

企業会計審議会
内部統制部会 御中

2006（平成18）年12月20日

東京都千代田区霞が関1-3

第二東京弁護士会

会長 飯田 隆

同 弁護士業務セ

委員長 小原 健

（第二東京弁護士会事務局） 森倫子

E-mail : mori-t@niben.or.jp

「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—公開草案—」 に対する意見

[1] はじめに

公表された「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—公開草案—」（以下、「公開草案」という）は、企業会計審議会の起草にかかるということで、全体として、法的な観点からの記載について謙抑的であろうとする姿勢が見受けられる。しかしながら、公開草案が念頭に置く株式会社の内部統制は、「財務報告にかかる内部統制」を含め、会社法第362条4項6号に法令上の根拠を持ち、かつ、内部統制構築義務については大和銀行事件以来判例が積み重なっている分野である。しかも、公開草案は、有価証券報告書と同様、刑事罰、民事上の損害賠償責任、及び、行政上の課徴金等に結びつく内部統制報告書及びこれに対する法定監査の実施基準であることから、法的観点からの記述を避けて通れない部分があるものと思料される。

当会では、弁護士業務センターにおいて、金融商品取引法上の内部統制報告書及びその監査について、主に実務法律家の立場から検討を重ねていたところ、会社法上の内部統制やガバナンス・コンプライアンスとの関連、取締役・監査役・会計監査人等に対する損害賠償請求訴訟の実務における「取締役の内部統制構築義務に係る善管注意義務」や「会計専門家としての職業的懐疑心を充たす注意義務」等の法的な観点から、これらの訴訟や企業法務に携わる実務法律家として、公開草案に対し、弁護士会として、有益と考えられる意見を、以下に述べるものである。

貴審議会におかれては、是非とも当会の意見を参考とされ、公開草案が法的観点をも取り入れたより良きものとなり、我が国の企業不祥事が防止され、我が国の証券市場の信頼が更に高まり、併せて、代表取締役、監査人・会計監査人等の関係者が、不当に刑事罰や損害賠償請求訴訟のリスクにさらされることのないよう、願うものである。

[2] 公開草案に対する当会の全般的な意見

1. 「財務報告に係る内部統制」の実施基準は、厳密な法令遵守を要請するものでないと、財務報告の信頼性を損なう粉飾や違法行為を防止するに足る内部統制の構築に結びつかないので、公開草案においても、適法性の確保に結びつく記載をすべきである

「財務報告に係る内部統制」は、会社法第362条4項6号、5項により取締役会で決定されねばならない内部統制である(公開草案においても、p28の5.(2)においてこの旨が明らかにされている)。しかるところ、会社法、同施行規則上は、「財務報告の信頼性を確保するための体制」については独立して規定しておらず、他方、金融商品取引法上、「財務報告に係る内部統制」を対象とする内部統制報告書やその監査報告書の虚偽記載について刑事罰・損害賠償が規定されていることから、「財務報告に係る内部統制」の構築・運用は、法的には、「取締役の職務が法令に適合することを確保するための体制」(会社法第362条4項6号)の一部として取締役会において決定されねばならないものと解される。即ち、会社法上、内部統制の4つの目的のうち「財務報告の信頼性」は「法令等の遵守」に含まれるもので、いわば、「法令等の遵守」は「財務報告の信頼性」の骨格もしくは土台をなすものである。そして、「法令等の遵守」の内部統制がきちんと整備・構築・運用された土台の上で、初めて「財務報告の信頼性」に係る内部統制が適切に構築・運用されるものと言わざるを得ない。

実質論からしても、内部統制報告書及びその監査の新設により、経営者が財務報告に虚偽記載を犯し、上場廃止等に至るような不祥事の防止が期待されているものであることはいうまでもない。そして、粉飾による虚偽記載を防止し、財務報告の信頼性を確保することを目的とする内部統制において、もっとも重要なポイントは、代表取締役等の経営者自身をはじめ、組織のすべての構成員が、「律儀に法令を遵守する」ことにあるといっても過言でない。

よって、「財務報告に係る内部統制」に関する「統制環境」や「全社的な内部統制」については、財務報告の信頼性だけでなくコンプライアンス=法令遵守を目的とする内部統制についても十分に構築・運用される必要があり、公開草案においても、可能な限り「適法性の確保」に結びつく記載をすべきである。

更に、「業務プロセスに係る内部統制」については、各企業の業種・業態に応じて適用される法令を各企業が把握し、これを受けた「適法」な内部規定が作成され運用されていることが確保されるような内部統制でなければ、構築の意味をなさない。

なお、念のため付言すれば、一般企業での内部統制構築・運用の一つの実施例を示すという公開草案の性質からして、公開草案の中で、遵守すべき法令等を具体的に記述する必要はなく、「適法な社内規定」等と適法性の確保が重要であることを、それぞれの記述の中できめ細かく追加し、「律儀に法令遵守する企業こそが、信頼に足る財務報告の提供者たりうる」ことを強く示すことで足るものと言えよう。

2. 判例上形成されている内部統制構築義務では、COSO レポートの枠組みがその内容の合理性から尊重されているので、公開草案においても、COSO レポートの枠組みを踏まえた記載をすべきである

大和銀行事件判決等の判例上、内部統制の構築義務については、COSO レポートの枠組みがその内容の合理性から重視されている。その COSO レポートの枠組みにおいても、「法務事項の管理」「税法の遵守・管理」等、法令遵守が当然の前提となっており、しかも、法務事項については、全社的なものから、個別の業務プロセスに係るものまで、法律専門家のチェックが必要であることが明記されている。これらの点からも、「全社的な内部統制」や「業務プロセスに係る内部統制」については、各企業の業種・業態に応じて適用される法令や、これを受けた「適法」な内部規定に基づき運用されている内部統制でなければ、内部統制の構築の意味をなさないことは明らかであろう。

従って、公開草案においても、財務報告の信頼性の確保を目的とする統制環境や「全社的な内部統制」「業務プロセスに係る内部統制」において、法令遵守にきめ細かく配慮した実施基準とすべきである。

3. 金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」は、投資家保護のためのもので、経営者以下の執行組織中の「内部統制」だけでなく、経営者を監視・監督する会社法上の諸機関による「ガバナンス」の状況が重要である。従って、公開草案においても、監査役・監査役会の監査報告書の対象とされている会社法上のすべての内部統制の構築・運用状況を、内部統制報告に係る監査における統制環境の一部としてチェックすべき旨を記載すべきである

金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」は、市場一般での投資家保護に係るもので、「全社的な内部統制」には、経営者を監視・監督する会社法上の諸機関、即ち、取締役会・取締役、監査役・監査役会、会計監査人等による「ガバナンス」の状況が、統制環境の整備、運用として極めて重要である。

特に、前記のように「財務報告に係る内部統制」を含む会社法第362条4項6号の内部統制については、会社法上、事業報告書上で開示し、かつ、監査役・監査

役会は、監査報告書で、取締役会での決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制(内部統制システム)の運用状況を監査し、その運用状況について「相当」であるか否かについて意見を述べるべき立場とされている。

従って、内部統制報告に係る監査を行う監査人は、「全社的内部統制」に係る統制環境として、監査役の監査が十分に機能しているか否かもチェックすべきことになる(他方、内部統制報告に係る監査を行う監査人は、原則として会社法監査における会計監査人でもあるため、会計監査人としては、監査役のチェックを受けることとなる)。この法的な枠組みに照らして、内部統制報告に係る監査の監査人は、少なくとも、初年度監査においては、「財務報告に係る内部統制」の統制環境として、監査役の監査報告の対象とされている会社法上のすべての内部統制(情報の保存や管理に関する体制や監査役への報告に関する体制等)の構築・運用状況をチェックすべきであり、公開草案にもこの点に関する記述を追加する必要があると思われる。

なお、公開草案は、「監査委員会」について記述しており、「委員会設置会社」をも念頭に置いているかの様であるが、委員会設置会社と監査役・監査役会設置会社では、会社法上のコンプライアンスの諸機関の構造が大きく異なるため、「監査委員会」の名称を記すだけの対応で良いのか疑問が残るところであり、公開草案中の「監査委員会」は「監査役会」と変更し、公開草案は、取締役・取締役会、監査役・監査役会、会計監査人という、典型的な上場企業を念頭に置くこととすべきである。

4. 「 . 財務報告に係る内部統制の監査」において、会計士の専門家としての懐疑心に基づく監査手続の観点からの記述が必要であるので、公開草案においても、内部統制報告書の監査手続とこの観点との関係を明記すべきである

内部統制報告書の監査も監査である限り、損害賠償責任の成否においては、原則として、会計士の専門家としての懐疑心に基づく注意義務を充たす監査手続が行われたか否かが責任の存否を決することになると解される。

他方、経営者については、公開草案の「 . 内部統制の基本的枠組み」「 . 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」で「全社的な内部統制」、「業務プロセスに係る内部統制」のいずれについても、「費用対効果の原則」や「経営判断の原則」、「信頼の原則」が適用されるとの考え方が示されている(法的には「費用対効果の原則」や「経営判断の原則」、「信頼の原則」が、内部統制の4つの目的のすべての項目において等しく適用されるとは解され難い。本意見書別紙「公開草案の具体的記述に対する意見 - 1 - 3の意見参照)。従って、経営者においては、一定範囲で認められる「費用対効果の原則」や「経営判断の原則」、「信頼の原則」が、会計士の「懐疑心に基づく監査」とどのように関係するのか、明らかにする必要がある。

けだし、企業を営みリスクをとって利益をあげることが主たる任務の経営者にとって、内部統制については、必要な外部、内部の専門家のアドバイスを受け、適正な内部統制の体制を構築・運用し、適切なモニタリングが行われ、情報が的確に伝達される状況であることを確かめれば、ある程度「信頼の原則」が認められる余地が生じようが、監査を主要な業務としこれについての専門家である公認会計士は、同様に立論できるかが問題となるのである。

特に、公開草案において、「監査人が直接、内部統制の整備及び運用状況を監査するという形はとっていない」(、 1、 p 2)とする一方で、「監査人は、自ら、十分かつ適切な監査証拠を入手し、.....企業等から直接、監査証拠を入手して行くこととなる」(、 p 1、 2)としている点は、十分に整理しないと、公開草案を盾に企業から十分な監査への協力が得られないとの憂いを払拭できない。

実際に監査人が行う監査手続については、日本公認会計士協会等の専門家団体において、内部統制監査についての「監査手続等の基準」等が公表されるものと推測される。しかるところ、この公開草案は「最低基準」の一例を示すものであり、この公開草案に記載されていなくとも、公表される「監査手続等の基準」等に準拠して必要な監査手続がなしうる旨を明記すべきであろう。

[3] 公開草案に対する当会の詳細な意見

別紙のとおりである。

< 別紙 >

公開草案の具体的記述に対する意見

1 . 「 . 内部統制の基本的枠組み 」 についてのコメント

「 1 . 内部統制の定義 (目的) 」 についてのコメント

- 1 - 1

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P2 . 1 . の冒頭の枠内及び解説部分の第 2 文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の 4 つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング (監視活動) 及び IT (情報技術) への対応の 6 つの基本的要素から構成される。 | 内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の 4 つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、 全社的なレベル、または、各業務プロセスのレベル で業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング (監視活動・ 独立的評価) 及び IT (情報技術) への対応の 6 つの基本的要素から構成される。 |
| 内部統制は、組織から独立して日常業務と別に構築されるものではなく、組織の業務に組み込まれて構築され、組織内のすべての者により業務の過程で遂行される。したがって、正規の従業員のみでなく、組織において一定の役割を担って業務を遂行する短期、臨時雇用の従業員も内部統制を遂行する者となる。 | 業務プロセスに係る 内部統制は、組織から独立して日常業務と別に構築されるものではなく、組織の業務に組み込まれて構築され、組織内のすべての者により業務の過程で遂行される。したがって、正規の従業員のみでなく、組織において一定の役割を担って業務を遂行する短期、臨時雇用の従業員も内部統制を遂行する者となる。 |
| 理 由 | |
| 1 . 内部統制には、日常的業務に組み込まれるべき「業務プロセスに係る内部統制」(. p 24、p 30 等参照) の他、必ずしも特定の業務に組み込まれるのではなく、業務から独立した視点から実施される内部統制である「独立的評価」(. p 14 参照) や、組織全体を対象とする内部統制 (. p 10 参照) 等の「全社的内部統制」(. p 24、p 28・29 参照) も存在することが「 . 内部統制の基本的枠組み」の中で明らかにさ | |

れており、基本的枠組みの冒頭部分であるため、内部統制には、「全社的なレベル」のものと「各業務プロセスのレベル」のものがあることを、繁を厭わず記載すべきものと考えらる。

また、第2文は、日常業務を念頭にし、かつ短期・臨時雇用の従業員についての記載がある等「全社的な内部統制」を念頭に置いたものではないと解されるので、「業務プロセスに係る」と加えるべきである。

2. なお、「全社的な内部統制」については、「 . 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」のp5「 連結ベースの評価範囲」に「企業集団全体に関わり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を以下『全社的な内部統制』という」と定義されているが、この定義以前では、「企業全体 = エンタープライズ」と「各業務プロセス」の区別に着目した文脈で使用されており、「企業集団全体 = 連結ベース」と「企業単体ベース」との区別に着目した文脈は、この 部分以下に限られているようである。明確な定義付けをすべきである。

- 1 - 2

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P2 . 1. の冒頭の枠内に続く解説部分の第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内に構築される。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、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、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。 | 内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内(<u>経営者を頂点とする業務執行組織のみでなく、会社法上の機関である取締役会・取締役、監査役・監査役会、会計監査人等を含み、連結ベースでの企業集団を含むものである</u>) に構築される。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、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、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。 |
| 理 由 | |
| 金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」は、市場一般での投資家保護に係るもので、ここでの内部統制には、経営者以下の執行組織中の内部統制だけでなく、経営者を監視・監督する会社法上の諸機関である取締役会・取締役、監査役・監査役会、会計 | |

監査人による「ガバナンス」を含めた内部統制が重要であり、組織内にはかかるガバナンスに関わる諸機関が含まれる旨を明確にする記述が必要である。特に、基本的枠組みの冒頭でもあるため、ここで明記すべきである。

また、金融商品取引法上の内部統制は連結ベースでの企業集団を含む趣旨を明記すべきである。

- 1 - 3

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P2 . 1.の冒頭の枠内に続く解説部分の第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内に構築される。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、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、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。 | 内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内に構築される。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、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、4つの目的が達成されないリスクを <u>それぞれの目的に応じた</u> 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。 |
| 理由 | |
| <p>法的には、内部統制の4つの目的それぞれについて、それぞれの目的に応じた一定水準以下にリスクを抑えるべきものと解される。即ち、法的には「費用対効果の原則」や「経営判断の原則」「信頼の原則」が、内部統制の4つの目的のすべてにおいて適用されるとは解されない。現状これらの原則が内部統制のすべての場面に等しく適用される旨の記述には、法的な観点から限定が加えられるべきである。特に、「法令の遵守」については、「法は守らなくて良い」との選択は許されないと解される。例えば、「飲酒運転は根絶する」を目標とすべきであり、飲酒運転発生率を1%以下（従業員1000人当たり10人以下）に抑えようという内部統制は、遵法精神にもとるものとして許されないものと言えよう。また、製造物責任訴訟の観点や従業員の過労死等安全・衛生における配慮義務の観点からも、人身損害発生リスクを抑えることについては、少なくとも費用対効果の下、一定水準以下であれば人身損害発生を容認する態度は是認できないものと解される。このままの記載では、費用対効果の原則によって、人身損害発生リスクを一定水準であれば許容する内部統制の構築を公開草案の内部統制の基本的枠組みが奨励していたとして、米国PL訴訟等において、我が国上場企業が懲罰的賠償のリスクにさらされる危険すら生じかねないと危惧される。</p> | |

