして、字句等の修正以外の部分につきましては、後ほど実施基準とあわせましてご紹介をさせて頂きたいと思います。

したがいまして、その後22ページまで基準が続いておりまして、その後に実施基準案があります。そちらからまた1ページということでページを振り直しており、実施基準案があります。

この実施基準案ですが、先ほど省略をさせて頂きました、コメントを踏まえて何らかの修正の必要があると考えられるものがありますので、そちらを中心に修正箇所をご説明させて頂きます。

おめくりを頂きまして、目次がありまして、その後にI部ということで内部統制の基本的な枠組みがあります。こちらの基本的な枠組みにつきましては、コメントを踏まえて字句等の修正のみを行わせて頂いたところですので、内容の説明は省略をさせて頂きたいと思います。

II部の財務報告に係る内部統制の評価と報告ですが、そちらが30ページからです。

修正点ですが、まず31ページをお開き下さい。

31ページの真ん中ほどに「重要な欠陥の判断指針」という部分がありますが、こちらにつきましては「重要性の判断指針」となっておりましたが、当該部分は重要な欠陥の判断指針でありますことから、その点が明確になるように補足等をしているところです。

柱書きの部分のみ読み上げさせて頂きたいと思いますが、「本基準においては、財務報告の信頼性に与える影響の程度の観点から、重要な欠陥の判断指針を示している。重要な欠陥の判断指針は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、基本的には財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性と影響の大きさのそれぞれから判断される。

したがって、以下に述べる重要な欠陥の判断指針は、不備が重要な欠陥に該当するか判断する際に用いられるものであり、『評価対象とする業務プロセスの識別』において個別に評価対象に追加する業務プロセスを決定する際に用いる指針として示したものではないことに留意する必要がある。」ということで、重要な欠陥の判断指針としてお示しをしているところです。

次の修正点ですが、35ページの評価の範囲の決定のところでは、

実施基準におきましては、四角囲みで該当する部分の基準案をお示ししております、四角で囲っております基準案では、重要な勘定科目から評価範囲を選定していくという形になっておるところですが、今回の実施基準案では重要な事業拠点の選定からとなっており、整合性がとれていないのではないかとコメントをいただいたところです。今回、基準案の真ん中ほどですが、「これらの事項については、」「まず」というふうにあったのを「重要な事業拠点の選定を踏まえ」という形に修正をさせて頂いています。したがって、重要な事業拠点の選定から始めるといったことを基準の方でも明確にしたところです。

次ですが、同じく35ページの下の業務プロセスに係る評価の範囲の決定の部分です。

コメントを踏まえまして、決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、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きまして、当該部分に係る例示を明確化したところです。すなわち、この例示では全社的な観点で評価することが適切と考えられる部分についてのみ例示をして、それ以外の部分と区分をしたということです。

それから、次に1ページおめくりを頂きまして、36ページの真ん中ほどの注2のところでは、コメントで、ここでいう連結ベースの売上高等の一定割合というものは連結消去後の売上高を考えているのか、それとも連結消去する前の売上高でよいのかということが明確でないというコメントを頂きまして、それに対応するものとしまして、注2の3行目ですが、「例えば、連結ベースの売上高等の」ということを明示いたしますとともに、その2行下ですが、なお書きということで、「なお、連結ベースの売上高に対する一定割合ではなく、内部取引の連結消去前の売上高等に対する一定割合とする方法も考えられる」ということで、連結消去前の売上高等でも構わないということを明示したところです。

次に、36ページの下から37ページにかけての「評価対象とする業務プロセスの識別」の部分です。

こちらですが、評価対象とする業務プロセスの識別といたしまして、重要な拠点におけます売上それから売掛金、棚卸資産という3つの勘定に絞ったところですが、その棚卸資産に至る業務プロセスには原価計算プロセスが含まれるのかどうかといったコメントを頂いたところです。

そのコメントを踏まえまして、37ページの2つ目のパラグラフですけれども、原価計算プロセス等が関連するということを明示しますとともに、「ただし」ということで、企業によってその関連度合い等も異なりますことから、アンダーラインを引いてますけれども、「一般に、

原価計算プロセスについては、期末の在庫評価に必要な範囲を評価対象とすれば足りると考えられるので、必ずしも原価計算プロセスの全工程にわたる評価を実施する必要はないことに留意する。」ということで、棚卸資産に至る業務プロセスは原価計算プロセスも関連しますが、必ずしもすべての工程にわたる評価をする必要はないということを明示をしたところです。

