

## 実施基準案（公開草案）に対するコメントの概要

### ◎ 全般的なコメント

- ・ 米国SOX法の鵜呑みを排し、我が国の特質を十分踏まえた、懇切丁寧な草案を提示した点を特に評価したい。
- ・ 我が国においても懸案となっていた対象範囲の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のは酷ではないか。
- ・ 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。

### ◎ 個別項目に対するコメント

#### □ 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

- ・ 連結ベースの売上高等の割合は、連結消去後の売上高ベースと思われるが、連結消去前の売上高でもよいのか。
- ・ 業務プロセスに係る評価範囲の決定方法が「基準案」では、重要な勘定科目からの選定となっているが、「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。
- ・ 全社的な観点で評価すべき決算・財務報告プロセスについて、範囲を明示すべきではないか。
- ・ 棚卸資産に至る業務プロセスには、原価計算プロセスは含まれるのか。
- ・ II. 3. (4)①ハd「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。」が全社的な内部統制の例として挙げられているが不適切ではないか。
- ・ 参考3「リスクと統制の対応（例）」において、「出荷」の「リスクの内容」に「出荷依頼と異なる商品もしくは数量を発送する」とあるが、必ずしも虚偽記載につながらず、例として適切でないのではないか。
- ・ やむを得ない事情により評価範囲の制約がある場合の監査上の取扱いを明らかにすべきではないか。
- ・ 「全社的な内部統制の評価結果が、『特に有効』であると判断できる場合」に簡易な評価手続を取ることができるとあるが、「特に有効」と「有効」の違いを明らかにすべきではないか。

## □ 政令・内閣府令等において検討されるべきもの

- ・ 内部統制報告書、内部統制監査報告書の記載事項、雛型を明記すべきではないか。
- ・ 米国SEC登録企業については、SOX法（404条）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。

## □ 対応が困難又は対応の必要はないと考えられるもの

- ・ 「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。本実施基準における他の「重要性」に関連する部分についても具体的な指針を明示すべき。  
[→ 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。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、「連結税引前利益の概ね5%程度」を例示しているが、その他については、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。]
- ・ 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。  
[→ 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、監査対象とすることが適当。]
- ・ 監査人の協議は、経営者の評価の対象について、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。  
[→ 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って、内部統制の構築の際に、監査人と適切な意見交換を行い、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。]

- ・ 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。

[→ 「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、経営者が記載した場合には、その表示内容が監査の対象となる。]

- ・ 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等を作成する必要があるのではないか。

[→ 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。]

- ・ 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。

[→ 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ことを明記している。(前文 P7)]

□ その他質問等に属するもの（主なものに対する考え方は別添）

## (別添)

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
1	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。	内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、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から、基本的に含まれるものとする。
2	「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。	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。
3	Ⅱ. 2. (1) ① イ. 「内部統制報告書が作成途上である場合における当該会社からの報告等を含む」の「報告等」は、内部統制報告書のドラフト程度のもので構わないと理解してよいか。	経営者が自己の評価の判断の裏付けとするのに十分な証拠となる「報告等」を指す。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、それで差し支えないと考えられる。
4	委託業務の範囲について、具体的にはどのようなものか。ソフトウェアの外注は委託業務の対象になるのか。	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は、評価対象になる(Ⅱ. 2. (2))。いわゆる外注についても、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こととなる。
5	重要な事業拠点の選定につき、「売上高等の重要性により決定する」とあるが、「売上高等」の「等」には何が含まれるのか。	企業等の特性等に応じて適切な指標がある場合には、売上高に代えて、又は売上高と組み合わせて用いることが考えられる。
6	評価範囲について、経営者と監査人との意見が異なった場合には、どのようにするか。	意見が異なった場合、再度協議を行うことが考えられるが、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。

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
7	<p>「簡易な評価手続」等の採用は、本規制導入初年度にも適用できると理解してよいか。</p>	<p>例えば、以下の場合のように、財務報告の信頼性を確保する観点から適切と考えられる場合には、本制度の導入初年度からの「簡易な評価手続」等の適用も可能であると考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 制度導入の前年に試行を行い、内部統制が有効であるとの十分な証拠を得ている場合</li> <li>• 小規模企業において独立的モニタリングにより財務報告に係るリスクに適切に対処していると判断できる場合</li> </ul>
8	<p>「全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について全社的な観点で評価する」こととされているが、連結グループレベルで存在する「全社的な内部統制」が適切に運用されていることを各事業拠点で評価することを要求しているのか、それとも各事業拠点ごとに個々の「全社的な統制」を評価することを要求しているのか。</p>	<p>原則として、連結グループレベルで存在する全社的な内部統制が適切に運用されていることを各事業拠点で評価することを求めている。ただし、「全社的な内部統制」を各事業拠点ごとに評価することが適切と判断される場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制を評価することもある（Ⅱ. 3. (2) ①）。</p>
9	<p>運用状況の評価の実施に際してのサンプリング件数は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。</p>	<p>評価については、企業が置かれた状況等に依じて、より弾力的な対応を取ることが可能となるよう、サンプリング件数は明示していない。</p> <p>サンプリングの実施については、監査（Ⅲ. 4. (2) ① ロ.）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。</p>
10	<p>「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の関連は、どう整理しているのか。</p>	<p>「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、」「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することとされており、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。」（Ⅲ. 1.）</p>
11	<p>本実施基準の体系的な位置付けを明記して欲しい。</p>	<p>実施基準は、基準を実務に適用していく上での実務上の指針（前文 一 (2)）。</p>