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P2 2番目の枠組の解説の第1文以下 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>内部統制の構築の手法等は、個々の組織がおかれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、すべての組織に適合するものを一律に示すことはできない。</p> <p>経営者は、組織を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて、自らの組織に適した内部統制を整備し、運用することが求められる。内部統制の整備及び運用に当たって配慮すべき事項として、例えば、製品市場の状況、製品及び顧客の特性、地理的な活動範囲、組織間の競争の度合い、技術革新の速度、事業規模、労働市場の状況、IT環境、自然環境への配慮が挙げられる。</p> | <p>内部統制の構築の手法等は、個々の組織がおかれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、すべての組織に適合するものを一律に示すことはできない。</p> <p>経営者は、組織を取り巻く環境や事業の特性、法令上の規制の状況、規模等に応じて、自らの組織に適した内部統制を整備し、運用することが求められる。内部統制の整備及び運用に当たって配慮すべき事項として、例えば、製品市場の状況、製品及び顧客の特性、特有の法的規制、取引慣行、重要な訴訟事件等の発生、地理的な活動範囲、組織間の競争の度合い、技術革新の速度、事業規模、労働市場の状況、IT環境、自然環境への配慮が挙げられる。</p> |
| 理由 | |
| <p>内部統制には、4つの目的があり、その1つに「事業活動に関わる法令の遵守」が挙げられていることを解説するこの部分では、組織に適用される法令上の規制の状況に応じた内部統制を整備し運用することが必要であることを明示的に記載すべきであろう。公開草案は、企業会計審議会の起草にかかるといことで、全体として、法的な観点からの記載について謙抑的であろうとする姿勢が見受けられるが、本意見書の[2]公開草案に対する当会の全般的な意見の1、2を参考にされたい。特に、「業務プロセスの内部統制」については、各企業の業種・業態に応じて適用される法令や、これを受けた「適法」な内部規定に基づき運用されている内部統制でなければ、構築の意味をなさないことに配慮した記述の追加が必要である。このことは、本意見書[2]3で記載するように、COSOレポートの枠組みにおいても、「法務事項の管理」として挙げられている。上記訂正案のように「法令上の規制の状況」等と一般的な記載を追加することで、十分対応可能である。</p> | |

| 指摘箇所 |
|-----------------|
| P4(2)の末尾の文に追加する |

| 原文 | 訂正案 |
|---|--|
| <p>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や違法行為の影響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。</p> | <p>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や違法行為の影響が生じることのないよう、経営者は、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。</p> <p>さらに、監査役は、会社法によって、会計監査についても責任を担っており、会計監査人の監査を監督し、その方法と結果が正当であるか、また、会計監査人の職務の遂行が適正に実施されるかについてもチェックし監査報告することとされており、財務報告の信頼性に係る会計監査に対して重要な役割を担っている。</p> |
| 理 由 | |
| <p>金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」は、市場一般での投資家保護に係るもので、内部統制には、経営者以下の執行組織内の内部統制だけでなく、経営者を監視・監督する会社法上の諸機関による「ガバナンス」が統制環境として重要であり、後記(4)資産の保全の部分についてのみ監査役の重要性が記述されていることについては、法的観点から違和感が強い。特に、我国では、会社法監査の会計監査人と有価証券報告書の監査人、内部統制報告書の監査人は、業務執行社員レベルで同一であることが原則となっているところからすると、財務報告の信頼性に関連して監査役が会計監査人の監査の状況について監査すべき重要な役割を担っていることの記述の追加が必要である。</p> | |

- 1 - 6

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P4～P5(3)冒頭の枠内の部分及びその解説の末尾の文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。</p> | <p>事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を確保することをいう。</p> |
| <p>法令等の遵守に係る内部統制は、法令等を遵守して事業活動を営むための体制を整備し、運用することであり、これらを通じ、組織の存続及び発展が図られる。</p> | <p>法令等の遵守に係る内部統制は、法令等を遵守して事業活動を営むための体制を整備し、運用することであり、これらを通じ、法令の遵守を確保することによって組織</p> |

| | |
|---|---------------|
| | の存続及び発展が図られる。 |
| 理 由 | |
| <p>(2)の財務報告の信頼性については、「確保」という表現がとられていること、かつ、会社法 362 条 4 項 6 号の法文上も「法令及び定款に適合することを確保するための体制」とされているため、ここは「促進」ではなく、「確保」としておかないと、会社法上と齟齬が生じてしまう。</p> | |

- 1 - 7

| | |
|---|---|
| 指摘箇所 | |
| P4 (3) 冒頭の枠内の次の部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>組織や組織内の者が法令の遵守を怠り、又は社会規範を無視した行動をとれば、それに応じた罰則、批判を受け、組織の存続すら危うくしかねない。反対に、商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など法令等の遵守への真摯な取組みが認知された場合には、組織の評判や社会的信用の向上を通じて、業績や株価等の向上にも資することとなる。このように、組織が存続し発展していくためには、事業活動に関し、適切な法令遵守体制を整備することが不可欠である。</p> | <p>組織や組織内の者が法令の遵守を怠り、又は社会規範を無視した行動をとれば、それに応じた刑事処罰、課徴金や業務停止等の行政処分や民事上の損害賠償請求、上場廃止等の制裁、その他の社会的な批判やリピテーションリスクが生じ、組織の存続すら危うくしかねない。反対に、商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など法令等の遵守への真摯な取組みが認知された場合には、組織の評判や社会的信用の向上を通じて、業績や株価等の向上にも資することとなる。このように、組織が存続し発展していくためには、事業活動に関し、適切な法令遵守体制を整備することが不可欠である。</p> <p>そして、財務報告に係る内部統制は、法令等の遵守の内部統制が整備されていることを前提に、いわばこれを土台として、その上に構築されるものであり、適切な法令遵守体制は、財務報告に係る内部統制の基盤をなすものである。</p> |
| 理 由 | |
| <p>法令遵守を怠った場合のサンクションとしては、刑事罰、行政処分、民事的損害賠償等の法的なものや上場廃止等の制裁その他の社会的制裁、批判、リピテーションリスク等が明示されるべきであろう。なお、財務報告の信頼性についても、それが金融商品取引</p> | |

法等の法令により義務づけられている限りにおいて、金融商品取引法上の刑事罰・損害賠償に結びつく法令違反の一部であり、本質的には「法令遵守」の問題である。これを遵守しないと刑事罰や、場合によっては上場廃止等の社会的制裁を受けかねないという意味で、上場企業にとっては、財務報告の信頼性は、本質的には、会社法第362条4項6号の事業活動に関わる法令遵守の問題であり、本意見書[2]1で記載したとおり、法令遵守体制が整備されてこそ、初めてその上に財務報告の信頼性の内部統制が適切に構築可能となることに十分な留意が必要である。

- 1 - 8

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P4(3) 部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>自社内外の行動規範 上記以外の規範で組織が遵守することを求められ、又は自主的に遵守することを決定したもの。例えば、組織の定款、その他の内部規定、業界等の行動規範等。</p> | <p>自社内外の行動規範 上記以外の規範で組織が遵守することを求められ、又は自主的に遵守することを決定したもの。例えば、組織の定款、その他の内部規定、業界等の行動規範等。<u>これらの内部的規則等については、上記の法令、基準等に沿うものでなければならず、法令等との適合性が全社的内部統制及び業務プロセスに係る内部統制において、内部・外部の専門家のアドバイスのもと、法務部門や当該業務プロセスの管理責任者・部門長・担当取締役等により確保される体制が構築され、運用されていない</u>ならない。</p> |
| 理由 | |
| <p>社内規則等は、法令、基準等に適合していることが確保されねばならないことは当然である。この点が確保されていないならば、社内規制に沿って業務を行うこと自体が、法令・基準違反となるという最悪の事態を生じかねないこととなる。このことは、COSO レポートの枠組みにおいても、「法務事項の管理」として、内部統制の構築が法律専門家の深い関与のもと実施されるべきことが挙げられていることから明らかである。この趣旨を公開草案に取り入れるためには、上記訂正案のように「法令上の規制の状況」等と一般的に記載を追加することで、十分対応可能である。特に、「業務プロセスに係る内部統制」については、各企業の業種・業態に応じて適用される法令や、これを受けた「適</p> | |

法」な内部規定に基づき運用が確保されていなければ、内部統制構築の意味をなさないことに配慮した記述の追加が必要である。

- 1 - 9

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P4(3) 冒頭の枠内の次の解説部分の第1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>組織や組織内の者が法令の遵守を怠り、又は社会規範を無視した行動をとれば、それに応じた罰則、批判を受け、組織の存続すら危うくしかねない。反対に、商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など法令等の遵守への真摯な取組みが認知された場合には、組織の評判や社会的信用の向上を通じて、業績や株価等の向上にも資することとなる。このように、組織が存続し発展していくためには、事業活動に関し、適切な法令遵守体制を整備することが不可欠である。</p> | <p>組織や組織内の者が法令の遵守を怠り、又は社会規範を無視した行動をとれば、それに応じた罰則、批判を受け、組織の存続すら危うくしかねない。反対に、商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など法令等の遵守への真摯な取組みが認知された場合には、組織の評判や社会的信用の向上を通じて、業績や株価等の向上にも資することとなる。このように、組織が存続し発展していくためには、事業活動に関し、<u>経営者において適切な法令遵守体制を整備することが不可欠である。さらに、監査役は、会社法の規定上、取締役の法令違反行為を差し止めることができるとされており、法令の遵守に対して重要な役割・責任を担っている。</u></p> |
| 理由 | |
| <p>監査役は、会社法 382 条、385 条により、取締役が法令違反もしくは定款違反行為をし、又は、これらの行為をする恐れのある場合に、取締役会に報告し、あるいは当該行為を差し止めることを請求できるものとされている。(2)の財務報告の信頼性のところでも、監査役について追記すべきことをコメントしたが、(4)資産保全のところでも監査役の資産保全について重要な役割、責任を担っている旨記載するのであれば、(3)の法令遵守でも監査役の重要な役割・責任を記載すべきである。</p> | |

- 1 - 10

| 指摘箇所 | |
|----------------------------|--|
| P5(5) 第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>内部統制は業務に組み込まれ、組織内のす</p> | <p>内部統制には、<u>業務から独立した全社的な</u></p> |

| | |
|--|---|
| <p>すべての者によって遂行されるプロセスであって、いずれか1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内部統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。</p> | <p>内部統制と業務プロセスに係る内部統制のように業務に組み込まれるプロセスとあるが、いずれも組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであって、内部統制の4つの目的のうちいずれか1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内部統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。</p> |
| 理 由 | |
| <p>内部統制には、日常的業務に組み込まれるべき「業務プロセスに係る内部統制」(. p24、p30 等参照) の他、必ずしも特定の業務に組み込まれるのではなく、業務から独立した視点から実施される内部統制である独立的評価(. p14 頁参照) や、組織全体を対象とする内部統制(10 頁参照) 等の「全社的内部統制」(. p24、p28・29 参照) も存在することが明らかにされており、ここでもその旨を明記すべきものとする。</p> | |

- 1 - 11

| | |
|---|---|
| 指摘箇所 | |
| P5(5) 第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>内部統制は業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであって、いずれか1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内部統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。</p> | <p>内部統制は業務に組み込まれ、組織内(経営者を頂点とする業務執行組織のみでなく、会社法上の機関である取締役会・取締役、監査役・監査役会、会計監査人等を含み、連結ベースでの企業集団を含むものである) のすべての者によって遂行されるプロセスであって、いずれか1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内部統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。</p> |
| 理 由 | |
| <p>金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」は、市場一般での投資家保護に係るもので、ここでの内部統制には、経営者以下の執行組織の内部統制だけでなく、法的に、経営者を監視・監督する会社法上の諸機関である取締役会・取締役、監査役・監査役会、</p> | |

会計監査人による「ガバナンス」が統制環境として重要であり、組織内にはかかるガバナンスに関わる諸機関が含まれる旨を明確にする記述が必要である。特に、基本的枠組みの冒頭でもあるため、ここで明記すべきである。

また、金融商品取引法上の内部統制は連結ベースでの企業集団を含む趣旨を明記すべきである。

- 1 - 12

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| P5 最後から2文目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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。したがって、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。</p> | <p>しかしながら、財務報告は、組織の業務全体に係る財務報告を集約したものであり、<u>財務報告に係る内部統制は他の3つの目的に係る内部統制から超然として存在し得るものではなく、組織の業務全体及び他の3つの目的に係る内部統制</u>と密接不可分の関係にある。<u>特に、法令遵守のための内部統制は、財務報告に係る内部統制の骨格、もしくは土台と言うべきものであり、法令遵守体制が整備され、これを土台として初めて財務報告の信頼性が確保しうる内部統制の整備が可能となると言うべきものである。</u>したがって、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、<u>このような目的相互間の関連性を十分理解した上で、すべての内部統制を整備し、運用することが望まれる。</u>また、<u>経営者が財務報告に係る内部統制の構築や運用のみに注力し、他の3つの目的に係る内部統制に力を注がない場合は、財務報告に係る内部統制に係る統制環境の問題として、経営者の誠実性や姿勢その他における重大な欠陥と言わざるを得ない。</u></p> |
| 理由 | |
| <p>本意見書[2]1で述べたように、「財務報告に係る内部統制」も、法的には会社法上の</p> | |

取締役会で定められる内部統制の一分野であり、法令遵守に係る内部統制の一分野をなすものである。そして、その相互の関係は、法令遵守体制が骨格もしくは土台であり、財務報告に係る内部統制は、その土台の上に構築されるものである。即ち、財務情報の信頼性は法令の遵守が確保された上で、会計事実の法定や会計処理が適正に行われて初めて達成されるのである。したがって、「全社的内部統制」に関する「統制環境」の評価の観点から、財務報告等だけでなくコンプライアンス体制の整備が特に重要であり、更に、他の内部統制の目的との関係上その他の会社法上必要とされるすべての内部統制とレベルを合わせて、構築・運用される必要があることを強調すべきである。

「 2 . 内部統制の基本的要素 」 についてのコメント

- 2 - 1

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| p 6 (1) 統制環境 | 誠実性及び倫理観 の第2文(22行目以下) |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>誠実性及び倫理観について様々な取組みが考えられるが、例えば、組織の基本的な理念やそれに沿った倫理規程、行動指針等を作成し、これらの遵守を確保するための内部統制を構築し、経営者自らが関与してその運用の有効性を確保することが挙げられる。</p> | <p>誠実性及び倫理観について様々な取組みが考えられるが、<u>どのような取組みを行うにしても、組織全体が法令遵守を確保することを前提とし、その上で関連する内部の規程を整備すべきである。</u>例えば、<u>法令遵守を意識した上で、組織の基本的な理念やそれに沿った倫理規程、行動指針等を作成し、これらの遵守を確保するための内部統制を構築し、経営者自らが関与し、必要に応じて外部専門家のチェックを受ける等の方法により</u>その運用の有効性を確保することが挙げられる。</p> |
| 理 由 | |
| <p>組織が有する誠実性及び倫理観を反映するものとして、内部の規程が有効であることは正しいと考えられるが、これら内部規程は、当然の前提として、当該組織に関連する各種法令等の遵守を意識したものである必要がある。また、内部統制体制の構築、運用の有効性を確保するにあたっては、経営者等の組織内部者に加え、必要に応じてそれぞれの専門分野において客観的評価が可能な外部専門家のチェックを受けることが有効であると考えられる。</p> | |

- 2 - 2

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| p 6 (1) 統制環境 経営者の意向及び姿勢 の第3文 (2 9 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 例えば、財務報告に関して、経営者が適正な会計処理や財務報告を尊重する姿勢を有し、これを実現していくための方針や原則を明確化し、これを組織の内外に適切に伝え、その実現に向けて適切な体制等を整備していくことは、財務報告の信頼性を達成するための重要な基盤となる。 | 例えば、財務報告に関して、経営者が 適法 、適正な会計処理や財務報告を尊重する姿勢を有し、これを実現していくための方針や原則を明確化し、これを組織の内外に適切に伝え、その実現に向けて適切な体制等を整備していくことは、財務報告の信頼性を達成するための重要な基盤となる。 また、経営者は、財務報告は組織全体の活動の結果を主に数字で表すものであることから、適法、適正な財務報告を実現するためには、会計処理に限らず、当該組織の活動全般について、適法、適正な活動が行われる必要があることを十分に意識し、組織全体にその重要性を適切に伝えることが重要である。 |
| 理由 | |
| 企業が行う財務報告は、金融商品取引法、会社法等の規定に基づいて、当会組織の活動全般の状況の経済的成果について行うものであることから、当該企業の活動に対して適用される法令の遵守を確保することが財務情報の信頼性確保の前提として必要であることを、経営者の意向及び姿勢の項目において明記すべきである。なお、COSO レポートにおいても、「公表用財務報告書は、適時に、そして、関連法規、規則または契約上の同意事項を遵守して作成されていること」が、統制目的として挙げられており、「担当者が関連法規、規則または契約上の同意事項に無知である」ことが統制上のリスクとして明示されている。 | |

- 2 - 3

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| p 7 (1) 統制環境 経営者の意向及び姿勢 の第5文 (2 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| また、経営者の意向及び姿勢は、社訓・社是、経営理念、経営計画、倫理規程、行動指針など社内の諸規程に、直接的又は間接的に反映され、組織内では、それらの諸規 | また、経営者の意向及び姿勢は、社訓・社是、経営理念、経営計画、倫理規程、行動指針など社内の諸規程に、直接的又は間接的に反映され、組織内では、 業務に関連し |

| | |
|---|---|
| 程の内容を達成又は遵守すべく内部統制が整備及び運用される。 | <u>た法規とともに</u> 、それらの諸規程の内容を達成又は遵守すべく内部統制が整備及び運用される。 |
| 理 由 | |
| 内部統制の整備、運用にあたり、社内の諸規程の内容が反映されることは望ましいと考えられるが、その前提として、これら諸規程が関連する法令の内容に準拠したものでなければならないことを明記すべきである。 | |