次の修正点ですが、41ページの上から3つ目の修正箇所ですが、真ん中ほどに「有効である場合については」とあると思いますが、修正前は、全社的な内部統制が特に有効と判断できる場合に、業務プロセスに係ります内部統制の評価に際しまして簡易な評価手続をとることができるとしていたところです。この「特に有効」と「有効」との違いを明らかにすべきであるというコメントを踏まえまして、「特に有効」を「有効である場合」ということに変更をさせて頂いたところです。

それから、次ですが、45ページの真ん中やや下の a の「内部統制の形態・特徴等」の部分です。「前年度の評価結果やその後の変更の状況」等を考慮して評価をするということで、前年度の評価の状況も考慮要因として追加をするということにしているところです。したがって、前年度の結果等も考慮して評価を行ってはどうかということをございまして、同様の追加は評価のほかの部分、また監査の部分においても挿入を行っているところです。

また、関連ですけれども、49ページの真ん中ほどに c といたしまして、「過年度の評価結果を利用できる場合」とあります。ITを利用した自動化された内部統制につきましては、一旦有効に運用されますと一貫して機能するということが考えられますことから、修正前の前年度の評価結果だけでなく過年度の評価結果も利用することができるということに修正をさせて頂いているものです。

それから、次に50ページですけれども、真ん中ほどに片仮名のハの d というのがあります。こちらにつきましては、全社的な内部統制に不備がある場合の例示をしているものでして、a から f まで挙げておるわけですが、その1つとして、d ということで、修正前は「ITのアクセス制限に係る内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている」という例を全社的な内部統制の不備ということで挙げていたところですが、全社的な内部統制の例としては適切ではないのではないかとご指摘を踏まえまして、「財務報告に係るITに関する内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている」といった文章に修正をさせて頂いております。

それから、53ページをお開き頂きたいと思います。

53ページですが、先ほどもご説明申し上げましたが、評価日の期末日後に行った是正状況等

については、経営者においては任意的記載事項ということで、報告書に付記事項として記載できるということで、「できる」という表現に統一をさせて頂きました。

それから、1ページおめくりを頂きまして、54ページです。

54ページの下②の記録の保存のところでございますが、この一番下の行ですが、記録の保存方法として、磁気媒体、紙またはフィルムに限られるのではないかというご指摘がありまして、それに限られないということを明示するという意味合いで、「フィルム等のほか必要に応じて適時に可視化することができる方法」ということであれば可能であるということで、いわゆるハードディスク等に保存することも可能であるということを明示したところです。

それから、次に61ページをお開き頂きたいと思います。

参考図表ですけれども、参考3のリスクと統制の対応(例)の図表です。こちらにつきましては、リスクの例、それからそれに対応する統制の例をお示ししているものですが、コメントを踏まえまして、例示をより適切なものにさせていただいたところです。

例えば出荷のところだと、リスクとして、「異なる数量を発送する」というものを「少ない数量を発送する」ということに修正をさせていただいております。

評価の部分につきましては、主な修正は以上です。

62ページからは監査ですけれども、監査の部分につきましては、評価と対応する部分につきまして同様の修正を行っております。監査の部分独自の修正といたしましては、大分飛んでいただいておりますが、84ページをお開き頂きたいと思います。

84ページですけれども、評価範囲の制約に係る監査上の取扱いということで、やむを得ない事情があった場合に評価範囲の制約がある場合の監査上の取扱いを追加しているところです。すなわち、上から3行目ですけれども、アンダーラインを引かせて頂いておりますが、「監査人は、やむを得ない事情により十分な評価を実施できなかった範囲を除き、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠し、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認められると判断した場合には、内部統制報告書において無限定適正意見を表明する。この場合、監査人は、経営者がやむを得ない事情によって評価範囲に含めなかった範囲及びその理由を内部統制監査報告書に追記しなければならない。」ということで取扱いを明示したものです。

したがって、これに対応するという形で、84ページの下追記情報の基準の部分ですけれども、④ということで同様の記載を追加しているものです。

監査は以上でして、その後に参考ということで、前回と前々回の部会で配付をさせて頂きま

した資料を参考図表として添付させて頂いているところです。

長くなりましたが、主な修正点等は以上です。

○八田部会長 ありがとうございます。

それでは、ただいまの説明をもとに皆様からご意見をちょうだいしたいと思います。

どなたからでもご発言頂ければと思います。

堀江委員、どうぞ。

○堀江委員 あらかじめもうちょっとよく見て意見として出しておけばよかったかと思うんですが、今ぱっと見ていまして、内部通報制度ですが、これは実施基準の13ページ目では、内部通報制度がモニタリングの一つとして位置づけられております。それで、ずっと後ろの方、57ページ目ですけれども、全社統制の項目例のところに行きますと内部通報が情報と伝達の方に入っちゃっているので、おやっと思いました。内部統制の仕組みとしてこの内部通報の問題を入れたのは今回の一つの目玉とも認識しておりますので、この辺、混乱のないように整理されておかれた方がよろしいかと思います。

以上です。

○八田部会長 どうぞ。では、願います。

○池田企業開示課長 表現は整理ができていないところがあれば修正をさせて頂こうと思えますけれども、確かに今の57ページ、情報と伝達のところには内部通報の仕組みとはっきり出てくるので今のように見えるのかと思いますが、モニタリングのところも、細かく見ていきますと上から5番目の・のところ、中からと外からと両方まとめて書いていますけれども、企業の内外から伝達される内部統制に関する重要な情報は適切に検討され、必要な措置がとられているかという、内部通報という単語は入っていないんですけれども、考え方は入っているので、ちょっと表現ぶりは必要があれば調整をさせて頂きたいと思えます。

○堀江委員 了解いたしました。

○八田部会長 ほかにいかがでしょうか。

じゃ、大崎委員、どうぞ。

○大崎委員 政令・内閣府令等において検討されるべきものということでご説明いただいた点についてですけれども、とりわけここに上がっていることのうち、この内部統制報告書等のひな形を定めるべきではないかとか、あるいは米国SEC登録企業の扱いを明らかにすべきではないかといった点は企業の関心の非常に高いところではないかと思うんですが、前者についてまずひな形云々についてどうお考えかというのをできれば今の感触を伺いたいということと、

もう一つは、米国SEC登録企業の扱いなんですけれども、ご存じのとおり12月にSECが制度の見直しを発表いたしました。結論的には、例えばダイレクト・レポーティングに一本化するとか、日本の制度とは中身的に相当異なった方向性が出てきてしまっておるわけですが、そういうことは、ある意味その手続にのっかって行われた内部統制監査を日本でどう扱うかということには直接それによって左右されるものではないというか影響がないものだというふうに考えていいのかなどうか、その辺も感触を教えてくださいと思います。

○池田企業開示課長 1番目のひな形の点は、これから細かい、恐らくこれは内閣府令のレベルの話になると思いますが、これから検討するというのが正直なところでありまして、当然ここの基準、それから実施基準で定められているこの意見の表明のパターンを踏まえて、それに整合的なものにしていくことになると思いますし、また、だれの名前で出すかという点についても、この意見書案では代表取締役なり代表執行役ということになるだけけれども、企業においてCFOのような者が、最高財務責任者みたいな者が置かれている場合には、そのCFOにもサインを求めるということが適切だという考え方が示されているので、そうしたものに整合的なものを府令レベルで落としていくということになると思います。

それから、2番目の点については、この審議会での過去の議論でも、いろいろ事態が流動的であったということもあったと思いますけれども、SEC登録企業あるいは米国SOX法404条の実務といってもかなり見直しがあり得るという議論があった中で審議が進んできましたので、たしか八田部会長からも、アメリカが最終的にどういうものになるのかよく見きわめなきゃいかんと、かなり当初のものと変わってくる可能性があるという議論がありましたが、これは私ども、昨年12月にアメリカの方で一連の動きがあったものを我々なりに分析しているところでは、この審議会の審議の中でアメリカの状況として分析してきたものとそれほど予想を超えるような内容のものはなかったというふうに考えておりますので、この審議会はそういうアメリカの動きはある程度先取りしてこの実施基準案を作ってきたということだと思いますので、もちろん今後の推移は引き続き見ていく必要があるかと思いますが、それほど当初議論したものと異なる状況が12月に生じたということはないというふうに考えています。