- 2 - 4

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| p 7 (1) 統制環境 取締役会、 <u>取締役</u> 及び監査役又は <u>監査役会</u> の有する機能 の第1文～第2文(15行目以下)(<u>表題に「取締役」を追加</u>) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 取締役会及び監査役又は監査委員会は、取締役の業務を監視する職責を負う機関で、会社法上の規定により個々の企業に設けられる制度である。例えば、取締役会及び監査役又は監査委員会が、経営者や特定の利害関係者から独立して意見を述べることができるか、モニタリングに必要な正しい情報を適時かつ適切に得ているか、経営者、内部監査人等との間で適時かつ適切に意思疎通が図られているか、取締役会及び監査役又は監査委員会の行った報告及び指摘事項が組織において適切に取り扱われているか等、取締役会及び監査役又は監査委員会の活動の有効性は、組織全般のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。 | 取締役会及び監査役又は <u>監査役会</u> は、取締役の業務を監視する職責を負う機関で、会社法上の規定により個々の企業に設けられる制度である。 <u>また、各取締役は、取締役会の構成員として善管注意義務を負い、その一環として、経営者や業務執行取締役の業務執行を監督する責務を負う。</u> 例えば、取締役会、 <u>取締役</u> 及び監査役、 <u>監査役会</u> が、経営者や特定の利害関係者から独立して意見を述べることができるか、モニタリングに必要な正しい情報を適時かつ適切に得ているか、経営者、内部監査人等との間で適時かつ適切に意思疎通が図られているか、取締役会、 <u>取締役</u> 及び監査役、 <u>監査役会</u> の行った報告及び指摘事項が組織において適切に取り扱われているか等、取締役会、 <u>取締役</u> 及び監査役、 <u>監査役会</u> の活動の有効性は、組織全般のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。 |
| 理 由 | |
| 公開草案では、取締役会、監査役、監査委員会の機能について記載されているが、各取締役は、会社法上の善管注意義務を負い、経営者や業務執行取締役の業務執行を監督す | |

る責務を負うことは、判例上明らかであるので、これを明記すべきである。これに関連し、 の表題についても、「取締役」を加えるべきである。また、公開草案では、監査役とともに「監査委員会」を挙げているが、通常取締役会設置会社における監査役と委員会設置会社における監査委員会では、会社法上、その位置付けや役割が異なっており、同列にすることは好ましくないと考える。むしろ、監査役とともに「監査役会」を挙げ、その役割の重要性を明示すべきと考える。以下、公開草案では同様の記述が多く見られるが、全て同様に変更すべきである。

- 2 - 5

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 7(1) 統制環境 取締役会、 取締役 及び監査役又は監査委員会の有する機能 の第2文(15行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 例えば、取締役会及び監査役又は監査委員会が、経営者や特定の利害関係者から独立して意見を述べることができるか、モニタリングに必要な正しい情報を適時かつ適切に得ているか、経営者、内部監査人等との間で適時かつ適切に意思疎通が図られているか、取締役会及び監査役又は監査委員会の行った報告及び指摘事項が組織において適切に取り扱われているか等、取締役会、取締役及び監査役又は監査委員会の活動の有効性は、組織全体のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。 | 例えば、取締役会、 取締役 及び監査役、 監査役会 が、経営者や特定の利害関係者から独立して意見を述べることができるか、モニタリングに必要な正しい情報を適時かつ適切に得ているか、経営者、内部監査人 や、委託を受けた外部専門家 との間で適時かつ適切に意思疎通が図られているか、取締役会、 取締役 及び監査役、監査役会の行った報告及び指摘事項が組織において適切に取り扱われているか等、取締役会、 取締役 及び監査役、監査役会の活動の有効性は、組織全体のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。 独立性という観点からは、経営者からの影響を受けにくい社外取締役、社外監査役が果たす役割は特に重要であるので、これら社外役員に重要な情報が有効に伝達される仕組みを整備することは、モニタリングの有効性確保のために重要である。また、内部通報制度の窓口等に、経営者から完全に独立した外部の専門家を活用することは、有効なモニタリングのための効果的な手段である。 |

| 理 由 |
|--|
| 前記 - 2 - 4 での指摘と同様、各取締役の機能について、明確に記載すべきである。また、モニタリングの有効性を確保するには、組織内部者のみならず、客観的な判断が可能である外部専門家（弁護士等）や、経営者の影響を受けにくい社外取締役、社外監査役への情報伝達が有効になされる仕組みを整備することが重要であるので、その点明記すべきである。 |

- 2 - 6

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| p 8 (1) 統制環境 組織構造及び慣行 の第 6 文 (1 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| したがって、特に長年に亘る組織の慣行を変えるには大きな困難が伴うことがあるが、こうした慣行に組織の存続・発展の障害となる要因があると判断した場合、経営者は、適切な理念、計画、人事の方針等を示していくことが重要である。 | したがって、特に長年に亘る組織の慣行を変えるには大きな困難が伴うことがあるが、こうした慣行に 法令遵守上の問題 や組織の存続・発展の障害となる要因があると判断した場合、経営者は、 関連法令を遵守した上で 、適切な理念、計画、人事の方針等を示していくことが重要である。 |
| 理 由 | |
| 問題ある組織の慣行の中には、例えば会社法に違反した総会屋への利益供与、独占禁止法に違反した談合等の不公正な取引方法が含まれる。そこで、単に慣行を変えることの重要性を述べるにとどまらず、その根底にある法令遵守の視点を明記すべきである。 | |

- 2 - 7

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 8 (1) 統制環境 人的資源に対する方針と管理 の第 3 文の後に追加 (1 5 行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | 経営者は、組織内で働く従業員に対し、雇用契約上の義務や、これに付随する安全配慮義務を負っており、どのような組織においても、人的資源に関する重要な問題が発生しうることを十分認識し、各種労働関連法令を遵守の上、適切な方針を定め、十分な管理を行うことが必要である。 |
| 理 由 | |
| 人事労務分野は、不払い残業や過労死、従業員のメンタルヘルス面の問題をはじめとす | |

る健康問題等、組織の中でも特に重大な法令違反行為が発生しやすい分野である。そこで、法令遵守の視点を特に重視すべきことを、明示すべきである。

- 2 - 8

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 8 (1) 統制環境 人的資源に対する方針と管理 の第 3 文の後に追加(1 5 行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>また、経営者は、有効な内部統制の整備のためには、しかるべき専門性・適格性を有した役・職員を十分に確保することが必要不可欠であることを認識し、内部統制の目的である 業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守、資産の保全のそれぞれの分野において、専門性や適格性を有した役・職員を十分に確保することを常に意識すべきである。</u> |
| 理 由 | |
| COSO レポートにおいては、「しかるべき適格性を有した従業員を十分に確保すること」が統制目的として挙げられている。有効な内部統制システムの構築、運営には、これを効果的に構築、運営する専門性・適格性を持った有能な人的資源が十分な量において必要であることは明らかであるので、この点を記載すべきと考える。万一にも、内部統制構築、運用業務等による負荷自体により、役職員の過労やメンタルヘルス面の問題が生じないように、十分な配慮が必要である。 | |

- 2 - 9

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 8 (2) リスクの評価と対応 リスクの評価 の第 2 文 (2 0 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 具体的には、天災、盗難、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流出又は漏洩といった組織の中で生ずる内部的要因など、様々なものが挙 | 具体的には、天災、盗難、 <u>関連法規の新設、改正等による規制の強化</u> 、市場競争の激化、為替や資源相場の変動といった組織を取り巻く外部的要因と、情報システムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生、個人情報及び高度な経営判断に関わる情報の流出又は漏洩といった組織の中 |

| | |
|---|--------------------------|
| げられる。 | で生ずる内部的要因など、様々なものが挙げられる。 |
| 理 由 | |
| 公開草案に例示されている外部的要因に加え、関連法規の新設、改正等による規制の強化等、法令により新たな規制が課されることは、組織にとって重要な外部的要因であるので、そのことを明記すべきである。 | |

- 2 - 10

| | |
|---|---|
| 指摘箇所 | |
| p 9 (2) リスクの評価と対応 口.a. 全社的なリスクと業務プロセスのリスク の第4文の後に追加(下から4行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>また、当該業務プロセスに適用される法的規制も、法令違反を犯すリスクを生ぜしむるものとして業務プロセスのリスクの一種である。</u> |
| 理 由 | |
| 組織が各業務を行うにあたっては、法的規制も重要なリスクの1つであるので、この点を明記すべきである。 | |

- 2 - 11

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| p 9 ~ 1 0 (2) リスクの評価と対応 口.a. 全社的なリスクと業務プロセスの リスク の第5文(p 9 下から3行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 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算定、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、運用して対応することが必要となる。 | 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算定、取締役会、 <u>取締役</u> 及び監査役、 <u>監査役会</u> の機能の強化、内部監査部門、 <u>外部専門家による</u> 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、運用して対応することが必要となる。 |
| 理 由 | |
| 前記 - 2 - 4 で述べたとおり、取締役個人の役割について明記すべきである。また、 | |

より確実なモニタリングを実施するには、内部監査部門のみならず、より客観的な視点から独立した活動ができる外部専門家を活用することが有効であることを明記すべきである。

- 2 - 12

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| p 1 1 (2) リスクの評価と対応 | リスクへの対応 4 つ目の・第 2 文の後に追加 (8 行目) |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>しかしながら、近年は、リスクへの事前の対応を誤ったために、安全対策の不備による人的被害を拡大させたり、重大な法令違反行為により刑事罰や行政処分、上場廃止等の不利益を受けるなど、致命的な信用失墜を招いた組織が多くあり、事前の対応への費用が短期的に見込まれる効果を上回る場合にも、なおリスクへの事前の対応が有効である場合が多いことを、常に意識すべきである。</u> |
| 理 由 | |
| リスクへの対応を検討するにつき、費用対効果の視点に一理あるとしても、人身損害や法令違反、特に刑事罰に至る可能性のあるリスクについては、この考えはあてはまらない。一連のリコール問題、暖房装置やガス湯沸かし器による死亡事故発生に対する適切な対応がとられなかった事例等、長期的な視点で考えると、「リスクへの事前の対応にかかる費用がその効果を上回るという判断」や「リスクが顕在化した後でも対応が可能であると判断」は、企業の存在に影響を与えかねない致命的な判断ミスを犯しやすいものであって、安易に行われるべきではなく、リスク等の受容が組織にとって有用でない場合も多いことを明記すべきである。 | |

- 2 - 13

| 指摘箇所 | |
|-----------------------|--|
| p 1 1 (2) リスクの評価と対応 | リスクへの対応 4 つ目の・の後に更に・を追加 (8 行目の後) |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>・上記の4つの方法(リスクの回避、低減、移転、受容)に加えて、各リスク要因に関</u> |

| | |
|--|--|
| | <u>連する分野における知識、経験を豊富に有する外部の専門家によるチェック、助言を受け入れることにより、組織にとって最適なリスクへの対応方法を選択することが可能となる。</u> |
| 理 由 | |
| リスクへの対応を検討するにあたり、組織内部での判断が常に最適であるとは限らない。各リスク要因についての専門知識を有する外部専門家によるチェックを受けることにより、リスクへの対応がより効果的なものとする事ができる。 | |

- 2 - 14

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| p 1 1 (3) 統制活動 第 1 文 (1 5 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 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内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となる。 | 経営者においては、 <u>法令違反等による違法行為</u> 、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内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となる。 |
| 理 由 | |
| 組織で行われる不正の典型例は法令違反であることから、不正又は誤謬に加え、法令違反等による違法行為についても明記すべきである。 | |

- 2 - 15

| | |
|--|---|
| 指摘箇所 | |
| p 1 1 (3) 統制活動 第 5 文 (2 2 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| また、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ものと考えられる。 | また、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、 <u>法令違反等による違法行為</u> 、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ものと考えられる。 |
| 理 由 | |
| 前記 - 2 - 14 と同様の理由により、法令遵守の視点を明記すべきである。 | |

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| p 1 2 ~ 1 3 (4) 情報と伝達 情報の伝達 第 5 文 (p 1 2 2 8 行目 ~ p 1 3 3 行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| また、不正又は誤謬等の重要な情報は、取引先等の関係者を通じて、組織の外部から提供されることがあるため、情報を組織の外部に伝達又は報告する仕組みだけでなく、組織の外部からの情報を入手するための仕組みも整備することが重要である。 | また、 <u>法令違反等による違法行為</u> 、不正又は誤謬等の重要な情報は、取引先等の関係者を通じて、組織の外部から提供されることがあるため、情報を組織の外部に伝達又は報告する仕組みだけでなく、組織の外部からの情報を入手するための仕組みも整備することが重要である。 |
| 理 由 | |
| 前記 - 2 - 14、15 と同様の理由により、法令遵守の視点を明記すべきである。 | |

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 1 2 (4) 情報と伝達 情報の伝達 第 3 文 (2 3 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| また、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正に伝達される仕組みを整備することが重要である。 | また、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、 <u>取締役会、取締役、監査役、監査役会、会計監査人</u> 及び組織内の適切な管理者に適時かつ適正に伝達される仕組みを整備することが重要である。 |
| 理 由 | |
| 組織内における内部統制に関する情報の受け手として、経営者のみならず、取締役会、取締役、監査役、監査役会、会計監査人が果たすべき役割は重要であるので、この点を明記すべきである。公開草案では、経営者以下の業務執行体制を組織内とするかのような表現と、組織内に取締役、取締役会、監査役、監査役会を含める表現とあるが、この表現方法の違いはさておき、「不正又は誤謬」の発生に関する情報が、取締役、取締役会、監査役、監査役会、及び会計監査人に伝達されるべきことがここで記載されていないことには、強い違和感を持たざるを得ない。 | |

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 1 2 (4) 情報と伝達 情報の伝達 第 4 文 (2 6 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 一方、情報は組織外に対して適切に伝達又は報告される必要があり、例えば、株主、監督機関その他の外部の関係者に対する報告や開示等において、適正に情報を提供していく必要がある。 | 一方、情報は組織外に対して適切に伝達又は報告される必要があり、例えば、株主、監督機関、 <u>会計監査人</u> その他の外部の関係者に対する報告や開示等において、適正に情報を提供していく必要がある。 |
| 理 由 | |
| 組織外の関係者としては、株主、監督機関に加えて、内部統制報告書の監査を行う監査人も、情報伝達・報告の相手方として重要であることを明記すべきである。少なくとも、前 17 項においても 18 項においても会計監査人、監査人が「不正、誤謬」の発生情報伝達先に入っていないことは、会計監査人や内部統制監査の監査人への「不正、誤謬」隠しの容認とも受け取られかねず、極めて強い違和感を覚えざるを得ない。 | |

- 2 - 19

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 1 3 (4) 情報と伝達 他の基本的要素との関係 第 3 文 (1 0 行目以下) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 一方で、統制活動やモニタリングにおいて内部統制の不備に関する重要な情報が発見された場合は、その情報が経営者又は適切な管理者に伝達されることにより、必要に応じて統制環境に含まれる全体的な計画、方針等が変更される。 | 一方で、統制活動やモニタリングにおいて内部統制の不備に関する重要な情報が発見された場合は、その情報が経営者、 <u>取締役会、取締役、監査役、監査役会、会計監査人</u> 又は適切な管理者に伝達されることにより、必要に応じて統制環境に含まれる全体的な計画、方針等が変更される。 |
| 理 由 | |
| 統制活動やモニタリングの効果を高めるためには、情報伝達の相手方として、経営者、適切な管理者のほか、取締役会、取締役、監査役又は監査役会、会計監査人も重要な点を明記すべきである。 | |

- 2 - 20

| 指摘箇所 | |
|---|-----|
| p 1 4 (5) モニタリング 独立的评价 □ <u>取締役会、取締役による独立的评价</u> (9 行目以下) (表題に「取締役」を追加) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | |

| | |
|---|--|
| <p>取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。また、取締役会は取締役の職務の執行を監督する責任を負う。</p> <p>こうした機能を果たすため、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務を負っているものと考えられる。</p> | <p>取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。また、取締役会は取締役の職務の執行を監督する責任を負い、<u>各取締役は、取締役会の構成員として、また、各業務プロセスを統轄する業務執行責任取締役として、いずれも取締役の善管注意義務の一環として、これらの職務を担う。</u></p> <p>こうした機能を果たすため、取締役会<u>及び各取締役</u>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務を負っているものと考えられる。</p> |
| 理 由 | |
| <p>前記 - 2 - 4 と同様の理由により、また、各業務プロセス部門の業務担当責任者たる取締役として、取締役は、自らの分掌する業務部門に対する独立的評価を行い、また、関連部門の責任者たる他の取締役の当該部門に対する独立的評価を監視・監督すべきものであり、かかる各取締役の責務につき、本来は、イとロの間に「業務担当責任取締役による独立評価」の項を設けても良いと考えるが、少なくとも、ロの中に各取締役の責務を明記すべきである。</p> | |

- 2 - 21

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| <p>p 1 4 (5) モニタリング 独立的評価 ニ . の後に、「ホ . 外部専門家による独立的評価」として追加 (2 3 行目の後)</p> | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <p><u>イ . ~ ニ . による内部組織による独立的評価は、有効に機能している限りにおいては、適正な評価結果を生み出すものと考えられるが、監査役又は監査役を除いては、経営者からの影響を比較的受けやすい立場にあるため、時として公正な評価が妨げられることもあり得る。また、組織の規模、人的資源の状況により、現実的な問題として、短期間に十分な内部監査部門を整備で</u></p> |

| | |
|--|--|
| | <p><u>きないことも考えられる。そこで、経営者の独立的評価を有効に補助するため、あるいは、より公正・適切な評価結果を得るため、完全に独立した外部専門家による独立的評価を受けることにより、内部統制の問題点、改善事項の報告を受けることが考えられる。</u></p> |
| 理 由 | |
| <p>イ．～ニ．に記載された「独立的評価」は、組織内部の者による評価であり、完全に独立性が保証されているわけではない。また、会社によっては、平成20年4月までの間に十分な内部監査部門を整備することが、人的資源や専門性・ノウハウ等の問題等により現実的に難しいことが考えられる。そこで、組織から独立した外部専門家による独立的評価を活用することが効果的となることが多いと考えられる。</p> | |

- 2 - 22

| | |
|---|---|
| 指摘箇所 | |
| <p>p 1 5 (5) モニタリング 内部統制上の問題についての報告 第4文(17行目以下)</p> | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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である。</p> | <p>取締役会、取締役、監査役、監査役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である。</p> |
| 理 由 | |
| <p>前記 - 2 - 19 記載のとおり、各取締役が独立的評価を担う場合、各取締役による独立的評価の結果も、他の独立的評価の結果と同様、取締役会で報告されるべきである。</p> | |

- 2 - 23

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| <p>p 1 6 (6) I T (情報技術) への対応 第2文の後に追加(9行目)</p> | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <p><u>しかしながら、既存のITシステムを使用するとしても、内部統制の目的を達成し、かつ、業務プロセス中でのモニタリングや独立評価が可能であって、しかも内部統制報告書について監査人が事後的に監査を</u></p> |

| | |
|--|--|
| | <u>実施して意見を表明しうるための十分な機能を有していることが必要であることが留意されるべきである。</u> |
| 理 由 | |
| 公開草案の記載内容からは、内部統制システム構築のあたり、ITシステムの新規導入、改善が全く不要である場合があるかの誤解を招きかねない表現が使われているため、誤解を生じないように、上記説明を付け加えるべきと考える。 | |

- 2 - 24

| | |
|--|---|
| 指摘箇所 | |
| p 1 9 (6) IT (情報技術) への対応 ITの統制 イ . 組織目標を達成するためのITの統制目標 p 1 9 一番下の文の後に追加 (2 9 行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>しかしながら、財務報告は組織全体の活動の成果を主に数字で表すものであることから、財務報告の信頼性を確保するためには、当該組織の活動全般について、適法、適正な運用を継続することが必要であるので、ITの統制の整備を検討するに当たっては、組織全体の活動を意識することが重要である。</u> |
| 理 由 | |
| 公開草案の記載内容からは、財務報告の信頼性に直接関係しない組織の活動については、ITの統制の整備及び運用が不要であるかの誤解を招きかねない表現が使われているため、誤解を生じないように、上記説明を付け加えるべきである。 | |

- 2 - 25

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| p 2 0 (6) IT (情報技術) への対応 ITの統制 ロ . ITの統制の構築 a . ITに係る全般統制 p 2 0 一番下の文の後に追加 (3 3 行目 = 最終行) | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>なお、ITシステムの新規導入、運用にあたっては、外部のIT業者に対して大幅な業務委託を行う例が多いが、近時は、委託先からの個人情報を含む重要情報の漏洩、業務委託の名のもとに行われる偽装請負</u> |

| | |
|--|--|
| | <p><u>等、法令遵守上の問題が多数発生している。これらの問題の発生を防止するべく、業務委託契約の内容を慎重に検討するとともに、情報管理体制に不備はないか、業務委託先の要員との間に直接の指揮命令関係が生じていないか（偽装請負の可能性）等につき、組織内外の専門家の助言を得るなどして、法令遵守上の問題が発生しないよう、十分な注意をすることが必要である。</u></p> |
| 理 由 | |
| <p>公開草案の中では、「外部委託に関する契約の管理」がITに係る全体統制の具体例として挙げられているが、外部委託契約管理にあたり、具体的にどのような点について注意すべきか、なぜ注意すべきかについて、一切説明されていない。上記の点を追加することにより、外部委託先との契約管理の重要性につき、明記するべきと考える。</p> | |

「3. 内部統制の限界」についてのコメント

- 3 - 1

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P22 3.冒頭の枠内及びその後の解説部分の第4段落 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 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的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。</p> <p>(3) 内部統制の整備及び運用に際しては、</p> | <p>内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、それぞれの目的に応じた合理的な範囲で達成しようとするものである。</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 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的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。</p> <p>(3) 内部統制の整備及び運用に際しては、</p> |

| | |
|---|--|
| <p>費用と便益との比較衡量が求められる。 (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。</p> | <p><u>4つの目的それぞれに応じた費用と便益との比較衡量が求められる。</u> (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。</p> |
| <p>内部統制は、組織の経営判断において、費用と便益との比較衡量の下で整備及び運用される。組織は、ある内部統制の手続を導入又は維持することの可否を決定する際に、そのための費用と、その手続によるリスクへの対応を図ることから得られる便益とを比較検討する。</p> | <p>中略 内部統制は、<u>4つの目的それぞれに応じて一定の水準以下にリスクを抑えるという考え方によって、業務の有効性及び効率性、財務情報の信頼性の目的に関しては、組織の経営判断において、費用と便益との比較衡量の下で整備及び運用される。</u>組織は、ある内部統制の手続を導入又は維持することの可否を決定する際に、そのための費用と、その手続によるリスクへの対応を図ることから得られる便益とを比較検討する。</p> |
| 理 由 | |
| <p>法的には、内部統制の4つの目的それぞれについて、それぞれの目的に応じた一定水準以下にリスクを抑えるべきものと解される。即ち、法的には「費用対効果の原則」や「経営判断の原則」「信頼の原則」が、内部統制の4つの目的のすべてにおいて同じように適用されるとは解されないところ、現状これらの原則が内部統制のすべての場面に等しく適用される旨の記述には、法的な観点から限定が加えられるべきである。特に、事業活動に関わる「法令の遵守」については、「法は守らなくて良い」との選択は許されないと解されるし、また、PLの観点や従業員の安全・衛生における配慮義務の観点から、人身損害発生リスクを抑えることについては、少なくとも費用対効果の下、人身損害発生を許容する態度は是認できないものと解される。このままの記載では、費用対効果の原則によって人身損害発生リスクの低減へのアプローチを制限するコンセプトを内部統制の基本的枠組みが奨励していたとして、米国PL訴訟等において、我が国上場企業が懲罰的賠償のリスクにさらされる危険が生じうる（本意見書[3]1.1.3参照）。</p> | |

- 3 - 2

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| P22 3.冒頭の枠内に続く解説の第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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</p> | <p>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</p> |

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になる。

また、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的な取引等には、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的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有するものを配置するなど、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的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。

中略

さらに、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によりこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。

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になる。しかしながら、**内部統制の運用状況についてのモニタリング(監視活動・独立的評価)の実施により、これらの点について対応を図ることが期待される。**

内部統制の運用状況についてのモニタリング(監視活動・独立的評価)の実施により、これらの点について対応を図ることが期待される。

また、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的な取引等には、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的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有するものを配置するなど、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的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。

中略

さらに、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。しかし、経営者が、組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を構築していれば、複数の者が当該事実に関与することから、経営者によりこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、経営者自らの行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。**また、内部統制の運用状況についてのモニタリング(監視活動・独立的評価)の実施により、これらの点について対応を図ることが期待される。**

理 由

内部統制は、いったん構築、整備されれば完成するものではなく、運用状況についてモ

モニタリングが適切に行われる必要がある（ . p2 参照）という、「内部統制の基本的枠組み」に沿った記述を行い注意喚起すべきであろう。COSO レポートの枠組みに従った考え方も、内部統制の構築、運用、その後のモニタリング及び情報の伝達による PDCA サイクルと考えられており、内部統制の限界についても、静的なものと考えられるのではなく、情報の伝達とモニタリング及び改善の動的な PDCA サイクルについての記載を加えるべきであろう。

- 3 - 3

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P22 の後ろから 5 行目以下 P23 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>なお、内部統制を無視する、又は無効にすることと、正当な権限を受けた者が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。</p> <p>すなわち、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的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行うこと、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けたものが経営上の判断により別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しない。</p> | <p>なお、内部統制を無視する、又は無効にすることと、正当な権限を受けた者が経営上の判断により<u>緊急な事業上の必要性がある場合に、法令、定款に違反しない範囲で内部統制を逸脱して行動する合理的な理由がある状況が例外的に認められるべきこと</u>とは明確に区別される必要がある。</p> <p>すなわち、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的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行うこと、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けたものが経営上の<u>合理的な判断により例外的に別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しない。但し、このような場合についても、適切な記録及び情報の伝達が行われ、かつ、必ず事後的に合理性、合法性について、必要に応じて外部専門家によるモニタリングを含めて、検証されることが望ましい。</u></p> |
| 理 由 | |
| <p>金融商品取引法上の「財務情報に係る内部統制」は、市場一般での投資家保護に係るもので、経営者を監視・監督する「ガバナンス」が重要であり、経営者の暴走により、株主、一般投資家が不測の損害を受けないという投資家保護の制度目的からして、このような例外的な場合については、明確な文言による定義が望ましい。現状の文言では、法</p> | |

的に許容可能な「内部統制の逸脱」と許されざる「内部統制の無視・無効」とが十分に書き分けられていない。

また、このような合法的・合理的な「内部統制の逸脱」については、必ず記録され、取締役会、監査役会、会計監査人その他の会社法上の機関に情報が伝達され、独立評価に係るモニタリングを受け、更に、原則として、外部専門家により合法性・合理性についての意見を備えるべきものであろう。

「4. 内部統制に係るもの役割と責任」についてのコメント

- 4 - 1

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P24 4.(1) 枠内の第1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>経営者は、組織のすべての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。</p> <p>中略</p> <p>取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。</p> | <p>経営者は、組織のすべての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、会社法上の規定によって取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。</p> <p>中略</p> <p>取締役会は、会社法上の規定によって内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。</p> |
| 理 由 | |
| <p>. p28 の記載にあわせた文言とすべきである。</p> | |

- 4 - 2

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P24 4.(1) 枠内の第2文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。</p> | <p>経営者は、その責任を果たすための手段として、組織内において内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。</p> |
| 理 由 | |
| <p>ここまで、基本的枠組みでの用語としては、「組織内部」ではなく、「組織内」が使われていたので、用語を統一すべきである。</p> | |

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P24 4.(1) 枠内に続く解説の第1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>経営者は、組織を代表(会社法 349 条)し、業務を執行する権限を有するとともに、取締役会による基本方針の決定を受けて、組織の内部統制を整備及び運用する役割と責任を負っている。</p> | <p>経営者は、組織を代表(会社法 349 条)し、業務を執行する権限を有するとともに、取締役会による基本方針の決定を受けて、会社上のコンプライアンスを担う諸機関である取締役会・取締役、監査役・監査会、会計監査人が法の予定した機能を十分に果たせるよう配慮して組織の内部統制を整備及び運用する役割と責任を負っている。</p> |
| 理 由 | |
| <p>「財務情報に係る内部統制」も、法的には会社法上の取締役会で定められる法令遵守の基本方針の一分野としての内部統制であり、コンプライアンスやガバナンスの視点が必要である。この基本方針を受けた内部統制とは、会社法 362 条 4 項 6 号取締役の職務執行が効率的に行われることを確保するための体制であり、かつ、施行規則 100 条 3 項の監査役の監査が実効的に行われることを確保する体制でなければならないところから、これらの旨を明らかにすべきである。</p> | |

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| P24 4.(2) 枠内の部分及び解説の部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。</p> <p>中略</p> <p>取締役会は、組織の業務執行に関する意思決定機関であり、内部統制の基本方針を決定する。また、取締役会は、経営者の職務執行に関する監督機関であり、経営者を選定及び会食する権限を有する。(会社法 362</p> | <p>取締役会及び個々の取締役は善管注意義務として監視義務を負い、それぞれ、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。</p> <p>中略</p> <p>取締役会は、組織の業務執行に関する意思決定機関であり、内部統制の基本方針を決定する。また、取締役会は、経営者の職務執行に関する監督機関であり、経営者を選定及び解職する権限を有する。(会社法362</p> |

| | |
|--|---|
| <p>条、416条、420条) したがって、取締役会は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。</p> | <p>条、416条、420条)<u>取締役会を構成する個々の取締役も、取締役会の構成員として、また、分掌する業務執行の責任取締役として、善管注意義務を負い、内部統制に関する経営者の業務執行について監視義務を負っている。</u> したがって、取締役会・<u>取締役</u>は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。</p> |
| 理 由 | |
| <p>取締役は取締役会の構成員として、内部統制構築義務そのものを負担している。原則として取締役は、監査役が持つ内部統制のチェックリストと同じチェックリストを持つべきである。</p> <p>取締役は経営者に対して単独でも監視義務を負うものと判例上されており、新会社法においても、取締役会の開催請求は各取締役の権限とされており、取締役会の構成員として、もしくは、分掌する業務執行の担当責任取締役として、全社的な内部統制、各業務プロセスの内部統制について各別に自ら内部統制構築義務を有するとともに他の業務執行担当取締役や経営者の監視義務を負っている。更に、社外取締役は、経営者から独立性を持って監督機能を発揮する観点から設けられており、社外取締役が独立性を持って機能しているか否かは全社的な内部統制の1つであるとともに、取締役会における「業務プロセスに係る内部統制」として重要である。</p> <p>したがって、取締役会及びこれを構成する各取締役、特に業務執行取締役や社外取締役は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監視・監督責任を有していると解される。</p> | |

- 4 - 5

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| P25 (3) 冒頭の枠内の部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>(3) 監査役又は監査委員会 監査役又は監査委員会は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。</p> | <p>(3) 監査役、監査役会 監査役、監査役会は、取締役及び経営者の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。</p> |
| 理 由 | |

委員会設置会社の取締役、取締役会、執行役の役割は、委員会設置会社と大きく異なるため、公開草案は、委員会設置会社を念頭に置かない会社の内部統制に特化すべきである。監査役会は、内部統制が有効か否かについて意見を述べるものとされている監査報告の作成に関与するものであって、監査役ともども内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割を担っている。

- 4 - 6

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P25 (3) 末尾の文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 一方、本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役が行った業務監査の中身自体を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役又は監査委員会の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。 | 一方、本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役が行った業務監査の中身自体を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役又は監査役会の活動について、経営レベルにおける全社的な内部統制の整備及び運用状況の一環、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。 |
| 理 由 | |
| 会社法上は、監査役は会計監査人の会計監査を監督し、他方、金融商品取引法上の内部統制報告書の監査において、監査人は、監査役の業務監査を全社的な内部統制の一環としてモニタリングの一部として考慮する。そして、会計監査人と監査人が関与社員もしくは関与公認会計士レベルで同一であるということから、この2つの法制が重畳適用されることにより、監査役、監査人が相互に牽制し合う統制環境が有効に機能することにより、財務情報に係る内部統制が実現されることとなっていることを明確にすべきである。 | |

- 4 - 7

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P25 (4) 冒頭の枠内後の解説部分 下から 10 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多 | 内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査人は、経営者の直属として設置されることが多 |

| | |
|--|--|
| く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。 | く、内部統制の <u>モニタリングにおいて、日常業務に組み込まれた監視活動とは別個に行われる</u> 独立的評価において重要な役割を担っている。 |
| 理 由 | |
| この独立性は、日常業務とは別個に行われるという意味での独立性であり、例えば、取締役会、社外取締役、監査役会、社外監査役等の経営者からの独立性でない趣旨を明確にすべきである。 | |

「5. 財務報告に係る内部統制の構築」についてのコメント

- 5 - 1

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| P27 上から1つ目の部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 適正な財務報告についての意向等の表明及びこれを実現していくための方針・原則等の設定 ・ 取締役会及び監査役又は監査委員会の機能発揮 ・ 適切な組織構造の構築 | <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 適正な財務報告についての意向等の表明及びこれを実現していくための方針・原則等の設定 ・ <u>適切な統制環境の構築・運用。特に、財務報告に係る内部統制の基盤となる法令遵守体制をはじめとする財務報告の信頼性以外の3つの目的に係る内部統制の構築・運用</u> ・ <u>取締役・取締役会及び監査役・監査役会</u>の機能発揮 ・ 適切な組織構造の構築 |
| 理 由 | |
| 統制環境の整備及び他の3つの目的との相互関係についての記載を補うべき。(なお、委員会設置会社の記載を削除し、取締役、監査役会の記載を追加する。) | |