○八田部会長 ほかに。

久保田委員、どうぞ。

○久保田委員 今の大崎さんと全く問題意識を持っており、これらについてよろしくお願ひしたい。実施基準の作成作業については、八田先生始め事務局の方、大変なご苦労だったと思います。当初予定というか我々がイメージしていたよりはこの実施基準の作成スケジュールがや

や遅れている感がありまして、施行時期の方が先に決まっているものですから、今、企業はいろいろ勉強を始めて対応しているわけです。せっかくこの基準は、アメリカと同じ轍を踏まないようにということでいろいろ策定されているわけですが、企業が出るセミナーあるいはマスコミ等ではちよっとかけ離れている感がしています。そういう中で、企業の方から、これは大変だということとか、それから、当初これは我々非常に心配して、それは大丈夫だという話ではあったんですがいろいろ実情を伺うとやはり公認会計士の方も必ずしも質・量ともに十分だということではないということで、一部の企業では大分混乱が生じ始めているというのが現状でございます。

そういった中で、やはりきちっと行政当局による実務への十分な支援、例えば、ひな形とかQAの作成等をぜひお願いしたい。それからやはり定着状況をよく踏まえて、もし必要であれば、その時点で柔軟な対応もお願いしたいと存じます。

○池田企業開示課長 ご指摘の中で、実施基準案を公開草案という形で出して、我々も説明に努めているところではありますけれども、一部のいろいろなセミナー等の場でどうも実施基準案の趣旨とは異なるような説明、我々からすると誤解ととれるようなものも存在している可能性はあると私どもも考えていまして、我々も今、この実施基準案の周知に努めているところでもありますし、もしそうした誤解というものが修正されていかないということであれば、我々もそうしたものを払拭すべく最大限の努力をしていきたいと思えます。

当面、私どもの今後の課題としては、先ほど来出ていますように、まず政令・内閣府令あるいは事務ガイドラインといったものを整備させていただいて、そうした面での明確化を図っていくということに全力を挙げていきたいというふうに考えております。その上で、今、Q&Aというようなご指摘もありましたけれども、今後の状況等の推移を見ながら行政としてそうしたものを整備していく必要があるかどうかについて適切に判断していきたいというふうに考えております。

○八田部会長 山浦委員、どうぞ。

○山浦委員 2点だけ、1つ確認ともう一つ質問でございますけれども、評価範囲について、経営者と監査人と協議と。これはコメントにもあるのですが、非監査業務との同時提供禁止という問題ですね。久保田委員もご指摘あったように内部統制の導入に関して企業側には足並みがそろっていないところもあると伺っています。

その中でちょっと気になることをしばしば聞くのですけれども、いずれ監査人と経営者が評価範囲について協議しなければならない。したがって、協議する段階で監査人に適当な内部統

制を入れてもらおうというような対応をいわば待ちの姿勢みたいな形で企業側が構えているというようなことも聞きまして、事実上、それが法で禁止する同時提供禁止ということにもならないかということが懸念されるところであります。この点について、何か適当な措置というか法的な措置、行政指導等あるかどうか、これについて考えをお伺いしたいと思ったのが1点です。

それから、もう一つは、アメリカの事例を見てみますと、やはり導入当初、平成20年4月1日からでありますけれども、限定なり否定意見なりの監査人側の事例が非常に多いようです。恐らく企業側もなれていないことから、やはりどうしても導入当初はこういったことが起こりがちではないかと思うのです。そういったことについて、やはり発足当初、スタート時点での混乱をある程度緩和するようなことが考えられるかどうか。

企業側の実情も、それから今、公認会計士業界でもこの対応でてんやわんやの状況だと聞いておまして、私自身が一番心配するのは、今後、四半期レビューとか、それから新しい国際基準に沿った監査の実施体制が会計士協会の実務指針等で出されているように、かなり細かい監査業務の中身になってくるのです。それらと、この内部統制監査が同時進行というところで恐らく平成20年のスタート時点というのは企業側も監査人側もかなりてんやわんやの状態になっていくのじゃないかと思うのです。そのスタート時点で、現時点で何か緩和というところ変でしょうけれども、例えば意見限定の扱いについてしばらく指導期間や移行期間を当てるとか、そういうことは考えられているかどうかという、非常にお答えにくい質問だとは思いますが、その点、ちょっと気になっておりますので、可能な範囲で結構ですけれどもお考えを、よろしくお願いします。

○八田部会長 お願いします。

○池田企業開示課長 まず第1点の同時提供のところでございますけれども、これは今回の実施基準案でもその点は注意して書いている部分もあると思いますが、63ページが該当の部分でありますけれども、アメリカではこの辺が、あまりにもこの点についても非常に保守的な対応が行われたので、監査人と意見交換することもためられる中で、ほかの事務所あるいはコンサルティング会社にまずアドバイスをもらって、それから本番の監査をやるという、ある意味、実務的に言うとあまりにも過剰ではないかという対応が行われたという指摘があるわけですが、そうしたことで、ここには明確に書いてあるわけですが、一方でここに記述ありますように、下の段落、「しかしながら」から始まる段落の3行目から4行目にかけてですけれども、「内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行い」、その後で

すが、「内部統制の構築等に係る作業決定は、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われているとの前提の下で」ということをございますので、山浦先生おっしゃった中で、もう内部統制の構築、実際もうすべて監査人にやってもらおうということだとしますと、かなりこのところで問題が出てくるし、恐らく監査人が形式を整えるのは多分内部統制を整備したとは言えないのではないかと考えますので、そういう趣旨でここは明確に書いている。ただ、だからといって監査人が事前には一切意見交換、協議に応じずに期末の最後の日突然その評価をやったり、足りないというようなことでは実務が回らないだろうということで、このような内容になっていると理解をしております。

それから、2番目については、この内部統制報告制度、そしてその施行時期20年4月1日からということは金融商品取引法の法律で明記をされているものをございますので、我々はその法律をその趣旨に沿って適切に施行していく、実施していく。もちろんその中で無用の混乱が起きないようにということを考えて、この実施基準案自体がそうしたことも配慮して作ったものだというふうに理解をしておりますけれども、したがって、山浦先生おっしゃったところの弾力的な対応というのは何を指すかかもしれませんけれども、基本的にやはりその制度の趣旨が生かされるように実施をしていきたい。

それから、確かにその四半期、内部統制それぞれ、あるいは国際的な監査基準というようなものが一緒に来るということではあるんですが、現実にはこれはリンクしているところがあって、四半期報告制度の議論をした際にも、例えば四半期レビューを入れるとすれば、そもそも内部統制をきちんとあらかじめ評価していないとレビューできちんと問題が見つけられるかという議論もあったと思いますし、国際的な監査基準の実施ということで考えていきますと、公認会計士・監査審査会の検査結果等でも出ているように、どうも我が国の監査の手続の中では内部統制の評価、それに伴うそういう監査計画の策定の段階がどうも十分な手続が踏まれていないという指摘をいただいているところなので、一斉にということではありますが、これは一斉に全部が連関しているということかと思っておりますので、我々状況については十分注視していきたいと思っておりますけれども、監査人の方にも最大限の努力を頂きたいと考えているところです。

○八田部会長 では、柴田委員、どうぞ。

○柴田委員 ただ今の山浦委員のお話についてですが、行政の対応はやはり法律というものに従ってきちんと行う必要があります。それを前提としての話ですが、現実の世界を見ますと、米国においては、内部統制の有効性についての限定意見が出された場合に、それに対する資本市場の反応は極めて冷静であったという事実があります。広報等々を通じて日本でも教宣活動

が必要ですが、そういったアメリカの例を広く知らしめるという努力も必要なのではないかと
思います。

また、証券取引所などの場所においても、上場維持基準の運用について適切な対応が必要で
あらうと思われます。内部統制の有効性について限定意見がついた場合に、それが理由で直ち
に上場維持が不可能になるといったような規定は今はないはずですから、そういった誤解が生
じないようにするというのも大事かと思えます。

○八田部会長 どうもありがとうございます。

大崎委員、どうぞ。

○大崎委員 実は、今、柴田委員がおっしゃったことを私も申し上げようと思っていたんです
が、まさに長友委員もいらっしゃるのでぜひお願いしたいと思っております、1つは、上場
維持基準の部分で一定のご配慮、とりわけその制度が定着するまでの間は頂きたいということ
ですが、もう一つは上場基準の、つまり上場審査、新規公開の上場審査におきましても、例え
ばここで言う無限定適正意見が得られるような内部統制が確立していないと新規公開で絶対に
上場ができないというところまでは要求されないで頂きたいなということを思っております、
その辺はぜひご検討頂ければと思います。