- 5 - 2

| |
|------------|
| 指摘箇所 |
| P27 2つ目の部分 |

| 原文 | 訂正案 |
|--|---|
| <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・重要な虚偽記載が発生する可能性のあるリスクの識別、分析 ・リスクを低減する全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の設定 | <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・重要な虚偽記載<u>もしくは財務報告に重要な影響を及ぼす違法行為</u>が発生する可能性のあるリスクの識別、分析 ・リスクを低減する全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の設定 |
| 理 由 | |
| <p>監査委員会報告書第 11 号（中間報告）「違法行為」においても、財務諸表監査において考慮すべき違法行為として「監査人は、...違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることを考慮しなければならない」としており、内部統制報告書に関して、違法行為に触れず、問題点を虚偽記載に限定することは「財務報告に係る内部統制の構築の要点」として狭すぎると解される。</p> | |

- 5 - 3

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P27 3 つ目の 部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・権限や職責の分担、職務分掌の明確化 ・全社的な職務規定等や必要に応じた個々の業務手順等の整備 ・統制活動の実行状況を踏まえた、統制稼動に係る必要な改善 | <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・権限や職責の分担、職務分掌の明確化 ・全社的な<u>社内規程や職務規程等</u>や必要に応じた個々の業務手順等が法令に適合するよう整備されていること ・統制活動の実行状況を踏まえた、統制稼動に係る必要な改善 |
| 理 由 | |
| <p>社内規定等が法令等に適合しているか否かは、重要な内部統制構築の要点であり、この点を確認することなく単に規定類が整備されていることを要点とすることは、法的な観点からは妥当でないと考えられる。</p> | |

- 5 - 4

| 指摘箇所 |
|------|
|------|

| P28 (2) 第1文 | |
|--|---|
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制の構築は、経営者の一貫した方針の下で実施されることが重要である。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、財務報告に係る内部統制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。 | 内部統制の構築は、経営者の一貫した方針の下で実施されることが重要である。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、 <u>法令遵守体制の一分野たる</u> 財務報告に係る内部統制 <u>について、組織内の全社的なレベルにおける全社的内部統制</u> 及び業務プロセスのレベルにお <u>ける業務プロセスに係る内部統制として構築</u> するための基本的計画及び方針を定める必要がある。 |
| 理 由 | |
| 会社法上、財務報告に係る内部統制が法令遵守体制の一分野であることを明確にするとともに表現の統一を図る。 | |

- 5 - 5

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P28(2) 部分の1番目と2番目の・部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <ul style="list-style-type: none"> ・適正な財務報告を実現するために構築すべき内部統制の方針・原則、範囲及び水準 ・内部統制の構築に当たる経営者以下の責任者及び全社的な管理体制 | <ul style="list-style-type: none"> ・適正な財務報告を実現するために構築すべき<u>法令遵守体制その他3つの目的に係る</u>内部統制の方針・原則、範囲及び水準 ・<u>適正な財務報告を実現するために構築すべき財務報告の信頼性に係る内部統制の方針・原則、範囲及び水準</u> ・内部統制の構築に当たる経営者以下の責任者及び全社的な管理体制 |
| 理 由 | |
| 4つの目的に係る内部統制全体についての方針・原則があつてこそ、特に、法令遵守体制の方針、原則、水準がきちんと定められてこそ財務報告に係る内部統制の基本的計画および方針及び水準も定まることを明示すべき。 | |

財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 「1. 内部統制の定義（目的）」についてのコメント

- 1 - 1

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 2 1 . 3 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>経営者は、内部統制を整備及び運営する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については、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て、その有効性を自ら評価しその結果を外部に向けて報告することが求められている。</p> | <p>経営者は、内部統制を整備及び運営する役割と責任を有している。<u>内部統制を整備及び運営することは、財務報告の信頼性確保に尽きるものではなく、特に、統制環境という点では、法令遵守体制はじめ他の3つの目的に係る内部統制の整備・運用が重要である。</u>財務報告の信頼性を確保する<u>という観点からは</u>、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制について、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て、その有効性を自ら評価しその結果を外部に向けて報告することが求められている。</p> |
| 理由 | |
| <p>内部統制の整備及び運営は、財務報告の信頼性確保に尽きるものではないことについては、本意見書でも繰り返し述べてきたことであり、その趣旨を明記するべきである。原文からもその旨を読み取ることができるが、読み手に、財務報告の信頼性を確保すれば内部統制の整備及び運営の役割と責任を果たしたことになるという誤解を与えない為にも、明確な記述にする必要がある。</p> | |

- 1 - 2

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| p 2 1 . □ . a. 2 7 行目、p 3 a の最終文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」という。） 例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企</p> | <p>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<u>もしくは説明のため記載すべき開示事項並びにその他内部統制の整備及び運用に関する事項</u>（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」とい</p> |

| | |
|--|---|
| <p>業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の項目、「事業の状況」の「業績等の概要」、「生産、受注及び販売の状況」、「研究開発活動」及び「財政状態及び経営成績の分析」の項目、「設備の状況」の項目、「提出会社の状況」の「株式等の状況」、「自己株式の取得等の状況」、「配当政策」及び「コーポレートガバナンスの状況」の項目、「経理の状況」の「主要な資産及び負債の内容」及び「その他」の項目、「保証会社情報」の「保証の対象となっている社債」の項目並びに「指数等の情報」の項目のうち財務諸表等の表示を用いた記載が挙げられる。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。</p> | <p>う。)。 財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用もしくは説明のため記載すべき開示事項の例としては、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の項目、「事業の状況」の「業績等の概要」、「生産、受注及び販売の状況」、「研究開発活動」及び「財政状態及び経営成績の分析」の項目、「設備の状況」の項目、「提出会社の状況」の「株式等の状況」、「自己株式の取得等の状況」、「配当政策」及び「コーポレートガバナンスの状況」の項目、「経理の状況」の「主要な資産及び負債の内容」及び「その他」の項目、「保証会社情報」の「保証の対象となっている社債」の項目並びに「指数等の情報」の項目のうち財務諸表等の表示を用いた記載が挙げられる。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、分解又は利用もしくは説明に使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。</p> |
| 理 由 | |
| <p>原文において、「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」の一つである「財務諸表の表示等を用いた記載」の例が列挙されている。その例のいずれにも、「財務諸表等の表示を用いた記載」という限定が付せられており、会計的な事項に限定する趣旨と理解される。しかし、財務諸表の信頼性を確保する上で必要である開示事項は、数字的なものや注記に限られず、有価証券報告書上の記載で財務情報の信頼性に重要な影響を及ぼすものであれば、それが含まれるべきことは明らかである。即ち、「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項」は必ずしも会計的な事項や金額、数値に関する事項に限定されないことを明記すべきである。そう解さないと、ここでの開示事項や、口、b（.p4）に例示された事項との関連性について十分な理解が及ばないものと考えられる。</p> | |

2 . 「 2 . 財務報告に係る内部統制の評価と範囲」についてのコメント

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 6 2 . (1) イ . 8 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、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。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の委託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。</p> | <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、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。<u>経営者は、その委託業務が企業の重要なプロセスの一部を構成しているとはいえない場合は格別として、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関し、委託後のみならず委託に先立っても、当該受託会社の当該受託業務に係る</u>内部統制の有効性を評価しなければならない。</p> |
| 理 由 | |
| <p>委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務が企業の重要な業務プロセスの一部を構成していれば受託会社側において行われる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経営者による有効性の評価は委託に先立って行われる必要がある。</p> | |

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| p 9 2 . (2) a. 第 1 文 (1 0 行目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>例えば、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又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など）や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象に含めることを検討する。</p> | <p>例えば、財務報告の重要な事項の虚偽記載<u>もしくは、財務報告に重大な影響を及ぼす違法行為</u>に結びつきやすい事業上のリスクを有する事業又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務など）や、<u>法令等の規制が専門的かつ複雑である場合や法令等の変更が頻繁に行われる分野の事業又は業務</u>や、複雑な会計処理が必要な取引を行っている場合には、当該事業又は業務に係る業務プロセスは、追加的に評価対象</p> |

| | |
|---|--------------|
| | に含めることを検討する。 |
| 理 由 | |
| 「リスクが大きい取引」には、会計的なリスクだけでなく、法令上のリスクも考慮に入れなければならない不十分である。 | |

3. 「3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法」についてのコメント

- 3 - 1

| | |
|---|--------------------|
| 指摘箇所 | |
| 3. (2) | p 13 16行目 |
| 3. (4) | イ、八. P 22 9行目、24行目 |
| 結論 | |
| <p>. p 13 16行目の「全社的な内部統制が有効である(ない)」というのがどのような場合を指しているかが明確でない。特に、. p 22のイの「全社的な内部統制の不備」もしくは、24行目の「内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制不備」と整合性が取れていないようにも解されるので、この関係も含めてこの点を明らかにするべきである。</p> | |
| 理 由 | |
| <p>. p 13 16行目には、「例えば、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。」との指摘があり、また、. p 22には、「全社的な内部統制の有効性の判断」の項目として、「イ. 不備の評価」とともに「ロ. 有効性の判断」という項目があげられた上、その中で「全社的な内部統制が有効であると判断するには、全社的な内部統制が財務報告に係る虚偽の記載及び開示が発生するリスクを低減するため、以下の条件を満たしていることが重要となる。」との指摘がある。</p> <p>しかし、「全社的な内部統制の評価結果が有効である(有効でない)」というのが、単に不備がない(ある)と判断される場合であるのか、それとも内部統制の重要な欠陥となるような不備がない(ある)と判断される場合であるのか、それとも両者のいずれでもないレベルにかかる判断基準であるのかが明らかでない。</p> <p>この点に関連するところとして、平成17年12月8日付「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について」では、「財務報告に係る内部統制が有効である」とは「当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に重要な欠陥がないことである」と定義している(p 18)。</p> <p>そうすると、「全社的な内部統制の評価結果が有効である(有効でない)」とは、全社的な内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており(されておら</p> | |

ず) 内部統制の重要な欠陥となる不備がない(ある)場合と考えるのが素直なように思われる。

しかし、そのような解釈は、「(4) 全社的な内部統制の有効性の判断」(p 22)において、内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備について指摘する項目(「ハ.全社的な内部統制に不備がある場合」と別に、内部統制が有効であると判断する場合について指摘する項目(「ロ.有効性の判断」)があげられていることと整合しないように思われる。

また、前述の解釈をとるならば、p 13 16行目の指摘は、「内部統制の重要な欠陥となる不備が全社的な内部統制にある場合は、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」という旨になるが、これは是認できない。なぜならば、全社的な内部統制に不備があれば、それが内部統制の重要な欠陥に至らなくとも、業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響力からして、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されるべきだからである。

他方で、「全社的な内部統制の評価結果が有効である(有効でない)」とは、全社的な内部統制に不備がない(ある)場合であるとの解釈は、「(4) 全社的な内部統制の有効性の判断」(p 22)において、「イ.不備な評価」について指摘する項目と別に、内部統制が有効であると判断する場合について指摘する項目(「ロ.有効性の判断」)があげられていることと整合しないように思われる。

また、「全社的な内部統制の評価結果が有効である又は有効でない」というのが、前記2つとは異なるレベルにかかる判断基準であるとすれば、それは、米国における評価区分とは異なり、実施基準(公開草案)が内部統制の不備を「重要な欠陥」と「不備」の2つに区分していることと整合しないように思われる。

以上のとおり、「全社的な内部統制が有効である(ない)」というものの定義が明確でないと考えられるので、「重要な欠陥」及び「不備」との関係を明らかにした定義付を行うか、又は、そのような表現は差し控えるべきである。

- 3 - 2

| 指摘箇所 | |
|-------------------------------|--|
| p 14 3.(3) | 注 11行目 及び p 31 ~ p 32 参考2 |
| 原文 | 訂正案 |
| (参考2)業務の流れ図(例) 業務記述書(例)記載のとおり | 受注とは別に、法務部門の管理事項として当該受注に係る得意先との間の契約に関する記載を加えるべきである。 例えば、業務記述書(例)に下記の記載を加える。 |

| | |
|---|---|
| | <p>1. 契約締結 <u>契約締結に際しては、契約の法的な内容について法律専門家（弁護士）による審査と承認を受ける、又は法律専門家による審査と承認がされている契約締結規定において法律専門家による審査と承認を要しない場合とされている類型においては法務部等における審査と承認を受ける。</u></p> |
| 理 由 | |
| <p>受注は契約の締結でもあるところ、当該契約の内容が法令等に適合していなければ、当該受注は法令等を遵守していないことになる。そうなれば、当該契約を用いた受注全体に係る財務情報の虚偽記載又は財務報告に重要な影響を及ぼす違法行為が発生するリスクを抱えることになる。また、継続的取引における受注の場合には、その前提として基本契約が締結されているはずのところ、当該基本契約が法令等に適合していなければ、同じ内容の基本契約を用いた、すべての個別の受注は法令等を遵守していないことになり、そうなれば、当該受注全体に係る財務情報は虚偽記載発生リスクを抱えていることになる。</p> <p>COSOレポートで、統制目的、統制上のリスク、統制活動上の要点を例示する際にあげられた一般的な企業活動を見ても、受注、発注、売掛金管理等のほかに法務事項の管理という活動項目があげられているのであり、業務プロセスを評価するにあたっては、当該業務プロセスにおける契約締結 = 受注が法令等を遵守したものであるか否かとの視点が不可欠である。</p> <p>なお、参考2はあくまでも参考例にすぎないとしても、業務プロセスが法令等を遵守していることは裁量の余地なく遵守されるべき事項であり、また、当該重要事項を記載しなければ、財務報告の信頼性に関しては、法令等の遵守は無関係であるとの誤解を与えかねないから、参考例にも必ず挙げておくべき事項である。</p> | |

- 3 - 3

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| p 1 4 3 . (3) イ . 2 6 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>c . 権利と義務の帰属 - 計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が企業に帰属していること</p> | <p>c . 権利と義務の帰属 - 法令等の適合性の観点も踏まえて、計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が適切に企業に帰属していること</p> |
| 理 由 | |

取引における権利と義務の帰属は法的な判断によらなければ判別のつかない事項であり、かつ、その帰属が法令等に適合したものでなければ、当該取引に係る財務情報は虚偽記載もしくは違法行為発生のリスクを抱えることになる。

しかも、法令等の遵守に係るリスクは、当該類型にかかる取引や会計事象の全体に係る財務情報を全面的に虚偽記載もしくは違法行為としてしまうという大きなリスクを有するものである。

- 3 - 4

| 指摘箇所 | |
|-----------------------------------|---|
| p 1 6 3 . (3) □ . 注 及び p 3 3 参考 3 | |
| 原文 | 訂正案 |
| リスクと統制の対応（例）記載のとおり | <p>受注とは別に、法務部門の管理事項として当該受注に係る得意先との間の契約に関する記載を加えるべきである。</p> <p>例えば、下記の記載。</p> <p>業務 契約締結</p> <p><u>リスクの内容 当該契約の内容が法令等を遵守していない</u></p> <p><u>統制の内容 契約締結に際しては、契約の法的な内容について法律専門家（弁護士）による審査と承認を受ける、又は法律専門家による審査と承認がされている契約締結規定において法律専門家による審査と承認を要しない場合とされている類型においては法務部等における審査と承認を受ける。</u></p> <p>及び、</p> <p><u>当該契約に関係する、法令の改正・判例にかかる情報が収集され、当該情報が適切に伝達・共有されているか。</u></p> |
| 理 由 | |
| 前記 - 3 - 2 と同じ。 | |