○八田部会長 それでは、長友委員、どうぞ。

○長友委員 ご指摘の件は十分に認識をしておりますし、この内部統制の制度そのものの目的
というのが正確な財務データをつくと、作成するためのベースになるということでありまし
て、そのベースになるシステムがもし不備があるということで直ちに財務報告自体に不備があ
るということにつながっているわけではないということです。ただ、公器であるという上場
会社にとってみたら、一日も早くその正確な財務報告に係る内部体制の整備というのは当然進
めていかなければならないということだと思います。

新規の上場にあっても、最低限、今でもそうなんですけれども、財務報告に係る内部統制の
システムというのがどういうものかというのは今もチェックをしております。より厳しく精緻
になるということもありますので、こういった面は逆に上場審査の段階では参考としては公器
になるための準備を促して、さらにその企業が拡大をしていくような、そういう一助になる
というような対応を図りたいというふうに思っています。

○八田部会長 ありがとうございます。

手塚委員、どうぞ。

○手塚委員 私の方から2点ほど確認も含めましてコメントさせていただきます。

まず1つは、41ページになりますが、過年度の評価結果の利用、41ページとそれから49ページ、両方似たようなところが出てくるんですが、いわゆる評価手続のローテーションの適用をどのように考えればいいのかということです。当初は内部統制についてはローテーションという考え方はあまりなじまないのかなというように思っていました。実施基準が出てきて、そういう考え方もあり得るということになっていたわけですが、公開草案では特に有利な場合ということだったものですから、例外的に容認するという考え方なのかなと思っていました。修正案では特にという表現がなくなりまして、有効なということになりました。多分全社的の内部統制が有効な状態というのはかなり多いと想定されるのではないかと思います。

そうすると、結果として複数会計期間にわたって評価をすればいいという、いわゆる決算期間のローテーション、読み方によると原則そういうことでいいんじゃないかというふうに読まれる可能性があるのではないかと思います。そういう理解でよいのかどうかです。

そのときに、複数年ということだけでありますので、財務諸表監査のところでは3年ローテーションというようなことが実務で動いているところはあるんですけども、仮にローテーションを容認するというのであれば、その3年という年数を利用するのか、あるいは必ずしもそれにこだわる必要がないのか、それよりも長くても構わないのか、そういうところについて、もしローテーションを前提に考えるとすると、どこかで決める必要があるのかどうかについて教えて頂きたいという点が1つでございます。

それから、2つ目は、先ほど山浦先生のお話にもありました、池田課長のご説明にありました63ページの作業の話です。これは現在、公認会計士は既に関与先との間でいろいろな関わりを持ち始めています。そこで、この作業の解釈なんですけど、一番悩ましいのが文書化という――別に文書化をそんなに強調する必要はないということなんですけれども、3点セットのようなものがこの実施基準の中に示されていますので、その文書化といいますか、作成作業が多かれ少なかれ出てくるでしょう。そうすると、その部分を具体的に監査人が書いていいのかという点が悩ましい問題だと思っています。考え方としては、特に内部統制を構築するわけではなくて、既に存在する内部統制をただ書き写しているだけの作業だから構築には当たらないのではないかと。だから、そういう記述書のようなものを監査人が仮に作成しても、特段独立性には抵触しないのではないかとというような考え方もあるという意見も聞いたことがあります。そうすると、この作業という部分をどのように解釈をすればいいのかというのが、悩ましい問題になっております。その辺の考え方、教えて頂ければありがたいということでございます。

○八田部会長 お願いします。

○池田企業開示課長 手塚先生のご質問自体の中にも要素として入っていたと思いますが、財務諸表監査の場合についても同じようなことは同じようにパラレルに存在する話があって、そこは監査基準とかに明確にどうするということが書いてあるわけではない。まさにこういうところを書いてある趣旨原則を踏まえて、その趣旨原則を逸脱しない形で適切な対応を、これは実務の積み上げの中でやって頂くのが最も現実的ではないかというふうに思います。