- 3 - 5

| 指摘箇所 | |
|--------------------------|--|
| p 2 2 3 . (4) □ . 1 8 行目 | |

| 原文 | 訂正案 |
|--|--|
| 全社的な内部統制が、一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること。 | 全社的な内部統制が、 取締役 に課せられた 善管注意義務を充たした 一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること。 |
| 理 由 | |
| <p>全社的な内部統制が一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていることが重要であるとしているが、「一般に公正妥当」ということ自体、一義的に内容が明らかであるとは言い難く、最終的に誰(どの機関)がどのような基準で判断するものであるのかも明らかではない。この点、会計については、会社法 431 条が規定され、株式会社の会計について、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」旨定められていることとの法的枠組の違いが明らかにされねばならない。即ち、企業会計審議会の公表する企業会計原則や会計基準は、法的にもこの「企業会計の慣行」と扱われることによって、株式会社の会計の法的規範性を持つのである。しかしながら、内部統制の基準については、このような会社法上の規定を持たず、他方、既に、判例法上、取締役の内部統制構築義務が形成されている。</p> <p>そもそも、金融商品取引法が財務報告に係る内部統制について有効な構築と運用を求める目的は、財務報告の信頼性を確保することにあるが、他方で、取締役は、善管注意義務の一環として内部統制を構築すべき義務、及び、当該構築義務が履行されているか監視する義務を負っている。この点は判例も認めるところである上に、内部統制構築にかかる判例の見解は、COSOレポートにおける内部統制の枠組をその内容の合理性から重視したものである。</p> <p>したがって、経営者の視点から見れば、財務報告に係る内部統制を有効に構築・運用することは、善管注意義務としての内部統制を構築等すべき義務の一環であり、即ち、財務情報に係る内部統制だけではなく、その土台となる法令遵守体制をはじめとする他の3つの目的に係る内部統制、及び、会社法上取締役会で決定されるべき内部統制について、それぞれ善管注意義務を充たす構築、運用、モニタリングすべきものである。また、そうであってはじめて内部統制の構築義務違反を理由とする損害賠償義務に対する責任を免責する機能を果たし得るといえる。そして、この免責の機能は、経営者に対する内部統制の構築・運用についてのインセンティブにもなる。即ち、取締役に課せられた善管注意義務の内容は、法令解釈によって導かれ、判例によって準則化される、客観的かつ予測可能な枠組みである。</p> <p>そうすると、「一般に公正妥当」という抽象的の枠組みにとどまるのではなく、取締役に課せられた善管注意義務を充たすものであるかという法的枠組みを明らかにして、内部統制の整備及び運用を検討することが、具体的な基準を提示し、かつ、経営者に対する一層のインセンティブを与えるものと思料する。</p> | |

- 3 - 6

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 2 2 3 . (4) 八 . b . 下から 6 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 取締役会又は監査役若しくは監査委員会 が財務報告の信頼性を確保するための内 部統制の整備及び運用を監督、監視、検証 していない。 | 取締役会、 取締役 、又は監査役、 監査役会 が財務報告の信頼性を確保するための内 部統制の整備及び運用を監督、監視、検証 していない。 |
| 理 由 | |
| 取締役会の構成員である各取締役には、代表取締役、業務執行取締役、代表執行役等による内部統制の構築・運用の業務執行を監督する義務があり、そのことは判例も認めるところであるから、監視の主体として各取締役も主体としてあげておくべきである。なお、取締役会の構成員である各取締役について明記するべきとする点については、同 e にも該当する。 | |

- 3 - 7

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| p 2 2 3 . (4) 八 . c . 下から 4 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 財務報告に係る内部統制の有効性を評価 する責任部署が明確でない。 | 財務報告に係る内部統制の有効性の評価 につき、最終的な評価責任者である経営者 を補助して評価を実施する責任者並びに 部署及び機関 が明確でない。 |
| 理 由 | |
| 経営者が全ての評価作業を全て実施することは困難であるから、経営者の指揮下で経営者を補助して評価を行う責任者を指定すること、あるいは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通常は考えられる。 しかし、内部統制の評価の最終的な責任は経営者にあり、経営者の指揮下にある部署等による評価は最終的評価のための準備的・一時的評価に過ぎないのであるから、そのことが明らかになる記述にしておくべきである。 | |

- 3 - 8

| 指摘箇所 | |
|-------------------|-----|
| p 2 3 3 . (4) イ . | |
| 原文 | 訂正案 |
| | |

| | |
|---|---|
| 内部統制が有効に整備されているか評価する場合には、内部統制が財務諸表の勘定科目、注記及び開示項目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するものとなっているか確認する。 | 内部統制が有効に整備されているか評価する場合には、 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 に虚偽記載が発生するリスクを内部統制が合理的なレベルまで低減するものとなっているか確認する。 |
| 理 由 | |
| 表現はできるだけ統一するべきとの考えから、.p 2 の財務報告の定義と同一にした。 | |

- 3 - 9

| | |
|------------------------|---|
| 指摘箇所 | |
| p 2 5 3 . (4) の次 | |
| 原文 | 訂正案 |
| p 2 5 3 . (4) の次に、 を追加 | <p><u>取締役</u>に課せられた善管注意義務を充たした内部統制が整備・運用されているのかの判断</p> <p><u>金融商品取引法は、財務報告に係る内部統制の評価及び報告並びに監査について定めるものであるが、取締役は、善管注意義務の一環として、財務報告に係るものに限定されることなく、財務報告に係る内部統制の土台となる法令遵守体制をはじめ他の会社法で規定されている内部統制を構築する義務及び当該構築義務が履行されているかを監督する義務を負っている。したがって、経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行うに際しては、少なくとも、その統制環境の評価としてそれぞれの内部統制が取締役に課せられた善管注意義務を充たすものであるかという視点をもって、内部統制に重要な欠陥がないかを評価するとともに、当該内部統制が取締役に課せられた善管注意義務を充たすものであるかについても評価することが望ましい。</u></p> |

理 由

取締役には善管注意義務が課せられており、その一環として、取締役は、取締役会の構成員として、また、代表取締役又は業務執行取締役として、内部統制を構築すべき義務を負い、さらに、代表取締役及び業務担当取締役が内部統制を構築すべき義務を履行しているかを監視する義務を負っている。すなわち、財務報告に係る内部統制に関しては、金融商品取引法が定める財務報告に係る内部統制の評価及び報告の義務について上記善管注意義務を充たしてこれを行うことになる。

そうしたところ、取締役に課せられた善管注意義務の内容は、法令解釈によって導かれ、判例によって形成される、客観的かつ予測可能な枠組みである。

したがって、当該内部統制に重要な欠陥があるか否かの評価においては、取締役に課せられた善管注意義務を充たすものであるかという枠組みにも準拠することが有効である。そして、財務報告に係る内部統制の構築・運用・評価においても、統制環境として、他の 3 つの目的の内部統制をはじめ会社法上構築すべき内部統制が取締役の善管注意義務を充たしているかを検討することが必要と考えられるし、このように善管注意義務を充たして内部統制やその統制環境を整備すべきことを公開草案で示すことにより、公開草案に従えば、善管注意義務上の免責の可能性をひらくものとして、経営者に対し一層のインセンティブを与えるものと言えよう。このように考えることが、金融商品取引法における内部統制と取締役の善管注意義務としての内部統制を統一的・効率的に構築・運用していくことに資すると思料する。

- 3 - 10

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| p 25 3 . (5) 第 2 文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>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（期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。</p> | <p>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（期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。<u>ただし、当期の財務報告に関しては、是正されるまで重要な欠陥を有していた内部統制のもと、取引や会計事象が記録・表示され、会計処理されていたこと、それゆえ財務報告に重大な虚偽記載が発生するリスクが存することに注意し、内部統制が是正されるまでの期間に行われた取引や会計処理が適切に是正されているかに</u></p> |

| |
|--|
| つき留意しなければならない。 |
| 理 由 |
| <p>評価時点（期末日）までに重要な欠陥が是正されていたとしても、是正されるまでは重要な欠陥を有する内部統制のもとで、取引や会計事象が記録・表示され、会計処理されていたことになる。</p> <p>したがって、財務報告に係る内部統制が是正により有効となったものと認めることができるにしても、既に内部統制に不備や欠陥がある状況で期中の取引や会計処理に関して、虚偽記載や違法行為、誤謬があるか否かについては内部統制が不備な場合の示唆の範囲の拡大等、慎重な検討・対応が必要となるから、そのことに対する注意喚起を行っておくべきである。</p> |

- 3 - 11

| | |
|---|------------------------------------|
| 指摘箇所 | |
| 全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制についての記載全般に関して | |
| 結論 | |
| <p>全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制との境界に不明確なところが残っており、そのことは内部統制の評価作業の適正・効率を損ないかねないので、両者の境界・関係をより明確化するべきである。</p> | |
| 理 由 | |
| <p>1 公開草案によれば、経営者は、全社的な内部統制を評価し、そ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、方法等を決定し、業務プロセスに係る内部統制を評価することとされている。</p> <p>このような構造の評価方法を採用するにあたっては、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制との境界が明確になっていることが必要である。なぜならば、両者の関係が明確になっていなければ、業務プロセスに係る内部統制の評価の範囲等を決するために、業務プロセスに係る内部統制を評価するという誤った循環に陥る可能性があるからである。</p> <p>しかるに、公開草案には、両者の関係が曖昧、又は、両者の関係に誤解を生じさせかねない記載が認められる。</p> <p>例えば、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における留意事項としてあげられているもの（ . p 1 6 ）と、全社的な内部統制に関する評価項目の例としてあげられているもの（ . p 2 8 ）との関係が曖昧である。不明確と考える両者を対照したものが下記の表である。</p> | |
| 記 | |
| 業務プロセスに係る内部統制の整備状況 の有効性の評価における留意事項 | 全社的な内部統制に関する 評価項目の例としてあげられているもの |

| としてあげられているもの | |
|--|--|
| 内部統制は、不正又は誤謬を防止又は適時に発見できるよう適切に実施されているか | 統制活動は業務全体にわたって誠実に実施されているか |
| 内部統制によって発見された例外事項に適時に対処する手続が設定されているか | 統制活動を実施することにより検出された誤謬等は適切に調査され、必要な対応が取られているか |

上記に関し、全社的な内部統制に関する評価項目としての「統制活動は業務全体にわたって誠実に実施されているか。」とか、「統制活動を実施することにより検出された誤謬等は適切に調査され、必要な対応が取られているか。」という点については、まさに業務プロセスに係る内部統制の評価と密接に結びつく性質を有していると考えられる。公開草案は、両者を区別するものであるから、その点がより明確になる説明を加えておくことが適当と考える。

そうしなければ、全社的な内部統制の評価と業務プロセスに係る内部統制の評価という構造を採用することによって、評価の簡略化を図った趣旨が損なわれたり、全社的な内部統制が余りにも形式的なものに陥ってしまう危険性があると考えられる。

2 「社内の規定や方針、手続に準拠して行う業務の割合が高い企業においては、業務プロセスに係る内部統制が相対的に重要となることが考えられる」と指摘する（ . p 13 ）一方で、全社的な内部統制に関する評価項目の例として「全社的な職務規程や、個々の業務手順を適切に作成しているか」という点があげられている（ . p 29 ）。また、「業務プロセスの内部統制に関して、同一の方針に基づく標準的な手続が企業内部の複数の事業拠点で広範に導入されていると判断される場合には、サンプリングの範囲を縮小することができる」との指摘もある（ . p 17 ）。

そうすると、社内の規定や方針、手続に準拠して行う業務の割合が高い場合には、業務プロセスに係る内部統制が相対的に重要になるとされながら、全社的な内部統制において個々の業務手順を適切に作成されていると評価されれば、業務プロセスの内部統制に関しては、サンプリングの範囲を縮小して簡易な方法で評価すれば足りるということになるのではなかろうか。

「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例（参考1）」についてのコメント

参考 1 - 1

| |
|------|
| 指摘箇所 |
|------|

| 統制環境（第2項目） | |
|--|--|
| 原文 | 訂正案 |
| 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。 | 適法で 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、 法や規程等に違反した行動を発見し 、発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。 |
| 理由 | |
| 事業体の公式の行動規範は、法令遵守の観点から適法なものであることが必要である。また、行動規範が存在していることは、当該規範が守られていることを保証するものではないため、違反（逸脱）行為が発見された場合における措置及び違反行為を発見できるような制度設計が必要である。 | |

参考 1 - 2

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| 統制環境（第4項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 取締役会及び監査役又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。 | 取締役会、 取締役 及び監査役、 監査役 会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。 |
| 理由 | |
| 個々の取締役にも取締役会構成員等としての経営者の業務執行に関する監視義務がある。 | |

参考 1 - 3

| 指摘箇所 | |
|-------------------------------------|--|
| 統制環境（第5項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 監査役又は監査委員会は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。 | 監査役、 監査役会 には内部監査人及び監査人と適切な連携を図り、 また、外部専門家の助力を得るために必要な予算・便宜が設けられているか。 |
| 理由 | |

監査役等のその重要な機能を考えた場合には、監査人等と連携を果たすのみならず、必要に応じて能力、専門知識、思考態度を補充するため、公認会計士、弁護士等外部の専門家の助力を得ることができなければその職責を果たせず、そのためには、適切な予算と便益が図られていなければならない。

参考 1 - 4

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| 統制環境（第 6 項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 経営者は、問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行があると認められる事実が存在する場合に、適切な改善を図っているか。 | 経営者は、問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行があると認められる事実の存否の <u>確認に努め、当該事実が存在する場合に</u> 、適切な改善を図っているか。 |
| 理由 | |
| 「問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行」が発見された場合における措置のみならず、そもそも、かかる構造等が発見できるような制度設計が必要である。 | |

参考 1 - 5

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| 統制環境（追加すべき項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>内部統制委員会等の全社的な委員会組織を設置し、当該組織の長として、代表取締役社長等の経営の最高責任者が就任しているか。</u> |
| 理由 | |
| 最高経営責任者は企業の文化を決定するうえで重要な役割を演じており、一般的には、組織における支配的な存在であり、1人で組織の倫理的環境をしばしば決定している。従って、経営の最高責任者が、先頭に立って内部統制の構築をしていく姿勢を示しているか否かが、統制環境として極めて重要である。このような委員会の中で経営者がいかなる行動を採ったかがメッセージとなり、直ちに企業文化の中に反映されていくのである。 | |

参考 1 - 6

| 指摘箇所 |
|------|
|------|

| 統制環境（追加すべき項目） | |
|---|--|
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>内部統制委員会等には、法令、社内規程等の内部統制に関する情報が集約され、法律の専門家のアドバイス等が受けられるようになっているか。</u> |
| 理由 | |
| 内部統制委員会の長が内部統制に関する最終責任を負う前提として、その手元に情報が集約され、専門家のアドバイス等が受けられることが重要である。 | |

参考 1 - 7

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| 統制環境（追加すべき項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>経営者は、取締役及び従業員に対して、法令遵守が企業の最重要課題であることを宣言しているか。また、法令違反等についての信賞必罰の制度が設けられているか。</u> |
| 理由 | |
| 企業内の不正を未然に防止するためには、法令違反を行った者、幫助した者、黙認した者に対して厳しい処分をするとともに、法令違反を報告した者、是正しようと行動をおこした者に対しては相応の報償を行うべきである。 | |

参考 1 - 8

| 指摘箇所 | |
|---------------|--|
| 統制環境（追加すべき項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| | <u>取締役、監査役、監査役会は、議事録、契約書類等をいつでも閲覧できる状態にあるか。また、監査役等は、取締役、従業員等に対して経営上の疑問点等について質問を行うことができる状態にあるか。</u> |
| 理由 | |

個々の取締役にも取締役会構成員としての業務執行に関する監視義務がある。監査役等の監視機能を実効性あるものとするためには、前提としての情報収集が十分に行える体制作りが必要である。

参考 1 - 9

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| リスクの評価と対応（第 2 項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に考慮されているか。 | リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響を適切に考慮 <u>することができる作業体制（人員、担当者の能力、外部専門家の助力を得られる仕組み）</u> となっているか。 |
| 理由 | |
| リスクの識別プロセスは、完全で目的に適合したものでなければならず、その作業は、適切な情報を利用し、かかる情報が意味するところを正確に理解できる専門的能力のある者によって行われなければならない。 | |

参考 1 - 10

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| リスクの評価と対応（第 3 項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 経営者は、組織の変更や I T の開発など、信頼性のある財務報告の作成に重要な影響を及ぼす可能性のある変化が発生する都度、リスクを再評価する仕組みを設定し、適切な対応を図っているか。 | 経営者は、 <u>法令等の改正</u> 、組織の変更や I T の開発など、信頼性のある財務報告の作成に重要な影響を及ぼす可能性のある変化が発生する都度、リスクを再評価する仕組みを設定し、適切な対応を図っているか。 |
| 理由 | |
| リスクの変化として挙げられている事項の中に、最も重要な変化であるはずの法令等の改正について記載がないのはおかしい。 | |

参考 1 - 11

| 指摘箇所 |
|------|
|------|

| リスクの評価と対応（第4項目） | |
|---|---|
| 原文 | 訂正案 |
| 経営者は、不正に関するリスクを検討する際に、単に不正に関する表面的な事実だけでなく、不正を犯させるに至る動機、原因、背景等を踏まえ、適切にリスクを評価し、対応しているか。 | 経営者は、 法令違反 、不正に関するリスクを検討する際に、単に 法令違反等 に関する表面的な事実だけでなく、不正を犯させるに至る動機、原因、背景等を踏まえ、適切にリスクを評価し、対応しているか。 |
| 理由 | |
| 有効な内部統制システムは、財務報告の信頼性の確保という目的が達成されているとの合理的な保証を提供するものでなければならないが、同様にその土台をなす法令遵守（コンプライアンス）の確保という目的が達成されているとの合理的な保証も提供されるべきである。 | |