今おっしゃったように、要するに会社が決めたものを物理的に書いているだけだと言えばそういうことでしょうし、それをやることで実は決定を監査人がやっているというか、むしろそれはだれも決定していないということなんだろうと思うので、そこがまさに手塚先生がおっしゃったように、もう会社の方でやられて、それは物理的に書き写すだけだというような話は、これは現実には財務諸表監査の中でも全くない話でもないというふうに理解をしますし、それから複数会計年度の意見も手塚先生がおっしゃったように特段どこかに決めたものがあるわけではないんだけど実務の積み上げの中で固まっていくというものがあると考えていますので、そこは内部統制監査についてだけ、とりわけ几帳面に実施基準案等にすべて年数が書いてないといけないということでもないんじゃないかと、そこは趣旨を踏まえた対応をして頂くことが適切ではないかと考えております。

○八田部会長 ほかにいかがでしょうか。

橋本委員、どうぞ。

○橋本委員 確認なんですけれども、今回一番最後のところに参考図1、2、3というのがありますが、これは今回これも含めて実施基準案ということで入るのか。今まで入ってなかったものですか。

それと、その場合には、まだ直し切れていない部分がありますので、例えば参考図2の③の※のところ「特に有効」なんていうのが残っています。この点は、もし入れるのであれば、ご配慮願いたいというふうに思います。

○池田企業開示課長 ここはむしろ世の中へのわかりやすさという観点からこういう図が入っていた方がよいというご指摘があり、よってこういう実施基準をつくと最後は私どもで冊子にいたしますので、その中では含めて取りまとめようということでもあります。

ただ、参考図と書いてあるように、これ自体が基準かといえ、それは要するにもともとの実施基準あるいは基準案を見て頂きたいということで、もちろんちょっと整合性がとれていない部分、ここは今日の基準のご議論を踏まえて整合的に直したいと思います。

○八田部会長 ほかにいかがでしょうか。

堀江委員、どうぞ。

○堀江委員 先ほどの山浦委員、手塚委員の議論と関係するんですけども、企業が内部統制の構築と評価を、監査人ではなくて、コンサルタント等に依頼してすべてその業務をやってもらおう。いわゆる丸投げです。こういうふうな事態が、まだ十分手つかずの会社があって、間際になって、もうとても評価というふうな作業に耐えられない、お金出しちゃってそれで解決しちゃおうと、こういったような形だけ整えればよいと考える会社が出てきたときに、これを認めてしまうとこの制度の意味が全くなくなってくるように思うんですね。この制度は、経営者の責任のもとにおいてきちっと自らその会社の中で評価すべきという趣旨のものでありますから、監査法人の監査意見でも、こんなことやったら不適正だと、こういう乱暴な意見だつて出てきていいはずでして、この点につきましてどのように解釈すればよろしいでしょうか。

○池田企業開示課長 ここも先ほど手塚先生にお答えしたものと同じようなことになるかと思いますが、まさに堀江先生おっしゃったように、要するにもう経営者が考える時間がないから丸だけ押してとにかく形を整えてもらおうということだとすれば、それは先ほどから申し上げているように内部統制というのは整備されていないんだろと考えられるわけですから、堀江先生おっしゃるようにこの制度の趣旨からして意味のないことでもあるし、それが適正なものだというふうに当局として申し上げるのはなかなか難しかろうと思いますが、ただ、そのコンサルに頼むものの内容が何なのか、そこは最終的にはその実態を踏まえて判断されるということになるのかなというふうに考えます。

○八田部会長 ほかにいかがでしょうか。ご発言よろしいでしょうか。

それでは、特にご発言がないようでしたら、意見交換はこの辺で終了させていただきます。

ただいまちょうだいいたしましたご意見等を踏まえまして、一部、字句上の問題も踏まえまして、この「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について」を内部統制部会としての意見書（案）とさせていただきますと存じますが、いかがでしょうか。

ありがとうございます。

なお、ただいま申し上げましたように、今後の字句や文章の修正につきましては、私にご一任頂きたいと思いますが、いかがでしょうか。

ありがとうございます。

それでは、安藤会長ともご相談の上、企業会計審議会の総会にお諮りさせて頂きたいと存じます。

なお、最終的な意見書の案につきましては、後日、皆様に送付させて頂くこととしたいと思います。

これにて本日の審議は終了させて頂きたいと思えます。

なお、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに同実施基準に関する当部会の審議は、本日で区切りとなります。委員の皆様には16回にわたり精力的にご審議を賜り、誠にありがとうございました。

それでは、これにて閉会します。

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 6時21分 閉会