参考 1 - 12

| 指摘箇所 | |
|-------------------------------|---|
| 統制活動（第4項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 全社的な職務規定や、個々の業務手順を適切に作成しているか。 | 法令に適合した 全社的な職務規定や、個々の業務手順を適切に作成し、 周知 しているか。 |
| 理由 | |
| 前記参考 1 - 11 と同様である。 | |

参考 1 - 13

| 指摘箇所 | |
|----------------------------|---|
| 統制活動（第5項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 統制活動は業務全体にわたって誠実に実施されているか。 | 統制活動は業務全体にわたって 適法かつ 誠実に実施されているか。 |
| 理由 | |
| 統制活動は必ず法令に適合するものでなければならない。 | |

参考 1 - 14

| 指摘箇所 | |
|------------|--|
| 統制活動（第7項目） | |

| 原文 | 訂正案 |
|---|--|
| 統制活動は、その実行状況を踏まえて、その妥当性が定期的に検証され、必要な活動が行われているか。 | 統制活動は、その実行状況 及び外的要因 を踏まえて、その 法適合性 、妥当性が定期的に検証され、必要な活動が行われているか。 |
| 理由 | |
| 法改正、判例変更等によって、統制活動の適法性が影響を受ける場合を考慮すべきである。 | |

参考 1 - 15

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| 情報と伝達（第 3 項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。 | 法令、会計及び財務等の 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。 |
| 理由 | |
| 単に「内部統制に関する重要な情報」だけではその内容は若干不明であり、具体的例示が必要である。 | |

参考 1 - 16

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| 情報と伝達（第 4 項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。 | 経営者、取締役会、 取締役 、監査役、監査役会及びその他の関係者の間で、 法令、会計及び財務等の 内部統制に関する情報が適切に伝達・共有されているか。 |
| 理由 | |
| 個々の取締役にも取締役会構成員としての業務執行に関する監視義務がある。また、単に「情報」だけではその内容は不明である。 | |

参考 1 - 17

| 指摘箇所 |
|------|
| 指摘箇所 |

| 情報と伝達（第5項目） | |
|---|--|
| 原文 | 訂正案 |
| 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。 | 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。 また、内部通報の外部窓口は、現経営陣に偏しない公正中立な弁護士又は外部の弁護士事務所等としているか。 |
| 理由 | |
| 法令違反等の事実の報告にトップが関与している事態に備え、外部の窓口は、公正中立な弁護士等にする必要がある。 | |

参考 1 - 18

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| 情報と伝達（第6項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制に関する企業外部からの情報を適切に利用し、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会に適切に伝達する仕組みとなっているか。 | 法令、会計及び財務等の 内部統制に関する企業外部からの情報を適切に利用し、経営者、取締役会、 取締役、監査役、監査役会及び会計監査人 に適切に伝達する仕組みとなっているか。 |
| 理由 | |
| 単に「内部統制に関する・・・情報」だけではその内容は若干不明である。また、会計監査人も会社の機関である以上、内部統制の情報共有主体となるのは当然である。さらに、個々の取締役にも取締役会構成員としての業務執行に関する監視義務がある。 | |

参考 1 - 19

| 指摘箇所 | |
|---------------------------------|--|
| モニタリング（第1項目） | |
| 原文 | 訂正案 |
| 日常的モニタリングが企業の業務活動に適切に組み込まれているか。 | 日常的モニタリング （法令遵守体制の確認を含む） が企業の業務活動に適切に組み込まれているか。 |
| 理由 | |

モニタリングというのは、単に監視するだけではなく、行為の適法性についてもチェックする活動である。

参考 1 - 20

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| モニタリング (第3項目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| モニタリングの実施責任者には、業務遂行を行うに足る十分な知識や能力を有する者が指名されているか。 | モニタリングの実施責任者には、業務遂行を行うに足る十分な 法令・会計・財務に関する専門的な 知識や能力を有する者が指名されているか。 |
| 理由 | |
| モニタリングというのは、単に監視するだけではなく、行為の適法性等についてもチェックする活動であり、そのために適切な専門的な知識・能力が必要である。 | |

参考 1 - 21

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| モニタリング (第7項目) | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制に関する重要な欠陥等に関する情報は、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及び会計監査人に適切に伝達されているか。 | 法令、会計及び財務等の 内部統制に関する重要な欠陥等に関する情報は、経営者、取締役会、 取締役、監査役、監査役会 及び会計監査人に適切に伝達されているか。 |
| 理由 | |
| 単に「内部統制に関する・・・欠陥等」だけではその内容は若干不明である。また、会計監査人も会社の機関である以上、内部統制の情報共有主体となるのは当然である。さらに、個々の取締役にも取締役会構成員としての業務執行に関する監視義務がある。 | |

。「財務報告に係る内部統制の監査」についてのコメント

1. 「1. 内部統制監査の目的」についてのコメント

- 1 - 1

| 指摘箇所 |
|-------------------------|
| P2 1. の枠囲内の文章の第1文・第4文など |

| 原文 | 訂正案 |
|---|---|
| <p>経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査(以下「内部統制監査」という)の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、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て、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。</p> <p>(第2文・第3文 略)</p> <p>合理的な保証とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手したことを意味している。</p> <p>本基準に基づく内部統制監査の目的は、経営陣の作成した内部統制報告書が、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て、適正に作成されているかについて、監査人の意見表明することにある。</p> <p>すなわち、内部統制監査においては、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、経営者の内部統制の有効性の評価結果という主張と関係なく、監査人が直接、内部統制の整備及び運用状況を検証するという形はとっていない。</p> | <p>経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査(以下「内部統制監査」という)の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、<u>取締役に課せられた内部統制構築義務を充たした</u>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て、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した<u>監査証拠(専門的な事項に係る証拠としては、専門家の保証のあるものに限る)</u>に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。</p> <p>(第2文・第3文 略)</p> <p>合理的な保証とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な<u>証拠(専門的な事項に係る証拠としては、専門家の保証のあるものに限る)</u>を入手したことを意味している。</p> <p>本基準に基づく内部統制監査の目的は、経営陣の作成した内部統制報告書が、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て、適法かつ適正に作成されているかについて、監査人の意見表明することにある。</p> <p>すなわち、内部統制監査においては、内部統制の<u>適法性</u>・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、経営者の内部統制の<u>適法性</u>・有効性の評価結果という主張と関係なく、監査人が直接、内部統制の整備及び運用状況を検証するという形はとっていない。</p> |
| 理由 | |

1 本意見書の[3] 5.の意見に記載した「一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組み」について指摘したことが「一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準」についても、同じように当てはまり、法的には、「取締役等に課せられた善管注意義務を充たした」という文書を追加すべきである。

「証拠」が必要な理由は、監査に責任を負うものが、意見を述べる基礎となる心証形成について法律的な批判に耐え得ることを論証するためである。そうであれば、ここでいう「証拠」は裁判上、証拠としての有効性を持つものであることが要求される。つまり、証拠の証明力が問題となってくる。

従来の会計監査であれば、会計事象や会計士の見積もり等の会計マターについて監査人が心証を形成するものであり、公認会計士は、会計事象や会計士の見積もりについての専門家であり、証拠の取捨選択についても一応の専門的知験があったと考えられるが、内部統制監査では、その範囲は必ずしも会計マターとは限られず、法令順守等、法律的な専門知識がなければ、的確な証拠か否か判然としない場合が飛躍的に増加すると考えられる。

ところが、公開草案では、監査人が意見を表明する際にその基礎として利用する「証拠」は、会計マターか否かを問わず証拠の証明力に関しての専門的知験により検討することが予定されていない。

この点で、公開草案全体を通じてもいえることであるが、会計マター以外の要点に係る「証拠」に関しての専門性の欠如という点に関する考察を欠いていると思われる。

そこで、会計分野に限られない内部統制監査における「証拠」に関しては専門的知験を持った者の保証が必要である旨の指摘が必要と考える。

また、本意見書[2] 4.で指摘した事項が、この . p 2の部分について具体的に問題となることに留意されたい。

2 更に、本意見書の財務諸表監査の前提となる統制環境の点を指摘せず、「財務報告に係る内部統制」の重要な欠陥に限定している点が物足りない。財務諸表の信頼性のためには、その土台をなす法令遵守体制を含め、会社法上整備が求められているすべての内部統制が整備・運用されていることが統制環境として必要とされていることを考慮すべきである。そのことがひいては、投資家の期待に応えることになる。

2 . 「2 . 内部統制監査と財務諸表監査の関係」についてのコメント

- 2 - 1

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P3 2. の枠内内の文章の第1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行 | 内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と 合理的に利用で |

| | |
|--|---|
| <p>われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> | <p><u>きる範囲において重複を避けて</u>行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の<u>監査計画の立案に先立つ時点までに入手された場合には</u>、内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も<u>利用可能なものについては</u>内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> |
| <p>理由</p> | |
| <p>金融商品取引法的な統制環境や業務フローの内部統制のチェックについては、財務諸表監査においては、その監査計画を設定する以前に行われねばならない。これまでの財務諸表監査では、監査計画設定以前の段階では、監査計画が成立していなかったこともあり、統制環境や業務フローの内部統制について必ずしも十分な監査手続が行われていなかったとの指摘もある。</p> <p>他方、内部統制監査についても、しかるべく固有の監査計画が立てられ、期末時点までの内部統制の整備状況について監査手続が行われ、かつ、内部統制の運用やモニタリングがチェックされねばならない。このことからすると、「原則として」「一体として行われる」という点は、十分な検証が必要であると考えられる。特に、「一体として行われる」とすれば、内部統制監査については、財務諸表監査と異なり、「監査人が直接、内部統制の整備運用状況を検証するという形をとっていない。(. p 2)」との記述と矛盾するのではないかと思われる。</p> <p>また、前記のように、「監査証拠」という用語に関して、証拠の証明力に関する専門的知験の必要性に関する認識があるのか疑問がある。そこで、いずれの監査証拠についても、専門的知験が必要である点の注意喚起が必要である。</p> | |

- 2 - 2

| | |
|--|--|
| <p>指摘箇所</p> | |
| <p>P 3 2 . の枠囲内の文章の第 3 文</p> | |
| <p>原文</p> | <p>訂正案</p> |
| <p>一般に、財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。 監査人は、内部統制監査を行うに当って</p> | <p>一般に、財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。 監査人は、内部統制監査を行うに当って</p> |

| | |
|---|---|
| は、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。 | は、本基準の他、 日本公認会計士協会等専門団体が設定した「内部統制監査の基準」 等を遵守するものとする。 |
| 理由 | |
| <p>内部統制監査については、財務諸表監査との相違や、本意見書[2] 4 . で述べた事情に配慮して、財務諸表監査の「監査基準」や「監査に関する品質管理基準」とは異なった「監査基準」が必要とも思われるので、その点、専門家団体が新たな「監査基準」等を設定できることを明示しておくべきではなからうか。</p> <p>なお、「試査による監査は実施できない」ことになると、上場企業クラスの規模の会社では、現実には監査が実施不可能になるのではないかと考えられる。そのため、この公開草案の記載のままでは、意見差し控えになるケースが多くなってしまいうのではなからうか。</p> <p>また、「重要な欠陥があり有効でない場合」について、公開草案では必ずしも明確ではないことは前記 - 3 - 1 のとおり。</p> | |

3 . 「 3 . 監査計画と評価範囲の検討 」 についてのコメント

- 3 - 1

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| P4 (1) の第 1 の部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>・市場、取引先、株主、親会社、地域特性、産業固有の規制など企業外部の条件</p> <p>・当該企業の歴史、規模、業務の内容、従業員構成など企業内部の条件</p> <p>ただし、多くの場合、監査人は財務諸表監査を通じて、これらの点については既に理解しているのが一般的と考えられ、そのような場合に特別の手続を求めるものではないことに留意する。</p> | <p>・市場、取引先、株主、親会社、地域特性、産業固有の規制など企業外部の条件</p> <p>・当該企業の歴史、規模、業務の内容、従業員構成など企業内部の条件</p> <p><u>(注)「産業固有の規制」については、会社法施行後の法令遵守体制の整備の前提として、会社において事業の特性の理解に関して外部専門家の関与がされていることを確かめる。</u></p> |
| 理由 | |

例示に続くただし書きの「多くの場合、監査人は財務諸表監査を通じて、これらの点については既に理解しているのが一般的と考えられ、そのような場合に特別の手続を求めるものではない」との記載は疑問である。

西武鉄道事件では「株主」「親会社」の特性を見逃したし、談合を繰り返していた業界の特性には目を瞑ってきたと言わざるを得ない。その上、平成18年5月より会社法が施行され、法令遵守体制について取締役会の決定に従って内部統制組織ができているか否か、監査役・監査役会の監査も必要となる等、従来の財務諸表監査が行われてきた環境とは、会社法を含め法令の規制環境の様相が大きく異なっているのである。例示事項について、これらの新たな状況に鑑みて、「これらの業務について既に理解しているのが一般的と考えられ」という認識には、十分な検証が必要と考えられる。

たとえば、「産業固有の規制」については、法令等遵守と深くかかわるから訂正案のような指摘をすることが必要と考えられる。また、いずれにしろ、新たに始まる内部統制監査については、財務諸表監査が開始された時点における初度監査のような入念な考え方が必要であり、少なくとも監査人の監査手続を限定するような記述は避けるべきであろう。

- 3 - 2

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| P4 (1) | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む企業の内部統制の整備及び運用の状況を理解する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・企業の財務報告に係る内部統制についての知識 ・企業の事業や財務報告に係る内部統制について、最近の変更の有無 ・企業集団内の事業拠点の状況及びそれら事業拠点における財務報告に係る内部統制に関する記録と保存の状況、モニタリングの実施状況 | <p>監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者（例えば、内部統制担当役員、内部監査担当、コンプライアンス担当、法務担当及び顧問弁護士、外部専門家等）への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む企業の内部統制の整備及び運用の状況を理解する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・企業の財務報告に係る内部統制についての知識 ・企業の事業環境（法令等の規制状況を含む）や財務報告に係る内部統制その他の内部統制について、最近の変更の有無 ・企業集団内の事業拠点の状況及びそれら事業拠点における財務報告に係る内部統制に関する記録と保存の状況、モニタリングの実施状況 |

| | |
|--|-------------------------------|
| | ・内部統制全般に関して顧問弁護士への照会を実施しているか。 |
| 理由 | |
| <p>財務諸表の信頼性に係る内部統制体制の整備及び運用で重要な点は、その土台となる法令遵守の内部統制である。この点、公開草案は質問対象者の記載が抽象的であるため、法令等の遵守の重要性が理解されない恐れがある。</p> <p>そこで、法令の遵守の重要性がわかるように、質問等の対象者として訂正案のように具体的例示を記載することが望ましい。</p> <p>さらに、会社からの顧問弁護士への照会事項に関して、従来の照会事項に加えて、内部統制関連についての質問を実施すべきである旨の指摘が必要である。</p> | |

- 3 - 3

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| P5 (1) | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容について、その計画も含めて把握し、理解する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・評価の範囲の決定など、重要な手続の内容及びその実施時期 ・内部統制の不備が、重要な欠陥に該当するか判定するための重要性の判断基準等の設定状況 ・既に経営者、監査役又は監査委員会、取締役会に報告された内部統制の不備、重要な欠陥の有無とその内容 ・内部監査等を通じて実施された作業の結果 <p>上記 及び については、財務諸表監査を通じて、監査人によって一定の理解が得られている場合に、監査人がその理解を利用</p> | <p>監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者（例えば、内部統制担当役員、内部監査担当、コンプライアンス担当、法務担当及び顧問弁護士、外部専門家等）への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容について、その計画も含めて把握し、理解する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・評価の範囲の決定など、重要な手続の内容及びその実施時期 ・内部統制の不備が、重要な欠陥に該当するか判定するための重要性の判断基準等の設定状況 ・既に経営者、監査役又は監査委員会、取締役会に報告された内部統制の不備、重要な欠陥の有無とその内容 ・内部監査等を通じて実施された作業の結果 <p>・内部統制全般に関して顧問弁護士への照会の実施の有無とその内容</p> |

| | |
|-----------------------|--|
| することを妨げるものではない。 | 上記 及び については、財務諸表監査を通じて、監査人によって一定の理解が得られている場合に、監査人がその理解を利用することを妨げるものではない。 |
| 理由 | |
| 前記 - 3 - 2 と同様の理由である。 | |

- 3 - 4

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| P 6 (2) イ . 第 3 文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| これらについて、監査人は、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.二.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、評価対象となる業務プロセスの選定の適切性を確認する。 | これらについて、監査人は、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.二.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者(例え ば、内部統制担当役員、内部監査担当、コンプライアンス担当、法務担当及び顧問弁護士、外部専門家等)に対する質問等により、評価対象となる業務プロセスの選定の適切性を確認する。 |
| 理由 | |
| 前記 - 3 - 2 と同様の理由である。 | |

- 3 - 5

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| P 7 (2) ロ . 第 2 文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| この際、監査人は、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.二.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により確認を行うが、財務諸表監査を通じて、財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセスの存否に係る検証が既に行 | この際、監査人は、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.二.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者(例え ば、内部統制担当役員、内部監査担当、コンプライアンス担当、法務担当及び顧問弁護士、外部専門家等)への質問等により確 |

| | |
|------------------------------|---|
| われている場合には、その利用が可能であることに留意する。 | 認を行うが、財務諸表監査を通じて、財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセスの存否に係る検証が既に行われている場合には、その利用が可能であることに留意する。 |
| 理由 | |
| 前記 - 3 - 2 と同様の理由である。 | |

- 3 - 6

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| P7 (2) 八. 第1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、経営者が業務プロセスに係る評価の範囲、方法等を調整している場合(「財務報告にかかる内部統制の評価及び報告」3.(2) 参照) 監査人は、当該調整の妥当性について、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.ニ.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により確認する。 | 全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、経営者が業務プロセスに係る評価の範囲、方法等を調整している場合(「財務報告にかかる内部統制の評価及び報告」3.(2) 参照) 監査人は、当該調整の妥当性について、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)八.ニ.ホ.へ.に記載の内部統制の記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者(例えば、 <u>内部統制担当役員、内部監査担当、コンプライアンス担当、法務担当及び顧問弁護士、外部専門家等</u>)への質問等により確認する。 |
| 理由 | |
| 前記 - 3 - 2 と同様の理由である。 | |

4. 「4. 内部統制監査の実施」についてのコメント

- 4 - 1

| 指摘箇所 | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| p 8 (1) なお書き部分 | |
| 原文 | 訂正案 |
| なお、統制環境に係るいくつかの項目は、内部統制の運用状況に関する記録が作成 | なお、統制環境に係るいくつかの項目は、内部統制の運用状況に関する記録が作成 |

| | |
|---|---|
| <p>されないケースもある。その場合、監査人は、関係者への質問や観察等により、運用状況を確認する。</p> | <p>されないケースもある。その場合、監査人は、<u>記録が作成されていない合理的な理由を確かめるとともに関係者（外部専門家を含む）への質問や観察その他の適切な監査手段により、統制環境についての運用状況を確認する。</u></p> |
| 理由 | |
| <p>これまでの財務諸表監査では、実査・閲覧等の監査手続中に「観察」という監査手続はなく、何をどう観察するのか、帳票、契約書、帳簿等の実査・閲覧ではなく、業務自体の現場検証的な意味なのか、監査手続としての「観察」の意味内容が不明確であり、少なくとも、これが適切な監査手続として定義の上行われる趣旨を明記すべきである。この点、公開草案の他の部分の「観察」についても同様である（ . p 1 0 4 . (2) イ a の「業務プロセスの現場で観察」や同 p 1 1 4 . (2) ロ の「業務の観察」参照）</p> | |

- 4 - 2

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| . 4 . p 8 (1) 2 0 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>取締役会並びに監査役又は監査委員会の監視機能の検討</p> <p>有価証券報告書等の財務報告書類については、最終的には経営者が責任を持って作成し公表することになるが、公表に至る過程での取締役会や監査役又は監査委員会の監視機能が適切な情報開示に重要な役割を果たすことから、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たっては、取締役会や監査役又は監査委員会における監視機能について、例えば、以下の点に留意して確認することが重要となる。</p> <p>イ . 取締役会や監査役又は監査委員会の責任が記載された規定が存在しているか。</p> <p>ロ . 取締役会や監査役又は監査委員会の</p> | <p>取締役会、取締役並びに監査役、監査役会の監視機能の検討</p> <p>有価証券報告書等の財務報告書類については、最終的には経営者が責任を持って作成し公表することになるが、公表に至る過程での取締役会、取締役や監査役、監査役会の監視機能が適切な情報開示に重要な役割を果たすことから、全社的な内部統制の整備及び運用の状況の検討に当たっては、取締役会、取締役や監査役、監査役会における監視機能について、例えば、以下の点に留意して確認することが重要となる。</p> <p>イ . 取締役会、取締役や監査役、監査役会の責任が記載された規定が存在し、かつ</p> |

| | |
|--|---|
| <p>開催実績の記録や議事録等が存在しているか。</p> <p>八．取締役会や監査役又は監査委員会の構成員は、内部統制の整備及び運用に関するモニタリングを実施するため、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか。</p> <p>二．監査役又は監査委員会は、内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。</p> | <p><u>その責任の内容が取締役会、取締役及び監査役、監査役会の監視義務その他の法令上の義務に合致しているか。</u></p> <p>ロ．取締役会、<u>取締役</u>又は監査役又は監査役会の開催実績の記録や議事録等が存在し、<u>かつその記載内容が法令の要求を満たしているか。</u></p> <p>ハ．取締役会、<u>取締役</u>や監査役、<u>監査役</u>会の構成員は、内部統制の整備及び運用に関するモニタリングを実施するため、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか。</p> <p>二．監査役、<u>監査役</u>会は、内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。</p> <p><u>ホ．社外取締役及び監査役の独立性は確保されているか。取締役又は監査役と企業との間に、利益相反取引その他監視機能を損なわせる事情はないか。</u></p> <p><u>ヘ．監査役、監査役会には、監視機能を果たすために必要な補助者、予算、外部専門家へのアクセス等が確保されているか。</u></p> |
| 理由 | |
| <p>取締役会、監査役の監視機能について記載があるが、会社法上、監視機能を有する機関としては、他にも取締役と監査役会があるので、これらについても記載するべきである。</p> <p>規定及び議事録の存在等、形式的な点について記載する一方で、監視機能に関する実質的な点について記載が欠けている。社外取締役及び監査役の独立性、利益相反取引等についても記載するべきである。また、監査役及び監査役会の監視機能の裏付けとなる、補助者の配置、予算、外部専門家へのアクセス等についても記載するべきである。</p> | |

- 4 - 3

| | |
|--|--|
| 指摘箇所 | |
| . 4 . p 9 (1) 6 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>ただし、上記 及び に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考</p> | <p>ただし、上記 及び に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考</p> |

| | |
|---|--|
| えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。 | えられ、その場合には、 <u>当該監査証拠の利用可能性につき一定の基準に照らした検討を加え、利用可能であると判定された場合、その利用が可能であることに留意する。もっとも、当該監査証拠が上記及びの項目を全て網羅するものではないとき、あるいは内部統制監査の証拠として十分な証明力を有しないときは、当該監査証拠に依拠するだけでは足りないことにも留意する。</u> |
| 理由 | |
| 原文では、上記及びの検討を軽視し、財務諸表監査で集められた監査証拠以外に内部統制監査固有の監査証拠を入手しなくていいかのような印象を与えるおそれがあるため、注意喚起のため、第二文を付加すべきである。財務諸表監査における監査証拠の内部統制監査への利用については、新たに生ずる問題であるので、一般原則として、内部統制監査と財務諸表監査との趣旨、目的、監査手続の考え方の違い等を分析の上、適切な基準が設定される必要があることを付言する。 | |

- 4 - 4

| | |
|---|--|
| 指摘箇所 | |
| . 4 . p 9 (1) 10行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 監査人は、全社的な内部統制に不備が認められる場合には、業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響をも含め、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性について慎重に検討し、経営者の評価が妥当であるか確認する。 | 監査人は、全社的な内部統制に不備が認められる場合には、 <u>企業による対応策の検討及び実施（事実関係の調査、法令の調査、必要な外部専門家の関与等を含む）が十分なものであるかについて</u> 検討し、経営者の評価が妥当であるか確認する。 <u>また、全社的な内部統制の不備が認められる場合には、財務諸表監査における監査計画・監査手続を見直し、不備が認められた期間における取引、会計処理における不正・違法行為・誤謬等がないか確かめることが必要なことに留意する。</u> |
| 理由 | |
| 全社的な内部統制に不備が認められる場合には、その不備に対する対応が重要な意味を | |

持つことを明らかにした。また、このような場合、財務諸表監査にも影響が及ぶことに注意喚起をした。なお、 . 2 . p 3 の公開草案及びこれに対する本意見書の意見参照。

原文の「業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響をも含め、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性について慎重に検討し」の部分は、全社的な内部統制を軽視していいかのような誤解を与えかねないため、削除すべきである。

- 4 - 5

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| . 4 . p 1 0 (2) イ 2 1 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>c . 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が財務報告の重要な事項に虚偽記載の発生するリスクをどのように識別したのか把握する。</p> <p>d . 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が虚偽記載の発生するリスクを低減するために中心的な役割を果たす内部統制(統制上の要点)をどのように識別したのか把握する。</p> | <p>c . 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が財務報告の重要な事項に虚偽記載もしくは財務報告に重要な影響を及ぼす違法行為の発生するリスクをどのように識別したのか把握する。</p> <p>d . 入手した内部統制の整備状況に関する記録の閲覧や経営者及び適切な管理者又は担当者に対する質問等により、経営者が虚偽記載もしくは財務報告に重要な影響を及ぼす違法行為の発生するリスクを低減するために中心的な役割を果たす内部統制(統制上の要点)をどのように識別したのか把握する。</p> |
| 理由 | |
| <p>業務プロセスにおいてもリーガルリスクが存在するにもかかわらず、原文では「(2) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討」の項において、リーガルリスクに全く触れていない。留意すべきリスクに法令違反のリスクが含まれることを明らかにするため、上記記載を挿入した。なお、虚偽記載の発生するリスクについて記載している他の箇所においても、同様に財務報告に重要な影響を及ぼす違法行為の発生するリスクについて併記すべきである。</p> | |

- 4 - 6

| 指摘箇所 | |
|----------------------------|--|
| . 4 . p 1 4 (2) □ 1 6 行目 | |

| 原文 | 訂正案 |
|---|---|
| d . 外部委託に関する契約の管理 企業が財務報告に関連して、ITに係る業務を外部委託している場合、監査人は、企業が適切に外部委託に関する契約の管理を行っているか検討する。 | d . 外部委託に関する契約の管理 企業が財務報告に関連して、ITに係る業務を外部委託している場合、監査人は、 <u>内部統制システムを維持する上でIT業者が必ず行わなければならない事項が、契約書において当該業者の義務として明示されているか、その他企業が適切に外部委託に関する契約の管理を行っているかを</u> 検討する。 |
| 理由 | |
| 内部統制に関して外部委託を行う場合、受託業者の義務内容を明確にすることが、適切に内部統制を整備、運用するために必要となるため、その点を明らかにすべきである。 | |

- 4 - 7

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| . 4 . p 1 9 (3) 9行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 監査人は、監査の過程で内部統制の重要な欠陥を発見した場合には、経営者に報告して是正を求めるとともに、当該重要な欠陥の是正状況を適時に確認しなければならない。 | 監査人は、監査の過程で内部統制の重要な欠陥を発見した場合には、経営者、 <u>取締役会、取締役、監査役、監査役会</u> に報告して是正を求めるとともに、当該重要な欠陥の是正状況を適時に確認しなければならない。 <u>当該欠陥が、専門事項に関するときは、是正状況の検討に際し、外部専門家の協力を得ているか否かを、監査人は確認しなければならない。</u> |
| 理由 | |
| 内部統制の重要な欠陥は、経営者だけが認識すれば足りるというものではなく、取締役会、取締役、監査役会・監査役も認識すべき事項であるため、これらについても監査人による報告の相手方として記載すべきである。 内部統制の欠陥には、企業が独力では対応できない専門的事項に関するものがあり、その場合には外部専門家の協力を得ることが当該欠陥を是正する上で必要になる。この点について注意喚起をするため、第二文を追加すべきである。 | |

- 4 - 8

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| . 4 . p 1 9 (3) イ 2 6 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| b . 是正措置の内容について、財務、経理及び関連する部署の担当役員等に質問する。 | b . 是正措置の内容について、財務、経理及び関連する部署の担当役員等に質問する。 <u>欠陥が、専門事項に関するときは、是正措置について、外部専門家の協力を得ているか否かを確認する。</u> |
| 理由 | |
| 前記 - 4 - 7 と同様の理由から、第二文を追加すべきである。 | |

- 4 - 9

| 指摘箇所 | |
|--|---|
| . 4 . p 2 0 (4) 2 4 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役会又は監査委員会に対して適時に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は重要な欠陥に該当する場合には上記(3)に記載した対応を取らなければならない。 | 監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、経営者、取締役会、 <u>取締役及び監査役</u> 、監査役会に対して適時に報告して適切な対応を求め、 <u>対応策の検討及び実施(事実関係の調査、法令の調査、必要な外部専門家の関与等を含む)が十分なものであるかについて検討するとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は重要な欠陥に該当しないとする事情が認められない限り、上記(3)に記載した対応を取らなければならない。</u> |
| 理由 | |

不正又は法令に違反する事実が認められる場合には、その対応策の検討及び実施が重要な意味を持つことを明らかにした。

原文の「内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は重要な欠陥に該当する場合には」の部分は、不正又は法令違反は原則として内部統制の不備又は重要な欠陥に該当しないとの誤解を与えかねないため、不正又は法令違反は原則として内部統制の不備又は重要な欠陥に該当するものであり、該当しないことが例外的であることを明らかにするため、上記のとおり表現を修正すべきである。

5 . 「 5 . 監査人の報告 」 についてのコメント

- 5 - 1

| 指摘箇所 | |
|---|--|
| . 5 . P 2 3 (1) 枠内の文章 | |
| 原文 | 訂正案 |
| 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときは、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。 | 監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときは、除外事項を付した限定付適正意見を表明する <u>など、日本公認会計士協会などの専門家の団体が公表する内部統制報告書の意見表明の基準に基づいて対応すべきである。</u> |
| 理由 | |

解説部分の「限定付適正意見の表明」の部分の第2文において、「財務報告に係る内部統制に関する重要な欠陥があるとした経営者の評価結果は適正」とし、「期末日後に実施した是正措置を内部統制報告書に記載している場合において、監査人が当該是正措置に関する経営者の記載は不適切であると判断した場合」には限定付適正意見が表明されるという。

これは、重大な欠陥を経営者が認めた場合には、是正措置が不適切でも条件付で適正意見とするということであろうか。投資家保護の観点からすれば重大な欠陥がありながらもその欠陥の是正が不十分な状態であるのを、条件付ながら適正意見とすることには疑問がある。このような適正意見は実務的には不適正意見と同じとなる。

また、次のような場合にはどう考えるべきか。

重大な欠陥があることを経営者が評価し、その是正もなされたとして適正意見だけが出されたところ、その後、不祥事等のリスクが顕在化した場合である。この場合には是正がされなかったとして従来の表示は虚偽となり、適正意見ではなくなるのであろうか。

いずれにしても、内部統制報告書において、経営者の評価がどのような場合において、監査人の合理的な心証がどのように形成されたのか、色々なケースが考えられるので、内部統制報告書の監査意見の表明の一般的な基準については、日本公認会計士協会等の専門家団体において、新たな基準を作成すべきものであり、その旨の記載を公開草案でも明記すべきであろう。

- 5 - 2

| 指摘箇所 | |
|--|--|
| . 5 . P 2 4 (2) 冒頭の解説文の1文 | |
| 原文 | 訂正案 |
| <p>評価範囲の制約に係る監査上の取扱い</p> <p>監査人は、「やむを得ない事情」により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったことにつき正当な理由が認められるか否かについて慎重に検討しなければならない。</p> | <p>評価範囲の制約に係る監査上の取扱い</p> <p>監査人は、「やむを得ない事情」により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったことにつき正当な理由が認められるか否かについて慎重に検討しなければならない。</p> <p><u>(注)ここで「やむを得ない事情」とは、例えば、海外子会社で調査に手が回らなかった、突発的な不祥事等で調査対象が多数になり間に合わなかった、他社を買収した直後であったので調査ができなかった、などが挙げられる。</u></p> |

| 理由 |
|---|
| 「やむを得ない事情」を明確にする必要がある。 そのためには具体的な例示が必要である。 |

- 5 - 3

| 指摘箇所 | |
|---|---|
| . 5 . P 2 4 (3) 頁下方から 5 行目 | |
| 原文 | 訂正案 |
| イ．重要な後発事象として認識すべき事象が発生したか否かについて財務・経理担当役員等に質問する。 | イ．重要な後発事象として認識すべき事象が発生したか否かについて財務・経理担当役員、 内部監査部門、コンプライアンス部門、法務部門等法令遵守に関連する者や必要に応じて外部専門家に 質問する。 |
| 理由 | |
| <p>財務情報に係る内部統制体制の整備及び運用で重要な点は、その土台をなす法令等の遵守の体制である。この点、公開草案は質問対象者の記載が抽象的であるため、法令等の遵守の重要性が理解されない恐れがある。</p> <p>そこで、法令の遵守の重要性がわかるように、質問等の対象者として訂正案のように具体的な例示を記載することが望ましい。</p> | |